

PODATKI A ETYKA

Andrzej Gomułowicz



LEX

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH
Bogumił Pahl

POSTULAT PEWNOŚCI PRAWA W WYKŁADNI OPERATYWNEJ
PRAWA PODATKOWEGO
Hanna Filipczyk

POZYCJA RODZINY W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM
Katarzyna Święch

WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ
Izabela Andrzejewska-Czernek

ADMINISTRACJA PODATKOWA I KONTROLA SKARBOWA
W POLSCE
Krzysztof Teszner

OPODATKOWANIE DOCHODÓW KAPITAŁOWYCH
OSÓB FIZYCZNYCH
Anna Maria Panasiuk

DORADZTWO PODATKOWE.
FUNKCJONOWANIE I KIERUNKI ROZWOJU
Irena Sobieska

WPROWADZANIE TOWARÓW NA OBSZAR CELNY
UNII EUROPEJSKIEJ
Karol Piech

PODATKI A ETYKA

Andrzej Gomułowicz

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

Recenzent
Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Ewa Wysocka

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Łamanie
Wolters Kluwer Polska

Układ typograficzny
Marta Baranowska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2013

ISBN 978-83-264-4388-6

ISSN 1897-4392

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Śp. Rodzicom
Helenie Gomułowicz *de domo* Gordon
i Jerzemu Gomułowiczowi

Spis treści

Wykaz skrótów / 11

Wstęp / 13

Rozdział I

O roztropności w opodatkowaniu – aspekt biblijny / 15

1. Wstęp / 15
2. O umiarze w ustanawianiu podatków / 17
 - 2.1. Dziesięcina / 17
 - 2.2. Król państwo umacnia sprawiedliwością / 19
 - 2.3. Od naiwnej zasady równości do taryfy podatkowej / 21
3. O spełnianiu obowiązków podatkowych / 22
 - 3.1. Sprawa podatku – danina dla Cezara / 22
 - 3.2. Podatek świątynny / 26
 - 3.3. Wdowi grosz – szczodropliwość i rzetelność w zapłacie podatku / 28
4. O celnikach – przebudzone sumienie / 29
5. Wnioski / 33

Rozdział II

Postulat sprawiedliwości opodatkowania / 36

1. Wprowadzenie / 36
2. Podatnik a obowiązek podatkowy / 39
 - 2.1. Subiektywne odczucia obciążenia podatkowego / 43
3. Sprawiedliwość podatkowa
a akceptacja systemu podatkowego – zagadnienia ogólne / 47
 - 3.1. Zasada zdolności płatniczej / 49
 - 3.1.1. Sporna miara zdolności płatniczej / 51
 - 3.1.2. Taryfa podatkowa / 54
 - 3.2. Aspekty równości opodatkowania / 55

- 3.3. Powszechność podatku / 57
- 4. Etyczny aspekt granic opodatkowania / 58
- 5. Wnioski / 62

Rozdział III

Zasada poprawnej legislacji a treść obowiązku podatkowego / 67

- 1. Wprowadzenie / 67
- 2. Legislacja podatkowa – zasadnicze dylematy / 69
- 3. Ingerencyjność prawa podatkowego / 80
- 4. Wartość moralna obowiązków podatkowych / 84
- 5. Prawodawstwo podatkowe a moralność podatnika / 88
- 6. Wnioski / 91

Rozdział IV

Prawo własności a granice władztwa podatkowego / 93

- 1. Wstęp / 93
- 2. Prawo własności a obowiązek podatkowy / 95
 - 2.1. Ustawowa forma opodatkowania a zakres ingerencji w prawo własności / 102
 - 2.2. Rozporządzenie w sprawach podatkowych a zakres ingerencji w prawo własności / 104
- 3. Zasada lojalności a obowiązek podatkowy / 107
- 4. Demokratyczne państwo prawne a obowiązek podatkowy / 110
 - 4.1. Zasada określoności przepisów a obowiązek podatkowy / 111
 - 4.2. *Lex retro non agit* a obowiązek podatkowy / 115
- 5. Prawa nabyte a obowiązek podatkowy / 116
- 6. Zakaz nadmiernej ingerencji a obowiązek podatkowy / 118
- 7. Ucieczka od podatku a następstwa społeczne i gospodarcze / 121
- 8. Wnioski / 123

Rozdział V

Organ podatkowy a podatnik / 126

- 1. Wprowadzenie / 126
- 2. Uznanie a treść obowiązku podatkowego / 128

3. Poczucie pewności prawa podatnika – zasady i kontrowersje / **134**
4. Fiskalizm w działaniu organów podatkowych / **138**
 - 4.1. Bezpieczeństwo prawne podatnika a ochrona interesu finansowego państwa / **139**
 - 4.2. Bezpieczeństwo prawne podatnika a wady systemowe ordynacji podatkowej / **142**
5. Wnioski / **146**

Rozdział VI

Prawna ochrona podatnika w postępowaniu sądownoadministracyjnym / 147

1. Wprowadzenie – sędzia a idea sprawiedliwości / **147**
2. Sądowa kontrola działalności organów podatkowych / **151**
3. Zakres kontroli decyzji uznaniowych przez sąd administracyjny / **157**
 - 3.1. Sądowa kontrola decyzji uznaniowych – aspekt orzeczniczy / **157**
 - 3.2. Sądowa kontrola decyzji uznaniowych – postulaty zmian / **162**
4. Sędzia sądu administracyjnego a maksyma *dura lex sed lex* / **164**
 - 4.1. Sędzia a prawo / **164**
 - 4.2. Sędziowskie dylematy – stosowanie prawa / **167**
5. Przesłanki sądowego rozstrzygnięcia – charakter dylematów / **172**
 - 5.1. Przyczyny nieporozumień interpretacyjnych / **175**
6. Wnioski / **178**

Podsumowanie / **183**

Bibliografia (wybrane pozycje) / **187**

Wykaz orzeczeń / **209**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- Konstytucja** Konstytucja Rzeczypospolitej Polski z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)

Inne skróty

- AUW** Acta Universitatis Wratislaviensis
- ECR** European Court Reports
- EPS** Europejski Przegląd Sądowy
- ETS** Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
- KPP** Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- NSA** Naczelny Sąd Administracyjny
- ONSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

ONSA WSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	Przegląd Sejmowy
PS	Przegląd Sądowy
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
St. Praw.	Studia Prawnicze
St. Pr.-Ek.	Studia Prawno-Ekonomiczne
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Wstęp

Historia opodatkowania to także bezmiar ludzkiej krzywdy, upokorzeń, bezprawia, buntów, a jednocześnie pychy, zadufania i arogancji władzy, przekonanej o swojej nieomyślności. Władzy, która czuła się zwolniona od namysłu nad skutkami, które opodatkowanie powoduje w majątku podatnika. Władzy, która nie chciała zrozumieć, że w popełnianych przez nią błędach i niewłaściwie dokonanych wyborach kryje się załączek radykalnego buntu podatkowego. Władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności. Władzy, która fałsz w dziedzinie opodatkowania uznawała za prawdę. Władzy, która prawodawstwem i systemem poboru podatku zdeformowała ideę opodatkowania. Władzy, która w odniesieniu do opodatkowania przyjmowała jako kierunkową dyrektywę działania zasadę: „Robię to, na co mam ochotę. Wolno mi”.

Otóż nie.

Władza nie może – w dziedzinie spraw podatkowych – przyjmować, że opodatkowanie jest etycznie neutralne, a więc pozostaje poza dobrem i złem. Byłoby to działanie, które prowadzi do destrukcji państwa, podmywające fundament demokracji. Nie można bowiem absolutyzować władzy publicznej, a w podatniku widzieć niewolnika.

Takie myślenie władzy publicznej sprawia, że podatnik odwzajemnia się jej obojętnością na los państwa. Dlatego w dziedzinie spraw podatkowych niezbędne są nie tylko ustrojowe standardy polityczne, ekonomiczne i społeczne, lecz także w równym stopniu klarowne zasady etyczne.

Przed władzą publiczną żmudna i długotrwała praca.

Trzeba odejść – w dziedzinie opodatkowania – od subiektywnych uproszczeń, nauczyć się odróżniać pozór od rzeczywistości, zrozumieć,

że dojrzałość w podejmowaniu działań prawodawczych wymaga respektowania wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych.

Co prawda „ludzie krzątają się z dnia na dzień w obejściu swego domu i trzeba niezwykłych zdarzeń, aby wyrzeli przez okno lub wyszli przed bramę swego ogrodu”¹. „Wyrzenie przez okno” czy też „wyjście przed bramę ogrodu” nie musi być dla władzy publicznej przyjemne, albowiem struna zbyt silnie napięta – pęka, podobnie jak kropla przepełnia czarę goryczy.

Władza musi wiedzieć, że motyw posłuchu zanika, zwłaszcza wtedy, gdy siła oporu znajduje mocne wsparcie w uniwersalnym katalogu niespornych wartości etycznych. Władza nie może też zapominać, że trwa dopóty, dopóki ludzie jej słuchają.

Władza publiczna nie może bagatelizować wątpliwości podatnika, wówczas gdy pyta, czy niesprawiedliwe ustawy podatkowe są ustawami. Gdy władza publiczna wsłucha się w odpowiedź, to usłyszy – owszem, tak, ale w takim samym sensie, w jakim się mówi o fałszywym złocie. Mają one zewnętrzną formę ustawy, ale nie mają ich istotnej, wewnętrznej treści. Są jak puste skorupki od orzecha.

Władza publiczna musi zastanowić się także nad sensem wypowiedzianych ponad 170 lat temu przez księcia Franciszka Xawerego Druckiego-Lubeckiego słów: „Kraj Polski dla finansów nie zginie, byle nie było innych przyczyn”².

Władza publiczna nie może także „zwołać się” od namysłu nad znaczeniem, które w zakresie opodatkowania ma nie tylko максима *salus rei publicae suprema lex esto*, lecz także максима *salus civium suprema lex esto*. Musi nauczyć się, jak godzić dwa równouprawnione dobra i jak w związku z tym budować treść obowiązków podatkowych i kształtować system podatkowy.

¹ C. Znamierowski, *Prolegomena do nauki o państwie*, Poznań 1947, s. 96.

² Zob. J. Zdzitowiecki, *Xiążę – minister Franciszek Xawery Drucki-Lubecki*, Warszawa 1948.

Rozdział I

O roztropności w opodatkowaniu – aspekt biblijny

1. Wstęp

Pan Zastępów w Księdze Malachiasza w ostrym, zdecydowanym tonie formułuje zarzuty: „Alboż godzi się człowiekowi oszukiwać Boga, jak wy Mnie oszukujecie?”. I dodaje: „Pytacie: w czym oszukaliśmy Cię? W dziesięcinach i ofiarach. Jesteście zupełnie przekłęci, bo wy – i to cały naród – ustawicznie Mnie oszukujecie”³.

Pojawia się wezwanie do spełnienia w sposób rzetelny podatkowej powinności: „Przyniescie całą dziesięcinę do spichlerza, aby był zapas w Moim domu, a wtedy możecie Mnie doświadczać w tym, czy wam nie otworzę zaworów niebieskich i nie zleję na was błogosławieństwa w przeobfitej mierze”⁴.

To wezwanie – w aspekcie biblijnym – ma szerszy kontekst⁵. Czy płacenie podatków w świetle Pisma Świętego jest etyczną powinnością? Co o tym mówi Nauczyciel z Nazaretu, jakich on i jego uczniowie udzielają pouczeń władzy ustanawiającej podatki i jakie rady przekazuje podatnikom? Czy zapłata podatku jest obowiązkiem bezwarunkowym? Jaki jest aspekt etyczny i prawny oporu podatkowego? Kiedy, i czy, może on być uzasadniony i akceptowany? W jaki sposób roztropność władzy ustanawiającej podatki i jak umiar tej władzy w określaniu ich

³ Ml 3, 8–9; ten i pozostałe cytaty z Biblii za: *Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu*, Warszawa–Poznań 2000.

⁴ Ml 3, 10.

⁵ Szerzej na ten temat zob. J. Salij, *Płacenie podatków*, W Drodze 2006, nr 1 (389), s. 123–128; W. Rakocy, *Finanse i prace publiczne* (w:) *Życie społeczne w Biblii*, red. G. Witaszek, Lublin 1997, s. 125–131.

ciężaru wpływają na postawę etyczną podatnika? Podobnie – jakie są prawne i etyczne powinności aparatu skarbowego? Czy współodpowiedzialność za dobro wspólne, jakim jest państwo, wspomaga i wzmacnia etyczne argumenty dotyczące spełniania powinności podatkowych? Jaka jest tradycja chrześcijańskiej moralności wobec obowiązków podatkowych? Czy podatki płacić należy sumiennie?

Święty Tomasz z Akwinu, wypowiadając się na temat sprawiedliwości opodatkowania, pouczał, że podatek jest sprawiedliwy wówczas, gdy władza ustanawia go i egzekwuje dla dobra wspólnego. Natomiast podatki niesprawiedliwe to takie, które nakładane są dla dobra partykularnego, a zatem przeciwko dobru wspólnemu⁶.

U schyłku XIX w. Papież Leon XIII tak ujmował problem dotyczący relacji władza publiczna – podatnik – podatki. Wskazywał, że „prywatna własność nie powinna być wyczerpywana przez nadmiar podatków i ciężarów publicznych. Władza państwowa nie może bowiem niszczyć prawa własności prywatnej, bo natura jest jego źródłem, nie wola ludzka; może tylko jego używanie ograniczyć i do dobra ogółu dostosować. Działyby więc niesprawiedliwie i niegodnie, gdyby z prywatnej własności ściągała w postaci podatku więcej, niż się należy”⁷.

Jest to zalecenie umiaru i powściągliwości, kierowane do władzy świeckiej, która decyduje o treści obowiązków podatkowych. Argument sprawiedliwościowy encyklika papieska łączy z istotą prawa własności, wskazując na ekonomiczną granicę podatku („nie niszczyć prawa własności”) i jednocześnie sens opodatkowania, dostrzega w tym, że opodatkowanie – ostatecznie – służyć ma dobru ogółu.

W Księdze Mądrości Syracha znajduje się pouczenie, które można odnieść i do władzy, i do podatnika – „nie szukaj wymówek, gdy masz spełnić swój obowiązek”⁸.

I władza ustanawiająca podatki, i podporządkowany tej władzy podatnik powinni rzetelnie spełniać to, co w zakresie ich obowiązków się mieści. Rozwaga władzy podatkowej i rozwaga podatnika (rzetelność) służą bowiem państwu, sprzyjając budowie sprawiedliwego ładu społecznego.

⁶ Cyt. za J. Salij, *Płacenie podatków...*, s. 126.

⁷ Encyklika Leona XIII, *Rerum novarum*, cyt. za J. Salij, *Płacenie podatków...*, s. 128.

⁸ Syr 10, 26.

2. O umiarze w ustanawianiu podatków

Dlaczego podatki trzeba płacić?

Biblia, odnosząc się do aspektu prawnego i etycznego opodatkowania, wskazuje w Księdze Psalmów na następujące argumenty: „Do Pana należy ziemia i to, co ją napęlnia, świat i jego mieszkańcy”⁹. I dodaje: „Posłuchaj, mój ludu, chcę przemawiać i świadczyć przeciw tobie, Izraelu: Ja jestem Bogiem, Bogiem twoim (...). Do Mnie należy cała zwierzyna po lasach, tysiąc zwierząt na moich górach. Znam całe ptactwo powietrzne i do Mnie należy to, co się porusza na polu (...). Bo mój jest świat i to, co go napęlnia”¹⁰.

Natomiast w Księdze Aggeusza Pan Zastępów mówi: „Do mnie należy srebro i do mnie złoto”¹¹.

Nowotestamentowy przekaz ma uświadomić, że Pan, jako Stwórca, jest właścicielem wszystkiego, co jest na Ziemi, a zatem i tego, co posiadają ludzie; ludzie są tylko zarządcami tego, co Bóg – w swej łasce i szczodroblewości – im powierzył.

I to jest uzasadnienie – najbardziej ogólne – rodowodu obowiązku podatkowego dotyczącego dziesięciny.

2.1. Dziesięcina

Pierwsza wzmianka na temat dziesięciny pojawia się w Księdze Rodzaju i brzmi następująco: „Gdy Abram wracał po zwycięstwie odniesionym nad Kedorlaomerem i królami, którzy z nim byli, wyszedł mu na spotkanie do doliny Szawe, czyli Królewskiej, król Sodomy. Melchizedek zaś, król Szalemu wyniósł chleb i wino: błogosławił Abrama (...). Abram dał mu dziesiątą część ze wszystkiego”¹².

Abram dał zatem Melchizedekowi dziesiątą część łupów, które zdobył w trakcie wojennej wyprawy.

W Księdze Powtórzonego Prawa wyróżnia się dwa rodzaje dziesięciny, a mianowicie dziesięcinę roczną i trzyletnią¹³.

⁹ Ps 24, 1.

¹⁰ Ps 50, 7, 10–12.

¹¹ Ag 2, 8.

¹² Rdz 14, 17–20.

¹³ Szerzej na ten temat zob. W. Rakocy, *Finanse...*, s. 128–130.

Andrzej Gomułowicz – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu; wykładowca na Uniwersytecie Europejskim Viadrina we Frankfurcie nad Odrą; członek Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego; członek Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów Naukowych; autor i współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego.

■ Monografia jest pierwszym na polskim rynku wydawniczym opracowaniem, w którym ujęto zagadnienia etyki prawodawcy, podatnika i organu podatkowego. Autor omawia przedmiotową problematykę, uwzględniając zarówno jej aspekty teoretyczne, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i orzecznictwo sądów administracyjnych.

■ W pracy przybliżono m.in. zasadę sprawiedliwości w opodatkowaniu, reguły legislacji podatkowej, a także tematykę prawnej ochrony podatnika w postępowaniu podatkowym.

■ Książka adresowana jest do szerokiego kręgu odbiorców, tak teoretyków, jak i praktyków prawa podatkowego, a zwłaszcza do doradców podatkowych, sędziów oraz pracowników organów podatkowych.

„Publikacja poświęcona jest najistotniejszemu, wręcz fundamentalnemu, problemowi związanemu zarówno z tworzeniem, jak i stosowaniem prawa podatkowego. Wprowadzanie i stosowanie podatków wywołuje nie tylko skutki gospodarcze i społeczne, którymi najczęściej zajmują się rządzący oraz rządzeni, ale również wpływa na kształtowanie różnych postaw i relacji pomiędzy wyżej wymienionymi”.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-4388-6



9 788326 443886

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:
infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl