

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

OCHRONA WOLNOŚCI I PRAW EKONOMICZNYCH A GRANICE OPODATKOWANIA – ZASADY I KONTROWERSJE

I. WPROWADZENIE

Co należy uczynić, by dochód podatkowy regularnie wpływał do budżetu, a skala defraudacji podatkowej malała? To pytanie było adresowane do jednego z klasyków nauki skarbowości, Adolfa Wagnera. W rzeczywistości było to pytanie o to, jak należy ułożyć relacje pomiędzy podatnikiem a skarbem państwa. A. Wagner udzielił odpowiedzi następującej: bogaci powinni ponosić większe podatki niż myślą, podczas gdy ubodzy powinni myśleć, że płacą więcej niż to dzieje się w rzeczywistości. Ta podwójna iluzja – dodaje A. Wagner – ma utrzymać zadowolenie u bogatych i wzmocnić poczucie wartości u ubogich. A. Wagner nie wskazał jednak, w jaki sposób to zrealizować. Problem zatem pozostał.

Współcześnie – podobnie jak w całej historii opodatkowania – w treści systemu podatkowego, a przede wszystkim w określeniu wysokości ciężarów podatkowych oraz zasad ich nakładania, w sposób najbardziej wyrazisty uzewewnętrznia się kolizja interesów dwóch podmiotów: państwa i podatnika¹.

Pojawia się kilka zasadniczych problemów. Po pierwsze, jak dalece dobro indywidualne, tj. dobro jednostki, należy podporządkować dobru publicznemu². Władza publiczna, która opiera się na demokratycznym porządku prawnym, znajdującym swoje konstytucyjne umocowanie, nie może, określając dobro publiczne, kierować się takimi wartościami, które prowadzą do realizacji celów stawianych poza i ponad dobrem jednostek. Węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może oznaczać dowolności i arbitralności w kształtowaniu ciężaru opodatkowania, albowiem oznaczałoby to pomijanie

¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992; C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na tle porównawczym*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 195 i n.; idem, *Wyjaśnienie genezy i istoty prawa finansowego w drodze analizy historycznej*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 29 i n.; W. Łączkowski, *Kryteria reformy finansów publicznych w Polsce*, w: *Ius et lex. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 236 i n.; J. Małecki, *Refleksje o ewolucji polskiego systemu podatkowego na przestrzeni wieków*, w: *Ius et lex...*, s. 264 i n.

² Zob. J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, w: *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999; idem, *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego*, „Głosa” 1997, nr 1; W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, Łódź 1992; idem, *Ekonomiczne i socjalne prawa człowieka a dobro wspólne*, w: *Godność człowieka a prawa ekonomiczne i socjalne*, Warszawa 2003; J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003.

konstytucyjnych norm chroniących wolności i prawa ekonomiczne (a wyrażone w art. 20, 21, 22, 32, 47 i 64 Konstytucji).

Po drugie, gdy rozpatruje się – w aspekcie konstytucyjnym – problem praw i wolności ekonomicznych jednostki, a także problem związany z zakresem obowiązków jednostki, to wyraźnie widać, że byt i ład finansowy państwa oparty jest, najogólniej biorąc, na dwóch wzajemnie od siebie uzależnionych podstawach. Jedną z nich jest idea wolności, a drugą idea obowiązku³.

Z punktu widzenia idei wolności, wskazać trzeba na te konstytucyjne normy, które jednoznacznie wskazują i chronią takie wolności i prawa ekonomiczne, jak: wolność podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, własność prywatna, ochrona prawa własności, ochrona innych praw majątkowych, ochrona prawa dziedziczenia. Konstytucyjne normy ustanawiają istotne z punktu widzenia jednostki gwarancje dotyczące nienaruszalności istoty prawa własności.

Równocześnie wyraźnie sformułowano ideę obowiązku, tj. ideę ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, takich jak podatki i inne daniny publiczne. Pobór podatku towarzyszył i w dalszym ciągu towarzyszy praktycznie każdej działalności zarobkowej człowieka i każdemu procesowi gospodarczemu. Współczesne państwo, tak jak i przed wiekami, zagwarantowało sobie bezpośredni lub pośredni udział w finansowych sukcesach jednostki i zyskach przedsiębiorców. Dochody podatkowe stanowią zawsze podstawę gospodarki budżetowej państwa, a zapotrzebowanie na dochód publiczny wzrasta wraz ze zwiększaniem się zadań publicznych, które państwo musi sfinansować.

Po trzecie, z punktu widzenia władzy publicznej istotny jest stosunek jednostki do idei obowiązku podatkowego⁴. W tej indywidualnej postawie upatruje się nastawienia jednostki wobec idei dobra publicznego. Jest oczywiste, że wolność jednostki nie ma nigdy charakteru absolutnego, nie jest nieograniczona. Lecz właśnie dlatego podatkowa ingerencja w sferę wolności i praw ekonomicznych jednostki wymaga wyłącznie takich rozwiązań ustawowych, które pozostają w zgodzie z normami konstytucyjnymi. Każde opodatkowanie, z istoty i natury podatku, narusza w określonym zakresie sferę wolności i praw ekonomicznych, jest bowiem ingerencją w sferę praw podmiotowych. Stąd szczególne znaczenie konstytucyjnych unormowań, gdyż granice tej ingerencji musi wyznaczać Konstytucja, ale jednocześnie musi ona gwarantować, i to skutecznie, nienaruszalność granic prawnych i ekonomicznych opodatkowania⁵.

³ N. Gajl, *Miejsce podatków w Konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9; idem, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9; C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983; idem, *Podatek jako instytucja ustrojowo-prawna*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica 54, 1992; idem, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7; W. Łączkowski, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a ochrona praw człowieka*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL”, tom XXII, 1994; idem, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Księga pamiątkowa z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara*, Poznań 1998; idem, *Podstawy aksjologiczne prawa w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Kultura i prawo*, Lublin 1999; idem, J. Małecki, *Lex falsa lex non est*, w: *Ex iniuria non oritur ius...*

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, „Glosa” 1996, nr 11; idem, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7; C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003; J. Małecki, *Obowiązek podatkowy...*; E. Tegler, *Wybrane zagadnienia zdolności podatkowej*, w: *Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa*, Poznań 1993; M. Weralski, *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Warszawa 1985.

