

II. PRZEGLĄD PIŚMIENNICTWA

Cezary Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, LexisNexis, Warszawa 2007, ss. 251.

J. J. Rousseau uznawał i trafnie dowodził, że „słowo podatek jest słowem niewolniczym”, dlatego podatek budzi opór, budzi niechęć, a gdy jest nazbyt uciążliwy, prowadzi do „defraudacji podatkowych”. Psychiczna niechęć do płacenia podatków wynika w sposób naturalny z witalnej sfery psychiki człowieka. Jest oczywistym odruchem. Zwłaszcza, że – jak zauważył A. Smith – „rządy niczego się tak szybko nie uczą jeden od drugiego, jak sztuki wyciągania ludowi pieniędzy z kieszeni”. W duszy podatnika tkwią opory, które przeciwstawiają się spełnieniu obowiązku podatkowego. Jest tak nawet wówczas, gdy podatnik rozumie, że podatek jest jego obywatelską powinnością.

Umiejętność pisanie o podatkach jest sztuką, albowiem materia ta jest trudna, wkracza w wielostronne i wzajemne uwarunkowania ustrojowe, społeczne, gospodarcze; dotyka mentalności i moralności podatkowej, nie może pomijać etyki, a także granic opodatkowania. Dlatego sztuką jest pisanie w taki sposób i w takiej formie, że podatki, w społecznym odbiorze, zaczynają budzić zainteresowanie i nie kojarzą się ze „szczególnym złem”. Z takim, właściwym sobie intelektualnym temperamentem, swoją niepowtarzalną opowieść o podatkach, o ich znaczeniu i naturze, snuje C. Kosikowski. Frapująca jest forma, styl i treść; jasność przekazu sprawia, że podatki nabierają barwy, kolorytu. Ukazują rytm życia społecznego i gospodarczego, a co najważniejsze – rytm życia człowieka. Rozbudzają ciekawość. A to jest już pierwszy, istotny krok ku zrozumieniu, dlaczego podatek jest indywidualną finansową ofiarą na zbiorowy cel.

Monografia C. Kosikowskiego jest opowieścią o podatkach, albowiem Autor, podobnie jak wcześniej uczynił to F. H. M. Grapperhaus¹, ujmuje podatnika za rękę i oprowadza go po meandrach opodatkowania. Oprowadza w sposób szczególny. Niczego nie narzuca. Ukazuje problemy, przedstawia ich rodowód, wskazuje rozwiązania, ale czytelnikowi pozostawia intelektualną swobodę interpretacji. Język, tok narracji, przypomina formę pasjonującą książkę beletrystyczną. Skrzy się od przypowieści, anegdot, żartów, lecz nie przesłania to meritum sprawy, gdyż Autor traktuje czytelnika serio, a żartobliwy ton przybliży trudne problemy.

C. Kosikowski uświadamia czytelnikowi, że zasadniczy problem opodatkowania niezmiennie pozostaje ten sam: jak dalece indywidualne dobro jednostki (dochód, majątek) należy podporządkować dobru publicznemu? Kiedy Autor pyta, co władza publiczna powinna wiedzieć o podatkach i z czym powinna się liczyć pobierając podatki, to przypomina się odpowiedź, której udzielił angielski satyryk Jonathan Swift. Stwierdził on, że „w sprawach podatkowych dwa razy dwa wynosi czasami nie cztery, tylko jeden”. W ten nurt znakomicie wpisuje się refleksja C. Kosikowskiego: „Podatki w gestii władzy pozbawionej niezbędnej wiedzy o nich, porównać można bez mała do wizerunku dziecka z zapalkami w rękach nad zbiornikiem łatwopalnej cieczy znajdującej się w centrum zbiornika pełnego bezcennych dóbr doczesnych i szlachetnych dusz ich właścicieli. Wystarczy jedna iskra”. I puenta Autora: „Władzo, nie igraj z [...] podatkami”.

