

Michał Krokosz*

ORCID: 0000-0003-2696-402X

Uniwersytet Wrocławski

DOI: 10.19195/1733-5779.28.12

Wybrane zasady konstytucyjne w kontekście ochrony praw pracownika

JEL Classification: K10, K34, K38

Słowa kluczowe: konstytucyjne zasady prawa, zasada wyłączności regulacji ustawowej w prawie podatkowym, zasada pewności prawa i stabilności prawa podatkowego, ochrona praw podatnika

Keywords: constitutional principles of law, the principle of exclusive rights in the tax law and the principle of stability and certainty in the tax system, the principle of legal certainty, stability of tax law, protection of the taxpayer's rights

Abstrakt: Niniejszy artykuł jest omówieniem wybranych zasad konstytucyjnych, których bezpośrednie oddziaływanie można zaobserwować na gruncie prawa podatkowego, w przedmiocie ochrony strony stosunku podatkowoprawnego — podatnika. W treści pracy omówiono dwie zasady: zasadę wyłączności regulacji ustawowej w prawie podatkowym oraz zasadę pewności i stabilności prawa podatkowego. Pierwsza z nich, wyprowadzona z normy przepisu art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej, jest gwarancją dla jednostki, iż przepisy prawa podatkowego nie zostaną odmiennie uregulowane przez ustawodawcę w akcie rangi niższej niż ustawa, co znacząco wzmacnia pozycję podatnika oraz chroni jego prawa. Druga zasada odnosi się do pewności i stabilności prawa podatkowego. Prawidłowe stosowanie tej zasady umożliwia podatnikowi przewidywanie działań podejmowanych przez organ w stosunku do jego osoby, na podstawie zdarzeń, z którymi związane są skutki podatkowe. Kolejnym omówionym aspektem tejże zasady jest względna stabilność prawa, która związana jest zakazem zmiany prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego, odpowiednim *vacatio legis* oraz ochroną interesów podatnika w „toku realizacji”.

* Opiekun naukowy (Scientific Tutor) — dr. hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. nadzw. UW

Selected constitutional principles in the context of protection of taxpayers rights

Abstract: This article considers selected constitutional principles in which direct concern with the protection of the taxpayer's party from the tax perspective can be recognised. There are two principles discussed in the paper: the principle of exclusive rights in the tax law and the principle of stability and certainty in the tax system. The first principle originates from the provision in art. 217 Constitution of the Republic of Poland, and it represents the guarantee for individuals that tax legislation will not be otherwise provided by the legislature in the regulation (not the law passed by the parliament), which significantly empowers the taxpayer's position and protects their rights. The second principle is related to the stability and certainty in the tax system. Properly applied, the principle enables the taxpayer to foresee the measures taken in their case by the authority on the basis of incidents associated with tax consequences. A further aspect of this principle discussed in the work concerns relative stability which entails prohibition of changing the tax law during the course of the tax year, using respective/appropriate *vacatio legis* and with the protection of the interests of taxpayers in the process of "execution."

Wstęp

Konstytucyjnym zamiarem poboru danin publicznych jest polityka fiskalna, obejmująca dochody oraz wydatki budżetowe państwa. Przedstawiciele doktryny wyrażają zgodny pogląd¹, iż między konstrukcją systemu podatkowego a celami poboru podatku (fiskalną, redystrybucyjną i stymulacyjną) wskazany jest kompromis. Prawidłowo skonstruowany system podatkowy jest systemem racjonalnym, osadzonym stabilnie w obowiązującym systemie prawa powszechnego. Natomiast racjonalność systemu podatkowego przejawia się w ustanowieniu *maximo cum studio* zasad prawa podatkowego, które powinny być bezwzględnie przestrzegane w procesie jego stosowania. Zatem stanowisko², że niezbędne jest osiągnięcie konsensusu między realizacją funkcji fiskalnej poboru podatku a przestrzeganiem konstytucyjnie zagwarantowanych praw podatnika, przez wypracowanie właściwego modelu stosowania prawa podatkowego, wydaje się w pełni uzasadnione. Produktem końcowym tak rozumianych założeń kierunkowych byłby efektywny system podatkowy, godzący cele poboru danin publicznych z pełną akceptacją jego funkcjonowania przez podatników.

