

1. Wprowadzenie

Etyka jako ogół norm i ocen moralnych w danym środowisku, społeczeństwie a także w określonym momencie dziejowym stanowi wyznacznik refleksji nad tym, czy postępowanie człowieka pod względem etycznym jest zgodne z ogólnie przyjętymi zasadami, czy może narusza pewne normy tym samym nie zasługując na akceptację wśród innych członków zbiorowości. Problem stanowienia prawa podatkowego, jego stosowanie, a także egzekwowanie jest, a przynajmniej powinien, być bez wątpienia ściśle kojarzony z zasadami etycznymi. Ludzkość w całej swojej długowiecznej historii spotykała się z dylematami i refleksjami na temat sprawiedliwości oraz zasadności podatku, co w efekcie doprowadziło do ukształtowania się postulatów budowy sprawiedliwego systemu podatkowego cechującego się wysokim standardem etycznym.

Etyka w opodatkowaniu kojarzona jest nie bez powodu z postulatem sprawiedliwości. Dotyka ona przede wszystkim dwóch płaszczyzn, prawodawstwa podatkowego, oraz podatnika. Prawodawca podatkowy decydując o kształcie obowiązków podatkowych boryka się z problemem uwzględnienia normy etycznej w opodatkowaniu. Problem ten polega przede wszystkim na wątpliwości, czy uwzględnienie minimum etycznego w opodatkowaniu nie przekreśli dochodów fiskalnych państwa. Z drugiej strony natomiast ustalając granice opodatkowania bez uwzględnienia etycznej normy sprawiedliwości prawodawca może narazić się na brak akceptacji ze strony podatnika, co skutkować będzie w najlepszym przypadku unikaniem realizacji obowiązków podatkowych przez zobowiązanych. Dlatego też stanem pożądanym zarówno przez podatnika jak i przez prawodawcę jest znalezienie „złotego środka”¹ w stanowieniu obciążeń podatkowych. Ustanowienie granic opodatkowania między niedostatkiem, a nadmiarem wydaje się gwarantować respektowanie etycznej idei sprawiedliwości oraz realizację oczekiwanych przez prawodawcę funkcji fiskalnych podatku.

Z punktu widzenia podatnika istotnym jest, aby prawo podatkowe cechowało się walorem etycznej normy sprawiedliwości, chociażby dlatego, iż fakt ten rzutuje na psychologiczny poziom granic opodatkowania. W doktrynie prawa podatkowego uważa się, iż trudno znaleźć jest związek przyczynowy pomiędzy wysokością ustanowionego ciężaru podatkowego, a wpływem z dochodów podatkowych do budżetu państwa. Zjawisko to

¹ Arystoteles uważał, że cnoty etyczne mieszczą się w tzw. "złotym środku", natomiast z cnot etycznych najwyższą jest sprawiedliwość.

tłumaczone jest przede wszystkim naturalną skłonnością podatnika do sprzeciwu wobec świadczeń podatkowych. Zauważyć jednak należy, iż podatnik dostrzegając choć minimum sprawiedliwości w ciążącym na nim obowiązku podatkowym, uzna iż mimo tego, że ogranicza on jego własność, zapłata podatku jest uzasadniona etycznie.

Sprawiedliwe opodatkowanie uwzględniające nurt etyczny jest istotnym elementem mającym wpływ na moralność, a także mentalność podatkową zarówno prawodawcy jak i podatnika. W konsekwencji rzutuje na efektywne realizowanie dochodowej funkcji podatku, dlatego też niezwykle istotnym jest, aby stanowienie prawa podatkowego respektowało zasady etyczne, dążąc do załagodzenia naturalnego konfliktu interesów państwa i podatnika.

2. Etyczna norma sprawiedliwości zawarta w koncepcjach podatkowych

Koncepcja ofiary podatkowej, a co za tym idzie rozważania na temat jej zasadności towarzyszą człowiekowi od początku jego istnienia. Studiując historię myśli podatkowej dojść można do wniosku, iż pierwsze udokumentowane wzmianki na temat poboru podatku pojawiają się już w momencie budowania arki Noego, aby kolejno poprzez kultury Egiptu, Grecji, Rzymu, epokę średniowiecza, wiek XVI i XVII dojść do pierwszych znaczących koncepcji podatkowych stworzonych na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej. Liberalna koncepcja podatkowa formułowała m. in. zasady dotyczące etyki opodatkowania, które gwarantować miały sprawiedliwe rozkładanie ciężarów podatkowych².

Prekursorem koncepcji sprawiedliwego kształtowania świadczeń podatkowych był Adam Smith, który na gruncie głoszonej przez prawo naturalne zasady sprawiedliwości opracował nowe poglądy dotyczące zasad opodatkowania. Jedną z najbardziej doniosłych i istotnych tez sformułowanych przez Smitha, jest zasada równomierności opodatkowania. Wskazuje ona, iż niezbędnym dla sprawiedliwego rozkładania obowiązków podatkowych jest uwzględnienie nurtu etycznego właściwego dla danej epoki³. Dla Smitha najważniejszym problemem było odnalezienie odpowiedzi na pytanie, według jakich kryteriów należy mierzyć obowiązek finansowania ciężarów publicznych. O ile obowiązek płacenia podatków jest powszechny dla wszystkich, którzy pod opieką państwa uzyskują dochód, to problematyczne jest to, w jakim stopniu każdy powinien uczestniczyć w finansowaniu wydatków publicznych. Autor dość wyraźnie podkreśla, iż wysokość obciążenia podatkowego powinna być wypadkową w stosunku do korzyści, jakie każdy z podatników otrzymuje ze strony państwa. Korzyściami tymi są przede wszystkim: ochrona własności,

² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011., s. 25.

³ *Ibidem*, s. 41.

zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, a także sprawny wymiar sprawiedliwości. Wielkość obciążenia podatkowego uzależniona miała być także od zdolności płatniczej każdego z podatników. Biorąc pod uwagę dwa aspekty: zdolności płatniczej i ekwiwalencji, Smith sformułował następujące tezy⁴:

- 1) „nikt nie powinien płacić wyższych podatków, aniżeli jest w stanie płacić”,
- 2) „nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swoich dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji”,
- 3) spod opodatkowania należy wyłączyć dochody „ukształtowane na poziomie niezbędnego dla życia minimum”.

Analizując powyższe rozważania należy zauważyć, iż Smith przyjmuje jako podstawową zasadę sprawiedliwości podatkowej tezę, iż zdolność płatnicza powinna być znaczącym elementem decydującym o wysokości nakładanych ciężarów podatkowych. Jego zdaniem etyczne opodatkowanie oparte o zasadę równomierności w rozkładzie ciężaru podatkowego pozwala z jednej strony na zachowanie źródła opodatkowania w przypadku podatnika, a także pozwala utrzymać na zadowalającym poziomie wpływy z dochodów podatkowych do budżetu państwa.

Kolejnym autorem koncepcji podatkowych był David Ricardo. Podobnie jak Adam Smith był on zwolennikiem liberalizmu ekonomicznego jednak swoje postulaty formułował w sposób od Szkota odmienny. Najbardziej doniosłą zasadą zaproponowaną przez Ricardo była „reguła edynburska”. Przedstawiała ona etyczny postulat o następującym brzmieniu: *leave them as you find them*.

Zdaniem Ricardo o racjonalności i sprawiedliwości podatku, a także o „szkodzie” jaką może on powodować w stosunku do dochodu podatnika nie przesądza jeden wybrany podatek, a cały system podatkowy. Dlatego formułuje on maksymę zgodnie z którą obciążenia podatkowe jako całość nie mogą powodować naruszenia źródła opodatkowania. Oczwistym jest, iż istnieje zależność między zwiększaniem wysokości obciążenia podatkowego, a zmniejszeniem siły nabywczej podatnika, zwykle powoduje to zjawisko przekreślenia motywu zysku, a co za tym idzie zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej. W tej sytuacji nie trzeba dochodzić do daleko idących wniosków, aby stwierdzić, że jest to zachowanie bardzo niekorzystne zarówno dla podatnika jak i przede

⁴ A. Gomułowicz, *Etyka a opodatkowanie* [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, pod red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzcinski, Warszawa 2005, s. 174.

wszystkim dla państwa. Ricardo dostrzega fakt, iż to zdolność podatników do ponoszenia ciężarów podatkowych stanowi o sile państwa, ponieważ to wpływy z zapłaconych przez nich podatków zasilają budżet państwa. Autor reguł edynburskiej oczywiście wskazuje na fakt, iż zapłata podatku powoduje zmianę sytuacji dochodowej i majątkowej podatnika, jednak wyraźnie podkreśla, iż zmiana ta nie może być nadmierna, a podatek ma spełniać ideę neutralności, dzięki czemu nie będzie powodował rezygnacji podatnika z prowadzenia działalności będącej źródłem opodatkowania. Etyczny postulat opodatkowania realizowany będzie w stanowieniu takiego prawa podatkowego, które będzie przyjazne dla podatnika (będzie respektowało jego zdolność płatniczą) a także przyjazne dla państwa (zapewni stabilny trwały dochód budżetowy).

W opozycji do liberalnych koncepcji podatkowych, wybitny przedstawiciel nurtu zwanego "socjalizmem katedr uniwersyteckich"⁵ Adolf Wagner sformułował nowy, odmienny od poprzedniego pogląd na system opodatkowania. Przede wszystkim jego koncepcja zakładała, iż funkcja dochodowa podatku nie jest jedyną. Jego zdaniem oprócz wpływów do budżetu państwa, podatki zapewnić mogą realizację funkcji interwencyjnej państwa. Z punktu widzenia sprawiedliwości Wagner sformułował koncepcję, która stanowi, iż mechanizmem niwelującym, nierówny co do zasady podział dóbr przez rynek, jest właśnie obciążenie podatkowe. Dzięki podatkowi i odpowiedniemu ustalaniu wysokości jego obciążenia państwo może dokonać zmiany w proporcjach podziału produktu socjalnego i tym samym skorygować nierówności, które występują w społeczeństwie ze względu na brak jednakowej możliwości bogacenia się. Podział ten ma dokonać się m. in. dzięki zastosowaniu stawki progresywnej.

Wagner podkreśla także, iż elementami etycznego opodatkowania jest jego równomierność i powszechność. Jego zdaniem podatki powinni płacić wszyscy, a obowiązkiem podatkowym objęty zostać musi dochód z każdego źródła. Tak rozumiana powszechność nie wyklucza oczywiście progów podatkowych zwalniających z opodatkowania ze względu na konieczność zachowania przez podatnika minimum egzystencji. Wagner zauważa także konieczność rozróżnienia opodatkowania w stosunku do dochodu fundowanego i niefundowanego, podkreślając jednocześnie, iż nie stanowi to zróżnicowanie naruszenia zasady powszechności opodatkowania.

Zdaniem Wagnera nurt etyczny w opodatkowaniu zrealizowany zostanie także wtedy, gdy opodatkowanie nie będzie przekreślało motywu zysku. Postulat ten zostanie zrealizowany

⁵ *Ibidem*, s. 176.

przy zastosowaniu stawki progresywnej, jednak progresja ta przebiegać musi w sposób łagodny.

Czerpiąc ze wszystkich opisanych powyżej koncepcji, swoją myśl podatkową opracował Fritz Neumark. Autor, którego teorie powstawały w drugiej połowie XX wieku⁶ twierdził, iż wszystkie dotychczasowe koncepcje podatkowe są słuszne jednak nie można zastosować ich w nowej sytuacji gospodarczej i społecznej XX wieku. Jego zdaniem teorie Smitha, Ricardo, Wagnera łączyła jedna myśl, mianowicie każdy z jego poprzedników podnosił, iż racjonalny podatek musi cechować się walorem sprawiedliwości. Neumark formułując własne etyczno-społeczne postulaty zakłada, iż podatek powinien być nakładany zgodnie z regułą powszechności, równomierności, a także z zasadą redystrybucji dochodu i majątku. W tych elementach upatrywał on sprawiedliwego systemu podatkowego.

Równomierność w teorii Neumarka rozpatrywana jest pod względem dwóch kryteriów: podmiotowego (te same prawa i obowiązki dla wszystkich podlegających opodatkowaniu) i przedmiotowego (kryterium równego traktowania jest przedmiot podatku – przychód, dochód, zysk, majątek). Analizując powyższą teorię uznać można, iż równość zagwarantowana będzie wtedy, gdy prawodawca „potraktuje” podatników w sposób nierówny, zindywidualizowany, ponieważ o wysokości obowiązku podatkowego decydować powinien poziom ich przychodu, dochodu, zysku lub majątku.

Oprócz równości w opodatkowaniu, gwarantem zrealizowania etycznej normy sprawiedliwości jest powszechność obowiązku podatkowego. Neumark podkreśla, że niedopuszczalnym byłoby tolerowanie różnic w sposobie traktowania poszczególnych podatników. Co do stawki opodatkowania Neumark opowiada się za progresją podatkową wskazując jednocześnie, iż walor sprawiedliwości mogą też gwarantować inne sposoby rozłożenia obciążeń podatkowych⁷. Podobnie jak Wagner, uważa on iż system podatkowy może być skutecznym narzędziem w rękach państwa służącym realizowaniu funkcji redystrybucyjnej.

Podsumowując powyższe rozważania, stwierdzić można, iż koncepcje podatkowe mogą, a z pewnością powinny być ważnym elementem przy tworzeniu przez prawodawcę rozwiązań podatkowych. Z punktu widzenia ich adekwatności w stosunku do ciągle zmieniających się warunków gospodarczo-społecznych powinny być one nieustannie zmieniane i dostosowywane do aktualnych potrzeb.

⁶ Zgodnie z informacją dostępną na stronie internetowej: http://en.citizendium.org/wiki/Fritz_Neumark, z dnia 1.05.2012, data cytowania 1.05.2012.

⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 72

Nie istniały w historii myśli podatkowej koncepcje uniwersalne. Istotne jest, aby tezy formułowane w przyszłości uwzględniały reguły już wypracowane zapewniając tym samym walor ciągłości i gwarantując ewaluację słusznych i cennych postulatów wypracowanych w przeszłości. Spowoduje to bez wątpienia wzbogacenie katalogu i treści etycznych zasad opodatkowania, powodując mnogość poglądów, a zarazem ich konfrontację, co doprowadzi do jeszcze bardziej kompleksowego i obiektywnego rozprawiania na temat etycznego formułowania systemu podatkowego. Wszystkie te elementy powinny składać się na tworzenie etycznego, przyjaznego dla podatnika prawa, a prawodawcy dostarczyć cennych uwag co do stanowienia etycznych obowiązków podatkowych.

3. Konstytucja jako gwarancja etycznego opodatkowania

Bezsprzecznie przyjąć można, iż Konstytucja jako ustawa zasadnicza jest najwyższym gwarantem sprawiedliwego, a zarazem etycznego opodatkowania⁸. Ustanawianie podatku zgodnie z założeniami Konstytucji pozwala podatnikowi na założenie, iż obowiązek na nim ciąży jest uzasadniony, a wynikające z niego ograniczenia konstytucyjnych wolności nie będą ustanawiane ponad miarę. Konstytucja w swojej treści, a dokładnie w art. 217 określa jaką treść winny mieć ustawy podatkowe⁹, wyznaczając tym samym zakres reguł których przestrzegać musi ustawodawca podatkowy w stanowieniu prawa. W doktrynie podnosi się¹⁰, iż art. 217 należy do tego rodzaju przepisów, które mają charakter gwarancyjny dla jednostki.

Ze względu na to uzasadnionym wydaje się być pogląd, iż właściwą jest interpretacja rozszerzająca terminów użytych w tych przepisach. Z punktu widzenia podatnika i ochrony jego praw taka koncepcja wydaje się gwarantować większe bezpieczeństwo i realizację etycznych postulatów sprawiedliwego opodatkowania.

Szereg przepisów zawartych w Konstytucji składa się na katalog wytycznych dla prawodawcy, których nie przestrzeganie skutkować może pozbawieniem prawa podatkowego waloru sprawiedliwości. Oczywistym jest, iż podatek spotka się z oporem ze strony jego adresatów, gdy jego ciężar nie będzie respektował poziomu zdolności płatniczej podatników. Ustawodawca jednak kuszony motywem powiększenia dochodów budżetowych skłonny jest do przekraczania granic opodatkowania. W ochronie podatników staje art. 31 Konstytucji,

⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy, a godność podatnika* [w:] *Prawość i Godność*, pod red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, s. 135.

⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji* (w:) *Ex iniuria non oritur ius*, pod red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 207.

¹⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, *Zesz.Nauk.Sąd.Admin*, 2011, nr 2

który w ust. 3 stanowi, iż prawa i wolności obywatela mogą być ograniczane tylko w ustawie, ze względu na ważny interes społeczny, a co najważniejsze ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wynikającej z tych praw. Zasada proporcjonalności jest gwarancją tego, że podatki stanowione będą tylko przez parlament, w określonym celu (bezpieczeństwo wewnętrzne, zewnętrzne, porządek publiczny), a także ich zapłacenie nie spowoduje, że podatnik będzie zmuszony m.in. do zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej. Przepis ten spełnia niezwykle istotną rolę w hamowaniu „zamiarów” ustawodawcy, podatnik natomiast ma wyraźną podstawę do tego, aby dochodzić swoich praw, gdy pozbawione waloru etycznego ciężary podatkowe godzą w jego konstytucyjne wolności.

Ważną dyrektywę dla procesu legislacyjnego ustawodawca odczyta z art. 32 Konstytucji. Wysłowiona w nim zasada równości odnosi się do sfery zarówno stanowienia jak i stosowania prawa, a ponadto formułuje zasadę zakazu dyskryminacji w życiu gospodarczym. Przenosząc postanowienia art. 32. na grunt prawa podatkowego należy przyjąć, iż:

- a. wszyscy adresaci obowiązku podatkowego są równi wobec prawa, a zatem powinni być równo traktowani w przypadku stosowania prawa;
- b. wszyscy adresaci obowiązku podatkowego są równi w prawie - tak rozumiana równość natomiast, zakłada tworzenie prawa, które nie dyskryminuje, ani nie uprzywilejowuje adresatów norm prawa podatkowego.

Konstytucyjna zasada równości zyskuje na gruncie prawa podatkowego szczególne znaczenie. Charakter podatku obejmuje swoim zasięgiem sferę wolności konstytucyjnych, takich jak prawo własności, czy prawo dziedziczenia, uderzając tym samym w istotne sfery życia społecznego i ekonomicznego. Właśnie ze względu na takie cechy równość w Konstytucyjnym ujęciu stanowi etyczny postulat sprawiedliwości.

Istotnym z punktu widzenia prawidłowego postrzegania zasady równości, jest fakt, iż wymaga ona, aby w odniesieniu do takich samych zdarzeń podatkowych stosować takie same następstwa podatkowe. Oznacza to, że równość dopuszcza pewnego rodzaju różnicowanie sytuacji podatnika. W doktrynie podnosi się, że: „[...] zasada równości podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby to, co jest w sensie podatkowym niejednakowe, było opodatkowane stosownie do istniejących odmienności, a więc w różny sposób”¹¹. Ze względu na postulat etycznego opodatkowania ważne jest to, aby różnicowanie sytuacji prawnej podatnika nie miało charakteru samowoli prawodawczej.

¹¹ A. Gomułowicz, *op.cit.*, s 186.

Z punktu widzenia obowiązków podatnika, ważnym wydaje się być art. 84 Konstytucji. Rozwiewa on wszelkie wątpliwości co do konieczności ponoszenia ciężarów podatkowych. Stanowi bowiem regułę, iż każdy obowiązany jest do spełniania świadczeń publicznych w tym także podatków. Przepis ten formułuje zasadę powszechności opodatkowania, która wynika m. in. z idei państwa jako umowy społecznej. Opodatkowanie powinno dotyczyć każdego, ponieważ każdy w określonym zakresie korzysta ze świadczeń państwa. Ponadto analizując art. 82 Konstytucji każdy zobowiązany jest do dbania o dobro wspólne, dlatego powinien przyczyniać się do finansowania wydatków publicznych. Prof. Andrzej Gomułowicz podkreśla, iż „Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek jest świadczeniem ustanawianym nie dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy”, Ponadto dodaje, iż: „Podatkowa ingerencja w sferę praw i wolności ekonomicznych zyskuje prawną legitymację tylko wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz wspólnego dobra”. Dlatego też należy twierdzić, iż obowiązek podatkowy nie jest obowiązkiem ze wszech miar pozbawionym etycznych walorów. Wydaje się zatem, że sama idea wspólnego świadczenia na cel publiczny jest ideą właściwą, jednak to od ustawodawcy i od sposobu ukształtowania przez niego rozkładu ciężarów podatkowych zależeć będzie czy obowiązek ten zachowa walor etyczny.

Podsumowując aspekt związany z Konstytucją jako gwarantem sprawiedliwego i etycznego opodatkowania, nie można zapomnieć o art. 79. Zgodnie z jego treścią każdy, którego konstytucyjne prawa lub wolności zostały naruszone, ma prawo do wniesienia skargi do Trybunału Konstytucyjnego. W sytuacji, gdy proces legislacyjny w konsekwencji popełnionych błędów lub nacisków ze strony grup politycznych, nie gwarantuje sprawiedliwego, zgodnego z postulatami konstytucyjnymi opodatkowania, to właśnie Trybunał Konstytucyjny przywraca przepisom prawa walor sprawiedliwości. Przez swoje kompetencje eliminowania z obiegu prawnego niekonstytucyjnych przepisów, Trybunał Konstytucyjny wpływa na tworzenie spójnego, sprawiedliwego, cechującego się walorem etycznym prawa podatkowego.

4. Przestrzeganie etycznych postulatów opodatkowania a mentalność i moralność podatkowa

„Płacę, ale płacę” tak w sposób żartobliwy scharakteryzować można postawę podatników wobec obowiązku ponoszenia danin publicznych. Rzeczą oczywistą jest, iż nie można takiego ujęcia generalizować i odnosić do ogółu jednak opór wobec realizacji obowiązków podatkowych, przynajmniej psychologiczny opór jest dość powszechnie spotykaną reakcją. Przyczyn takiego zachowania należy upatrywać w samej definicji podatku, gdzie występuje pojęcie przymusu. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na to, iż podatek niejako stanowi przeszkodę w dążeniu człowieka do osiągnięcia i pomnożenia swojego majątku. Ponadto opór wobec opodatkowania jest tym większy, im bardziej system podatkowy uznawany jest za niesprawiedliwy. Mentalność podatkowa w każdym państwie może mieć odmienny charakter. W Polsce postawa wobec opodatkowania ukształtowana została w znacznej mierze przez wydarzenia historyczne. Stosunek do podatku jest głównie odwzorowaniem stosunku do władzy państwowej, oraz do samego państwa. W Polsce państwo jak i władza traktowana była wielokrotnie jako obca, a uchylanie się od stanowionych przez nią obowiązków było czymś w rodzaju patriotycznego obowiązku. Społeczeństwo nie akceptowało obowiązków narzucanych przez władzę, stosunek do państwa i prawa tracił swoją wartość, a życie publiczne przyjęło nowe reguły postępowania, odmienne od narzuconych przez nieakceptowaną władzę.

Mentalność w spełnianiu obowiązków publicznych przez podatnika w znacznej mierze zależy także od tego, jaką postawę w stosunku do opodatkowania reprezentuje grupa społeczna do której przynależy podatnik. Jeżeli publiczna ofiara w danym społeczeństwie nie jest aprobowana to oczywistym jest, że podatnik chcący utożsamiać się z daną grupą społeczną również uzna podatek za niesłuszny.

Postawa podatnika wobec podatku uzależniona jest zatem od nastawienia i gotowości do realizowania obowiązków podatkowych przez innych członków społeczeństwa. Ich nastawienie wobec opodatkowania wydaje się być natomiast pochodną rozwiązań, jakie stosuje prawodawca podatkowy, a także organy administracji skarbowej. Dlatego też nie bez znaczenia w przedmiocie realizowania obowiązków podatkowych wydaje się być mentalność organów podatkowych. Od tego bowiem, jak organy realizują etyczne postulaty stosowania prawa, zależeć będzie jak obowiązki podatkowe będą realizowane. Praca poborcy podatkowego od samego jej początku cechowała się negatywnym zabarwieniem. Osoby odpowiedzialne za ściąganie danin publicznych często nazywane były

pazernymi natrętami¹². Obecnie stosunek do organów podatkowych nie uległ zmianie i w dalszym ciągu rzutuje na postawę reprezentowaną przez podatników.

Nieustanna niechęć w stosunku do aparatu skarbowego jest reakcją podatników na nastawienie organów wobec opodatkowania. To właśnie podatek zdaniem fiskusa bez względu na okoliczności zawsze powinien przysparzać dochodów budżetowych. Stanowisko takie nie powinno budzić kontrowersji, gdyż skuteczność aparatu skarbowego rozumiana jest jako sprawne realizowanie dochodów państwa. Uwagę zwrócić jednak należy na to, iż spoglądanie na cel nie zważając na środki jego osiągnięcia może doprowadzić do nadmiernego fiskalizmu, tym samym powodując naruszenie praworządności i zasad etycznych. W sytuacji, gdy bez względu na okoliczności, głównym motywem postępowania podatkowego będzie dążenie do skutecznego i efektywnego finansowo działania, obowiązki podatkowe bez wątpienia spotkają się z nasilonym i słusznym oporem podatników.

Nie bez znaczenia dla kształtowania opinii o organach podatkowych wydaje się też być fakt, iż wysokość premii oraz nagród im przyznawanych, często zależy od efektywności poboru danin publicznych. Rzeczą oczywistą jest, że w tej sytuacji troska o obiektywizm działania poborców jest jak najbardziej uzasadniona. Subiektywne postępowanie aparatu skarbowego przy realizowaniu dochodów budżetowych państwa, podobnie jak w sytuacji opisanej powyżej, bardzo często spotyka się z oporem podatników. Oporem, którego źródła należy upatrywać w braku zaufania podatników w stosunku do państwa. Powoduje to bardzo negatywne konsekwencje, ponieważ istnieje obawa, że podatnicy takie postępowanie administracji podatkowej uznawać zaczną za standard, a to z kolei spowoduje, że ukształtuje się stereotyp organu, który bez względu na okoliczności zawsze podejmuje decyzję na własną korzyść.

Kolejnym zachowaniem organów administracji skarbowej, zasługującym na krytykę jest nieodparta pokusa, aby błędnie podtrzymywać autorytet władzy podatkowej. Zgodnie z tą teorią organy odwoławcze, bez względu na okoliczności, utrzymują w mocy decyzję pierwszej instancji chcąc tym samym podkreślić swój autorytet i pokazać układ sił panujący w stosunku podatek – państwo.¹³ W kontaktach z organami podatkowymi bardzo trudno o obiektywizm między innymi również z tego powodu, iż działają one w oparciu o zasadę *iudex in re sua*. W założeniu oczywiście postępowanie takie musi odbywać się zgodnie z wymogami zasady praworządności jednak niejednokrotnie pozycja organu w publicznoprawnym stosunku pomiędzy podatnikiem a

¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 284.

¹³ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 255.

państwem może być nadużywana. Dodatkowo zauważyć należy, iż struktura podporządkowania w aparacie skarbowym stawia na hierarchicznie najwyższej pozycji Ministra Finansów. Jednym z jego zadań jest obowiązek zachowania jednolitości stosowania przepisów podatkowych. Funkcja ta realizowana jest m.in. przez wydawanie sugestii w postaci opinii, zaleceń, objaśnień. Niepewnym byłoby założenie, iż szef resortu jest politycznie neutralny w podejmowaniu decyzji i wydawaniu zaleceń dla zależnych od siebie organów. W sytuacji, gdy Ordynacja Podatkowa pozwala decydować o pewnych kwestiach w ramach uznania istnieje ryzyko, że polityczna opcja reprezentowana przez Ministra Finansów znajdzie swoje odwzorowanie w efekcie końcowym¹⁴.

Konkludując powyższe rozważania należy stwierdzić, iż bardzo istotnym jest, aby nie tylko proces stanowienia, ale także proces stosowania prawa podatkowego, cechował się realizowaniem etycznych norm postępowania. Etyka jako filozofia zajmując się między innymi oceną ludzkich zachowań, oraz wartościowaniem tych zachowań pod względem moralnym. Wyznacznikami moralności w tym przypadku powinny być standardy o charakterze uniwersalnym, przyjęte jako elementarne standardy moralne obecne w każdym systemie prawa. Zgodnie z koncepcją prawa naturalnego normy moralne powinny przenikać normy stanowione i wspólnie tworzyć harmonijną całość. Stosując prawo podatkowe organy powinny unikać zachowań kontrowersyjnych etycznie, postępować zgodnie z zasadami prawdy obiektywnej, oraz wyzbywać się subiektywnych poczynań. Zarówno prawo jak i proces jego stosowania zasługuje na autorytet tylko wtedy, gdy odpowiada standardom moralnym.

