

Prawo

Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika

Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk



Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika

Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk

Włodzimierz Nykiel, Małgorzata Sęk – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Podatkowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

Monografia recenzowana w procedurze double-blind review process

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Aneta Tkaczyk

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka, Wojciech Grzegorzczak

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efektoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Wirestock

© Copyright by Authors, Łódź 2022

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2022

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.10171.20.0.K

Ark. wyd. 6,5; ark. druk. 6,5

ISBN 978-83-8220-833-7

e-ISBN 978-83-8220-834-4

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Słowo wstępne	7
Rozdział 1	
Prawa podatnika i ich ochrona	9
1.1. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu historycznym	9
1.2. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu współczesnym	13
Rozdział 2	
Karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych	27
2.1. Karta praw podatnika – pojęcie i funkcje	27
2.2. Karta praw podatnika jako międzynarodowy standard	31
2.3. Międzynarodowe wzorce karty praw podatnika	33
Rozdział 3	
Ochrona praw podatnika w Polsce	37
3.1. Źródła prawa w zakresie praw podatnika w Polsce	37
3.1.1. Konstytucja	37
3.1.2. Ordynacja podatkowa	43
3.1.3. Inne ustawy	47
3.2. Środki ochrony praw podatnika w Polsce	49
3.2.1. Uwagi wstępne	49
3.2.2. Prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej	50
3.2.3. Prawo do zainicjowania kontroli sądowej	53
3.2.4. Prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego	55
3.2.5. Inne środki ochrony	56
Rozdział 4	
Stan ochrony praw podatnika w Polsce	59
4.1. Potrzeba karty praw podatnika w Polsce	59
4.1.1. Wprowadzenie	59
4.1.2. Tworzenie prawa podatkowego a prawa podatnika	59
4.1.3. Stosowanie prawa podatkowego a prawa podatnika	64
4.2. Prace nad kartą praw podatnika w Polsce	67

6 Spis treści

Rozdział 5

Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem **75**

5.1. Projekt ustawy Karta Praw Podatnika 75

5.2. Uzasadnienie projektu ustawy Karta Praw Podatnika 82

Bibliografia 95

Słowo wstępne

Problematyka praw podatnika i ich ochrony ma doniosłe znaczenie zarówno z aksjologicznego i ustrojowego, jak i gospodarczego punktu widzenia. Jest ona aktualna, gdyż ocena praw podatnika i ich ochrony w Polsce wypada negatywnie i potrzeba w tym zakresie pilnej poprawy. Dojrzałą i skuteczną formą ochrony praw podatnika we współczesnych państwach jest karta praw podatnika.

Celem niniejszej książki jest ukazanie potrzeby, a nawet konieczności wprowadzenia karty praw podatnika w Polsce jako nowego instrumentu ochrony praw polskiego podatnika, a także przedstawienie projektu ustawy Karta Praw Podatnika złożonego w Sejmie, którego autorami są niżej podpisani.

Cel ten wyznacza zakres niniejszej książki i jej układ. W rozdziale 1 przedstawiono prawa podatnika i ich ochronę w ujęciu historycznym i współczesnym. Przedmiotem rozdziału 2 jest karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych. Scharakteryzowano w nim pojęcie i funkcje karty, kartę jako międzynarodowy standard oraz jej międzynarodowe wzorce. W rozdziale 3 omówiono została ochrona praw podatnika w Polsce. Przedstawiono źródła prawa w tym zakresie oraz środki ochrony praw podatnika. Potrzebie wprowadzenia karty w Polsce poświęcono rozdział 4, dowodząc, że liczne wady i naruszenia prawa występujące w procesach stanowienia i stosowania prawa podatkowego, które skutkują łamaniem praw podatnika, zdecydowanie przemawiają za wdrożeniem tego rozwiązania. W rozdziale 5 zaprezentowany został projekt ustawy Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem.

*Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk*

Rozdział 1

Prawa podatnika i ich ochrona

1.1. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu historycznym

Zwiększone zainteresowanie zagadnieniem praw podatnika i ich ochrony jest dostrzegalne w piśmiennictwie od kilku dziesięcioleci. Warto jednak odnotować, że ochrona podatników przed zakusami podatkowymi panujących była osią wielowiekowych konfliktów, które miały wpływ na powstanie i rozwój parlamentu i innych instytucji demokratycznych¹.

Na początku XIII stulecia, w latach 1199–1216 w Anglii panował król Jan bez Ziemi. Okres jego panowania charakteryzował się nadużyciami królewskich urzędników, plądrowaniem dóbr kościelnych (w tym samych kościołów) i nakładaniem wysokich danin (w owym czasie nałożono ich 11). Doprowadziło to do buntu i walki króla z baronami, których poparli szlachta i mieszczaństwo Londynu. W wyniku tego konfliktu król 15 czerwca 1215 roku na Runnymede (łąka nad Tamizą) koło Windsoru zmuszony został do podpisania dokumentu zwanego *Magna Charta Libertatum* (Wielka Karta Wolności). Z formalnego punktu widzenia dokument ten był przywilejem, w istocie zaś miał cechy umowy zaprzysiężonej przez króla i baronów (art. 63). Artykuł 12 Wielkiej Karty zabraniał królowi nakładania danin (*scutagium, auxilium*) bez zgody Walnej Rady Królestwa (*Commune Consilium Regni*), która z czasem ewoluowała w kierunku instytucji parlamentu angielskiego². W ten sposób narodziła się zasada zgody na podatki, w myśl której panujący miał obowiązek zwrócić się do swoich poddanych (ich reprezentantów) o wyrażenie zgody na nakładanie podatków³. Zasada ta

-
- 1 W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 17.
 - 2 K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 3, PWN, Warszawa 1966, s. 180–182; I. Jaworski, *Zarys powszechnej historii państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1966, s. 135–137.
 - 3 É. Douat, X. Badin, *Finances publiques. Finances communautaires, nationales, sociales et locales*, Presses Universitaires de France, Paris 2006, s. 4, 5.

chroniła poddanych (podatników) przed nadmiernym opodatkowaniem, będącym efektem samowoli królewskiej, oraz miała im zapewnić *sui generis* bezpieczeństwo prawne w tym zakresie.

Po kilku wiekach okazało się, że znowu konieczny jest akt uniemożliwiający królowi samowolne nakładanie podatków. Król Anglii, Szkocji i Irlandii w latach 1685–1688 Jakub II⁴ z dynastii Stuartów, katolik wykazujący dążenie do absolutyzmu, został pozbawiony tronu, na który wstąpili jego najbliżsi krewni, córka Maria i jej mąż Wilhelm Orański – protestanci. W 1689 roku została uchwalona ustawa *Bill of Rights*, w której zawarto między innymi unormowanie głoszące, że nakładanie podatków bez zgody parlamentu jest bezprawne⁵. W myśl tego aktu parlament zaczął również decydować o wydatkach. Zrazu dotyczyło to kwot przeznaczanych na utrzymanie armii, a z czasem także innych wydatków. „Dało to początek instytucji budżetu w pełnym tego słowa znaczeniu”⁶. Wielką Kartę Wolności i *Bill of Rights* zalicza się do aktów składających się na konstytucję Anglii, dziś na konstytucję Zjednoczonego Królestwa⁷.

Dokumenty podobne do Wielkiej Karty Wolności były wydawane też w innych krajach (Leon 1188, Węgry 1222, Święte Cesarstwo Narodu Niemieckiego 1220 i 1231, Aragonia 1282)⁸.

W Polsce w 1374 roku Ludwik Węgierski, by zapewnić tron polski jednej ze swoich córek, nadał szlachcie na zjeździe w Koszycach przywilej, na mocy którego szlachta została zwolniona z poradlnego, z wyjątkiem 2 groszy rocznie z łanu chłopskiego, a król mógł nakładać nowe podatki jedynie za zgodą szlachty⁹. Pierwszy budżet w Polsce zawierający dochody i wydatki państwa (dochody i wydatki skarbu koronnego i litewskiego) zatwierdzony przez sejm opracowany został w 1768 roku¹⁰.

Kwestie podatkowe należały do najważniejszych wątków konfliktu między koloniami brytyjskimi w Ameryce a metropolią. Wojna siedmioletnia, która toczyła się w latach 1756–1763, doprowadziła Wielką Brytanię do kłopotów finansowych. Rząd brytyjski zdecydował się część ciężarów przerzucić na kolonie w Ameryce, zapowiadając nałożenie na nie podatków. Spowodowało to głębokie niezadowolenie w koloniach. Przeciw opodatkowaniu kolonii przez parlament brytyjski występował między innymi James Otis. W swojej książce pt. *The Rights of the British Colonies asserted and proved* bronił zasady głoszącej, że nie ma podatku bez przedstawicielstwa (*no taxation without representation*).

4 Królem Szkocji był jako Jakub VII.

5 K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 4, PWN, Warszawa 1967, s. 82; I. Jaworski, *Zarys...*, s. 235–236; N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1974, s. 58 i n.

6 N. Gajl, *Budżet...*, s. 60.

7 P.S. James, *Introduction to English Law*, Lexis Pub., London 1989, s. 118.

8 F.H.M. Grapperhaus, *Tax Tales from The Second Millennium*, IBFD, Amsterdam 1998, s. 31.

9 J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski*, t. 1, Warszawa 1965, s. 423–424.

10 N. Gajl, *Budżet...*, s. 65 i n.