

Andrzej Gomułowicz¹

Aspekt etyczny w relacjach prawodawca – organ podatkowy – podatnik

1. Wzajemne niedowierzenie – wspólna wędrówka przez stulecia

Historia opodatkowania dowodzi, że w trakcie wspólnej wędrówki przez wieki zarówno podatnik, jak i fiskus uświadamiają sobie prawdy prozaiczne². 207

Podatnik doświadcza tego, że zmiana formy własności dokonuje się nie tylko dobrowolnie, lecz także przymusowo; uświadamia też sobie, że fiskus sięga do prywatnej kieszeni, by wydobyć z niej jak najwięcej. Jest to „atak na sakiewkę”, a sakiewka jest synonimem wolności i niezależności.

W miarę upływu wieków podatnik umacnia się w przekonaniu, że podatek jest zamachem na wolność; podatek nie jest *subsodium charitativum* (świadczeniem dobrowolnym), a przymus – w ręku władzy – zostaje *ultimum remedium* wobec opornych.

Coraz bardziej oczywiste staje się dla podatnika i to, że treść obowiązków podatkowych wyznacza zwyczajne poszukiwanie okazji do nałożenia podatku nowego bądź fiskalnego usprawnienia dotychczasowego.

Z czasem przekonuje się też o innej prawdzie, a mianowicie o tym, że fiskus ceni sobie postępowanie zgodnie z maksymą *iudex im re sua*. Rozstrzyga spór, którego wynikiem jest zainteresowany. Jest to dla podatnika i uciążliwe, i kłopotliwe, w dziedzinie opodatkowania co krok napotyka

¹ Andrzej Gomułowicz – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, <https://orcid.org/0000-0003-3062-0270>

² Szerzej na ten temat zob. F.H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 21–34, 35–77 oraz *idem*, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.

bowiem specjalne nakazy i zakazy, mało znane i mało zrozumiałe; co dziś jest dozwolone, to jutro zakazane.

Natomiast fiskus, na podstawie wielowiekowych doświadczeń, mocno utwierdza się w przekonaniu, że psychiczna niechęć do płacenia podatków i to od jego narodzin, jest zadomowiona w witalnej sferze psychiki człowieka, w jego naturalnych instynktach³. A to skutecznie przeciwdziała w rzetelnym spełnianiu obowiązku podatkowego. Obowiązek jest bowiem utożsamiany z zamachem władzy publicznej na najsilniej objawiane dążenie człowieka, czyli dążenie do posiadania i pomnażania majątku.

Podatnik – w ocenie fiskusa – uczy się niewrażliwości wobec obowiązków podatkowych. Stosuje przy tym środki, które wobec osób prywatnych uchodzą za nie *fair*, a stosowane wobec państwa nie budzą etycznych sprzeciwów. Jest tak dlatego, że naruszanie obowiązków podatkowych podatnik osądza według innych kryteriów etycznych niż te, które odnosi do życia prywatnego. Każdy fortel podatkowy jest godziwy, jeżeli zmniejsza bądź eliminuje zapłatę podatku.

Oczywiście uchybianie obowiązkom podatkowym naraża na karę, ale nie obciąża sumienia. Obrona przed podatkiem stanowi zawsze ważne zajęcie w życiu podatnika, który rozmyśla nad jednym – jak odsunąć od siebie ciężar podatku.

2. Istota i rodowód konfliktu

Co stanowiło punkt wyjścia w określaniu zarówno ekonomicznych, jak i etycznych granic opodatkowania? Jest to pytanie o to, jakie były na ten temat wyobrażenia władzy, organu podatkowego i podatnika.

2.1. Wyznaczniki standardów postępowania prawodawcy

Prawodawcy wyznaczano przejrzyste standardy postępowania.

W Księdze Przysłów, w drugim jej zbiorze, Salomon przypomina o cechach roztropnego władcy. „Król państwo umacnia sprawiedliwością, niszczy je ten, kto podatkami uciska”⁴. W Księdze Mądrości Syracha znajduje się

³ R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, zob. także: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

⁴ Prz 29, 4.

pouczenie dotyczące roztropności, też kierowane do władzy, które brzmi jak przestroga: „Złoto bowiem zgubiło wielu i serca królów uwiodło”⁵.