⁵ Zob. J. Oniszczuk, *Źródła prawa w orzecznictwie i powszechnie obowiązującej wykładni ustaw Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 1999; idem, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.

II. DOBRO PUBLICZNE A DOBRO JEDNOSTKI – DYLEMATY OPODATKOWANIA

Podatek, który dotyczy bezpośrednio relacji między państwem a jednostką, ma znaczenie ustrojowe. I tu pojawia się pytanie o granice swobody parlamentu w wyznaczaniu treści obowiązku podatkowego. Granice tej swobody powinny wynikać z respektowania konstytucyjnych unormowań. Konstytucja musi być zawsze zasadniczą, normatywną podstawą dla rozwiązań w zakresie legislacji podatkowej⁶. Rozwiązania te, podejmowane z poszanowaniem norm konstytucyjnych odnoszących się zarówno do idei obowiązku, jak i idei wolności, powinny:

- gwarantować realizację obowiązków podatkowych, ale z poszanowaniem konstytucyjnej ochrony wolności i praw ekonomicznych,
- gwarantować równocześnie dochody podatkowe i dochody z innych danin publicznych.

Treść systemu podatkowego jest uprawomocniona przez postępowanie ustawodawcze. Inne są jednak zasady ustalania ciężarów podatkowych, gdy forma sprawowania władzy umożliwia naruszanie w procesie legislacji podatkowej praw i wolności ekonomicznych jednostki, nawet wówczas gdy są one wpisane do katalogu wartości konstytucyjnie chronionych, a inne wówczas, gdy władza publiczna w procesie legislacji podatkowej respektuje konstytucyjne unormowania wyznaczające podwaliny zasad demokratycznego państwa.

Konstytucyjne normy dotyczące władztwa podatkowego państwa i konstytucyjne normy odnoszące się do idei wolności i praw ekonomicznych jednostki skłaniają do sformułowania kilku refleksji związanych z relacją: podatnik–państwo.

Po pierwsze, normy konstytucyjne narzucają sposób myślenia o funkcji i roli państwa w zakresie prawotwórstwa podatkowego. Konstytucja określa bowiem dość precyzyjnie zasady, jakim podporządkowane są relacje między władzą publiczną a jednostką.

Po drugie, prawo w demokratycznym państwie ma być także instrumentem wolności. Oznacza to skuteczność przeciwdziałania konstytucyjnym norm arbitralności rozwiązań podejmowanych w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego.

Po trzecie, w zakresie ustawodawstwa podatkowego uzewnętrznia się zasadniczy problem: co się komu należy, tj. według jakich reguł określić treść i zakres obowiązków podatkowych, jak je rozłożyć pomiędzy podporządkowanych państwu podatników⁷. Tu pojawia się częstokroć, w różnym stopniu i zakresie, konflikt zasad i nakazów etycznych, prawnych oraz ekonomicznych. Daje o sobie znać zarówno mentalność podatkowa władzy publicznej, jak i mentalność podatkowa podatników, a w końcu także i moralność podatkowa⁸.

⁶ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, w: *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*, Warszawa 1999; C. Kosikowski, *Akty wykonawcze organów państwowych jako źródło prawa podatkowego w Polsce*, w: *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998; idem, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji RP (wybrane problemy)*, „Głosa” 1999, nr 2.

⁷ J. Małecki, *Lex falsa...*; idem, *Obowiązek podatkowy...*

⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001; idem, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001; *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003; *Zasada zdolności płatniczej jako etyczny aksjomat procesu legislacyjnego*, w: *Prawość i godność...*

Po czwarte, rozstrzygnięcia wymaga kwestia odpowiedzialności władzy publicznej za wadliwe prawodawstwo podatkowe. Ten problem pojawia się wówczas, gdy w procesie legislacyjnym złamana zostaje zasada lojalności państwa wobec podatnika i podejmowane są rozwiązania prawne o charakterze niekonstytucyjnym⁹.

III. SAMOWOLA PODATKOWA – ISTOTA PROBLEMU

Z punktu widzenia jednostki, w unormowaniach konstytucyjnych dotyczących opodatkowania upatruje się rozwiązań, które skutecznie przeciwstawiają się samowoli władzy w stanowieniu obowiązków podatkowych i samowoli organów podatkowych w realizacji obowiązków podatkowych. Samowola podatkowa ma tym samym dwa wymiary – jeden odnosi się do stanowienia prawa podatkowego, drugi natomiast do jego stosowania. Samowola podatkowa w zakresie stanowienia prawa podatkowego polega przede wszystkim na nieposzanowaniu reguł przyzwoitej legislacji podatkowej oraz na naruszaniu materialnych granic opodatkowania. Wyrazem samowoli w zakresie stosowania prawa podatkowego jest zjawisko związane z profiskalną wykładnią prawa podatkowego. Wykładnia profiskalna jest możliwa przede wszystkim wówczas, gdy w procesie legislacyjnym naruszone są takie zasady, jak:

- zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych,
- zasada zakazu retroaktywności prawa podatkowego,
- zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego (jawność prawa podatkowego, jasność prawa podatkowego, pewność prawa podatkowego, ochrona prawa niewadliwie nabytych, ochrona interesów w toku),
- zasada sprawiedliwości opodatkowania (równość i powszechność opodatkowania),
- zasada roczności opodatkowania.

