

Iwona Biernat-Baran*

OCHRONA PRAW PODATNIKA W ŚWIELE KONSTYTUCJI RP

Treść: Wprowadzenie — Zasada demokratycznego państwa prawnego — Zasada praworządności — Zasada in dubio pro tributario — Zasada równości — Prawo do sądu bez nieuzasadnionej zwłoki; Zasada jawności postępowania — Zasada ochrony życia prywatnego — Nienaruszalność mieszkania — Podsumowanie

1. WPROWADZENIE

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.¹ otwiera nowy rozdział w historii polskiego konstytucjonalizmu przede wszystkim w związku ze znaczeniem art. 8 Konstytucji, który podkreśla rolę ustawy zasadniczej jako najwyższego prawa RP, jej normatywny charakter, a także obowiązek jej bezpośredniego stosowania, (chyba że sama konstytucja wyłącza możliwość bezpośredniego stosowania). Oznacza to, że regulacje konstytucyjne zarówno te, które odnoszą się (chronią) wartości, jak i te które ustanawiają zasady, jak i wreszcie te które definiują instytucje – mają normatywne, a nie postulatywne, kierunkowe znaczenie. Unormowania te wchodzą bezpośrednio do systemu źródeł prawa i zajmują w nim nadrzędną pozycję.

* Doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, doradca podatkowy.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej Konstytucja RP.

Podatnikowi przysługuje szereg uprawnień i gwarancji procesowych wynikających zarówno z Ordynacji podatkowej², jak również z Konstytucji RP. Praktyka stosowania podatkowych norm polskiej ustawy zasadniczej pozostawia jednak wiele do życzenia. Zarówno sądy administracyjne, jak i Trybunał Konstytucyjny dokonują odmiennych interpretacji takich pojęć jak „danina publiczna” czy „opłata”, modyfikując tym samym zakres stosowania art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Spór co do tego, jakie cechy powinno posiadać dane świadczenie, aby mogło zostać zaliczone do wyodrębnionej konstytucyjnie kategorii obecny jest także w doktrynie³. Gwarancją praworządności w stosowaniu prawa podatkowego i zapewnienia podatnikowi oraz innym podmiotom stosunku prawnopodatkowego bezpieczeństwa prawnego jest przestrzeganie zasad podatkowych⁴.

Punktem wyjścia rozważań w niniejszym artykule są zasady ogólne umieszczone w art. 30–37 Konstytucji określające z jednej strony zakres podmiotowy stosowania praw i wolności, z drugiej strony wskazują trzy idee przewodnie, określające cały system praw i wolności: zasadę godności, zasadę wolności i zasadę równości – wszystkie bezpośrednio nawiązujące do idei praw naturalnych. Zasady ogólne rozdziału II stanowią fundament, swoistą płaszczyznę dla analizy poszczególnych wolności i praw.

Ścisłe zdeterminowanie znaczenia pojęć konstytucyjnych jest warunkiem prawidłowego stosowania ustawy zasadniczej. W szczególności istnienie spójnej, logicznej siatki pojęciowej okazuje się niezwykle ważne w odniesieniu do konstytucyjnych rozwiązań daninowych. W 1997 r. dokonano bowiem konstytucjonalizacji wielu zasad dotyczących podatków i innych danin publicznych, które to zasady w większości mają charakter gwarancyjny dla jednostki. Ich jednolite stosowanie, przy utrwalonym zakresie znaczeniowym, prowadzi do wzmocnienia poczucia bezpieczeństwa prawnego – wartości istotnej z punktu widzenia art. 2 Konstytucji⁵.

W procesie nakładania przez państwo podatków szczególnego znaczenia nabiera przestrzeganie zasad konstytucyjnych z tym związanych.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.), dalej: o.p.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 2, s. 47.

⁴ Anna Dumas, *Gwarancje praw podatnika na gruncie unormowań konstytucyjnych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 14, s. 27.

⁵ A. Krzywoń, *op.cit.*, s. 47.

Celem niniejszego artykułu jest ocena funkcjonowania poszczególnych zasad konstytucyjnych w kontekście ochrony praw podatników i popularyzacja praktyki powoływania się na przepisy Konstytucji RP w sporach podatkowych.

2. ZASADA DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWNEGO

Racjonalny system prawa podatkowego jako część systemu prawnego powinien być zgodny z Konstytucją RP, zsynchronizowany z innymi gałęziami prawa, jak również zapewniający bezpieczeństwo podatnikowi. Gwarancji bezpieczeństwa podatnika w postępowaniu podatkowym poszukiwać należy w respektowaniu przez organy podatkowe zasad podatkowych, a w szczególności zasady stabilności i pewności prawa podatkowego, mającej niewątpliwą związek z zasadą zaufania obywateli do organów podatkowych, która nie może być traktowana wyłącznie jako abstrakcyjny postulat wobec organów, lecz jako norma prawna, której zastosowanie mieć będzie konkretny wymiar⁶.

Wśród zasad konstytucyjnych gwarantujących ochronę podatnikowi na szczególną uwagę zasługuje wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada demokratycznego państwa prawa. Artykuł 2 Konstytucji RP stanowi, że „Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Zasada ta ma doniosłe znaczenie dla tworzenia i stosowania prawa podatkowego⁷. W szczególności ustawodawca winien tak kształtować normy prawne, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia⁸. Prawo podatkowe winno być zatem spójne, jasne i zrozumiałe dla wszystkich⁹.

Dla określenia pojęcia demokratycznego państwa prawnego w Polsce, oprócz poglądów nauki prawa, duże znaczenie mają sformułowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasady stanowiące elementy zasady demokratycznego państwa prawnego. Zadaniem TK, nie jest roztrząsanie problemów teoretycznych i tworzenie konstrukcji doktrynalnych, ale właśnie praktyczne określanie rozumienia demokratycznego państwa prawnego w konkretnych warunkach istniejących w Polsce¹⁰.

⁶ Ibidem, s. 39.

⁷ R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym*, Podatki w orzecznictwie. Zjazd Katedr Prawa Finansowego, Wigry 1995, s. 36 i n.

⁸ Ibidem, s. 36 i n.

⁹ Ibidem, s. 42.

¹⁰ B. Banaszak, *Konstytucja RP*, Warszawa 2012, s. 22.

Wskazana zasada zyskała szczególną rangę w orzecznictwie TK¹¹. Rola Trybunału w kształtowaniu zasad stanowienia prawa, w tym zwłaszcza prawa podatkowego, jest ogromna¹².

Trybunał Konstytucyjny wyprowadził z zasady demokratycznego państwa prawnego szereg wartości mających istotne znaczenie dla właściwego ukształtowania relacji państwo – jednostka, w szczególności w zakresie prawa podatkowego¹³ tj.: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę pewności prawa, nakaz zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, zakaz *lex retro non agit* oraz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego.

Zasada zaufania obywateli do państwa, a tym samym i do stanowionego przezeń prawa opiera się m.in. na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą¹⁴. Zasada ta wymaga, by nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw¹⁵.

Rolą ustawodawcy jest zatem bardzo precyzyjne konstruowanie aktów prawnych, aby ich adresat mógł zrozumieć pożądane zachowanie z samej treści. W szczególności obowiązek ten dotyczy prawa podatkowego, albowiem w zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro¹⁶.

Nie sposób w tym miejscu nie wspomnieć o wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasadzie dostatecznej określoności, z której można wyprowadzić nakaz stanowienia norm jasnych, zrozumiałych dla adresatów, pozwalających ustalić jednoznacznie ich treść, niebudzących wątpliwości interpretacyjnych i niepowodujących przez to rozbieżności w procesie stosowania prawa. Na organach stosujących prawo ciąży obowiązek identyfikacji ich treści z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i standar-

¹¹ J. Zakrzewska, *Konstytucyjna zasada państwa prawnego w praktyce Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo 1992, z. 7, s. 5 i n.

¹² W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, Koncepcje współczesnych reform podatkowych, Poznań 1998, s. 89 i n.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Tendencje orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatkowych*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1998, t. LVIII, s. 9 i n.

¹⁴ Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138.

¹⁵ Orz. TK z 8 grudnia 1992 r., K 3/92 OTK 1992, Nr 2, poz. 26, s. 86.

¹⁶ W. Łączkowski, op.cit., s. 17.

dów konstytucyjnie chronionych¹⁷. Trybunał uznał, że zasada określoności przepisów prawa nie wyklucza posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi, jeśli ich desygnaty można ustalić¹⁸.

Zasada niedziałania prawa wstecz (zakaz retroakcji prawa) – uznana została przez najwyższe organy władzy sądowniczej w Polsce za jeden z istotnych elementów państwa prawnego, chociaż nie została wyrażona wprost w Konstytucji. Stanowi ona podstawową zasadę porządku prawnego w państwie opartego na założeniu, że „każdy przepis normuje przyszłość, nie zaś przeszłość”¹⁹. Treścią tej zasady zakaz nadawania mocy wstecznej zwłaszcza przepisom normującym prawa i obowiązki obywateli, jeśli prowadzi to do pogorszenia ich sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego²⁰. Często rozstrzygnięcia sądów dotyczą problemu stosowania przepisów prawa właściwych w sytuacji, gdy następuje ich zmiana²¹. Wskazuje się mianowicie na konieczność stosowania przepisów obowiązujących w dacie zaistnienia określonego zdarzenia, czyli obowiązujących w czasie, w którym powstają określone prawa, ewentualne obowiązki dla strony, a nie w dacie orzekania przez organ podatkowy²². Niedopuszczalne jest przyjęcie wstecznego działania normy prawnej bez jednoznacznego stwierdzenia tego faktu przez ustawodawcę²³.

W świetle nauki prawa, jak i orzecznictwa sądowego sporne jest czy zasada *ne bis in idem* jest objęta ochroną konstytucyjną. Sąd Najwyższy stoi na stanowisku, że „nie stanowi w Polsce wartości konstytucyjnej”²⁴. W orzecznictwie TK ugruntował się pogląd dotyczący głównie postępowania karnego, jak i postępowania karnego skarbowego głoszący, że należy ona do „fundamentalnych zasad prawa karnego toteż jest elementem zasady państwa prawnego. Wszelkie odstępstwa od tej zasady, w szczególności zaś stworzenie organowi władzy publicznej kompetencji do dwukrotnego zastosowania środka represyjnego wobec tego samego podmiotu za ten sam czyn, stanowiłoby naruszenie regulacji konstytucyjnych”²⁵. Trybunał uznał także, że „zasada *ne bis in idem* stanowi również jeden z elementów prawa do sądu, przejawiają-

¹⁷ Wyrok TK z 5 października 1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 6, poz. 118, s. 618.

¹⁸ Wyrok TK 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 91.

¹⁹ Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06.

²⁰ Wyrok WSA z 13 września 2004 r., I SA/Wr 490/03.

²¹ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 58

²² Wyrok WSA z 11 stycznia 2005 r., I SA/Łd 126/04.

²³ Wyrok WSA z dnia 21 grudnia 2004 r., III SA/Wa 1874/04.

²⁴ Postanowienie SN z 27 września 2010 r., V KK 179/10.

²⁵ Wyrok TK z 3 listopada 2004 r., K 18/03. Dz.U. Nr 243, poz. 2442.

cy się w zapewnieniu rzetelnej i sprawiedliwej procedury sądowej²⁶. W tym sporze należy uznać rację TK przyznającemu tej zasadzie ochronę konstytucyjną, zważywszy na to, że jest ona od wieków elementem europejskiej kultury prawnej i tym samym stanowi bezsprzecznie składnik demokratycznego państwa prawnego, a ponadto zawarta jest w obowiązujących RP umowach międzynarodowych (m.in. w art. 14 ust. 7 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych)²⁷.

Zasada demokratycznego państwa prawnego w gruncie rzeczy jest zbiorem zasad zebranych w jedną kategorię pod sztandarem idei demokratyzmu. Trybunał Konstytucyjny w swojej działalności orzeczniczej wyróżnił otwarty katalog zasad szczegółowych, które mają przełożenie na prawo podatkowe. Zasada ta ma charakter uniwersalny i jako fundament ustroju Rzeczypospolitej Polskiej stanowi źródło wszelkich zasad konstytucyjnych, będąc jednocześnie ich dopełnieniem i wykładnikiem interpretacyjnym. Jej znaczenie jest doniosłe dla wszystkich gałęzi i dyscyplin prawnych, w tym także dla prawa podatkowego. Z tej przyczyny powinna być w szczególności otoczona uwagą przez praktyków prawa podatkowego, stanowiąc jednocześnie gwarancję ochrony praw podatnika.

3. ZASADA PRAWORZĄDNOŚCI

Zasada praworządności jest zasadą konstytucyjną uregulowaną w art. 7 Konstytucji RP, która swoje powtórzenie znalazła także w art. 120 o.p. Zgodnie z powszechnie przyjętym w doktrynie prawa i orzecznictwie TK rozumieniem sformułowanej przez Konstytucję w art. 7 zasady legalizmu kompetencja każdego organu władzy publicznej powinna opierać się na wyraźnie sformułowanym przepisie prawnym.

Pojęcie „przepisy prawa” w ujęciu komentowanego przepisu obejmuje źródła prawa powszechnie obowiązującego wymienione w art. 87 Konstytucji RP. Jednakże art. 217 Konstytucji RP zastrzega, że 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 ustawy²⁸.

²⁶ Wyrok TK Z 15 kwietnia 2008 r., P 26/06, OTK-A 2008, nr 3, poz. 42.

²⁷ B. Nita, *Zakaz podwójnego karanania w ujęciu konstytucyjnym*, Zagadnienia Sądownictwa Konstytucyjnego 2011, nr 2, s. 9–20.

²⁸ A. Dumas, *Gwarancja praw podatnika na gruncie unormowań konstytucyjnych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 4, s. 26–28.

Należy pamiętać, że między działaniami organów podatkowych a działaniami obywateli istnieje zasadnicza różnica²⁹. O ile obywatele mogą czynić wszystko to co, nie jest zabronione przez przepisy prawa, o tyle organy podatkowe, mogą czynić to, na co przepisy prawa wyraźnie im zezwalają. Organ podatkowy nie może podejmować czynności w toku postępowania, jeśli do czynności takich nie uprawniają konkretne przepisy prawa³⁰.

Podstawą działania organów podatkowych mogą być jedynie przepisy prawa powszechnie obowiązującego, czyli zgodnie z art. 87 Konstytucji RP – przepisy Konstytucji, ustaw, umów międzynarodowych oraz aktów wykonawczych³¹.

Podstawą działania organów prowadzących postępowanie nie mogą być akty prawa wewnętrznego, tj. wytyczne, okólniki, instrukcje, uchwały Rady Ministrów, zarządzenia. Także pisma Ministerstwa Finansów nie będą samodzielną podstawą do działania dla organów podatkowych³². Mają one bowiem charakter wyjaśnień, których celem jest zapewnienie jednolitości stosowania przepisów przez organy podatkowe, co należy do ustawowych zadań nadzorczych ministra finansów, i w tym zakresie nie będą stanowiły podstawy do wydania decyzji³³. Tego typu praktyki można było zaobserwować przy prowadzeniu przez organy podatkowe postępowań kontrolnych w zakresie postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Organy podatkowe oraz organy skarbowe bardzo często w prowadzonych postępowaniach sięgały do Wytycznych dla urzędów skarbowych oraz inspektorów kontroli skarbowej dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (pismo Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2005 r.)³⁴. Wytyczne te jednak nie mogą być źródłem argumentacji uzasadniającej decyzję podatkową.

²⁹ W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 22.

³⁰ A. Mariański, op.cit. s. 112

³¹ Ibidem.

³² S. Czepita, *Wybrane dogmatyczne i teoretyczne problemy kompetencji interpretacyjnych Ministra Finansów*, Gdańskie Studia Prawnicze 2002, t. IX, s. 133–139.

³³ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 1996 r., SA/Ka 2906/94.

³⁴ OS6-065-JR/19/2005/214

4. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*

Nie ma wątpliwości, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego³⁵, gdzie dominuje interes społeczny³⁶. Podział na prawo prywatne i publiczne jest istotny³⁷, ponieważ w prawie prywatnym uruchomienie mechanizmu ochrony prawnej następuje z inicjatywy podmiotu zainteresowanego, a prawie publicznym inicjatorem tym jest państwo³⁸. Prawo podatkowe preferuje zatem interes ogółu. Z drugiej strony powinno to skutkować zwiększoną ochroną podatnika³⁹.

Zasada *in dubio pro tributario* jest stosowana w wielu krajach zarówno prawa stanowionego⁴⁰, jak i systemów *common law*⁴¹. W doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznacza się, że zasada *in dubio pro tributario* jest *quasi* logiczną konsekwencją zasad określonych w art. 2 Konstytucji RP oraz jej art. 84 Konstytucji⁴². W orzecznictwie sądów administracyjnych⁴³ wskazywano, że zasada ta w prawie podatkowym winna być wywodzona także z zasady wolności gospodarczej oraz ochrony własności. Zasada ta odgrywa istotne znaczenie gwarancyjne nakazując rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości, w procesie gromadzenia, a następnie oceny dowodów, na korzyść podatnika.

Przykładem sfery, w której naruszenie przez organy podatkowe zasady *in dubio pro tributario* jest szczególnie dotkliwie dla podatników mogą być postępowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodu. W trakcie prowadzonych przez organy podatkowe postępowań wszelkie wątpliwości w sprawach przeważnie rozstrzygane były wbrew elementarnej zasadzie *in dubio pro tributario*. Naruszenia tego dopatrzył się również Trybunał Konstytucyjny⁴⁴.

³⁵ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.

³⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 20.

³⁷ J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 34.

³⁸ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 49.

³⁹ A. Mariański, *op.cit.* s. 20.

⁴⁰ M. Kalinowski, *Wykładnia prawa podatkowego w Belgii*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, s. 85.

⁴¹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w państwach anglosaskich*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 42.

⁴² Wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., I SA/Łd 48/01.

⁴³ Wyrok SN z dnia 24 kwietnia 1997 r., III RN 14/97, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 1999, nr 1, poz. 1.

⁴⁴ Wyrok TK Z 18 lipca 2013 r. sygn. 18/09.

W tym kontekście Trybunał zauważył, że wyrażona w art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁴⁵ zwana dalej: k.c., zasada, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne, nie jest zasadą ogólnosystemową. Gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona uzasadnienie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znowelizować przepisy o.p.

„Dotychczas w tego typu postępowaniach sądy administracyjne były skłonne akceptować praktykę, w której obarczano podatnika coraz większą odpowiedzialnością za wynik postępowania dowodowego. W tego typu sprawach orzecznictwo sądów administracyjnych doprowadziło do tego, że to od podatników oczekiwano nie tylko wyjaśnienia źródeł pokrycia wydatków – tak, aby możliwa była ich weryfikacja – ale również przedstawienia na tą weryfikację dowodów (...). Co więcej analizując wyroki, jakie w takich sprawach dość często zapadały, dostrzega się, że wymagano od podatnika dysponowania dowodami dokumentującymi zdarzenia, które często miały miejsce przed wieloma laty, i to w sytuacjach, gdy do gromadzenia takich dowodów podatnicy nie byli zobowiązani przez przepisy. Wymagano również dowodów składających się na cały ciąg udokumentowanych zdarzeń wskazujących, że określone środki posłużyły do sfinansowania dokonanego wydatku. Sądy administracyjne, nie kwestionując tej praktyki, nie dostrzegły, że w takim kształcie przepisy prawa podatkowego, a właściwie sposób ich stosowania, niekiedy stają się swoistą pułapką dla podatników, i to często nie tych, w których instytucja ta była wymierzona”⁴⁶.

Zasadę *in dubio pro tributario* wywodzi się również z art. 121 § 1 o.p. stanowiącego o prowadzeniu postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta nie jest tylko abstrakcyjnym postulatem wobec organów podatkowych, lecz stanowi normę prawną, której zastosowanie ma konkretny wymiar w toku postępowania⁴⁷. Zasada ta oznacza między innymi, że uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji⁴⁸.

⁴⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.)

⁴⁶ D. Strzelec, *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dochodów nieujawnionych*, Przegląd Podatkowy 2013, nr 11, s. 20.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r., III SA 3390/00.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1987 r., III SA 702/87.

5. ZASADA RÓWNOŚCI

Analizując przepisy Konstytucji RP nie sposób pominąć art. 32 Konstytucji RP, który w ust. 1 stanowi, że wszyscy są wobec prawa równi i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Jest najczęstszą przywoływaną ogólną zasadą, która zapewnia podatnikowi gwarancję bezpieczeństwa. Powszechność opodatkowania (powszechność ponoszenia ciężaru podatkowego) jest jednym z elementów sprawiedliwości podatkowej, filarów, na których oparta jest zasada sprawiedliwości, wyprowadzana z zasady demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji RP. Drugim filarem, na którym opiera się zasada sprawiedliwości jest równość opodatkowania⁴⁹.

Zasada równości oznacza równość praw, równość wobec prawa i równe traktowanie przez władze publiczne. W uzasadnieniu Trybunał⁵⁰ zauważył, że „podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo lub podobnie. Tak rozumiane równe traktowanie z reguły jest zrelacjonowane do jakiegoś prawa lub wolności konstytucyjnej”.

Zasada równości wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP była wielokrotnie przedmiotem zainteresowania TK. Zasada ta – zdaniem Trybunału – oznacza obowiązek traktowania w równym stopniu wszystkich podmiotów prawa (adresatów norm prawnych), charakteryzujących się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁵¹.

Tak ujęta w Konstytucji równość obejmuje także równość podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Zasada równości nakazuje, aby władze publiczne traktowały wszystkich przedsiębiorców charakteryzujących się daną istotną cechą w równym stopniu. Równość oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów, ale tylko wówczas, gdy jest to usprawiedliwione.

Równość, co znalazło wyraz w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, wymaga, aby podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych były traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, czyli równo⁵².

⁴⁹ Por. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, publ. OTK 1999/1/1.

⁵⁰ Postanowienie z 30 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/000, OTK ZU 2002.

⁵¹ Por. np. wyroki TK: P 3/94 z 6 grudnia 1994 r., K 15/91 z 29 stycznia 1992 r., K 22/95 z 29 czerwca 1996 r., K 28/95 z 28 grudnia 1995 r., K 8/97 z 16 grudnia 1997 r., SK 12/98 z 8 czerwca 1999 r. oraz K 47/01 z 27 lutego 2002 r.

⁵² Zob. orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994 r. K. 10/93, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, cz. 1, poz. 7.

Zasada równości – jak stwierdza TK – ma charakter zasady podstawowej i ma zastosowanie we wszystkich przypadkach, gdy chodzi o prawa i obowiązki obywateli należących do tej samej kategorii (klasy) podmiotów⁵³.

Z punktu widzenia polskiego prawa podatkowego zasada ta ma doniosłe znaczenie. O przestrzeganiu tej zasady możemy mówić, gdy organy stosujące prawo podejmują rozstrzygnięcia na podstawie norm prawnych bez względu na jednostkowe cechy adresatów, które nie są istotne z punktu widzenia treści tych norm.

Zasady Konstytucji odnoszące się do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązków, w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Tak więc przepisy Konstytucji RP mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych, a stanowanie i realizacja ciężarów publicznych podlega ocenie z punktu widzenia art. 31 i art. 32 Konstytucji RP⁵⁴.

Zasada równości w prawie podatkowym dotyczy sfery praw i wolności ekonomicznych, a przez to wnika w życie społeczne i gospodarcze. Zasada równości opiera się o wymóg stosowania jednakowych następstw dla takich samych zdarzeń podatkowo prawnych.

6. PRAWO DO SĄDU BEZ NIEUZASADNIONEJ ZWŁOKI; ZASADA JAWNOŚCI POSTĘPOWANIA

Prawo do jawnego, sprawiedliwego i szybkiego procesu wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, w myśl którego każdy ma prawo do szybkiego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy niezależny i niezawisły sąd. W doktrynie wskazuje się, że zasadę tą można odnieść do procesu podatkowego i rozpatrzenia sprawy przez władzę podatkową. Konsekwencją tej zasady jest zasada prawa do skargi (art. 63 Konstytucji RP)⁵⁵.

Prawo do sądu wynika również z art. 6 ust. 1 ratyfikowanej przez Polskę Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (dalej: EKPCz). Interpretowane jest ono przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPC) „z uwzględnie-

⁵³ Wyrok TK z 20 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

⁵⁴ Wyrok TK z 16 października 2007 r., SK 63/06, OTK ZU-A 2007, nr 9, poz. 105.

⁵⁵ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 77–78.

niem ogólnych zasad przyjętych przez narody cywilizowane, łącznie z zasadą, że każdy powinien mieć możliwość przedstawienia sądowi swojej sprawy oraz inną zasadą, z której wynika zakaz odmowy wymiaru sprawiedliwości⁵⁶. W świetle praktyki ETPC „jeśli mówimy o rzetelnym procesie sądowym, nieodzownym jego warunkiem jest stworzenie sytuacji, w której jednostka będzie mogła doprowadzić do skierowania sprawy do sądu i jej rozstrzygnięcia”⁵⁷.

Artykuł 6 EKPCz stanowi, że „każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej (...)”. Jak widać to swoisty „koszyk” gwarancji procesowych⁵⁸, do których można zaliczyć: prawo dostępu do sądu, prawo do rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie, prawo do zachowania milczenia i wolności od samooskarżenia się, prawo do publicznego złożenia wyjaśnień na publicznej rozprawie oraz prawo do pomocy prawnej w takim procesie.

W orzecznictwie⁵⁹ oraz literaturze fachowej przyjęto, że art. 6 EKPCz jest w swojej treści węższy niż art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż Konwencja gwarantuje prawo do sądu w sprawach o charakterze cywilnym i karnym⁶⁰.

Punktem wyjścia dla interpretacji art. 6 ust. 1 zd. 1 EKPCz było przyjęcie, że nie wszystkie sprawy są objęte zakresem normowania pojęcia „prawa i obowiązki o charakterze cywilnym” (*droits et obligations de caractere civil*). Zakres przedmiotowy tego pojęcia pozostawał poza obszarem objętym gwarancjami art. 6 ust. 1 Konwencji sprawy administracyjnoprawne⁶¹.

Trybunał odmawiał włączenia w zakres art. 6 ust. 1 EKPCz postępowania sądowno-administracyjnego dotyczącego spraw podatkowych. Szansa na zmianę orzeczenia Trybunału w tym względzie – niestety nie wykorzystana

⁵⁶ M. Nowicki, *Wokół Konwencji Europejskiej*, Warszawa 1992, s. 41.

⁵⁷ *Ibidem*, s. 42.

⁵⁸ E. Frankiewicz, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003, s. 9 i n.

⁵⁹ Wyrok TK z 7 marca 2005 r., P 8/03, OTK Nr 3/2005, poz. 20.

⁶⁰ L. Leszczyński, B. Liżewski, *Ochrona praw człowieka w Europie: szkic zagadnień podstawowych*, Lublin 2008, s. 71.

⁶¹ M. Kazek, *Stosowanie art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, *Monitor Podatkowy* 2012, nr 4, s. 27.

– pojawiła się wraz ze sprawą p. Giorgio Ferrazzini⁶², który na podstawie ówczesnego art. 25 Konwencji (obecnie 34) wniósł skargę do Europejskiej Komisji Praw Człowieka 26 lutego 1998 r. podnosząc przewlekłość postępowania sądowego. Na skutek wejścia w życie Protokołu XI do Konwencji (1 listopada 1998 r.), skarga została przekazana bezpośrednio do Trybunału⁶³.

Istnieje możliwość zastosowania art. 6 EKPCz do spraw pośrednio związanych z prawem podatkowym, np. roszczeń odszkodowawczych, powództw o zwrot nienależnie pobranego podatku i konfliktów w sferze prawa karnoskarbowego.

Obserwując orzecznictwo ETPC można stwierdzić, że najczęstsze naruszenia dotyczyły nie tyle prawa materialnego, co proceduralnego w zakresie zbierania informacji przez organy podatkowe. Najczęściej bez podstawy prawnej następowało przeszukiwanie pomieszczeń⁶⁴, zakładanie podsłuchu⁶⁵, czy żądania przedstawienia przez podatnika prywatnych wydatków⁶⁶ bądź nieuprawnione korzystanie z danych osobowych⁶⁷.

Stosowanie art. 6 ust. 1 EKPCz w sprawach podatkowych było również przedmiotem rozważań polskich sądów administracyjnych. Wynikający ze stanowisk sądów administracyjnych stan należy uznać za niekorzystny dla podmiotów korzystających z prawa do sądu w sprawach podatkowych z uwagi na wykluczenie lub osłabienie (odpowiednio do podzielanego poglądu na temat stosowania art. 6 ust. 1 EKPCz) oddziaływania standardów zdefiniowanych w bogatym orzecznictwie organów systemu strasburskiego w realiach „netto”, (tj. nieobciążonych realiami konstytucyjnymi oraz ustawowymi państwa strony EKPCz), na sposób realizacji przez polską jurysdykcję administracyjną prawa do sądu. Sytuacja ta wydaje się zagrażać poczuciu pewności i równości wobec prawa podmiotów korzystających z prawa do sądu w spra-

⁶² Wyrok *Ferrazzini przeciwko Włochom* z 12 lipca 2001 r. nr skargi: 44759/98. Pełny tekst wyroku dostępny na stronie internetowej Trybunału: <http://www.echr.coe.int>.

⁶³ M. Balcerzak, A. Zalasieński, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2002, nr 1.

⁶⁴ Wyroki ETPC w sprawie *Funke, Miaihe i Cremieux przeciwko Francji*, skarga nr 10828/84.

⁶⁵ Orzeczenie ETPC w sprawie *Huving przeciwko Francji*, skarga Nr 11105/84.

⁶⁶ Decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka w sprawie *X przeciwko Belgii*, sprawa nr 9804/82.

⁶⁷ Orzeczenie ETPC w sprawie *Z.V. Finlandii*, skarga Nr 22009/93.

wach podatkowych w stosunku do podmiotów korzystających z tego prawa w sprawach dotyczących choćby zobowiązań cywilnoprawnych⁶⁸.

Podsumowując można stwierdzić, że obraz ochrony podatnika przed nadużyciami władzy publicznej jest daleki od ideału, a wyrok w sprawie Ferrazzini nie pozwolił na wzmocnienie standardu prawa do rzetelnego procesu w europejskim systemie ochrony praw człowieka poprzez włączenie w zakres art. 6 ust.1 EKPCz spraw dotyczących „praw i obowiązków podatkowych”⁶⁹.

7. ZASADA OCHRONY ŻYCIA PRYWATNEGO

Zgodnie z art. 47 Konstytucji RP *„każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym”*.

Konstytucja formułując podmiotowe prawo do ochrony życia prywatnego, w art. 47, poszczególne jego elementy chroni i konkretyzuje również w innych normach. Artykuł 47 jest swoistą *lex generalis* dla pozostałych norm konstytucyjnych dotyczących prywatności i regulujących niektóre jej aspekty⁷⁰.

Konstytucyjna ochrona prywatności ma charakter subsydiarny. Jeżeli więc jakaś materia nie została objęta szczegółowymi unormowaniami o konkretnych elementach prywatności, to gwarancje poszanowania życia prywatnego można wyprowadzić bezpośrednio z postanowień art. 47 Konstytucji⁷¹.

Konstytucja, określając elementy prawa do prywatności, zobowiązuje władze publiczne do nieingerencji w określony przez nie zakres życia (aktywności) jednostki i zapewnia stosowaną ochronę przed wszelkimi działaniami w niego godzącymi.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego⁷² „Prawo do prywatności, podobnie jak inne prawa i wolności, nie ma bowiem charakteru absolutnego i z tej racji może podlegać ograniczeniom. Ograniczenia te winny jednak czynić zadość wymaganiom konstytucyjnym. Przemawiać muszą za nimi inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Stopień ograniczenia powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu ograniczenie

⁶⁸ M. Kazek, op.cit.

⁶⁹ M. Balcerzak, A. Zalański, op.cit.

⁷⁰ B. Banaszak, op.cit., s. 294.

⁷¹ J. Braciak, op.cit., s. 164.

⁷² Wyrok TK z 21 października 1998 r. K 24/98, OTK 1998, nr 6, poz. 97.

to służy. Ze względu na zasadę proporcjonalności niezbędne jest porównanie dobra chronionego i poświęcanego oraz zharmonizowanie kolidujących interesów”.

Na podobnym stanowisku stanął Europejski Trybunał Praw Człowieka, podkreślając, że ograniczenia prawa do prywatności gwarantowanego w art. 8 EKPC muszą być – zgodne z wymogami Konwencji – konieczne w demokratycznym państwie z uwagi na bezpieczeństwo państwowe, publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochronę porządku i zapobieganie przestępstwom, ochronę zdrowia i moralności lub ochronę praw i wolności innych osób. Jego zdaniem „pojęcie konieczności oznacza, że ingerencja państwa odpowiada pilnej potrzebie społecznej oraz (...) jest proporcjonalna do uzasadnionego poprawnie celu, który ma być realizowany”⁷³.

8. NIENARUSZALNOŚĆ MIESZKANIA

Z uwagi na doniosłe znaczenie dobro, jakim jest mieszkanie, zostało objęte w Polsce ochroną prawną w ustawie zasadniczej. Artykuł 50 Konstytucji RP stanowi, że „zapewnia się nienaruszalność mieszkania. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony”.

Zakres podmiotowy wolności gwarantowanej w tym artykule określony jest szeroko – jest to wolność człowieka. Ochronie podlega każdy, kto na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego zajmuje mieszkanie. Zakres przedmiotowy ochrony wolności gwarantowanej w art. 50 rozszerza się w przypadku ochrony przed przeszukaniem, co wynika z art. 50 zd. 2 – nie tylko samo mieszkanie, ale również związane z nim pomieszczenia lub pojazdy należące na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego do osoby zajmującej mieszkanie. Pomieszczenie w kontekście art. 50 zd. 2 Konstytucji RP to nie tylko część mieszkania, ile odrębne od niego miejsce zamknięte używane przez mieszkańców (np. komórka, garaż). Pojazd w tym ujęciu generalizującym to każdy środek lokomocji⁷⁴.

Jednak rozważania dotyczące nienaruszalności mieszkania wymagają analizy nie tylko przepisów ustawy zasadniczej, ale także innych regulacji prawnych odnoszących się do tej problematyki, jak przepisów prawa cywilnego, karnego oraz przepisów prawa podatkowego.

⁷³ Wyrok ETPCz z 8 kwietnia 2004 r. w sprawie *Haase przeciwko Niemcom*.

⁷⁴ B. Banaszak, op.cit., s. 307.

Przeszukanie ma utrwalone znaczenie w ustawodawstwie karnym, nauce prawa oraz orzecznictwie (włącznie z orzecznictwem ETPCz) i do niego się odwołuje ustawodawca. Jest to naruszenie nienaruszalności mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu przez podjęcie czynności mających na celu uzyskanie dowodów rzeczowych pochodzących z przestępstwa lub świadczących o jego popełnieniu. Musi być ono dokonane po spełnieniu ustawowo określonych przesłanek przez ustawowo określone organy. Również procedura przeszukania powinna zostać szczegółowo określona w ustawie, tak, aby nie dopuścić do przekroczenia celu związanego z przeszukaniem⁷⁵.

Na gruncie prawa podatkowego przepis ten ma duże znaczenie na gruncie podatku od nieruchomości. Organy podatkowe dokonują obmiaru budynku lub lokali działając w oparciu o przepis art. 198 Ordynacji podatkowej, który w § 2 stanowi, że organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. Ordynacja podatkowa jako szczególne rodzaju oględziny traktuje oględziny lokalu mieszkalnego lub jego części. Zgodnie z art. 276 § 1 organ podatkowy, za zgodą podatnika może dokonać tej czynności, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe.

Artykuł 198 Ordynacji podatkowej, który mówi o oględzinach jest zawarty w przepisach o postępowaniu podatkowym. Powyższe może budzić wątpliwości, gdyż oznaczałoby to, że daje on urzędnikom znaczenie więcej uprawnień niż przepisy o kontroli podatkowej. Art. 288 Ordynacji podatkowej przewiduje możliwość wejścia do mieszkania podatnika w ściśle określonych sytuacjach i tylko za jego zgodą. Dopiero gdy ten odmawia, organ podatkowy może wystąpić o jej udzielenie do prokuratora.

Oględziny w ramach kontroli podatkowej są możliwe tylko z licznymi ograniczeniami wynikającymi z art. 288 o.p. Takich ograniczeń nie ma w postępowaniu podatkowym.

Artykuł 50 Konstytucji RP zapewnia nienaruszalność mieszkania, z wyjątkiem sytuacji przewidzianych w ustawie np. 288 o.p. mówiącym o dostępie kontrolującego do nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej. W postępowaniu podatkowym nie można przeprowadzić dowodu z oględzin mieszkania, bo stanowiłoby to naruszenie art. 50 Konstytucji RP oraz 120 Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy tylko w ściśle określonych przypadkach może dokonać kontroli podatnika w jego mieszkaniu. Wykładnia art. 287 Ordynacji

⁷⁵ Ibidem, s. 308.

podatkowej musi być dokonywana w sposób ścisły. Stosowanie tego przepisu w sposób rozszerzający grozi bowiem w chronione art. 50 Konstytucji RP prawo do miru domowego.

Zdaniem NSA⁷⁶ „mimo że art. 284 § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej daje kontrolującym prawo, w zakresie wynikającym z upoważnienia w szczególności do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń oraz żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonywania jego oględzin, to kontrola w mieszkaniach może odbywać się tylko w przypadkach, określonych w art. 287 Ordynacji podatkowej. Przy czym z uwagi na fakt, że art. 50 Konstytucji zapewnia nienaruszalność mieszkania i gwarantuje, że przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób nią określony, wykładnia art. 287 Ordynacji podatkowej musi być dokonywana w sposób ścisły. Stosowanie tego przepisu w sposób rozszerzający godzi bowiem w chronione art. 50 Konstytucji prawo do miru domowego”.

Gdy w wyniku wtargnięcia do mieszkania nastąpi naruszenie życia prywatnego, rodzinnego lub innych dóbr chronionych art. 47 Konstytucji RP, to dla ich ochrony można się powołać nie tylko na art. 47 Konstytucji. Wszelka ingerencja w nienaruszalność mieszkania może wówczas oznaczać naruszenie prywatności. To samo dotyczy naruszenia, w wyniku wtargnięcia do mieszkania, wolności i ochrony tajemnicy komunikowania się. Dla ich ochrony można powołać się nie tylko na art. 50 Konstytucji, ale także na art. 49.

9. PODSUMOWANIE

Oceniając stan prawa podatkowego należy podkreślić, że podatnik coraz częściej nie jest w stanie ustalić zakresu swoich praw i obowiązków, które winny jednoznacznie wynikać z przepisów prawa podatkowego⁷⁷. Prawo podatkowe charakteryzuje się znacznym stopniem skomplikowania. Poszczególne normy prawne przestają być zrozumiałe dla zwykłego obywatela.

Przepisy te stają się na tyle skomplikowane, że organy podatkowe nie są w stanie ich prawidłowo stosować, a profesjonaliści zajmujący się prawem podatkowym mają z nimi ogromne problemy praktyczne. Prowadzi to do

⁷⁶ Wyrok NSA z 26 lutego 2002 r. III SA 1884/01.

⁷⁷ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 1, s. 21 i 22.

sporów ciągnących się latami⁷⁸. Racjonalny system prawa podatkowego, jako część systemu prawnego powinien być zgodny z Konstytucją RP, zsynchronizowany z innymi gałęziami prawa, jak również zapewniający bezpieczeństwo podatnikowi⁷⁹.

Konstytucja RP z 1997 r. jest najważniejszym polskim aktem prawnym i podstawą ustroju państwa polskiego. Nawiązuje do kategorii praw jednostki występujących dotychczas w prawie międzynarodowym i prawie wewnętrznym wielu państw demokratycznych. Konstytucyjna koncepcja praw jednostki zakłada dwojaki ich charakter, co zgodne jest z tendencją występującą współcześnie w państwach demokratycznych. Prawa te z jednej strony odgrywają centralną rolę w określaniu obiektywnego systemu wartości, któremu dają wyraz Konstytucja⁸⁰ oraz są obiektywnymi zasadami całego systemu prawnego i ustroju państwowego. Prawa i wolności chronią nie tylko indywidualnej sfery wolności jednostki, ale wypełniają również pewne funkcje społeczne i korzystanie z nich powinno być społecznie zorientowane, tzn. służące ochronie interesów jednostki, powinny służyć równocześnie dobru ogółu.

Przestrzeganie podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego np. zasady nieobowiązywania prawa wstecz, przewidywania odpowiedniego okresu *vacatio legis* mogłoby wpłynąć na stabilizację prawa podatkowego i zwiększenia zaufania obywateli do państwa oraz stosowanego przez nie prawa. To z kolei przyczyniłoby się do zmniejszenia liczby postępowań podatkowych, których przyczyną jest błędna wykładnia przepisów prawa przez organy podatkowe.

⁷⁸ A. Mariański, *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 20 listopada 2000 r. (FPS 9/00) oraz uchwały 7 sędziów SN z 13 marca 2002 r.*, (III ZP 21/01), *Glosa* 2003, nr 1, s. 4–8.

⁷⁹ A. Dumas, *op.cit.*, s. 39.

⁸⁰ Wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., P 2/98, OTK 1999, Nr 1, poz. 2.