Biblia odradza ustanawiania wysokich podatków, nie są one bowiem etyczne. Państwo ma być sprawiedliwe, a jest rządzone sprawiedliwie wtedy, gdy nie ma w nim podatkowej przemocy (podatkowego zdzierstwa). Gdy pojawia się zdzierstwo podatkowe, to szkodę ponosi kraj. Zdzierstwo podatkowe niszczy bowiem tego, kto płaci podatki, a to oznacza, że niszczy także państwo. Jest tu wyraźne przesłanie – nie niszczy kraju, ustanawiając wysokie podatki. Od roztropności władcy zależy tym samym dokuczliwość ekonomiczna podatku. To uświadamia, że umiar w opodatkowaniu może być źródłem dobrobytu w państwie, natomiast jego brak prowadzi do niszczenia społeczeństwa, a tym samym i państwa.

Biblijny przekaz dotyczący króla, którego obowiązkiem jest tworzenie sprawiedliwego ładu w państwie, odczytywany współcześnie nakazuje zastanowić się nad sformułowaniem dotyczącym ciężaru podatkowego („niszczy państwo ten, kto je podatkami uciska”).

W dziedzinie opodatkowania dochodzi do kolizji dwóch wartości – *salus publicae* i *salus civium*. Ustanawiając podatki, władza zwraca się do podatnika z uzasadnieniem – *salus rei publicae suprema lex esto*.

Natomiast podatnik pyta – a *salus civium*? I to pytanie jest upominaniem się o to, by ustawodawca był wobec podatnika lojalny. Ustawodawca, podejmując rozwiązania podatkowe, musi zatem pamiętać o tym, że zgodnie z Konstytucją⁶:

1) podatnik nie jest własnością państwa; jest natomiast równouprawnionym wobec państwa podmiotem; z mandatu podatnika sprawowana jest władza, w tym władza ustawodawcza; państwo, zgodnie z art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁷, jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli;

2) majątek podatnika musi być traktowany pod względem podatkowym zgodnie ze standardami konstytucyjnymi, które dotyczą wolności i praw ekonomicznych; majątku podatnika nie można traktować tak, jak gdyby miał on tylko znaczenie przejściowe i chwilowe; ustawodawstwo podatkowe nie może ingerować we własność w taki sposób, który prowadzi do naruszenia istoty prawa własności⁸.

⁵ Syr 8, 2.

⁶ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006, s. 66–95 oraz A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 67–91, a także J. Trzciński, *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6, s. 444–451.

⁷ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora*

2.2. Standardy postępowania celnika (poborca podatkowego)

Negatywne cechy osobowości celnika, który był poborcą podatkowym, uzmysławiają słowa wypowiedziane w modlitwie faryzeusza: „Boże, dziękuję Ci, że nie jestem jak inni ludzie: zdziercy, niesprawiedliwi, cudzołożnicy, albo jak i ten celnik”⁹.

Celnik, mając mocną pozycję prawną, pracuje na własny rachunek, a dla własnych korzyści finansowych stawia się ponad prawem¹⁰.

Celnicy nadużywali urzędu. Pazerność, chciwość, bezwzględność sprawiała, że pobierali podatki w wygórowanej wysokości. Podatki były wielokrotnością tego, co wedle prawa należało zapłacić. Nie dziwi, że w świadomości Izraelitów zakodował się pełen pogardy obraz celnika, a samo słowo „celnik” nabrało z czasem obelżywego znaczenia; celnik stał się jednym z najbardziej znienawidzonych ludzi starożytności.

Święty Jan Chrzciciel, udzielając szczególnych wskazań celnikom, którzy przyszli, by przyjąć chrzest, i zapytali: „Nauczycielu, co mamy czynić?”, odpowiedział: „Nie pobierajcie nic więcej ponad to, co wam wyznaczono”¹¹.

Tak więc celnicy usłyszeli, że mają być uczciwi, bo tylko w ten sposób mogą rzetelnie i godnie sprawować swój urząd. Pobór podatku jest ich powinnością, o czym przypomina List do Rzymian – „bo ci, którzy się tym zajmują, z woli Boga pełnią swój urząd”.

