

**Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz**  
**Zakład Prawa Finansowego**  
**Wydział Prawa i Administracji**  
**Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu**

**Poznań, 14 lutego 2024 roku**

**Recenzja**  
**rozprawy doktorskiej mgr Elizy Wójcik**  
**„Zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych**  
**w zależności od rodzaju źródła przychodów.**  
**Rozważania w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania”, ss. 397**  
**Kraków 2023**

Oryginalna tematyka badawcza, która zawiera bardzo duży ładunek intelektualny, stanowiąc kompendium wiedzy na temat standardów zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w zależności od rodzaju źródła przychodów, w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania, pozwala w sposób w pełni zasadny wskazać na uniwersalne wartości tej monografii.

1. Arystoteles, w *Etyce nikomachejskiej*, uzasadniając ideę prawa stwierdzał: „...to, co sprawiedliwe jest tedy tym, co zgodne z prawem i ze słusnością, to zaś co niesprawiedliwe jest tym, co niezgodne z prawem i niesłusnością”, i dodawał – „Sprawiedliwość i prawość są tym samym, i choć obie są szlachetne, to jednak prawość stoi wyżej”.

Dlaczego?

Z uwagi na to, że „prawość to branie pod uwagę nie samej ustawy, lecz myśli ustawodawcy, nie litery prawa, lecz jego ducha zamierzonego przez ustawodawcę” (Arystoteles, *Retoryka*).

I tego „ducha prawości” odnajduję w spiętej klamrą spójności metodologicznej całej treści doktoratu, w pełnym zakresie zgodnej z celem badawczym, tezą główną, sześcioma hipotezami szczegółowymi (s. 15) oraz w *Podsumowaniu*, a także *Postulatach de lege ferenda*.

Legalistyczne rozumienie sprawiedliwości, związane jest co do zasady z pozytywistycznym paradygmatem, a to oznacza, że sprawiedliwe jest to, co zgodnie

z wolą prawodawcy oznajmione jest w przepisach prawa stanowionego. A zatem prawo – w tym prawo podatkowe – „funduje” sprawiedliwość i jednocześnie jest jej miernikiem. Prawo ma być samo w sobie miarą sprawiedliwości.

Takie rozumienie sprawiedliwości Autorka odrzuca. Forma i treść pracy (w szczególności rozdziały: 1. Kształtowanie się zasady sprawiedliwości opodatkowania, ss. 20-49; 4. Konstytucyjne podstawy opodatkowania dochodu, ss. 106-139; 5. Zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w polskim systemie podatkowym a konstytucyjne reguły sprawiedliwości podatkowej, ss. 140-273, a także *Podsumowanie*, ss. 337-347, *Postulaty de lege ferenda*, ss. 348-356) dowodzi, że sprawiedliwość legalistyczna prowadzi do sprzeniewierzenia, degradacji i faktycznie unicestwienia istoty zasady sprawiedliwości opodatkowania. Tym samym sprawiedliwość legalistyczna jest relatywizacją i wypaczeniem tej sprawiedliwości.

Treść rozdziałów: 1, 2, 4, 5 upoważnia do wniosku, że Autorka ideę sprawiedliwości opodatkowania traktuje jako uniwersalną wartość, tj. sprawiedliwość wyrażoną w początkowej części Preambuły Konstytucji RP.

2. Marek Cyncero dowodził, że krzywdy, które spotykają człowieka w jego relacji z prawem wynikają z trzech zasadniczych powodów, a mianowicie: „przekręcenia prawa”, „nazbyt wnikliwego jego stosowania”, „złośliwego tłumaczenia prawa”.

Analizy Autorki w zakresie zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania potwierdzają, że także dziś, w czasach nam współczesnych, myśl Marka Cyncerona jest niezwykle aktualna w odniesieniu do prawa podatkowego. Dowodzą tego m.in. wnioski Autorki sformułowane odpowiednio w rozdziale 1 (s. 48-49), 2 (s. 86-88), 3 (s. 104-105), 4 (s. 134-139), 5 (s. 260-273), 6 (s. 329-336).

W wymiarze systemowym potwierdza to: *Podsumowanie* oraz *Postulaty de lege ferenda*.

3. Podatek, czyli indywidualna, finansowa i przymusowa ofiara na zbiorowy cel dotyczy bezpośrednio relacji między państwem (władzą publiczną) a jednostką. I dlatego ma znaczenie ustrojowe. Przy czym – czego dowodzi Autorka – węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika nie może oznaczać dowolności i arbitralności, zarówno w stanowieniu, jak i stosowaniu prawa podatkowego. Byłoby to bowiem pomijanie tych konstytucyjnych norm, które chronią wolności i prawa

ekonomiczne (art. art. 20, 21, 22, 31 ust. 3, 32, 47, 64, 71 Konstytucji RP), a także dotyczą respektowania przez władzę publiczną konstytucyjnych standardów kultury politycznej i prawnej w zakresie legislacji podatkowej (np. art. art. 1, 2, 32, 82, 84, 217 Konstytucji RP). Słusznie Autorka dowodzi, że w tych artykułach zakodowana jest norma programowa dotycząca prawodawstwa podatkowego. Standardem jest bowiem – „dobro wspólne”, „demokratyczne państwo prawne”, „zasada sprawiedliwości społecznej”.

