
TEORETYCZNE I NORMATYWNE WYZNACZNIKI SPRAWIEDLIWEGO OPODATKOWANIA

ADAM NITA

SPIS TREŚCI

1.Sprawiedliwość podatkowa i jej podstawy	16
2.Zasada zdolności płatniczej jako przejaw sprawiedliwości podatkowej	21
3.Zdolność płatnicza a upływ czasu	27

1. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA I JEJ PODSTAWY

Sprawiedliwość jest pojęciem charakteryzującym się nie tylko daleko idącą wieloznacznością, ale i znaczną złożonością. Jego kształt jest zaś zazwyczaj uzależniony od ideologii oraz światopoglądu wyznawanego przez autora formułującego określoną koncepcję sprawiedliwości⁴⁶. Z tego względu, analizując ewolucję myśli ekonomicznej i prawniczej łatwo zaobserwować przeobrażenia w ujmowaniu postulatów sprawiedliwości podatkowej. Dyskusja prowadzona w tym zakresie dotyczyła w szczególności zasad nakładania podatków, kształtu systemu podatkowego oraz ustalenia rodzaju opodatkowania odpowiadającego ideałom sprawiedliwości podatkowej⁴⁷. Ostatecznie, doprowadziło to do wykształcenia kanonu sprawiedliwości podatkowej opierającego się na dwóch podstawowych filarach: postulacie ustawowego kształtowania konstrukcji podatku, jako gwarancji jego stabilności zapewniającej bezpieczeństwo prawne podatnika oraz na nakazie równego obciążenia podatkowego wszelkich podatników⁴⁸.

⁴⁶ Por. W. R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980, s. 45.

⁴⁷ Por. charakterystyka rozwoju teorii podatkowych dokonana przez N. Gajl. N. Gajl, *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992, s. 11 – 69. Por. także W. R. Walz, *op. cit.*, s. 17 – 100.

⁴⁸ F. Schulz, *Die Vollverzinsung im bundesdeutschen Steuersystem. Notwendigkeit, Strategien und Auslegungsprobleme*, Bergisch – Gladbach, Köln 1992, s. 10.

Sama dyrektywa nakazująca nakładanie obowiązków podatkowych w drodze ustawy, nie wywołuje już współcześnie kontrowersji. W Polsce, swoistym ukoronowaniem naukowej dyskusji prowadzonej w tym zakresie stało się zaś wprowadzenie stosownego wymogu do Konstytucji⁴⁹. W świetle tej regulacji nie budzi też wątpliwości to, jakie elementy konstrukcji podatku winny być określone w ustawie podatkowej. Podstawowa rozbieżność regulacji prawnej z zakresu ogólnego prawa podatkowego z normami ustawy zasadniczej, istniejąca po wejściu w życie Konstytucji i sygnalizowana w nauce prawa podatkowego została natomiast usunięta z treści Ordynacji podatkowej⁵⁰. W konsekwencji zastosowania takich rozwiązań konstytucyjnych, niezgodność regulacji podatkowych z wynikającym z ustawy zasadniczej wymogiem ustawowego kształtowania konstrukcji podatku może być rozpoznawana przez Trybunał Konstytucyjny. W przypadku potwierdzenia zarzutu ujęcia w akcie prawnym niższego rzędu materii zastrzeżonej dla ustawy podatkowej prowadzi to do wyeliminowania z systemu prawnego sprzecznej z Konstytucją regulacji prawnej⁵¹.

O wiele bardziej złożony wydaje się być problem drugiego aspektu zasady sprawiedliwości podatkowej, tzn. postulatu równego obciążenia podatkowego. Zasadnicza trudność w tym względzie polega na tym, że stosownego unormowania nie sposób wywieść z „podatkowego” art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten, stanowiąc wymóg ustawowego kształtowania konstrukcji podatku kładzie bowiem nacisk na wymagania o charakterze legislacyjno – proceduralnym, towarzyszące uchwalaniu podatków. Kwestia materialnych granic ciężaru podatkowego pozostaje natomiast poza jego zakresem i w konsekwencji, nie determinuje on pożądanej treści regulacji podatkowej⁵².

Również Trybunał Konstytucyjny nie rozstrzyga w swoim orzecznictwie istoty problemu sprawiedliwości podatkowej w jej wymiarze materialnym. Jak można zauważyć, analizując poglądy

⁴⁹ Por. art. 217 Konstytucji RP.

⁵⁰ Por. art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387). Przepis ten nadał nowe brzmienie art. 4 Ordynacji podatkowej, usuwając z niego sprzeczności z art. 217 Konstytucji. Na temat zarzutów co do pierwotnej treści art. 4 Ordynacji podatkowej por. C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, Państwo i Prawo nr 2 z 1998, s. 5 – 6.

⁵¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, Orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, seria A, nr 2 z 2002 r., poz. 13. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia był zarzut częściowego określenia zakresu podmiotowego podatku akcyzowego w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. Trybunał Konstytucyjny słusznie stwierdził sprzeczność z Konstytucją przepisu rozporządzenia Ministra Finansów rozszerzającego ustawowy krąg podmiotów podatkowych oraz przepisu ustawy upoważniającego Ministra Finansów do takiego działania. Wątpliwości budzi natomiast stwierdzenie Trybunału, że sprzeczność ta nie upoważnia podatników do uzyskania zwrotu podatku nienależnie uiszczonego na podstawie sprzecznych z Konstytucją przepisów. W tym zakresie należy podzielić zastrzeżenia podniesione w zdaniu odrębnym do uzasadnienia wyroku przez Sędzię Trybunału Konstytucyjnego T. Dębowską – Romanowską oraz wątpliwości sformułowane przez D. Mączyńskiego w głosie do tego orzeczenia, opublikowanej w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego, nr 4 z 2002 r., s. 451.

⁵² Por. T. Dębowska – Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, tom IX, Poznań 2003, s. 219.

prezentowane przy rozpatrywaniu różnego rodzaju wątpliwości konstytucyjnych dotyczących kwestii z zakresu prawa podatkowego, Trybunał Konstytucyjny koncentruje się na kontroli przestrzegania zasad przyzwoitej legislacji. W tym zakresie akcentuje on potrzebę zachowania odpowiedniego *vacatio legis* przy wprowadzaniu nowych regulacji podatkowych, a także podkreśla niedopuszczalność wprowadzania zmian do prawa podatkowego działających z mocą wsteczną, zwłaszcza gdy modyfikacje te przekształcają obowiązujące prawo na niekorzyść podatnika⁵³. Problem kształtowania istoty sprawiedliwego podatku i ograniczenia tą drogą wszechwładzy państwa w nakładaniu powinności publicznoprawnych schodzi natomiast na plan dalszy. Sprawia to, że w oparciu o analizę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego formułowany jest nawet pogląd, iż trybunał ten w swojej praktyce orzeczniczej opiera się na domniemaniu prawidłowości rozstrzygnięć ustawodawcy, honorując swobodę państwa w kształtowaniu treści danin publicznych. Istotnym ograniczeniem tej wolności miałyby być zaś przestrzeganie zasad i wartości wynikających z Konstytucji, w szczególności reguł przyzwoitej legislacji⁵⁴.

Jak się wydaje, punktem wyjścia w rozważaniach nad sprawiedliwością podatkową jest kwestia kryterium oceny tego zjawiska, a zatem pytanie o przesłankę pozwalającą uznać określoną konstrukcję podatku za sprawiedliwą. Współcześnie, trudno sobie wyobrazić, aby postulat sprawiedliwości podatkowej uosabiać miały zasady sprawiedliwości formalnej. W tym ujęciu, wyznacznikiem sprawiedliwości i - w konsekwencji - równości opodatkowania nie jest bowiem uwzględnianie w konstrukcji podatku sytuacji życiowej, w której znajduje się podmiot obowiązany z tytułu podatku. Miarą równego opodatkowania jest natomiast stosowanie jednakowych reguł wymiaru podatku w odniesieniu do wszelkich, obciążonych nim podatników⁵⁵. W konsekwencji, równość (sprawiedliwość) podatkowa ma jedynie pozorny charakter – wszyscy płacą tyle samo, ale nie dla wszystkich kwota ta stanowi identyczne obciążenie. Tak „nominalnie” rozumiana równość, w istocie prowadzi więc do nierówności. Dla osoby lepiej sytuowanej, identyczna dla wszystkich kwota podatku stanowi bowiem stosunkowo niewielkie ograniczenie prawa własności. Podmiot posiadający mniejszy majątek czy

⁵³ Por. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K. 1/94, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, rok 1994, część I, poz. 10.

⁵⁴ Por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 38. Por. także Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w 1995 r., część I, poz. 2. oraz Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, nr 1 z 1999 r., poz. 1.

⁵⁵ Charakterystycznym przykładem podatku spełniającego wymogi sprawiedliwości formalnej jest tzw. pogłównie – podatek uiszczany w identycznej wysokości przez wszystkich podatników, niezależnie od ich zdolności płatniczej. Na temat istoty sprawiedliwości formalnej por. także K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981, s. 24 – 27.

dochody, uiszczając podatek przekazuje natomiast związkowi publicznemu będącemu wierzycielem podatkowym nieproporcjonalnie dużo⁵⁶.

Z tych względów, kryterium sprawiedliwości podatkowej jako ograniczenia swobody państwa w kształtowaniu konstrukcji podatku należy się doszukiwać uwzględniając sytuację faktyczną, w której znajduje się podatnik. W osobiwy sposób problem ten rozwiązywała tzw. teoria ekwiwalencji. Miernikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego była bowiem w tym wypadku wielkość korzyści jaką uzyskiwał podatnik od podmiotu, na rzecz którego ponosił daninę⁵⁷. Działo się tak ponieważ uznawano, iż niejako „w zamian” za uiszczanie podatku, podmiot na rzecz którego ponoszone jest to świadczenie zapewnia podatnikowi nie tylko bezpieczeństwo osobiste, ale i ochronę majątku. Ponieważ zaś większej ochrony wymaga bogaty niż biedny, lepiej sytuowany ma bowiem większą substancję majątkową, której należy zapewnić bezpieczeństwo, w konsekwencji powinien on być obciążony odpowiednio wyższym podatkiem⁵⁸.

Teoria ekwiwalencji zasługuje na zainteresowanie jako próba definiowania sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od dosłownie rozumianej równości, a z uwzględnieniem zakresu świadczenia wzajemnego uzyskiwanego przez podatnika od państwa. W tym ujęciu, poszczególne podmioty obowiązane z tytułu podatku są więc względnie równe, chociaż formalnie ciąży na nich zobowiązanie podatkowe w różnej wysokości. Dzieje się tak, gdyż obciążenie podatkowe nakładane na podatnika zgodnie z teorią ekwiwalencji pozostaje w proporcji do zakresu świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez podatnika od państwa⁵⁹. Dochodzi zatem do swoistej równości w nierówności - pomimo nominalnej nierówności wobec prawa podatkowego, opodatkowanie jest sprawiedliwe, gdyż jego wysokość zależy od wielkości świadczenia państwa na rzecz podatnika.

Współcześnie, nie sposób uzasadniać sprawiedliwego obciążenia podatkowego jego kształtowaniem w proporcji do zakresu świadczeń uzyskiwanych przez podmiot obowiązany z tytułu

⁵⁶ W ten sposób uwidacznia się paradoks sprawiedliwości formalnej. Sama idea formalnej równości opodatkowania miała służyć likwidacji przywilejów stanowych zapewniających niektórym grupom społecznym wolność od podatku, niejako kosztem pozostałych członków danej zbiorowości. Chodziło więc o to, aby wszystkich, niezależnie od ich statusu społecznego, na identycznych zasadach obciążać daniną publiczną. Nie dostrzeżono jednak, że takie rozumienie równości, abstrahujące od zdolności płatniczej podatnika, w istocie powieliło nierówność przywilejów stanowych. Podatek pogłówny, obciążający na identycznych zasadach zarówno biednych, jak i bogatych nie urzeczywistnia zatem ideału sprawiedliwości podatkowej. Por. W. R. Walz, op. cit., s. 44.

⁵⁷ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 63.

⁵⁸ Por. P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, *Steuer und Wirtschaft*, nr 4 z 1985 r., s. 320. Por. także H. W. Kruse, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, *Steuer und Wirtschaft*, nr 4 z 1990 r., s. 326 - 327.

⁵⁹ Z tego względu, idea sprawiedliwości podatkowej oparta na teorii ekwiwalencji określana jest mianem sprawiedliwości wymiennej (*Tauschgerechtigkeit*). Por. W. R. Walz, op. cit., s. 25.

podatku od związku publicznego uprawnionego do czerpania dochodów podatkowych. Zasadnicza trudność w praktycznym stosowaniu tej teorii polega bowiem na braku obiektywnego miernika korzyści dostarczanych podatnikowi przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego⁶⁰. Konsekwentne wdrażanie postulatów ekwiwalentnego obciążenia podatkowego, prowadzi więc w istocie do opodatkowania nie tyle sytuacji faktycznych lub prawnych będących przedmiotem opodatkowania, co do obciążenia podatkiem samej osoby podatnika - w oparciu o zewnętrzne znamiona jego statusu majątkowego⁶¹. Podatek przestaje być zatem narzędziem redystrybucji korzyści osiągniętych przez podatnika. Jego rola ogranicza się natomiast do zapewniania związkowi publicznemu dochodów budżetowych, bez względu na rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych będących źródłem bogactwa podatnika.

Takie ujmowanie podstaw sprawiedliwej daniny publicznej jest dopuszczalne w odniesieniu do opłat, których cechą jest właśnie odpłatność. Trudno natomiast wyobrazić sobie stosowanie zasady ekwiwalencji w odniesieniu do podatków. Skoro bowiem podatek miałby być uiszczany w proporcji do uzyskiwanych od państwa korzyści, to konsekwentnie, na pomoc państwa mógłby liczyć tylko ten, kto ponosi tę daninę. W lepszej sytuacji byłby przy tym podatnik płacący więcej, niż podmiot obciążony niższym zobowiązaniem podatkowym. To z kolei prowadziłoby do swoistej „prywatyzacji” zadań państwa, stawiającej pod znakiem zapytania sam sens jego istnienia, jako organizacji zapewniającej pomoc i opiekę wszystkim obywatelom. Świadczenia publiczne na rzecz obywatela (podatnika) nie mogą być więc relatywizowane w stosunku do zakresu „ofiary” ponoszonej przez podatnika na rzecz związku publicznego⁶². Jeżeli zaś współcześnie w ogóle można mówić o ekwiwalencji podatku, to tylko w sensie tzw. ekwiwalencji ogólnej polegającej na tym, że związek publiczny wykorzystuje zasoby pieniężne pochodzące z podatków na finansowanie usług o charakterze zbiorowym, których beneficjentem jest całe społeczeństwo⁶³. Taki stosunek do zasady ekwiwalencji znalazł swoje potwierdzenie również w obowiązującym prawie podatkowym⁶⁴.

⁶⁰ A. Gomułowicz, op. cit., s. 66.

⁶¹ Por. P. Kirchhof, op. cit., s. 320.

⁶² A. Gomułowicz, op. cit., s. 67, por. także I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 203.

⁶³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 34, por. także W. Flume, *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1973/74*, Köln 1974, s. 60.

⁶⁴ Por. art. 6 Ordynacji podatkowej, wyraźnie artykułujący nieodpłatność jako cechę podatku.

2. ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ JAKO PRZEJAW SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

2.1. Rozumienie i charakter zasady zdolności płatniczej

Niemожność wykorzystywania zasady ekwiwalencji jako podstawy kształtowania prawa podatkowego w jego obecnym kształcie jest konsekwencją sygnalizowanej już ewolucji w postrzeganiu zadań państwa oraz celów podatku i prawa podatkowego. Na skutek tych procesów, podatek przestał być wyłącznie narzędziem dostarczania dochodów publicznych. Zyskał on natomiast dodatkowy walor - stał się instrumentem oddziaływania państwa na przebieg zjawisk ekonomiczno – gospodarczych, w interesie wszystkich obywateli, a nie tylko podmiotów uiszczających podatki. W konsekwencji, uiszczając należny podatek, podatnik finansuje nie tyle określone indywidualnie świadczenia państwa na swoją rzecz, co zadania tego związku publicznego wykonywane dla dobra całej społeczności – zarówno płacących, jak i nie płacących podatków⁶⁵. Skutkiem takiego pojmowania celów podatku, relacja podatnika do wierzyciela podatkowego przestała być stosunkiem wzajemnych świadczeń dokonywanych przez obydwie te podmioty. Sprawiedliwość i równość opodatkowania nie może być zaś oceniana wg kryterium korzyści uzyskiwanej od państwa przez konkretnego podatnika. Jej miernikiem stała się natomiast indywidualna zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego przez podmiot obowiązany z tytułu podatku, opierająca się na gospodarczej zdolności płatniczej opodatkowanego⁶⁶. W ten właśnie sposób podatnik jest chroniony przed nadmiernym obciążeniem podatkowym, nakładanym w imię zaspokajania zbiorowych potrzeb całej społeczności.

Zasada zdolności płatniczej jako podstawowa reguła kształtowania obowiązków podatkowych jest konsekwencją odrzucenia zarówno formalnie rozumianej sprawiedliwości podatkowej, jak i teorii ekwiwalencji. Jej szczególne znaczenie polega zaś na tym, że w przeciwieństwie do wcześniejszych ujęć sprawiedliwości podatkowej artykułuje potrzebę takiego kształtowania konstrukcji podatków, aby nie pozostawały one w sprzeczności z przebiegiem zdeterminowanych przez upływ czasu, naturalnych procesów gospodarczych będących punktem odniesienia norm prawa podatkowego. Tylko bowiem pod tym warunkiem podatnik jest gospodarczo zdolny do poniesienia ciężaru podatkowego, a sam podatek nie ogranicza się zaś do pełnienia funkcji fiskalnej, ale staje się także narzędziem redystrybucji

⁶⁵ Z tego właśnie względu na uznanie zasługuje przekonanie o, co najwyżej, ogólnej ekwiwalentności podatków.

⁶⁶ Por. P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 320, por. także W. Flume, *op. cit.*, s. 61. Więcej na temat genezy zasady zdolności płatniczej, por. D. Pohmer, G. Jurke, *Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommenbesteuerung*, [w:] Finanzarchiv, Band 42, Tübingen 1984, s. 445 – 489.

gospodarczych korzyści uzyskiwanych przez podmiot obowiązany z tytułu podatku⁶⁷. Tym samym, postulat sprawiedliwego obciążenia podatkowego łączy się z naturalnym wymogiem dostosowania konstrukcji podatkowych do treści zdarzeń gospodarczych rozgrywających się w przestrzeni czasu.

Zasada zdolności płatniczej jako emanacja postulatu sprawiedliwości podatkowej nie budzi wspanie wspanie wątpliwości. Jej znaczenie w kształtowaniu systemu podatkowego jest zaś porównywane do roli zasady autonomii woli stron w ustalaniu ram prawnych dokonującego się obrotu towarowego. Prowadzi to do wniosku, że wolność osobista oraz opodatkowanie uwzględniające zdolność płatniczą podatnika wyznaczają prawne podstawy porządku gospodarczego⁶⁸. Przedmiotem dyskusji jest natomiast pytanie o charakter zasady zdolności płatniczej. Na tym tle można zaobserwować dwa przeciwstawne stanowiska. Z jednej strony, istnieje pogląd, że zasada zdolności płatniczej jest tylko konkretyzacją zasady sprawiedliwości podatkowej, sama w sobie nie ma natomiast charakteru normatywnego i stanowi jedynie postulat naukowy co do kształtu podatków i systemu podatkowego⁶⁹. Jej funkcja sprowadza się przy tym do roli miernika, który może, ale nie musi służyć ustawodawcy do ustalenia, czy kształtowana przez niego regulacja prawna nie godzi w zasadę sprawiedliwości i równości opodatkowania. Nie jest to jednak jedyny wyznacznik sprawiedliwości podatkowej i dlatego konkuruje z innymi kryteriami sprawiedliwego obciążenia podatkowego⁷⁰. Należą do nich w szczególności względy budżetowe, gospodarcze oraz uwarunkowania finansowo – polityczne, które winny być brane pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji poszczególnych podatków i całego systemu podatkowego. O tym zaś, czy w konkretnej sytuacji wyznacznikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego jest zdolność płatnicza podatnika, decyduje ustawodawca⁷¹.

W opozycji do tego zapatrywania pozostaje przekonanie, iż zasada zdolności płatniczej jest fundamentem i treścią materialnie ujmowanej sprawiedliwości i równości opodatkowania⁷². W tym ujęciu, zdolność płatnicza jako zasada nie ogranicza się do roli naukowego postulatu ale zyskuje dodatkową, niezwykle istotną cechę – staje się treścią normy prawnej nakazującej kształtowanie

⁶⁷ Por. P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 320.

⁶⁸ W. R. Walz, *op. cit.*, s. 158.

⁶⁹ Takie stanowisko prezentuje H. W. Kruse, por. H. W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I *Allgemeiner Teil*, München 1991, s. 50 - 51 oraz *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, *Steuer und Wirtschaft*, nr 4 z 1990 r., s. 327. Podobnie, por. H. W. Arndt, *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht* [w:] J. Damrau, A. Kraft, W. Fürst (red.) *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag 10 Oktober 1981*, Stuttgart 1981, s. 29.

⁷⁰ H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327 oraz W. R. Walz, *op. cit.*, s. 161.

⁷¹ H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327.

⁷² Por. K. Tipke, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Köln 1985, s. 52.

wysokości obciążeń podatkowych z uwzględnieniem zdolności podatnika do ich ponoszenia. Ponieważ zaś norma ta ma wpływać na kształt ustaw podatkowych, zyskuje przymiot zasady konstytucyjnej⁷³.

Postrzeżenie zasady zdolności płatniczej jedynie jako jednego z mierników sprawiedliwego obciążenia podatkowego budzi poważne zastrzeżenia. W tej sytuacji powstaje bowiem fundamentalne pytanie o rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej oraz o sens formułowania postulatu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy kształtowaniu konstrukcji podatku. Skoro o tym, co jest sprawiedliwe decyduje w istocie ustawodawca, ujmując pojęcie sprawiedliwości podatkowej według doraźnych potrzeb państwa, zasada sprawiedliwości podatkowej traci walor pryncypium wyznaczającego pożądany kształt konstrukcji podatku. Jak się wydaje, takie rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej nie tylko w znacznym stopniu ogranicza sens jej formułowania, ale stanowi także nawrót do pozytywistycznego postrzegania prawa podatkowego. To ustawodawca w swojej mądrości i doskonałości, z pełną swobodą rozstrzyga bowiem, co jest sprawiedliwe, wając przy tym zarówno dobro podatnika znajdujące wyraz w zasadzie zdolności płatniczej, jak i dobro publiczne – interesy fiskalne związków publicznych będących wierzycielami podatkowymi. Z uwagi zaś na wyłącznie naukowy charakter zasady zdolności płatniczej, łatwo poświęcić chronione przez nią interesy podmiotu obowiązującego z tytułu podatku w imię względów wyższego rzędu, czyli dobra finansów publicznych.

Z tych powodów, pożądane jest aby zasada zdolności płatniczej jako wyraz sprawiedliwości podatkowej była nie tylko postulatem naukowym, ale aby zyskała również rangę normy prawnej. Tylko wtedy podatnik ma bowiem szansę na ochronę przed arbitralnością ustawodawcy kształtującego konstrukcje poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego w oderwaniu od zdeterminowanego przez upływ czasu, rzeczywistego przebiegu naturalnych zjawisk gospodarczych. O tym, czy potrzeba ta znajduje normatywne potwierdzenie decyduje jednak kształt ustawy zasadniczej. Istotne jest więc to, czy z treści Konstytucji wynika obowiązek uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy tworzeniu i stosowaniu ustaw podatkowych. Rozstrzygnięcie sporu o charakter zasady zdolności płatniczej sprowadza się zatem do ustalenia, czy ma ona konstytucyjne umocowanie.

2.2. Konstytucyjne uzasadnienie zasady zdolności płatniczej

Podstawowa trudność w określaniu charakteru zasady zdolności płatniczej związana jest z tym, że ustawa zasadnicza nie statuuje w wyraźny sposób ani samej zasady zdolności płatniczej, ani ogólniej – nakazu przestrzegania reguł sprawiedliwości podatkowej przy kształtowaniu konstrukcji tych danin

⁷³ P. Kirchhof, op. cit., s. 323, por. także D. Birk, *Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft*, *Steuer und Wirtschaft*, nr 4 z 1983 r., s. 293.

publicznych⁷⁴. W Konstytucji RP nadano natomiast rangę normy prawnej zasadzie sprawiedliwości społecznej⁷⁵. Z tych powodów, rozważań nad normatywnym charakterem zasady zdolności płatniczej nie sposób oprzeć na konkretnym przepisie konstytucyjnym. Analiza przedstawionej kwestii może być natomiast dokonana wyłącznie w oparciu o całokształt regulacji konstytucyjnej. Należy zatem zbadać, czy możliwe jest wyprowadzenie z Konstytucji ujmowanej jako całość, nakazu sprawiedliwego obciążenia podatkowego, uwzględniającego zdolność płatniczą podatników.

Konstytucyjna regulacja materialnie ujmowanej sprawiedliwości podatkowej opiera się na trzech normatywnych podstawach. Wyznaczają je art. 2, 32 ust. 1 oraz 84 ustawy zasadniczej kreujące, wspomnianą już, zasadę sprawiedliwości społecznej, a także zasady równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania. Punktem wyjścia w rozważaniach nad normatywnym ujęciem sprawiedliwości w odniesieniu do zjawisk podatkowych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Postulat sprawiedliwości podatkowej jako wyznacznik kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego jest bowiem przejawem i konsekwencją nakazu urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej⁷⁶. Tak uzasadniana sprawiedliwość podatkowa doznaje zaś wzmocnienia przez zasadę równości wobec prawa oraz znajduje swoją egzemplifikację w treści zasady powszechności opodatkowania⁷⁷. Także w ujęciu konstytucyjnym, sprawiedliwość podatkowa postrzegana jest więc przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa. To z kolei, implikuje pytanie o rozumienie nakazu równego traktowania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podatkowych.

Jak wynika z analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, nie jest on rozumiany jako wymóg dosłownej równości. Możliwe jest zatem różnicowanie obciążenia podatkowego, w szczególności w zależności od tego, kto jest podatnikiem, albo ze względu na to, jaka sytuacja faktyczna lub prawna jest przedmiotem opodatkowania. Istotne jest natomiast, aby kryterium tego różnicowania nie było dowolne, ale aby jego wybór był uzasadniony racjonalnie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przesłanką równości wobec prawa jest bowiem spełnienie wymogu równego, ocenianego według jednakowej miary, traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w

⁷⁴ Por. A. Gomulowicz, *op. cit.*, s. 72. Dla porównania, zasada zdolności płatniczej jako fundament sprawiedliwego opodatkowania została natomiast wyraźnie wyartykułowana w Konstytucjach Włoch oraz Hiszpanii. Por. G. Casado Ollero, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*, Madrid 1981, s. 567 in.

⁷⁵ Art. 2 Konstytucji RP.

⁷⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, nr 5 z 1999 r., poz. 95.

⁷⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, seria A, nr 6 z 2002 r., poz. 83.

równym stopniu daną cechą istotną⁷⁸. Jak to obrazowo określił Trybunał Konstytucyjny, zasada sprawiedliwości wymaga aby „równych traktować równo”⁷⁹. Takie ujęcie sprawiedliwości, samo w sobie nie przesądza jednak o kryterium oceny pozwalającym ustalić, czy w konkretnym wypadku, w odniesieniu do określonej regulacji podatkowej wymóg równości wobec prawa rzeczywiście został spełniony. Istotne jest zatem wskazanie cechy decydującej o sprawiedliwości i równości opodatkowania.

Jak się wydaje, również na gruncie konstytucyjnym, właściwości tej można się doszukiwać w regulacjach zawierających gwarancje swobód ekonomicznych. Należą do nich w szczególności normy konstytucyjne zapewniające ochronę prawa własności oraz artykułujące wolność działalności gospodarczej⁸⁰. Podatek będąc narzędziem partycypacji w korzyściach majątkowych uzyskiwanych przez jego podmiot nie może bowiem prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności. W konsekwencji, wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej staje się ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Kompleksowe ujęcie norm konstytucyjnych odnoszących się zarówno do wolności oraz praw ekonomicznych, jak i do zasad sprawiedliwości, a także ich zestawienie z normami dotyczącymi obowiązków podatkowych umożliwia więc nadanie zasadzie zdolności płatniczej charakteru normatywnego, poprzez jej wywiedzenie z treści ustawy zasadniczej⁸¹. Rozumowanie takie zdaje się także podzielać Trybunał Konstytucyjny⁸².

Skoro zasada zdolności płatniczej ma uzasadnienie konstytucyjne, trudno traktować ją jedynie jako jedno z możliwych ujęć sprawiedliwości podatkowej, będące wyłącznie naukowym postulatem co do kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego. W konsekwencji, nie sposób także przyznawać ustawodawcy całkowitej swobody w determinowaniu treści

⁷⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2001 r., sygn. K. 5/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, nr 1 z 2001 r., poz. 2.

⁷⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, nr 5 z 1999 r., poz. 95.

⁸⁰ Por. art. 20 – 22 Konstytucji RP.

⁸¹ Por. T. Dębowska – Romanowska, *op. cit.*, s. 217 oraz A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 72. Podobny pogląd reprezentuje również R. Mastalski, wywodząc zasadę zdolności do świadczenia podatkowego (zdolności podatkowej) z konstytucyjnej zasady całkowitej ochrony własności osobistej, por. R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, Państwo i Prawo, nr 4 z 1993 r., s. 6.

⁸² Por. powoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K.18/98, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, w którym stwierdzono, że przedmiotem opodatkowania mogą być wyłącznie zdarzenia wskazujące generalnie i abstrakcyjnie, iż podatnikowi można przypisać zdolność do poniesienia podatku. Dopuszczalne jest zatem nakładanie podatku wyłącznie na podmiot zdolny do udźwignięcia ciężaru podatkowego. Z kolei, w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, nr 5 – 6 z 1997 r., poz. 64, Trybunał Konstytucyjny uznając swobodę ustawodawcy w zakresie powiększania obciążeń podatkowych obywateli wyznaczył jednak granicę tej wolności. Zakres obciążeń podatkowych nie może być bowiem na tyle szeroki, że podatek staje się instrumentem konfiskaty mienia.

poszczególnych podatków – w oparciu o zasadę zdolności płatniczej lub na podstawie innych, znanych sobie wyznaczników sprawiedliwości podatkowej

Zasada zdolności płatniczej obliguje ustawodawcę do takiego kształtowania systemu podatkowego, aby podatnicy mieli obiektywną zdolność poniesienia ciężaru podatkowego. Jak każda zasada konstytucyjna, nie ma ona oczywiście charakteru absolutnego i ocena jej urzeczywistnienia powinna być dokonywana z uwzględnieniem pozostałych norm konstytucyjnych, zarówno wprost kształtowanych w ustawie zasadniczej, jak i wyinterpretowanych z jej treści. Okoliczność tę należy w szczególności podkreślić w kontekście konstytucyjnej ochrony stanu finansów publicznych, wywodzonej z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji RP.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są dobrami chronionymi w ustawie zasadniczej, co oznacza że nadając treść regulacji podatkowej należy brać pod uwagę również jej skutki budżetowe. W ten sposób, zdolność płatnicza podatnika jako prawnie chroniona wartość doznaje swoistego ograniczenia w imię wspólnego interesu całej społeczności tworzącej dany związek publiczny. Trudno natomiast zaaprobować jej całkowite odrzucenie w imię dobra wspólnego i uwzględnianie przy kształtowaniu regulacji podatkowej wyłącznie interesów finansowych państwa lub gminy. Jak się wydaje, takie rozumowanie prowadzi do zanegowania zasady sprawiedliwości podatkowej jako takiej. Z tego powodu, nie sposób zgodzić się z poglądem, że zdolność płatnicza jest tylko jednym z możliwych kryteriów sprawiedliwego obciążenia podatkowego, którego stosowanie może zostać „wyłączone” ze względów budżetowych⁸³. Interes finansowy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku nie jest zaś alternatywą dla zasady zdolności płatniczej jako emanacji sprawiedliwości podatkowej. Stanowi on natomiast drugi, obok wymogu sprawiedliwego obciążenia podatkowego, rozumianego jako konieczność uwzględniania zdolności płatniczej podatnika, czynnik wpływający na kształt regulacji podatkowej. Z tego względu, powinien on być brany pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji podatku, ale nie może być traktowany jako okoliczność wykluczająca stosowanie zasady zdolności płatniczej⁸⁴.

⁸³ Por. powołane wcześniej poglądy H. W. Kruse oraz H. W. Arndta.

⁸⁴ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K. 47/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy, seria A, nr 1 z 2002 r., poz. 6.

3. ZDOLNOŚĆ PŁATNICZA A UPŁYW CZASU

3.1. Konsekwencje współczesnego rozumienia sprawiedliwego opodatkowania

Uznanie zasady zdolności płatniczej za fundament sprawiedliwego obciążenia podatkowego pociąga za sobą niezwykle istotne następstwa. Dotyczą one przede wszystkim kształtowania konstrukcji podatkowego stanu faktycznego, a w konsekwencji – obowiązku i zobowiązania podatkowego z uwzględnieniem chronologii rzeczywistych zjawisk gospodarczych. Oznacza to w szczególności, że powstanie skonkretyzowanej powinności podatkowej nie powinno czasowo poprzedzać rzeczywistego zjawiska gospodarczego będącego źródłem zapłaty podatku. Najlepszym środkiem dla realizacji tego celu wydaje się być zaś uwzględnianie faktycznego przebiegu zjawisk ekonomicznych przy determinowaniu przedmiotu opodatkowania⁸⁵. Zagadnienie to rozciąga się także na kwestię terminu płatności podatku, który jest elementem podatkowego stanu faktycznego⁸⁶. Jak się wydaje, nie powinien on być wcześniejszy niż moment rzeczywistego uzyskania korzyści majątkowej podlegającej opodatkowaniu. Tylko pod tymi warunkami uprawniony związek publiczny, poprzez instytucję podatku, w sposób neutralny partycypuje w cudzych korzyściach majątkowych. Podatnik nie dokonuje bowiem swoistego „kredytowania” państwa lub gminy, uiszczając należność podatkową jeszcze przed uzyskaniem obiektywnej zdolności płatniczej.

Oddzielną kwestią staje się problem utrzymania w czasie zdolności płatniczej podatnika. Sprawiedliwy podatek nawiązuje do obiektywnej, a nie indywidualnej zdolności płatniczej podmiotu zobowiązanego. Ustawowo określony termin jego zapłaty powinien zatem przypadać na czas, gdy przeciętny podatnik, obiektywnie dysponuje środkami finansowymi pozwalającymi wywiązać się z zobowiązania podatkowego. To na dłużniku podatkowym ciąży zaś obowiązek utrzymania własnej, subiektywnej zdolności płatniczej od momentu powstania zobowiązania podatkowego, do daty zapłaty podatku⁸⁷. Wydatkowanie podlegającego opodatkowaniu przysporzenia jeszcze przed nadejściem terminu zapłaty podatku następuje więc na ryzyko podmiotu obowiązującego z tytułu podatku.

Nie zmienia to jednak faktu, że pewne obowiązki związane z minimalizacją tego niebezpieczeństwa ciąży również na ustawodawcy. Podatnik jest bowiem w stanie utrzymywać własną

⁸⁵ Por. H. M. Burkhardt, *Die Zulässigkeit von Gesetzen mit rückwirkender Kraft nach italienischem Recht*, Heidelberg 1964, s. 107.

⁸⁶ Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno – finansowych PRL*, tom III Instytucje budżetowe, Ossolineum 1985, s. 155 – 156.

⁸⁷ J. Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln 2002, s. 177.

zdolność płatniczą do nadejścia terminu wykonania zobowiązania podatkowego, pod warunkiem, iż w momencie wydatkowania środków ma świadomość wysokości ciężącej na nim należności podatkowej.

Oznacza to, że wymiar podatku nie powinien następować w odległym czasie w stosunku do momentu realizacji podatkowego stanu faktycznego. Im dłuższy jest bowiem ten okres, tym dłużej podatnik pozostaje w niepewności co do możliwości dysponowania swoimi środkami finansowymi⁸⁸. Z tego względu, ideał sprawiedliwego opodatkowania, uwzględniającego zdolność płatniczą podatnika doznaje spełnienia dzięki periodycznemu, następującemu w określonych, stałych przedziałach czasu, wymiarowi podatku⁸⁹.

Zasadę tę należy również odnieść do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, mocą których następuje usunięcie domniemania prawdziwości zobowiązań wykazywanych w składanych deklaracjach podatkowych. Jak trafnie stwierdza P. Kirchhof, podatnik dysponując zdolnością płatniczą w momencie powstania zobowiązania podatkowego nie może być zobowiązany do utrzymywania jej dla celów podatkowych jeszcze przez wiele lat w przyszłości⁹⁰. W tym kontekście, istotne wydaje się nie tylko odpowiednie kształtowanie problematyki przedawnienia zobowiązania podatkowego ale i tworzenie instytucji umożliwiających podatnikowi ochronę jego zdolności płatniczej w czasie. Tak bowiem, jak ustawa z czasem odrywa się od założeń i intencji przyjmowanych przez jej twórców i żyje własnym „życiem”⁹¹, tak zobowiązanie podatkowe z upływem miesięcy i lat nie abstrahuje od realiów, w których powstało.

Określenie wysokości zobowiązania podatkowego po długim czasie powoduje zaburzenie przebiegu naturalnych procesów gospodarczych, w efektach których, dzięki instytucji podatku, partycypuje uprawniony związek publiczny. Dzieje się tak, ponieważ jego treść nawiązuje do zjawisk, które miały miejsce w dalszej lub bliższej przeszłości. Zobowiązanie podatkowe określone w deklaratoryjnej decyzji podatkowej podlega zaś zaspokojeniu z dochodów lub majątku podatnika istniejącego w chwili zapłaty należności podatkowej. Tym samym następuje przerwanie „czasowej więzi” pomiędzy powstaniem zobowiązania podatkowego, a momentem zapłaty podatku.

Dodatkowa trudność wiąże się ze swoistą kumulacją zobowiązań podatkowych, następującą w przestrzeni czasu. Na skutek doręczenia podatnikowi decyzji podatkowej dotyczącej przeszłości, z jego aktualnych zasobów finansowych zaspokajane jest bowiem zarówno zaległe, jak i bieżące zobowiązanie

⁸⁸ Por. J. Hey, op. cit., s. 177 (przypis nr 383).

⁸⁹ P. Kirchhof, op. cit., s. 322.

⁹⁰ P. Kirchhof, op. cit., s. 322.

⁹¹ J. Costede, *Zur dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips*, [w:] *Herausforderungen-Steuerberatung in Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen. Festgabe für Günther Felix zum 60. Geburtstag*, Köln 1989, s. 18.

podatkowe. Okoliczność ta ma szczególnie istotne znaczenie w sytuacji, gdy z czasem nastąpiło także zmniejszenie zdolności płatniczej podatnika. Wszystko to sprawia, że możliwość wydawania określających decyzji podatkowych na długo po powstaniu zobowiązania podatkowego postrzegana jest niekiedy jako naruszenie zasady zdolności płatniczej podatnika⁹². Z pewnością zaś takie odrywanie, w kontekście czasowym, zobowiązania podatkowego od rzeczywistości, w której powstało jest sprzeczne z naukowymi postulatami dogodności i pewności opodatkowania. Sprawiedliwy podatek uwzględniający zdolność płatniczą podatnika w aspekcie czasowym - w odniesieniu do momentu powstania zobowiązania podatkowego oraz w konstrukcji terminu jego zapłaty jest bowiem dogodną daniną publiczną. Ze względu natomiast na niemożność nieograniczonego czasowo wymiaru, zyskuje on dla podmiotu obowiązującego walor pewności.

3.2. Krytyczna analiza wybranych rozwiązań prawnych

Już pobieżna analiza przepisów prawa podatkowego pozwala zauważyć, że ustawodawca niejednokrotnie odstępuje w nich od kształtowania obciążenia podatkowego w nawiązaniu do zdolności płatniczej podatnika. Treść konstrukcji podatkowych jest natomiast determinowana przez potrzebę zapewnienia równowagi budżetowej i – związany z tym – interes finansów publicznych. Przykładem takiego rozwiązania prawnego jest chociażby konstrukcja przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej zawarta w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹³. Zgodnie z art. 14 ust. 1 tej ustawy, za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. W konsekwencji, po pomniejszeniu w ten sposób rozumianego przychodu o koszty jego uzyskania przedsiębiorca zobowiązany jest uiścić podatek dochodowy od świadczenia pieniężnego, którego w rzeczywistości nie uzyskał. Sensu tego rozwiązania nie sposób tłumaczyć inaczej, niż koniecznością ochrony interesu fiskalnego wierzyciela podatkowego, który nie może być zagrożony tzw. „zatorami płatniczymi” występującymi w obrocie pomiędzy przedsiębiorcami⁹⁴.

Innych, jaskrawych wręcz przykładów preferowania przez ustawodawcę interesów wierzyciela podatkowego kosztem zdolności płatniczej podatnika dostarczają rozwiązania normatywne zawarte w Ordynacji podatkowej⁹⁵, dotyczące instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jak wiadomo, skutkiem upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wygaśnięcie

⁹² J. Hey, *op. cit.*, s. 178.

⁹³ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 – ze zm.).

⁹⁴ Dopiero po uprawdopodobnieniu przez podatnika nieściągalności wierzytelności uprzednio zakwalifikowanych jako przychody należne, tego rodzaju kwoty mogą być zaliczone w poczet kosztów uzyskania przychodów i w ten sposób „odzyskane” przez dłużnika podatkowego – por. art. 23 ust. 1 pkt. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁹⁵ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 – ze zm.).

skonkretyzowanej powinności podatkowej ciężącej na podatniku⁹⁶. Zaskakujące jest natomiast to, jak gorliwie ustawodawca, kształtując Ordynację podatkową stara się chronić wierzyciela podatkowego przed tym efektem doprowadzając tym samym instytucje przedawnienia zobowiązania podatkowego do fikcji.

Zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Wierzyciel podatkowy z łatwością może więc doprowadzić do tego, że zobowiązanie podatkowe nigdy nie wygaśnie na skutek upływu czasu – wystarczy każdorazowo przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia podjąć środek egzekucyjny, zawiadamiając o tym podatnika.

Z kolei, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest m.in. konsekwencją wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania⁹⁷. Takie brzmienie przepisu zachęca wręcz organy podatkowe do tego, aby w sytuacji gdy w trakcie prowadzonego postępowania termin przedawnienia zobowiązania podatkowego „niebezpiecznie” zbliża się do końca wszczynać postępowanie w sprawie karnej skarbowej. Ponieważ zawieszenie biegu terminu przedawnienia powoduje wszczęcie postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, podatnik będący stroną postępowania podatkowego nawet nie wie o tym, że postępowanie karne zostało wszczęte, a przedawnienie zobowiązania podatkowego nie biegnie.

Trudno powiedzieć, w jaki sposób przedstawione, wybrane rozwiązania normatywne – zwłaszcza te dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego - w przekonaniu ustawodawcy mieszczą się w kanonie konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego, sprawiedliwości podatkowej i jej emanacji w postaci zasady zdolności płatniczej. Niewątpliwie, ustawodawca może nie honorować dorobku nauki prawa konstytucyjnego i podatkowego wyznaczającej współczesny sposób rozumienia sprawiedliwego opodatkowania. Zastanawiające jest jednak to, że preferując konieczność zapewnienia równowagi budżetowej państwa oraz chroniąc interes finansów publicznych ustawodawca poświęca inną konstytucyjną, a nie „doktrynalną” wartość – sprawiedliwe, tzn. równe opodatkowanie, którego miernikiem jest obciążenie podatkowe dostosowane do zdolności płatniczej podatnika. Nie napawa to optymizmem, jeżeli chodzi o zasady kształtowania prawa podatkowego i rzeczywiste motywy działania ustawodawcy, który nadaje rozwiązaniom prawnym taką, a nie inną treść.

⁹⁶ Por. art. 70 § 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej.

⁹⁷ Art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.