Jednakże wypełniając tę powinność, celnik nie może oszukiwać. Nie może wykorzystywać pełnionej funkcji, by brać więcej, niż wyznaczono. Tylko to, co wyznaczono, jest granicą obowiązku podatkowego, a przekroczenie tej granicy przez celnika jest złem¹².

Wojciecha Łączkowskiego, Lublin 2003; J. Trzeciński, *Refleksje nad stosowaniem art. 2 Konstytucji przez sądy administracyjne na przykładzie wyroku o sygn. I SA/Bk227/09*, [w:] D. Dudek, M. Gapski, W. Łączkowski (red.), *Amicus hominis et defensor iustitiae. Przyjaciel człowieka i obrońca sprawiedliwości. Księga Jubileuszowa w 70. rocznicę urodzin Sędziego Ferdynanda Ry-marza*, Lublin 2010.

⁹ Łk 18, 11.

¹⁰ Szerzej na ten temat zob. W. Rakocy, *Finanse i prace publiczne*, [w:] G. Witaszek (red.), *Życie społeczne w Biblii*, Lublin 1998 oraz J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i imperium rzymskiego*, „Perspectiva (VI)” 2007, nr 2(11).

¹¹ Łk 3, 12–13. Zob. na temat współczesnych relacji organ podatkowy a podatnik: D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013; idem, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015; W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12; R. Mastalski, *O stosowaniu prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

¹² Zob. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny...*; W. Rakocy, *Finanse i prace publiczne...* Ewangelia wspomina o dwóch celnikach – jeden z nich, Mateusz, był zwykłym poborcą podatkowym, a drugi, Zacheusz, pełnił funkcję przełożonego celników.

Współcześnie organy podatkowe powinny kierować się bardzo prostą i zachowującą od czasów biblijnych swój sens regułą, czyli nie pobierać nic więcej ponad to, co wynika z treści obowiązku podatkowego. Jest to działanie na podstawie i w granicach prawa, z poszanowaniem standardów interpretacyjnych oraz rozstrzyganiem wątpliwości zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*¹³.

Biblijny przekaz uświadamia także, że problem tkwi nie tyle w prawie, bo przecież ono było i obowiązywało, ile w mentalności poborcy podatkowego i przyczynach, które ją kształtują.

Tak jest i dzisiaj.

Organy podatkowe oceniane są według jednego podstawowego kryterium – sprawności w realizacji dochodów budżetowych. A to oznacza, że mniej istotne stają się środki i metody działania – liczy się skutek.

Przejęte są też kierunkową dyrektywą, która pochodzi od władzy publicznej – chronić interes finansowy państwa. Stanowić to może kształtowanie nawyku, aby dokonywać wykładni ekstensywnej obowiązków podatkowych i rozstrzygać zgodnie z regułą *in dubio pro fisco*.

Na mentalność wpływa też opacznie rozumiana potrzeba zachowania powagi władzy, czyli organu podatkowego. Kształtuje się nawyk rozstrzygania spraw w sposób, który formalnie respektuje gwarancje procesowe podatnika, a w rzeczywistości je omija. Znajduje to mocne wsparcie w tym, że organ podatkowy działa zgodnie z regułą *iudex in re sua*.

211

2.3. Podatnik – uwarunkowania postaw wobec obowiązków podatkowych

Z przekazu biblijnego wyraźnie wynika, że chrześcijanin powinien być wzorem uczciwości w płaceniu podatków.

2.3.1. Historia grosza czynszowego

Grosz czynszowy, czyli podatek dla Cezara, w każdej z Ewangelii, która to opisuje (tj. św. Mateusza, św. Marka i św. Łukasza), ujmowany

¹³ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; J. Małecki, *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, [w:] W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009; idem, *Przełożenie reguły lex falsa lex non est w prawie podatkowym*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012; zob. także A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 167–197.

jest, gdy chodzi o drobne niuanse, nieco inaczej, aczkolwiek jego wymowa w każdej z nich jest taka sama¹⁴.