W prawie podatkowym duch zasady praworządności, wywodzonej z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej, przejawia się między innymi w zagwarantowaniu przestrzegania zasad podatkowych przez organy podatkowe reprezentujące związek publicznoprawny, które jako uczestników stosunku podatkowoprawnego charakteryzuje przewaga kompetencyjna w stosunku do podatnika. Respektowanie zasad podatkowych przez organy stymuluje wzrost poczucia bezpieczeństwa

¹ R. Mastalski, *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 43.

² J. Leńczuk, *Zasada pewności prawa w stosowaniu polskiego prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka...*, s. 96.

prawnego podatnika oraz zapewnia przestrzeganie zasady praworządności na gruncie stosowania prawa podatkowego.

1. Zasada wyłączności regulacji ustawowej w prawie podatkowym

Tytułem wstępu należy przytoczyć treść art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej, który w swej dyspozycji wyraża bezwzględną normę ustawowego stanowienia prawa podatkowego: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”³.

Trybunał Konstytucyjny w swym bogatym orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, iż wyłączne prawo ustawodawcy do stanowienia prawa podatkowego ma na celu wzmocnienie ochrony proceduralnej praw i uprawnień podatnika w stosunku do władczo działających organów publicznych. Potwierdzeniem tego stanowiska jest również nakaz wyartykułowania w ustawie elementów przedmiotowo istotnych obowiązku podatkowego, takich jak: podmiot, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe. W ten sposób ustawodawca został przymuszony do daleko idącej precyzji podczas tworzenia, a na dalszym etapie i stosowania stanowionego przez siebie prawa. Warto podkreślić również, że katalog wyliczeń zawartych w dyspozycji art. 217 Konstytucji RP jest otwarty. Oznacza to, że wszystkie elementy przedmiotowo istotne stosunku daninowego muszą być bezwzględnie uregulowane w akcie normatywnym rangi ustawy. W aktach wykonawczych mogą być natomiast uregulowane tylko takie sprawy, które nie mają istotnego wpływu na konstrukcję danej daniny⁴. Zasada zakazu przekazywania ważnych spraw do uregulowania w aktach wykonawczych jest także efektem bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, tak jak wskazana wcześniej zasada ustawowej wyłączności stanowienia prawa podatkowego. Artykuł 217 Konstytucji RP oddziałujący na proces tworzenia prawa podatkowego ma wpływ, w stosunku do obowiązku podatkowego, na urzeczywistnienie zasady określoności prawa, która w szerszym ujęciu wywodzona jest z zasady zaufania obywateli do państwa⁵.

W polskim systemie prawnym została skonstruowana między innymi zasada władztwa podatkowego, która swoje fundamenty aksjologiczne zawdzięcza treści normy art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Państwo w ten sposób uzyskało kompetencje do obciążenia pozostałych uczestników stosunku podatkowoprawnego obowiązkiem zapłaty podatku na potrzeby reali-

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 Nr 78, poz. 483).

⁴ Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 roku, U 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51; wyrok TK z dnia 1 września 1998 roku, U 1/98, OTK ZU 1998, nr 5, poz. 65; wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 roku, U 4/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 4.

⁵ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 roku, K 4/03, OTK ZU-A 2004, nr 5, poz. 41.

zacji zadań budżetowych. Nie wzbudza wątpliwości, że treść norm wskazanych przepisów potwierdza istnienie zasady ustawowej wyłączności w przedmiocie tworzenia prawa podatkowego. Pogląd ten aprobowany jest też w doktrynie, co widać w obowiązywaniu na gruncie prawa podatkowego zasady *nullum tributum sine lege*⁶.

Wydaje się też uzasadnione twierdzenie, szczególnie w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego⁷, że zasada wyłączności ustawowej w sferze tworzenia prawa podatkowego łączy funkcje budowania skutecznych instrumentów ochrony praw podatnika z wzmocnieniem pozycji struktur parlamentarnych w procesie tworzenia prawa oraz ponoszenia politycznej odpowiedzialności za skutki ich stosowania.

Liczne przykłady wykładni art. 217 Konstytucji RP, przeprowadzonej przez Trybunał Konstytucyjny na potrzeby wydawanych wyroków, dobitnie wskazują obowiązek zawierania przepisów podatkowych w aktach normatywnych rangi ustawy, pozostawiając marginalny wycinek zagadnień, które mogą zostać uregulowane w aktach wykonawczych. Zasada wyłączności bezpośrednio związana jest treścią art. 217 Konstytucji, który — niewyczerpująco — wskazuje katalog spraw obowiązkowo przeznaczonych do uregulowania ustawą i tylko inne, mniej istotne, kwestie niezwiązane bezpośrednio z tym katalogiem mogą być uregulowane w aktach wykonawczych na podstawie art. 92 Konstytucji RP. W związku z tym naturalną kolejną rzeczą jest zamieszczanie w przepisach podatkowych ustawowych upoważnień dla konstytucyjnie określonych organów, które przekazują im określone kompetencje w celu wykonania ustawy. Jednakże wspomniany zakres, którego obowiązek ustalenia zawiera norma art. 92 Konstytucji, nie może kolidować z normą art. 217 Konstytucji i wywodzoną z jej treści zasadą wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Podustawowe akty prawne, które spełniają wymagania postawione przed nimi w art. 92 Konstytucji, mają w stosunku do ustaw zwykłych charakter dopełniający, tym samym nieprzesadzający o istotnych elementach konstrukcji podatku⁸.

Przez stosowanie dyspozycji normy prawnej art. 217 Konstytucji zauważyć można silny związek aksjologiczny pomiędzy innymi normami, równie doniosłymi i uregulowanymi w akcie normatywnym o szczególnym znaczeniu — Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zdanie pierwsze art. 217 Konstytucji nakłada obowiązek stanowienia prawa podatkowego w drodze ustawy, kierując ten obowiązek do władz i organów publicznych, co bezpośrednio koresponduje z art. 92 Konstytucji, mówiącym, że ciężar podatkowy ponosi każdy obywatel, którego ustawa

⁶ M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z 24 listopada 2003 r., FSA 3/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, nr 6, poz. 71.

⁷ Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 roku, U 9/97; wyrok TK z dnia 1 września 1998 roku, U 1/98.

⁸ Wyrok TK z dnia 1 września 1998 roku, U 1/98.

łączy z obowiązkiem zapłaty podatku. Obowiązek utrzymania państwa łączy się natomiast z art. 1 i 82 Konstytucji, odnośnie do lojalności i poszanowania dobra wspólnego. Z art. 217 Konstytucji w relacje wchodzi również art. 83 Konstytucji, nakazujący poszanowanie prawa stanowionego przez państwo, co w kontekście ponoszenia obciążeń podatkowych, szczególnie tych subiektywnie ocenionych w sposób negatywny przez podatników, ma zagwarantować dobrowolne spełnianie obowiązków wywodzonych z treści przepisów prawa podatkowego.

2. Zasada pewności i stabilności prawa podatkowego

Kapitałne znaczenie w przedmiocie budowania zaufania obywateli do organów administracji państwowej ma zasada pewności i stabilności prawa podatkowego. Pogląd ten podziela Trybunał Konstytucyjny, co wyraża częstokroć w swoich orzeczeniach⁹. Pewność prawa i koherentnie związana z nią zasada prawnego bezpieczeństwa mają na gruncie systemu podatkowego podstawowe znaczenie. Istotne jest jednak właściwe rozumienie przytoczonych zasad, ponieważ pewność prawa nie oznacza stuprocentowej stabilności przepisów prawa — co w polskim prawodawstwie wydaje się już negatywną tendencją — tylko przewidywalność działań organów administracji publicznej i reakcji obywateli na podejmowane działania. Celem nadrzędnym tego procesu jest pogłębianie zaufania jednostki do organów państwa wobec stanowionego przez nie prawa. Należy założyć, iż zmiany wprowadzane w prawie podatkowym mogą zwiększyć obciążenia podatkowe, którym podatnik zobowiązany jest sprostać. Przewidywalność i pewność prawa widać tu w odpowiednio długim czasie, który jednostka może wykorzystać na przygotowanie się do nowej sytuacji, zabezpieczając swoje interesy ekonomiczne¹⁰. W tym kontekście należy również zauważyć, iż podatnik na gruncie stosunku podatkowoprawnego ma słabszą pozycję niż władczo działające organy. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny wyraził jednoznaczne stanowisko, o potrzebie ochrony podatnika w sferze jego prawnie chronionych interesów ekonomicznych¹¹.

Wielokrotnie podnoszono też potrzebę tworzenia prawa zawierającego precyzyjne przepisy. Nieprecyzyjność skutkująca niejasnością i częstokroć nieokreślonością przepisów prawnych rodzi znaczne problemy w procesie przeprowadzenia ich wykładni i formułowania norm prawnych. Zmniejsza to zaufanie obywateli do organów administracji publicznej państwa i stanowionego przez nie prawa. Nieprecyzyjnie skonstruowany przepis powoduje luz decyzyjny w gestii orga-

⁹ Por. orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 roku, K 13/93, OTK 1994, poz. 6; orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 roku, K 28/95, OTK 1995, poz. 40; wyrok TK z dnia 29 listopada 2006 roku, SK 51/06, OTK ZU-A 2006, nr 10, poz. 156.

¹⁰ Zob. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 roku, K 47/2001, OTK ZU-A 2002, nr 1, poz. 6.

¹¹ Zob. uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 roku, W 11/93, OTK 1994, poz. 22.

nów podatkowych w przedmiocie ukształtowania sytuacji prawnej adresata normy i związaną z tym dowolność jej kształtowania, która może być podyktowana potrzebami fiskalnymi lub statystycznymi¹². Tego rodzaju stan normatywny narusza wiele zasad konstytucyjnych, od kluczowej zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzonej z art. 2 Konstytucji, przez wyprowadzane z niej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, na zasadach przyzwoitej legislacji i bezpieczeństwa prawnego obywatela kończąc. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że w demokratycznym państwie nie może dochodzić do sytuacji, gdy podatnik przez stanowienie prawa tworzy przepisy obciążone wadami językowymi (wieloznaczność i nieostrość znaczeniowa), których nie można usunąć w procesie wykładni, co powoduje funkcjonowanie w obrocie prawnym przepisów ujemnie wpływających na zaufanie obywatela do państwa, będąc swoistą pułapką¹³. Naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego oraz wszelkich zasad wywodzonych pośrednio z tejże zasady w kontekście tworzenia nieprecyzyjnego prawa podatkowego i związanego z nim obowiązku samoobliczenia i zapłaty podatku jako jedynej efektywnej formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego może doprowadzić do narażenia obywatela na negatywne konsekwencje w postaci zaległości podatkowej lub odpowiedzialności karnoskarbowej. Dlatego właśnie tak istotne jest tworzenie prawa podatkowego w zgodzie z ferowanymi normami-zasadami wywodzonymi z Konstytucji. Podkreśla to również Trybunał Konstytucyjny, który za naruszenie Konstytucji uznał wszelkie przejawy tworzenia prawa niejasnego, niedookreślonego lub wieloznacznego, co uniemożliwia obywatelowi przewidzenie prawnych konsekwencji jego zachowania na tle stosunku podatkowoprawnego¹⁴. Trybunał podkreślił także, że oprócz prawa karnego prawo podatkowe stanowi dziedzinę, która wymaga od ustawodawcy szczególnej skrupulatności w tworzeniu przepisów podatkowych, graniczącą wręcz z nakazem pełnej precyzji. Ma to bezpośredni związek z obowiązkiem ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych na rzecz państwa. Dlatego też normy prawne powinny być efektem poprawnej legislacji, precyzyjne i niebudzące wątpliwości u obywatela. Trybunał Konstytucyjny wyraził również pogląd, że zasada zaufania obywatela do państwa i prawa ma swoje fundamenty w art. 2 Konstytucji w związku z art. 84 Konstytucji, co sprawia, że do jej poprawnej realizacji istotne jest, aby podatnik znał treść i wysokość swoich obowiązków podatkowych w momencie zaistnienia zdarzeń, z którymi ustawa podatkowa łączy owe obowiązki¹⁵.

Przepis nieprecyzyjny nie ma przymiotu określoności, co oznacza, że nie można wyprowadzić w procesie wykładni kompletnej normy prawnej. Oddziałuje to

¹² Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 roku, K 41/02, OTK ZU-A 2002, nr 6, poz. 83.

¹³ Zob. wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996 roku, K 25/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 52.

¹⁴ Zob. wyrok TK z dnia 22 maja 2002 roku, K 6/02, OTK ZU-A, nr 3, poz. 33.

¹⁵ Por. wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 roku, SK 19/06, OTK ZU-A 2007, nr 4, poz. 37.

ujemnie na bezpieczeństwo podatnika i nie koresponduje ze stosowaniem zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa przez niego stanowionego. Pojawia się tu ryzyko naruszenia prawa skarżącego do precyzyjnego prawa podatkowego, normy prawnej, której dyspozycja kierowana jest wprost do niego i wynika z niej niekwestionowany obowiązek podatkowy. Naruszenie pojawia się nie tylko w obszarze stosowania normy art. 2 Konstytucji, lecz także art. 217, regulującym ustawowy obowiązek zawierania w ustawie podatkowej elementów przedmiotowo istotnych w konstrukcji podatku.

Niekwestionowana zasada władztwa daninowego, która umożliwia realizację zadań publicznych, ma swoje uprawnione racje i nie podlega negatywnej ocenie reszty społeczeństwa. Jednak państwo nie jest uprawnione do przekształcenia swobody w tworzeniu prawa w absolutną dowolność jego stanowienia. Ustawodawcę w tym wypadku obejmują wymogi reguł drogi ustawodawczej, zachowania procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz szczególnej dbałości legislacyjnej w obrębie stanowienia przepisów podatkowych. Ograniczeniem swobody kształtowania prawa podatkowego przez ustawodawcę jest też nakaz odpowiedniego *vacatio legis* oraz zakaz wprowadzania zmian w ciągu roku podatkowego.

Judykaturą Trybunału Konstytucyjnego ugruntował się pogląd i pewnego rodzaju sposób rozumienia przez obywateli zasady zaufania do państwa i prawa. Głównym kontekstem jest zatem pewność prawa, wyrażona jako zbiór cech systemowych tego prawa, będący gwarantem bezpieczeństwa prawnego jednostki. Głównym założeniem jest przewidywalność, która pozwala ocenić obywatelowi konsekwencje podejmowanych decyzji w kontekście różnego rodzaju zdarzeń — w tym przypadku na gruncie prawa podatkowego. Jeżeli określone zdarzenia i ich konsekwencje oraz sposób działania organów w stosunku do nich są przewidywalne, nie ma ryzyka arbitralnych zmian wnoszonych przez organy podatkowe, to efektem jest przywołana przewidywalność i pewność prawa, która powinna mieć nierozzerwalny związek z poczuciem sprawiedliwości i zaufania. Często wskazywano również, iż naruszeniem zasady pewności prawa przez prawodawcę jest sytuacja, w której rozstrzygnięcie dla jednostki jest zaskoczeniem. Wynika to z uzasadnionego przekonania, że gdyby jednostka przewidywała na przykład zmianę prawa, to pokierowałaby swoimi działaniami w sferze ekonomicznej w odmienny sposób.

Należy konsekwentnie podnosić, iż zasada ta zobowiązuje państwo jako podmiot stanowiący prawo do analizy podejmowanych działań w sferze wprowadzania nowych regulacji wraz z ich długofalowymi skutkami w stosunku do działań podjętych przez podatników w czasie obowiązywania poprzednich przepisów¹⁶.

Nie można jednak błędnie sądzić, że zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wprowadza gwarancję nienaruszalności i niezmienności

¹⁶ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 roku, K 6/97, OTK-ZU 1997, nr 5–6, poz. 64; wyrok TK z dnia 21 grudnia 1999 roku, K 22/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 166; wyrok TK z dnia 15 czerwca 2000 roku, P 3/00, OTK-ZU 2000, nr 5, poz. 138.

obowiązujących przepisów prawnych, zwłaszcza tych korzystnych dla określonej grupy społecznej. Dlatego też twierdzenie, że określone regulacje nie zostaną w przyszłości uregulowane odmiennie od aktualnych na niekorzyść jednostki, jest błędne. Przyjąć ten rodzaj założeń możemy jedynie wtedy, gdy ustawodawca zagwarantował niezmiennność danych regulacji w określonym czasie.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego omawiano szeroko pojęcie interesów w toku, które ustawodawca powinien szczególnie uwzględniać, gdy wyznaczył wcześniej czas obowiązywania poszczególnych zasad lub reguł. Toteż jeżeli jednostka została zapewniona w przepisie prawa o niezmienności jego obowiązywania w określonym czasie i podjęła w związku z tym pewne konkretne działania, to reguł tych nie wolno zmieniać, pod warunkiem spełnienia trzech przesłanek: przepis prawa konkretyzuje czas realizacji określonych działań; działania rozłożone są w czasie; adresat faktycznie rozpoczął działania w okresie obowiązywania przepisu. Istotne zatem jest, aby ustawodawca nie zmieniał regulacji, które uprzednio sam wprowadził, wiążąc je minimalnym okresem obowiązywania. Ma to gwarantować obywatelowi poczucie stabilności i pewności prawa przez ochronę jego interesów ekonomicznych, które mają związek z wskazanymi przepisami oraz okresem ich obowiązywania. Jedynie szczególnie uzasadnione konstytucyjnie powody uzasadniałyby wprowadzenie zmian w regulacjach przed upływem określonego w nich czasu. Należy jednak pamiętać, że rodziłoby to prawdopodobnie negatywne skutki po stronie jednostki i osłabiło poczucie pewności i stabilności prawa. Dlatego też wprowadzenie w tego rodzaju regulacjach tak znaczących zmian powinno odbywać się ze szczególnym uwzględnieniem negatywnych skutków oraz ich skali w stosunku do przewidywanych „zysków”¹⁷.

Stosowanie zasady pewności i stabilności prawa podatkowego nie koresponduje z interpretacją prowadzącą do uniknięcia wykonywania zobowiązań podatkowych. Bez wątplenia zaprzeczałoby to podstawowej funkcji nakładania podatków, funkcji fiskalnej. Omawiana zasada ma zagwarantować bezpośrednio zainteresowanym (podatnikom, płatnikom i inkasentom) jasny, przewidywalny i prosty system podatkowy, tak aby mogli oni terminowo wykonywać swoje zobowiązania podatkowe, bez ryzyka negatywnych konsekwencji ze strony organów podatkowych. Pewność prawa rozumiana jest zatem nie jako niezmiennność prawa, lecz jako przewidywalność działań podejmowanych przez właściwe organy, które to prawo stosują.

Wnioski

Należy przyjąć, iż przed racjonalnym systemem podatkowym, będącym częścią systemu prawnego, stawia się wymogi jego zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej oraz innymi gałęziami prawa. Z punktu widzenia jego funk-

¹⁷ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 roku, K 26/97.

cjonowania istotne jest, aby gwarantował poczucie bezpieczeństwa podmiotom, które są adresatem norm wyprowadzanych z treści jego przepisów. Fundamentów szeroko rozumianego bezpieczeństwa w postępowaniu podatkowym szukać należy w bezwzględny przestrzeganiu przez organy podatkowe zasad podatkowych zawartych w ustawach. Szczególnie należy zwrócić uwagę na potrzebę przestrzegania zasady stabilności i pewności prawa podatkowego, która bezpośrednio związana jest z innymi zasadami, między innymi z zasadą zaufania obywateli do organów podatkowych. Ważne, ażeby nie traktować tych zasad jako niewiążącego postulatu skierowanego do organów podatkowych o charakterze abstrakcyjnym, tylko jako normę prawną, której zastosowanie przysporzy po stronie podatnika konkretnych gwarancji ochronnych wobec władczo działających organów podatkowych.

Niekonstytucyjność przepisów prawa podatkowego ze względu na ich niezgodność z art. 2 Konstytucji, wynikającą z naruszenia zasad podatkowych — jasności i określoności przepisów podatkowych, odbiera legitymację organom podatkowym do pozbawiania podatników ich własności, albowiem organy tracą tę legitymację w zakresie pobierania podatków, w jakim wynikają one z niekonstytucyjnych przepisów prawa podatkowego. Naturalnie prawidłowo uregulowanych podatków nie można uznać za niekonstytucyjną ingerencję państwa w sferę własności podatnika. Jednak wadliwa legislacja w zakresie prawa podatkowego, naruszanie reguł jego stanowienia, może w świetle przepisów Konstytucji być uznana za bezprawną ingerencję w prawo własności, zagwarantowane podatnikowi art. 64 Konstytucji RP¹⁸.

W dobie powrotu państwa do prowadzenia polityki socjalnej funkcja fiskalna poboru danin publicznych jest głównym składnikiem jej realizacji. Dlatego też na forum debaty publicznej bardzo często podnoszona jest potrzeba uszczelnienia systemu podatkowego wraz z wyeliminowaniem unikania i uchylania się od opodatkowania. O ile kierunkowe założenia działań prewencyjnych w stosunku do skuteczności poboru podatku są zasadne, o tyle zbyt często dochodzi do naruszania podstawowych praw podatnika, których źródło wypływa z konstytucyjnych wartości. Wprowadzane regulacje, których treść jest nieprecyzyjna, podlegają często zbyt dowolnej interpretacji stosujących prawo organów publicznych. Prowadzi to niewątpliwie do zmniejszenia zaufania obywateli do organów państwa, ponieważ nieprzewidywalne działania podmiotów stosunku podatkowoprawnego, które mają tak rozległe spektrum kompetencji i środków przymusu, rodzą obawy przed ingerencją w sferę majątkową podatnika. Zatem jest ważne, aby świadomość praw, które zostały przekazane jednostce w ustawie tak szczególnej rangi, jaką jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, była istotnym elementem na tle

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex in iuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 214.

podejmowanych działań na gruncie stosunku podatkowoprawnego przez obie jego strony. Daje to gwarancję rozwoju demokratycznego państwa prawa.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex in iuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomulowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Kalinowski M., *Glosa do wyroku NSA z 24 listopada 2003 roku, FSA 3/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, nr 6, poz. 71.
- Leńczuk J., *Zasada pewności prawa w stosowaniu polskiego prawa podatkowego*, [w:] „*Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*”: *Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 roku*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Mastalski R., *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń*, [w:] „*Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*”: *Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 roku*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.

Orzecznictwo

- Orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 roku, K 13/93, OTK 1994, poz. 6.
- Orzeczenie TK z dnia 28 grudnia 1995 roku, K 28/95, OTK 1995, poz. 40.
- Uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 roku, W 11/93, OTK 1994, poz. 22.
- Wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996 roku, K 25/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 52.
- Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 roku, K 6/97, OTK-ZU 1997, nr 5–6, poz. 64.
- Wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 roku, U 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51.
- Wyrok TK z dnia 1 września 1998 roku, U 1/98, OTK ZU 1998, nr 5, poz. 65.
- Wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 roku, U 4/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 4.
- Wyrok TK z dnia 21 grudnia 1999 roku, K 22/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 166.
- Wyrok TK z dnia 15 czerwca 2000 roku, P 3/00, OTK-ZU 2000, nr 5, poz. 138.
- Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 roku, K47/2001, OTK ZU-A 2002, nr 1, poz. 6.
- Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 roku, K 6/02, OTK ZU-A, nr 3, poz. 33.
- Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 roku, K 41/02, OTK ZU-A 2002, nr 6, poz. 83.
- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 roku, K 4/03, OTK ZU-A 2004, nr 5, poz. 41.
- Wyrok TK z dnia 29 listopada 2006 roku, SK 51/06, OTK ZU-A 2006, nr 10, poz. 156.
- Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 roku, SK 19/06, OTK ZU-A 2007, nr 4, poz. 37.

Selected constitutional principles in the context of protection of taxpayers rights

Summary

It shall be presumed that an efficient system of tax law as a part of the legal system should be coincident with Constitution of Republic of Poland and other branches of law. It is essential and relevant to the functioning of tax law to guarantee security for taxpayers who are specified as being addressed by its provisions. The foundations of security in the tax proceedings must be sought in absolute respect by the tax authorities for the tax rules contained in the law. In particular, attention should be paid to the compliance with the principle of stability and certainty of the tax law, directly related to other principles such as the principle of the citizens' trust in the tax authorities. It is

furthermore important to treat the above-mentioned principles as a legal rule that ensures taxpayer's protection rather than a non-binding postulate addressed to abstract tax authorities.

The unconstitutionality of tax law provisions and their incompatibility with Article 2 of Polish constitution arising from the breach of tax rules — clarity and specificity of tax regulations, takes legitimacy from tax authorities allowing to collect taxes based on this principle. Correctly regulated taxes cannot be considered as unconstitutional interference of the state in the taxpayer's property. However, the defective state legislation as regards tax law and prejudice towards the principle can be considered to be unlawful interference with the property rights provided for the taxpayer with Article 64 of Constitution of the Republic of Poland. Since the state decided to return to social policy, the main form of its implementation is the fiscal function of collecting contribution. More often there is the need to tighten the tax system with eliminating avoidance and tax evasion.

While the assumptions of preventive measures in relation to the efficiency of tax collection are justified, fundamental taxpayer's rights arising from constitutional values are too often infringed. The introduced regulations, the content of which is imprecise, are often subject to too much arbitrary interpretation by public bodies applying the law. It undoubtedly leads to a decrease in the citizens' confidence in state bodies because the unpredictable actions of tax-related entities that have such a wide range of competences and coercive measures raise fears of interference in the taxpayer's property sphere. It is relevant that the awareness of rights, which were transferred to the individual in a statute of the Constitution of the Republic of Poland, was an important element of the actions undertaken on the grounds of the tax-law relation by both parties. This guarantees the development of a democratic state of law.

