

Zasada sprawiedliwości podatkowej

Słowa kluczowe: sprawiedliwość, podatki.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie istoty stosowania zasady sprawiedliwości podatkowej przez państwo względem swoich obywateli w oparciu o orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w związku z innymi ustawami odnoszącymi się do tej materii. Istotnym walorem niniejszego referatu jest skorelowanie istoty zasady sprawiedliwości podatkowej w związku z innymi naczelnymi zasadami prawnymi wyrażonymi *expressis verbis* w Konstytucji Rzeczypospolitej Polski z dnia 2 kwietnia 1997 r. (zwana dalej Konstytucją RP)¹. Istotnym walorem dla tej pracy będzie stanowiło przytoczenie koncepcji prawno-filozoficznych poruszających zagadnienie sprawiedliwości prawa, której szczególną kategorię stanowi zasada sprawiedliwości podatkowej. A więc szeroki zakres definicji sprawiedliwości prawa będzie obejmował zasadę sprawiedliwości podatkowej. Metodami badawczymi niniejszego referatu są: metoda dogmatyczna-prawna oraz metoda aksjologiczna.

Już sam Arystoteles wskazywał w starożytności na fakt, iż sprawiedliwość stanowi cnotę ducha, która pozwala na osiągnięcie harmonii. Stosowanie sprawiedliwości w relacjach międzyludzkich pozwala na współpracę całego społeczeństwa w strukturach państwa. Arystoteles wyróżnił

1 Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

sprawiedliwość: rozdzielczą, wyrównującą, polityczną i proporcjonalną². Ogólnie w starożytności sprawiedliwość postrzegano w dwojaki sposób. *Iustitia* była definiowana jako opis zachowań ludzkich poddanych później skrupulatnej ocenie. A z kolei *aequitas* odnosiła się do równości, słuszności oraz prawości przy stosowaniu reguł prawnych³. W chrześcijańskiej koncepcji sprawiedliwość jest postrzegana jako naturalny porządek oraz możliwość egzekwowania przez każdego człowieka należących mu uprawnień. Człowiek posiada wolną wolę i sam może zdecydować, czy przyjmie lub odrzuci ustanowienie przez społeczeństwo system prawny⁴. Sprawiedliwość w koncepcji nauki prawa finansów publicznych powinna być postrzegana przez pryzmat wysokości podatków oraz pojawiających się problemów prawnych przy równomiernym obciążeniu społeczeństwa podatkami. Dlatego warto w tym miejscu przytoczyć regułę *Pareto*, która odnosi się do świadczonych dóbr i usług państwa względem swoich obywateli. Korzystanie przez obywateli z wyżej wymienionych świadczeń publicznych może przynieść polepszenie sytuacji jednej osoby wraz z pogorszeniem się sytuacji materialnej innej osoby. Wybór sprawiedliwej formuły powinien stworzyć warunki, które zahamowałyby zawiść ze strony innych jednostek, co ma wpływ na funkcjonowanie społecznego dobrobytu⁵. Rawls twierdził, aby wszelkie dobra publiczne były rozdzielane równo, gdzie każdy ma te same prawa do swobód podstawowych oraz, aby nierówności społeczne i gospodarcze doprowadziły do polepszenia się sytuacji materialnej osób znajdujących się w ciężkiej sytuacji materialnej⁶. Natomiast zwolennicy teorii egalitarnej postrzegają sprawiedliwość jako możliwość świadczenia dóbr i usług publicznych przez państwo jednostkom, które osiągają niski dochód⁷.

Ustawodawca kierując się istotą zasady sprawiedliwości prawnej, z której wynika zasada sprawiedliwości podatkowej powinien w taki sposób skonstruować *idealny podatek, a jeszcze szerzej cały system podatkowy realizujący nakreślone przez państwo funkcje*⁸. W ujęciu Wagnera zasada

2 *Arystoteles, Etyka nikomachejska* [w:] *Arystoteles, Dzieła wszystkie*, t. 5, Warszawa 1996, s. 167–185.