Samowola władzy w zakresie kształtowania ładu podatkowego ma jeszcze jeden aspekt. Partie polityczne w wyborach parlamentarnych wykorzystują bardzo różne programy i hasła gospodarcze, a także społeczne, natomiast w tle – w sposób mniej bądź bardziej wyeksponowany – pokazuje się program dotyczący zasad opodatkowania i treści podatków. Polityk, gdy sięga po władzę, często odrzuca racjonalne zasady podatkowe, a skłania się ku tworzeniu takiej treści systemu podatkowego, jakiego życzy sobie elektorat. Dzieje się tak nawet wówczas, kiedy ów system podatkowy ma charakter prawnej złudy, a tym samym brak mu racjonalnych podstaw. Polityk w takim przypadku skłania się ku maksymie głoszącej: nie musimy spraw podatkowych rozstrzygać w sądzie, wystarczy, że wygramy je w parlamencie. Uwaga polityka skupiona jest głównie na tym, jak zaskarbić sobie głosy wyborców na koszt państwa. Polityk, starając się gromadzić swoście rozumiany kapitał wyborczy, traci w takim przypadku z pola widzenia prawdę, że nie można budować racjonalnego systemu podatkowego na podłożu egoizmu, partykularnych interesów czy też egalitaryzmu. Dlatego taką wagę i szczególne znaczenie mają ustrojowe rozwiązania doty-

⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Znaczenie naturalnoprawnych źródeł legitymizacji prawa finansowego, w: Prawość i Godność...*; eadem, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius...*; J. Małecki, *Refleksje o ewolucji polskiego systemu podatkowego na przestrzeni wieków*, w: *Ius et lex...*

czące opodatkowania przyjęte w Konstytucji. Rozwiązania te trzeba traktować także jako zwrot przeciwko takiej samowoli politycznej, która przejawiałaby się w arbitralnym układaniu treści systemu podatkowego, z pominięciem lub łamaniem konstytucyjnych standardów wynikających nie tylko z art. 84 i 217 Konstytucji, ale również tych, których treść została ujęta w art. 20, 21, 22, 32, 47, 64 Konstytucji.

W aspekcie systemowym, gdy rozpatrujemy relacje pomiędzy podatnikiem a państwem, konieczne jest stworzenie skutecznych gwarancji prawnych dwójakiego rodzaju.

Po pierwsze, zabezpieczyć trzeba prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony ustawodawcy podatkowego. Proces legislacji podatkowej nie jest bowiem wolny od błędów, a także zupełnie świadomych i celowych działań wynikających z kalkulacji politycznych. Konstytucja, chroniąc prawa podmiotowe podatnika, nie może tym samym samoczynnie przeciwdziałać naruszeniu tych praw w procesie legislacji podatkowej. Co więcej, bywa i tak, że ustawodawca podatkowy, z całą świadomością, że postępuje wbrew oczywistym wskazaniom teorii podatkowych i norm konstytucyjnych, przyjmuje ze względu na rozmaite uwarunkowania polityczne takie rozwiązania podatkowe, które stanowią krok wstecz w budowaniu relacji pomiędzy państwem a podatnikiem, a przy tym tenże ustawodawca powołuje – jako uzasadnienie swoich działań – zarówno zasady nauki, jak i normy konstytucyjne.

Po drugie, należy zabezpieczyć prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony organów podatkowych. Podatek nie może niszczyć źródła opodatkowania. Praktycznie oznacza to, że opodatkowanie nie powinno przekraczać takiego poziomu obciążeń, przy którym dochód, zysk bądź majątek nie są wystarczającym źródłem do zapłaty podatku. Dochodzi wówczas do naruszenia zasady zdolności podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego, a przeciw ochrona źródeł opodatkowania, zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym, jest przesłanką utrzymania trwałej wydajności fiskalnej podatku.

Konstytucyjne gwarancje wynikające z art. 217 i art. 84, a także gwarancje wynikające z artykułów, które dotyczą wolności i praw ekonomicznych (art. 20, 21, 22, 64), prawa do prywatności (art. 47), zasady równości (art. 32), zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2), zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7), powinny stanowić standard, wedle którego kształtuje się obowiązki podatkowe. Konstytucja, stanowiąc o standardzie ochrony praw podmiotowych podatnika, wprowadza rozwiązania, zgodnie z którymi Trybunał Konstytucyjny jest poręczycielem zasady konstytucyjności podatków¹⁰.

IV. BEZPRAWIE LEGISLACYJNE W PRAWODAWSTWIE PODATKOWYM – UWARUNKOWANIA I FORMY

Bezprawie legislacyjne dotyczy zarówno władzy ustawodawczej, jak i władzy wykonawczej. Wiąże się ze sprzecznością zachowań w zakresie ustawodaw-

¹⁰ Zob. M. Safjan, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3; A. Zoll, *Skuteczność orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Ius et lex. Księga Jubileuszowa ku czci Profesora Adama Strzembosza*, Lublin 2002.

stwa podatkowego i prawodawstwa podatkowego. Może to być bezprawie czynne, polegające na ustanawianiu treści obowiązków podatkowych w sposób sprzeczny z normami konstytucyjnymi, a także na wprowadzaniu przepisów podatkowych, które są sprzeczne z przepisami ustawowymi. Pojawia się w zakresie legislacji podatkowej również bezprawie bierno. Polega ono na zaniechaniu związanym z niewydaniem przepisów wykonawczych, a tym samym na ograniczeniu bądź uniemożliwieniu stosowania w pełnym zakresie ustawy podatkowej.

Respektowanie w procesie ustawodawczym standardów poprawnej legislacji podatkowej, gdy chodzi o jego uzasadnienie, jest bardzo oczywiste. Państwo wymaga od podatnika zarówno rzetelności, jak i najwyższej staranności w realizacji obowiązków podatkowych. A to uzasadnia żądanie podatnika, aby obowiązki te były stanowione zgodnie z normami konstytucyjnymi i standardami przyzwoitej legislacji podatkowej. Złamanie tych konstytucyjnych norm i standardów uzasadnia tezę bezprawia legislacyjnego. Pojawia się zatem kwestia zasadnicza: jak ująć standard poprawnej legislacji podatkowej? Biorąc pod uwagę stanowisko Trybunału Konstytucyjnego¹¹, odpowiedź jest następująca:

– każdy przepis, który ogranicza konstytucyjne wolności lub prawa, winien być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom;

– każdy przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie;

– każdy przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

W doktrynie podatkowej wskazuje się, że nie odpowiadające standardowi legislacji podatkowej przepisy, to przede wszystkim takie, które „w rażący sposób naruszają podstawowe zasady sprawiedliwości lub inne powszechnie akceptowane standardy moralne, lub obarczone są oczywistym błędem legislacyjnym, lub utrzymują stan prawny, który zagraża podstawom funkcjonowania porządku społecznego, lub prowadzą do niepożądanych strat społecznych lub gospodarczych”¹².

Naruszenie konstytucyjności źródeł prawa podatkowego wiąże się z łamaniem standardu poprawnej legislacji podatkowej. Art. 217 Konstytucji zawiera normy, które są skierowane zarówno do ustawodawcy, jak i do innych władz i organów publicznych, ale także normy te nawiązują do obowiązku lojalności podatnika wobec państwa¹³. Zdanie pierwsze art. 217 Konstytucji ma co najmniej podwójny kontekst. Przede wszystkim należy je traktować jako szczególną gwarancję polityczną, zgodnie z którą podatki będą nakładane wyłącznie przez demokratycznie wyłoniony parlament, co wiąże się z respektowaniem

¹¹ Orzeczenie TK z 2 maja 2002 r., K6/02.

¹² J. Małecki, *Lex falsa...*, zob. idem, *Obowiązek podatkowy...*, s. 138: „Rzadko zdarza się wśród podatników taki stosunek do obowiązków podatkowych, jak opisany w Ewangelii według św. Mateusza, w ustępie zatytułowanym *Podatek na świątynię* – Jezus mimo braku obowiązku podatkowego nakazuje Szymonowi zapłacenie poborcem podatku na świątynię w wysokości dwudrachmy, by nie dać powodu do zgorznienia”; zobacz także: T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius...*

¹³ Wyrok TK z 6 marca 2002 r., P7/00.

konstytucyjnej koncepcji źródeł prawa. Skoro władztwo podatkowe należy wyłącznie do parlamentu, to wszystkie elementy, które decydują o istnieniu obowiązku podatkowego, musi określać ustawa. Ponadto, zdanie pierwsze art. 217 nawiązuje bezpośrednio do powszechnego obowiązku utrzymania państwa, wyrażonego w art. 84 Konstytucji. Należy to odczytywać w taki sposób, że normy konstytucyjne formułują obowiązek lojalności podatnika wobec państwa i troski o dobro wspólne oraz poszanowania prawa przez to państwo ustanowionego.

Gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności i praw ekonomicznych jednostki, a także innych podmiotów obrotu gospodarczego, są szczególnie potrzebne i uzasadnione w prawie podatkowym¹⁴. Należy je rozpatrywać na dwóch płaszczyznach. Pierwszą z nich jest płaszczyzna praworządności formalnej, tj. działania organów władzy publicznej zgodnie z nakazem legalności i przestrzegania prawa. Druga płaszczyzna dotyczy praworządności materialnej, tzn. realizowania określonych konstytucyjnie wartości w obowiązującym systemie prawa podatkowego. Tak więc wszystkie ustawy podatkowe muszą spełniać te kwalifikowane wymagania, aby mogły zostać uznane za ustawy podatkowe w rozumieniu standardów wynikających z art. 217 Konstytucji.

Z zasadą demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, łączy się w sposób oczywisty wymóg, żeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą. Oznacza to, że celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organu władzy publicznej, lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej¹⁵.

Zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym oznacza, że:

– art. 217 pozostawia niewielki margines zagadnień, które mogą zostać uregulowane przez akty wykonawcze wydane na podstawie i w ramach upoważnienia ustawowego;

– przypadki, w których w ustawach podatkowych zamieszczono upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, są zdeterminowane przede wszystkim brzmieniem art. 217, a dopiero w dalszej kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji.

Zasada wyłączności dotyczy spraw wyraźnie i jednoznacznie wskazanych w art. 217 Konstytucji. Tak więc kwestie inne, aniżeli tam wskazane, mogą zostać uregulowane w rozporządzeniach wydawanych zgodnie z art. 92 Konstytucji. Art. 217 statuuje władztwo podatkowe państwa, ustanawiając gwarancje wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków.

Władzy ustawodawczej przysługuje swoboda legislacyjna. Tej swobody nie można jednak absolutyzować. Oznacza to, że nie może ona przekształcać się w dowolność, albowiem ustawodawca związany jest normami konstytucyjnymi i tylko respektowanie tych norm może gwarantować ustanawianie podatków według standardów poprawnej legislacji podatkowej.

¹⁴ Wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K28/98.

¹⁵ Wyrok TK z 6 marca 2002 r., P7/00.

Zdarza się, że parlament przekracza swoje uprawnienia normodawcze. Pojawiają się wówczas ustawowe rozwiązania, które zostają uznane za złamanie konstytucyjnych norm dotyczących stanowienia obowiązków podatkowych. Niekonstytucyjny podatek zawsze podważa porządek prawny w państwie, stanowi bowiem negację istoty państwa prawnego.

Normy konstytucyjne i standardy przyzwoitej legislacji podatkowej mają chronić podatnika przed samowolą podatkową, rozumianą jako nieuprawnione wkraczanie w sferę ustawodawstwa podatkowego¹⁶.

Bezprawie legislacyjne może pojawić się wówczas, gdy przepisy wykonawcze wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy¹⁷. W takim przypadku dokonuje się faktycznie przeformułowanie treści ustawowych obowiązków podatkowych, jeżeli przepisy rozporządzenia, inaczej aniżeli ustawa podatkowa, określają podmiot i przedmiot opodatkowania, a także stawki podatkowe. Jest to zjawisko bardzo groźne, albowiem oznacza, że ciężary podatkowe wynikają nie z ustawy, ale z przepisów wydanych przez organy władzy wykonawczej. Dlatego też akty podustawowe mogą zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie podatkowej, i tylko w zakresie, który nie wkracza w te elementy konstrukcji podatku, które wiążą się z istotą obowiązku podatkowego. Im silniej podatkowa regulacja ustawowa dotyczy praw i wolności ekonomicznych, tym szersza musi być sama regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostawionego dla odesłań do aktów wykonawczych. Jeśli ustawodawca korzysta z tych odesłań, to musi szerzej wyznaczyć treść przyszłych rozporządzeń poprzez szczegółowe ujęcie wytycznych dotyczących treści tego aktu.