Spór o etykę w opodatkowaniu toczy się od zawsze i jest konfliktem interesów materialnych podatnika i państwa. Ustawodawca podatkowy, aby osiągnąć zamierzony cel musi w stanowionym przez siebie obowiązku podatkowym uwzględnić aspekt moralny. Z pewnością, gdy podatnicy dostrzegą, że organy podatkowe są godne zaufania, praworządne, a także dbają w równej mierze o interes państwa i interes podatnika, zmieni się sposób ich podejścia do rzetelnego realizowania obowiązków podatkowych.

¹⁴ J. Małecki, *op. cit.*, s. 140.

5. Zakończenie

„Mało kto pamięta na co dzień, że o sposobie wydania ok. 50 groszy z każdej złotówki dochodu przeciętnego Polaka decyduje nie on sam”¹⁵. To niezwykle trafnie sformułowane spostrzeżenie w dość wyraźny sposób odwzorowuje doniosłość opodatkowania w życiu każdego podatnika. Twierdzenie to potęguje przekonanie o konieczności respektowania postulatów etycznego opodatkowania w sposobie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

Coraz większa świadomość prawna podatników oraz europejskie standardy stanowienia prawa podatkowego sprawiają, że problemy etycznego opodatkowania, są dostrzegane i stanowią istotny element towarzyszący ustanawianiu obowiązków podatkowych. Gwarantuje to, iż nurt etyczny w opodatkowaniu nie pozostanie na marginesie zarówno naukowych rozważań, jak i ustawodawczych przedsięwzięć prawodawcy podatkowego.

¹⁵ H. Ćwikliński, *Wstęp do refleksji nad etyką wydawania wpływów z podatków i korzystania z tych funduszy* (w:) *Etyka a podatki i doradztwo podatkowe*, pod red. H. Ćwiklińskiego, B. Kubska-Maciejewicz, Z. Godecki, Poznań 2006.

STRESZCZENIE

Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny (Paweł Grzybowski)

Artykuł obejmować będzie podstawowe zagadnienia związane z pojęciem realizacji etycznej normy opodatkowania. Po przedstawieniu ogólnych uwag związanych z wypracowanymi na przestrzeni lat koncepcjami podatkowymi, przywołaniem autorytetów w dziedzinie liberalnej koncepcji podatkowej, omówione zostaną aspekty Konstytucji RP jako gwarancji etycznego i sprawiedliwego opodatkowania. Zostaną poruszone tematy związane

z koniecznością realizowania etycznych postulatów w zakresie stanowienia i stosowania prawa celem stworzenia spójnego, sprawiedliwego, cechującego się walorem etycznym systemu prawa podatkowego. W artykule zostaną omówione także kwestie mentalności i moralności, zarówno podatników, jaki aparatu skarbowego, ich wpływ na realizowanie obowiązków podatkowych, a także zależności między moralnością dwóch antagonistycznie nastawionych do siebie stron.

Jednym z wiodących zagadnień omawianych w artykule będą także rozważania nad słusnością kierunków i postulatów, wykształconych na gruncie nauki, koniecznych do realizowania etycznej normy sprawiedliwości w opodatkowaniu.

SUMMARY

The ethics of tax system (Paweł Grzybowski)

The following article will cover the issue of the realisation of tax system's ethic principles. After having presented general remarks on tax concepts developed over the years and having introduced authority figures with recognised expertise in the area of liberal tax concept, the author of the article will focus on the question of the guarantee of the ethical and fair tax system in the Constitution of Republic of Poland. He will stress the necessity of the realisation of ethical assumptions concerning law-making and law-applying in order to create coherent, just and characterised by its ethical value tax law system. He will also discuss the question of mentality and morality of both taxpayers and tax authorities, its influence on tax duties' execution, likewise the connection between the morality of those two antagonistic parties.

The question of the rightness of movements and their programs developed by the science, vital to the realisation of the tax system's ethic principles, will be the main question covered by the article.