3 A. Nowak-Far, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 26.

4 S. T. Pinckaers, *Źródła moralności chrześcijańskiej*, Poznań 1994, s. 57–60.

5 A. Nowak-Far, *op. cit.*, s. 27.

6 J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa 1994.

7 A. Nowak-Far, *op. cit.*, s. 31.

8 N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 140.

sprawiedliwości podatkowej powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wszystkich obywateli w taki sposób, aby opodatkowanie było proporcjonalne do osiągniętych dochodów obywateli przy zastosowaniu progresywnej skali podatków⁹. W koncepcji A. Smitha twórcy rozprawy naukowej na temat *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, który stwierdził, iż aby została urzeczywistniona zasada sprawiedliwości podatkowej cały system podatkowy powinien spełnić cztery następujące zasady. Zasada równomierności oznacza, iż obciążenia fiskalne państwa względem swoich obywateli powinny być adekwatne w stosunku do dochodów swoich obywateli. Płacone przez podatników podatki powinny być pewne, czyli ich wartość powinna być określona z góry, gdzie państwo powinno zapewnić swoim obywatelom dogodny sposób ich płatności. Z fiskalnego punktu widzenia państwa koszty funkcjonowania całego systemu podatkowego powinny być tanie¹⁰. Istotne jest to, aby koszty funkcjonowania administracji podatkowej nie przewyższały całości wpływów podatkowych, ponieważ takie działanie niweczy ideę zasady sprawiedliwości podatkowej¹¹. Idea sprawiedliwości podatkowej w ujęciu Neumarka oznacza stworzenie przez ustawodawcę optymalnego budżetu, który nie narusza granic opodatkowania oraz stanie się narzędziem do wykonywania przez państwo zadań publicznych¹². Granic opodatkowania ze strony państwa nie da się zmierzyć ponieważ nie da się zmierzyć wielkości potrzeb państwa. A granice opodatkowania względem jednostek są bezpośrednio związane z dochodami jakie osiągną¹³.

Państwo zgodnie z art. 217 Konstytucji RP ma prawo nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, co następuje w drodze ustawy przy jednoczesnym respektowaniu zasady równości obywateli wobec prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz sprawiedliwości społecznej w związku z art. 32 Konstytucji RP.

Zasada sprawiedliwości podatkowej stanowi uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń

9 A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 123.

10 *Ibidem*, s. 122.

11 M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1996, s. 54.

12 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2002, s. 50.

13 A. Drwiłło, D. Maśniak, *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 150.

fiskalnych obywateli, ale nie oznacza ona przyznanie równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom¹⁴. Ustawodawca może różnicować prawa i obowiązki obywateli w zakresie obciążeń podatkowych jeśli u źródła takiego postępowania występuje odmienna względem nich sytuacja faktyczna¹⁵, która wpływa na powstanie stosunku zobowiązania, a następnie na wartość zobowiązania podatkowego¹⁶. Celem państwa jest przecież idea realizacji państwa prawnego w prawie podatkowym poprzez ingerowanie w stosunki majątkowe danej jednostki¹⁷. Wykładnia literalna przepisu art. 217 Konstytucji RP zawiera odesłanie blankietowe do szczegółowych ustaw podatkowych, które powinny rozstrzygnąć, jaki jest podmiot zobowiązany do uiszczenia podatku oraz jakie zjawiska życia społeczno-gospodarczego podlegają opodatkowaniu, a także w jakiej wysokości powinien być zapłacony¹⁸ zgodnie z zasadą panującą w nauce finansów publicznych *nullum tributum sine lege*¹⁹. Szczegółowa konkretyzacja zasady sprawiedliwości podatkowej w odniesieniu do konstrukcji prawnej poszczególnych podatków, a zwłaszcza w zakresie ulg i umorzeń podatkowych może zostać powierzona aktom wykonawczym²⁰. Natomiast ustawodawca ma prawo na gruncie szczegółowych ustaw podatkowych do ograniczenia w granicach dopuszczalnych rozmiarów określonych zwolnień podatkowych, co nie jest sprzeczne z art. 217 Konstytucji RP²¹. Nie ma też przeszkód aby, wszelkie elementy konstrukcji podatkowej zostały doprecyzowane w drodze rozporządzenia, ale w zakresie spraw, które nie są istotne ze względu na konstrukcję prawną określonego podatku²². Ważne jest to, że istotne sprawy z fiskalnego punktu widzenia państwa były uregulowane tylko i wyłącznie w drodze ustawy bez prawa ich uregulowania w formie rozporządzenia²³. Ustanowienie w drodze

14 Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., Sygn. Akt. K.22/95, OTK 1996/3/21.

15 Wyrok TK z dnia 9 marca 1988 r., Sygn. Akt., U.7/78, OTK 1988/1/1.

16 P. Borszowski, *Pojęcie i elementy zobowiązania podatkowego* [w:] red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 186.

17 Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., Sygn. Akt., K.32/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 50.

18 Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., Sygn. Akt., U.9/97, OTK 1998 nr 5, poz. 51.

19 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 61–70.

20 Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., Sygn. Akt., K.28/98, Dz. U. z 1999 r. Nr 92, poz. 1062.

21 Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., Sygn. Akt., K.47/01, OTK-A 2002/1/6.

22 Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., Sygn. Akt., P.7/00, OTK ZU nr 2/A/2002.

23 Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r., Sygn. Akt., U.9/97, OTK 1998 nr 4, poz. 51.

ustawowej konstrukcji prawnej poszczególnych podatków stanowi wyraz reprezentacji narodu, co jest bezpośrednio związane ze wzmocnieniem zasady demokratycznego państwa prawa, które gwarantuje prawa obywateli w stosunku do organów administracji publicznej²⁴. Jeśli określona ustawa podatkowa będzie zawierała niezupełne unormowania, które wynikałyby z błędnej techniki konstrukcyjnej podatku ze strony ustawodawcy wpływające na złamanie zasady sprawiedliwości podatkowej Trybunał Konstytucyjny może uznać ten akt prawny za niezgodny z Konstytucją RP²⁵. W doktrynie prawa finansów publicznych wskazuje się zasadę sprawiedliwości podatkowej posiada aspekt pionowy oraz aspekt poziomy. Sprawiedliwość podatkowa pozioma jest zrealizowana, kiedy dwa podmioty znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej ponoszą z tego tytułu taki sam ciężar podatkowy. Idea sprawiedliwości podatkowej poziomej łączy się ściśle z zasadą równości opodatkowania oraz zasadą powszechności opodatkowania. W tym aspekcie zasada sprawiedliwości podatkowej występuje w postulatcie zasady zdolności płatniczej oraz zasadzie ekwiwalentności²⁶. Świadczenia podatników na rzecz państwa powinny być ekwiwalentne do wartości przez nich otrzymywanych w postaci dóbr i usług świadczonej przez sektor publiczny²⁷. Dlatego współcześnie w doktrynie nauki prawa finansowego postuluje się, aby państwo przy świadczeniu dóbr i usług publicznych względem swoich obywateli zadbało zarówno o efektywność ponoszonych wydatków budżetowych na ten cel oraz jakość świadczonych usług publicznych względem obywateli w oparciu o budżet zadaniowy państwa jak i jednostek samorządu terytorialnego, który pełniej identyfikowałby potrzeby całego społeczeństwa²⁸. Zasada zdolności płatniczej zakłada, że ponoszony ciężar podatkowy przez całe społeczeństwo powinien zostać rozłożony równo pomiędzy poszczególnymi jednostkami funkcjonującymi w społeczeństwie w taki sposób, aby uwzględnił indywidualne możliwości

24 Wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 r., Sygn. Akt., U.4/98, Dz. U. z 1999 r. Nr 20, poz. 80.

25 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., Sygn. Akt., K. 6/02, niepubl.

26 A. Partyka, *Ekonomiczne i społeczne aspekty opodatkowania* [w:] red. A. Nowak-Far, *Finanse publiczne I prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 386.

27 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 28.

28 A. Szewczuk, M. Zioło, *W poszukiwaniu nowej jakości dla sektora publicznego* [w:] red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, tom I, Lublin 2005, s. 135.

ekonomiczno-finansowe poszczególnych obywateli. W odniesieniu do aspektu pionowego sprawiedliwości podatkowej zakłada, że to co jest na gruncie prawa podatkowego nierówne musi być zatem nierówno opodatkowane²⁹.

Szczególne kompetencje posiada Minister Finansów w związku z interpretacją przepisów podatkowych na podstawie art. 14 a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (zwana dalej OP)³⁰, który dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji przy uwzględnieniu sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Ze względu na zasadę sprawiedliwości podatkowej Minister Finansów nie posiada kompetencji do tworzenia prawa podatkowego, ale jednolitego stosowania prawa przez podległe mu organy podatkowe. Wszelkie interpretacje prawa podatkowego przez Ministra Finansów w zakresie jego stosowania są wiążące dla organów podatkowych i kontroli skarbowej w ramach realizacji zasady powszechności i równości opodatkowania³¹. Dlatego wiążące interpretacje prawa podatkowego Ministra Finansów podane do publicznej wiadomości w praktyce jego stosowania przez organy podatkowe i organy kontroli podatkowej należy postrzegać przez pryzmat zasady zaufania podatnika do organów państwa³². Nie stosowanie przez organy podatkowe i organy kontroli podatkowej wiążących dla nich interpretacji podatkowych stanowi rażąco naruszenie zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie obywatela do organów państwa w związku z art. 121 § 1 OP³³. Regulacja prawna zawarta w art. 14 a OP stanowi pomoc prawną ze strony Ministra Finansów zarówno dla obywateli jak i organów podatkowych w zakresie interpretacji skomplikowanych przepisów prawnych w zakresie

29 A. Partyka, *op. cit.*, s. 387.

30 Dz. U. z 2011 r. Nr 291, poz. 1707 ze zm.

31 R. Mastalski, *Rozdział 1 a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego* [w:] red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 123.

32 Wyrok NSA z dnia 12 marca 2003 r., Sygn. Akt., SA/Bd 658/09, POP 2003, z. 5, poz. 129.

33 R. Szumlakowski, *Zasady prawne postępowania podatkowego organów administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem* [w:] red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 203–213.

prawa podatkowego, co płynnie łączy się z zasadą sprawiedliwości podatkowej, gdzie obywatele mają wyznaczoną w jasny sposób sytuację prawną wpływającą na wartość zobowiązania podatkowego³⁴. Minister Finansów w związku z art. 22 OP może urealnić postulat zasady sprawiedliwości podatkowej w uzasadnionym interesie publicznym lub ważnym interesem podatników wydając w drodze rozporządzenia, zaniechania w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie, a także zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki oraz określić termin wpłacenia podatku i wynikające z tego zwolnienia obowiązki informacyjne podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Rozporządzenie, o którym mowa w art. 22 § 1a OP, dotyczące zaniechania poboru podatku od podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania poboru podatku staną się beneficjentami pomocy w rozumieniu przepisów o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, stanowiące pomoc publiczną³⁵, zawiera program pomocowy, określający przeznaczenie i warunki dopuszczalnej pomocy publicznej. Również organ podatkowy na podstawie art. 22 § 2 OP na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z poboru podatku, jeśli pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji lub podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Organ podatkowy na podstawie art. 22 § 2a na wniosek podatnika, może ograniczyć pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych były niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy. W przypadku wydania decyzji na podstawie art. 22 § 2 OP organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego

34 J. Brolik, *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, POP 1999, Nr 7, s. 6.

35 Na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o pomocy publicznej (Dz. U. Nr 123, poz. 1291 ze zm.) Minister Finansów może zaniechać poboru podatku od podatników prowadzących działalność gospodarczą, ale na zasadach określonych w przytoczonej powyżej ustawie.

lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach wymienionych w art. 22 § 2 i 2a OP.

Istotnego znaczenia ze względu na pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej nabierają użyte w art. 22 OP pojęcia związane z „ważnym interesem publicznym” lub „ważnym interesem podatników”, które nie zostały zdefiniowane w innych aktach prawnych, co może rodzić w tym wypadku niepewną sytuację prawną obywateli. Ponadto decyzje organów podatkowych w sprawie zwalniania płatników z obowiązku poboru zaliczek na poczet podatku lub poboru podatków jest związane ze swobodą stosowania powyższych przepisów prawnych, która podlega ścisłej kontroli ze strony organów podatkowych wyższego stopnia, Ministra Finansów oraz wojewódzkich sądów administracyjnych. Przeprowadzana kontrola w wyżej określonym przypadku sprowadza się do badania faktycznych przesłanek, które umożliwiają podatnikowi ze skorzystania z tego przywileju podatkowego³⁶. Uznaniowość decyzji podatkowych powinna być wykonana przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej po uprzednio dokonanej analizie materiału dowodowego, który pozwoli na odtworzenie całokształtu sytuacji faktycznej podatnika, który w ostateczności przedłoży się na stwierdzenie czy dany podatnik posiada uprawnienie pozwalające zwolnić go z obowiązku płacenia podatku lub zaliczek na poczet podatku. W tym wypadku na organach podatkowych oraz organach kontroli skarbowej ciąży obowiązek realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej po uwzględnieniu uprzednio ważnego interesu podatnika³⁷. Warto zwrócić uwagę, że ustawodawca w art. 14 a OP nakreślił granice działania Ministra Finansów na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, które nie mogą być rozszerzane, co godziłoby w istotę zasady sprawiedliwości podatkowej oraz równości opodatkowania, a także w legalność działania organów podatkowych³⁸. Dlatego ustawodawca regulując daną kwestię podatkową na podstawie szczegółowych ustaw podatkowych lub w drodze rozporządzeń i innych aktów wykonawczych

36 R. Mastalski, *Rozdział 1. Powstanie stosunku zobowiązaniego* [w:] red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 210–211.

37 Wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r., Sygn. Akt., I Sa/Lu 1597/98; niepubl.

38 C. Kosikowski, *Glosa do wyroku z 3 kwietnia 2001, K.32/99*, PIP 2001, z. 7, s. 110–112.

w związku z art. 92 Konstytucji RP powinien dążyć do doprecyzowania w sposób kompletny, precyzyjny oraz jednoznaczny podstawowych elementów techniki konstrukcyjnej podatków, aby zrealizować zasadę sprawiedliwości podatkowej, która nie różnicowałaby znajdujących się w tej samej sytuacji faktycznej obywateli³⁹.

Ustawodawca określił w sposób wyczerpujący katalog podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w tym podatków, określonych na podstawie art. 84 Konstytucji RP w związku z art. 217 Konstytucji RP⁴⁰. Orzecznictwo jednoznacznie wskazało ścisły związek art. 217 Konstytucji RP z art. 84 Konstytucji RP, z którego wyprowadzono zasadę władztwa podatkowego państwa⁴¹. Państwo w granicach zasady sprawiedliwości podatkowej w związku z zasadą władztwa podatkowego posiada uprawnienie do kształtowania dochodów budżetowych państwa oraz zapewnienia równowagi budżetowej finansów publicznych na podstawie techniki konstrukcyjnej podatków⁴². Ustawodawca posiada w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, jeśli dochowa reguły zasady przyzwoitej legislacji aktów prawnych, co wpływa w praktyce na całokształt funkcjonowania zasady sprawiedliwości podatkowej⁴³. Jednak w przypadku, kiedy nadmierny fiskalizm ze strony państwa względem obywateli będzie zbyt nadmierny oraz przekroczy w rażący sposób zasadę przyzwoitej legislacji aktów prawnych, która tym samym spowoduje złamanie zasady sprawiedliwości podatkowej państwa względem swoich obywateli interwencja Trybunału Konstytucyjnego w taki wypadek zostanie uznana za zasadną⁴⁴.

Jeśli państwo będzie realizowało politykę podatkową względem swoich obywateli w sposób sprzeczny z zasadą sprawiedliwości podatkowej, poszczególne jednostki będą się uchylać od płacenia podatków. Unikanie opodatkowania ma na celu obniżenie obciążeń podatkowych w sposób legalny lub nielegalny poprzez umiejętne wykorzystanie luk prawnych w prawie podatkowym⁴⁵. Podatnicy łamiąc zasadę sprawiedliwości

39 Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999, Sygn. Akt., K.28/98, OTK nr 7/1999, poz. 162.

40 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., Sygn. Akt., K. 6/02, niepubl.

41 Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2002 r., Sygn. Akt., K 33/01, OTK-A 2002/4/44.

42 Wyrok TK z dnia 24 maja 1994 r., Sygn. Akt., K.1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10.

43 Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1995 r., Sygn. Akt., K.12/94, OTK 1995 nr 1, poz. 1.

44 Wyrok TK z dnia 22 listopada 1995 r., Sygn. Akt., K 18/95, OTK ZU z 1996 Nr 1, s. 17.

45 J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.

podatkowej w aspekcie zarówno pionowym jak i poziomym mogą: popełnić legalne i nielegalne oszustwo podatkowe, uprawnione lub nieuprawnione oszustwo podatkowe, nadużycie prawa do ucieczki przed podatkiem, wybrać najmniejszą drogę opodatkowania, zręczność podatkową lub obejść prawo podatkowe. Z kolei ucieczka przed podatkiem może przybrać formę: oszczędzania podatkowego, planowania podatkowego, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania⁴⁶. Na gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości⁴⁷ złamanie zasady sprawiedliwości podatkowej przez obywateli względem państwa jest określane terminem „nadużycia prawa podatkowego, których celem jest osiągnięcie korzyści podatkowych, które są sprzeczne z celem przepisów podatkowych” niezgodnych z Dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej⁴⁸ w związku z Dyrektywą Rady 2008/118 WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego⁴⁹, uchylającego Dyrektywę 92/12/EWG⁵⁰. Dlatego, aby zapobiec nagminnemu łamaniu przez podatników zasady sprawiedliwości podatkowej polski ustawodawca powinien na gruncie krajowego porządku prawnego wypracować generalną klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowaniu przez podatników⁵¹. Niestety ustawodawca próbował opracować generalną klauzulę przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowaniu przez obywateli w związku art. 199a § 3 OP, która zawiera środki prawne do osiągnięcia założonego uprzednio celu przez ustawodawcę⁵².

46 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 13–14.

47 Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r. (C-255/02) [w:] <http://www.nsa.gov.pl/index.php/pol/Media/Files/C-255-02-Halifax,-C-223-03-University-of-Huddersfield,-C-419-02-BUPA-Hospitals>; [dostęp 28.04.2012].

48 Dz. U. L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1–118

49 Dz. U. L 009 z dnia 14 stycznia 2009 r., s. 12–30.

50 D. Mączyński, R. Sowiński, *Klauzule generalne oraz pojęcia niedookreślone w europejskim i krajowym prawie podatkowym a obejście prawa* [w:] red. H. Litwińczuk, *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011, s. 469.

51 A. Zalasiński, *Koncepcja nadużycia podatkowego w unijnym prawie podatkowym – potencjalne kierunki oddziaływania na polskie prawo* [w:] red. H. Litwińczuk, *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011, s. 462.

52 R. Mastalski, *Ustalenie treści czynności prawnej przez organ podatkowy* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 829.

Podsumowując niniejsze rozważania dotyczące stosowania zasady sprawiedliwości podatkowej przez państwo w stosunku do swoich obywateli oraz obywateli w stosunku do państwa należy stwierdzić, że urzeczywistnienie tego postulatu w doktrynie prawa finansów publicznych jest uzależnione od polityki państwa w danym okresie społeczno-gospodarczym, gdzie ogromne znaczenie posiada umiejętne posługiwanie się przez ustawodawcę elementami techniki konstrukcyjnej podatków. Jednak praktyka stosowania prawa podatkowego pokazuje, że szansa urealnienia tego postulatu nauki w rzeczywistości jest nierealna. Państwo w czasach kryzysu sektora finansów publicznych zwiększa obciążenia fiskalne względem całego społeczeństwa, gdzie podatnicy próbują zminimalizować, a często uchylić się od płacenia danin publicznych, czego przejawem są liczne skargi do WSA i NSA, a także indywidualne interpretacje podatkowe MF. Dlatego, ustawodawca powinien wyważyć interes fiskalny państwa przy poborze danin publicznych od obywateli w taki sposób, aby nie dopuścić do pauperyzacji społeczeństwa, a zwłaszcza najuboższych warstw społeczeństwa przy jednoczesnym respektowaniu zasady równości oraz powszechności opodatkowania. Realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej powinna także odnosić się do jakości i efektywności świadczonych przez państwo dóbr usług publicznych na zasadach nowoczesnego zarządzania budżetem państwa jak i jednostek samorządu lokalnego. Dlatego ustawodawca, aby nie zmarnować środków publicznych pochodzących z obciążeń fiskalnych obywateli powinien stworzyć budżet zadaniowy, który stałby się odzwierciedleniem zasady sprawiedliwości podatkowej. Istotne jest także, aby w czasach kryzysu finansowego państwo obdarzało swoich obywateli zaufaniem, ponieważ zgodnie z zasadą wzajemności również obywatele obdarzą zaufaniem państwo w sposób rzetelny wypełniając swoje powinności fiskalne względem budżetu państwa nie dopuszczając do sytuacji prowadzących do uchylania się od płacenia podatków. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej swoimi działaniami w kontaktach z obywatelami powinny pogłębiać oraz wzbudzać zaufanie obywateli poprzez rzetelne stosowanie prawa podatkowego. Niestety liczne nowelizacje ustaw podatkowych wraz ze zmieniającą się w dynamiczny sposób rzeczywistością powodują, że obywatele nie nadążają za obowiązującym stanem prawnym, co skutkuje tym, iż nie są pewni swojej sytuacji prawnej oraz w związku z tym praw nabytych przy realizacji swoich zobowiązań podatkowych względem państwa, gdzie takie działanie podważa ze strony państwa ideę zasady sprawiedliwości

podatkowej. Dlatego ustawodawca powinien konstruować przepisy podatkowe w jasny oraz w prosty sposób przepisy podatkowe, aby uniknąć powstaniu luk prawnych oraz luzu decyzyjnego podczas stosowania prawa podatkowego, które mogą prowadzić do złamania zasady sprawiedliwości podatkowej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Ustawodawca zagwarantował obywatelom w kontaktach z organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej w razie wystąpienia ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego, a także wątpliwości prawnych wynikających ze stosowania prawa podatkowego mają uprawnienie do złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych przez Ministra Finansów oraz skargi do NSA na wydane decyzje podatkowe przez organy podatkowe i kontroli skarbowej, co wpływa na urzeczywistnieniu w praktyce podatkowej przez państwo zasady sprawiedliwości podatkowej. Aby nie prowadzić do nadużywania uprawnienia do legalnego uchylecia się obywateli od spełnienia na rzecz państwa obowiązku podatkowego ustawodawca powinien w osobnym akcie prawnym doprecyzować kontekst znaczeniowy pojęć: „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes publiczny”, a także wypracować efektywną generalną klauzurę zapobiegającą unikaniu płacenia podatków przez podatników, co przedłoży się zgodnie z koncepcją Arystotelesa do budowania cnoty przez państwo jak i całe społeczeństwo, która w praktyce stosowania prawa podatkowego wpłynie na zbudowanie poczucia odpowiedzialności za przyszłość państwa oraz sytuację kolejnych pokoleń Polaków.