Konstytucyjny zwrot „wytyczne dotyczące treści aktu” faktycznie nakłada na ustawodawcę obowiązek wskazania w ustawie podatkowej materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Są to wskazówki co do treści rozporządzenia, określające kierunek merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć się w przepisach wykonawczych. W ten sposób Konstytucja stwarza system prawnych gwarancji, które – w swoim założeniu – chronią podatnika przed dowolnością kształtowania konstrukcji prawnej obowiązku podatkowego przez naczelne organy władzy wykonawczej.

Zdarza się, że rozporządzenie ma cechę legalności, ale pozbawione jest cechy konstytucyjności. Inaczej rzecz ujmując – legalność rozporządzenia nie oznacza, że rozporządzenie ma charakter konstytucyjny. Należy badać, czy zachowana jest konstytucyjność upoważnienia ustawowego. Jest to szczególnie istotne, gdyż bez normy kompetencyjnej (delegacja ustawowa) nie można wydać aktu normatywnego o charakterze wykonawczym. Oznacza to, że przepisy dotyczące obowiązku podatkowego, a zawarte w rozporządzeniu, nie mogą zaistnieć bez ustawowego upoważnienia. Konstytucyjność rozporządzenia oznacza przede wszystkim, że w ustawie podatkowej można korzystać z upoważnień ustawowych, ale tylko w zakresie nieograniczonym przez art. 217 Konstytucji do bezwzględnej wyłączności ustawowej. Z redakcji normy zawar-

¹⁶ Szerzej na ten temat zobacz zdanie odrębne T. Dębowskiej-Romanowskiej do wyroku TK z 6 marca 2002 r., P7/00, sformułowane w odniesieniu do pkt 6 uzasadnienia wyroku TK.

¹⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, w: *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999; J. Glińska, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Głosa” 1997, nr 5.

tej w art. 217 Konstytucji jednoznacznie wynika, że zasada bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej dotyczy: podmiotu opodatkowania, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych. Dlatego też zasada bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej musi być rozumiana jako:

– szczególnie istotna konstytucyjna gwarancja praw podatnika wobec organów władzy publicznej,

– gwarancja nienaruszalności prerogatyw parlamentu (treść obowiązku podatkowego jest określana wyłącznie przez parlament).

Szczególną formą bezprawia legislacyjnego jest powstrzymanie się Rady Ministrów bądź Ministra Finansów od wydania przepisów wykonawczych, pomimo upoważnienia ustawowego spełniającego konstytucyjne standardy. W takim przypadku naruszona zostaje zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego, a prawo podatkowe może stać się dla podatnika swoistą pułapką. Podatnik musi mieć prawnie skuteczne gwarancje, że układając bieg swoich spraw, nie naraża się na takie skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w chwili podejmowania decyzji. Bez przepisów wykonawczych podatnik może zostać obiektywnie pozbawiony możliwości dostosowania swojego postępowania do wymogów wynikających z treści uprawnień i obowiązków podatkowych. W takim przypadku prawo podatkowe nie spełnia swojej podstawowej funkcji, a mianowicie regulatora zachowań adresatów norm prawnopodatkowych. Niewydanie przepisów wykonawczych, bądź znaczące opóźnienie w ich wydaniu, może w istotny sposób narazić interes prawny podatnika i spowodować odpowiedzialność odszkodowawczą państwa. Ten aspekt jest jeszcze w sposób niedostateczny dostrzegany i rozumiany przez polskiego legislatora, a wkrótce, w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, może stać się istotnym problemem dla władzy publicznej w Polsce.

V. SPRZECZNOŚĆ INTERESÓW A SPRAWIEDLIWE OPODATKOWANIE

Etyczna norma sprawiedliwości powoduje znaczące komplikacje w praktyce prawodawczej. Wynikają one przede wszystkim z braku zaufania do idei sprawiedliwego opodatkowania. Wymiar nieufności ma inne podłoże u ustawodawcy, a inne u podatnika. Nieufność ustawodawcy wynika przede wszystkim z obawy o to, czy istnieje możliwość połączenia sprawiedliwego opodatkowania ze skutecznością w realizacji funkcji dochodowej opodatkowania. Natomiast obawa podatników wiąże się z ukształtowaną świadomością, że częstokroć ustawodawca, powołując się na argument sprawiedliwości, przeprowadza reformy podatkowe będące jej zaprzeczeniem. Ponadto, w świadomości podatnika zakorzenione jest przekonanie, że argument sprawiedliwości opodatkowania – używany przez ustawodawcę – zbyt często maskuje interes fiskalny państwa (funkcja dochodowa).

Sprzecznosc interesów w obszarze opodatkowania rysuje się zarówno na linii *państwo–podatnik*, jak i na płaszczyźnie *podatnik–podatnik*. Uzmysłowanie sobie faktu istnienia sprzeczności interesów i wskazanie, na czym polegają owe sprzeczności, może być pomocne przy określaniu reguł sprawiedliwego opodatkowania.

Sprawiedliwość nigdy nie była podstawowym, zasadniczym motywem kształtowania systemu podatkowego. Podatki niezależnie od epoki spełniały tę samą funkcję, tj. zapewniały środki do skutecznego wypełniania przez państwo jego zadań. Z funkcji zdobywania przez państwo dochodów budżetowych wynika fiskalny cel opodatkowania. Jednakże cel osiągnięcia przychodów nie może uświęcać każdego środka i rozwiązania prowadzącego do przejścia części dochodu i majątku podatnika. Oznacza to, że zapotrzebowanie państwa na wydajny dochód podatkowy nie może uzasadniać i usprawiedliwiać opodatkowania sprzecznego ze standardami sprawiedliwości podatkowej¹⁸.

Redystrybucja dokonywana za pośrednictwem podatków ma istotne znaczenie nie tylko etyczne, ale również ekonomiczne i społeczne. Opodatkowanie sięga bowiem bardzo głęboko w życie społeczne i – ingerując w podział dóbr – zmienia zakres zaspokojenia prywatnych potrzeb. Prowadzi to, co jest oczywiste, do zmniejszenia poziomu funduszy nabywczych. Dlatego też spełnienie postulatu sprawiedliwego podziału dóbr prywatnych jest jednym z problemów, przed których rozwiązaniem zawsze staje ustawodawca podatkowy¹⁹.

Dla każdego podatnika istotne jest to, aby pozostali podatnicy, zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych, nie odnosili korzyści jego kosztem. Wyraża się w tym postulat wyważenia różnych sfer interesów finansowych w taki sposób, aby było ono sprawiedliwe. Opodatkowanie dokonuje się bowiem zawsze *czyimś koszt* i na *czyjąś korzyść*.

Sprawiedliwość opodatkowania, rozpatrywana w kontekście konfliktu interesów, jednoznacznie wskazuje, że opodatkowanie oznacza przesunięcie dóbr ekonomicznych (przychód, dochód, majątek) ze sfery prywatnego posiadania do sfery publicznej. Dlatego, w szerszym aspekcie, sprawiedliwość dotyczy nie tylko właściwego rozdzielania ciężarów podatkowych, lecz także korzyści uzyskiwanych ze świadczeń ze strony państwa. Istnieje tu merytoryczny związek i ze względu na to, biorąc pod uwagę sprawiedliwość opodatkowania, oba te aspekty powinny być uwzględniane łącznie.

Wyraźnie rysuje się naturalna poniekąd sprzeczność pomiędzy interesem finansowym państwa a interesem opodatkowanych. Dylemat ten, w pewnym uproszczeniu, przedstawia się następująco: czy ustawodawca powinien uzależnić ciężar opodatkowania od potrzeb rozwojowych całego państwa, czy też, jako kryterium kształtowania ciężaru podatkowego, powinien przyjąć możliwość nakładania tylko takich ciężarów podatkowych, które nie naruszają źródła podatku i umożliwiają dalsze uzyskiwanie przychodu, zdobywanie dochodu i powiększanie majątku?

Zachowanie źródła opodatkowania jest niewątpliwie obiektywną koniecznością. Gwarantuje bowiem zarówno uzyskiwanie bieżących dochodów budżetowych, jak i zabezpiecza przyszłe dochody. A przecież w sile gospodarczej podatnika tkwi siła gospodarcza państwa i na tym wspiera się finansowy byt istnienia państwa.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*; idem, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*

¹⁹ Zob. W. Łączkowski, *Aksjologiczne uwarunkowania prawa w: Prawnik Katolicki a wartość prawa*, Kraków 1999; idem, *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, w: *Ius et lex*, Lublin 2002; J. Małecki, *Obowiązek podatkowy...*

VI. PRAWA PODMIOTOWE A GRANICE OPODATKOWANIA – POSTULATY A RZECZYWISTOŚĆ

Kiedy David Ricardo formułował swoją regułę edynburską, z pewnością nie przewidywał, że tak długo zachowa ona swoją rację bytu i zasadność. Reguła edynburska, generalnie sprowadzająca się do stwierdzenia: opodatkowanie powinno pozostawić każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało, musi być rozumiana jako postulat ochrony źródeł opodatkowania. Nienaruszanie poprzez podatki źródeł podatku zakłada roztropność i umiar władzy ustanawiającej ciężary podatkowe. Jest to oczywiste nawiązanie do konieczności respektowania praw podmiotowych podatnika. Pamiętać bowiem trzeba, że „w sprawach podatkowych dwa razy dwa wynosi czasami nie cztery tylko jeden”. Jest tak wówczas, gdy opodatkowanie zbyt głęboko wkracza w dochód czy też majątek podatnika, stwarzając tym samym pokusę do poszukiwania skutecznych form uchylania się od ciężaru podatkowego, a przecież psychiczna niechęć do płacenia podatków wynika z witalnej sfery człowieka i w tym sensie jest poniekąd naturalnym instynktem. Władza publiczna musi pamiętać, że obrona przed ciężarem podatkowym była, jest i pozostanie jednym z działań podejmowanych przez podatnika. Jego reakcja nasila się zwłaszcza wówczas, gdy wkroczenie w prawa podmiotowe jest odczuwane w sposób szczególnie drastyczny. W takiej sytuacji ciężar podatku pobudza do szukania form i środków, które umożliwią skuteczne ominięcie obowiązku podatkowego. Gdy podatnik zdoła uwolnić się od obowiązku podatkowego, to władza publiczna zawsze próbuje uwięzić go ponownie. Podatnik natomiast nigdy nie rezygnuje i w odpowiedzi na działania władzy publicznej przygotowuje coraz bardziej wyrafinowane formy ucieczki przed podatkiem²⁰. Czyni tak, albowiem tego rodzaju ciężar podatku uznaje za formę zamachu na wolności i prawa ekonomiczne.

Podatki zawsze wkraczają w prawa podmiotowe, dotyczą bowiem własności i innych praw majątkowych, a także wyników działalności gospodarczej i zarobkowej – przychodu, dochodu, zysku, majątku. Dlatego też zasadniczy problem sprowadza się do kwestii następującej: czy każde wkroczenie prawodawcy w prawa podmiotowe podatnika może być traktowane jako naruszenie tych wolności i praw? Odpowiedź na to pytanie ma nie tylko aspekt teoretyczny, ale także praktyczny, ponieważ de facto wiąże się z granicami opodatkowania.

Uwzględniając rozwiązania konstytucyjne, a przede wszystkim to, że podstawowe prawa i wolności ekonomiczne gwarantowane są normami konstytucyjnymi (art.: 20, 21, 22, 64 Konstytucji), należy uznać, iż normy konstytucyjne powinny stanowić punkt odniesienia do rozważań dotyczących konstytucyjnie określonych granic opodatkowania. Zestawiając konstytucyjne uregulowania dotyczące praw i wolności ekonomicznych z treścią art. 84 i art. 217 Konstytucji, można przyjąć założenie, że wykroczenie poza konstytucyjnie dopuszczalne granice materialne lub proceduralne, przewidziane dla ustanawiania podatków, można kwalifikować jako naruszenie praw i wolności ekonomicznych.

²⁰ J. Głuchowski, *Raje podatkowe czy pralnia brudnych pieniędzy*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 4; idem, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.

Gdy rozpatruje się problem granic opodatkowania oraz problem naruszania praw i wolności ekonomicznych, z punktu widzenia unormowań konstytucyjnych, to trzeba pamiętać, że²¹:

– Konstytucja nie zna instytucji wolności od ponoszenia świadczeń publicznych (w szczególności podatków) i traktowania ich jako naruszających konstytucyjną zasadę własności;

– wolności takiej nie gwarantuje art. 84 Konstytucji; wręcz przeciwnie – art. 84 stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Nie zmienia to faktu, że prawem każdego racjonalnie postępującego podatnika jest dążenie do ograniczenia obciążeń podatkowych²², natomiast ustawodawca nie może realizować swoich celów fiskalnych poprzez zastawianie pułapek i wprowadzanie nagłych, nieoczekiwanych zmian w treści uprawnień i obowiązków podatkowych, zwłaszcza wówczas, gdy są one dla podatnika niekorzystne²³.

Realizacja obowiązków podatkowych w sposób oczywisty i naturalny prowadzi zawsze do zmniejszenia substancji majątku. Dlatego też regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych, a wywodząca się z unormowań konstytucyjnych, nie powinna być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych, ale w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi a ochroną konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych²⁴.

W unormowaniach konstytucyjnych brak jest jednoznacznie wysłowionych kryteriów, które pozwoliłyby przeprowadzić granicę pomiędzy naruszeniem wymagań ustanowionych w konstytucyjnych standardach, a dotyczących nakładania podatków, będącym jednocześnie nieuprawnionym wkroczeniem w prawa i wolności ekonomiczne, a takim, które jeszcze nim nie jest.

W tym kontekście zwraca uwagę problem dotyczący prywatności i granic jej opodatkowania. Problematyka prywatności wiąże się bardzo wyraźnie z opodatkowaniem, a w szczególności z zakresem i formą opodatkowania. Rodzi się pytanie o to, jak głęboko może sięgać ingerencja ustawodawcy w prywatność jednostki.

Prawo do prywatności jest tak szczególnym dobrem, a jednocześnie stwarza u władzy publicznej tak silną pokusę przekraczania granic prywatności, że stanowią o nim międzynarodowe akty prawne, a także rozwiązania przyjęte w polskiej Konstytucji.

Art. 17 Międzynarodowego Paktu Praw Człowieka stanowi, że nikt nie będzie poddany arbitralnej lub bezprawnej ingerencji w jego życie prywatne, rodzinne, mir domowy i korespondencję, ani też bezprawnym zamachom na jego cześć i dobre imię, oraz że każdy ma prawo do ochrony prawnej przed tego rodzaju ingerencją lub zamachem.

²¹ Zob. Wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., K13/01.

²² Zob. Wyrok TK z 2 maja 2002 r., K6/02.

²³ Zob. Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K47/01.

²⁴ Zob. Wyrok TK z 13 listopada 2001 r., K16/01; wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K47/01. Trybunał uznał, że „nie może istnieć bez pozytywnej podstawy prawnej, zawartej w ustawie, prawo do osiągania dochodów w sposób nie podlegający opodatkowaniu, swoiste prawo do zwolnienia podatkowego, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”.

Art. 8 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, stanowi, że:

- każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji;
- niedopuszczalna jest ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tego prawa, z wyjątkiem przypadków przewidzianych przez ustawę i koniecznych w demokratycznym społeczeństwie, ze względu na bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochronę porządku i zapobieganie przestępczości, ochronę zdrowia i moralności lub ochronę praw i wolności innych osób.

Zarówno Pakt jak i Konwencja zostały ratyfikowane przez Polskę.

Polski Trybunał Konstytucyjny, odnosząc się do problematyki ochrony prywatności ujętej przez Konwencję, uznał, że:

- Konwencja świadomie nie określiła sztywnych granic prawa do prywatności, a sferę prywatno-rodzinną stanowiącą podstawowy przedmiot ochrony ujęła w sposób otwarty;
- Konwencja, stanowiąc o poszanowaniu praw do prywatności, nie tylko ustanawia po stronie państwa zakaz ingerencji w życie prywatne jednostki, ale też nakłada na państwo pewne obowiązki pozytywne;
- w ujęciu Konwencji ochrona prawa do prywatności nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom, o ile zostaną dochowane formalne i materialne przesłanki wskazane w art. 8 ust. 2 Konwencji²⁵.

W Konstytucji polskiej ustanowiono normę wysłowioną w art. 47, zgodnie z którą każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Jednakże prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, podobnie jak inne prawa i wolności jednostki, nie ma charakteru absolutnego i tym samym może podlegać ograniczeniom, o ile ograniczenia te formułowane są w sposób czyniący zadość wymaganiom konstytucyjnym²⁶. Ograniczenie prawa do prywatności może nastąpić tylko wówczas, gdy przemawia za tym inna norma, zasada lub wartość konstytucyjna, a stopień tego ograniczenia musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu ograniczenie to ma służyć²⁷. Kwestię oceny, czy ingerencja podatkowa w sferę konstytucyjnego prawa do ochrony życia prywatnego jednostki zgodna jest z zasadą konieczności, należałoby rozpatrywać w kontekście tego, czy cel, do którego dąży ustawodawca, można osiągnąć za pomocą środków równie skutecznych, ale mniej uciążliwych dla jednostki²⁸. Bez wątpienia każdy podatnik, który prowadzi działalność zarobkową bądź gospodarczą, ma prawo do określonego stopnia „prywatności” tej działalności. Co to znaczy? W ujęciu Trybunału Konstytucyjnego oznacza to, że ochrona prywatności przysługuje podatnikowi wówczas, gdy jego działalność nie ma na celu krycia działalności przestępczej lub uchylania się od zobowiązań publicznoprawnych²⁹.

²⁵ Wyrok TK z 24 czerwca 1997 r., K21/96.

²⁶ Wyrok TK z 15 września 1999 r., K11/99; wyrok TK z 21 listopada 1995 r., K12/95; uchwała TK z 24 kwietnia 1996 r., W14/95.

²⁷ Wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., K15/98.

²⁸ Zobacz: zdanie odrębne sędzi TK J. Skórzewskiej-Łosiak do wyroku TK z 11 kwietnia 2000 r., K15/98.

²⁹ Wyrok TK z 24 czerwca 1997 r., K21/96.

Granice opodatkowania rozpatrywane w kontekście prawa do prywatności mają bardzo silne zabarwienie emocjonalne, albowiem dotyczą ułożenia właściwych relacji pomiędzy dobrem jednostki a dobrem publicznym. Wiąza się z określonym poziomem fiskalizmu rozwiązań podatkowych i obawą, czy te rozwiązania nie naruszają wolności i praw ekonomicznych w stopniu przekraczającym standardy konstytucyjne. Skoro opodatkowanie musi uwzględniać zarówno interes prywatny, jak i publiczny, a podatnik – niezależnie od przyznanych mu materialnych i formalnych gwarancji prawnych – jest zawsze „słabszy” wobec władzy publicznej, to podatki muszą być tak kształtowane, aby realizacja funkcji fiskalnej respektowała położenie ekonomiczne, gospodarcze, społeczne i socjalne podatnika oraz zapewniała poszanowanie wolności i praw ekonomicznych. Przełożenie tej ogólnej zasady na reguły opodatkowania upoważnia do sformułowania kilku zaleceń dotyczących form i sposobów jej urzeczywistnienia. Tak więc³⁰: a) podatki nie powinny pozbawiać osób fizycznych i osób prawnych dochodu lub majątku w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z istoty prawa własności; b) zapłata podatku nie może zagrażać ani egzystencji, ani prowadzeniu działalności gospodarczej³¹; c) obciążenia podatkowe nie powinny naruszać prawa do prowadzenia działalności gospodarczej.

Ustawodawca, stanowiąc o treści obowiązków podatkowych, nie może zapominać o bardzo prozaicznej, ale doniosłej prawdzie: podatnik, aczkolwiek poddany władzy publicznej, nie jest własnością państwa, lecz równouprawnionym wobec państwa podmiotem, i to z mandatu podatnika sprawowana jest władza ustawodawcza. W pojmowaniu obowiązków podatkowych powinna uzewnętrznić się myśl, że państwo, tak jak stanowi art. 1 Konstytucji, należy traktować jako dobro wszystkich obywateli.

Zbyt często treść rozwiązań podatkowych zdominowana jest przez skrajny fiskalizm. Przejawia się on, najogólniej rzecz biorąc, w tym, że w miarę wzrostu dochodu, zysku czy też majątku podatnika wzrasta również – ale w sposób podatnika zniechęcający – udział podatków w jego dochodzie, zysku czy też majątku. Określenie „wzrasta w sposób podatnika zniechęcający” oznacza przede wszystkim to, że poziom obciążeń podatkowych nie nawiązuje do: możliwości zapłaty podatku, możliwości poniesienia podatku, zdolności płatniczej, siły finansowej³².

VII. WNIOSKI

W tworzenie treści systemu podatkowego coraz śmieiej i często w sposób arbitralny wkraczają politycy, wspierani przez praktyków podatkowych. Budują relacje między państwem a podatnikiem. Nie zawsze respektują treści

³⁰ N. Gajl, *Założenia i podstawy prawne nowoczesnych reform systemu podatkowego*, w: *Koncepcje współczesnych reform podatkowych*, Poznań 1998, s. 38 i n.

³¹ C. Kosikowski, *Zasada ochrony własności*, w: *Podstawowe zasady polskiej Konstytucji*, red. W. Sokolewicz, Warszawa 1998; idem, *Przedsiębiorca w prawie polskim na tle prawa europejskiego*, Warszawa 2003.

³² I. Bolkowiak, *Zdolność płatnicza a podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, s. 209 i n.; T. Famulska, *Zdolność podatkowa w ocenie przedsiębiorstwa (zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa)*; eadem, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 2; M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1994; M. Weralski, *Polityka podatkowa*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*.

wypływające z zasady respektowania w prawodawstwie podatkowym, normy lojalności państwa wobec podatnika. Zbyt często pomijają dokonania doktryny podatkowej, a sceptycznie podchodząc do teorii podatkowych – traktują teoretyków prawa podatkowego jako doktrynerów. Jest oczywiste, że rzetelność teorii podatkowych może być oceniana nie tylko przez uznanie dla jej zasad ogólnych, ale także przez zestawienie tych ogólnych zasad z wynikami zastosowania w praktyce zaleceń teoretycznych. Pojawia się tu pewien dysonans, albowiem na ujawnienie się tych rezultatów trzeba zwykle długo czekać – a tymczasem politykom zazwyczaj się spieszy.

Jest oczywiście potrzebny teoretyczny drogowskaz, który umożliwi kształtowanie relacji pomiędzy podatnikiem a państwem, albowiem bez tego drogowskazu rzeczywistość podatkowa zbyt łatwo może złądzić na manowce.

*Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz jest pracownikiem
Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu.*

PROTECTION OF FREEDOM OF ECONOMIC ACTIVITY AND ECONOMIC RIGHTS VS TAXATION – PRINCIPLES AND CONTROVERSIES

S u m m a r y

The content of tax rules, and, consequently, the whole taxation system is never free from a political aspect. Taxes have always been, and shall remain, an issue related to power. Therefore the decisions how the tax burden shall be distributed, even if taken by parliament, will never be free from political pressures. Consequently, it is even more important to secure transparency of the tax rules, especially of those which impose tax obligations, because those are too often blurred and contain a vested interest of a certain pressure group which has helped a given politician to raise to power, or has at least contributed to his attaining of political power. Politicians should remember that the way to understand taxes leads through the understanding of the essence of a state. Therefore, in the course of tax legislation, care should be taken to ensure that the common good prevails and wins over a particular interest, and that conflicts of interests and political disputes are given in, to allow real cooperation in the legislative work on taxes. Only such a situation will allow creation of constitutionally legal relations between the state and a tax payer. Further, it must be remembered that even if a politician is tempted to interfere with the tax law and violates constitutional standards for a period of time, lawlessness never creates law. And then, we may reflect whether indeed *fiscus non erubescit*.