

Adam Kucharski*

WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWNOPODATKOWE W KONTEKŚCIE SZKICU WSKAZAŃ KATOLICKIEJ NAUKI SPOŁECZNEJ

1. Wprowadzenie

Społeczny charakter człowieka oraz potrzeba samoorganizacji społeczeństwa wymuszają świadczenia na rzecz wspólnoty. Ich charakter, wysokość oraz inne szczegółowe parametry zależną od uwarunkowań historycznych i kulturowych¹. Można je klasyfikować według różnych kryteriów i opisywać z różnorodnych punktów widzenia².

Przedmiotem niniejszego opracowania jest ukazanie wybranych aspektów prawa podatkowego, na tle podstawowych wskazań społecznej nauki Kościoła katolickiego. Tak nakreślony przedmiot analizy wymaga doprecyzowania. Obiektem dalszego opisu będą wybrane obszary polskiego prawa podatkowego, zarówno w ujęciu praw i obowiązków podatników, jak i prawodawcy. Chodzi zatem o reguły stanowienia, stosowania, jak i przestrzegania prawa. Poruszane przy tej okazji wybrane zasady, w tym rangi konstytucyjnej, staną się punktem odniesienia dla

* Dr Adam Kucharski – dr nauk prawnych, mgr teologii, doktorant, Papieski Wydział Teologiczny we Wrocławiu.

¹ Zob. szerzej w opracowaniu: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 19-28.

² Ibidem, s. 29, zwłaszcza w sprawie rozróżnienia podatków, opłat i dopłat.

umiejscowienia jednostki w obowiązującym systemie. W tym aspekcie konstytucyjny porządek prawny jest pewną naczelną ekspresją społecznej moralności politycznej, co pomaga w odpowiedzi na pytanie: na ile państwo służy obywatelowi, a na ile obywatel państwu³?

Warto zaznaczyć, że poniższe rozważania zostały zawężone do kwestii zasadniczych, z sygnalizacją jedynie najbardziej relewantnych podatkowo zasad katolickiej nauki społecznej, z pominięciem ich głębszej charakterystyki, czy też analizy skutków społeczno-prawnych konkretnych rozwiązań legislacyjnych⁴.

2. Relewantne podatkowo zasady katolickiej nauki społecznej

2.1. Uwagi ogólne

W toku kształtowania się nauczania społecznego Kościoła sprawa poszanowania określonych dyrektyw została rozeznana jako pryncypialna w stosunku do innych zaleceń. Tworzą one niejako podwaliny systemu, na którym w dalszej kolejności można budować szczegółowe wskazania moralne o charakterze społecznym. Rolą tak zdefiniowanych zasad jest ochrona podstawowych wartości, bez których trudno mówić o życiu wspólnoty chrześcijańskiej. Stąd niezbędne jest przynajmniej syntetyczne odniesienie się do pięciu podstawowych zasad: personalizmu, dobra wspólnego, solidarności, pomocniczości i sprawiedliwości.

2.2. Zasada personalizmu

Zasady katolickiej nauki społecznej znajdują swe umocowanie we właściwym podejściu do człowieka i jego przyrodzonej godności jako stworzenia Bożego. Osobowa godność człowieka jest podstawą wszystkich instytucji i narzędzi społecznych. Zerwanie przez ustawodawcę z zakotwiczeniem systemu fiskalnego w ludzką godność będzie nieuchronnie prowadzić do pojawienia się ukrytej lub jawnej formy totalitaryzmu ekonomicznego. Poszanowanie osoby ludzkiej jest bowiem uprzednie wobec wszelkich społeczności. Jest ono podstawą moralną dla wszelkiej prawowitej władzy, co oczywiście nie narusza ich właściwej relacji do Boga.

³ Por. M. Smolak, *Uzasadnienie sądowe jako argumentacja z moralności politycznej*, Kraków 2003, s. 32-33.

⁴ W opracowaniu pomijam omawianie poszczególnych regulacji podatkowych, ograniczając się jedynie do przywołania niektórych z nich jako tła dla etycznych ocen wybranych instytucji prawnych.

Skutkiem niedopatrzeń w tej sferze może być nadmierna organizacja życia społecznego i gospodarczego sprowadzająca człowieka do roli narzędzia produkcji⁵. W tym znaczeniu zaniechanie troski o przejrzystość i czytelność prawa podatkowego narusza godność podatników, traktując ich jako bezwolną masę, która może lub winna być pozbawiona zrozumienia reguł rządzących wspólnymi finansami, a tym samym może zostać poddana wyzyskowi i wykorzystana⁶.

Personalistyczna wizja społeczeństwa przejawia się w perspektywie obliczonej na promowanie ludzkiej autonomii w ramach poszczególnych struktur społecznych. Jednym z jej aspektów jest określona swoboda działalności gospodarczej i wolności decydowania o losie – w tym gospodarczym – swoim i swoich bliskich. Związana z nią zdolność podejmowania zadań oznacza również rację dla ponoszenia odpowiedzialności za chybione decyzje, w tym finansowe. Potwierdzeniem tej optyki we współczesnej praktyce państw demokratycznych są gwarancje związane z właściwie rozumianymi: bezpieczeństwem osobistym, społecznym (w tym przede wszystkim rodzinnym) oraz ekonomicznym (zwłaszcza prawidłowo postrzeganym – tj. zarówno od strony praw, jak i obowiązków – prawem własności).

2.3. Zasada dobra wspólnego

Organizując się w formę państwa, ludzie zrzekają się dobrowolnie części władzy nad swoim życiem. Władza winna kierować aktywnością społeczności i koordynować wspólne działania tak, aby prowadziły do jej jak najgłębszego rozwoju⁷. Przez dobro wspólne należy rozumieć „sumę warunków życia społecznego, które pozwalają bądź to grupom, bądź to poszczególnym członkom pełniej i szybciej osiągnąć ich własną doskonałość”⁸. Tym samym dobro wspólne odnosi się do życia wszystkich. Od każdego domaga się roztropności, a szczególnie od tych, którym zostało powierzone sprawowanie władzy⁹.

Obejmuje ono trzy elementy:

- poszanowanie osoby jako takiej (w tym wolności sumienia, ochrony życia prywatnego oraz sprawiedliwej wolności),
- dobrobyt społeczny i rozwój społeczności (wraz z zapewnieniem wymogów niezbędnych do prowadzenia życia prawdziwie ludzkiego) oraz
- pokój i bezpieczeństwo¹⁰.

⁵ Por. J. Nagórny, *Posłannictwo chrześcijan w świecie*, Lublin 1997, s. 165.

⁶ Por. A. Dylus, *Gospodarka – moralność – chrześcijaństwo*, Warszawa 1994, s. 131.

⁷ Por. C.S. Bartnik, *Kościół jako sakrament świata*, Lublin 1999, s. 129.

⁸ Por. Sobór Watykański II, *Konstytucja duszpasterska o Kościele w świecie współczesnym* „*Gaudium et spes*”, nr 26, <https://ptm.rel.pl> [dostęp 9.04.2019].

⁹ Por. *Katechizm Kościoła Katolickiego*, Poznań 2002, nr 1906 (przywołane dalej jako: KKK).

¹⁰ Por. KKK nr 1907-1909.

„Porządek rzeczy winien być podporządkowany hierarchii osób, nie zaś na odwrót”. Opiera się on na prawdzie, a jest budowany na sprawiedliwości i ożywiany miłością¹¹. Tak pojęte dobro wspólne implikuje redystrybucję. Nie można zatrzymywać go tylko dla siebie, gdyż niesie ono wewnętrzny mechanizm domagający się otwarcia na innych, jako członków jednej wspólnej rodziny ludzkiej. Elementem tak pojętej wspólnoty jest wzajemne respektowanie swych słusznych praw i obowiązków.

2.4. Zasada solidarności

Kolejną, relewantną na gruncie podatkowym zasadą katolickiej nauki społecznej, jest zasada solidarności. Zasada ta nazwana także „przyjaźnią”, jest bezpośrednim wymaganiem braterstwa ludzkiego i chrześcijańskiego¹². Urzeczywistnia się ona przez działanie „w obronie słabszego”, polegające na ograniczeniu autonomii silniejszych graczy rynkowych i dążeniu do uzyskania równowagi pomiędzy poszczególnymi grupami społecznymi. Nadmierne zróżnicowanie społeczne staje się zarzewiem wielu problemów. Rozumny ustawodawca podatkowy winien znaleźć złoty środek pomiędzy wspieraniem przedsiębiorczości i inicjatyw obywatelskich a konieczną pomocą dla tych, których dotknęła niezawiniona bezradność. Finansowane z budżetu zasiłki socjalne czy dodatki rodzinne muszą być racjonalnie równoważone przez podwyższone obciążenie ludzi bardziej zamożnych. Ta funkcja redystrybucyjna państwa nie może zmierzać w stronę egalitaryzmu gospodarczego czy też prowadzić do promowania postaw antyspołecznych wśród wspieranych w ramach programów pomocowych. Nieodpowiedzialność władzy w tym zakresie może generować poważne szkody społeczne, w tym wywóz kapitału za granicę, powiększenie szarej strefy w gospodarce, próżniactwo i roszczeniowość wśród beneficjentów.

2.5. Zasada pomocniczości

Nie mniej ważną w kontekście ingerencji państwa w losy obywateli jest zasada pomocniczości. W jej myśl „nienaruszalnym i niezmiennym pozostaje nader ważne prawo filozofii społecznej: nie wolno jednostkom wydzierać i na społeczeństwo przenosić tego, co mogą wykonać z własnej inicjatywy i własnymi siłami, podobnie niesprawiedliwością, szkodą społeczną i zakłóceniem porządku jest zabierać mniejszym i niższym społecznościom te zadania, które mogą spełnić, i przekazywać je społecznościom większym i wyższym. Wszelka bowiem działalność społeczności mocą swej natury winna wspomagać członów społecznego

¹¹ Por. KKK nr 1912.

¹² Por. Jan Paweł II, Enc. *Sollicitudo rei socialis*, nr 38-40, <https://opoka.org.pl> [dostęp 9.04.2019].

organizmu, nigdy zaś ich nie niszczyć ani nie wchłaniać”¹³. W myśl tej zasady państwo winno powstrzymać się od przejmowania do swojej kompetencji działań, których przejmować nie musi, a tym samym mogą być one pozostawione trosce i staraniu poszczególnych osób lub organizacji społecznych. Zbieranie podatków na cele, których państwo nie powinno finansować, obniża morale fiskalne podatników, prowadząc zwykle dodatkowo do innych niekorzystnych skutków społecznych (np. przyzwyczajenia do korzystania z nieuzasadnionej pomocy publicznej, bierności, korupcji, hamowania zdrowej konkurencji, osłabiania naturalnej potrzeby dawania jałmużny). „Obywatele (...) czy to poszczególni, czy zrzeszeni, niech wystrzegają się zarówno udzielania zbyt wielkich uprawnień władzy państwowej, jak również domagania się od niej natarczywie wygód i korzyści, aby dzięki temu umniejszyć ciężar obowiązków spoczywających na jednostkach, rodzinach i zrzeszeniach społecznych”¹⁴. W świetle zasady subsydiarności państwo nie ma legitymacji do nakładania na obywateli zobowiązań przekraczających wymogi dobra wspólnego, przy czym warto zauważyć, że system, który dyskwalifikuje przedsiębiorcze nastawienie obywateli, burzy podstawy życia społecznego¹⁵. W kontekście omawianej zasady znaczenia nabiera skala przejętych przez państwo zadań do załatwienia na szczeblu centralnym. Samorząd nie powinien być pozbawiany wpływów do swoich budżetów, a zadania możliwe do zrealizowania na poziomie lokalnym powinny być finansowane przez poszczególne społeczności gminne.

2.6. Zasada sprawiedliwości

Tym, co z życiem społecznym łączy się nierozzerwalnie, jest zagadnienie sprawiedliwości. Również w obszarze podatkowym jest ono żywo obecne. Zgodnie z zasadą sprawiedliwości należy odnajdywać to, co jest dobre i słuszne, oraz przyznać każdemu współpartnerowi życia społecznego to, co mu się słusznie należy¹⁶. Z punktu widzenia tematu niniejszego opracowania szczególnie relevantna jest sprawiedliwość legalna oraz rozdzielcza. W omawianym kontekście ta pierwsza dotyczy stosunku podatników wobec związków publicznoprawnych, natomiast druga opiera się na rozkładzie poboru i wydatkowania podatków. Nie może być więc uznane za sprawiedliwe działanie w „szarej strefie”, gdyż powoduje to rzeczywisty wzrost obciążeń dla osób i przedsiębiorstw, które płacą nałożone podatki. Jest również sprzeczne ze sprawiedliwością postępowanie w sposób bierny i domaganie się pomocy, gdy istnieją możliwości samodzielnego rozwiązania

¹³ Por. Pius XI, Enc. *Quadragesimo Anno*, nr 39, <https://opoka.org.pl> [dostęp 9.04.2019].

¹⁴ Por. Sobór Watykański II, *Gaudium et spes*, nr 75, <https://ptm.rel.pl> [dostęp 9.04.2019].

¹⁵ Por. B. Sutor, *Etyka polityczna: ujęcie całościowe na gruncie chrześcijańskiej nauki społecznej*, Warszawa 1994, s. 286.

¹⁶ Por. A. Misiaszek, *Katolicka nauka społeczna o płaceniu podatku*, „Studia Elbląskie” 2012, nr 13, s. 307.

problemów¹⁷. Oszustwo i wykręty, przez które niektórzy uchylają się od wymogów prawa odnoszących się do uzasadnionych obowiązków społecznych, powinny być zdecydowanie potępione jako niezgodne z wymaganiami sprawiedliwości¹⁸. Z drugiej strony nieuzasadnione działania organów władzy, przyczyniające się do przyznania nieprzemyślnych subwencji i ulg podatkowych, prowadzą do wytworzenia się rynkowej przemocy¹⁹. Koszty takiego postępowania obciążają całe społeczeństwo. Zdaniem papieża Jana XXIII „oparty na zasadach sprawiedliwości i słuszności system finansowy wymaga przede wszystkim, by obciążenia były dostosowane do możliwości płatniczych obywateli”²⁰. Sprawiedliwy system podatkowy winien uwzględniać równość obywateli wobec prawa, gwarancję praw podstawowych, oraz akceptować zawinione nierówności dochodów jednostek, które są wynikiem wolnej decyzji człowieka²¹.

3. Wybrane problemy prawnopodatkowe

3.1. Tworzenie prawa podatkowego

Proces tworzenia prawa przebiega w wielu etapach. W przypadku prawa podatkowego bardzo często rzecz zaczyna się albo od dostrzeżenia kolejnej potrzeby fiskalnej państwa, albo od pojawienia się poważnych sygnałów o niespójności przepisów.

Pierwszym zagadnieniem, które warto podnieść, jest nowelizowanie przepisów podatkowych w ramach kompleksowych zmian prawa podatkowego. Zamieszczanie niewielkich modyfikacji przepisów w ustawach dotyczących całkowicie innej materii mija się z oczekiwaniem legislacji podatkowej czytelnej dla podatnika.

Inną kwestią jest przeprowadzanie konsultacji społecznych. Większość ustaw podatkowych jest przygotowywanych w ministerstwie odpowiedzialnym za sprawy finansów publicznych. Z racji społecznego znaczenia tych przepisów projekty dotyczące poszczególnych nowelizacji powinny być rzetelnie przemyślane, opublikowane na stronach internetowych ministerstwa z odpowiednim wyprzedzeniem i poddane szerszej debacie społecznej, zwłaszcza środowisk, których ta zmiana będzie najbardziej dotyczyć.

Ważnym zabezpieczeniem praw podatników przed nagłymi zmianami ustaw podatkowych jest dyspozycja art. 123 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., gdzie stanowi się, że Rada Ministrów może uznać uchwalony przez

¹⁷ Ibidem, s. 308.

¹⁸ Por. Sobór Watykański II, *Gaudium et spes*, nr 31, <https://ptm.rel.pl> [dostęp 9.04.2019].

¹⁹ Por. A. Misiaszek, op.cit., s. 302.

²⁰ Por. Jan XXIII, Enc. *Mater et Magistra*, nr 132, <https://opoka.org.pl> [dostęp 9.04.2019].

²¹ Por. A. Misiaszek, op.cit., s. 309.

siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem między innymi projektów ustaw podatkowych²². Tym samym uchwalenie ustawy podatkowej wymaga pełnego procesu legislacyjnego²³.

Powszechnie znaną granicą aktywności ustawodawczej jest zakaz tworzenia prawa działającego wstecz. Rozumienie samej paremii *lex retro non agit* wzbudza w doktrynie prawa wątpliwości. Wiele zależy od podejścia interpretatorów do tego zagadnienia²⁴. Oryginalne jest podejście W. Wróbla, zgodnie z którym retroaktywność jest pojęciem stopniowalnym, a norma prawna ma charakter retroaktywny ze względu na fakt, iż wiąże określone nakazy lub zakazy czy też kompetencje z faktami, które zaistniały w przeszłości²⁵. Z kolei w ujęciu T. Pietrzykowskiego należy rozróżnić retroaktywność „stanu faktycznego” i „skutku prawnego”. Pierwsza ma miejsce, gdy przepis prawa nakazuje wiązać, ale dopiero *pro futuro*, skutki prawne z faktami zaszły w przeszłości. Retroaktywność skutku prawnego to z kolei sytuacja, gdy określone w przepisach skutki prawne nie tylko mają być wiązane z faktami, które wystąpiły w przeszłości, lecz same te skutki mają być traktowane w ten sposób, jak gdyby nastąpiły już od chwili zajścia owego faktu prawnego²⁶. Zasygnalizowane tu dyskusje doktrynalne uświadamiają złożoność problemu i jego ostatecznej oceny, zarówno w kategoriach prawnych, jak i moralnych. Ostatecznie dużo racji zawiera spostrzeżenie, że każde powiązanie normy prawnej z przeszłością wymaga usprawiedliwienia przynajmniej z punktu widzenia trzech konstytucyjnych zasad: trójpodziału władzy, zaufania obywateli do państwa oraz zasady ochrony wolności i własności²⁷. Nie ulega wątpliwości potrzeba intensywniejszej ochrony w obszarach relacji bardziej narażonych na nieuprawnioną ingerencję w prawa i wolności jednostek. Również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego nie ustrzegło się wątpliwości w podejściu do umawianego zagadnienia. W ten sposób doszło między innymi do rozróżnienia wąskiego i szerokiego podejścia do retroaktywności²⁸. W tej konwencji retroaktywnością w wąskim zakresie należałoby nazywać perspektywę opartą na rozróżnieniu retroaktywności i retrospektywności, z kolei retroaktywnością *sensu largo* można by określić stanowisko utożsamiające działania prawa wstecz z zakresem ochrony

²² Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483, ze zm., zwana dalej: Konstytucją RP lub ustawą zasadniczą.

²³ Por. art. 32 i n. uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 30.07.1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.j.: M.P. z 2019 r., poz. 269, ze zm.).

²⁴ Por. np. J. Mikołajewicz, *Prawo intertemporalne, Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 67 lub L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 142.

²⁵ Por. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 333.

²⁶ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 119.

²⁷ Por. W. Wróbel, *op.cit.*, s. 335.

²⁸ Por. np. wyrok TK z 2.03.1993 r., K 9/92, OTK 1993, nr I, poz. 6; wyrok TK z 24.05.1994 r., K 1/94, nr I, poz. 10; wyrok TK z 15.07.1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30.

praw nabytych²⁹. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że zdaniem Trybunału zakaz retroaktywności dotyczy jedynie regulacji, które mogą prowadzić do pogorszenia sytuacji dotkniętych nim podmiotów³⁰. Co oczywiste, podane tu kryterium ma charakter *par excellence* wartościujący. Ponadto Trybunał dopuszczał w swym orzecznictwie stosowanie prawa wstecz w sytuacji przeważania przez inne wartości konstytucyjne³¹. Nie zostało jednak przyjęte przez judykaturę uzasadnienie nadania regulacjom mocy wstecznej, w przypadku gdy prawodawcy znane były dostatecznie wcześniej okoliczności prowadzące do trudnego stanu finansów publicznych³². Podobnie fakt przedłużającego się procesu legislacyjnego stanowi wątpliwą legitymację dla łamania zakazu *lex retro non agit*.

Innym ograniczeniem prawodawcy podatkowego jest obowiązek zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Ma on w szczególności na celu umożliwienie adresatom aktu normatywnego zapoznania się z jego treścią. Jedynie w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czterdzieści dni. W ocenie Sądu Najwyższego odpowiedni charakter *vacatio legis* winien być łączony z możliwością stworzenia adresatom norm prawnych szansy przygotowania się do zmian w ich dotychczasowej sytuacji prawnej³³. Nadmierne skrócenie okresu spoczywania ustawy uniemożliwia bowiem „ochronę interesów osób, które wszczęły określone postępowanie w zakresie swoich praw majątkowych kierując się istniejącym stanem prawa”³⁴.

Warto nadmienić, że większość z wyżej wymienionych dyrektyw wywodzona jest z zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikającej z niej zasady zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa³⁵. „Na stabilności [bowiem] i rozwojowym charakterze praw i obowiązków obywateli wspiera się (...) zaufanie obywateli do państwa i jego społeczna siła”³⁶. Tym samym zasada umacniania i rozszerzania praw i wolności konstytucyjnych jest funkcją demokratycznego państwa prawnego i stanowi istotną wytyczną polityki prawodawczej³⁷. Wyznacza ona granicę dopuszczalnej ingerencji władzy publicznej w sferę podmiotowych praw jednostki. Ma zatem w pierwszym rzędzie charakter gwarancyjny, odniesiony do podmiotowego charakteru każdego człowieka³⁸. Stąd w kontekście

²⁹ Por. E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 351.

³⁰ Por. orzeczenie TK z 29.01.1992 r. K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

³¹ Por. T. Pietrzykowski, *op.cit.*, s. 249.

³² Por. orzeczenie TK z 30.11.1993 r. K 18/92, OTK 1993, nr 2, poz. 41.

³³ Por. wyrok SN z 13.03.1997 r., I PKN 55/97, OSNAPiUS 1997, nr 13, poz. 235.

³⁴ Orzeczenie TK z 14.12.1993 r., K 8/93, OTK 1993, nr 2, poz. 43.

³⁵ Por. art. 2 Konstytucji RP.

³⁶ Orzeczenie TK z 30.11.1988 r., K 1/88, OTK 1988, poz. 6.

³⁷ Por. T. Bojkowski, *Wolność oraz prawa konstytucyjne podatnika*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, nr 3, s. 116.

³⁸ W sprawie odpowiadającej jej regułom prawa wspólnotowego por. J. Sozański, *Powstanie i charakter ogólnych zasad prawa oraz ich rola w prawie międzynarodowym publicznym (z uwzględnieniem*

prawa stanowionego bez poszanowania omawianych tu zasad mówi się o „bezprawiu legislacyjnym”³⁹.

W literaturze przedmiotu artykułuje się niekiedy wprost katalog uzasadnionych reguł tworzenia prawa podatkowego. Obejmuje on następujące zasady:

- nakładania podatków w drodze ustawy parlamentarnej,
- ochrony źródła podatku, tj. konstruowanie podatków tak, by nie prowadziły do rezygnacji przez podatników z aktywności gospodarczej,
- respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji podatkowoprawnych,
- przewidywania długookresowego i krótkookresowego skutków regulacji podatkowych,
- ograniczenia wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość regulacji podatkowoprawnych (w podatkach o charakterze progresywnym inflacja wywołuje powoduje opodatkowanie według wyższych stawek podatkowych, przy realnie niezmiennym poziomie dochodów),
- płynności zmian wysokości obciążeń podatkowych,
- ochrony interesu finansowego państwa⁴⁰.

Nastawienie do kwestii podatkowej jest z reguły funkcją ogólnej relacji między obywatelami a władzą państwową. Arogancja rządzących przy stanowieniu prawa odbija się na szacunku wobec niego rządzonych. W wymiarze doczesnym to między innymi dzięki własności człowiek może troszczyć się o swoją przyszłość i realizować wolne wybory. Pozwala ona również utrzymać właściciela i jego rodzinę. Lekceważenie zasad niedziałania prawa wstecz czy odpowiedniej *vacatio legis* podważa wiarę obywatela w rzetelność państwa, uderzając tym samym w gwarantowane przez nie prawo własności. Racja dobra wspólnego może wydawać się odległą, gdy podatki kojarzą się bardziej z nieuprawnionym wywłaszczeniem niż solidarnym obowiązkiem wobec współobywateli. Etyczne postępowanie władz konsoliduje ludzi i pogłębia wzajemne zaufanie. Stanowi to nieoceniony profit dla współegzystencji i motor właściwego rozwoju i poczucia spełnienia.

3.2. Główne elementy sytuacji podatkowoprawnej

Przepisy podatkowe należą do regulacji publicznoprawnych. W tym obszarze prawa pozycja stron stosunku prawnego jest z zasady nieekwiwalentna. W istotnej części polega on na obowiązku świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego, z dodatkiem dochowania określonych reguł księgowych. Stawia to podatnika – z założenia – w słabszej pozycji wobec organów administracji publicznej. Taki stan rzeczy wymaga daleko idącej precyzji prawodawcy

prawa wspólnotowego), „Rocznik Nauk Prawnych” 2005, t. XV, nr 1, s. 155-159.

³⁹ Por. L. Bosek, *Bezprawie legislacyjne*, Warszawa 2007, s. 45.

⁴⁰ Por. B. Brzeziński, *op.cit.*, s. 118-120.

podatkowego. Najprostszym wyrazem tego przekonania jest zasada *nullum tributum sine lege*. Początki jej kształtowania się pochodzą z czasów tworzenia Wielkiej Karty Swobód w Anglii. Dano temu wyraz również we współczesnym polskim ustawodawstwie. Regułę tę przyjęła Konstytucja RP z dnia 2.04.1997 r. W myśl jej art. 84, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Rozwinięcie tego przepisu stanowi art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych oraz określanie najważniejszych elementów stosunku prawnopodatkowego następuje w drodze ustawy. Ponadto w art. 6 Ordynacji podatkowej stanowi się, że podatkiem jest świadczenie pieniężne wynikające z ustawy podatkowej, a w art. 4 tej ustawy określono obowiązek podatkowy jako powinność wynikającą z ustawy podatkowej⁴¹.

Zasada ta ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia gwarancji prawnych poszanowania godności podatnika i bezpieczeństwa jego majątku. Wyklucza ona dowolność urzędniczą na płaszczyźnie podatkowej, odsyłając obie strony stosunku podatkowoprawnego do treści ustawy parlamentarnej. Zamyka też drogę władzy wykonawczej do spontanicznego tworzenia wygodnych dla siebie rozwiązań prawnych na poziomie rozporządzeń. Treść bowiem tych ostatnich nie może przekraczać delegacji ściśle nakreślonej w ustawie. Skutkiem tego w przypadku nieprecyzyjnej delegacji ustawowej wydane na jej podstawie rozporządzenie może być uznane za niekonstytucyjne⁴². Podobnie jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych jedynie w zakresie określonym w ustawie⁴³. W praktyce oznacza to, że władztwo podatkowe pozostaje – przynajmniej w zakresie podstawowej legislacji – w rękach parlamentu. Taki stan rzeczy wyłącza w zasadzie możliwość samodzielnego nakładania podatków przez organy gmin, powiatów czy samorządów województw⁴⁴.

Innym elementem rzetelnej polityki podatkowej jest precyzyjność ustaw fiskalnych. Przymusowy charakter świadczeń podatkowych w istotny sposób zbliża wymogi stawiane legislacji podatkowej do wymogów prawa karnego. Jednoznaczność terminów, którymi posługuje się prawo podatkowe – co do zasady – nie może pozostawiać wątpliwości. Dotyczy to w szczególności opisu pola obowiązku podatkowego oraz poszczególnych elementów sytuacji prawnopodatkowej. Pewność podmiotów: czy ich zachowania są prawnie relewantne, czy też nie, jest

⁴¹ Por. art. 4 i 6 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2019 r., poz. 900, ze zm.), zwanej dalej: Ordynacją podatkową.

⁴² Por. np. wyrok TK z 16.07.2009 r., K 36/8, <https://trybunal.gov.pl> [dostęp 9.04.2019].

⁴³ Por. np. art. 5 ust. 1 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170, ze zm.).

⁴⁴ Inną rzeczą jest samoopodatkowanie się mieszkańców, por. szerzej M. Hyski, *Problem samoopodatkowania się mieszkańców gminy*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2009, nr 4, s. 135.

fundamentalnym wymogiem prawodawstwa podatkowego. Wpływa na to suma kluczowych cech tego typu stosunku prawnego, przejawiająca się w:

- nierówności stron w znaczeniu treściowym, gdzie organ administracji dysponuje władzą rozstrzygnięcia sprawy,
- braku swobody stron w jego ukształtowaniu,
- nadrzędności organizacyjnoprawnej⁴⁵.

Z racji mechanizmu przymusu oraz jednostronnego, w zasadzie, charakteru obligacji publicznoprawnej, wszelkie niedopowiedzenia w zakresie zdefiniowania statusu określonego zachowania mają daleko idące konsekwencje. Brak poczucia bezpieczeństwa gospodarczego może hamować inicjatywę inwestycyjną, zatrzymać ludzi w „szarej strefie” i rujnować uczciwą konkurencję.

Podobnie rzecz się ma wtedy, gdy legislacja podatkowa jest nadmierna. Przerost regulacji, ich zbyt daleko idąca drobiazgowość powodująca rozrost ustaw do rozmiarów niemożliwych do zapoznania się dla przeciętnego obywatela, może stać się przyczynkiem do podjęcia działań idących wbrew (*contra legem*) czy obok ustawy (*praeter legem*). Zmuszanie podatników do zapoznawania się z napisanymi fachowym językiem aktami prawnymi o niespotykanym wcześniej rozmiarze nie rokuje pozytywnego skutku. Mali podatnicy, których nie stać na zatrudnienie wysoko wykwalifikowanych prawników będą zmuszeni zrezygnować z tych rodzajów aktywności, których dotyczy nieczytelne unormowanie (tzw. prawo dla prawników). Ponadto będą oni pozbawieni preferencji w rozliczaniu podatku, gdzie duże przedsiębiorstwa mogą sobie pozwolić na niestandardową obsługę prawną i procesy sporne z administracją skarbową. W tej sytuacji szczególnie dojmujące dla obywateli będzie poczucie niesprawiedliwości dystrybtywnej. Ciężary podatkowe mogą bowiem zostać rozłożone w sposób nierównomierny, zależnie od możliwości finansowych zatrudnienia odpowiedniego specjalisty z zakresu prawa podatkowego, gdyż sam tekst ustawy może stanowić dla przeciętnego podatnika barierę nie do pokonania. Trudno w takiej sytuacji mówić o bezpieczeństwie prawnym, prawie słusznym, czy dobrych obyczajach legislacyjnych. Państwo ma prawo zakładać, że adresatowi prawidłowo ogłoszonej ustawy są znane zakorzenione w niej normy prawne, pod warunkiem że będzie on mógł je zrekonstruować „na podstawie elementów tekstowych ustawy, bez uciekania się do badań stanowiska doktryny, analizy historyczno-prawnej, myślenia w kategoriach funkcjonalnych, czy też studiów prawnoporównawczych”⁴⁶. Prawo winno bowiem korespondować z personalistyczną wizją człowieka, opartą na poszanowaniu jego godności.

Najgorszą odmianą krytykowanych tu działań prawodawczych będzie stanowienie prawa wewnętrznie sprzecznego lub będącego efektem działań korupcyjnych. Przy istotnym przeroście regulacji prawnych łatwo o pogubienie się

⁴⁵ Por. J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 94.

⁴⁶ Por. J. Wyrembak, *Zasadnicza wykładnia znamion ustawowych przestępstwa [w:] Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005, s. 308.

w poszczególnych rozwiązaniach, czego efektem jest powstanie zupełnie niezamierzonych zwolnień lub obciążeń fiskalnych. Tak rozbudowana legislacja sprzyja „przemyceniu” drobnych rozwiązań normatywnych korzystnych jedynie dla niektórych grup społecznych lub jednostek, dla ogółu zaś zbędnych lub wprost szkodliwych.

W takiej sytuacji może pojawić się poczucie podważenia zaufania obywateli do prawa. Po pewnym okresie obowiązywania niesprawiedliwego prawa trudniej będzie przekonać kogokolwiek do postaw legalistycznych. Wzbudzona nieufność będzie miała poważne oddziaływanie społeczne, wpływając na kształtowanie się kultury prawnej i zachowań podatników.

Jak już wspomniano, zgodnie z Konstytucją RP, kluczowe elementy sytuacji prawnopodatkowej muszą znaleźć swoje precyzyjne określenie w ustawie. Dotyczy to: podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków⁴⁷. Taka enumeracja wskazuje na pewien „szkielet” prawnego podejścia do podatków. Stanowi to sygnał, aby modyfikacje tych regulacji przeprowadzać w przemyślany sposób, a z drugiej strony jest to wskazówka, które momenty przy lekturze przepisów wymagają szczególnej uwagi.

W praktyce, niepłacenie podatku może być związane również z nieznaną osobą prawa. Tego typu argumentacja nie może jednak stanowić satysfakcjonującej podstawy odmowy uiszczenia daniny w sytuacji, gdy ustawa spełnia wcześniej opisane standardy, a powodem niepartycypowania w dobru wspólnym pozostaje brak zaangażowania podatnika w lekturę dotyczącej go regulacji. Ponadto ustawodawca przewidział pewne instytucje, które wychodzą naprzeciw niechęci obywateli do bardziej wnikliwej lektury przepisów. Mowa tu o płatniku i inkasencie. Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Z kolei inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu⁴⁸. Odwołanie się przez ustawodawcę podatkowego do „pośrednictwa” płatników i inkasentów jest owocem rozróżnienia przez prawodawcę między podmiotami zajmującymi się zawodowo określoną działalnością oraz konsumentami. Ci pierwsi zostali obciążeni obowiązkami rachunkowymi za tych drugich.

Ważną pomocą dla podatników w rzetelnym uczestnictwie we wspólnym budżecie są tzw. urzędowe interpretacje przepisów podatkowych unormowane w przepisach Ordynacji podatkowej⁴⁹. W myśl art. 14k Ordynacji podatkowej za-

⁴⁷ Por. art. 217 Konstytucji RP.

⁴⁸ Por. art. 9 Ordynacji podatkowej.

⁴⁹ Por. art. 14a i n. Ordynacji podatkowej.

stosowanie się do interpretacji indywidualnej, przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, nie może szkodzić wnioskodawcy, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Podobnie rzecz się ma z interpretacjami ogólnymi. Nietrudno zauważyć, że przywołana tu instytucja urzędowych interpretacji przepisów podatkowych niewątpliwie pogłębia bezpieczeństwo prawne obywateli i poczucie ich podmiotowego traktowania⁵⁰. Zastrzeżenia dotyczące zakresu skutków tych interpretacji nie negują samej idei upowszechniania stanowiska aparatu skarbowego na określone zagadnienia podatkowe. Inną sprawą jest treść tych interpretacji, przy czym to leży już po stronie postulatu praktyki rzetelnego stosowania prawa, uwzględniającego personalistyczno-społeczną wizję relacji między podatnikiem a administracją skarbową.

Wymaganie od podatnika rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego będzie uprawnione jedynie wobec rzeczywiście należnych świadczeń. Podatek, aby mógł być zapłacony w duchu solidarności, winien co najmniej wynikać z konstytucyjnie umocowanej podstawy prawnej. W przeciwnym razie żądana należność może się okazać jedynie swobodnym wyobrażeniem administracji skarbowej co do zakresu rzeczywistych obowiązków rzekomego podatnika.

3.3. Wykładnia regulacji podatkowych

„Jednolite i respektowane przez praktykę prawniczą reguły wykładni są jednym z najważniejszych czynników gwarantujących (...) pewność prawa i przewidywalność decyzji prawnych”⁵¹. Jest to ważne spostrzeżenie, gdyż „każdy z aktorów biorących udział w kreowaniu praktyki społecznej niezbyt chętnie przyznaje się do tego, że produkt odczytania prawa przez niego jest właśnie interpretacją – jedną z wielu”⁵². To oznacza, że w rzeczywistości w obrocie nie „działa” jakiś tekst, lecz produkt jego odczytania – wykładnia (czasem oparta np. na semantycznych nieporozumieniach czy błędnych wnioskowaniach)⁵³. Biorąc pod uwagę jej znaczenie, wśród reguł fundacyjnych prawa podatkowego – obok wcześniej omawianych zasad – akcentuje się zakaz wykładni rozszerzającej pole obowiązków podatnika lub analogii na jego niekorzyść. W tak nakreślony kierunek rozumienia pozycji podatnika wobec organów państwa wpisuje się twierdzenie, iż

⁵⁰ Por. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2008, s. 160-163.

⁵¹ Por. A. Kozak, *Konstytucja jako podstawa decyzji stosowania prawa* [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Konstytucja*, red. A. Bator, Wrocław 1999, s. 114-115.

⁵² Por. E. Łętowska, *O nauczaniu opisowej wykładni prawa* [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005, s. 249.

⁵³ Jest to tzw. hermeneutyczne ujęcie interpretacji prawa, zgodnie z którym prawo nabiera ostatecznego kształtu dopiero w procesie jego stosowania, por. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s. 159.

sądownictwo administracyjne istnieje przede wszystkim jako gwarancja praw podmiotowych jednostki. Pogląd ten oparty jest na przekonaniu, że publiczne prawo podmiotowe jest prawem obywatela wobec państwa, co ujawnia fundamentalną hierarchię leżącą u podstaw każdej relacji człowiek – państwo⁵⁴. Winna ona znaleźć swój wyraz w zasadach moralności politycznej państwa odzwierciedlonej w ustawie zasadniczej. Każdy akt stosowania prawa do pewnego stopnia stanowi wyważenie interesów indywidualnych i ogólnych. Rozstrzygnięcie korzystne dla podatnika może mieć istotne skutki dla innych, w tym np. współpracowników podatnika czy jego konkurencji. Sędzia, dokonując wyboru między możliwymi opcjami interpretacyjnymi, obowiązany jest realizować i gwarantować te zasady, które nie stoją w sprzeczności z prawem wyższej rangi, np. konstytucyjnym (a w ujęciu deontologicznym także: naturalnym czy też Bożym).

Każdy przepis wymaga ustalenia – w procesie wykładni – normatywnej treści, jaka została w nim zakodowana. W tym znaczeniu wykładnia obejmuje zarówno interpretację *sensu stricto* przepisu (polegającą na ustaleniu znaczenia tekstu prawnego), jak i wyprowadzenie logicznych konsekwencji z norm (czyli wnioskowanie z norm o normach) oraz zamykanie tzw. luk w prawie⁵⁵. Stąd od tekstu prawnego wymaga się wysokiego stopnia komunikatywności, co ma umożliwić adresatom norm przewidywalność rezultatów wykładni oraz ochronę przyjętych wartości i standardów systemu prawa (choćby takich, jak: pewność prawa podatkowego, sprawiedliwość opodatkowania, potrzeba eliminacji sprzeczności). Specyfikę procesów interpretacji przepisów podatkowych wyznaczają: potrzeby państwa (zwłaszcza finansowe), ograniczenie swobody posiadania i rozporządzania mieniem prywatnym (własnością) oraz konieczność ochrony praw jednostki. Biorąc pod uwagę dominującą rolę państwa w ramach stosunków administracyjnoprawnych, w tym dużą swobodę przy kształtowaniu właściwej treści prawa, w obszarze prawa podatkowego powszechnie obowiązuje zasada interpretacyjna rozstrzygająca wątpliwości na korzyść podatnika – *in dubio pro tributario*.

Niewątpliwie największą gwarancją jedności rozumienia prawa zapewnia wykładnia językowa. Ma ona charakter wielowarstwowy i wymaga ustalenia znaczenia zarówno poszczególnych wyrazów, jak i całych struktur tekstu. W polskiej kulturze prawnej panuje dość ugruntowany pogląd, że odstępstwo od rezultatów wykładni językowej jest wykluczone w czterech sytuacjach, gdy:

- w ustawie formułuje się definicję pojęcia;
- chodzi o przepis kształtujący kompetencje organu administracji;
- wykładnia inna niż językowa byłaby niekorzystna dla podatnika;
- w grę wchodzi wyjątek od zasady⁵⁶.

⁵⁴ Por. H. Kelsen, *Podstawowe zagadnienia nauki prawa państwowego*, Wilno 1936, s. 532.

⁵⁵ Por. B. Brzeziński, *op.cit.*, s. 143.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 152.

W literaturze wskazuje się na typowe rodzaje błędów popełnianych przy prowadzeniu tego typu wykładni. „Są to przykładowo: błędna ocena zakresu znaczeniowego pojęcia (...), ustalenie treści normy prawnej w oparciu o fragment przepisu (...), przyjmowanie przy interpretacji przepisów wartościujących założeń pozatekstowych, dokonywanie reasumpcji rezultatów wykładni językowej przez przyzmat intencji podatnika, (...) schematyzm ludzkiego myślenia”⁵⁷.

Wykładnię językową wspierają inne metody wykładni, takie jak systemowa czy celowościowa. Ta pierwsza obok systematyki wewnętrznej aktu normatywnego, nawiązuje również do instytucji z innych dziedzin prawa, co niejednokrotnie powoduje spore zamieszanie interpretacyjne ze względu na daleko idącą autonomiczność poszczególnych dziedzin prawa. Dlatego prawo podatkowe określa się niekiedy „prawem podwójnej wykładni”. Wynika to stąd, że dopiero poprawna wykładnia przepisów prawa prywatnego pozwala na ustalenie stanu faktycznego, kwalifikowanego następnie na gruncie przepisów podatkowych⁵⁸. Z kolei wykładnia celowościowa zmierza do realizacji celów założonych przez prawodawcę. Problem w tym przypadku polega jednak na właściwym odczytaniu tych ostatnich.

Pewną pomoc stanowi uzasadnienie projektu ustawy (nie musi być ono zgodne z intencjami parlamentarzystów) czy preambuła ustawy. Zatem w praktyce, na gruncie każdej wykładni, wciąż obecny jest proces ważenia argumentów za wykładnią typu statycznego (historyczny prawodawca) lub dynamicznego (aktualne potrzeby państwa i prawa). W prawie podatkowym przyjmuje się, że adresat przepisów prawnych nie ma obowiązku, a zazwyczaj możliwości poznania celów ustawodawcy, tym samym wykładnia funkcjonalna powinna znaleźć tu ograniczone zastosowanie⁵⁹.

W procesie odkodowywania z aktów normatywnych właściwej treści normy prawnej istotne znaczenie mają różnego rodzaju wnioski prawnicze, jak np. *a contrario*, *a fortiori*, *a maiori ad minus*, *a minori ad maius*. Są to procesy myślowe, w których na podstawie pewnych przekonań dochodzi się do innego rodzaju przekonań (sądów)⁶⁰. Niestety, towarzyszą im liczne błędy, jak np. *petitio principii*, *non sequitur*, *circulus vitiosus*. Rodzajem wniosku prawniczego jest też rozumowanie *per analogiam*. Jest to w istocie kreacja norm prawnych w procesie stosowania, a nie tworzenia prawa. W praktyce znajdują one aplikację w przypadku tzw. luk aksjologicznych, to jest gdy dana sytuacja nie jest wprost uregulowana lub gdy zastosowanie przepisu prowadzi do rezultatów sprzecznych z systemem wartości przyjętych przez interpretatora⁶¹. O ile wcześniej przywołane wnioski służyły do rozwiązania kolizji norm, to analogia może zagrażać pewności sytuacji prawnej podatnika, zwłaszcza odnośnie do podmiotowego i przedmiotowego zakresu

⁵⁷ Ibidem, s. 155.

⁵⁸ Ibidem, s. 124.

⁵⁹ Ibidem, s. 165.

⁶⁰ Por. W. Patryas, *Elementy logiki dla prawników*, Poznań 2002, s. 193.

⁶¹ Por. B. Brzeziński, op.cit., s. 168.

opodatkowania. Stąd zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika stanowi element kultury prawnej praworządnego państwa.

Piszząc o systemie respektującym hierarchię prawa, poczynając od wiecznego przez naturalne po pozytywne, w kontekście aktywności interpretacyjnej organów państwa warto wspomnieć o wykładni dostosowującej⁶². Pojawia się ona w sytuacji dużej zmienności i niestabilności systemu prawa (tzw. inflacja prawa) oraz częstego bezpośredniego odwoływania się do jego hierarchicznej struktury. Może ona prowadzić wręcz do przełamania znaczenia językowego przepisów.

W czasach labilnego prawodawstwa to ustabilizowana praktyka wykładnicza i orzecznicza jest podstawowym oparciem dla pewności i stabilności prawa, wyrażającej się w większej jego przewidywalności⁶³. Ukształtowana na tych wartościach kultura prawa podatkowego może stać się nośnikiem bardziej ogólnej aksjologii społecznej, przejawiającej się w respektowaniu chociażby poszanowania ludzkiej godności, zasady sprawiedliwości społecznej czy powiązanej z nią zasady równości. Nietrudno zauważyć, że znaczenie przyjętych w danej sytuacji reguł wykładni jest o tyle większe, o ile zapewniają one bardziej akceptowany aksjologicznie – przez interpretatora – rezultat procesu interpretacyjnego.

3.4. Stabilność przepisów podatkowych

W przypadku regulacji bezpośrednio dotykających interesów gospodarczych niezwykle istotna jest trwałość unormowań. Nie sposób racjonalnie planować ludzkich działań w obliczu szybko zmieniających się warunków prawnych. Permanentne zmiany normatywne aktów prawnych, stwarzają sytuacje, w których prawidłowe odczytanie istotnego dla danego rozstrzygnięcia przepisu może być poważnie utrudnione nie tylko dla przeciętnego obywatela, ale i dla osoby legitymującej się wykształceniem prawniczym⁶⁴. Zatem nie można czynić podatnikom zarzutu naruszenia przepisów, skoro same organy podatkowe mają trudności z interpretacją obowiązujących przepisów⁶⁵. W tym kontekście – na gruncie podatkowym – podważa się nawet zasadność formuły *ignorantia iuris nocet*⁶⁶. Nieprzemyślane zmiany prawa podatkowego powodują u zainteresowanych poczucie niecelowości własnej aktywności i uprzedmiotowienia. Stąd nieodpowiedzialne działania legislacyjne godzą w fundament poczucia podmiotowości tych, których to prawo dotyka.

Trudno mówić o stabilności prawa, jeżeli przy jego stanowieniu dochodzi do pogwałcenia praw nabytych przez podatników. Taka polityka fiskalna państwa

⁶² Por. K. Osajda, *Znaczenie zasad prawnych dla wykładni prawa (na przykładzie prawa cywilnego)* [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005, s. 274.

⁶³ Ibidem, s. 276.

⁶⁴ Por. wyrok NSA z 7.06.1996 r., SA/Gd 1830/95, ONSA 1997, nr 2, poz. 92.

⁶⁵ Por. wyrok NSA z 6.03.1996 r., SA/Bk 95/95, Legalis.

⁶⁶ Por. H. Dzwonkowski, op.cit., s. 652.

potrafi zniechęcić obywateli nastawionym na racjonalne planowanie swojej przyszłości. Treścią zasady ochrony praw nabytych jest zakaz arbitralnego ograniczania oraz pozbawiania praw podmiotowych i ich ekspektatyw, ukształtowanych przez obowiązujące ustawy⁶⁷. Mowa tu wprost o działaniu arbitralnym, co nie wyklucza dopuszczalności ograniczenia, a nawet pozbawienia obywatela prawa podmiotowego, jeżeli wymaga tego odpowiednio ważny interes społeczny⁶⁸. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego np. drastyczne załamanie się równowagi budżetowej może stanowić podstawę ograniczenia, a nawet przejściowego zniesienia nabytych uprawnień. Ograniczenie to nie powinno jednak ostatecznie prowadzić do niesprawiedliwego rozłożenia dolegliwości z tytułu recesji gospodarczej⁶⁹. Termin „drastyczne” Trybunał odnosi do sytuacji nadzwyczaj wyjątkowych, gdy ze względów obiektywnych istnieje potrzeba dania pierwszeństwa jakiejś wartości chronionej. Również zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zasada zaufania może być naruszona tylko na wypadek eliminacji z systemu arbitralnie ustanowionych preferencji grupowych, a co do zasady realizacja celów gospodarczych w sytuacji trudności gospodarczych nie może usprawiedliwiać nieprzestrzegania konstytucyjnych reguł tworzenia prawa oraz zasady zaufania obywatela do państwa i związanej z nią zasady ochrony praw nabytych⁷⁰.

Ocena dopuszczalności ograniczeń praw przysługujących podmiotom wymaga rozważenia:

- czy wprowadzone ograniczenia znajdują podstawę w innych normach, zasadach lub wartości konstytucyjnych;
- czy zachodzi możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych;
- czy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych;
- czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji⁷¹?

Widoczna tu wnikliwa analiza znaczenia poszczególnych wartości, obecna przy wważeniu interesów, znalazła wyraz w rozważanej w orzecznictwie relacji zasady sprawiedliwości i równości wobec ochrony praw nabytych. Większość argumentów przemawia za priorytetem tych pierwszych, przy czym nie jest to

⁶⁷ Por. M. Wyrzykowski, *Zasada demokratycznego państwa prawnego* [w:] *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, red. W. Sokolewicz, Warszawa 1998, s. 85.

⁶⁸ Por. orzeczenie TK z 4.10.1989 r., K 3/88, OTK 1989, poz. 2.

⁶⁹ Por. orzeczenie TK z 29.01.1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

⁷⁰ Por. orzeczenie TK z 11.02.1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

⁷¹ Por. wyrok TK z 17.11.2003 r., K 32/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 93.

communis opinio, a przywołane w uzasadnieniach racje są raczej natury prawniczej niż etycznej⁷².

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonej w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 4.12.1990 r., ustawodawca może ograniczyć prawa nabyte, jeżeli ich utrzymanie w zmienionej sytuacji gospodarczej spowodowałoby sytuację niesprawiedliwego uprzywilejowania kosztem pozostałej części społeczeństwa⁷³. „W przypadku ograniczenia czy pozbawienia praw nabytych ustawodawca winien wyważyć interes publiczny i prywatny, konstruując przepis w taki sposób, aby ochrona interesu publicznego nie powodowała nadmiernego uszczerbku dla interesu prywatnego”⁷⁴. Powraca ponownie kwestia odpowiedniego (proporcjonalnego) ważenia argumentów. „Dla oceny prawnej (...) przepisów ustawowych nie ma znaczenia okoliczność, jak dużej liczbie grupy podatników dotknęły skutki ich niekonstytucyjnego trybu wejścia w życie. Jeżeli choćby jeden podatnik został dotknięty ograniczeniem niewadliwie nabytych praw nie oznaczałoby to, że sprzeczność z konstytucyjnymi zasadami postępowania jest mniejsza, niż w wypadku uszczerbku poniesionego przez liczniejszą grupę podatników. Podmiotem praw obywatelskich (...) jest zawsze indywidualny obywatel – podatnik. Stąd wszelkie próby traktowania podatników jako jednorodnej grupy i rozliczania zbiorczo ich strat i zysków nie miałyby podstaw w konstytucyjnej – zindywidualizowanej, a nie kolektywistycznej – koncepcji praw jednostki”⁷⁵. Zaakcentowane tu znaczenie zindywidualizowanych praw przenosi całą argumentację na płaszczyznę praktyki skarbowej. W konkretnej sytuacji podatkowej przedmiotem oceny jest bowiem sytuacja jednostkowego podatnika, a personalistyczne podejście do praw człowieka nie dopuszcza lekceważenia jego pozycji ze względu na niewielką powszechność krzywdy, która jest wyrządzona nieprzemyślanym działaniem prawodawcy.

Na zakończenie można wskazać na relację zasady ochrony praw nabytych do omawianych już: zakazu *lex retro non agit* i obowiązkowego spoczywania ustawy. Co do pierwszego zagadnienia, nienaruszenie zakazu retroaktywności prawa nie oznacza równocześnie automatycznego poszanowania praw nabytych. Jeżeli chodzi o spoczywanie ustawy, to nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* odnosi się do wszelkich regulacji podatkowych, a nie tylko tych, które ograniczają lub znoszą prawa podmiotowe. Poparcie ostatniego rozstrzygnięcia rozwija uzasadnienie orzeczenia Trybunału z dnia 1.07.2003 r., gdzie wskazano, że gdyby przewidziano nawet odpowiednią *vacatio legis*, a nie wprowadzono szczególnego przepisu przewidującego zasadę dalszego działania ustawy dawnej – wówczas sytuacja osób tracących prawa nabyte kształtowałaby się niemalże identycznie jak bez *vacatio legis*⁷⁶.

⁷² Por. orzeczenie TK z 28.06.1994 r., K 6/93, OTK 1994, nr 1, poz. 14.

⁷³ Por. orzeczenie TK z 4.12.1990 r., K 12/90, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

⁷⁴ Por. wyrok TK z 8.04.1998 r., K 10/97, OTK ZU 1998, nr 3, poz. 29.

⁷⁵ Por. orzeczenie TK z 24.05.1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10.

⁷⁶ Por. wyrok TK z 1.07.2003 r., P 31/2002, OTK ZU 2003, nr 6A, poz. 58.

Kolejną z kwestii bezpośrednio odnoszących się do stabilności sytuacji prawnej podatników jest poszanowanie interesów w toku. Rzeczywiste respektowanie przez państwo osobowej wizji człowieka musi skutkować szacunkiem poszczególnych ludzi i grup społecznych do podejmowanych przez człowieka aktywności i czynionych przez niego planów. Obowiązek rozsądnego, również w znaczeniu gospodarczym, planowania należy do porządku naturalnego, a brak należytej roztropności w tym przedmiocie, stał się nawet elementem przypowieści w rozdziale 14 Ewangelii według św. Łukasza⁷⁷. Podatnik, rozpoczynając konkretne słuszne przedsięwzięcie gospodarcze, ma prawo liczyć, że w okresie jego realizacji nie nastąpi istotna zmiana regulacji prawnych niwecząca powzięte przez niego uzasadnione plany. W przeciwnym razie, reakcją społeczną na nagłą ingerencję w podjęte już inwestycje może być zduszenie inicjatywy obywateli.

Prawna definicja interesów w toku obejmuje spełnienie trzech warunków:

- ustawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których jednostka może realizować określone przedsięwzięcie według z góry ustalonych reguł;
- dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- podmiot faktycznie rozpoczął realizację danego przedsięwzięcia⁷⁸.

Gwarancja realizacji tak określonych przedsięwzięć „wymaga, by sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją była poddana takim przepisom przejściowym, by mogły mieć one czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji, w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny”⁷⁹.

Specyficznym aspektem stabilności regulacji podatkowych jest zakaz niektórych zmian w trakcie roku podatkowego. Dotyczy on danin o charakterze rocznym (np. podatku dochodowego). W takiej sytuacji „zmiany prawa na niekorzyść obywateli powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku obrachunkowego (podatkowego)”⁸⁰.

Prezentowane tu reguły poszanowania praw jednostki wpisują się w akcentowaną w katolickiej nauce społecznej koncepcję personalistyczną. Dowolność i samowola państwa w pozbawianiu podatników posiadanych praw stoi w sprzeczności z poszanowaniem ludzkiej wolności i poważnym traktowaniem przyznanej jednostce autonomii w zakresie odpowiedzialnego kształtowania losu własnego i swoich bliskich. Respektowanie praw podatnika do uzasadnionej przewidywalności działań władzy publicznej pozwalają oczekiwać od niego rzetelnego wywiązywania się ze swoich obowiązków.

⁷⁷ Ewangelia wg św. Łukasza rozdział 14, wersy 28 – 32, por. Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu (w przekładzie z języków oryginalnych), Biblia Tysiąclecia wydanie 3 poprawione, Poznań-Warszawa 1980.

⁷⁸ Por. orzeczenie TK z 25.04.2001 r., K 13/2001, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81.

⁷⁹ Por. orzeczenie TK z 15.07.1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30.

⁸⁰ Por. orzeczenie TK z 5.11.2002 r., P 7/2001, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 80.

3.5. Ochrona własności w kontekście podatkowym

Ochrona własności przed nadmierną ingerencją państwa na gruncie polskiego prawa pozytywnego opiera się w pierwszej kolejności na brzemieniu art. 21 ust. 1 i art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. Zastosowanie przez organy państwa środków nieproporcjonalnych do założonych celów, zachwianie równowagi pomiędzy interesem prywatnym i publicznym, jak również stanowienie regulacji pozbawionych racjonalnej podstawy, może prowadzić do stwierdzenia sprzeczności działań tych organów z nakazem poszanowania prawa własności⁸¹.

Prawnym odbyciem zasady uczestnictwa obywateli w dobru wspólnym, na płaszczyźnie podatkowej, jest art. 84 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Powszechność opodatkowania jako współfinansowania wydatków publicznych oznacza, że „skoro państwo wymaga rzetelności (...) w realizacji obowiązku podatkowego, to podatnikowi przysługuje prawo domagania się, aby obowiązki te były stanowione zgodnie z Konstytucją RP i standardami przyzwoitej legislacji”⁸².

Nałożenie podatku to forma ingerencji w prawo własności zagwarantowane środkami przymusu państwowego. Jest to zatem zewnętrzna – wobec publiczno-prawnego dłużnika – decyzja określająca zakres partycypacji podatnika w wydatkach państwowych. W przeciwieństwie do klasycznej jałmużny, ten ostatni jest zmuszony się jej poddać, stąd sfera, o której mowa – podobnie jak zagadnienie odpowiedzialności karnej – nie dopuszcza żadnej dowolności i wymaga niebywałej precyzji. Obok kryterium racjonalności, wymaga się zachowania przez prawodawcę reguł przyzwoitej legislacji, traktującej godność obciążonych w sposób jej należy. Chodzi o ochronę przed arbitralnymi zmianami czy bezprawiem proceduralnym. Jest to konkretyzacja prawnego rozumienia zasady proporcjonalności w stosunku do działań legislacyjnych, które pociągają za sobą ograniczenie bezpieczeństwa prawnego jednostki⁸³. Wprowadzenie działań ingerencyjnych wymaga zawsze ważenia argumentów przemawiających za uznaniem kolidujących wartości. W przypadku zasad wypływających z fundamentu zaufania obywatela do państwa jedną z kolidujących wartości – w interesującym nas ujęciu prawnym – stanowi bezpieczeństwo prawne o charakterze podmiotowym. „Wszelkie budzące wątpliwości regulacje prawne nieokreślające jasno, kto jest podmiotem uprawnionym – jednostka czy państwo – traktować należy jako sferę swobody jednostki”, co oznacza akceptację na gruncie jure publico prawa publicznego reguły, że: to, co nie jest

⁸¹ Por. A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1/2, s. 26.

⁸² Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003, s. 36.

⁸³ Por. wyrok TK z 10.07.2000 r., SK 21/99, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 144.

prawnie zakazane, jest prawnie dozwolone⁸⁴. Z kolei administracja może czynić tylko to, na co jej prawo zezwala⁸⁵. W tym rozumieniu interes publiczny jest w pewnym sensie pochodną interesów indywidualnych, a nie odwrotnie.

W przypadku podmiotów podejmujących decyzję o samozarobkowaniu, gwarancje przekładają się bezpośrednio na ochronę swobody działalności gospodarczej. W świetle art. 22 Konstytucji RP ograniczenie tej wolności jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Zgoda na podejmowanie przez ludzi aktywności na własne ryzyko znajduje zatem w oczach państwa szczególne uznanie. Przynajmniej w warstwie deklaratoryjnej jest to wyraz poszanowania ludzkiej wolności i przyrodzonego powołania do „czynienia sobie ziemi poddaną” w sposób twórczy. W prawoznawstwie podkreśla się znaczenie w obrocie gospodarczym takich reguł ekonomiczno-społecznych, jak: swobodny przepływ towarów (usług, kapitału) i osób czy też zakaz dyskryminacji⁸⁶. Na gruncie *stricte* prawnopodatkowym mogą one znaleźć wyraz chociażby w eliminacji podwójnego opodatkowania. To ostatnie zjawisko może mieć miejsce szczególnie w układzie międzynarodowym, gdzie dochodzi do kolizji kilku systemów fiskalnych. Zrozumienie praw i obowiązków ustawodawcy w tym zakresie pogłębia poczucie sprawiedliwości dotkniętych tą rzeczywistością podatników oraz wpływa na umocnienie zdrowych zasad rynkowych, również na płaszczyźnie międzynarodowej.

Sprawiedliwość podatkowa, przejawia się w realizacji konstytucyjnej zasady równości. W myśl art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są równi wobec prawa. Na płaszczyźnie podatkowej oznacza to równe obciążenie mienia podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji gospodarczej. Wyklucza to zatem kształtowanie tych ciężarów w sposób przypadkowy lub dowolny. Wymaga należytego wyważenia w konfrontacji z oczekiwaniem powszechności opodatkowania oraz proporcjonalności w rozłożeniu obowiązków, jak również stosowania środków adekwatnych do sytuacji poszczególnych grup podatników.

Nierozsądne rozwiązania prawnopodatkowe mogą prowadzić do pojawienia się niekorzystnych zjawisk społeczno-gospodarczych. Obok wspomnianych: naruszenia zdrowej konkurencji czy zdławienia inicjatywy gospodarczej, warto przywołać tzw. zatory płatnicze. Powodem ich powstania może być przypisanie sobie przez fiskusa absolutnego pierwszeństwa w ściąganiu należności. Podobny skutek może wywołać bezwzględna kreacja obowiązku podatkowego u podatnika, niezależnie od momentu otrzymania zapłaty od kontrahenta. W tej sytuacji pozbawienie przedsiębiorcy płynności finansowej ostatecznie uniemożliwia mu

⁸⁴ Por. W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002, s. 83.

⁸⁵ Por. W. Jakimowicz, *op.cit.*, s. 67.

⁸⁶ Por. np. A. Rochala, *Wspólny system podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Opodatkowanie transakcji handlowych w warunkach jednolitego rynku [w:] Szkice z prawa Unii Europejskiej*, t. II, *Prawo materialne*, red. E. Pionek i A. Zawidzka, Kraków 2003, s. 489. Por. też art. 32 Konstytucji RP.

wywiązanie się wobec swoich wierzycieli i podwykonawców, co w efekcie może prowadzić do całego łańcucha bankructw. Dbałość o rzeczywiste dobro wspólne, powinna pomóc ustawodawcy podatkowemu w takim wyważeniu racji fiskalnych z realiami danego sektora gospodarki, by należne świadczenie podatkowe nie stało się powodem nieszczęść dużo poważniejszych niż przejściowy brak realizacji celów fiskalnych państwa.

Człowiek pracuje zarówno dla siebie, jak i dla wspólnoty, do której należy. Realizuje się w ten sposób misja człowieka jako wolnego podmiotu mogącego uczynić dar z samego siebie. W tym sensie doczesny produkt ludzkiego wysiłku – własność, znajduje swoje indywidualne i społeczne uzasadnienie. Zysk jest wskaźnikiem dobrego funkcjonowania przedsiębiorstwa, przy czym nadrzędnym celem jego istnienia jest wspólnota ludzi, którzy spełniają swoje życiowe powołanie. „Negowanie lub ograniczanie prawa do inicjatywy gospodarczej w imię rzekomej „równości” wszystkich w społeczeństwie „faktycznie niweluje i wręcz niszczy przedsiębiorczość, czyli twórczą podmiotowość obywatela (...). Zamiast twórczej inicjatywy rodzi się bierność, zależność i podporządkowanie wobec biurokratycznego aparatu, który (...) stawia wszystkich w pozycji mniej lub bardziej totalnej zależności”⁸⁷.

3.6. Zagadnienia procedury wymiaru podatku

Skoro katolicka nauka społeczna wskazuje między innymi na powinność chrześcijan wobec władz ziemskich, nie można przy jej omawianiu pominąć podstawowych zasad, które obowiązują te władze, przy procedowaniu wymiaru podatku.

Trudno sobie wyobrazić działania władzy wykonawczej bez respektowania słusznych praw i podstawowych wartości. W istocie rzeczy, rychło doprowadziłyby to do anarchii lub totalitaryzmu⁸⁸. Stąd pierwszą zasadą procedury podatkowej jest zasada praworządności⁸⁹. W jej myśl organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Wymusza ona konieczność wskazania adekwatnej podstawy prawnej dla aktywności administracji skarbowej, co sugeruje *a contrario* niedopuszczalność ingerencji państwa w sferę prawną poszczególnych osób bez legitymacji zawartej w przepisie. W kontekście podatkowym oznacza to gwarancję poszanowania swobody dysponowania własnością w granicach wskazanych prawem. Z tego wynika bezpieczeństwo i wolność od nieuzasadnionej ingerencji władzy. Jest to fundament pozwalający na należyłą dbałość każdego o własne sprawy, co stanowi praktyczne zastosowanie zasady pomocniczości.

⁸⁷ Por. Jan Paweł II, Enc. *Centesimus annus*, nr 15, <https://opoka.org.pl> [dostęp 9.04.2019].

⁸⁸ „Demokracja bez wartości zamienia się w jawny lub ukryty totalitaryzm”, fragment przemówienia Jana Pawła II, w polskim parlamencie 11.06.1999 r., <https://opoka.org.pl> [dostęp 9.04.2019].

⁸⁹ Por. art. 120 Ordynacji podatkowej.

Legalizm aktywności organów skarbowych, obok precyzji związanej z rozdzieleniem stanów prawnie relewantnych od pozostawionych wolnymi od prawnej ingerencji państwa, niesie ze sobą zapowiedź publicznoprawnej natury relacji między stronami stosunku prawnopodatkowego. Mowa tu o zasadzie zaufania obywateli do działań organów państwa oraz prawie do uzyskania rzetelnej informacji⁹⁰. W jej myśl, postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Organy administracji skarbowej obowiązane są do udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem prowadzonych postępowań. Zatem podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji, w przypadku gdy organ podatkowy nie udzieli mu odpowiedzi na pytanie zadane w trakcie postępowania, a także wówczas, gdy zastosował się do błędnej informacji⁹¹. Dotyczy to również uzyskania w urzędzie skarbowym informacji nieprawidłowej czy też wprowadzającej podatnika w błąd. „Przy interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasności przepisów”⁹². Podobnie zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej obu instancji w tej samej sprawie, przy tym samym stanie faktycznym i prawnym – od negatywnego poprzez pozytywne do znów negatywnego dla skarżącego podważa zasadę zaufania do organów państwa oraz źle kształtuje świadomość i kulturę prawną obywateli⁹³. Tak samo, „jeżeli organ podatkowy przyjął dokument bez wyjaśnienia, iż dokument ten jest niewystarczający do osiągnięcia celu w nim wskazanego (...), to naruszył zasady działania państwa prawa”⁹⁴.

O sprzeniewierzeniu się zasadzie zaufania obywatela do państwa można mówić również w okolicznościach, gdy organ zachował się odmiennie niż we wcześniej udzielonej wobec tej osoby informacji o praktyce stosowania przepisów podatkowych⁹⁵. Ta ostatnia uwaga może dotyczyć – przynajmniej odpowiednio – Krajowej Informacji Skarbowej, która udziela telefonicznie informacji o regulacjach prawa podatkowego. Jej użyteczność dla podatników trudno przecenić, zwłaszcza w zakresie aplikacji sprawiedliwości wyrównawczej. Codzienne słuźenie informacją przez administrację skarbową jest istotnym przyczynkiem do ujednolicenia orzecznictwa podatkowego w obliczu rozrastającego się prawodawstwa podatkowego. Profesjonalizm pracujących tam urzędników i ich codzienna dostępność, jest poważnym wsparciem w prawidłowym rozliczaniu należności podatkowych w sytuacji, gdy fachowa pomoc – przynajmniej w podstawowym zakresie – jest osiągalna każdego dnia, za cenę kilku impulsów telefonicznych.

⁹⁰ Por. art. 121 Ordynacji podatkowej.

⁹¹ Por. wyrok NSA z 7.08.2003 r., I SA/Po 2562/01, PP 2003, nr 12, s. 54.

⁹² Wyrok WSA z 1.03.2004 r., I SA/Wr 1950/01, Legalis.

⁹³ Wyrok NSA z 23.06.1994 r., SA/Wr 98/94, POP 1996, nr 1, s. 3.

⁹⁴ Wyrok NSA z 9.05.2003 r., SA/Sz 1954/01, PP 2003, nr 9, s. 50.

⁹⁵ Por. wyrok SN IAPiUS z 23.07.1992 r., III ARN 40/92, POP 1993, nr 4, s. 68.

Innymi zasadami procesowymi, które należałoby w tym miejscu przywołać, są:

- zasada prawdy obiektywnej, zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym⁹⁶;
- zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, zgodnie z którą organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań⁹⁷;
- zasada przekonywania, zgodnie z którą organy podatkowe powinny wyjaśnić stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu⁹⁸;
- zasada szybkości i prostoty postępowania, zgodnie z którą organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia⁹⁹;
- zasada jawności postępowania dla stron.

Wymienione wyżej zasady postępowania podatkowego stanowią wsparcie dla uprawnień strony o charakterze podmiotowym, takich jak prawo do: decyzji zgodnej z prawem, uwzględnienia słusznego interesu, współkształtowania przebiegu postępowania oraz treści decyzji, niezmiennalnej decyzji, rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, w końcu do kontroli decyzji w toku instancji¹⁰⁰.

Nadto, na płaszczyźnie kontaktów z administracją skarbową często mówi się o postulatcie „przyjaznych urzędów skarbowych”¹⁰¹. Niewątpliwie taki obraz pracy urzędników aparatu fiskalnego państwa sprzyja kształtowaniu się legalistycznych zachowań obywateli w oparciu o poczucie poszanowania ich osobistej godności i wspieraniu potrzeby międzyludzkiej solidarności.

Wszystkie przywołane tu rozwiązania proceduralne poszerzają podstawy dla uczciwego i sprawiedliwego procesu podatkowego. W tym sensie wpisują się one w model działania władzy zakorzeniony w podmiotowym charakterze praw człowieka.

⁹⁶ Por. art. 122 Ordynacji podatkowej.

⁹⁷ Por. art. 123 Ordynacji podatkowej.

⁹⁸ Por. art. 124 Ordynacji podatkowej.

⁹⁹ Por. art. 125 Ordynacji podatkowej.

¹⁰⁰ Por. przez analogię: H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 36.

¹⁰¹ Por. np. P. Rochowicz, *Ranking Urzędów Skarbowych 2017: Najbardziej przyjazne urzędy*, <https://www.rp.pl> [dostęp 9.04.2019].

3.7. Uchylenie się i unikanie opodatkowania

Kwestią wymagającą osobnego wyjaśnienia jest rozróżnienie między uchylaniem się od podatków i oszczędnościami podatkowymi.

Uchylenie się od opodatkowania to działanie sprzeczne z prawem, polegające na oszustwie, wprowadzeniu organu podatkowego, czyli państwa w błąd i w efekcie na nielegalnym eliminowaniu lub zmniejszaniu ciężaru podatkowego. Ktoś, kto uchyla się od opodatkowania, narażony jest dodatkowo na odpowiedzialność karną bądź karną skarbową w związku z niezapłaceniem podatku, który w danych okolicznościach, zgodnie z „literą prawa”, zobowiązany był uiścić. Uchylenie się od opodatkowania to, najogólniej rzecz ujmując, sprzeczne z prawem niezapłacenie lub zaniżanie należnych podatków¹⁰².

Z kolei oszczędnościami podatkowymi można określić sytuacje, gdy podatnik korzysta z oferowanych mu przez ustawodawcę możliwości obniżenia obciążenia podatkowego (ulgi, obniżki, zwolnienia, zróżnicowane formy opodatkowania itd.)¹⁰³. Jest to „prowadzenie interesów majątkowych w sposób umożliwiający wykorzystanie prawnie dopuszczalnych możliwości minimalizacji obciążenia podatkowego”¹⁰⁴.

Każdy ma prawo właściwie dysponować swoim majątkiem, co nie wyłącza oczywiście obowiązków społecznych związanych z własnością. Niekiedy podkreśla się znaczenie intencji działań jako kryterium moralnej oceny zachowań podatnika¹⁰⁵. Na tej płaszczyźnie rozważa się zjawisko tzw. pośredniego łamania prawa podatkowego. Chodzi tu o sytuację, gdy podatnik podejmuje czynności dozwolone przez prawo prywatne, w celu, którego prawo podatkowe nie akceptuje¹⁰⁶. Jako cechą tej sytuacji akcentuje się przede wszystkim jej „sztuczność” gospodarczą.

W tym kierunku zmierza obecna regulacja dotycząca przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. W tym oraz kolejnych przepisach ustawy, odwołano się pośrednio do celu gospodarczego podejmowanych przez podatnika działań. W warstwie techniczoprawnej docenić należy dbałość ustawodawcy o rozbudowanie dodatkowych mechanizmów wspierających szerszą podstawę dla rzetelnej oceny

¹⁰² Por. G. Szysz, „Unikanie a uchylenie się od opodatkowania, czyli granica optymalizacji podatkowej”, <https://biznes.onet.pl> [dostęp 9.04.2019].

¹⁰³ Por. B. Brzeziński, op.cit., s. 77-78; G. Szysz mówi w tym rozumieniu o unikaniu opodatkowania, por. G. Szysz, op.cit.

¹⁰⁴ Por. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1998, s. 10.

¹⁰⁵ Por. G. Szysz, op.cit.

¹⁰⁶ Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 20-21.

sytuacji podatnika w świetle prawa, przez wydzielenie specjalnego postępowania podatkowego oraz powołanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wraz z jej kompetencjami i obowiązkami¹⁰⁷. Trudno też zaprzeczyć, że – przynajmniej *prima facie* – już sama aktywność ustawodawcy w przedmiocie poszukiwań regulacji pozwalających opisać normatywnie zjawisko unikania opodatkowania, wspiera prostą aplikację zasad: sprawiedliwości i równości fiskalnej.

Nie ulega wątpliwości naganność tzw. transferów do rajów podatkowych. Społeczna ocena tego typu zachowań pozwala, obok sankcji prawnych, mówić co najmniej o braku właściwego uczestnictwa w dobru wspólnym, z którego podatnik zwykle korzysta. O moralnej niedopuszczalności tego typu zachowań przypominała również watykańska Kongregacja Nauki Wiary. W dokumencie *Oeconomicae et pecuniariae quaestiones* wydanym 17.05.2018 r. Stolica Apostolska wyraziła krytyczną opinię na temat stanu moralnego współczesnych rynków finansowych¹⁰⁸. Wśród ośmiu obszarów gospodarczo-ekonomicznych, gdzie dochodzi do poważnego naruszenia etyki chrześcijańskiej, wymieniono korzystanie z rajów podatkowych i tzw. usług *offshore finance*. Taki proceder nie tylko „psuje” finanse publiczne, ale również przyczynia się do odpływu wypracowanego przez społeczeństwo kapitału, pogłębiając nierówności majątkowe w świecie. Wszelka bowiem działalność człowieka ma sens, gdy szanuje integralność osoby ludzkiej i nie przedkłada nad nią dążenia do zysku¹⁰⁹.

3.8. Ogólne wnioski etyczne

Opodatkowanie jest świadczeniem przymusowym. Samo przymusowe dzielenie wspólnej biedy nie sposób jednak uznać za skuteczną drogę do ekonomicznego sukcesu wspólnoty. Podatki jako formuła zinsytucjonalizowanej partycypacji osób w dobru wspólnym ma swoje granice. Jest nią w pierwszym rzędzie godność osoby ludzkiej oparta na fundamencie przyrodzonej jej wolności oraz owo dobro wspólne właśnie. Przerośnięte i nieuzasadnione żądania podatkowe państwa, zwłaszcza w warunkach demokratycznych, mogą, a nawet powinny spotkać się z pokojowym protestem obywateli, zmierzającym do stosownego zlimitowania świadczeń publicznoprawnych. Koniec końców, świadczenia podatkowe to przestrzeń wymagająca rozumnej uwagi i posłuszeństwa w ramach prawa (Bożego, naturalnego i pozytywnego).

¹⁰⁷ Por. art. 119m i n. Ordynacji podatkowej.

¹⁰⁸ *Oeconomicae et pecuniariae quaestiones. Considerations for an ethical discernment regarding some aspects of the present economic-financial system*, <https://press.vatican.va> [dostęp 31.03.2019].

¹⁰⁹ Por. np. R. Hirsch, *Osiem grzechów głównych rynków finansowych według papieża Franciszka*, <http://next.gazeta.pl> [dostęp 9.04.2019 r.] lub *Watykan: Osiem grzechów rynków finansowych*, <http://xportal.pl> [dostęp 9.04.2019 r.].

Niepłacenie należnych podatków jest wykroczeniem zarówno przeciwko zasadzie solidarności społecznej, jak i zasadzie sprawiedliwości¹¹⁰. „Zbieranie podatków i wydatki publiczne nabierają fundamentalnej wagi ekonomicznej dla każdej wspólnoty obywatelskiej i politycznej; celem do którego winno się zdążać, jest system publicznych, będący także narzędziem rozwoju i solidarności. Sprawiedliwy, skuteczny i wydajny system finansów publicznych daje dobre wyniki w dziedzinie ekonomii, ponieważ wspiera rozwój zatrudnienia, podtrzymuje działalność przedsiębiorczą oraz inicjatywy bezdochodowe, zwiększa też wiarygodność państwa jako gwaranta systemów ochrony ubezpieczeń społecznych, szczególnie nastawionych na ochronę najsłabszych. (...) W podziale zasobów finanse publiczne muszą podążać drogą solidarności, równości, dowartościowania talentów i muszą też ze szczególną uwagą wspierać rodziny, przeznaczając na ten cel odpowiednią ilość zasobów”¹¹¹. Działając w warunkach źle pojętej wolności i nieograniczonej konkurencji, ludzie nabywają bowiem skłonności do przekraczania sprawiedliwości i miłosierdzia¹¹². Odwołanie się do zasad katolickiej nauki społecznej powinno przypomnieć o podstawowych prawach, lecz również i obowiązkach obywateli jako członkach wspólnoty narodowej i osobach wezwanych do współdziałania w Bożym planie zbawienia.

4. Zakończenie

Katolicka nauka społeczna zajmuje się wieloma problemami społecznymi. Jednym z nich, w ramach szeroko pojętej relacji obywatela do państwa, jest kwestia podatkowa. W państwach demokratycznych stosunek do płacenia podatków niejednokrotnie ujawnia rzeczywiste odniesienie jednostki do społeczeństwa, a brak rzetelnej refleksji w tym obszarze może prowadzić do postaw aspołecznych.

Obywatele płacący skrupulatnie wszystkie właściwie należne podatki to ideał, podobnie jak państwo właściwie gospodarujące sprawiedliwie zebranymi dochodami budżetowymi. Dobro wspólne i pozostałe zasady katolickiej nauki społecznej winny być stale wezwaniem do podjęcia trudu działania z coraz większą miłością i zrozumieniem dla sytuacji współobywateli. Wielkoduszność wobec drugiego człowieka pomaga dostrzec solidarnościowy charakter danin publicznych. Wpisuje się to w konieczność pokornego uznania wzajemnej zależności ludzi oraz ich współodpowiedzialności przed Bogiem.

¹¹⁰ Por. KKK nr 1880 i 1916.

¹¹¹ Por. Papińska Rada Iustitia et Pax, *Kompendium Nauki Społecznej Kościoła*, Kielce 2005, nr 355.

¹¹² Por. E. Kozerska, *Państwo i społeczeństwo w poglądach Piusa XI*, Wrocław 2005, s. 133.

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest ukazanie wybranych aspektów prawa podatkowego, w świetle podstawowych wskazań społecznej nauki Kościoła katolickiego. Obiektem analizy będą wybrane obszary polskiego prawa podatkowego, zarówno w ujęciu praw i obowiązków podatników, jak i prawodawcy. Chodzi zatem o reguły stanowienia, stosowania, jak i przestrzegania prawa. Przywołane zasady rangi konstytucyjnej, będą punktem odniesienia dla umiejscowienia jednostki w obowiązującym systemie państwowym, gdzie porządek prawny jest ukazany głównie jako forma ekspresji społecznej moralności. Ukazanie sygnalizowanego pejzażu prawnego na tle katolickiej nauki społecznej wymaga wyartykułowania jej zasad oraz wyjaśnienia pozycji poszczególnych rozwiązań prawnych w jej kontekście. Prowadzi to do zestawienia ze sobą oczekiwań środowisk prawników oraz społecznych etyków katolickich. To właśnie działanie jest przedmiotem niniejszego opracowania.

Abstract

The subject of the study is to show selected aspects of tax law in the light of the basic guidelines of the social teaching of the Catholic Church. The subject of the analysis will be selected areas of Polish tax law, both in terms of the rights and obligations of taxpayer and the legislator. It is therefore about the rules for establishing, applying and complying with the law. Cited principles of constitutional rank will be a reference point for placing the individual in the current state system, where the legal order is shown mainly as a form of expression of social morality. Showing the signaled legal landscape against the background of Catholic social teaching requires articulating its principles and clarifying the position of individual legal solutions in its context. This leads to a juxtaposition of the expectations of lawyers and social Catholic ethics. This activity is the subject of this study.