Czy należy płacić podatek Cezarowi? Na to zdawałoby się proste pytanie nie było oczywistej odpowiedzi – z dwóch powodów:

1) dlatego, że podatek był dla Izraelitów zarówno symbolem uzależnienia od imperium rzymskiego, jak i symbolem upokorzenia;

2) dlatego, że poborca podatkowy, który zadawał z pozoru niewinne w treści pytanie, faktycznie zachował się nieetycznie, albowiem zastawił pułapkę¹⁵.

Dlaczego pytanie jest pułapką? Dlatego, że Jezus „może być pochwycony w mowie”, zarówno gdy odpowie „tak”, jak i wówczas, gdy odpowie „nie”.

Gdyby odpowiedź Jezusa brzmiała, że podatku Cezarowi nie należy płacić, oznaczałoby to wprost nawoływanie do nieposłuszeństwa i do buntu. Odpowiedź mogła uzasadniać aresztowanie i postawienie Jezusa przed sądem. Natomiast gdyby Jezus odpowiedział „tak, należy płacić”, to naraziłby się Izraelitom i z uwagi na to, że moneta z Tyberiuszem była symbolem uzależnienia od Rzymu, Jezus straciłby szacunek u ludzi i poparcie stronnictw żydowskich. Prowadziło to do pozbawienia autorytetu w społeczności żydowskiej¹⁶.

212 Jezus przejrzał podstęp i dlatego żądał, by okazano mu monetę, a po okazaniu denara, spytał: „Czyj nosi obraz i napis?”¹⁷.

Po otrzymaniu odpowiedzi, że na denarze uwidoczniiony jest wizerunek Cezara, padła odpowiedź Jezusa: „Oddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga”¹⁸.

2.3.2. Podatek świątynny

Ustanowienie podatku świątynnego nakazał Mojżeszowi sam Jahwe. Podatek ten utrzymywał świątynię, ale także dzięki niemu finansowano wydatki kapłanów pełniących w niej służbę. Przy tym kapłani jako jedyna grupa społeczna wyłączyli się z obowiązku płacenia podatku świątynnego¹⁹.

¹⁴ Szerzej na ten temat zob. Z. Żywica, „Wolność synów” w *Mateuszowych logiach Jezusa*, [w:] R. Bartnicki (red.), *Studia z biblistyki*, t. 7, Warszawa 1994; A. Świderkówna, *Co należy do Boga?*, „Znak” 1997, nr 510.

¹⁵ Szerzej na ten temat zob. A. Świderkówna, *Co należy...*

¹⁶ Z. Żywica, „Wolność synów”..., a także J. Gać, *Jezus i pieniądze*, „W drodze” 1997, nr 6(286) oraz A. Filipowicz, *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3(907).

¹⁷ Łk 20, 24.

¹⁸ Mt 22, 21.

¹⁹ Z. Żywica, *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Ełckie Studia Teologiczne” 2001, t. 2.

Gdy Jezus z uczniami dotarł do Kafarnaum, do Szymona Piotra pode-
szli poborcy dwudrachmy i zadali mu pytanie: „Wasz Nauczyciel nie płaci
didrachmy?”²⁰. Piotr odpowiedział: „tak”. Po tym odbyła się rozmowa po-
między Piotrem a Jezusem. Padło pytanie Jezusa do Szymona: „Szymonie,
jak ci się zdaje, od kogo królowie ziemscy pobierają daniny lub podatki?
Od synów swoich czy od obcych?”. Odpowiedź Piotra była następująca:
„Od obcych”. A na to Jezus: „A zatem synowie są wolni”²¹.

Dlaczego, skoro Jezus jest wolny od obowiązku zapłaty podatku, for-
muje pod adresem Piotra polecenie zapłaty? Ewangelia wyjaśnia to w spo-
sób następujący: „Żebyśmy jednak nie dali im powodu do zgorszenia, idź
nad jezioro i zarzuć wędkę. Weź pierwszą złowioną rybę, a gdy otworzysz
jej pyszczek, znajdziesz statera. Weź go i daj im za Mnie i za siebie”²².

