

# Sprawiedliwość w ujęciu prawnym na przykładzie sprawiedliwości podatkowej

Aleksander Werner

*Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw,  
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*

Celem artykułu jest analiza pojęcia sprawiedliwości w ujęciu prawnym na przykładzie sprawiedliwości podatkowej. Autor, definiując pojęcie sprawiedliwości, wskazuje na jej wieloaspektowy i złożony charakter oraz na brak normatywnej definicji tego pojęcia. W artykule został poruszony aspekt sprawiedliwości opodatkowania przez pryzmat zasad składających się na pojęcie sprawiedliwości podatkowej. Przedstawiono także ujęcie sprawiedliwości podatkowej w Konstytucji RP, uwzględniając różnice w opodatkowaniu osób fizycznych i prawnych z punktu widzenia zasady zdolności płatniczej.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie, sprawiedliwość w ujęciu prawnym, sprawiedliwość podatkowa, zasady podatkowe, sprawiedliwość pionowa, sprawiedliwość pozioma

## Wprowadzenie<sup>1</sup>

Pojęcie sprawiedliwości w naukach prawnych jest, z jednej strony, dynamiczne, z drugiej zaś wieloaspektowe i złożone. Dynamiczne, gdyż pojęcie sprawiedliwości zmienia się w czasie. Zmiany są wynikiem przede wszystkim uwarunkowań ustrojowych, społecznych i ekonomicznych. Wieloaspektowe, gdyż pojęcie prawne sprawiedliwości odnosi się do wielu problemów z różnych dziedzin prawa

---

<sup>1</sup> Artykuł nawiązuje do aspektów badania opinii zrealizowanego przez zespół badawczy złożony z przedstawicieli Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i Uniwersytetu Warszawskiego. Badania powstały w wyniku realizacji projektu badawczego nr 2016/21/B/HS4/02992 pt. *Sprawiedliwość wynagradzania*, finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki. Badanie zostało przeprowadzone w listopadzie 2017 r. na reprezentatywnej próbie pracujących Polaków ( $N = 1067$ ) techniką telefoniczną – CATI (*Computer Assisted Telephone Interviewing*) przez firmę Kantar MillwardBrown. Dobór respondentów był losowy.

(karnego, gospodarczego, podatkowego itd.), dotyczy także kwestii materialnych i proceduralnych. Na aspekt złożoności wpływa nie tylko wieloaspektowość pojęcia sprawiedliwości, lecz także multimetryczność systemu prawa, a więc istnienie wielu autonomicznych i niezależnych, wzajemnie oddziałujących na siebie systemów prawnych (Łętowska, 2005). Zatem przy przedstawianiu pojęcia sprawiedliwości w ujęciu prawnym należy się odwoływać do różnych poziomów systemów prawnych. Dlatego nie ma jednej definicji sprawiedliwości, nie ma też raz ustalonej jej treści i podlega ono relatywizacji stosownie do rodzaju analizowanego okresu.

Nie ma jednej normatywnej definicji pojęcia sprawiedliwości opodatkowania. W tym zakresie rozważania dotyczą, z jednej strony, aspektów związanych z wysokością podatków (aspekt materialny), z drugiej zaś sposobu nakładania podatków i ich legitymizacji (aspekt proceduralny). Częściową odpowiedzią na aspekty formalne jest art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997), w którym określono, w jaki sposób należy nakładać podatki (wymóg ustawowego kształtowania konstrukcji podatku). W tym przepisie nie odniesiono się jednak do kwestii materialnych (Dębowska-Romanowska, 2003). Trzeba zauważyć, że przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997) nie odwołują się wprost do kwestii dotyczących aspektów materialnych, o czym w dalszej części niniejszego artykułu.

## Zasady składające się na pojęcie sprawiedliwości podatkowej

Jako podstawę analizy sprawiedliwości opodatkowania przyjmuje się etyczną normę postępowania (Głuchowski, 1999). W odniesieniu do opodatkowania zasady etyki odnoszą się do idei indywidualnego świadczenia wzajemnego, rozumianą jako wymóg sprawiedliwości świadczenia wzajemnego od państwa za zapłacony podatek (Gomułowicz, 1995). Koncepcje opodatkowania odwołują się do zasady równości opodatkowania. W tym ujęciu skutkiem opodatkowania powinien być równomierny ubytek korzyści u jednostki opodatkowanej. Rozróżnia się zasadniczo dwie koncepcje sprawiedliwości podatkowej, opartej na (Gomułowicz, 2001): 1) wymianie (sprawiedliwość pozioma) oraz 2) sprawiedliwości społecznej (sprawiedliwość pionowa).

Zasada sprawiedliwości opartej na wymianie zakłada jednakowe traktowanie podatników. Nie uwzględniania się ich sytuacji indywidualnej i ewentualnych nierówności ekonomicznych lub społecznych. Zakłada się, że istnieje wzajemny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków publicznych ponoszonych w związku z ochroną podatników i ich majątku. Ten typ sprawiedliwości charakteryzuje powszechność i równość opodatkowania (Kosek-Wojnar, 2012). Podatek jest swego rodzaju zapłatą za usługi dostarczone przez państwo, a jego

wysokość powinna być uzależniona od wartości tych usług, a nie od indywidualnej zdolności płatniczej opodatkowanego (Gomułowicz, 1995).

W tym też kontekście w sprawiedliwości poziomej można dostrzec odwołania do zasady ekwiwalentności. Sama zasada ekwiwalentności, z uwagi na normatywną konstrukcję pojęcia podatku, ma ograniczone znaczenie. Cechy ekwiwalentności można się doszukiwać w opłatach, zaś podatek z definicji stanowi świadczenie nieekwiwalentne. Tym niemniej, w ramach teorii ekwiwalentności uwzględnia się korzyści, jakie daje zapłata podatku. Korzyść w tym ujęciu będzie otrzymywało nie tylko państwo (w postaci dochodów podatkowych), lecz także podatnik (podatki jako cena za otrzymywane od państwa świadczenia) (Gomułowicz, 1995). W teorii ekwiwalencji istnieje zależność między indywidualnym obciążeniem podatkowym a świadczeniami państwa. Postrzeganie sprawiedliwości opodatkowania w teorii ekwiwalentności przeciwstawia się postrzeganiu sprawiedliwości opodatkowania w teorii zdolności płatniczej. W tym przypadku podatnik ma obowiązek zapłaty podatku, gdyż jest częścią określonej społeczności, jego świadczenie nie jest ekwiwalentne w stosunku do usług, które otrzymuje, a istotna jest jego sytuacja i możliwości płatnicze.

Koncepcja sprawiedliwości pionowej (redystrybucyjnej, wyrównawczej) zakłada, że między opodatkowaniem sprawiedliwym a opodatkowaniem optymalnym nie będzie sprzeczności, jeśli ciężar opodatkowania będzie nawiązywał do pewnych zobiektywizowanych kryteriów zdolności płatniczej podatników (Gomułowicz, 2013). Sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie jednostek o różnych cechach, w celu zmniejszenia istniejących między nimi dysproporcji. Koncepcja sprawiedliwości pionowej odwołuje się do idei sprawiedliwości dystrybucyjnej (rozdzielczej), sformułowanej przez Arystotelesa (według zasady „jednemu mniej, drugiemu więcej”) (za: Brzeziński, 2001). W zakres tak pojętej sprawiedliwości sprawiedliwym wchodzi podatek, który uwzględnia założenia progresywności, zindywidualizowania i uwzględnienia zdolności podatkowej (Gomułowicz, 1995). Zasada sprawiedliwości redystrybucyjnej jest urzeczywistniona w dwóch zasadach: 1) powszechności opodatkowania (wszystkie podmioty powinny być opodatkowane bez względu na pozaekonomiczne kryteria) oraz 2) równości opodatkowania (podmioty znajdujące się w takich samych ekonomicznych warunkach należy traktować identycznie w odniesieniu do danego podatku, przy czym uwzględnia się ich zdolności płatnicze i możliwość poniesienia podatku). Zakłada się jednocześnie, że poziom opodatkowania nie powinien zagrażać ani źródłom dochodu podatnika, ani realizacji celów polityki gospodarczej (Kosek-Wojnar, 2012). Trzeba wskazać, że zasada zdolności płatniczej w kontekście sprawiedliwości opodatkowania znajduje swoje potwierdzenie w przepisach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Nita, 2013).

## Ujęcie sprawiedliwości podatkowej w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Zasada równości podatkowej oznacza, że „wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo” (Nita, 2013) oraz „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (Nita, 2013).

Wprowadzane zróżnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione oraz proporcjonalne. Oznacza to, że waga interesu stojącego za zróżnicowaniem musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2005). Zróżnicowanie podmiotów wiąże się z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (Garlicki, 2003). Podkreśla się, że w każdym przypadku podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie (Famułska, 1996). W określeniu kategorii powinno się brać pod uwagę osiągnięcie dochodu z tego samego źródła w przypadku podatków dochodowych, w przypadku podatków majątkowych zaś określenie identyczności przedmiotu majątku (Krzywoń, 2011). Określenie kategorii nie wyklucza wskazania w jej ramach podkategorii, która ma wspólną dla tej podkategorii istotną cechę relewantną (Krzywoń, 2011). Miara równości jest funkcją przyjętego kryterium kwalifikacji podmiotów do określonej kategorii (Gomułowicz, 2001). Poprawność przyjętego kryterium powinna być oceniana z punktu widzenia sprawiedliwości tego kryterium (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 1993).

W kontekście ubezpieczenia zdrowotnego prowadzących działalność gospodarczą rolników Trybunał Konstytucyjny wskazał, że grupa ta jest zróżnicowana i nie jest jednolita (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2010). Obejmuje dużą liczbę osób o dochodach nieodbiegających od poziomu dochodów osób będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, jednostki o bardzo wysokich dochodach oraz nadal pokaźną liczbę osób prowadzących gospodarstwa rolne o bardzo niskiej wydajności i dochodowości. Dlatego zdolność płatnicza (opłatowa) tych trzech grup rolników objętych jednolitym finansowaniem ich ubezpieczenia zdrowotnego przez budżet państwa jest w rzeczywistości zasadniczo różna, co

czyni zaskarżoną regulację niezgodną z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2010).

Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków łączy się z zasadą powszechności opodatkowania i zasadą konieczności podatku (Mastalski, 2010). Zasady te wiążą się z zasadą równości i sprawiedliwości podatkowej (Fojcik-Mastalska, Mastalski, 1999). Zalicza się je do podstawowych zasad systemu prawa daninowego, wynikających z wymogów państwa prawnego i zasad ochrony praw obywatelskich w zakresie prawa daninowego (Oniszczyk, 2001).

W art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997) wskazuje się, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Chociaż przepis ten znajduje się w rozdziale dotyczącym wolności, praw i obowiązków człowieka i obywatela, obejmuje w zakresie podmiotowym nie tylko osoby fizyczne, lecz także osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej (Winczorek, 2008; Mastalski, 2010; Ofiarski, 2010). Dotyczy także przedsiębiorców.

Nakładanie podatków (danin publicznych) nie stanowi niedopuszczalnego ograniczenia własności i innych praw majątkowych, co wynika z obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2000, 2001a, 2004, 2006). Z zasady powszechności opodatkowania wynika, że podmioty obowiązane mogą być tak dalece opodatkowane, jak to przewidują ustawy podatkowe (Mastalski, 2001) i nie może to być przedmiotem negocjacji lub przetargu (Kosikowski, 2010). Z drugiej strony wskazuje się, że przepisy nie mogą naruszać istoty wolności i praw jednostki, w tym istoty prawa własności (Mastalski, 2010; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 1997, 1999a, 1999b, 2001b).

W odniesieniu do zasady sprawiedliwości podatkowej i zdolności płatniczej (podatkowej) rozróżnia się sytuację osób fizycznych i osób prawnych (Litwińczuk, Karwat, 2008). W pierwszym przypadku łączy się ją z możliwością zaspokajania potrzeb osobistych oraz minimum egzystencji, co w konsekwencji może mieć wpływ na opodatkowanie osób fizycznych (np. wprowadzenie kwoty wolnej od podatku dochodowego, stawek obniżonych w przypadku podatku od towarów i usług, stawek progresywnych) (Gajl, 1995; Bolkowiak, Majewicz, 1996; Styczeń, Topińska, 1999; Wójtowicz, Smoleń, 1999). W przypadku osób prawnych, czy – szerzej – osób prowadzących działalność gospodarczą, wskazuje się, że odzwierciedleniem zdolności płatniczej (zdolności podatkowej) jest wynik finansowy, co z uwagi na cel w postaci zapewnienia przez opodatkowanie neutralności wobec mechanizmu rynkowego oznacza, że podatek obciążający dochód powinien być podatkiem proporcjonalnym (Litwińczuk, Karwat, 2008). Podnosi się również,

że za sprzeczne z zasadą zdolności płatniczej uznaje się różnicowanie wysokości obciążenia podatkiem w zależności od formy prawnej przedsiębiorcy (Litwińczuk, Karwat, 2008), ale też dopuszcza się różnicowanie ze względu na kryterium i istnienie cechy relewantnej ze względu na szczególne uwarunkowania geograficzne lub gospodarcze (Bouvuer, 2000). Uzasadnieniem różnicowania podmiotów gospodarczych może być forma własności podmiotu lub forma organizacyjno-prawna przedmiotu działalności gospodarczej (Ciapała, 2009). Dopuszcza się także możliwość różnicowania podmiotów publicznych oraz prywatnych (Kosikowski, 2005).

W kontekście zasady równości i pytania, czy można porównywać opodatkowanie osób fizycznych oraz osób prawnych, Trybunał Konstytucyjny nie zajął konsekwentnego stanowiska (Kosikowski, 2006). W doktrynie podkreśla się, że w przypadku opodatkowania osób prawnych podatek z ekonomicznego punktu widzenia może być, z jednej strony, przrzucany na odbiorców usług i towarów, z drugiej zaś ponoszony przez właścicieli (udziałowców, akcjonariuszy) określonej osoby prawnej (Mintz, 2007). Zjawisko przrzucalności<sup>2</sup> (Mill, 1982) podatków jest sytuacją, w której prawnie określony podatnik ekonomiczny skutek opodatkowania przenosi na osobę trzecią: w przód – na konsumenta lub wstecz – na dostawcę lub pracownika (Ostrowski, 1970; Weralski, 1978), a także ukośnie – poprzez podniesienie cen innych sprzedawanych towarów lub usług (Bouvuer, 2000). W przypadku ponoszenia ciężaru podatkowego przez udziałowców mówi się o ekonomicznym podwójnym opodatkowaniu dochodów i w konsekwencji rozróżnia się tzw. podmioty przezroczyście podatkowo (*pass-through entities*) i podmioty opodatkowane (Schreiber, 2013). W przypadku podatków dochodowych nie ma jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, na ile są one przrzucane na osoby trzecie, a w jakiej wysokości ich ciężar ponoszą udziałowcy (Mintz, 2007). Faktem jest natomiast, że w niektórych jurysdykcjach podatkowych wprowadza się normy mające na celu eliminację ekonomicznego podwójnego opodatkowania udziałowców (np. w niemieckim systemie podatkowym). W ramach tego rozróżnienia uznaje się, że podatek od osób prawnych jest podatkiem od korzyści dotyczącej konstrukcji prawnej ograniczonej odpowiedzialności. Jest z nią związane posiadanie osobowości prawnej lub też korzyści, jakie osoby prawne uzyskują w związku z usługami publicznymi, z których korzystają (Mintz, 2007).

W polskich ustawach podatkowych nie ma przepisów mających na celu zmniejszenie wspomnianej dolegliwości ekonomicznego podwójnego opodatkowania. Taka sytuacja powoduje masowe korzystanie z różnego rodzaju konstrukcji prawnych, których głównym celem jest eliminacja podwójnego opodatkowania występującego przy opodatkowaniu osób prawnych – z jednej strony wyłączenie

<sup>2</sup> Samo zjawisko zostało wskazane i opisane przez J.S. Milla (1982, s. 495–496).

odpowiedzialności prawnej wobec osób trzecich przez właścicieli (udziałowców), z drugiej zaś jednorazowe ekonomiczne poniesienie ciężaru podatkowego (np. konstrukcja polegająca na wykorzystaniu spółki komandytowej, gdzie komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, komandytariuszem zaś osoby fizyczne). Można mieć wątpliwości, czy takie zjawisko jest zgodne z zasadą równości opodatkowania.

## Podsumowanie

Sprawiedliwość opodatkowania, w której można się doszukać ochrony praw podatnika, jest pojęciem prawnie niezdefiniowanym. Tego samego nie można powiedzieć o przepisach dotyczących władztwa podatkowego i swobodzie opodatkowania. Zasady te wynikają z art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997). Zasada powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 1997) stanowi podstawę nakładania obowiązków na obywateli, nie zaś wywodzenia z ustawy zasadniczej wolności lub praw. Podobnie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997) jest jednym z elementów wyznaczających formalnoprawne granice działalności ustawodawcy w nakładaniu obowiązków podatkowych. Można mówić zatem o swobodzie ustawodawcy w nakładaniu na obowiązanych zobowiązań podatkowych. Swoboda ta jest z punktu widzenia formalnego ograniczona zasadami wynikającymi z art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997). Takie ujęcie swobody jest przyjmowane w orzecznictwie, gdyż wskazuje się, że daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona koniecznością respektowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2001a). Podobne zastrzeżenie można poczynić w stosunku do ulg i zwolnień podatkowych. Zwłaszcza ustawodawca może decydować o celowości konstrukcji podmiotów zwolnionych od podatku lub kategorii podmiotów, którym przysługują określone ulgi podatkowe, jeżeli realizuje w ten sposób wartości konstytucyjnie chronione (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 1997). Przepisy nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 1997, 1999b) lub prowadzą do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego..., 2007). Wyrażona w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (1997) zasada sprawiedliwości nie oznacza prawa do żądania sprawiedliwego opodatkowania rodzącego po stronie ustawodawcy obowiązek nakładania podatków o określonej

wysokości (Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego ..., 2009). Przykładowo, w jednym z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny uznał, że samo pominięcie w treści art. 15 ust. 1 ustawy CIT „możliwości pomniejszenia podstawy opodatkowania o wydatki na nabycie prawa majątkowego w postaci ogółu praw i obowiązków komandytariusza spółki komandytowej nie świadczy jeszcze o naruszeniu konstytucyjnych standardów i zasad dotyczących nakładania na obywateli podatków” (Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego ..., 2011).

A. Gomułowicz (2001) art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej określa jako normy wyrażające superzasadę sprawiedliwości podatkowej proceduralnej i łączy je z innymi przepisami tej Konstytucji, odnoszącymi się do materialnej sprawiedliwości podatkowej (art. 20–22, art. 31–32, art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 1997). Takie zestawienie pozwala na przyjęcie, że prawo podatkowe w demokratycznym państwie prawnym ma być instrumentem wolności, nie może być arbitralne oraz naruszać obowiązujące standardy konstytucyjne (Gomułowicz, 2001). W konsekwencji autor ten uznaje, że z zasad równości i powszechności opodatkowania ciężar podatkowy należy podporządkować dobru publicznemu, które jednak nie powinien pomijać innych konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych podatnika (Gomułowicz, 2001). Dlatego można uznać, że z konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości wynika gwarancja równości w zakresie obciążeń podatkowych.

Ze względu na zasadę powszechności opodatkowania nałożenie obowiązków podatkowych nie może być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczenia praw jednostki i zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 1997). Jednocześnie zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w ich sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 1997).

Na zasadę sprawiedliwości opodatkowania w ujęciu materialnym składają się zasady równości i powszechności opodatkowania (Gomułowicz, 2001). W tym ujęciu aktualne pozostają odwołania do pojęcia sprawiedliwości poziomej (równomierność opodatkowania i powszechność opodatkowania), gdzie łączy się je z zasadą zdolności płatniczej. Z zasady powszechności opodatkowania wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach i że podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ..., 2011).



## Bibliografia

- Bolkowiak, I., Majewicz, M. (1996). *Polityka rodzinna a system podatkowy*. Warszawa: Instytut Finansów.
- Bouvier, M. (2000). *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*. Warszawa: Konieczny i Kruszewski.
- Brzeziński, B. (2001). *Wstęp do nauki prawa podatkowego*. Toruń: TNOiK – Dom Organizatora.
- Ciapała, J. (2009). *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*. Szczecin: Uniwersytet Szczeciński.
- Dębowska-Romanowska, T. (2003). 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*, IX, 207–228.
- Famulska, T. (1996). Sprawiedliwość podatkowa. *Przegląd Podatkowy*, 5, 1–12.
- Fojcik-Mastalska, E., Mastalski, R. (1999). Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym. W: T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa: Trybunał Konstytucyjny, 387–395.
- Gajl, N. (1995). *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Garlicki, L. (2003). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3: *Uwagi do art. 84*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Ğłuchowski, J. (1999). Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne. W: J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*. Raport nr 36. Warszawa: Rada Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Prezesie Rady Ministrów.
- Golinowska, S. (red.) (1996). *Polityka społeczna w latach 1994–1996. Procesy regulacyjne i ich potencjalne skutki*. Warszawa: Instytut Pracy i Spraw Socjalnych.
- Gomułowicz, A. (1995). Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, LVII(1), 57–63.
- Gomułowicz, A. (2013). *Podatki a etyka*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483.
- Kosek-Wojnar, M. (2012). *Zasady podatkowe teorii i praktyce*. Warszawa: PWE.
- Kosikowski, C. (2010). Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej. *Państwo i Prawo*, 10, 3–13.
- Kosikowski, C. (2006). *Ustawa podatkowa*. Warszawa: LexisNexis.

- Kosikowski, C. (2005). Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania Konstytucji RP. W: C. Kosikowski (red.), *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 20–45.
- Krzywoń, A. (2011). *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Krzyżanowski, A. (1923). *Nauka Skarbowości*. Poznań: Fiszer i Majewski.
- Litwińczuk, H., Karwat, P. (2008). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Łętowska, E. (2005). Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje. *Państwo i Prawo*, 4, 3–10.
- Mastalski, R. (2010). Charakterystyka ogólna prawa podatkowego. W: *System prawa finansowego*, t. III (red. L. Etel): *Prawo daninowe*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer business, 343–392.
- Mastalski, R. (2001). Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego. W: M. Wyrzykowski (red.), *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych.
- Mill, J.S. (1982). *Principles of Political Economy with Some of their Applications to Social Philosophy*. London: Longmans Green, People's Edition.
- Mintz, J. (2007). Podatek dochodowy od osób prawnych. W: M.P. Devereux (red.), *Efektywność polityki podatkowej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 186–245.
- Nita, A. (2013). Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 16–27.
- Ofiarski, Z. (2010). Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy. W: *System prawa finansowego*, t. III (red. L. Etel): *Prawo daninowe*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer business, 393–430.
- Oniszczyk, J. (2001). *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa: Konieczny i Kruszewski.
- Ostrowski, K. (1970). *Prawo finansowe. Zarys ogólny*. Warszawa: PWN.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK-B 2009/1/23.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. Ts 102/10, OTK-75/1/B/2012
- Schreiber, U. (2013). *International Company Taxation. An Introduction to the Legal and Economic Principles*. Mannheim: Springer.
- Styczeń, M., Topińska, I. (1999). *Podatki i wydatki socjalne jako narzędzia redystrybucji dochodów gospodarstw domowych w Polsce w okresie transformacji*. Warszawa: IPiSS.
- Weralski, M. (1978). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: PWE.
- Winczorek, P. (2008). *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*. Warszawa: Liber.
- Wójtowicz, W., Smoleń, P. (1999). *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?* Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lipca 1993 r., sygn. akt P 7/92, OTK 1993 nr 2, poz. 27.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK 1997 nr 5–6, poz. 64.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K. 27/98, OTK 1999 nr 1, poz. 1 (a).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK 1999 nr 5, poz. 95 (b).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. akt K 41/02, OTK-A 2002 nr 6, poz. 83.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00, OTK 2001 nr 6, poz. 166 (a).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK 2001 nr 8, poz. 257 (b).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04, OTK-A 2004 nr 10, poz. 110.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04, OTK-A 2005 nr 2, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06, OTK-A 2006 nr 10, poz. 156.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt K 58/07, OTK-A 2010 nr 8, poz. 80.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10, OTK-A 2011 nr 8, poz. 83.

## Summary

### Legal Justice on the Example of Tax Justice

The aim of the paper is to analyze the concept of legal justice on the example of tax justice. By defining the concept, the Author points out its multifaceted and complex character, noticing the lack of a normative definition of the idea of legal justice. The article deals with the taxation justice through the prism of taxation justice principles. The author recognizes also the inclusion of tax justice in the Constitution, taking into account differences in the taxation of natural and legal persons from the payment capability principle point of view.

**Keywords:** taxation, legal justice, tax justice, tax rules, vertical justice, horizontal justice

### **Dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH**

Pracownik Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, doktor habilitowany nauk prawnych, doktor nauk ekonomicznych, doradca podatkowy, radca prawny, były pracownik urzędu Komisji Papierów Wartościowych i Giełd. We zakresie nauk ekonomicznych obronił w SGH pracę doktorską pt. *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców a ochrona konkurencji*. Przewód habilitacyjny przeprowadzony na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku dotyczył prawa podatkowego (monografia habilitacyjna pt. *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców dla ich roli w gospodarce*. 2013. Warszawa: SGH). Jest autorem wielu publikacji z zakresu swojej specjalizacji. Od ponad 10 lat wykonuje zawód radcy prawnego.