Zatem w ocenie Autorki, co w pełni aprobej, jeżeli prawo podatkowe nie ma być tylko formą ustawowego bezprawia, to musi respektować te konstytucyjne standardy. Legalność formalna ustawy podatkowej nie oznacza bowiem, że jest ona synonimem sprawiedliwości podatkowej (problem dotyczy m.in. zasady określoności przepisów prawa podatkowego, respektowania standardów, powszechności i równości opodatkowania, respektowania zasady zdolności płatniczej podatnika, a także ustalenia kryteriów indywidualizacji ciężaru podatkowego – rozdział 5 oraz rozdział 4).

4. Konstytucyjny aspekt zasady sprawiedliwości opodatkowania analizowanej w kontekście zróżnicowanych zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych przypomina o tym, że władza publiczna jest zawsze odpowiedzialna za kształtowanie postaw podatnika wobec idei obowiązku podatkowego, czyli wobec idei wynikającej z treści art. 1 Konstytucji („troska o dobro wspólne”). Wyraziście jednoznacznie dowodzą tego analizy ujęte w rozdziale 4 pracy doktorskiej.

Niestety, władza – czego dowodzą także poddane analizie przez Autorkę orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego – narusza standardy dotyczące zasad opodatkowania dochodu na gruncie obowiązującej Konstytucji RP. Te naruszenia dotyczą zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady dobra wspólnego, zasady ochrony prawa własności i zasady zakazu opodatkowania konfiskacyjnego.

Autorka trafnie dowodzi, że władza, która narusza te zasady faktycznie przyjmuje jako dyrektywę kierunkową działania w sferze legislacji podatkowej maksymę – *„robię to, na co mam ochotę. Wolno mi”*. Zgadzam się z Autorką, że taka postawa deformuje ideę opodatkowania, albowiem władza, przekonana o swojej nieomyślności, sama siebie zwalnia z obowiązku namysłu, tj. obowiązku zastanowienia się nad tym, jakie skutki wywołuje naruszenie zasady sprawiedliwości w kontekście zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych.

5. Analizy przeprowadzone w rozdziale 4 i 5 przez Autorkę uświadamiają, że sprawiedliwe stosowanie prawa podatkowego bywa niekiedy niezależne od sprawiedliwej treści samego prawa. I tu szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo, poddane przez Autorkę analizie, a mianowicie Trybunału Konstytucyjnego, sądownictwa administracyjnego (WSA, NSA) oraz przytoczone interpretacje podatkowe, pisma i wyjaśnienia organów podatkowych czy też interpelacja poselska.

Warto tu dodać, że polski sąd konstytucyjny już w 1993 roku uzasadnił, że normy etyczne są autonomiczne w stosunku do norm prawnych. To normy prawne powinny posiadać legitymację aksjologiczną, natomiast normy etyczne nie potrzebują legitymacji jurystycznej. To jest bardzo ważna dyrektywa interpretacyjna, przede wszystkim dla władzy sądowniczej.

6. Krytyczne analizy dokonane przez Autorkę w zakresie dotyczącym inflacji przepisów prawa podatkowego wskazujące na błędy legislacyjne, i to zarówno logiczne, prakseologiczne w zakresie zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych przywołują wypowiedź Tacyta na temat prawa: *corruptissima res publica plurimae leges*, czyli w takiej bardzo łagodnej wersji - „zepsute państwo mnoży ustawy”. W wersji bardziej rozbudowanej trzeba przyjąć szerszy kontekst tej maksymy, a mianowicie – „rzeczpospolita, w której wydaje się nadmiar ustaw, jest państwem skorumpowanym, z zepsutym mechanizmem funkcjonowania władzy”. I w takim kontekście spoglądać należy na analityczne *Podsumowanie* (ss. 337-347), a także *Postulaty de lege ferenda* (ss. 348-356).

7. Analizy dotyczące zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w zależności od rodzaju źródła przychodów dokonane przez Autorkę w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania uświadamiają, że zasada sprawiedliwości staje się źródłem i legitymacją tych wartości, które sformułowane są w Rozdziale 2 polskiej Konstytucji – *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*. I to jest też szczególna wartość tej pracy.

Argumentacja Autorki w zakresie dowodzenia tezy głównej, a także sześciu hipotez cząstkowych ma wyrazisty wymiar humanistyczny. Można bowiem używając pewnego skrótu myślowego powiedzieć, że respektowanie zasady sprawiedliwości opodatkowania wymaga od władzy publicznej, nie tylko w procesie stanowienia, ale także w procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego, aprobaty dla treści łacińskiej maksymy *hominum causa omne ius constitutum sit*. Bo przecież cała

rozprawa doktorska uzasadnia, dlaczego respektowanie zasady sprawiedliwości opodatkowania ma chronić godność podatnika.

To były w moim odczuciu te wartości, które wyróżniają rozprawę doktorską.

Autorka wyraziście sformułowała problem badawczy, za który uznała odpowiedź na pytanie, dotyczące zgodności występującego w polskim systemie podatkowym zróżnicowania zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w zależności od rodzaju przychodu, z zasadą sprawiedliwości podatkowej. I zgodnie z tą problematyką badawczą została sformułowana główna teza pracy, a mianowicie: zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w zależności od rodzaju źródła przychodu, jest niezgodnie z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości podatkowej, zaś obecny model opodatkowania dochodów, ze względu na swoją kazuistykę, nie przystaje do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej (s. 15).

Teza główna jest weryfikowana przez sześć hipotez cząstkowych (s. 15).

Zarówno problematyka badawcza, jak i główna teza oraz sześć hipotez cząstkowych stanowiły podstawę do tego, by skonstruować układ i systematykę pracy w taki sposób, który umożliwi weryfikację głównej hipotezy. Układ pracy uznaję za zgodny z zasadami metodologii. Fundamentem, na którym praca jest osadzona jest rozdział 1. Kształtowanie się zasady sprawiedliwości opodatkowania (ss. 20-49); rozdział 2. Ewolucja opodatkowania dochodu. Zarys współczesnego systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce (ss. 50-88); rozdział 3. Teorie dochodu i modele jego opodatkowania. Źródło przychodu w polskim modelu opodatkowania dochodów osób fizycznych (ss. 89-105). Analizy w tych rozdziałach uzasadniały przejście do problematyki podstawowej ujętej w rozdziale 4. Konstytucyjne podstawy opodatkowania dochodu (ss. 106-139) oraz rozdziału 5. Zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w polskim systemie podatkowym a konstytucyjne reguły sprawiedliwości podatkowej (ss. 140-273). I tutaj chciałbym sformułować następującą uwagę, a mianowicie tytuł rozdziału 5 jest w takim treściowym ujęciu „echem” tytułu całej pracy. Mam też wątpliwości, czy zasadne jest określenie „konstytucyjne reguły sprawiedliwości podatkowej”, bo przecież jest różnica między zasadą a regułą.

Istotne znaczenie ma też rozdział 6. Współczesne modele opodatkowania dochodów osób fizycznych w wybranych państwach europejskich. Jest on potrzebny, albowiem Autorka w odniesieniu do Wielkiej Brytanii, Francji i Niemiec analizuje pięć

podstawowych zagadnień, będących głównym nurtem rozprawy doktorskiej. A mianowicie: wyszczególnienie źródeł przychodów w systemach opodatkowania dochodów osób fizycznych, respektowanie zasady powszechności i równości podatkowej, zwalczanie zjawiska nieujawniania źródeł dochodów, opodatkowanie dochodów z pracy. Jest to analityczna charakterystyka rozwiązań, z tym że ich ocenę, i to jest zaleta, Autorka odnosi do tożsamyh zagadnień dotyczących obowiązującego w Polsce systemu podatkowego.

Wewnętrzna systematyka rozdziałów służy i podporządkowana jest zarówno weryfikacji hipotezy głównej, jak też wybranych hipotez cząstkowych. Wprowadzenie do każdego rozdziału spełnia swoją porządkującą funkcję, albowiem określa i uzasadnia wybór szczegółowych poddawanych analizie zagadnień, a wnioski także znajdujące swój wyraz w każdym z rozdziałów są trafne i w sposób przekonujący uzasadnione. Ich treść i zakres uzależniona jest od charakteru danego rozdziału i dlatego spotykamy wnioski bardzo rozbudowane, na przykład rozdział 4, 5, 6, i nieco skromniejsze, odnoszące się do rozdziału od 1 do 3. Ich wspólną cechą jest to, że nawiązują, i związane są, i wynikają z treści danego rozdziału. Sformułowane są jasno i logicznie.

Forma i treść dowodzi, że powstała bardzo interesująca i ważna praca o charakterze monograficznym, zawiera wielowątkowe i wielopoziomowe prowadzone analizy. Ma przy tym charakter twórczy, nie jest powielaniem dotychczas przyjętych schematów, a jednocześnie – co jest też istotną zaletą – skłania do polemik z Autorką, które z pewnością będą miały miejsce wówczas, gdy praca zostanie opublikowana.

### **Konkluzja**

Rozprawa doktorska Pani mgr Elizy Wójcik „Zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych w zależności od rodzaju źródła przychodów. Rozważania w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania” jest oryginalnym, własnym i twórczym rozwiązaniem istotnego z punktu nauki prawa podatkowego problemu badawczego. Napisana jest sprawnie pod względem metodologicznym, z dużą konsekwencją i dużym reżimem intelektualnym. Umiejętnie łączy aspekty teoretyczne z dogmatycznymi. Stanowi ważny wkład w rozwój nauki prawa podatkowego. Uważam, że zasługuje na wyróżnienie. Świadczy o tym i forma, i treść rozprawy doktorskiej. W sposób wyczerpujący oddaje całość zagadnień

objętych tematem rozprawy. Zatem w pełni uzasadnione jest dopuszczenie Pani mgr Elizy Wójcik do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz