

Andrzej Gomułowicz


**ASPEKT
PRAWOTWÓRCZY
SĄDOWNICTWA
ADMINISTRACYJNEGO**

KONTROWERSJE PODATKOWE



Wolters Kluwer
Polska

**ASPEKT
PRAWOTWÓRCZY
SĄDOWNICTWA
ADMINISTRACYJNEGO**



Prima pars est aequitatis aequalitas

Przyjacielowi

*Sędziemu Naczelnego Sądu Administracyjnego
Prof. zw. dr hab. Jerzemu Maleckiemu*

Andrzej Gomulowicz

**ASPEKT
PRAWOTWÓRCZY
SĄDOWNICTWA
ADMINISTRACYJNEGO**

KONTROWERSJE PODATKOWE



Wolters Kluwer
Polska

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych:
Piotr Bogusławski

Wydawca:
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:
Ewa Fonkowicz

Skład, łamanie:
Tomasz Szmit

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008

ISBN: 978-83-7601-331-2

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. (022) 535 80 00
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7
tel. (012) 630 46 00
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wstęp. Sprawiedliwość podatkowa jako wartość aksjologiczna	7
---	----------

Rozdział I. Władza publiczna – jednostka – sędzia sądu administracyjnego	17
1. Wprowadzenie	17
2. Wartość prawa – istota i charakter sporu	22
2.1. Prawo – zwyczaj a stanowienie prawa	23
2.2. Koncepcja prawnonaturalna a pozytywiści	27
3. Źródła prawa – prawo niepisane a prawo pisane	37
4. Sędzia a prawa podmiotowe jednostki	39
5. Podsumowanie	42

Rozdział II. Sędzia sądu administracyjnego a dialog z prawem	45
1. Wprowadzenie	45
2. Konstytucja a prawotwórstwo sądowe	46
3. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – problem niewykonywania wyroków	49
4. Destabilizacja prawa a bezpieczeństwo prawne	51
5. Koncepcja hermeneutyki	54
6. Kwalifikowane ułomności prawa	56
7. Sędzia – stosowanie a uzupełnianie prawa	57
8. Podsumowanie	63

Rozdział III. Sędzia sądu administracyjnego	
a idea autorytetu	65
1. Wprowadzenie	65
2. Sędziowski mir – istota i znaczenie	65
3. Sędziowie – wspólnota pokoleń i standardy dyskursu	75
4. Sędzia jako obiekt manipulacji	84
5. Podsumowanie	87
Rozdział IV. Sędzia sądu administracyjnego	
a współtworzenie prawa	91
1. Wprowadzenie	91
2. Związanie sądu wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego	91
3. <i>Ratio decidendi</i> i <i>rebus sic stantibus</i> – znaczenie prawotwórcze	99
3.1. Oprocentowanie nadpłat	99
3.2. Korygowanie surowego i niesprawiedliwego prawa	100
3.3. Pozwolenie na broń	101
3.4. Interpretacje prawa podatkowego	102
3.5. Zaległość podatkowa – wygaśnięcie zobowiązania – przedawnienie	109
3.6. Nieodpłatne przekazanie na rzecz własnego przedsiębiorstwa	111
3.7. Działalność gospodarcza	112
3.8. Przywileje podatkowe	115
3.9. Uchwały wyjaśniające	117
4. Podsumowanie	119
Próba podsumowania. Sprawiedliwość jako supernorma	121
Wykaz orzecznictwa	137
Literatura	143

Wstęp

Sprawiedliwość podatkowa jako wartość aksjologiczna

Sprawiedliwość należy do tych istotnych kwestii, które są wciąż aktualne i które – pomimo wielu dyskusji i rozważań – nigdy nie dadzą się w pełni wyczerpać. Jest tak dlatego, że idea sprawiedliwości, która faktycznie pojawiła się od zarania państwowości, niesie ze sobą wiele problemów, albowiem dotyczy zagadnień etycznych związanych bardzo silnie z kwestiami społecznymi i ekonomicznymi. W tym nurcie umieścić należy sprawiedliwość opodatkowania, która zyskała z czasem nurt ustrojowy i nurt prawny, co dodało jej wyrazistości, a jednocześnie uzmysłowiło, jakie znaczenie – w aspekcie systemowym – ma sprawiedliwość. Sprawiedliwość, jako postulat wszelkiego ładu, staje się także naturalną przesłanką budowy systemów podatkowych¹.

W rozważaniach nad sprawiedliwością podatkową ważna jest zarówno refleksja naukowa, jak i orzecznicza; przede wszystkim sądownictwa administracyjnego². Zwłaszcza że nasuwa się pytanie, na jakim etapie znajduje się obecnie myśl dotycząca powszechnie akceptowanej koncepcji, która mogłaby być uznana za spójną podstawę, służącą prawodawcy do rozwiązania odwiecznego dylematu sprawiedliwego rozłożenia obciążeń podatkowych.

¹ Szerzej na ten temat patrz: Z. Ziemiński, *Porządek rozprawiania o sprawiedliwości*, Państwo i Prawo 1980, z. 10, s. 3 i nast., oraz tego autora, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1966, s. 11 i nast.; zobacz również: Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959; patrz także: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, oraz tego autora, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

² Zobaczyć szerzej na temat znaczenia sądowego wymiaru sprawiedliwości w opinii osób, które były stronami w sądzie, oraz osób, które nie korzystały z pomocy sądu: M. Borucka-Arctowa, J. Czapska, K. Daniel, *Typologia postaw wobec sądu (w świetle badań empirycznych)*, Uniwersytet Jagielloński, Kraków 1990.

Współcześnie wzrasta zainteresowanie etyczną stroną opodatkowania. Dostrzega się, że jest ona istotna, albowiem decyduje o nastawieniu wobec obciążeń podatkowych. Decyduje o tym, jaki jest odbiór podatku, tj. indywidualnej ofiary na zbiorowy cel³, albowiem treść opodatkowania kształtuje mentalność podatkową i moralność podatkową, czyli fundament sprawnej realizacji dochodów podatkowych.

Znaczenie idei sprawiedliwości opodatkowania, aczkolwiek współcześnie niezmiernie rzadko kwestionowane, w dalszym ciągu jest poniekąd na marginesie zasadniczego nurtu zainteresowań prawodawcy. Natomiast coraz częściej stanowi jedną z ważnych przesłanek orzeczniczych sądownictwa administracyjnego⁴.

Można powiedzieć, że dylemat odnoszący się do respektowania idei sprawiedliwości podatkowej w aspekcie prawodawczym odnosi się – zakładając pewne uproszczenie – do problemu granic opodatkowania⁵. Granice opodatkowania mają swój wymiar ustrojowy, ekonomiczny, psychologiczny; dotyczą akceptowanego poziomu świadczeń podatkowych, a poziom obciążeń podatkowych z reguły inaczej pojmuje prawodawca znajdujący się pod presją potrzeb finansowych, a inaczej podatnik, który patrzy na podatki przede wszystkim przez pryzmat utraconych korzyści. I tu ujawnia się konflikt interesów między państwem a podatnikiem. Ten konflikt to potrzeba sprawiedliwej ochrony dwóch istotnych dóbr: dobra publicznego i dobra prywatnego, tj. dobra jednostki, a jednocześnie ten konflikt – tak stary jak historia opodatkowania – w dalszym ciągu czeka na rozwiązanie, które byłoby satysfakcjonujące zarówno dla państwa, jak i dla jednostki⁶. I ten konflikt rozwiązuje w praktyce orzeczniczej sędzia sądu administracyjnego⁷.

³ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika* (w:) *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red.: S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003; oraz tego autora, *Lex falsa lex non est?* (w:) *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red.: A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

⁴ Patrz na ten temat: *Spoleczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, praca zbiorowa, red.: M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990.

⁵ Szerzej na temat granic opodatkowania patrz: J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936.

⁶ J. Małecki, *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red.: J. Góral, R. Hauser, J. Trzcinski, Warszawa 2005, s. 302 i nast.

⁷ *Spoleczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, praca zbiorowa, red.: M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990, s. 46 i nast.

Jeśli spogląda się na ideę sprawiedliwości opodatkowania w aspekcie ewolucyjnym, to nasuwają się pewne refleksje. *Pierwsza* jest następująca. Sprawiedliwość opodatkowania bywała często używana jako argument, który w rozwiązaniach podatkowych miał skutecznie maskować interes fiskalny państwa, czyli sprawną realizację funkcji dochodowej. *Druga* refleksja wiąże się z tym, że etyczny postulat sprawiedliwego opodatkowania był i w dalszym ciągu pozostaje na tyle otwartą formułą, że prawodawca – przywołując ideę sprawiedliwości – może wysnuwać z niej bardzo różne reguły postępowania, które, przełożone na rozwiązania podatkowe, w swojej treści w sposób zasadniczy odbiegają od standardów sprawiedliwości. *Trzecia* refleksja dotyczy nieufności prawodawcy wobec idei sprawiedliwego opodatkowania. Ta nieufność, silnie przez wieki zakorzeniona, znajduje swoje uzasadnienie w przekonaniu, że etyka z reguły przeszkadza w sprawnej realizacji dochodów budżetowych. Wyrażana jest wątpliwość, którą najbardziej trafnie oddaje pytanie: *czy możliwe jest połączenie sprawiedliwego opodatkowania ze skuteczną realizacją funkcji dochodowej?* Inaczej mówiąc, chodzi o to, czy sprawiedliwe opodatkowanie nie przekreśla realizacji funkcji dochodowej, bądź też czy nie utrudnia jej w takim stopniu, iż ideę sprawiedliwości należy porzucić. Porzucić, albowiem pamiętać należy o primacie dobra publicznego nad dobrem jednostki. Jest jeszcze ostatnia refleksja, będąca jakby analityczną oceną podatnika. Podatnik może z rezerwą odnosić się do reprezentowanej przez prawodawcę idei sprawiedliwości, albowiem upatruje w niej rozwiązania, które tylko pozornie realizują etyczny nurt opodatkowania. Taka ocena wynika z ukształtowanej i mocno utrwalonej świadomości, która wskazuje, że prawodawca – powołując argument sprawiedliwości – wprowadza takie rozwiązania podatkowe, które są jej zaprzeczeniem.

Idei sprawiedliwości opodatkowania współczesny prawodawca nie może odrzucić. Przypominają mu o tym także orzeczenia sędziów sądu administracyjnego⁸.

Pomimo, że trudno jest o jednorodność co do tego, jak należy rozumieć pojęcie sprawiedliwości podatkowej, to zasadnicze zręby tej koncepcji, wywodzące się zarówno ze starszych teorii, jak i teorii współczesnych, zostały sformułowane oraz uzasadnione.

⁸ *Tamże*, s. 97 i nast. oraz 122 i nast.

To, że mogą one budzić kontrowersje, nie jest wadą, a zaletą, albowiem dyskusja o idei sprawiedliwości nastawiona jest na znalezienie rozwiązania, które będzie miało charakter satysfakcjonujący w tym sensie, iż przyczyni się do budowania i uzupełniania tych elementów w koncepcji sprawiedliwości podatkowej, które są jeszcze słabe i chwiejne. Niepoślednie znaczenie ma tu również orzecznictwo sądownoadministracyjne.

Zadania i znaczenie koncepcji sprawiedliwości podatkowej nie może być postrzegane tylko i wyłącznie w kontekście gotowych rozwiązań, które dadzą się od razu zastosować w praktyce prawodawczej. Władza publiczna zbyt często wykazuje zniecierpliwienie, wskazując, że koncepcje teoretyczne mają dla niej znaczenie o tyle tylko, jeżeli można je od razu zastosować. Tymczasem ujawnienie zastosowań koncepcji podatkowych, w tym tych o charakterze etycznym, w praktyce podatkowej niezmiernie rzadko dokonuje się *ad hoc*. Szereg uwarunkowań o charakterze ekonomicznym, społecznym, ustrojowym sprawia, że nie od razu zestawienie naukowych tez dotyczących sprawiedliwości podatkowej może być zbieżne z wynikami zastosowań ich zaleceń w praktyce prawodawczej. Zwykle na takie rezultaty trzeba czekać. I choć jest oczywiste, że *życie ma czas*, to jednak władzy publicznej, która decyduje o treści, kształcie, a także i formie opodatkowania, zazwyczaj – z przyczyn bardzo praktycznych – w dążeniu do sukcesu spieszy się.

Teoria, wsparta orzecznictwem sądu administracyjnego, budując i uzasadniając koncepcję sprawiedliwego opodatkowania, może stać się nauką bardzo praktyczną, albowiem opierając się na jej wyjaśnieniach można kształtować treść systemu podatkowego⁹. W żądaniu sprawiedliwości zawiera się punkt wyjścia praktycznej teorii opodatkowania, przede wszystkim dlatego, że dostarcza argumentów – wskazując na obiektywne związki przyczynowe – jak w najlepszy sposób urzeczywistnić etyczny aspekt opodatkowania. Koncepcja sprawiedliwości może być istotnym czynnikiem, który będzie regulował prak-

⁹ Zobacz na ten temat: J. Głuchowski, *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, Głosa 1997, nr 1, s. 5 i nast., oraz tego autora, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* (w:) *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, Głosa 1997, nr 5, s. 1 i nast.; C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego* (w:) *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red.: A. Pomorska, Lublin 2003.

tykę prawodawczą, odwołując się do znaczenia sądów wartościujących. Idea sprawiedliwości nie może unikać wartościowania nie tylko dlatego, że pierwotna treść tego postulatu nawiązywała do idealnego prawa naturalnego, ale również ze względu na to, że żądanie sprawiedliwości powinno oznaczać, iż konflikty istniejące pomiędzy dobrem publicznym a dobrem jednostki powinny być rozwiązywane z uwzględnieniem tezy kierunkowej: w dziedzinie opodatkowania nie można pomijać praw, które należne są każdej jednostce – *iustitia virtus est, quae suum cuique tribuitur*. Można, uwzględniając argumenty doktryny i tezy orzecznictwa sądownoadministracyjnego, usystematyzować argumenty wskazujące na znaczenie idei sprawiedliwego opodatkowania.

Po pierwsze, idea sprawiedliwości podatkowej ma znaczenie przy opodatkowaniu z uwagi na to, że wskazuje, jak rozwiązywać konflikty powstające w dziedzinie opodatkowania między różnymi interesami, a przede wszystkim między interesem publicznym a interesem jednostki. Ponadto te konflikty, które wymagają rozwiązania, to również problem znalezienia klucza do rozłożenia obciążeń podatkowych. Obciążenia podatkowe są rozdzielane w sposób władczy, z tym że dla każdego podatnika znaczenie ma to, żeby pozostali nie odnosili korzyści jego kosztem. Jest to zatem kwestia uwzględnienia w treści opodatkowania żądania wyważenia różnych sfer interesów. Żąda się oczywiście, by to wyważenie miało cechę sprawiedliwości. Nie można bowiem pomijać tego, że kwestia podziału obciążeń podatkowych ma istotne znaczenie z etycznego punktu widzenia. Jest tak dlatego, że opodatkowanie głęboko sięga w życie społeczne, a to jest dostatecznym uzasadnieniem do żądania sprawiedliwego rozdziału obciążeń podatkowych.

Po drugie, żądanie sprawiedliwości w opodatkowaniu wypływa z poczucia, że sprawiedliwość jest istotą prawa. Dlatego też sprawiedliwość opodatkowania ma charakter absolutny; zasadniczo sprzeciwia się, aby konflikt interesów związany z ochroną dobra publicznego i dobra jednostki rozwiązywać w myśl maksymy, że interes ogółu (dobra publiczne) stoi przed i ponad interesem jednostki.

Po trzecie, sprawiedliwość opodatkowania nie sprzeciwia się konieczności ponoszenia świadczeń podatkowych, lecz jedynie żąda, by świadczenia te kształtować tak, by respektowane były naturalne granice opodatkowania; łączy się to z pytaniem, w jakim stopniu i w jakim zakresie uzasadnione i usprawiedliwione jest poświęcanie interesu jednostki dla dobra publicznego.

Po czwarte, pojawia się problem, czy zasady sprawiedliwego opodatkowania mogą skutecznie prowadzić do ukształtowania, a równocześnie do rozwiązania problemu optymalnego opodatkowania. Ta kwestia, najogólniej rzecz biorąc, dotyczy tego, którym zasadom podatkowym należy przyznać podstawowe znaczenie w kształtowaniu treści systemu podatkowego. Wydaje się, że etyczny aspekt opodatkowania ma na tyle doniosły charakter, iż to podstawowe zasady sprawiedliwości powinny wyznaczać kierunki kształtowania treści systemu podatkowego.

Po piąte, idea sprawiedliwości w opodatkowaniu oznacza również i to, że sprawiedliwość powinna być zgodna z etycznymi prawami jednostki w państwie. Łatwo to uzasadnić, wskazując, że opodatkowanie oznacza *de facto* przesunięcie dóbr ekonomicznych ze sfery posiadania prywatnego do sfery publicznej. Dlatego też przy opodatkowaniu należy uwzględniać ekonomiczne prawa jednostki, które we współczesnych demokracjach urastają do rangi norm konstytucyjnych. Nie sposób kwestionować tezy, że prawa i wolności ekonomiczne jednostki, które uznaje się za ważne z etycznego punktu widzenia, powinny obowiązywać także w sferze danin publicznych.

Po szóste, idea sprawiedliwości podatkowej, zwłaszcza, gdy jest w praktyce realizowana, prowadzi do legitymizowania władzy podatkowej państwa, a także sprzyja kształtowaniu pożądanym postaw podatkowych.

Idea sprawiedliwości opodatkowania, na co wskazuje historia skarbowości, nigdy nie była podstawowym, zasadniczym celem kształtowania systemu podatkowego. Treść podatków, ich rodzaje, formy ujmowano z punktu widzenia bardzo użytecznego, tak by zapewniały wydajne dochody budżetowe. Państwo dzięki podatkom mogło skutecznie wypełniać swoje zadania – i zawsze z funkcji uzyskiwania dochodów budżetowych wynikał cel fiskalny opodatkowania. Jednakże ów cel, jakim jest sprawna realizacja dochodów budżetowych, nie może być ideą samą w sobie. Nie może uświęcać każdego rozwiązania podatkowego, prowadzącego do przejęcia części dochodu i części majątku podatnika. Opodatkowanie, które nie uwzględnia innych aspektów aniżeli tylko te, które wypływają z funkcji fiskalnej, może zawierać w sobie siłę niszczenia, albowiem obciążenie, które nie nawiązuje bądź zasadniczo rozmija się ze zdolnością do poniesienia podatku, zawsze – a jest to tylko kwestia czasu – prowadzi do zniszczenia bądź znaczącego osłabienia źródła podatku. To źródło podatku,

które stanowiło zawsze i będzie stanowić podstawę rozwoju państwa, musi być także przedmiotem jego szczególnej troski¹⁰. Jeśli zostanie w następstwie opodatkowania osuszone, to wyschną naturalne źródła dochodów. Dlatego zapotrzebowaniu państwa na dochody budżetowe z tytułu podatków musi towarzyszyć równocześnie myśl, że podatki nie powinny być w swej treści niesprawiedliwe.

Podatki są we współczesnych demokracjach konstytucyjnym elementem państwa. Tak jest także w Polsce, a to oznacza, że idea sprawiedliwego opodatkowania musi przyjmować jako swój punkt odniesienia zasady i wartości konstytucyjnie chronione. To skłania do zwrócenia uwagi na charakterystyczne rozwiązania norm konstytucyjnych, które nawiązują do idei sprawiedliwości i tę ideę uzasadniają.

Konstytucyjne gwarancje ustalone i wynikające z art. 217 i 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), a także gwarancje konstytucyjne dotyczące 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, który uwzględnia prawodawca, kształtując treść obowiązków podatkowych.

Respektowanie w procesie ustawodawczym standardów, które w swej treści wynikają z idei sprawiedliwości podatkowej, znajduje jeszcze jedno uzasadnienie. To uzasadnienie ma znaczenie szczególne i jest bardzo oczywiste. Państwo, nakładając obowiązki podatkowe, wymaga rzetelności i najwyższej staranności w ich realizacji. Jest to odwieczny obowiązek podatnika. Ten obowiązek ma jednak i inny wymiar. Stanowi bowiem uzasadnienie, a jednocześnie podstawę żądania podatnika, żeby obowiązki podatkowe były ustanawiane zgodnie ze standardami sprawiedliwości. Jest to dopominanie się o to, by prawodawca respektował standardy legislacji podatkowej. Zaprzeczeniem przyzwoitej legislacji podatkowej są takie rozwiązania w dziedzinie opodatkowania, które w *rażący sposób naruszają podstawowe zasady sprawiedliwości lub*

¹⁰ Gdy prawodawca sprzeniewierza się standardom prawidłowej legislacji, to sędzia sądu administracyjnego może w procesie orzecznym przywrócić prawu należny mu autorytet, a tym samym przywrócić autorytet państwa. Patrz na ten temat: *Społeczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, praca zbiorowa, red.: M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990, s. 84 i nast., oraz s. 46 i nast.

*inne powszechnie akceptowane standardy moralne, lub obarczone są takim albo innym oczywistym błędem legislacyjnym, lub utrzymujące stan prawny, który zagraża podstawom funkcjonowania porządku społecznego, albo które prowadzą do niepowetowanych strat społecznych lub gospodarczych*¹¹.

Idea sprawiedliwości podatkowej, jeżeli ma być ideą praktyczną, nie może polegać na tym, że władza publiczna przedstawia podatki jako sprawiedliwe, ale na tym, że prawodawca kształtuje system podatkowy zgodnie ze standardami sprawiedliwości. Zasada sprawiedliwości podatkowej ani nie jest zaprzeczeniem, ani też nie wyklucza sprawnej realizacji funkcji fiskalnej. Jest wprost przeciwnie – czyni system podatkowy bardziej zrozumiałym i przyczynia się tym samym do tego, że, wpływając na mentalność i moralność opodatkowania, zapewnia skuteczniejszą realizację obowiązków podatkowych. Jeżeli zaneguje się zasadę sprawiedliwości podatkowej w prawodawstwie, to tym samym aprobejuje się możliwość kształtowania systemu podatkowego bez trwałego, ustrojowego fundamentu. Może być on łatwiej podatny zarówno na polityczną samowolę, jak i prawodawczą arbitralność.

Idea sprawiedliwości podatkowej to idea o charakterze etycznym¹². Ta idea uwzględnia w sposób poprawny w swoich rozwiązaniach zarówno te wartości, które odnoszą się do idei obowiązku, jak i te, które odnoszą się do idei wolności. Zakłada bowiem, że podatki, podobnie jak i system bankowy, muszą skutecznie gwarantować realizację obowiązków podatkowych, ale – i to jest bardzo istotne – z poszanowaniem konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych. Ponadto prawo podatkowe musi być – zwłaszcza w demokratycznym państwie – także instrumentem wolności. To z kolei oznacza określone ograniczenia procesu legislacyjnego, które sprowadzają się do skutecznego przeciwdziałania przez normy konstytucyjne, arbitralności rozwiązań podejmowanych w dziedzinie prawodawstwa podatkowego. A ta arbitralność przejawia się w braku poszanowania dla konstytucyjnych standardów prawodawstwa.

O treści relacji między państwem a podatnikiem, a tym samym o treści sprawiedliwości opodatkowania zbyt często w sposób naruszają-

¹¹ J. Małecki, *Lex falsa lex non est* (w:) *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red.: A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

¹² Zobacz: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, a także tego autora, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

cy Konstytucję decydują politycy. W swoich działaniach wspierani są przez silne grupy lobbystyczne. Niechęć do tych teorii podatkowych, które jako jedną z podstaw działań prawodawczych wskazują ideę sprawiedliwości, jest w dalszym ciągu obecna w praktyce prawodawczej. Teorie sprawiedliwościowe nazbyt często traktuje się powierzchownie, uważając tych, którzy wskazują na znaczenie etyki w opodatkowaniu, za doktrynerów. Jest oczywiste, że rzetelność teorii sprawiedliwościowych opodatkowania może być oceniana nie tyle przez uznanie dla jej ogólnych zasad, ile przez zestawienie ich z wynikami zastosowań teoretycznych zaleceń w praktyce podatkowej. Praktyce prawodawczej, niezależnie od wszelkich ułomności koncepcji sprawiedliwościowej opodatkowania, potrzebny jest taki teoretyczny drogowskaz. Umożliwi on właściwe kształtowanie relacji między podatnikiem a państwem. Bez takiego drogowskazu, który wsparty jest na etyce, rzeczywistość podatkowa zbyt łatwo i zbyt często może zbłądzić na manowce. Gwoli historycznej sprawiedliwości, wszystkim tym, którzy od koncepcji sprawiedliwego opodatkowania domagają się od razu, natychmiastowej, namacalnej weryfikacji teoretycznych założeń, warto przypomnieć biblijną przypowieść, zgodnie z którą przed Mojżeszem, wiodącym swój lud do Ziemi Obiecanej, sunął słup ognia; nigdy nie zbliżono się doń na tyle, by uchwycić go w dłonie, ale w końcu, jak dowodzi życie, doprowadził on na *właściwy szlak i umożliwił osiągnięcie celu*. A zatem w dziedzinie tych stosunków między państwem a podatnikiem, które dotyczą sprawiedliwości, dobrze jest, by ustawodawca wiedział nie tylko, jak jest, ale także jak powinno być, oraz, co nie mniej ważne, jak może być. Piękne – a tego dotyczy idea sprawiedliwości – są bowiem nie rzeczy łatwe, lecz trudne. Ich rozwiązanie w dziedzinie opodatkowania zapewnia równowagę pomiędzy interesem publicznym a interesem jednostki.