

MONOGRAFIE PODATKOWE



WITOLD MODZELEWSKI

**STANOWIENIE,
INTERPRETACJA
I STOSOWANIE
PRAWA PODATKOWEGO
– PROBLEMY SPORNE**

WYDANIE II



Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Witold Modzelewski

STANOWIENIE, INTERPRETACJA I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO – PROBLEMY SPORNE

Wydanie II

Warszawa 2022 r.

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

[Kup książkę](#)

Recenzja naukowa:

Prof. SGH dr hab. Aleksander Werner

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kałeńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83- 63591-63-2

e-ISBN 978-83- 63591-67-0

Wydanie II

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

[Kup książkę](#)

Spis treści

Wykaz skrótów.....	7
Wykaz schematów	8
Wstęp	10
 Rozdział 1. Stanowienie prawa podatkowego.....	13
1.1. Czym jest stanowienie prawa podatkowego?.....	13
1.2. Czym jest prawo podatkowe?	14
1.3. Dwa przeciwstawne sposoby pojmowania stanowionego prawa podatkowego.....	19
1.4. Kształtowanie treści materialnej prawa podatkowego – pro- blemy podstawowe.....	25
1.5. Empiryczne zasady legislacji podatkowej – próba syntezy .	35
1.6. Dobra wiara w procesie tworzenia treści przepisów prawa podatkowego	42
1.7. „Inwestycje legislacyjne” w materialnym prawie podatko- wym, czyli stanowienie prawa w złej wierze.....	50
1.8. Tworzenie treści przepisów prawa podatkowego – w stronę racjonalnego modelu	55
1.9. Od czego zależy wzrost albo spadek efektywności fiskalnej prawa podatkowego?.....	61
1.10. Pięć podstawowych postulatywnych zasad rządzących two- rzeniem prawa podatkowego.....	68
1.11. Charakterystyka ewolucji materialnego prawa podatkowego minionego dwudziestolecia – najistotniejsze cechy.....	74
1.12. Legalizm procesu tworzenia treści przepisów prawa podat- kowego	82
1.13. Czy współczesny ustrój daje szansę tworzenia dobrego prawa podatkowego?.....	89
1.14. Przepisy przejściowe w materialnym prawie podatkowym .	108
1.15. Konkluzje	113
 Rozdział 2. Istotne elementy normatywnej konstrukcji podatku	115
2.1. Normatywne elementy konstrukcji podatku	115

2.2.	Swoista podmiotowość prawno-podatkowa w podatkach pośrednich	117
2.3.	Przedmiot opodatkowania jako normatywny element konstrukcji podatku	124
2.4.	Subiektywna teoria przedmiotu opodatkowania	127
2.5.	Podstawa opodatkowania – problemy sporne	129
2.6.	Stawki podatkowe jako normatywny element konstrukcji podatku	132
2.7.	Warunki płatności zobowiązania podatkowego jako element konstrukcji podatku	134
2.8.	Zobowiązanie podatkowe – istota	135
2.9.	Ulgi podatkowe jako normatywny element konstrukcji podatku	137
2.10.	Zwrot podatku jako fakultatywny element konstrukcji podatku	139
2.11.	Księgi (ewidencje) podatnika jako fakultatywny element konstrukcji podatku	141
2.12.	Miejsce podmiotowej sukcesji praw i obowiązków w materialnym prawie podatkowym	143
2.13.	Deklaracje podatkowe – problemy podstawowe	144
Rozdział 3.	Interpretacja prawa podatkowego	149
3.1.	Czym jest interpretacja przepisów prawa podatkowego?	149
3.2.	Pluralizm interpretacyjny – istota problemu	151
3.3.	Dogmatyka przepisów materialnego prawa podatkowego...	154
3.4.	Urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego a poglądy prawne podmiotów prawa podatkowego i judykatury	157
3.5.	Proces interpretacji przepisów prawa podatkowego	169
3.6.	Zasada analogii w wykładni prawa podatkowego	171
3.7.	Podmioty prawa podatkowego nie powinny być represjonowane za brak umiejętności przewidywania przyszłych poglądów prawnych judykatury na temat przepisów podatkowych	172
3.8.	<i>Sola scriptura</i> – przeciwieństwo subiektywnej teorii interpretacji przepisów prawa podatkowego	183
3.9.	Sądowa interpretacja przepisów prawa podatkowego	187
3.10.	Etyka obywatelska w procesie interpretacji przepisów prawa podatkowego	195
3.11.	Konkluzje	199

Rozdział 4.	Stosowanie prawa podatkowego	201
4.1.	Problemy pojęciowe	201
4.2.	Podmioty stosujące prawo podatkowe	204
4.3.	Bezpośrednie stosowanie przepisów prawa UE	217
4.4.	Wsteczne stosowanie prawa podatkowego – pojemny wyjątek od zasady	219
4.5.	Nadużycie prawa podatkowego	220
4.6.	Unikanie opodatkowania w procesie stosowania prawa podatkowego	221
4.7.	Stosowanie prawa podatkowego będące schematem podatkowym	224
4.8.	Czy „agresywne planowanie podatkowe” jest stosowaniem prawa podatkowego?	227
4.9.	Zasada dyskontynuacji części szczegółowej materialnego prawa podatkowego	229
4.10.	Bezprawność prawnopodatkowa	231
4.11.	Trzy odmienne postawy podmiotów stosujących prawo podatkowe (albo go niestosujących)	235
4.12.	Sądowe stosowanie prawa podatkowego, czyli skutki „kurateli” sądów nad „nieudolnym” (jakoby) prawodawcą podatkowym	236
4.13.	Czy podatnicy masowo, a przede wszystkim świadomie uczestniczyli w oszustwach podatkowych?	244
4.14.	Stosowanie prawa podatkowego w świetle pojęcia „dobrej wiary” oraz kryterium „dochowania należytej staranności”	249
4.15.	Konkluzje	252
Podsumowanie – pięć wadliwych (błędnych) założeń dotyczących współczesnego prawa podatkowego		255
Bibliografia		259
Akty prawne		268
Orzecznictwo sądów administracyjnych		269
Orzecznictwo TK		269
Orzecznictwo TSUE		271
Inne dokumenty		273

Wykaz skrótów

- BISP** – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”
- Dz.U.** – Dziennik Ustaw
- ETS** – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- ISP** – Instytut Studiów Podatkowych
- KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa
- KE** – Komisja Europejska
- KIS** – Krajowa Informacja Skarbowa
- Kodeks karny** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444)
- Kodeks karny skarbowy** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- Konstytucja** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- MF** – Minister Finansów
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- SN** – Sąd Najwyższy
- PKB** – produkt krajowy brutto
- TK** – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE** – Unia Europejska
- ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.** – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722)
- ustawa z dnia 11 marca 2004 r.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.** – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
- WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wykaz schematów

Schemat 1.	Źródła prawa podatkowego.....	14
Schemat 2.	Źródła wspólnotowego prawa podatkowego.....	15
Schemat 3.	Prawo podatkowe – klasyfikacja funkcjonalna	16
Schemat 4.	System prawa podatkowego.....	19
Schemat 5.	Miejsce podatków w systemie danin publicznych	20
Schemat 6.	Nowelizacje optymalizacyjne przepisów prawa podatkowego – podstawowe rodzaje	34
Schemat 7.	Empiryczne zasady legislacji podatkowej.....	36
Schemat 8.	Proces tworzenia treści przepisów prawa podatkowego: główni uczestnicy	40
Schemat 9.	Racjonalny model merytoryczny stanowienia prawa podat- kowego	105
Schemat 10.	Klasyfikacja przepisów przejściowych w prawie podatkowym	109
Schemat 11.	Normatywne elementy konstrukcji podatku (niezbędne).....	116
Schemat 12.	Normatywne elementy konstrukcji podatku (fakultatywne)	117
Schemat 13.	Klasyfikacja podatników	120
Schemat 14.	Przedmiot opodatkowania.....	126
Schemat 15.	Podstawa opodatkowania jako element konstrukcji podatku	131
Schemat 16.	Stawki jako element normatywnej konstrukcji podatku	133
Schemat 17.	Warunki płatności zobowiązania podatkowego jako element konstrukcji podatku	135
Schemat 18.	Zobowiązanie podatkowe – klasyfikacja.....	136
Schemat 19.	Formy płatności zobowiązania podatkowego	137
Schemat 20.	Ulgi podatkowe	138
Schemat 21.	Zwrot podatku jako fakultatywny element konstrukcji podat- ku.....	140
Schemat 22.	Ewidencja podatkowa (księgi podatkowe)	142
Schemat 23.	Interpretacja przepisów prawa podatkowego przez podmioty prawa podatkowego	152
Schemat 24.	Struktura normy prawnopodatkowej (materialnej)	155
Schemat 25.	Dogmatyka przepisów prawa podatkowego	156
Schemat 26.	Rodzaje urzędowych interpretacji przepisów prawa podat- kowego	159

Schemat 27.	Interakcja interpretacji przepisów prawa podatkowego dokonywanej przez podmioty prawa podatkowego	168
Schemat 28.	Formalny proces interpretacji przepisów prawa podatkowego	169
Schemat 29.	Wykładnia systemowa	170
Schemat 30.	Wykładnia celowościowa	171
Schemat 31.	Struktura i hierarchia poglądów prawnych na temat treści normy prawa podatkowego	176
Schemat 32.	Stosowanie prawa podatkowego – klasyfikacja funkcjonalna	203
Schemat 33.	Stosowanie prawa podatkowego przez organy administracji rządowej i samorządowej – klasyfikacja	205
Schemat 34.	Postawy podmiotów stosujących prawo podatkowe	209
Schemat 35.	Stosowanie prawa podatkowego przez podmioty prawa podatkowego	210
Schemat 36.	Struktura procesu stosowania prawa przez (rzeczywiste) podmioty prawa podatkowego	217
Schemat 37.	Moc wsteczna przepisów prawa podatkowego	221
Schemat 38.	Nadużycie prawa przez podmiot prawa podatkowego	222
Schemat 39.	Unikanie opodatkowania	223
Schemat 40.	Korzyści podatkowe będące wynikiem stosowania prawa podatkowego	230
Schemat 41.	Oszustwa podatkowe w podatku od towarów i usług – karuzela materialna	233
Schemat 42.	Oszustwo podatkowe w podatku od towarów i usług – wyłudzenie zwrotu	233
Schemat 43.	Typowe oszustwa w podatku dochodowym (przychodowe)	234
Schemat 44.	Typowe oszustwa w podatku dochodowym (kosztowe)	234
Schemat 45.	Typowe oszustwa podatkowe mistyfikujące ponoszenie kosztów uzyskania przychodów	234
Schemat 46.	Podmioty stosujące przepisy prawa podatkowego	235
Schemat 47.	Ogólny schemat oszustwa podatkowego polegającego na naruszeniu przepisów prawa materialnego	247
Schemat 48.	Naruszenie materialnego prawa podatkowego poprzez bezprawne zmniejszenie podstawy opodatkowania albo brak określenia podstawy opodatkowania	250

Wstęp

1. Niniejsza książka powstała w związku z prowadzonymi wykładami z zakresu podstawowych problemów prawa podatkowego na Uniwersytecie Warszawskim, na innych uczelniach oraz w Instytucie Studiów Podatkowych. Jest swoistym następcą książki pt. *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, która w latach 1997–2011 doczekała się kilkunastu wydań. Jest jednak nowym spojrzeniem na wiele głównych zagadnień teoretyczno-prawnych polskiego prawa podatkowego, co potwierdzają m.in. układ wewnętrzny, ważniejsze tezy szczegółowe, zakres i forma przekazu, a także – co jest nowością formalną w porównaniu z poprzednią książką – posłużenie się wieloma schematami poglądowymi obrazującymi analizowane problemy. Z satysfakcją mogę stwierdzić, że zasadnicze tezy autora, które zostały sformułowane we *Wstępie...*, nie uległy zmianie, choć ich część została w niniejszej książce rozwinięta lub pogłębiona.

2. Celem książki jest krytyczna prezentacja wszystkich podstawowych problemów teoretycznych prawa podatkowego, dotyczących jego stanowienia, interpretacji i stosowania. Autor podzielił je – zgodnie z tytułem – na trzy odrębne grupy zagadnień: stanowienie (rozdział 1), interpretację (rozdział 3) i stosowanie prawa podatkowego (rozdział 4). Z pierwszej grupy wydzielono jednak formalnie odrębny rozdział (rozdział 2), poświęcony elementom normatywnej konstrukcji podatku, gdyż to właśnie ta część prawa podatkowego jest w sensie obiektywnym jego istotą, która decyduje o jego doniosłości, odrębności i specyfice.

Najważniejszy przedmiot zainteresowania autora to materialne prawo podatkowe w części stanowionej, a przede wszystkim przepisy prawa regulujące rozliczanie, deklarowanie, ewidencjonowanie i dokumentowanie podatków, stanowiące zarówno część ogólną, jak i część szczegółową tego prawa o charakterze prawnomaterialnym. W książce pominięto drobiazgowo opisy prawa pozytywnego, które mają bogatą literaturę prawniczą.

3. Zapewne nasuwa się pytanie: po co pisać o tych problemach, skoro już poświęcono im tak wiele miejsca w piśmiennictwie? Odpowiedź jest dość prosta: wiedza prawnopodatkowa – podobnie jak przepisy prawa – ulega naturalnym procesom dezaktualizacji, a także musi być odnowiona w świetle nowych zjawisk przede wszystkim o charakterze obiektywnym, normatywnym, jak i funkcjonalnym oraz doktrynalnym. Każdą dziedzinę wiedzy cechuje konserwatywna inercja, powodująca, że wskutek niedostrzegania lub wręcz pomijania nowych zagadnień

następuje jej spłylenie, staje się fasadowa, a to już tylko krok do zlekceważenia i szybkiego zapomnienia. Autor nie tylko jako dydaktyk, ale również praktyk zajmujący się od kilkudziesięciu lat zawodowo problematyką stanowienia, interpretacji i stosowania prawa podatkowego, wprowadza do analizy tych zagadnień nowe wątki badawcze:

- 1) złą i dobrą wiarę w procesie stanowienia, interpretacji i stosowania prawa podatkowego;
- 2) znaczenie czynników niejawnych lub pomijanych w dotychczasowej analizie tego procesu, takich jak: lobbying legislacyjny, interpretacyjny i judykacyjny, którego cele najczęściej są sprzeczne z interesem publicznym oraz większości obywateli („uczciwych podatników”);
- 3) ocenę rzeczywistej władzy formalnych organów, które stanowią, interpretują i stosują prawo podatkowe – w jakim stopniu sprawują one rzeczywiste rządy nad tymi procesami, mające decydujące znaczenie, a w jakim stopniu ich rola jest fasadowa lub pozorna;
- 4) rolę biznesu zajmującego się ucieczką od opodatkowania, zwanego „optymalizacyjnym” lub „podatkowym”, który od kilkunastu lat jest chyba celowo niedostrzeganym, ale za to ważnym uczestnikiem procesu stanowienia, interpretacji i stosowania prawa;
- 5) konieczność ochrony poglądów podmiotów prawa podatkowego na temat treści norm prawa podatkowego sformułowanych w dobrej wierze, które zostały zastosowane przez te podmioty zwłaszcza w toku rozliczeń podatkowych i określenia zobowiązania podatkowego;
- 6) zmianę akcentów poznawczych poprzez uwypuklenie roli podmiotów prawa podatkowego (do których z oczywistych względów nie zaliczam organów władzy publicznej), czyli przede wszystkim podatników, którzy są najważniejszymi adresatami przepisów prawa podatkowego, a interpretacja tych przepisów i stosowanie prawa przez te podmioty są obiektywnie dużo ważniejsze niż to, co robią w tym zakresie organy władzy i sądy.

Rezultatem uwzględnienia powyższych wątków są dość głębokie przewartościowanie, często nadobecne w wielu analizach tych zjawisk. Poglądy, wynikające zwłaszcza z analizy działalności interpretacyjnej i jurysdykcyjnej organów władzy publicznej, są sprowadzane do ich właściwych rozmiarów, szczególnie z perspektywy roli podmiotów prawa podatkowego, które na co dzień interpretują i stosują przepisy prawa podatkowego; od nich zależy bezpośrednio wielkość dochodów budżetowych i efektywność fiskalna podatków, a ich uczestnictwo w tym procesie jest często niedoceniane albo nawet niedostrzegane.

Autor starał się ograniczyć odwołania do obowiązujących obecnie przepisów prawa również ze względu na to, że część z nich szybko ulegnie zmianie, a prze-

cież jest to proces ciągły, którego nikt nie zatrzyma. Ważne jest bowiem założenie podstawowe: przepisy się zmieniają, a najważniejsze problemy poznawcze prawa podatkowego (na razie) zostają.

Aby Czytelnik mógł poznać inne poglądy na temat problemów poruszanych w niniejszej książce, w przypisach zacytowano fragmenty uzasadnień niektórych wyroków, w tym zwłaszcza TK, a przede wszystkim zaczerpnięte z piśmiennictwa prawniczego.

4. Autor pragnie podziękować wszystkim Słuchaczom wykładów oraz innych zajęć dydaktycznych z zakresu prawa podatkowego, a szczególnie Słuchaczom:

- 1) wykładu pt. *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, prowadzonego w co najmniej pięciu wariantach na Uniwersytecie Warszawskim oraz innych uczelniach;
- 2) wykładów dotyczących części szczegółowej materialnego prawa podatkowego, prowadzonych na wielu uczelniach, a zwłaszcza Uniwersytecie Warszawskim, w Szkole Głównej Handlowej;
- 3) wykładów prowadzonych od ćwierć wieku w Instytucie Studiów Podatkowych.

To dzięki Wam powstała ta książka.

5. Niniejsza publikacja może posłużyć również jako pomoc dydaktyczna w procesie kształcenia akademickiego z zakresu podstawowych problemów prawa podatkowego.

6. Kończąc Autor pragnie odrębnie podziękować moim Współpracownikom, a zwłaszcza Alicji Przybyło, Barbarze Błaszczak i Janowi Plewie za pomoc w przygotowaniu niniejszej książki.

Stanowienie prawa podatkowego

1.1. Czym jest stanowienie prawa podatkowego?

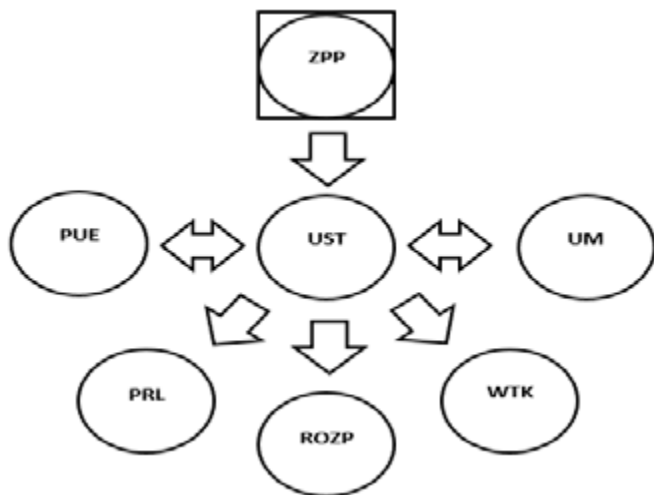
Odpowiadając na zadane w tytule pytanie, pragnę stwierdzić, że projektowanie treści przepisów podatkowych, a następnie nadawanie im mocy obowiązującej było, jest i będzie istotą cywilizowanego rządzenia, w którym władza nie żyje z bezpośredniego rabunku swoich poddanych czy obywateli. W istocie z tej perspektywy historię można podzielić na dwa modele państwa:

- 1) „rabunkowo-niewolniczy”, w którym władza zaspokaja swoje potrzeby poprzez zmuszanie całej reszty mieszkańców do bezpośrednich świadczeń na rzecz państwa;
- 2) „podatkowy”, w którym przymus świadczeń realizowany jest za pomocą przepisów prawa podatkowego, czyli jest to swoiste „oczyszczanie” poddanych lub obywateli, którzy mogą dzięki tym przepisom znać z wyprzedzeniem swoje ciężary na rzecz państwa, realizowane w formie pieniężnej.

Tylko w tym drugim modelu rozwija się prawo podatkowe, a powyższy podział jest przecież kolejną wersją Monteskiuszowego podziału na „tyranię” i „demokrację”, z pewnym jednak zastrzeżeniem: prawo podatkowe istnieje również w niedemokratycznej formie rządzenia, a współczesność daje aż nadto przykładów. I tu godzi się sformułować tezę, która być może jest oryginalna: gdy niedemokratyczne państwo realizuje model drugi, z reguły ewoluuje w stronę demokracji, bo udział poddanych czy obywateli w tworzeniu prawa podatkowego racjonalizuje i legitymizuje ten proces; chcesz mieć dochody podatkowe – trzeba włączyć samych zainteresowanych do procesu rządzenia, niech sami zdecydują, jak i ile mają płacić (zob. schemat 1).

Problem ten współcześnie jest jednak dużo bardziej skomplikowany. Podatki i prawo podatkowe stały się odrębną dziedziną wiedzy, trudno dostępną nie tylko dla większości obywateli, lecz również dla klas rządzących. Nie powiem nic odkrywczego, gdy stwierdzę, że rola parlamentu w procesie tworzenia przepisów prawa podatkowego jest niekiedy wręcz fasadowa, a przepisy te w najlepszym wariacie tworzy biurokracja rządowa, w gorszym zaś – lobbysci i inni interesariusze oraz biznes legislacyjny, a dla nich także władza wykonawcza jest fasadą,

Schemat 1. Źródła prawa podatkowego



Gdzie:

ZPP – źródła prawa podatkowego,

UST – Konstytucja i ustawy podatkowe,

ROZP – rozporządzenia wykonawcze do ustaw podatkowych,

PRL – prawo lokalne,

PUE – prawo wspólnotowe,

UM – umowy międzynarodowe stosowane bezpośrednio,

WTK – prawotwórcze wyroki Trybunału Konstytucyjnego.

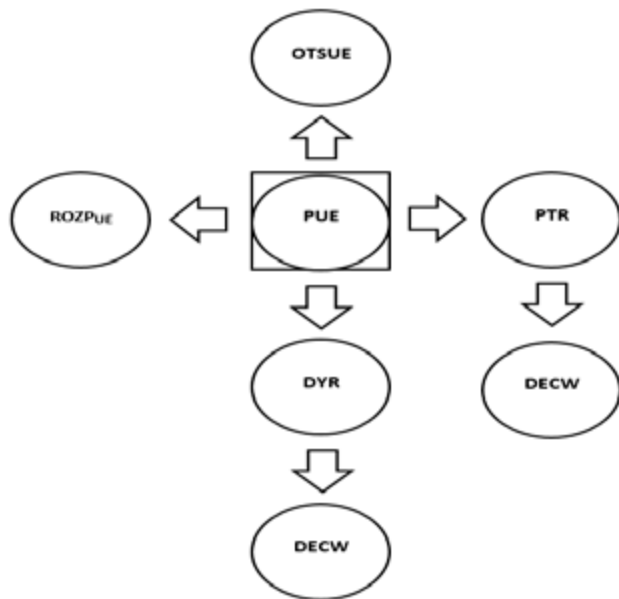
za którą realizują swoje cele. Dlatego też proponuję drugą, w pełni autorską klasyfikację współczesnych modeli tworzenia przepisów prawa podatkowego:

- 1) model polityczno-biurokratyczny, w którym politycy nie wypuszczają ze swoich rąk władzy nad tym procesem;
- 2) model lobbystyczno-korupcyjny, w którym demokracja ma całkowicie fasadowy charakter, a proces ten nie jest podporządkowany interesowi publicznemu, cokolwiek przez to pojęcie rozumiemy (zob. schemat 2).

1.2. Czym jest prawo podatkowe?

Najpierw należy powtórzyć zadane we wstępie do niniejszej książki pytanie ogólne: czy warto pisać o ogólnych problemach stanowienia, interpretacji i stosowania prawa podatkowego, skoro na ten temat napisano wiele, a może wszystko (lub prawie wszystko)? Pytanie to nie jest ozdobnikiem retorycznym ani swoistą przygrywką do kategorycznego stwierdzenia, że „jednak warto”, bo autor chce o tym opowiedzieć według swojej legendy. Ambicje autorskie są oczywiście ważne, mimo że nie wypada do nich się przyznawać. Ważniejszym motywem jest jednak

Schemat 2. Źródła wspólnotowego prawa podatkowego



Gdzie:

PUE – źródła wspólnotowego prawa podatkowego,

OTSUE – prawotwórcze orzeczenia TSUE,

ROZP_{UE} – rozporządzenia wykonawcze,

DYZ – dyrektywy,

PTR – przepisy traktatowe,

DECW – decyzje wykonawcze (Rady Europejskiej).

pytanie wstępne, które należy postawić: o którym prawie podatkowym chcemy pisać? Są bowiem co najmniej cztery wizerunki („twarze”) tego prawa:

- 1) **prawo zamierzone** (przez faktycznego prawodawcę), czyli ta jego treść, która była rzeczywistym, choć nie zawsze ujawnionym celem podmiotu stanowiącego prawo (rzeczywista wola prawodawcy);
- 2) **prawo odczytane** (przez obywateli), czyli to, które poznał i chciał zrozumieć podmiot, na którym w rzeczywistości (albo rzekomo) ciąży obowiązek lub któremu przysługują (albo nie przysługują) uprawnienia prawnopodatkowe¹;
- 3) **prawo jurysdykcyjne** (nakazane), czyli zastosowane władczo przez organy administracji państwowej i samorządowej² oraz sądy, które władczo narzucają swoje odczytanie jego treści;

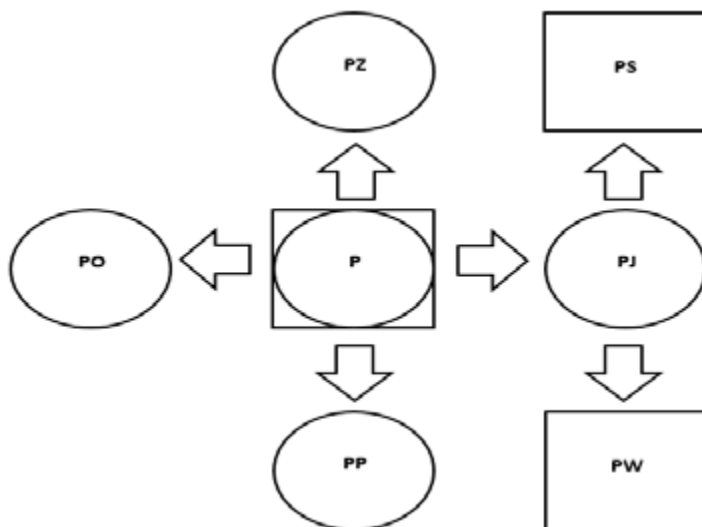
¹ Część autorów określa te podmioty jako „podmioty bierne”. Zob. M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.

² „Właściwie więc w obrębie administracji państwowej wyodrębnić trzeba typ gospodarowania oparty wyłącznie na zasadzie podatku, usługi są tu oddawane nieodpłatnie, oraz typ gospodarowania oparty na zasadzie opłat [...]”. W praktyce jednak oba typy często się ze sobą zlewają, można więc spotkać się ze zjawiskiem, że pewne

- 4) **prawo postulowane**, czyli treść norm prawnych w wersji autorskiej, sformułowana przez niezależnych komentatorów, naukowców i tych wszystkich, którzy korzystając z wolności słowa, chcą głosić swoją wizję tego, co jest lub powinno być (ich zdaniem) w podatkach nakazane, zakazane lub dozwolone (zob. schemat 3).

Jest rzeczą oczywistą, że istnieją i będą istnieć różnice poglądów co do treści norm prawnych między twórcami powyższych wizji prawa, lecz również w obszarze tych wizji. A więc o którym prawie podatkowym warto pisać? Odpowiedzi są różne i wynikają zwłaszcza z wyznawanej przez autora hierarchii istotności i możliwości poznawczych. Najtrudniej zbadać prawo odczytane (2), mimo że ma największe znaczenie praktyczne (od niego zależy bezpośrednio wielkość dochodów budżetowych), gdyż wymagałoby to badań empirycznych, których adresatem jest najliczniejsza populacja, a jej członkowie nie zawsze będą skłonni ujawnić

Schemat 3. Prawo podatkowe – klasyfikacja funkcjonalna



Gdzie:

P – prawo podatkowe rozumiane w sposób ogólny (zbiorczy),

PZ – **prawo zamierzone**, czyli rzeczywisty cel normatywny prawodawcy,

PO – **prawo odczytane**, czyli normy prawne, które są zrozumiane i zastosowane przez obywateli, a przede wszystkim podmioty prawa podatkowego,

PJ – **prawo jurysdykcyjne** (nakazane), czyli normy prawa wynikające z nakazu władzy wykonawczej (PW) lub sądowej (PS), który jest adresowany bezpośrednio lub pośrednio do obywateli (podmiotów prawa podatkowego),

PP – **prawo postulowane**, czyli treść norm prawnych określona przez niezależną od władzy doktrynę.

wydatki są pokrywane częściowo z podatków, częściowo z opłat. Okoliczność ta świadczy o podobieństwie i bliskiej łączności obu typów gospodarowania, które się składają na administrację państwową”, zob. M. Gutkowski (red.), „Prace Zakładu Skarbowości i Statystyki”, t. 3, Wilno 1939, s. 2.

swoje poglądy prawne, gdyż może to być dla nich – jako podatników – wręcz groźne³. Prymat prawa stanowionego w podatkach uzasadnia zainteresowanie prawem zamierzonym (1), którego dogmatyka w przekonaniu wielu (większości?) daje najdalej idące poczucie bezpieczeństwa obywatelom. Jeśli ustalimy rzeczywisty zamiar prawodawcy i zbadamy nakazany sposób jego realizacji, to poznamy „prawo” rozumiane w sposób wolitywny. Najbardziej jednak wdzięcznym polem poznania jest prawo jurysdykcyjne (3), gdyż dostępność urzędowych lub sądowych aktów interpretacji lub stosowania prawa pozwala ustalić, jak rozumiane jest prawo przez organy władzy, które je stosują. Najbardziej twórcze i w sumie nieokielznane jest natomiast prawo postulowane (4), czyli jego autorskie wizje; tu powstają swoiste „ewangelie”, gdyż autorzy przypisują sobie również rolę „apoostołów dobrego prawa”⁴. Zarazem jednak rola tej wizji podlega naturalnym ograniczeniom, bo, po pierwsze, autorzy często nie nadążają za ciągłymi zmianami, które następują w prawie zamierzonym i jurysdykcyjnym, i po drugie, tylko część tej dziedziny prawa jest przedmiotem zainteresowania tej doktryny. Dlaczego? Bo o wszystkim napisać się nie da lub nie ma takiego motywu poznawczego.

Gdy szuka się definicji prawa podatkowego, można dostrzec także inną jego wewnętrzną klasyfikację. Po pierwsze jest coś, co można nazwać „**prawem faszadowym**”, czyli jego oficjalną wersją, która jest jawna i propagowana przez szeroko rozumianą władzę i związane z władzą piśmiennictwo. Jest również „**prawo**

³ Znamy często powtarzaną mądrość praktyczną: każde słowo (również co do treści poglądów prawnych) może być użyte przeciwko tobie w postępowaniach jurysdykcyjnych.

⁴ „Problematyka prawnych lub teoretyczno-prawnych zasad podatkowych (ang. *principles of taxation*, ros. *принципы налогообложения*) jest przedstawiana w sposób bardzo obszerny, [...] często odmienny. Charakter poszczególnych opisów zasad podatkowych pozwala wymienić niektóre z rodzajów tych norm: klasyczne (np. A. Smith, A. Wagner, D. Ricardo, F. Neumarka), podstawowe konstytucyjne zasady podatkowe, zasady podatkowe sformułowane przez TK, międzynarodowe zasady podatkowe, zasady dotyczące realizacji praw i wolności podatników (zasady postępowania podatkowego) i zasady opodatkowania podatkami pośrednimi. Klasyk myśli ekonomicznej A. Smith sformułował 4 zasady podatkowe, które później zostały powszechnie zaakceptowane: zasada równomierności opodatkowania, zasada pewności opodatkowania, zasada dogodności opodatkowania, zasada tanioci podatku”. „Do katalogu zasad sformułowanych przez TK zalicza się zasadę wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych, zasadę retroaktywności prawa podatkowego, zasadę zaufania do państwa i stanowienia przez nie prawa, zasadę sprawiedliwości, zakaz zmian podatków wymierzanych w skali roku podatkowego, zakaz zmian prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej, zasadę zgodności z prawem” [A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2015, s. 537, 539–540].

Zob. również: „Poddając opodatkowanie badaniu konstytucyjności z punktu widzenia jego zgodności z gwarantowaną w konstytucji wolnością gospodarczą czy też ochroną prawną własności oraz konstytucyjną zasadą sprawiedliwości, można dokonywać weryfikacji prawidłowości polityki tworzenia prawa nie tylko z jurydycznego, lecz także, w określonym zakresie, z ekonomicznego punktu widzenia”. „[...] prawo podatkowe kieruje się zasadą powszechności i równości opodatkowania”. „Rozpatrując podatki w aspekcie obciążeń poszczególnych podatników – w płaszczyźnie mikroekonomicznej – należy je wiązać z zasadą zdolności świadczenia”. „Chodzi przy tym nie tylko o zasady powstałe na gruncie ukształtowanego w Polsce porządku prawnego i kultury prawnej, lecz także o zasady ogólne prawa unijnego. Zasady ogólne wyprowadzane były przez ETS (obecnie TSUE) [...] Szczególnie ważna jest zasada przewidywalności prawa”. „Chodzi przykładowo o zasadę stosowania prawa zgodnie z regułą, że wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika [...], o zasadę ustawowej określoności i miarodajności prawa podatkowego, [...] wreszcie o zasadę równości i powszechności opodatkowania” (R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 39, 44, 52, 84, 87).

niejawne”, czyli jego odrębna od fasadowej wersja, będąca rzeczywistym, lecz niejawnym sposobem pojmowania treści norm prawnych. Zapewne Czytelnik obruszy się i nie zgodzi, by niejawnym działaniom władzy nadawać miano „prawa”, bo przecież jego immanentną cechą jest jawność, niejawność jest zaś bezprawiem. Nie można jednak nie zauważyć dość powszechnej praktyki (nie tylko w Polsce), której istotą jest **podstęp legislacyjny**, czyli pułapka zastawiana na obywatela. Najpierw tworzy się przepisy prawa, mające skłonić do określonych działań zgodnych z oficjalną wersją treści norm prawnych, a następnie te działania są negowane przez organy stosujące prawo, które narzucają *ex post* inną treść tych norm. To tu zrodziło się również pojęcie „wrogiej interpretacji przepisów”, gdyż obywatel naiwnie uwierzył i zastosował fasadową wersję prawa.

Tu dochodzimy do jakże ważnego pytania: czy stanowienie przepisów prawa zamierzonego oraz jego inne wersje wiążą się bez wyjątku lub choćby z zasady z działaniem w dobrej wierze? Ale o tym w innym miejscu (podrozdział 8)⁵ (zob. schemat 4).

Podatki nie są jedynie formą danin publicznych, ich wspólną cechą jest to, że – tak jak opłaty i niepodatkowe należności budżetowe – stanowią dochód budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Do szeroko rozumianych podatków zaliczam również opłaty będące dochodem budżetowym oraz niepodatkowe należności budżetowe⁶ (zob. schemat 5).

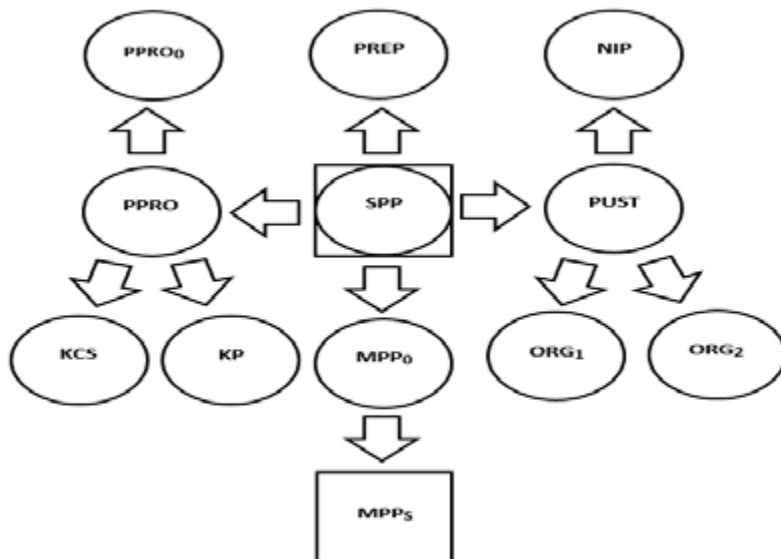
⁵ Zob. również W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wyd. 9, Warszawa 2010, s. 38–60.

⁶ Zob. P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2014, komentarz do art. 60: „Należy podkreślić, że omawiana regulacja stanowi próbę systemowego rozwiązania problemu braku regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych [...]. Ustawodawca nie jest jednak do końca konsekwentny. Z jednej bowiem strony formułuje *lex specialis* wobec Ordynacji podatkowej w komentowanym przepisie, z drugiej – odsyła na nowo do regulacji Działu III Ordynacji podatkowej (art. 67). [...] Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym sformułowany w komentowanym przepisie jest otwarty. [...] Wyliczenie obejmuje następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
- 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
- 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
- 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności;
- 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
- 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa”.

Zob. również S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, s. 74: „Także od 1.01.2003 r. w Ordynacji podatkowej znajduje się definicja niepodatkowych należności budżetowych stanowiących jedną z podstawowych kategorii danin publicznych, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa [...]. W definicji tej wyraźnie uwypuklono fakt, że należności te nie mogą być utożsamiane ani z podatkami, ani z opłatami i muszą wynikać ze stosunków publicznoprawnych [...]. W tej kategorii mieszczą się (...) Podstawowe, przykładowe («w szczególności») kategorie tych dochodów zostały wymienione w art. 60 u.f.p.

Schemat 4. System prawa podatkowego



Gdzie:

SPP – system prawa podatkowego,

PPRO – prawo proceduralne,

PPRO₀ – część ogólna prawa proceduralnego,

KCS – prawo o kontroli celno-skarbowej,

KP – prawo o kontroli podatkowej,

PREP – prawo regulujące sankcje za naruszenie prawa podatkowego,

MPP₀ – materialne prawo podatkowe (część ogólna),

MPP₅ – materialne prawo podatkowe (część szczególna),

PUST – prawo ustrojowe,

NIP – prawo regulujące identyfikację ogólną podatników,

ORG₁ – prawo regulujące ustrój organów podatkowych i skarbowych,

ORG₂ – prawo regulujące ustrój samorządowych organów podatkowych.

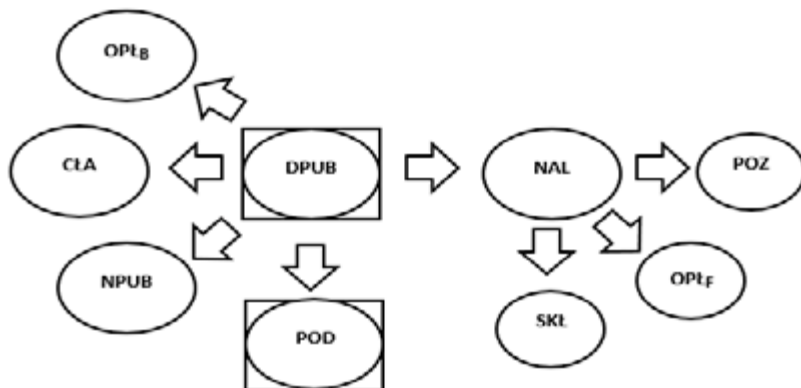
1.3. Dwa przeciwstawne sposoby pojmowania stanowionego prawa podatkowego

1.3.1. Nie tylko teoretycy zadają sobie podstawowe pytanie: co jest **obowiązującym prawem podatkowym**? Większość podmiotów prawa podatkowego wie, że przez to pojęcie można rozumieć co najmniej dwa dość odległe od siebie byty:

- 1) treść **przepisów** prawa, czyli swoisty „stary testament” w oryginale („jak oznajmia pismo”) – prawo zamierzone;

[tj. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – przyp. red.]”. „Kryterium publicznoprawnego charakteru przypisane niepodatkowym należnościom budżetowym pozwala wykluczyć z zakresu pojęcia niepodatkowych należności budżetowych wpływające do budżetów wszelkie należności cywilnoprawne, [...] a więc należności z takiej działalności, w której organy państwa działają w sferze *dominium*, a nie *imperium*” (S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa*..., dz. cyt., s. 75).

Schemat 5. Miejsce podatków w systemie danin publicznych



Gdzie:

DPUB – daniny publiczne,

NPUB – niepodatkowe należności budżetowe,

OPL_B – opłaty stanowiące dochody budżetowe,

POD – podatki,

NAL – przymusowe należności funduszy publicznych,

SKŁ – składki,

OPL_f – opłaty stanowiące dochody funduszy publicznych,

POZ – pozostałe daniny będące dochodem funduszy publicznych,

CŁA – cła.

- 2) zbiór opowieści tworzonych przez setki tysięcy interpretacji urzędowych i wyroków sądowych, czyli swoisty „talmud podatkowy” – prawo jurysdykcyjne.

Zwłaszcza podmioty prawa podatkowego, czyli jego najważniejsi adresaci i „wyznawcy”, podzielili się jak w tradycji judaistycznej na:

- 1) „talmudystów”, którzy rozliczają podatki na podstawie znajomości wyłączenie lub głównie interpretacji urzędowych i wyroków, a z reguły nawet nie czytają w oryginale treści przepisów, oraz
- 2) „biegłych w piśmie” (zwanych inaczej „kapłanami”), którzy czytają przepisy prawa i stosują je bezpośrednio, bo w nich dostrzegają źródło jego poznania.

I tu kończą się biblijne analogie, a większość podmiotów prawa podatkowego zalicza się jednak do grupy drugiej, czyli do „biegłych w piśmie”. Za to „talmudyści” są ważną i wpływową, ale zdecydowaną mniejszością. Dlaczego? Odpowiedź jest prosta: podatnicy będący **przedsiębiorcami** sami rozliczają podatki lub są obsługiwani przez **księgowych**, a to ostatnia masowa grupa zawodowa, która jeszcze sumiennie czyta przepisy, zresztą tylko po to, aby ustalić to, co na ich podstawie obowiązuje. Nie są w stanie ogarnąć setek tysięcy stron interpretacyjnego „talmudu”, nie rozumieją zawichości **języka** wyroków sądów, a przede

wszystkim nie mają czasu na jakieś pogłębione studia nad urzędniczym lub sądowym gadulstwem.

Co najciekawsze, księgowi czytają sumiennie przepisy, często o nie najlepszej przecież jakości, i z reguły rozumieją ich treść, potrafią je prawidłowo zinterpretować, mimo że powszechnie uznawane są one za niejasne lub niezrozumiałe. Najczęściej posługują się wykładnią językową; po prostu chcą zrozumieć (i rozumieją!) to, co pisze prawodawca. Charakteryzują się w tej dziedzinie wyjątkową sumiennością i dociekliwością. Według fasadowego języka prawniczego stosują oni „zasadę bezpośredniości”, czyli rozumieją stosowanie prawa jako posługiwanie się przepisem prawa.

„Talmudyści” są mniejszością, ale bardzo wpływową. Oni dominują w sądach i urzędach w procedurach jurysdykcyjnych, bo tam przede wszystkim „stosuje się” poglądy wyrażone w interpretacjach urzędowych i wyrokach. A przepisy prawa podatkowego? One są mniej ważne, nawet gdy ich treść jest jednoznaczna. Najlepszym tego przykładem są powtarzane przez nich poglądy, że „nie wiadomo, jak stosować nowy przepis”, bo „nie ma jeszcze interpretacji urzędowych i judykatury”, a dopiero wtedy ich zdaniem możemy poznać nasze prawa i obowiązki. Stąd co rok dziesiątki tysięcy nowych wniosków interpretacyjnych, które mają „wyjaśnić”, a zazwyczaj „potwierdzić” to, co napisano w przepisach. Czyli „talmudyści” są głównym motorem rozwoju owego „talmudu” podatkowego, bo gdy nie ma interpretacji czy wyroku, to ich zdaniem nie wiadomo, jakie są prawa i obowiązki podatników, w ich przekonaniu wszystko trzeba bowiem urzędowo wyjaśniać.

Skutki aktywności „talmudystów” są niekiedy katastrofalne:

- 1) następuje **marginalizacja roli prawodawstwa**, które ma coraz mniejsze znaczenie praktyczne – nieważne, co stanowić będzie parlament, ważne, kto będzie interpretować przepisy;
- 2) pogłębia się i tak duży **stan niepewności**, a w zasadzie bezprawia, bo legalnie działa tylko ten, kto – często przypadkowo – podporządkowuje się treści poglądu wyrażonego przez interpretatora, a on zawsze może przecież zmienić zdanie w stosunku do danego podmiotu prawa podatkowego, gdyż następuje oczywisty proces indywidualizacji przekonań w toku każdej działalności interpretacyjnej.
- 3) **zacierą się granica między działaniami legalnymi i nielegalnymi**, a – co najgorsze – wydaje się wyroki skazujące za przestępstwa skarbowe tylko z tego powodu, że „sprawca” miał inny pogląd interpretacyjny niż organ lub sąd; inaczej mówiąc, ludzie karani są za nieakceptowane przez władzę poglądy prawne, a nie za naruszenie prawa stanowionego;

- 4) pogłębia się i tak miazdząca przewaga władzy wykonawczej nad obywatelem; nie rządzią **przepisy prawa**, lecz poglądy prawne tego, kto to prawo interpretuje i stosuje („podzielanie” i „niepodzielanie” stanowiska).

Najgorzej, że w przypadku sporu „biegłych w piśmie” z „talmudystami” najczęściej zwyciężają ci drudzy, bo oni rządzią w **procedurach jurysdykcyjnych**. Dopóki podmiot prawa podatkowego nie ma do czynienia z władzą – żyje w spokoju. Gdy, nie daj Boże, zapyta o coś „właściwy organ”, zaczyna się gehenna, bo dobrowolnie poddaje się władzy „talmudystów”, a oni mogą zniszczyć go „oryginalnym poglądem”, który przekreśli jego wieloletnią praktykę. Dlatego ludzie rozsądni siedzą cicho, a dynamiczny rozwój interpretacji urzędowych i wyroków jest wynikiem działań „talmudystów”, którzy żyją w swoim odrębnym świecie.

Jest rzeczą oczywistą, że stan ten jest sprzeczny z Konstytucją i powinno się właśnie w imię tego aktu prawnego przywrócić hierarchię źródeł prawa. W podatkach ma rządzić ustawa i jej bezpośrednie stosowanie, ale to tylko marzenie⁷.

Nie będzie również „uszczelniania systemu podatkowego”, o którym wspólnie mówią już wszyscy politycy, bez likwidacji lub przynajmniej ograniczenia skali owego „talmudu”. Należy usunąć możliwość wydawania co rok dziesiątków tysięcy nowych interpretacji urzędowych. Sądom trzeba przypomnieć, że mają stosować, a nie „poprawiać” prawo stanowione. Pojawiają się nawet publicznie wypowiedzi, że sądy administracyjne „wzięły kuratelę nad nieudolnym ustawodawcą”. Przecież to jawne bezprawie. Żaden sąd, a zwłaszcza badający legalność wydawanych decyzji organów władzy wykonawczej, nie może uzurpować sobie takiego prawa. Ma dbać o legalizm, czyli stać na straży prawa stanowionego. Bo ono ma rządzić podatkami – nikt inny. Czyli sprawy należy postawić na nogach, bo stoją na głowie, ale tak już jest od prawie 20 lat.

1.3.2. Współczesna klasa polityczna nie tylko w Polsce ma problem z tzw. narracją na temat podatków i prawa podatkowego, bo przecież skupia ona uwagę również tych obywateli, których z reguły ani polityka, ani politycy niewiele obchodzą. Nagle zupełnie nieważne słowa, wypowiedzane zwykle dla garstki znudzonych dziennikarzy, **stają się bardzo ważne**. Trzeba więc o nich politykom przypomnieć, bo będą długo zapamiętane. Później nie mogą się chować lub stosować bezpiecznych uników; ich słowa nie mogą też przekazywać złych sygnałów, np. zagubienia, strachu lub bezradności. Początek najczęściej bywa taki: w kryzysie fiskalnym (który jest już ponoć stanem permanentnym) zmiany w przepisach

⁷ Przytoczę pewną refleksję historyczną. Otóż jeszcze nie tak dawno niektóre media atakowały publicznie doradców podatkowych, że to oni (jakoby) „tworzą przepisy, aby móc potem na nich zarabiać”. Sprawa jednak uciechła, gdy się okazało, że przepisy podatkowe od kilku lat tworzyli głównie lobbyści i biznes optymalizacyjny, który ma wpływ w mediach. Im wolno to robić, bo tworzą „przepisy korzystne dla podatników” – nawet można się domyślić dla których. Opiniotwórcze media jakoś nie chcą dostrzec postępującej tu patologii, a nawet wspierają „talmudystów”, omawiając z należytym namaszczeniem kolejne interpretacje czy wyroki.

podatkowych są „możliwe” (i już). „Dalej zadłużać się nie można” – tak mówi rozsądna władza; ktoś rządzi – to jego gospodarska rola. Potem bywa gorzej – powstają często byle jakie projekty tworzone przez anonimowych, nieporadnych i raczej mało przejmujących się swoją rolą autorów. Reakcją jest zażenowanie lub złość, bo widać, że wzięli się do czegoś, czego chyba nie ogarniają. Rodzi to prawdziwy (nie tylko medialny) sprzeciw zainteresowanych podmiotów prawa podatkowego. Władza jednak nie wie, że może mieć w nich sojuszników i jedynek skutecznych wykonawców swojej woli. Przynajmniej w tej dziedzinie.

Odczucia niezaangażowanego obserwatora są raczej smutne. Parafrazując jeden z aforyzmów Leca, jesteśmy wciąż społeczeństwem klasowym, przy czym dzielimy się już na dwie nowe klasy: „polityczną” i „całą resztę”. Tak będzie zawsze, gdy trzeba zmieniać prawo podatkowe w sposób niekorzystny dla podmiotów prawa podatkowego, czyli w większości przypadków. „Cała reszta” z reguły da sobie radę. Mam wrażenie, że już nawet zaakceptowała ciągłe zmiany prawa podatkowego jako coś, co musi nastąpić. Nieuchronnie. Nie będzie protestów, bo i po co? Co najwyżej irytację budzą brak informacji, sprzeczne sygnały i niemądre komentarze. Również o „prześciowym” charakterze podwyżek podatków. W to nikt nie wierzy.

Gorzej z „klasą polityczną”. Mimo że ucichło liberalne trąkotanie o jednej stawce dla wszystkich podatków, już nie powtarza ona zaklęć o „upraszczaniu” i „obniżaniu”, wypada ona źle lub jeszcze gorzej. Sądzę, że o podatkach i prawie podatkowym klasa polityczna powinna mówić językiem interesu publicznego. Tu potrzeba mieć świadomość państwową, bo każda inna jest dysonansem, fałszem, wręcz karykaturą. Najgorsze wrażenie robi zasadne podejrzenie o „andersenizację” języka i postaw polityków, czyli o działaniu ze „skarbnicy” tej złej historii międzynarodowego biznesu podatkowego. Ciekawe, czy w drugim szeregu władzy nie usadowili się, jak zawsze, suflerzy z tej ławki? Jeżeli tak, to mógłbym zrozumieć, dlaczego klasa polityczna przegrywa tę bitwę.

Niech się jednak nie cieszy ta część klasy politycznej, która jest (czasowo) w opozycji, bo to może być również jej przegrana. Następujące bez przerwy zmiany w prawie podatkowym są nielicznym, ale prawdziwym problemem państwowym. Trzeba je krytykować, bo to istota demokracji, ale w interesie publicznym, w trosce o państwo i obywateli.

Żyjemy już w zupełnie innych czasach, nieporównywalnych z prawie zapomnianym dniem 5 lipca 1993 r. (wprowadzenie poprzednich wersji podatku od towarów i usług oraz akcyzy, które obowiązywały do dnia 2 maja 2004 r.) czy 1 stycznia 1992 r. (nowe podatki dochodowe). Wtedy władza musiała przyjąć rolę nauczyciela, choć się do tego mało nadawała. Teraz to już niepotrzebne. Wystarczyłby kompetentny, wyrażany w interesie publicznym przekaz dopracowanych „szczegółów”, które dobrze rozumie każda księgowa.

Pozwolę sobie przypomnieć, że dotychczasowy dorobek myślowy na niwie zmian w prawie podatkowym maluje się w nie najweselszych barwach. Zmiany, zwłaszcza w materialnym prawie podatkowym, muszą być połączeniem dobrego rzemiosła legislacyjnego i dość idealistycznie, żeby nie rzec naiwnie pojętej świadomości państwowej. Część rzemieślnicza sprowadza się do kilkunastu zasad, które są znane, choć dotąd nie napisano chyba o tym jakiegokolwiek podręcznika (przydałby się bardzo). Pozwolę sobie przypomnieć najważniejsze z nich:

- 1) **zasada godziny zero** – trzeba precyzyjnie określić, od kiedy obowiązują nowe przepisy podatkowe i do kiedy stare. Dzień (a dokładniej noc), kiedy to nastąpi, powinien być jednocześnie początkiem miesiąca, bo podatki „żyją” w tym rytmie. Wcale nie musi to (raczej nie powinien) być początek roku podatkowego (wyjątek dla podatków dochodowych); najlepiej, aby to właśnie nie był ten moment;
- 2) **zasada uprzedzenia** – podmiotom prawa podatkowego, w tym zwłaszcza sprzedawcom i usługodawcom, trzeba dać minimum 4–5 miesięcy, by mogli rozgryźć prawne i ekonomiczne niuanse zmian. Stosowne przepisy, które nigdy nie będą proste, powinny mieć możliwie długie *vacatio legis* i wziąć na siebie pierwszą i najważniejszą falę krytyki – pod jej wpływem można je też poprawiać, jeśli twórcom zabraknie wyobraźni (z reguły brakuje);
- 3) **zasada czasowej dwoistości** (intertemporalności) – zmienione przepisy od pewnej daty powinny przez pewien czas współistnieć ze starymi przepisami, aż do czasu wyprzedaży towarów, które wyprodukowano lub zakupiono pod rządami starego prawa; im dłużej, tym lepiej;
- 4) **zasada (prostodusznej) lojalności** – przy tworzeniu przepisów przejściowych, które wprowadzają wyjątki (przejściowa dwoistość), trzeba kierować się wiarą, że podmioty prawa podatkowego działają w dobrej wierze oraz znają obowiązujące reguły i chcą się do nich zastosować. Dla nich tworzymy przepisy określające wyjątki, tak aby wiedzieli, jak postąpić, a decyzje muszą szybko podejmować. Od tej grupy może zależeć powodzenie operacji. Warto im wierzyć i ufać – nie należy ich straszyć;
- 5) **zasada bezpośredniego dialogu** – prawie każda grupa podmiotów prawa podatkowego, która musi „przeżyć” zmianę prawa podatkowego, ma swoją specyfikę, często dość egzotyczną; warto ją poznać i uszanować. Do tego potrzebny jest dialog z zainteresowanymi, raczej bez pośrednictwa lobbystów, ale ich udział jest nieunikniony⁸;

⁸ Należy umieć rozróżnić (co nie jest proste) rzeczywistych reprezentantów podatników od tych, którzy niejawnie kreują się na tę rolę.

- 6) **zasada zamkniętego okresu przejściowego** – wiadomo, że przez pewien czas panować będą rozgardiasz, irytacja i nie zawsze wybredna krytyka nowych przepisów. Trzeba jasno określić, jak długo będzie trwać stan przejściowy, po którym są już tylko podwyższone stawki. W naszych realiach nie powinno to trwać dłużej niż pół roku.
Zasady te pozostawiam pamięci i rozważde prawodawcy.

1.4. Kształtowanie treści materialnej prawa podatkowego – problemy podstawowe

1.4.1. Tworzenie treści przepisów prawa podatkowego (organy władzy tworzą bezpośrednio wyłącznie przepisy prawa, prawo zaś w sensie podmiotowym i ontologicznym rodzi się w sensie empirycznym dopiero w chwili ich zinterpretowania – zob. część III) powinno obiektywnie być (choć często nie jest) działaniem uporządkowanym, wolnym od przypadków, bezmyślności czy woluntaryzmu⁹. Istniejący tu dość często chaos zawsze będzie jedną z istotnych przyczyn spadku efektywności fiskalnej współczesnego prawa podatkowego, w tym również w naszym kraju. Analizę problemu pragnę zacząć od najistotniejszych moim zdaniem „przykazań”, którymi powinien się kierować racjonalny prawodawca, gdy tworzy treść materialną przepisów prawa podatkowego¹⁰.

Na początku trzeba powiedzieć o dwóch przykazaniach podstawowych, wręcz filozoficznych, które powinny poprzedzić formułowanie trzech zasad szczegółowych. Zaliczam do nich:

- 1) **zasadę dobrej wiary** – treść przepisów prawa podatkowego musi być stworzona w dobrej wierze, czyli ich deklarowany cel i przedmiot muszą być zgodne z rzeczywistymi intencjami twórców;
- 2) **zasada samoograniczenia (imposybilizmu)** – twórcy przepisów, posiadający – miejmy nadzieję – dostateczny zasób wiedzy nie tylko na temat podmiotu i przedmiotu opodatkowania¹¹, ale również samego podatku, który chcą regulować, muszą umieć racjonalnie ocenić, co jest obiektywnie

⁹ Zob. wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=720&sprawa=2628>, dostęp: 14.11.2020: „Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów”.

¹⁰ Być może mogą stosować się one do całości prawa daninowego, ale to już zupełnie inny problem.

¹¹ „Przedmiotem podatku (opodatkowania) [...] są fakty prawne (np. działania, wydarzenia), których istnienie u podatnika powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Przedmiot stanowi jeden z elementów samoistnych

możliwe, a zwłaszcza co jest niemożliwe do uzyskania dzięki działaniom prawotwórczym; inaczej mówiąc, gdy tworzy się przepisy prawa, **nie należy oczekiwać rzeczy niemożliwych do osiągnięcia za pomocą tego instrumentu**.

Zanim rozwinę pierwsze dwa nakazy, przedstawię trzy szczegółowe:

- 1) nie należy wprowadzać zmian w przepisach, które mają „uściślić” to, co napisano wcześniej, bo nigdy nie wiadomo, czy jest to konieczne (**zakaz uściślania**);
- 2) przepisy określające podmiot i przedmiot opodatkowania muszą być możliwie jak najbardziej precyzyjne i syntetyczne¹² (**zasada określoności albo dookreśloności**), inaczej niż te, które regulują pozostałe elementy konstrukcji podatku (niezbędne i fakultatywne), bo one muszą być bardzo szczegółowe, a uprawnienia trzeba określić wręcz kazuistycznie (**zasada selektywności szczegółowości**)¹³;
- 3) należy jak najszybciej uchylać te przepisy, które nie mają znaczenia albo nawet wpływu na efektywność fiskalną podatku (**zasada eliminacji**).

konstrukcji prawnej podatku. [...] Powszechnie przedmiotem podatku nazywa się to, od czego podatnik powinien zapłacić podatek” [A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego*..., dz. cyt., s. 357].

„Przedmiot regulacji w prawie podatkowym ma skomplikowany charakter [...] Bliżej określając przedmiot regulacji prawnej w prawie podatkowym, można przyjąć, że są nim ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy ogółem, reprezentowanym przez państwo lub inny związek publicznoprawny, oraz podmiotami dysponującymi tymi środkami” (R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego*..., dz. cyt., s. 27).

¹² Zob. wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=4991&sprawa=2751>, dostęp: 14.11.2020: „Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, o ustanowieniu nowej daniny publicznej można byłoby mówić w przypadku wprowadzenia obowiązku podatkowego różnego od istniejących wcześniej obowiązków podatkowych. Różnice te mogą dotyczyć w szczególności podmiotu, przedmiotu lub podstawy opodatkowania, sposobu ustalania stawek albo zasad poboru daniny. Tymczasem zmiana wprowadzona zaskarżonym rozporządzeniem polega jedynie na zmniejszeniu – w granicach określonych w upoważnieniu ustawowym – zakresu obniżki stawek istniejącej daniny publicznej. Zachowała została w tym przypadku tożsamość podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania. Identyczne są również: sposób ustalania stawek podatkowych i ich maksymalna wysokość, a także zasady poboru podatku. Trybunał Konstytucyjny nie podzielił zatem poglądu, że zaskarżone rozporządzenie wprowadza nową daninę publiczną. Danina ta, której stawki obniżyło zaskarżone rozporządzenie, została wprowadzona przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

[...]

Jak już podniesiono, art. 217 Konstytucji RP wyraża zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. Jego celem jest stworzenie odpowiednich gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej. W myśl wymienionego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Do uregulowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazań co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym”.

¹³ Zob. wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=1219&sprawa=4422>, dostęp: 14.11.2020: „Konsekwencją takiej niekonstytucyjności przepisu jest [...] naruszenie dającego się ustalić na gruncie Konstytucji prawa skarżącego do precyzyjnej normy podatkowej, skierowanej do niego. Na skutek ustalonego wyżej naruszenia konstytucyjnego prawa skarżącego do precyzyjnej normy podatkowej doszło również do naruszenia jego prawa własności, gdyż nałożony na niego przez ustawę obowiązek podatkowy spowodował pozbawienie go własności w postaci znacznej kwoty pieniężnej, co stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji. Dlatego Trybunał orzekł, że art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji”.