Biblia uświadamia, że oszustwo jest grzechem. Nie można oszukiwać
państwa w sprawach dotyczących podatku, a samego oszustwa podatko-
wego nie można traktować w kategorii cnoty²³.

Nikt nie płaci podatków chętnie, płacenie jest bowiem uciążliwym
obowiązkiem.

Indywidualne postawy podatnika wobec idei obowiązku podatkowe-
go kształtują się w procesie ewolucyjnym nawarstwiających się na siebie
uwarunkowań społecznych, gospodarczych i ustrojowych. Postawy uwa-
runkowane są tradycją kulturową tej grupy społecznej, z której podatnik
wyrasta i z którą się utożsamia. Grupy te nie są monolitem. Różnią się od
siebie. Odzwierciedlają także różne sposoby dostosowywania się do idei
obowiązku podatkowego²⁴.

Te postawy, dotyczące oceny obowiązków podatkowych, odzwiercie-
dlają wartości, które w grupie są aprobowane, wyuczone i przekazywane
jako standard pożądanego, a więc właściwego zachowania członka danej
grupy społecznej.

W ramach grupy społecznej nie ma powszechnej zgody co do postaw
wobec idei obowiązków podatkowych, a w każdym razie zdarza się to nie-
zmiernie rzadko. Tak więc nie tylko poszczególne grupy społeczne różnią
się w tym zakresie od siebie, ale także ich członkowie różnią się między sobą.

Skoro świat wartości podatnika jest kształtowany w obrębie danej
grupy społecznej, a podatnik z tą grupą się identyfikuje, to będzie przy-
jmował takie postawy wobec idei obowiązku podatkowego, które znajdują
wsparcie w wartościach aprobowanych w danej grupie.

²⁰ Mt 17, 24.

²¹ Mt 17, 25–26.

²² Mt 17, 27.

²³ Szerzej na ten temat zob. J. Salij, *Płacenie podatków*, „W drodze” 2006, nr 1(389).

²⁴ Szerzej na ten temat zob. J. Finnis, *Prawo naturalne a uprawnienie naturalne*, Warsza-
wa 2001 oraz D. Lyons, *Etyka i rzędy prawa*, Warszawa 2000.

Postawa podatnika związana z aprobowaniem obowiązków podatkowych nie jest stała. Może trwać dopóty, dopóki nie pojawią się istotne zewnętrzne impulsy, które spowodują przewartościowanie postaw, a tym samym nastawienia wobec obowiązków podatkowych²⁵.

I te przekonania uzewnętrznione w postawie wobec obowiązku podatkowego nie oznaczają, że oceny je uzasadniające są prawdziwe bądź fałszywe. Mogą być słuszne i zasadne, ale w równym stopniu błędne i bezsensowne²⁶.

3. Legislacja podatkowa a polityka

Niewiele jest rzeczy, które byłyby traktowane z taką niechęcią i z takim niezadowoleniem jak podatki. Państwo i jednostka są bowiem przeciwnikami w obszarze podatkowym. Dlatego podatnik czuje się zobowiązany do tego, żeby sprawdzać nałożone na niego podatki, nie tylko pod względem ich ustrojowej legalności, ale także ich ekonomicznej zasadności²⁷.

214

Podatnik ma swoje wyobrażenie o racjonalności prawodawstwa podatkowego. Oczekuje, że prawodawca podatkowy działa tak, jak stosujący jasne reguły leczenia lekarz (przysięga Hipokratesa: *primum non nocere* – „po pierwsze nie szkodzić”). Lekarz przepisuje pacjentowi lekarstwo tylko w ilości niezbędnej do wyleczenia. Nie ma przesady i nadmiaru w dozowaniu środków farmakologicznych. Ustawodawca podatkowy rzadko takie kryteria spełnia. Jest raczej lekarzem, który upuszcza pacjentowi krew (pobiera podatki) według własnej potrzeby i – obserwując reakcje organizmu – próbuje ustalić, gdzie leży jego naturalna wytrzymałość (zdolność podatkowa). Czyni to metodą prób i błędów.

Współczesna legislacja podatkowa tak jak przed wiekami, tak i dziś uwikłana jest w politykę. To jedna z jej charakterystycznych prawidłowości. Polityk w procesie legislacji podatkowej przywołuje często argu-

²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 57–76.

²⁶ W. Łączkowski, *Prawo a sprawiedliwość*, [w:] A. Dębiński (red.), *Abiit non obiit. Księga poświęcona pamięci ks. prof. A. Kościa SVD*, Lublin 2013; patrz również J. Raz, *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, Warszawa 2000 oraz M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, a także A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.

²⁷ Zob. na ten temat W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1 oraz W. Nykiel, D. Strzelec, *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.

ment dotyczący respektowania przejrzystości reguł stanowienia prawa. Jednocześnie ten argument bywa zawoalowany partykularnym interesem grupy nacisku, która wyniosła polityka do władzy bądź miała w tym procesie znaczący udział. Dlatego polityk stara się odwzajemnić się grupie nacisku treścią prawodawstwa podatkowego. Ocena wpływu na proces prawotwórstwa podatkowego polityka skłania do przypomnienia myśli sformułowanej przez jednego z amerykańskich senatorów. Brzmi ona następująco: „Ty nie opodatkujesz mnie, a ja nie opodatkuję ciebie, ale za to wspólnie, razem, opodatkujemy tego faceta, który skrył się za drzewem, opodatkujemy go do szpiku kości”. Teza ta wyraża regułę postępowania. W sprawach podatkowych my, politycy, nie czynimy sobie wzajemnie krzywdy, ale ponieważ dochód podatkowy jest niezbędny, to znajźmy kogoś, kto poniesie ciężar podatków.

Polityk, który tak postępuje, zapomina o tym, że droga do rozumienia istoty podatku wiedzie przez rozumienie istoty państwa.

Brak standardów etycznych u prawodawcy może sprawić, że w następstwie opodatkowania dochodzi do erozji porządku społecznego i ekonomicznego, co niszczy spójność społeczeństwa, wprowadza destabilizację, chaos, poczucie niepewności.

Granice swobody, z jaką władza publiczna sięga do „sakiewki” podatnika, muszą wynikać z respektowania konstytucyjnych unormowań, które dotyczą wartości dóbr chronionych ustawą zasadniczą.

Standardy etyczne powinny stanowić zawsze spoiwo, które umożliwia funkcjonowanie państwa i społeczeństwa, i dlatego muszą być wspierane przez właściwą treść obowiązków podatkowych.

Władza publiczna jest zawsze odpowiedzialna zarówno za kształtowanie postaw wobec idei obowiązku podatkowego, jak i za egzekwowanie właściwych standardów etycznych w treści tych obowiązków. I nikt z władzy publicznej tej odpowiedzialności nie może zdjąć. Tej odpowiedzialności władza publiczna nie może od siebie odrzucić.

4. Wnioski

Władza publiczna, która działania ustawodawcze wywodzi z demokratycznego porządku prawnego, nie może – określając treść obowiązków podatkowych – kierować się takimi wartościami, które prowadzą co prawda do realizacji dobra publicznego, ale w taki sposób, że ów cel stawiany jest poza i ponad dobrem podatnika. Węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może być synonimem dowolności i arbitralności

w kształtowaniu ciężaru podatkowego. Oznaczałoby to pomijanie konstytucyjnych norm chroniących prawa i wolności ekonomiczne (art. 20, 21, 22, 32, 47, 64 Konstytucji).

Prawodawca, który czuje się zwolniony z obowiązku respektowania konstytucyjnego standardu prawidłowej legislacji podatkowej, postępuje zgodnie z dyrektywą – „w dziedzinie opodatkowania robię to, na co mam ochotę. Wolno mi”. Jest to przejaw pychy, zadufania i arogancji władzy przekonanej o swojej nieomyślności.

Takie myślenie prawodawcy sprawia, że podatnik, pokazując władzy „plecy”, odwzajemnia się obojętnością na los państwa, takie prawodawstwo, w połączeniu z inkwizycyjnym charakterem postępowania podatkowego, deformuje bowiem ideę i sens opodatkowania.

Władza powinna zrozumieć, że w popełnionych przez nią błędach prawodawczych, a także w mentalności działania organów podatkowych kryje się załączek coraz bardziej radykalnego buntu podatkowego.

Bibliografia

216

- Filipowicz A., *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3(907).
 Finnis J., *Prawo naturalne a uprawnienie naturalne*, Warszawa 2001.
 Gać J., *Jezus i pieniądze*, „W drodze” 1997, nr 6(286).
 Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
 Grapperhaus F.H.M., *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010.
 Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
 Klinkowski J., *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i imperium rzymskiego*, „Perspectiva (VI)” 2007, nr 2(11).
 Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.
 Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
 Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
 Lyons D., *Etyka i rządy prawa*, Warszawa 2000.
 Łączkowski W., *Prawo a sprawiedliwość*, [w:] A. Dębiński (red.), *Abiit non obiit. Księga poświęcona pamięci ks. prof. A. Kościa SVD*, Lublin 2013.
 Małecki J., *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009.
 Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003.

- Małecki J., *Przełożenie reguły lex falsa lex non est w prawie podatkowym*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *O stosowaniu prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Nykiel W., *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1.
- Nykiel W., Strzelec D., *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Rakocy W., *Finanse i prace publiczne*, [w:] G. Witaszek (red.), *Życie społeczne w Biblii*, Lublin 1998.
- Raz J., *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, Warszawa 2000.
- Salij J., *Płacenie podatków*, „W drodze” 2006, nr 1(389).
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Świderkówna A., *Co należy do Boga?*, „Znak” 1997, nr 510.
- Trzeciński J., *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6.
- Trzeciński J., *Refleksje nad stosowaniem art. 2 Konstytucji przez sądy administracyjne na przykładzie wyroku o sygn. I SA/Bk227/09*, [w:] D. Dudek, M. Gapski, W. Łączkowski (red.), *Amicus hominis et defensor iustitiae. Przyjaciel człowieka i obrońca sprawiedliwości. Księga Jubileuszowa w 70. rocznicę urodzin Sędziego Ferdynanda Rymarza*, Lublin 2010.
- Żywica Z., *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Ełckie Studia Teologiczne” 2001, t. 2.
- Żywica Z., *„Wolność synów” w Mateuszowych logiach Jezusa*, [w:] R. Bartnicki (red.), *Studia z biblistyki*, t. 7, Warszawa 1994.

Akty prawne

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

Streszczenie

Podatnik buduje poczucie pewności prawa, a więc i swojego bezpieczeństwa prawnego, zarówno na brzmieniu regulacji prawnej, jak i na tym, jak organ podatkowy stosuje przepisy prawa podatkowego.

Obowiązek podatkowy jest nie tylko uciążliwy, lecz także w równym stopniu skomplikowany, trudny w odbiorze („to, co dziś jest dozwolone, jutro jest już zakazane”), a więc i w zrozumieniu. Po to, by podatnik mógł postąpić świadomie, wykonując prawidłowo obowiązek podatkowy, a nie dokonywać tylko intuicyjnego wyboru, musi mieć wiedzę na temat jego treści, czyli musi znać prawo podatkowe. Tymczasem, *ubi ius incertum, ibi ius nullum* (gdzie prawo niepewne, tam nie ma prawa).

Organy podatkowe działają zgodnie z zasadą *iudex in re sua* – rozstrzygają spór, którego wynikiem są zainteresowane. Dbłość o „grosz publiczny” ma rozgrzeszać – w ich mniemaniu – profiskalną interpretację obowiązków podatkowych. Ten sposób myślenia i działania to przekreślenie gwarancji procesowych podatnika, ujętych w Ordynacji podatkowej. W mentalności prawodawcy i organów podatkowych zakorzenił się głęboki oportunizm, który niejednokrotnie sprawia, że obowiązki podatkowe są sprzeczne ze standardem, który wyznacza art. 2 Konstytucji RP.

Słowa kluczowe: prawidłowa legislacja podatkowa, bezpieczeństwo prawne podatnika, mentalność organów podatkowych, postawa wobec obowiązków podatkowych, samowola prawodawcza, naruszanie granic opodatkowania