Nie igraj z podatkami, albowiem cel, jakim jest osiągnięcie dochodów budżetowych, nie może uświęcać każdego środka i każdego rozwiązania prawnego, które prowadzi do przejścia części dochodu i majątku podatnika. Węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może oznaczać dowolności i arbitralności w kształtowaniu ciężaru opodatkowania. Władza publiczna, a zwłaszcza ta władza, która oparta jest na demokratycznym porządku prawnym, nie może mieć sama przez się takich celów, które należałoby postawić poza i ponad dobrem jednostki.

¹ *Opowieści podatkowe Drugiego Millennium*, Toruń 2000.

C. Kosikowski przypomina, że podatki są regulowane prawem, a termin „prawo” (*ius*) jest związany ze słowem „sprawiedliwość” (*iusticia*). Sprawiedliwość łączy się także z prawem podatkowym. I o tym również musi pamiętać władza publiczna.

Jakie są, a jakie mogą i powinny być podatki, jakie jest i powinno być prawo podatkowe? To kolejne pytania, które formułuje Autor i które w dalszej części uszczegóławia. Docieka, z właściwą sobie swadą, czy przedmiotem opodatkowania może być wszystko co ogarnia ludzka (nie)myśl? I przewrotnie przy tym pyta: czy i jak opodatkować przychody, w tym sprzedaż starej i zbędnej szafy?; czy potrzebne jest opodatkowanie konsumpcji i jakiej, skoro nie każdemu szkodzi whisky?; po co opodatkować majątek lub jego składniki?; czy potrzebne jest odrębne opodatkowanie rolnictwa i leśnictwa? Jest to pretekst do tego, by pod lekką formą ujawnić problem dotyczący idei wolności i idei obowiązku. Nietrudno spostrzec, że na tych dwóch wzajemnie od siebie uzależnionych ideach spoczywa ład i byt finansowy państwa. Idea wolności, tak silnie zakorzeniona w umyśle podatnika, wiąże się zawsze z takimi wolnościami i prawami ekonomicznymi, jak własność prywatna, ochrona własności prywatnej, wolność podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, gwarancje dotyczące nienaruszalności istoty prawa własności. Idea obowiązku natomiast dotyczy ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, przede wszystkim podatków. Pobór podatków związany był w przeszłości i zawsze będzie towarzyszył praktycznie każdej działalności zarobkowej człowieka i każdemu procesowi gospodarczemu. Państwo zawsze będzie gwarantowało sobie bezpośredni lub pośredni udział w finansowych sukcesach jednostki i zyskach przedsiębiorców. Jednakże zawsze podatnik będzie pytał nie tylko: „dlaczego płacę?”, ale również o to, „dlaczego aż tyle”? Zarówno te problemy, jak i możliwe sposoby ich rozwikłania, dają asumpt C. Kosikowskiemu, by wskazać na uzasadnione racje podatnika i równie uzasadnione racje państwa w kwestii wysokości ciężaru podatkowego. Przewrotnie i z pewną dozą sarkazmu Autor pyta, czy należy nienawidzić podatków, czy też można je również pokochać? Oto jakiej odpowiedzi udziela: „Nienawidź jest paskudnym uczuciem. Rzadko jednak występuje bez powodów. Może się zdarzyć, że nasz sąd o podatkach oprzemy na niezbyt mile wspomnianych kontaktach z pracownikami administracji podatkowej, bądź też wyłącznie na tym, że przyszło nam jednak zapłacić jakiś podatek. Wydaje się jednak, że nie są to jeszcze powody, ze względu na które musimy nienawidzić podatków”. A co do uczucia miłości: „bez przesady, jest przecieży tyle innych obiektów, które możemy obdarzyć tym wspaniałym uczuciem”.

Prawo podatkowe jest obdarzone niestety wieloma mankamentami. Ich istotę kreśli Autor w pytaniach i odpowiedziach: „Czemu powinny służyć zasady podatkowe i jaki użytek czyni się z nich w praktyce?; co powinna zawierać Konstytucja państwa w kwestii podatków i prawa podatkowego?; czy członkostwo Polski w Unii Europejskiej oznacza utratę naszej suwerenności podatkowej?; kto i dlaczego psuje prawo podatkowe?; co oznacza wymóg jawności i przejrzystości prawa podatkowego?; czy i w jakim zakresie jest możliwe stabilne prawo podatkowe”.

C. Kosikowski w odpowiedziach wskazuje na podstawowe grzechy prawodawstwa podatkowego, i to na grzechy, które mają charakter kwalifikowany, naruszają bowiem bądź mogą naruszać prawa podmiotowe podatnika. Przede wszystkim system prawa podatkowego powinien być nie tylko spójny i stabilny, ale także funkcjonalny i – co nie mniej istotne – przejrzyste skonstruowany. Pod względem merytorycznym musi też znajdować uzasadnienie w standardach konstytucyjnych wartości. Stabilność rozwiązań prawnych w dziedzinie prawa podatkowego jest uzasadniona przede wszystkim koniecznością respektowania zasady pewności prawa, a tym samym stworzenia przesłanek do racjonalnego planowania przez podatnika, prowadzonych przedsięwzięć gospodarczych i zarobkowych. Z tego punktu widzenia negatywne zjawiska w dziedzinie prawodawstwa podatkowego polegają przede wszystkim na: 1) częstych nowelizacjach stosunkowo nowo uchwalonych ustaw; 2) wielokrotnych nowelizacjach ustaw w tym samym roku; 3) nowelizacji jednym aktem wielu ustaw, co stanowi zaprzeczenie przejrzystości prawa podatkowego. Coraz powszechniejsze i coraz bardziej dokuczliwe dla podatnika staje się zjawisko zwane inflacją prawa podatkowego. Lawina nowelizacji upoważnia do stwierdzenia, że tak liczne nowelizacje są po prostu konsekwencją nierzetelności procedur przyjmowanych w tworzeniu ustaw podatkowych. Niestabilność prawa podatkowego, która jest następstwem licznych zmian o charakterze nowelizacyjnym, sprawia, że prawo podatkowe i cały system podatkowy staje się nieczytelny i nieprzejrzysty, a tym samym nieprzyjazny podatnikowi. Stanowi zagrożenie dla jego praw podmiotowych. Złe prawo podatkowe, zle z uwagi na wadliwy proces prawotwórczy, ale również ze względu na swoją treść, jest tym elementem, który burzy podstawy państwa prawnego. I na to zwraca uwagę C. Kosikowski. Przekonująco uzasadnia tezę, że podatek może zawierać w sobie także siłę niszczenia. Dlatego formułuje przestrożę: „Ludzie od dawna

przestali już samodzielnie szyc sobie buty i ubrania oraz wykonywać inne czynności zawodowe, które wymagają profesjonalnych umiejętności. Tylko niektórzy sami dokonują drobnych napraw i malują mieszkania, ale to tylko dlatego, że nie stać ich na powierzenie tego zadania, za odpowiednią opłatą, profesjonalistom. Jednakże pilotowanie samolotów lub statków pozostawiamy już z pokorą osobnikom z odpowiednimi licencjami zawodowymi. Tak też należy postępować z tworzeniem prawa podatkowego”. Forma zawiera barwny przekaz, ale przecież właśnie z takiego przekazu wynikają jasne postulaty co do kultury politycznej i prawnej prawodawcy, profesjonalizmu procedur legislacyjnych i sposobu legitymizacji decyzji prawodawczych.

Podatnik ma swoje wyobrażenie o racjonalności prawodawstwa podatkowego. To wyobrażenie wyrasta na gruncie przekonania, że to z jego mandatu sprawowana jest władza ustawodawcza, a zatem władza publiczna ma traktować podatnika jako równouprawnionego partnera. I w tym utwierdza podatnika C. Kosikowski. Wskazuje, że podatnik zasadnie oczekuje tego, by prawodawca podatkowy działał tak, jak stosujący jasne i oczywiste reguły leczenia lekarz (zasada Hipokratesa: po pierwsze – nie szkodzić). Lekarz przepisuje pacjentowi lekarstwo tylko w ilości niezbędnej do wyleczenia. Nie ma przesady ani nadmiaru w dozowaniu środków farmakologicznych. Nie ma po prostu dlatego, że ów nadmiar najwzyczajniej szkodzi. Prawodawca niezmiernie rzadko spełnia marzenia podatnika. Co więcej, w każdej epoce i w każdym czasie pojawia się złośliwy tyran prawodawca. Nie omija on dziedziny opodatkowania. Dlatego zdarza się, że obowiązki podatkowe kształtowane są w takiej formie i treści, że ich realizacja jest obiektywnie niemożliwa do spełnienia, zwłaszcza gdy następstwem legislacji są pułapki podatkowe. Powstaje formalna podstawa do karania podatnika za niezrealizowanie świadczeń podatkowych. Takie działania prawodawcze mogą być traktowane jako racjonalne, ale tylko z punktu widzenia złośliwego prawodawcy, racjonalne z uwagi na jego uporczywe dążenie do upokarzania i gnębienia podatnika. Zawsze takie działania prawodawcze, ze względów etycznych, uznaje się za działania nikczemne i podłe. To uzmysławia, że proces prawodawczy w dziedzinie opodatkowania stawia wielokrotnie pod znakiem zapytania sens lacińskiej maksymy *aequitas sequitur legem*, a uchybienia prawodawcy dotyczące treści i formy stanowienia obowiązków podatkowych skłaniają do tego, by przypomnieć prawodawcy znaczenie tej maksymy, która głosi: *ex iniuria non oritur ius* (z bezprawia nigdy nie powstaje prawo).

Jak nas widzi fiskus? Jest to pytanie o to, czy istnieje idealny podatnik, ale – dla równowagi – C. Kosikowski pyta o to, czy istnieje idealna administracja podatkowa i równocześnie o to, jakie są i jakie powinny być podstawowe kanony jej zachowań. Problem jest złożony. Władza publiczna zawsze bowiem wymaga od podatnika zarówno rzetelności, jak i najwyższej staranności w realizacji obowiązków podatkowych, jest to kanon myślenia władzy o istocie opodatkowania. Ale co władza daje w zamian? Przede wszystkim, czy jest lojalna wobec podatnika? Niestety, lojalności nader często brakuje. Pojawiają się bowiem rozwiązania legislacyjne o charakterze niekonstytucyjnym, a niekonstytucyjny podatek podważa porządek prawny w państwie, gdyż stanowi negację istoty państwa prawnego. C. Kosikowski uzmysławia podatnikowi, że w imię zasady lojalności ma on prawo żądać od państwa tylko konstytucyjnych działań w sferze kształtowania treści obowiązków podatkowych. Jeżeli natomiast podstawa prawna podatku jest niekonstytucyjna, to zasada państwa prawnego i zasada sprawiedliwości nakazuje, by wszyscy, którzy taki obowiązek spełnili, uzyskali zwrot zapłaconego podatku. Skutki niekonstytucyjnego ciężaru podatku muszą zostać przez władzę publiczną naprawione.

Jakże inaczej pozwala C. Kosikowski spojrzeć podatnikowi na samego siebie, z konieczną w życiu dozą dystansu, wskazując, jakich to podatników fiskus sobie ceni szczególnie. Oto przykład: „Fiskus lubi rozrznego podatnika, pod warunkiem, że nie jest on przedsiębiorcą lub gdy nie przysługują mu uprawnienia do pomniejszania podstawy opodatkowania dochodów lub majątku; fiskus nie lubi, gdy podatnicy udzielają pomocy rzeczowej lub finansowej innym, dlatego też ich za to opodatkowuje; fiskus nie ufa darczyńcom i dlatego sam nie daruje im zapłacenia podatku; fiskus toleruje wszystko, co uwielbia rozrznego podatnik, a zwłaszcza podatnik chętnie sięgający po wyroby i usługi akcyzowe lub uprawiający kontrolowany przez państwo hazard”.

W kontekście idealnego podatnika i idealnej administracji można sformułować jeszcze jedną refleksję. Podatek zawsze był i pozostanie politycznym problemem władzy, a polityk ma wystarczająco dużo powodów, by czuć i wpływać na treść prawodawstwa podatkowego. Ocena związków podatnika z prawodawstwem podatkowym przywodzi na myśl lacińską maksymę: *corruptissima res*

publica, plurimae leges. A zatem: Rzeczpospolita, w której wydaje się nadmiar ustaw, jest państwem skorumpowanym, z zepsutym mechanizmem organów władzy. Polityczna instrumentalizacja prawodawstwa podatkowego prowadzi do erozji mentalności i moralności podatnika, rujnując przy tym autorytet prawa podatkowego.

Pyta też C. Kosikowski, bo przecież nie mógłby o to nie zapytać, kto i jak demoralizuje pracowników administracji podatkowej, a także o to, czy i kiedy administracja podatkowa może być efektywna, dostępna dla podatnika, życzliwa i sprawiedliwa. Czy przypadkiem nie nazbyt dużo w tej materii od administracji Autor oczekuje? Przecież już Adam Smith zwracał uwagę na to, że „częste odwiedziny i nienawistne badania podatników przez poborców podatkowych” należy traktować jako „udrękę i ucisk”, albowiem jest to „odrywanie podatnika od meritum jego działalności”. Nie rozwiązują też problemu możliwe do zastosowania kary pieniężne i grzywny. Nie rozwiązują, albowiem „gdy podlegają im ci nieszczęśnicy, to prowadzi to często do ruiny i kładzie tym samym kres korzyściom, jakie społeczeństwo mogłoby osiągnąć dzięki uruchomieniu ich kapitałów”. A co do demoralizacji pracowników administracji podatkowej, no cóż, sprawa jest złożona, albowiem „nieokreśloność podatku jest przyczyną zuchwalstwa i korupcji administracji skarbowej. Przy nieokreśloności podatku oddaje się podatnika w moc poborcy podatkowego, który może bądź to dotkliwie obciążyć podatkiem niemilego sobie podatnika, bądź też pod groźbą takiego obciążenia wymusić dla siebie jakiś podarunek” (A. Smith).

Można zatem powiedzieć, że problemy etyki i moralności, zarówno podatnika, jak i administracji skarbowej, to problemy stare jak świat, a w zasadzie stare jak podatki. I od wieków czekają na rozwiązanie. Tylko czy jest to możliwe? I tu pojawia się refleksja dotycząca ewangelicznego epizodu. Nauczyciel z Nazaretu rozmawia z uczniami. Jest spór. Płacić podatki Rzymowi, czy nie? A jeśli płacić, to ile? Kształtuje się następujący dialog. Nauczyciel z Nazaretu pyta: Czyj jest ten obraz i napis? Pada odpowiedź: Cezara. A na to Nauczyciel z Nazaretu: Oddajcie więc Cezarowi to, co do Cezara należy. Jest to charakterystyczna postawa wobec powinności podatkowych. Skłania do pytania, a co dzisiaj czyni prawodawca, żeby podatnik nie tylko zrozumiał ideę podatku, ale zaakceptował świadczenie podatkowe?

Prawo, a w szczególności prawo podatkowe, wiąże się z ideą autorytetu, ale też wymaga wskazania tego autorytetu. Czy administracja skarbową ma autorytet? I znowu można sięgnąć do historii. O celnikach, bo tak dawniej określano poborców podatkowych, wspominają ewangelie. Dwóch było znamienych, zasłużonych żydowskich celników. Jeden z nich, Mateusz, sam zarządzał posterunkiem celnym przy głównej drodze w Kafarnaum, to jest drodze wiodącej na Wzgórze Golan. Drugi ze znanych celników, Zacheusz, był jednym z ich zwierzchników. Celnicy od zarania cieszyli się złą sławą. Uważano ich za natrętnych, pazernych, albowiem zawsze żądali zbyt dużych opłat, ogałającą ludzi z ich ciężko zarobionych pieniędzy. Profesja celnika była profesją wzgardzaną i znienawidzoną. O skali nadużyć świadczyć może na przykład to, że skruszony Zacheusz oferuje każdemu, kogo oszukał, czterokrotną rekompensatę. Ewangelia wyraźnie wskazuje, że skruca w życiu jest zawsze możliwa, a Jezus obrał moralnych pariasów, jakimi byli właśnie celnicy, za obiekt swej zbawczej misji. Stwierdził bowiem: nie przyszedłem powołać sprawiedliwych, ale grzeszników.

Ten charakterystyczny rys mentalności celników przenosi się z czasów biblijnych w znaczący sposób na współczesność.

Refleksje C. Kosikowskiego dotyczące tego, jak rozwiązać problem choroby podatkowej, jako podstawę rozwiązania przyjmują zdiagnozowanie tej choroby i dlatego właśnie formułowane są pytania: kiedy choroba podatkowa jest nieuleczalna; jakie są sposoby leczenia choroby podatkowej, a zwłaszcza, jakie są wskazania dla władzy publicznej i jaka jest zalecana poprawa zachowań ustawodawczych? Te pytania formułuje Autor z nadzieją, że możliwa jest realizacja łańciskiej maksymy *ius est ars boni et aequi*. Nadzieja, że prawo podatkowe z uwagi na swoją treść będzie urzeczywistniało zarówno to, co dobre, jak i to, co sprawiedliwe.

Generalna wskazówka, której udziela i którą uzasadnia C. Kosikowski, skłania do przemyśleń. Ujęta jest w lekkiej formie, ale jej treść traktować trzeba bardzo poważnie. Píše bowiem Autor: „W medycynie, na której nie znam się, a więc mogę o niej pisać wszystko, wyróżnia się różne sposoby leczenia, w tym leczenie zachowawcze i leczenie operacyjne. Wydaje się, że pierwsze ma na celu utrzymanie pacjenta przy życiu, bez zamierzeń wyleczenia choroby, na którą on choruje. Drugie natomiast jest rodzajem hazardu: <wóz albo przewóz> (na cmentarz). W leczeniu choroby podatkowej

jest podobnie, lecz również inaczej. [...] Chorobę podatkową trzeba leczyć zarówno ze względu na przyczyny, które ją wywołują, jak i z powodu jej skutków. Z tego też względu recept może być wiele”.

I w końcu pyta Autor w związku z „chorobą podatkową” – czy można mieć trochę nadziei? Sądzę, że tak. Podobnie uważa zresztą C. Kosikowski. A owej nadziei upatruję przede wszystkim w sądownictwie administracyjnym. Gdy pada pytanie podatnika o nadzieję, jest to w zasadzie pytanie o to, czy prawo podatkowe może być lepsze. Lepsze, a więc bardziej przyjazne podatnikowi. Dlaczego nadzieja w sądownictwie administracyjnym? Przypomina się tu charakterystyczna fraza. Podatnik, gdy sprawa zawisła przed sądem, z przejęciem pyta: jest nadzieja? Odpowiedź może być złośliwa: nie pytaj na próżno, bo nikt się nie dowie, jaki nam los zgotują sędziowie. Otóż dziś już wiadomo, jaki to los. Sąd jednoznacznie bez wahań i ograniczeń stwierdza: „sądownictwo administracyjne powołane jest między innymi do ochrony słusznych praw podatnika i konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego”². Kierunkowskazem nadziei jest też teza sądu, że „prymat Konstytucji oznacza zakaz stanowienia prawa sprzecznego z Konstytucją i nakaz stanowienia prawa zgodnego z Konstytucją [...]. Jeżeli ustawodawca przekroczy konstytucyjnie określone granice stanowienia prawa, to w indywidualnych sprawach sąd administracyjny uprawniony jest do stwierdzenia, iż w konkretnej sprawie zostały naruszone przepisy Konstytucji, a decyzja organu podatkowego opierająca się o przepisy prawa stanowionego w sposób spreczny z Konstytucją, nie może być akceptowana [...]. Gdy stanowione prawo jest złe, ważne jest, by za ustawodawcę myślał i działał w interesie obywatela sędzia administracyjny, wykorzystując dany mu w imieniu państwa oręż w postaci orzeczenia sądowego”³.

Nadzieja w sądownictwie administracyjnym, albowiem sędzia, wyrażając rzeczywistość prawa, spełnia jednocześnie doniosłą funkcję, nadaje temu prawu sens. W procesie orzekania sędzia sądu administracyjnego często musi się odwoływać do uniwersalnych wartości, do zasad moralnych, gdyż to one tworzą ład, na którym wspiera się byt państwa. Jest to nie tylko racjonalny, ale jednocześnie jedyny odpowiedzialny sposób postępowania. Po prostu, zwyczajnie mówiąc, sędzia dba o to, by prawo było prawem.

Czytelnika nie ogarnia znużenie. Zaciekawienie wzrasta w miarę zagłębiania się w treść monografii. Ubarwia ją C. Kosikowski wypowiedziami, jak to ujmuje, sławnych i mniej sławnych ludzi o podatkach. Gwoli przypomnienia, oto niektóre z nich: „Kochajcie psy, podatków nie musicie; Najlepszym podatkiem byłby podatek od posiadania pięknej żony, przy czym jego wysokość mąż powinien deklarować dobrowolnie; Podatki przypominają pod pewnymi względami matki – często ich nie rozumiemy, ale rzadko można o nich zapomnieć; Unikanie podatków jest obecnie jedynym rodzajem działalności, który przynosi jeszcze jakiegokolwiek dochody; Od podatków gorsze jest tylko ciepłe piwo i zimne kobiety”.

Był taki czas, w którym Poeta marzył o tym, by jego wiersze „trafiły pod strzechy”, a marzeniem każdego naukowca jest to, „aby być przewodnikiem na drodze, której przebycie jest obowiązkowe i nieuchronne”. Podatnik po takiej drodze kroczy obecnie, a jego przewodnikiem jest C. Kosikowski. Marzenie może zostać spełnione. Monografia, którą napisał, jest literacko ujętą formą programu narodowej edukacji społecznej w dziedzinie opodatkowania. Dlatego powinien przeczytać ją każdy. Nie ma ona szczególnego adresata. Adresatem jesteśmy my wszyscy. Wszyscy bowiem jesteśmy podatnikami.

Władza publiczna jest zawsze odpowiedzialna za kształtowanie postaw wobec idei obowiązku podatkowego, idei wierności prawu, ale równocześnie jest odpowiedzialna za egzekwowanie właściwych standardów moralnych w treści prawa. Prawo ma być bowiem rozporządzeniem rozumu dla dobra wspólnego. Dlatego podlega ocenie. Prawo wiąże sumienie i zobowiązuje do posłuszeństwa tylko wówczas, gdy ma cechę sprawiedliwości. Jeśli prawo odchodzi od rozumu, to zwie się prawem niegodziwym; w takim przypadku nie ma istotnych znamion prawa, ale raczej jakiejś przemocy lub gwałtu (św. Tomasz z Akwinu).

C. Kosikowski uzmysławia, jakie znaczenie, z uwagi na treść i formę opodatkowania, ma współcześnie myśl J. J. Rousseau: „człowiek rodzi się wolny, a wszędzie jest w łańcuchach”.

Andrzej Gomułowicz

² Wyrok WSA z 25 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Po 262603.

³ Wyrok WSA z 1 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/Po 809/05.