

Prawo Finansowe i Skarbowość

Wstęp do teorii podatków i prawa podatkowego

(Materiał problemowy dla studentów)
Część II

Opracował: prof. dr hab. Witold Modzelewski

2020

SPIS TREŚCI

1. Judykatura podatkowa w Polsce a poglądy prawne podatników	3
2. Podatnicy nie mogą być represjonowani za brak stosowania przyszłych poglądów prawnych które stosuje judykatura.....	4
3. Czy dogmatyka Konstytucji jest nadrzędną wykładnią jej przepisów?	4
4. Nowa kategoria „oszustów podatkowych” - ukarani za błędne poglądy prawne	5
5. Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi de lege ferenda	6
6. Model stanowienia prawa podatkowego chroniącego interesy państwa	11
7. Jakiej Unii Europejskiej na pewno nie chcemy, czyli refleksje na marginesie perypetii z podatkiem handlowym.....	15
8. „Obowiązywanie” poglądów prawnych „wyższego rzędu” zastąpiło rzetelną interpretację przepisów podatkowych.....	15
9. Nowe obowiązki denuncjacyjne księgowych i dyrektorów finansowych w zakresie podatków	16
10. Czy ciągle poprawianie przepisów podatkowych ma jakikolwiek sens?	17
11. W judykaturze podatkowej jest coraz mniej PRAWA, a jeszcze mniej SPRAWIEDLIWOŚCI.....	18
12. Czy faktura wystawiona w ramach optymalizacji podatkowej jest „fakturą podrobioną” wg Kodeksu karnego?	19

1. Judykatura podatkowa w Polsce a poglądy prawne podatników

Podatnicy nie mogą być represjonowani za brak umiejętności przewidywania przyszłych poglądów prawnych judykatury na temat przepisów podatkowych - pisze prof. Witold Modzelewski.

Judykatura podatkowa sądów administracyjnych jest z oczywistych powodów przedmiotem zainteresowania podatników, bo jakość stanowionego prawa od lat jest coraz gorsza, a interpretacje przepisów podatkowych przez organy skarbowe są całkowicie nieprzewidywalne. Większość podatników wciąż wierzy w dobrą legendę, którą stworzono wraz z powołaniem sądownictwa administracyjnego. Jej treścią jest głębokie przekonanie, wręcz wiara, że to właśnie sądy administracyjne będą chronić obywatela przed:

1. bezprawiem działania organów podatkowych, czyli nakładaniem podatków bez podstawy prawnej lub w sposób sprzeczny z przepisami prawa,
2. woluntaryzmem interpretacyjnym władzy wykonawczej, która – działając w dość szeroko pojętych granicach alternatywnej interpretacji przepisów prawa – z zasady nie szanuje poglądów prawnych obywateli w zakresie prawa podatkowego

Po prawie 40-letniej historii działalności judykacyjnej sądów administracyjnych legenda jeszcze nie umarła, mimo meandrów praktyki sądowej. Nikt nie prowadził jak dotąd kompleksowych badań nad całością judykatury podatkowej, lecz ocena jej najważniejszej części, która dotyczy materialnego prawa podatkowego (części szczegółowej), jest następująca:

- sądy w zdecydowanej części przypadków afirmują zmieniające się bardzo często poglądy prawne organów podatkowych, z zasady nie dostrzegając potrzeby ochrony poglądów prawnych obywateli, które formułowane były w dobrej wierze (bez bezpośredniego zamiaru ucieczki od opodatkowania);
- rzadko sądy kwestionują decyzje organów, które wydane są bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa – organy te mają swoistą przewagę nad wymiarem sprawiedliwości,

gdyż lepiej znają szczegółową treść zmieniających się bez przerwy przepisów. Bardzo często odpowiedzią judykatury na bezprawne działanie organów jest wydawanie tzw. wyroków prawotwórczych, będących zaprzeczeniem istoty sądów administracyjnych polegającej przeważnie na badaniu zgodności z prawem wydanych decyzji.

- zastąpienie bezpośredniego stosowania nawet relatywnie prostych przepisów swoistym „obowiązaniem poglądów” wyrażonych w innych wyrokach sądowych: faktyczną „podstawą prawną” istotnej (większości?) wyroków są...poglądy wyrażone w innych wyrokach, wydanych często wiele lat później w stosunku do stanu faktycznego będącego przedmiotem postępowania sądoadministracyjnego. Skąd podatnik mógł wiedzieć, że np. za pięć lat sąd zaprezentuje inny pogląd prawny, który w dodatku skutkować będzie powstaniem zaległości podatkowej?

Wiemy, że istotą materialnego prawa podatkowego jest zasada bezpośredniości stosowania przepisów przez obywatela, a częste zmiany przepisów prawa wyklucza możliwość przewidywania przyszłych poglądów prawnych judykatury na ich temat tych przepisów. Istniejący stan rzeczy od lat powoduje, że przyszłe poglądy na temat treści przepisów, które zostaną zaprezentowane przez judykaturę, są i zawsze będą wielką niewiadomą, a legalizm działania podatnika zależy od zdarzeń losowych polegających na pojawieniu się lub nie pojawieniu się oryginalnych (innych nie ma) poglądów judykatury sądowej.

Ewolucja poglądów prawnych, które powstają na tle przepisów prawa podatkowego można przedstawić w sposób następujący:

1. **etap pierwszy:** najważniejszy: konieczność zastosowania przepisów przez podatników w toku dokumentowania, ewidencjonowania lub deklarowania danego podatku. Poglądy te muszą być stosowane w sposób powtarzalny (nawet wielokrotnie w ciągu

miesiąca). Krótkie okresy *vacatio legis* wykluczają z reguły możliwość głębszego zastanowienia nad treścią normy prawnej wynikającej ze stosownego przepisu: niewiele wynika z uzasadnień projektów przepisów, a jedynym polem debaty na ten temat jest publicystyka prawnicza lub internet;

2. **etap drugi:** wydawane są indywidualne interpretacje urzędowe gdzie wnioskodawcy wynajdują również oryginalne problemy prawne, które bardzo często służą potwierdzeniu optymalizacyjnych sposobów interpretowania tych przepisów;
3. **etap trzeci:** judykatura sądowa powstająca na tle poglądów interpretacyjnych powstałych na etapie drugim – sądy z reguły potwierdzają poglądy prawne wyrażane w interpretacjach indywidualnych przez właściwe organy, lecz również wymyślają swoje;
4. **etap czwarty:** judykatura powstająca na tle poglądów zastosowanych w etapie pierwszym i tu pojawia się najwięcej niespodzianek: ani organy skarbowe wydające zaskarżane decyzje, ani sądy obu instancji z reguły nie chcą zaaprobować istniejących już różnic między poglądami na temat treści normy prawnej i chronić faktycznie zastosowany w przeszłości pogląd prawny podatników (szacunek dla poglądów prawnych obywatela prawa, wynika z zasad konstytucyjnych, takich jak w szczególności zasada pewności prawa materialnego).

W orzecznictwie sądowym rzadkością są spory co do treści normy prawno-podatkowej. Typowy schemat tych spraw jest następujący: organ podatkowy wydaje decyzję kierując się poglądem prawnym, który jest sprzeczny z poglądem obywatela, a sąd – uznając skargę za bezpodstawną – następnie powtarza to, co napisał w tym uzasadnieniu do tych decyzji.

Wniosek ogólny jest dość oczywisty: władza musi szanować poglądy prawne obywateli na temat treści przepisów prawa podatkowego, chyba że poglądy te były formułowane w złej wierze a zwłaszcza w celu ucieczki od opodatkowania.

2. Podatnicy nie mogą być represjonowani za brak stosowania przyszłych poglądów prawnych które stosuje judykatura

Judykatura podatkowa sądów administracyjnych jest z oczywistych powodów przedmiotem zainteresowania podatników, bo jakość stanowionego prawa od lat jest coraz gorsza, a interpretacje tych przepisów przez organy skarbowe jest całkowicie nieprzewidywalna. Większość podatników wciąż wierzy w dobrą legendę, którą stworzono wraz z powołaniem sądownictwa administracyjnego. Jej treścią jest głębokie przekonanie, wręcz wiara, że to właśnie sądy administracyjne będą chronić obywatela przed:

- 1) bezprawiem działania organów podatkowych, czyli nakładaniem podatków bez podstawy prawnej lub w sposób sprzeczny z przepisami prawa,
- 2) woluntaryzmem interpretacyjnym władzy wykonawczej, która działając w dość szeroko pojętych granicach alternatywnej interpretacji przepisów prawa, nie szanuje poglądów prawnych obywateli.

Po prawie 40-letniej historii działalności judykacyjnej sądów administracyjnych legenda jeszcze nie umarła, mimo meandrów praktyki sądowej. Nikt nie prowadził jak dotąd kompleksowych badań nad całością judykatury podatkowej, lecz oceną jej najważniejszej części, dotyczącej materialnego prawa podatkowego (części szczegółowej), jest z reguły następująca:

- sądy w zdecydowanej części przypadków afirmują zmieniające się bardzo często poglądy prawne organów podatkowych, z zasady nie dostrzegając potrzeby ochrony poglądów prawnych obywateli, które formułowane były w dobrej wierze (bez bezpośredniego zamiaru ucieczki od opodatkowania);
- rzadko sądy kwestionują decyzje organów, które wydane są bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa – organy te mają swoistą przewagę nad wymiarem sprawiedliwości, gdyż lepiej znają szczegółową treść zmieniających się bez przerwy prze-

pisów. Bardzo często odpowiedzią judykatury na bezprawne działanie organów jest wydawanie tzw. wyroków prawotwórczych, będących zaprzeczeniem istoty sądów administracyjnych polegającej na badaniu zgodności z prawem wydanych decyzji.

- zastąpienie bezpośredniego stosowania nawet relatywnie prostych przepisów swoistym „obowiązaniem poglądów” wyrażonych w innych wyrokach sądowych: faktyczną „podstawą prawną” istotnej (większości?) wyroków są poglądy wyrażone w innych wyrokach wydanych często wiele lat później w stosunku do będącego przedmiotem postępowania sądowniczoadministracyjnego. Skąd podatek mógł wiedzieć, że za pięć lat sąd zaprezentuje inny pogląd prawny, który w dodatku skutkować będzie powstaniem zaległości podatkowej?

Wiemy, że istotą materialnego prawa podatkowego jest zasada bezpośredniości stosowania przepisów przez obywatela, a częste zmiany przepisów prawa wykluczają możliwość przewidywania przyszłych poglądów prawnych judykatury na ich temat tych przepisów. Istniejący stan rzeczy od lat powoduje, że przyszłe poglądy na temat treści przepisów, które zostaną zaprezentowane przez judykaturę, są i zawsze będą wielką niewiadomą, a działanie podatnika zgodne z prawem zależy od zdarzeń losowych polegających na pojawieniu się lub nie pojawieniu się oryginalnych (innych nie ma) poglądów judykatury sądowej.

Ewolucja tych poglądów prawnych, które powstają na tle przepisów prawa podatkowego można przedstawić w sposób następujący:

- 1) etap pierwszy – najważniejszy: konieczność zastosowania przepisów przez podatników w toku dokumentowania, ewidencjonowania lub deklarowania danego podatku. Poglądy te

muszą być stosowane w sposób powtarzalny (nawet wielokrotnie w ciągu miesiąca). Krótkie okresy *vacatio legis* wykluczają z reguły możliwość głębszego zastanowienia nad treścią normy prawnej wynikającej ze stosownego przepisu: niewiele wynika z uzasadnień projektów przepisów, a jedynym polem debaty na ten temat jest publicystyka prawnicza;

- 2) etap drugi: wydawane są indywidualne interpretacje urzędowe gdzie wnioskodawcy wynajdują również oryginalne problemy prawne, które bardzo często służą potwierdzeniu optymalizacyjnych sposobów interpretowania tych przepisów;
- 3) etap trzeci: judykatura sądowa powstająca na tle poglądów interpretacyjnych powstałych na etapie drugim, sądy z reguły potwierdzają wyrażane w interpretacjach indywidualnych, lecz również wymyślają swoje;
- 4) etap czwarty: judykatura powstająca na tle poglądów zastosowanych w etapie pierwszym i tu pojawia się najczęściej niespodzianek: ani organy skarbowe wydające zaskarżane decyzje, ani sądy obu instancji nie rozumieją lub nie chcą rozumieć różnicy między poglądami na temat treści normy prawnej (a potrzeba regularnego stosowania prawa, która wynika z zasad konstytucyjnych takich jaką stwarza zasada pewności prawa).

W orzecznictwie sądowym spory co do treści normy prawnopodatkowej są rzadkością. Typowy schemat tych spraw jest następujący: organ podatkowy wydaje decyzję kierując się poglądem prawnym, który jest sprzeczny z poglądem obywatela, a sąd – uznając skargę za bezpodstawną – następnie powtarza to, co napisał w tym uzasadnieniu do tych decyzji.

3. Czy dogmatyka Konstytucji jest nadrzędną wykładnią jej przepisów?

Obecny spór o Sąd Najwyższy (podobnie jak poprzedni – o Trybunał Konstytucyjny) postrzegany jest najczęściej jako walkę między rządzącymi i opozycją – czysta polityka: według opozycji większość parlamentarna chce podporządkować sobie ów organ, który ich zdaniem ma być niezawisły od wpły-

wów władzy wykonawczej (zwłaszcza obecnej).

Stając w obronie dotychczasowego składu tego sądu, a zwłaszcza jego obecnej Pierwszej Prezes, opozycja występuje ponoć w obronie jego niezawisłości, co jest mało wiarygodne, bo opozycja parlamentarna jest w par excellence w trójpo-

dziale częścią władzy ustawodawczej (zasiada w parlamencie) i – podobnie jak większość parlamentarna – chce tym samym mieć wpływ na personalia władzy sądowniczej. Dla większości obywateli jest to spór o „swoją” obsadę tego Sądu, czyli walką o wpływy i władzę. Jest w pełni zrozumiałe, że każda z formacji

politycznych chce mieć wpływ na nominacje w wymiarze sprawiedliwości: nihil novi sub sole. Tak się działo w przeszłości, w Pierwszej i Drugiej Rzeczypospolitej oraz w dużo bardziej podstarzałych („zachodnich”) demokracjach.

Oryginalnym elementem tego sporu jest odwoływanie się do Konstytucji: według opozycji działania większości władzy parlamentarnej naruszają Konstytucję, a obrona personalnego status quo jednocześnie jest walką o przestrzeganie norm konstytucyjnych. Najprościej mówiąc, jej zdaniem przepis o kadencji pierwszego prezesa Sądu Najwyższego ma charakter nadrzędny w stosunku do przepisu o wieku emerytalnym sędziów, którego przekroczenie powoduje przejście sędziego w stan spoczynku, a to z kolei wyklucza pełnienie funkcji w tym sądzie. Prawdą jest, że przepis o długości kadencji jest wprost zamieszczony w treści Konstytucji, a wiek emerytalny już nie, co uzasadnia pogląd o braku możliwości „skrócenia kadencji” poprzez zmiany wieku emerytalnego. Potwierdza to również zasada ogólna o nieusuwalności sędziów, która też zapisana jest wprost w treści Konstytucji. Zarazem określenie wieku emerytalnego następuje i zawsze następowało w zwykłej ustawie, która nie jest z istoty niekonstytucyjną; wręcz odwrotnie – w innych państwach (wszystkich?) wiek emerytalny nie jest bezpośrednio regulowany w konstytucji.

Czy podwyższając lub obniżając wiek emerytalny można naruszyć zasadę wyrażoną wprost w Konstytucji, która dotyczy pełnienia funkcji, a zwłaszcza możliwości ich wykonywania? Można sobie wyobrazić, że zwykłą ustawą podwyższono wiek określający pełnoletność, co osobom niepełnoletnim uniemożliwiłoby np. wykonywanie czynnego prawa wyborczego czy funkcji publicznych uzależnionych od osiągnięcia wieku pełnoletniego. Aby rozwiązać powstałe tu problemy kolizyjne, można by wprowadzić przepisy międzyczasowe dotyczące zwłaszcza osób, które w momencie objęcia funkcji były pełnoletnie, a następnie utraciły ten przymiot prawny.

Jaki jest ogólny wniosek z tych rozważań? Tylko jeden: gdy przenosimy spór polityczny na płaszczyznę konstytucyjną, dostrzegamy, że idzie tu wówczas nie o samą konstytucję ani literalne brzmienie poszczególnych jej przepisów, ale o trafność swojej wersji interpretacji przepisów prawa. Są na ten temat sprzeczne poglądy, lepiej lub gorzej uzasadnione treścią przepisów Konstytucji, a ktoś powinien zdecydować, który z tych poglądów ma „obowiązujący charakter”. Tak: poglądów, bo jest to spór między nadrzędnym charakterem dogmatyki konstytucyjnej (nie można interpretować jej przepisów w sposób sprzeczny z literalną treścią jej przepisów) a wykładnię funkcjonalną lub celowościową, która pozwala sformułować normę prawną zgodną z funkcją i celem całości aktu, stojącą jednocześnie częściowo w sprzeczności z literalnym brzmieniem konkretnego przepisu, który należy w tym przypadku interpretować w sposób zawężający, uwzględniając kolizję skutków wnioskania prawniczego. Nie chcę przypominać, że istotna część doktryny konstytucyjnej, ukształtowana zwłaszcza w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, została wywiedziona z przepisów nad wyraz ogólnych, a zwłaszcza z art. 2, którego interpretacja nie ma nic wspólnego z dogmatyką: nakaz, aby nasze państwo było „demokratycznym państwem prawnym” może być interpretowany w różny sposób w zależności od tego, jaką doktrynę owego państwa przyjmie ten, kto wyraża pogląd prawny.

Ci, którzy na co dzień zajmują się prawem daninowym zawsze będą opowiadać się za nadrzędnym charakterem dogmatyki prawa, czyli nadrzędnością treści przepisów, które treść bezpośrednio określają normę prawną (zasada bezpośredniego stosowania przepisów prawa). Jednocześnie wiemy, że praktyka interpretacji przepisów prawa przez organy władzy publicznej bardzo często nie ma nic wspólnego z ich językową treścią. Zdaniem zwolenników nadrzędnego charakteru dogmatyki przepisów obowiązujących w naszym kraju, przynajmniej prawo daninowe nie powinno być interpretowane w sposób sprzeczny z

treścią językową stanowionych przepisów a wiemy, że praktyka jest bardzo zróżnicowana. A w innych dziedzinach prawa publicznego? Tam „obowiązujące” poglądy prawne dużo częściej są sprzeczne z treścią językową stanowionych przepisów, bo wynikają z innych – jakoby ważniejszych – metod wykładni.

Dlaczego przywołuję problemy interpretacji przepisów prawa daninowego? Bo one bardzo dobrze obrazują istotę toczącego się obecnego sporu o Sąd Najwyższy: jest to w płaszczyźnie prawnej walka o to, czyja metoda wykładni przepisów konstytucyjnych, a tym samym czyj pogląd prawny stanie się ważniejszy („trafny”). W sensie proceduralnym mógłby ten problem rozstrzygnąć Trybunał Konstytucyjny, ale on jest „niewiarygodny” politycznie dla opozycji. Innym trybem rozstrzygnięcia tego sporu są pytania pretrybucyjne, które Sąd Najwyższy skierował do TSUE, choć sam nie ustrzegł się dość oczywistego błędu: broniąc dogmatycznej wykładni treści przepisów Konstytucji (dotyczącej kadencji Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego) „zawiesił” zastosowanie przepisów prawidłowo przyjętej ustawy, co jest jednocześnie sprzeczne z dogmatyką przepisów Konstytucji: ustawy obowiązują i nikt nie może orzec o ich „zawieszaniu”, a już na pewno nie można tego wywodzić z przepisów procedury cywilnej, czyli aktu niższego rzędu. Czyli nadrzędność dogmatyki konstytucyjnej jest kwestionowana przez obrońców tejże dogmatyki.

Na koniec refleksja pro futuro: może kiedyś ten spór zakończy się i ktoś narzuci swój pogląd prawny na ten temat. Może zrobi to Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a może Trybunały lub sądy krajowe, łącznie z Trybunałem Stanu, który też może zostać zmuszony do zajęcia się tym problemem rozpatrując zarzut o naruszenie Konstytucji przez oskarżonego o jej naruszenie funkcjonariusza publicznego. Żyjemy jednak – podobnie jak w przeszłości – w świecie, w którym prawo pojmujemy jako spór o to, czyj pogląd będzie „obowiązujący” tych, którzy mają odwagę mieć inny pogląd prawny.

4. Nowa kategoria „oszustów podatkowych” - ukarani za błędne poglądy prawne

Na początek podzielę się dość ogólną refleksją: nie straszmy wszystkich podatników kontrolami i represjami. W powszechnym przekonaniu działania te będą głównie adresowane do uczciwych

firm, nad którymi będzie się zneść władza.

Dlaczego? Bo prawdziwi oszuści podatkowi byli z reguły poza jej zasięgiem, gdyż:

- umieli szybko zniknąć z pola widzenia,
- mieli swoje centrale w tych krajach w stosunku do których musimy być ulegli,

- prowadzeni byli przez biznes podatki mający „doskonałe relacje” z odpowiednimi funkcjonariuszami publicznymi.

Wszyscy również wiedzą, że gdyby władza zajęła się wreszcie „nietykalnymi”, to rzeczywisty skutek fiskalny tych działań byłby na poziomie błędu statystycznego, bo wyłudzone pieniądze natichmiasz są transferowane za granicę. Cynicznie mówiąc prawdziwe pieniądze są „do wzięcia” tylko w tych podmiotach, które nie zajmują się ucieczką od opodatkowania, lecz miały to nieszczęście, że stosują w praktyce inne poglądy prawne niż te, które przychodzą do głowy urzędnikom (i sądom).

Trzeba sobie wreszcie uświadomić i nazwać najważniejszy i zarazem najbardziej spatologizowany problem funkcjonowania naszego prawa podatkowego: istotna część (większość?) orzeczonych przez organy skarbowe zaległości podatkowych oraz zastosowanych kar nie jest skutkiem udowodnienia naruszenia przepisów prawa, lecz różnicy w poglądach prawnych na temat ich treści, przy czym poglądy te nie są sprzeczne z treścią tych przepisów, bowiem zezwalają one na różne interpretacje. Nikt nie szanuje poglądów prawnych obywateli dotyczących treści prawa podatkowego: niektórzy nawet twierdzą, że podatnicy „nie stosują prawa”: robią to (jakoby) wyłącznie organy administracji rządowej i samorządowej oraz sądy.

Jednocześnie efektywność fiskalna prawa stosowanego bezpośrednio przez władzę publiczną jest śmiesznie niska: według publikowanych danych udział dochodów budżetowych uzyskanych w wyniku działań egzekucyjnych organów skarbowych wynosi... 1% tych dochodów, czyli 99% tych dochodów uzyskujemy w wyniku w istocie dobrowolnych wpłat podatników i płatników.

Jaki jest z tego wniosek? Aby zwiększyć dochody budżetowe należy:

1. skłonić większą liczbę podatników do dobrowolnego ujawnienia podstaw opodatkowania, deklarowania zobowiązań podatkowych i dokonywania ich wpłat,
2. przstraszyć nietykalnych, którzy powinni przestać się czuć bezkarni w ucieczce od opodatkowania.

Odrębnym problemem jest radykalne zmniejszenie zwrotów podatku od towarów i usług poprzez redukcję tytułów prawnych zezwalających na żądanie tych zwrotów.

Przypomnę, że od 2011 r. wydłuża się lista towarów i usług, których dostawa na terytorium kraju uprawnia do zwrotu podatku naliczonego. Jest to tzw. odwrócony VAT, czyli inaczej nazywana stawka zerowa. Lobbing podmiotów korzystających z tego przywileju jest prawdopodobnie aż tak skuteczny, że planowana już w 2015 r. likwidacja tej patologii przez nową większość parlamentarną została wyrzucana do kosza. Gdyby udało się zlikwidować ów odwrócony VAT, zwroty tego podatku zmniejszyłyby się w skali roku około 11-13 mld zł, a dochody budżetowe (saldo wpływów i zwrotów) zbliżyły się do 200 mld zł, co załatwiłoby źródła finansowania dla wszystkich nowych zapowiedzianych programów socjalnych i podwyżek płac nauczycieli i sfery budżetowej. Na razie wciąż jesteśmy „dojną krową”, która od 8 lat finansuje beneficjentów odwróconego VAT-u.

A jak skłonić wszystkich uczciwych podatników do działań, o których mowa w pkt 1)? Na pewno nie poprzez powszechną inwigilację oraz straszenie wysokimi karami. Wręcz odwrotnie: należy zmienić zasadniczo obowiązujący paradygmat: jeśli chcemy aby podatnicy zaufali władzy, a przede wszystkim szanowali stanowione przez nią prawo podatkowe, to władza musi zaufać tym podatnikom, którzy nie chcą unikać opodatkowania, a przede wszystkim szanować ich poglądy prawne sformułowane w

dobrej wierze. Jest wiele dróg budowy tego zaufania.

Dam tylko dwa przykłady. Pierwszy, oczywisty: podatnik, który chce być obdarzony kredytem zaufania, powinien trzymać się z daleka od podmiotów zajmujących się zawodowo zapewnieniem ucieczki od opodatkowania zwłaszcza w skali międzynarodowej. W spatologizowanym państwie jest dokładnie odwrotnie: „nietykalnymi” podatnikami, którzy umieją nie płacić podatków i uzyskiwać zwroty podatków, są klientami tych firm, gdyż mają one „wyśmienite relacje” z władzą, która nawet zapewnia tym firmom kryptoreklamę np. poprzez cytowanie ich raportów.

Po drugie, władza powinna maksymalnie ograniczyć wydawanie interpretacji urzędowych, a zwłaszcza ogólnych objaśnień, i zadeklarować, że będzie (bo powinna) szanować wszystkie poglądy prawne podatników, jeśli nie są w sposób oczywisty sprzeczne z treścią przepisów i nie stanowią nadużycia prawa. Gwarantuję, że doprowadzi to do szybkiego wzrostu dochodów budżetowych.

Przestraszenie nietykalnych (ad 2) też nie wymaga od polityków zbyt dużej odwagi. Wystarczy przeciąć wszystkie (bez wyjątku) relacje między urzędnikami a biznesem podatkowym, który zajmuje się międzynarodową ucieczką od opodatkowania, a zwłaszcza wyeliminować ich udział w procesie legislacyjnym. Na temat ich stosunków z władzą krążą nieprawdopodobne wręcz legendy: np., że większość tzw. instrumentów informatycznych, które (jakoby) uszczelniają podatek od towarów i usług, podrzucone zostało przez ów biznes na zlecenie firm informatycznych. Jedno jest pewne: ten parasol powinien być jak najszybciej zwinięty, a to już da wymierne skutki fiskalne.

Jeśli władza chce sfinansować swój program wyborczy z dochodów budżetowych, powinna pójść tą drogą. Czy pójdzie? Zobaczymy. Ciekawe, czy na to pozwolą nasi „strategiczni partnerzy”?

5. Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi de lege ferenda

Elements of the tax construction in the light of the Constitution: comments de lege ferenda

1. Celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie, które elementy konstrukcji powinny być w całości lub w części konstytucyjną materią ustawową z

perspektywy de lege ferenda. Kanwą dla tych rozwiązań jest art. 217 Konstytucji RP i istniejąca na jego tle judykatura oraz

piśmiennictwo naukowe¹. Zagadnieniem

¹ Zob. w szczególności pracę pt. Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010, A.

badawczym jest natomiast konieczność zagwarantowania wiodącej roli przepisów ustaw podatkowych w procesie kształtowania materialnego prawa podatkowego w celu zapewnienia jego efektywności fiskalnej oraz pewności prawa w procesie jego stosowania. Niniejszym artykuł składa się z trzech części: po krótkim przedstawieniu elementów konstrukcji podatku, zaprezentowane są istotne poglądy doktryny sądowej na ten temat powstałej w związku z art. 217 Konstytucji RP. Całość kończą postulaty de lege ferenda wraz z ich uzasadnieniem.

2. Prawnmaterialne elementy konstrukcji podatku – szerzej, elementy każdej daniny publicznej, należy podzielić na dwie grupy²:

- elementy niezbędne tej konstrukcji wynikające z istoty podatku oraz realizujące jego cel fiskalny,
- elementy fakultatywne, które mogą być i najczęściej są częścią konstrukcji prawnej danego podatku, lecz ich brak nie zaprzecza jego istocie oraz celowi podatku.

Elementy konstrukcji o charakterze niezbędnym są zbiorem zamkniętym obejmując:

- 1) **podmiot**, czyli adresata obowiązku podatkowego – podatnika, na którym może ciążyć w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe w danym podatku – jeśli powstanie obowiązek jego uregulowania,
- 2) **przedmiot opodatkowania**, czyli byt, zdarzenie lub stan faktyczny lub prawny, z którym w sensie przedmiotowym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego w danym podatku w przypadku, gdy byt (zdarzenie lub stan) związany jest z podmiotem będącym podatnikiem (pkt 1),
- 3) **podstawa opodatkowania**, czyli zasady normatywnego pomiaru dla potrzeb danego podatku bytu, zdarzenia lub stanu będącego przedmiotem opodatkowania (pkt. 2): najczęściej podstawę opodatkowania definiuje się jako ilościowe lub

wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania,

- 4) **stawki podatku**, czyli przepisy określające bezpośrednio lub pośrednio wysokość podatku należnego w danym podatku; podatek należny określa bezpośrednio wielkość zobowiązania podatkowego lub jest górną granicą tego zobowiązania z tego tytułu,
- 5) **zasady płatności**, czyli przepisy regulujące terminy, sposoby oraz zasady wykonywania zobowiązań podatkowych z tytułu danego podatku przez podatników albo inne podmioty obowiązane.

Przepisy regulujące powyższe elementy konstrukcji adresowane są przede wszystkim do podatników oraz innych podmiotów obowiązanych w szczególności do ewidencjonowania i dokumentowania podstaw opodatkowania, jak i poboru zobowiązań podatkowych z majątku podatnika³.

Fakultatywne elementy konstrukcji podatku tworzą te przepisy materialnego prawa podatkowego, które stanowią integralną część prawa regulującego dany podatek, nie zaliczając się do części ogólnej prawa podatkowego, lecz nie są niezbędne z punktu widzenia istoty i celu podatku. Elementy te należy podzielić na trzy grupy:

- 1) **elementy materialne**, mające bezpośredni lub pośredni wpływ na powstanie oraz wielkość zobowiązania podatkowego lub regulują majątkowe publicznoprawne uprawnienia podatników w stosunku do władzy publicznej,
- 2) **elementy strukturalne**, które wprowadzają inne obok podatnika – podmioty obowiązane do uczestnictwa w szeroko rozumianym rozliczeniu lub poborze danego podatku,
- 3) **elementy pomocnicze**, które służą wykonywaniu praw i obowiązków wynikających zarówno przez elementy niezbędne jak i i fakultatywne danego podatku, wymienione w pkt 1) lub 2).

Zbiór elementów fakultatywnych jest otwarty, obejmujew szczególności: ulgi, odliczenia, zwroty, minima wolne i inne przywileje fiskalne oraz zwolnienia podatkowe a także sankcje podatkowe (pkt. 1), płatników, inkasentów i inne podmioty odpowiedzialne ex lege za zobowiązania podatkowe nie będące podatnikami (pkt. 2) oraz zasady dokumentowania,

ewidencjonowania, informowania i deklarowania oraz oznaczenia towarów dla potrzeb danego podatku (pkt. 3).

Wszystkie powyższe elementy konstrukcji, zarówno niezbędne, jak i fakultatywne, z reguły są bezpośrednio regulowane przepisami prawa, stając się częścią prawa podatkowego. Nie mogą jednak z przyczyn obiektywnych i tradycyjnych być w całości uregulowane ustawowo: istotna część, a niekiedy nawet większość tych przepisów ma charakter podustawowy, przy czym podział materii jest również przypadkowy, choć częściej podyktowany względami praktycznymi niż poziomem istotności wynikających z nich praw i obowiązków. Najistotniejsze znaczenie wśród elementów niezbędnych z punktu widzenia ciężarów fiskalnych ma – obok stawek podatkowych – podstawa opodatkowania, która w istotnej części uregulowana jest przepisami podustawowymi. Szczegółowe zasady regulujące określanie wielkości podstawy wynikają przede wszystkim z deklaracji podatkowych, które niekiedy nawet nie są formalnie uregulowane przepisami prawa powszechnie obowiązującego; często najistotniejsze przepisy regulujące metodologię obliczania tej podstawy są uregulowane w tzw. objaśnieniach do informacji lub deklaracji, które są wprowadzone jako załączniki do rozporządzeń wykonawczych.

Stan całości przepisów prawa podatkowego dotyczącego poszczególnych podatków jest na tyle obszerny i z reguły nieczytelny, że istnieje konieczność ustawowego uregulowania tych elementów, które są najistotniejsze z perspektywy obywatela, co bezpośrednio wynika z podstawowych zasad konstytucyjnych; fikcja powszechnej znajomości prawa podatkowego jest w sennie dosłownym fikcją i nie można wymagać, aby każdy podatnik znał na bieżąco całość obowiązujących przepisów prawa podatkowego nawet dotyczących najważniejszych podatków. Musi on jednak wiedzieć (jeśli zechce) to, co może decydować o jego podstawowych interesach majątkowych, czyli: czy jest podatnikiem, co podlega opodatkowaniu i jaka jest podstawa opodatkowania, czy powstanie, a jeśli tak, to w jakiej wielkości zobowiązanie podatkowe, oraz w jakich terminach musi zapłacić to zobowiązanie, a także czy może legalnie zmniejszyć lub uniknąć tego zobowiązania. A to można pośrednio zagwarantować poprzez określenie w przepisach Konstytucji tych elementów konstrukcji podatku, które muszą być w całości lub częściowo uregulowane ustawowo.

Gomułowicz, Aspekty ustrojowe opodatkowania (w:) Konstytucja, urządzenie, system finansowy państwa, Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, zob. również C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, Geneza, ewolucja i stan prawny. Koncepcja, wykładnia i wykonanie, Warszawa 2006 r. i tegoż autora: Podatki. Problem władzy publicznej i podatnika, Warszawa 2017, R. Mastalski: Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie, Warszawa 2016.

² W klasyfikacyjnych elementach konstrukcji podatku często wymienia się tylko kilka (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki, zwolnienia, ulgi, a pozostałe uznaje za niebyłe lub nieistniejące.

³ Odrębnym, generalnym adresatem bezpośrednim tych przepisów są również właściwe organy administracji rządowej i samorządowej, będących organami podatkowymi lub organami kontroli skarbowej lub podatkowej oraz sądownictwo administracyjne.

3. W niniejszej części dokonano przeglądu ważniejszych wyroków Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych na temat art. 217 Konstytucji RP. Dorobek ten jest dość obszerny, lecz odnosi się do tego problemu w sposób selektywny i dość ogólny. Zgodnie ze stanowiskiem wypracowanym w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału, nie jest dopuszczalne ustanowienie obowiązku podatkowego nieopartego na skonkretyzowanym obowiązku ustawowym, czytelnym dla podatników i płatników podatku, a także dla administracji podatkowej oraz sądownictwa. Na gruncie ustaw o podatkach dochodowych zasadą jest zindywidualizowany obowiązek podatkowy oraz indywidualnie określony podatek wynikający z obowiązujących przepisów ustaw podatkowych. Wymóg ten wynika nie tylko z ustaw podatkowych, ale i wprost z Konstytucji. W braku określenia w ustawie chwili powstania obowiązku i podstawy opodatkowania dochodzi do naruszenia zasady zupełności ustawowej podatku i naruszenia art. 217 Konstytucji⁴.

Postrzegany samoistnie art. 217 Konstytucji statuuje natomiast wymóg drogi ustawowej dla regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daninowego). Dopiero ten przepis ustawy zasadniczej, interpretowany w ścisłym związku z art. 84 Konstytucji, może być podstawą formułowania zasady powszechności opodatkowania, zwłaszcza w związku z tym, że art. 217 Konstytucji przewiduje możliwość ustawowego określenia zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz wskazania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, a zatem – możliwość wprowadzenia wyjątków od zasady powszechności opodatkowania (nie przyjmując żadnych materialnych kryteriów ustanawiania tych wyjątków)⁵.

Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są, w opinii Trybunału Konstytucyjnego, art. 84 i art. 217, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do

zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy:

- prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne – w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, lub
- badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości lub wysokości, lecz takich spraw jak – przykładowo – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych.

Jak przy tym stwierdzono w jednym z wyroków⁶ z analizy wzorców konstytucyjnych można by wnosić, że swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego jest nieograniczona. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednak przeciwny wniosek: przyjmuje się bowiem jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przede wszystkim należy zauważyć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulację daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Należy zauważyć, że zasady konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

- z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,
- z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym przypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności określającymi warunki, na jakich powyższe prawa i

wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa⁷.

Również w orzecznictwie sądów administracyjnych sformułowano ogólny pogląd, że przez nakładanie podatków, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania w rozumieniu art. 217 Konstytucji należy rozumieć również zakres odpowiedzialności tych podmiotów, w tym również, czy ich odpowiedzialność jest solidarna. Oznacza to m.in., że w prawie podatkowym zobowiązanie solidarne może wynikać tylko z wyraźnego przepisu ustawowego⁸. Nie może być również stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyraźnych wprost w prawie krajowym⁹.

Zgodnie z poglądami judykatury sądownoadministracyjnej nie można również zastosować prowspólnotowej wykładni krajowych przepisów podatkowych, która prowadzi do ich wykładni *contra legem*, poprzez rozszerzenie wynikającego z nich zakresu przedmiotowego opodatkowania, gdyż wykładnia taka stałaby w sprzeczności z art. 217 Konstytucji RP, czyli zasadą wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, wymagającą jasnego i zrozumiałego dla adresatów, określenia tego zakresu w przepisie podatkowym rangi ustawowej. Nie można domniemywać przedmiotu opodatkowania i określać go w oparciu o stosowanie wykładni celowościowej lub prowspólnotowej, prowadzącej do rozszerzenia obowiązku podatkowego na czynności, które w świetle treści interpretowanych przepisów nie są objęte takim obowiązkiem¹⁰.

⁷ W przypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w przypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia (wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15).

⁸ Wyrok NSA (do 2003.12.31) w Lublinie z dnia 6 grudnia 2000 r. I SA/Lu 837/99.

⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 lipca 2009 r. I SA/Wr 507/09.

¹⁰ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 czerwca 2009 r.

⁴ Wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r. K 7/13.

⁵ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r. K 23/12.

⁶ SK 18/09

Również przedmiot opodatkowania, zgodnie z art. 217 Konstytucji, musi w opinii judykaturalnej sądów administracyjnych wynikać z przepisów ustawowych, a skoro dany stan z przepisów tych nie wynika, to należy uznać go za pozostający poza zakresem opodatkowania¹¹. Przepisy podatkowe o charakterze szczególnym nie powinny być interpretowane w sposób rozszerzający, bowiem przez wykładnię nie można tworzyć nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu lub zwolnieniu od opodatkowania. Obowiązek podatkowy musi być wyrażony w ustawie zgodnie z art. 217 Konstytucji w sposób jasny, kompletny i zupełny. Wykładnia przepisów podatkowych, zwłaszcza przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, powinna być zatem wykładnią ścisłą¹².

W konkluzji należy stwierdzić, że zasada wyłączności ustawy w części elementów konstrukcji podatków została wprost uregulowana w art. 217 Konstytucji RP¹³. Część doktryny uważa, że owa zasada wynika również z istoty zasady (klauzuli) demokratycznego państwa prawnego. Istotą tej zasady jest konstytucyjny nakaz uregulowania praw i obowiązków obywateli o charakterze podatkowym w formie ustawy. Nakaz ten stanowi również gwarancję praw podmiotowych podatników w relacjach z państwem oraz ma na celu wzmocnienie roli organów przedstawicielskich w procesie stanowienia prawa podatkowego¹⁴.

Przepis art. 217 Konstytucji określa jednak dość wąsko ustawową materię elementów konstrukcji podatku. Bezpośrednio w ustawie mają być uregulowane wyłącznie elementy niezbędne takie jak: przedmiot, podmiot opodatkowania oraz stawki podatku; pozostałe elementy niezbędne nie muszą więc być uregulowane ustawowo. Natomiast w stosunku do elementów fakultatywnych przepis ten nakazuje, aby ustawowy charakter miały „zasady przyznawania ulg i umorzeń podatkowych oraz kategorii podmiotów

zwolnionych z opodatkowania”. Oznacza to, że:

- „kategorie podmiotów” zwolnionych od opodatkowania powinny być uregulowane wprost w przepisach ustaw podatkowych,
- „przyznawanie ulg i umorzeń podatkowych” musi kierować się zasadami określonymi w ustawie.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest jednak pogląd, że przepisy wykonawcze nie mogą przesądzać o istotnych elementach konstrukcji podatku; pogląd judykatury opowiadają się również za znaczenie szerszym – niż określony w art. 217 Konstytucji – zakresem materii ustawowej dotyczącej elementów konstrukcji podatku.

4. Jest rzeczą bezsporną, że niezbędne elementy konstrukcji podatku takie jak podmiot (podatnik), przedmiot opodatkowania i stawki podatku – określając najważniejsze desygnaty normatywne danego podatku – muszą być bezpośrednio uregulowane w przepisach ustawy wprowadzającej dany podatek. Jeśli idzie o piąty element konstrukcji – płatności podatku, który w przekonaniu autora powinien być również bezpośrednio lub pośrednio uregulowany w przepisach ustawy wprowadzającej dany podatek, gdyż obiektywnie jest to najważniejszy element decydujący o faktycznym poniesieniu ciężaru danego podatku. Długość terminów płatności, jednorazowość lub podział płatności zaliczkowy czy ratalny system zapłaty podatku, mają decydujące znaczenie dla jego efektywności fiskalnej. