

ZASADA DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWA W PRAWIE PODATKOWYM W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Wraz z rozwojem myśli ekonomicznej przedstawiciele doktryny starali się przedstawić katalog zasad prawa podatkowego, jako zbiór reguł postępowania zapewniających właściwe funkcjonowanie aparatu skarbowego tak, by chronił on zarówno interesy Skarbu Państwa jak i podatników. *Exempli gratia* powołać można Adama Smitha, Johna Stuarta Milla, Davida Ricardo, Adolfa Wagnera czy wreszcie Fritza Neumarka. Wszyscy oni starali się stworzyć pewne zasady techniki podatkowej zapewniające spójność systemu podatkowego, jego racjonalizację oraz znalezienie owego złotego środka między interesami podmiotu czynnego i biernego podatku.

Ustrój polityczny Rzeczypospolitej Polskiej w obecnym jego stanie nie przewiduje istnienia organu kompetentnego do dokonywania wykładni legalnej prawa. Kompetencje takie niegdyś posiadał Trybunał Konstytucyjny, jednakże wraz z wejściem w życie nowej Konstytucji z 1997 r. kompetencję tą utracił, a dotychczasowe jego interpretacje straciły moc obowiązującą.

Przyjęty w Rzeczypospolitej system prawa stanowionego nie przewiduje także tworzenia prawa w drodze precedensu. Źródła prawa zostały określone w Konstytucji, choć w doktrynie panuje spór, czy jest to katalog otwarty, czy też zamknięty. Nie jest natomiast dopuszczalne tworzenie prawa przez sądy. Również sądowa egzegeza prawa nie ma charakteru powszechnie obowiązującego, niezależnie sądy nie są przeto nią związane. Jednakże sądowa wykładnia prawa wywiera istotny wpływ na funkcjonowanie systemu prawnego w Polsce, zarówno z uwagi na instancyjność, jak i autorytet sądów wyższej rangi. W myśl Konstytucji Trybunał Konstytucyjny nie sprawuje wymiaru sprawiedliwości i ze swej istoty wyłączony został z toku instancji. Idea Sądu Konstytucyjnego opiera się o zaufanie do najbardziej świątłych umysłów prawniczych, a jurysdykcja nad prawem stanowi przejaw swoistego *ius publicae respondendi* naszych czasów. Pomijając kwestię tzw. wyroków interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego, podkreślić trzeba, iż organ ten to przede wszystkim ustawodawca negatywny, który ma prawo uchylania aktów normatywnych

niezgodnych z Konstytucją. To właśnie autorytet Trybunału sprawia, że jego wyroki wywierają wpływ na system prawa nie tylko przez ograniczenie mocy obowiązującej aktów, ale także tezy z uzasadnień, które stanowią istotny wyznacznik kierunków egzegezy prawniczej, pozostającej w zgodzie z aktem o najwyższej mocy prawnej w państwie.

Działalność Trybunału Konstytucyjnego wnika także w obszar prawa podatkowego, orzekając o zgodności prawa podatkowego z Konstytucją, daje także wykładniki do jego interpretacji, a także wskazuje kierunki legislacji. Pomijając kwestię wykonywania wyroków Trybunału Konstytucyjnego wskazać należy, iż orzeczenie o charakterze negatywnym, powoduje powstanie luki w prawie, którą prawodawca winien usunąć wydając nowy, zgodny z Konstytucją akt. Uzasadnienie do wyroku w danej sprawie winno zaś stanowić wskazówkę dla ustawodawcy, w jaki sposób ustanowić pozbawiony wad akt. Jak wskazuje praktyka, ustawodawca nie zawsze właściwie odczytuje przesłanki formułowane przez Trybunał Konstytucyjny.

Zasada demokratycznego państwa prawnego została wyrażona w art. 2 Konstytucji RP. W gruncie rzeczy jednak zasada ta, jest zbiorem zasad zebranych w jedną kategorię pod sztandarem idei demokratyzmu. Trybunał Konstytucyjny natomiast w swojej działalności orzeczniczej wyróżnił katalog zasad szczegółowych, które znajdują przełożenie na prawo podatkowe. Katalog ten pozostaje otwarty.

Artykuł 2 Konstytucji stanowi: Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Trybunał Konstytucyjny wyprowadza z niego takie zasady jak: zasada wyłączności ustawy, zakaz retroaktywności prawa podatkowego, zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego, zasada ochrony praw nabytych, zasada sprawiedliwości opodatkowania. Nie sposób jednak nie zauważyć, iż zasada zaufania do państwa jako przejaw demokratycznego państwa prawnego znalazła swoje rozwinięcie w art. 7 Konstytucji „Organy państwowe działają na podstawie i w granicach prawa” i z tego względu związek występujący między tymi dwoma przepisami, powinien być brany pod uwagę w procesie wykładni zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Zasada wyłączności ustawy znalazła też swój wyraz z przepisie art. 217 Konstytucji. Rozpatrując oba te przepisy w związku Trybunał wyprowadza zasadę ustanawiania uprawnień i obowiązków o charakterze podatkowym wyłącznie w drodze ustawy. Materię ustawową stanowią przede wszystkim elementy konstrukcyjne podatku – jego podmiot,

przedmiot, podstawa i stawka. Nie jest zatem dopuszczalne, aby kwestie te zostały uregulowane w aktach wykonawczych, *a maius ad minor*, nie jest także dopuszczalna subdelegacja uprawnień prawodawczych. Ustawodawca jednakowoż często bagatelizuje tę podstawową zasadę prawa podatkowego, o czym świadczy bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego opartego o wzorzec z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Przekroczenie delegacji ustawowej, a także próba zmiany lub uzupełnienia treści ustawy podatkowej są niestety częstą praktyką polskiego prawodawcy. Podkreślenia wymaga, iż wszelkie usiłowania regulacji materii ustawowej w aktach wykonawczych wywierają znamienne skutki, dotkliwie godzące w obywatelskie prawa i wolności. Skomplikowany mechanizm działania takich norm pozwala podatnikowi na obronę przed aktami wykonawczymi dopiero w toku postępowania sądownoadministracyjnego, nie rzadko zaś sprawa kończy się przed Trybunałem Konstytucyjnym. Sytuacja taka jest następstwem faktu, iż organy podatkowe, jako organy państwowe działające na podstawie i w granicach prawa, nawet mając świadomość niezgodności aktu wykonawczego z ustawą podatkową, nie mogą odmówić jego zastosowania, gdyż są nim związane. Dopiero niezawisły, podlegający tylko Konstytucji i ustawom Sąd może dokonać oceny zgodności rozporządzenia z zakresem delegacji ustawowej i odmówić jego zastosowania. W praktyce często jednak występuje z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego lub orzeka merytorycznie, a podatnik po wyczerpaniu toku instancyjnego wnosi skargę konstytucyjną. Obecne regulacje *de iure* nie dają podatnikowi możliwości skutecznej obrony swoich interesów na niwie podatkowego postępowania administracyjnego. Nadto z uwagi na fakt, iż na gruncie Ordynacji Podatkowej wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji, podkreślić trzeba wpływ, jaki wywiera rozporządzenie wydane wbrew przepisom ustawy lub z przekroczeniem delegacji. Skutki te częstokroć są nieodwracalne z powodu nikłej znajomości prawa przez podatników, tym bardziej, że nawet późniejsze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności aktu wykonawczego z prawem wyższego rzędu, nie powoduje *ex officio* nieważności wszystkich wydanych na jego podstawie rozstrzygnięć indywidualnych, a jedynie stanowi przesłankę wznowienia postępowania w sprawie. Przy nieznajomości prawa i jurysdykcji przez podatników, postępującej inflacji prawnej oraz częstym wewnętrznym przekonaniu podatnika o braku celowości zwalczania niekorzystnego dla niego rozstrzygnięcia organu skarbowego, zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych nabiera szczególnego znaczenia.

Zasada zakazu retroaktywności prawa podatkowego nie została *explicite* wyrażona w treści Konstytucji. Nie ulega natomiast wątpliwości, że nie jest możliwe w państwie prawnym, by stanowione prawo regulowało sytuacje obecne, przyszłe, a jednocześnie też przeszłe, godziłoby to bowiem w zasadę praworządności w materialnym jej ujęciu. Stanowisko to przedstawia Trybunał Konstytucyjny w ukształtowanej, jednolitej linii orzecznictwa¹, wyrażając przekonanie, iż zasada *lex retro non agit* wynika z samej istoty prawa. Wprowadzanie ustawodawstwa podatkowego z mocą wsteczną pozbawia prawa podstawowego jego atrybutu – regulatora zachowań. Oznacza to, że adresaci norm obiektywnie nie mieliby faktycznej możliwości dostosowania swojego zachowania do wymogów prawa podatkowego. Pozbawia to zatem podatników poczucia bezpieczeństwa, pewności prawa i podważa zaufanie do państwa. Brak pewności obrotu prawnego i poszanowania praw nabytych mógłby w tej sytuacji doprowadzić do zahamowania obrotu gospodarczego. W obliczu braku przewidywalności podejmowanych przez siebie działań lub zaniechań, sytuacja prawna podatnika, a także jakiegokolwiek próby jej kształtowania opatrzone by były znaczącym ryzykiem. Toteż podatnik musi mieć gwarancję, że układając bieg swoich spraw nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w chwili podejmowania decyzji, a podjęte przez niego działania i ich następstwa będą uznane w świetle nowego porządku prawnego.

Trybunał uznał jednak, że w drodze wyjątku można odstąpić od zasady nieretroakcji, jeżeli jest to uzasadnione ważnymi względami. Odstępstwo takie musi jednak zawsze wynikać z ustawy i tylko w sytuacji, gdy regulacja z mocą wsteczną ma na celu zniesienie skutków działań dokonanych w celu niegodziwym lub mającym na celu obejście ustawy, lub gdy regulacja ta zmierza do przywrócenia sprawiedliwości poprzez uchylenie nieuzasadnionych przywilejów.

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa nie ma charakteru jednolitego. Rozpatrywać ją należy co najmniej na trzech płaszczyznach: jawności, jasności i pewności prawa. Jawność prawa przekłada się przede wszystkim na problematykę właściwej promulgacji. Publikacja prawa, a także odpowiednia *vacatio legis* mają zapewnić podatnikowi rzeczywistą możliwość zapoznania się z treścią obowiązującego prawa. Okres pomiędzy ogłoszeniem aktu normatywnego w publikatorze urzędowym, a jego wejściem w życie powinien wynosić minimalnie 14 dni, czas ten jednak powinien być adekwatny do charakteru

¹ por. orzeczenia TK, sygn.: U 1/86, U 5/86, K 15/91, K 1/93, K 8/93, K 13/93, K 1/94, K 2/94, K 1/95, K 13/97, K 24/97

wprowadzanych regulacji. Winien umożliwić tym samym podjęcie stosownych działań, o charakterze przygotowawczym i dostosowującym oraz zabezpieczającym interesy podatnika. W celu podjęcia przez podatnika działań przygotowawczych oraz zabezpieczających jego interesy, niezbędne jest także stanowienie przepisów przejściowych w taki sposób, by nie naruszać pewności obrotu prawnego.

Od jawności prawa podatkowego odróżnić należy jego jasność, ta druga bowiem wiąże się z redakcją przepisów, poprawnością językową i logiczną. Adresat normy powinien móc odkodować z tekstu prawnego ciężące na nim obowiązki i przysługujące mu prawa podmiotowe oraz ustalić, jakie znaczenie prawne mieć będzie jego zachowanie². Zrozumiała redakcja przepisów prawa podatkowego i niewymagająca przeprowadzenia skomplikowanych zabiegów w celu ustalenia treści norm, daje szeroko rozumiane poczucie bezpieczeństwa. Z jednej strony klarownie przedstawia ona zakres uprawnień i obowiązków podatnika i organów podatkowych, z drugiej zaś pozbawia organy władzy dyskrecjonalnej i możliwości stosowania wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika. Te z pozoru oczywiste kwestie wywierają jednak istotne skutki, stopień komplikacji przepisów odzwierciedla, w jakim stopniu fikcja powszechnej znajomości prawa jest fikcją. Niezrozumiałe treści zniechęcają bowiem podatnika do lektury aktów normatywnych. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności, z uwagi na wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego³. Sformułowano zatem trzy dyrektywy legislacyjne⁴. Po pierwsze ustawodawca powinien tak sformułować przepis ograniczający wolności lub prawa, by można było jednoznacznie ocenić, kto i w jakich okolicznościach podlega ograniczeniom. Po wtóre redakcja przepisu powinna zapewniać jednolitą wykładnię i stosowanie. Po trzecie przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których racjonalny ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Nadto postawić można tezę, iż z uwagi na daleko idącą ingerencję w prawa majątkowe jednostki, prawo podatkowe spełniając wymóg jasności, winno być stanowione w ten sposób, by jego egzegeza nie wykraczała poza wykładnię gramatyczną. Pomimo istnienia fikcji powszechnej znajomości prawa przeprowadzenie skomplikowanych zabiegów prawniczych opierających się o wnioski prawnicze, wykładnię systemową i teleologiczną,

² por. K 39/97

³ por. K 6/02

⁴ Por. K 33/00

uniemożliwia, a przynajmniej w znaczący sposób utrudnia przeciętnemu podatnikowi zapoznanie się z treścią prawa oraz przedsięwzięcia zachowań w jego rozumieniu dla niego korzystnych. Austriacki Trybunał Konstytucyjny słusznie zważył, iż przepis, którego rozumienie wymaga wyrafinowanej wiedzy z zakresu prawa konstytucyjnego, specjalnego przygotowania prawnego i doświadczenia oraz pilności archiwisty, nie może być wiążącą normą prawną.

Kolejnym, trzecim aspektem zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa jest pewność prawa podatkowego. Pewność ta znajduje wyraz w możliwości planowania przez podatnika swojej działalności. Planowanie to może mieć jednak miejsce jedynie gdy prawo cechuje względna stabilność i niezmiennność. Prawo podatkowe nie powinno zaskakiwać podatników, zmiany winny być wprowadzane powoli, stopniowo, a przede wszystkim muszą one być odpowiednio wcześniej znane podatnikowi. Musi mieć on czas na przystosowanie się do nowego porządku prawnego i na podjęcie decyzji w zakresie dalszego postępowania. Ten aspekt zasady zaufania do prawa wyraża się w regule roczności podatku. Zmiany w prawie podatkowym nie mogą być dokonywane w trakcie trwania roku podatkowego, ustawa nowelizująca ustawę podatkową musi być opublikowana najpóźniej do 30 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Zapoznanie się na miesiąc przed wejściem w życie zmian w prawie podatkowym stwarza możliwość decydowania o działalności, szczególnie gospodarczej. Zastanawiające jest natomiast czy miesięczna *vacatio legis* jest wystarczająca dla podmiotów stosujących planowanie podatkowe? Wieloletnie przedsięwzięcia obarczone są dużym ryzykiem, z uwagi na coroczne zmiany w prawie podatkowym. Zmiany polityczne immanentnie wiążą się ze zmianami w prawie podatkowym. Partykularne cele poszczególnych ugrupowań każdego roku wpływają na system podatkowy. Coroczne zmiany w zakresie ulg i zwolnień, progów podatkowych nie sprzyjają wzrostowi poczucia bezpieczeństwa i wymagają od podatnika ciągłej analizy zmieniającego się stanu prawnego. Zastanawiać się można, w jakim zakresie realizowana jest w Polsce ta zasada.

Na marginesie zauważyć trzeba, iż rozumienie zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa przez Trybunał Konstytucyjny skupia się przede wszystkim na zaufaniu do prawa. Być może taka interpretacja wynika z faktu, iż organy państwowe działają na podstawie i w granicach prawa, o czym traktuje art. 7 Konstytucji i przepisy odrębnych ustaw. Podkreślenia wymaga, iż Państwem w odczuciu podatnika są organy podatkowe. Pogłębianie zaufania do państwa winno więc się odbywać poprzez pogłębianie zaufania do organów skarbowych. Te zaś winny postępować w taki sposób, by swym działaniem owo

zaufanie wzbudzać. Istotna jest tu dobra praktyka urzędnicza, etyka organów podatkowych. Reformy i postęp techniczny w administracji nie powinny odbywać się kosztem interesu petenta, a zmiany i przekształcenia wywołane próbą dostosowania do nowych, postępujących zmian w stosunkach społecznych i realiach technicznych muszą odbywać się w taki sposób, by zapewnić sprawne funkcjonowanie administracji, jawiącej się przyjaźnie dla uczestników postępowania. Takie rozumienie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest szersze, aniżeli wynika to z linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Jednakże ekstensywna interpretacja tej zasady jest niezbędna dla urzeczywistniania prawa do dobrej administracji. Trybunał zaś nie uwzględnia w swoim wyrokowaniu ani norm etycznych ani innych dyrektyw postępowania nie posiadających cech abstrakcyjności i generalności, gdyż te zostały wyłączone spod jego kognicji.

Trybunał wskazuje także na wyprowadzaną z zasady demokratycznego państwa prawnego zasadę ochrony praw nabytych i interesów w toku. Zasada ta wskazuje jakie stany rzeczy prawodawca powinien osiągać poprzez tworzenie prawa podatkowego oraz jakich wartości w procesie legislacyjnym nie powinien naruszać. Reguła ta daje gwarancję pewności, a więc swoistego zapewnienia, że w sposób nagły i bez uzasadnienia legalnie nabyte prawa podmiotowe nie zostaną zniesione bądź ograniczone. Odstępstwo od ochrony praw nabytych może zachodzić, jedynie gdy istnieje niezbędna konieczność dania pierwszeństwa ochronie innych wartości konstytucyjnie chronionych i przemawia za tym inny ważny, konstytucyjnie określony interes publiczny. Przez ochronę interesów w toku należy natomiast rozumieć obowiązek formułowania przepisów podatkowych w taki sposób, by możliwe było uszanowanie przedsięwzięć finansowych lub gospodarczych, rozpoczętych przez podatnika pod rządem przepisów prawa podatkowego poprzednio obowiązujących. Państwo zatem i stanowione przez nie prawo podatkowe winny zatem przestrzegać zasady lojalnego zachowania wobec podatnika. Obowiązkiem ustawodawcy jest takie kształtowanie nowych regulacji podatkowych, by podatnik zakładając stabilność regulacji podatkowych, mógł zaplanować przedsięwzięcia ekonomiczne podczas gdy różne jego interesy związane z tymi przedsięwzięciami są w toku. Dlatego redakcja przepisów powinna umożliwiać dokończenie przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo dostosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej.

Z treści art. 2 Konstytucji najtrudniej jest jednak wyprowadzić treść zasady sprawiedliwości wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawa, a której istnienie z

oczywistych względów nie jest kwestionowane. Na gruncie prawa podatkowego zasada ta przybiera postać sprawiedliwości opodatkowania. Jej interpretacja jest podwójnie utrudniona, z jednej bowiem strony pojęcie sprawiedliwości nie jest jednoznaczne i nadaje mu się różnorodne subiektywne znaczenia, z drugiej zaś strony zasada ta sama w sobie nie jest jednolita. Należy ją rozpatrywać w dwóch aspektach: materialnym jako powszechność i równość opodatkowania oraz w aspekcie proceduralnym jako przyzwoita legislacja podatkowa.

Zasada równości w prawie podatkowym dotyczy sfery praw i wolności ekonomicznych, a przez to wnika w życie społeczne i gospodarcze. Podkreślić należy, iż równość opodatkowania nie przeciwstawia się różnicowaniu przez ustawodawcę sytuacji prawnej podatników. Zasada równości opiera się o wymóg stosowania jednakowych następstw dla takich samych zdarzeń podatkowoprawnych. Ustawodawca przy tym może różnicować sytuację poszczególnych kategorii podmiotów, przy zastrzeżeniu, iż nie będą to kryteria dowolne, nie znajdujące uzasadnienia w postępowaniu racjonalnego prawodawcy. W orzeczeniu K 5/00 Trybunał podniósł, iż istotą zasady równości jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą relewantną, odmienne zaś traktowanie podmiotów nie posiadających wspólnej cechy prawnie istotnej⁵. Zasada ta nie oznacza zatem obowiązku po stronie ustawodawcy przyznania wszystkim kategoriom obywateli jednakowych praw i jednakowych obowiązków a jedynie dyrektywę identycznego traktowania w prawie podatkowym tych samych stanów faktycznych. Od zasady tej Trybunał dopuszcza jednak wyjątki, jednakże tylko wtedy, gdy będą one racjonalne, oparte o zasadę proporcjonalności i sprawiedliwości dokonywanych zróżnicowań.

Pod rządami poprzedniej Konstytucji powszechność opodatkowania wyprowadzana była przez Trybunał Konstytucyjny z uniwersalnej zasady państwa prawnego. Na mocy obecnie obowiązującej Konstytucji z 1997 r. każdy obywatel jest do ponoszenia ciężarów publicznych i świadczeń publicznych, w tym także podatków. Nie ma więc konieczności wyprowadzania zasady powszechności opodatkowania z art. 2 Konstytucji, skoro została ona wyodrębniona jako odrębna jednostka redakcyjna w art. 84. Niemniej jednak, jak wynika z praktyki orzeczniczej Trybunału oraz istoty państwa, nie sposób nie wspomnieć o zasadzie powszechności omawiając zasadę demokratycznego państwa prawa.

Powszechność opodatkowania bowiem jest nierozdzielnie związana z równością, z którą tworzy materialny aspekt sprawiedliwości podatkowej. *Ratio legis* zasady

⁵ Por. K 9/00

powszechności wynika z idei państwa – wszyscy muszą dbać o dobro publiczne i tym samym przyczyniać się do finansowania wspólnych potrzeb. Nadto wskazać trzeba, iż z zasadą powszechności opodatkowania wiąże się także obowiązek nakładania na podatników takich ciężarów, które zdolni są oni ponosić. Licznie wykorzystywane są zatem ulgi i zwolnienia, stanowiące istotne narzędzie polityki finansów publicznych. Ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda w określaniu stanów faktycznych uprawniających, a co warto podkreślić, nie obligujących do korzystania ulg i zwolnień. Jednakowoż stanowienie wyjątków od zasady powszechności opodatkowania, a zatem także i zasady sprawiedliwości podatkowej, nie może być dowolne, toteż ograniczone jest gwarancjami konstytucyjnymi, chroniącymi inne wartości, jak choćby cele społeczno-gospodarcze⁶, w tym wolność działalności gospodarczej. Mimo iż państwo nie może bezpośrednio ingerować w działalność podmiotów gospodarczych, gdyż stanowiłoby to naruszenie zasady społecznej gospodarki rynkowej, to jednak czyni to pośrednio, poprzez podatki, tworząc i znosząc wyłomy od powszechności opodatkowania, czyli ulgi i zwolnienia, do czego ustawodawca jest konstytucyjnie legitymowany⁷. *Exempli gratia a contrario* w ocenie Trybunału nie można uznać tychże ulg i zwolnień za przedmiot praw nabytych, albowiem stoi temu na przeszkodzie zasada powszechności opodatkowania⁸.

Sprawiedliwość podatkowa rozpatrywana w aspekcie proceduralnym sprowadza się do przestrzegania zasad poprawnej legislacji i przez to wiąże się z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Doniosłe znaczenie ma tu wspomniane przestrzeganie adekwatnej *vacatio legis*, hierarchiczności źródeł prawa, zasady wyłączności ustawy dla materii podatkowej oraz unikanie tworzenia przepisów blankietowych.

Z tych względów ocena sprawiedliwości opodatkowania wymaga wielopłaszczyznowej spojrzenia na każdy przepis *in abstracto* i *ad casu*. Znane już są bowiem historii polskiego prawodawstwa podatkowego przypadki paradoksów legislacyjnych, kiedy to wprowadzane regulacje wywoływały dokładnie odmienny skutek od zamierzonego. Sprawiedliwość jako pojęcie nacechowane dużą dawką emocjonalności i subiektywizmu jest pewną klauzulą generalną, toteż winna nadawać stosowaniu prawa podatkowego pewną elastyczność. Nie należy jednak zapominać, że elastyczność także ma swoje granice, których przekroczenie stanie się pogwałceniem normy konstytucyjnej.

⁶ por. K 12/98, K 1/96, K 22/95

⁷ por. K 5/00

⁸ por. K 6/02

Zasada demokratycznego państwa prawnego, opartego o urzeczywistnianie zasad sprawiedliwości społecznej ma charakter uniwersalny i można wręcz postawić tezę, iż jako fundament ustroju Rzeczypospolitej Polskiej stanowi źródło wszelkich zasad konstytucyjnych, będąc jednocześnie ich dopełnieniem i wykładnikiem interpretacyjnym. Doniosłe jest jej znaczenie dla wszystkich gałęzi i dyscyplin prawnych, w tym także dla prawa podatkowego. Nakreśla ona kierunek interpretacji prawa podatkowego, ale także wyznacznik kierunków legislacji. Z tej przyczyny winna być otoczona szczególną uwagą nie tylko przez praktyków stosujących prawo podatkowe, ale także przez samego prawodawcę. Praktyka niestety pozostawia wiele do życzenia, czego dowodem jest bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które choć jest nad wyraz istotne dla kształtowania myśli prawniczej, świadczy jednocześnie o wciąż niewystarczającym poziomie legislacji podatkowoprawnej w Polsce. Miejmy zatem nadzieję, że obecne założenia nowelizacyjne są słuszne, a ich realizacja zmierzają do budowania demokratycznego systemu finansów publicznych w demokratycznym państwie prawnym.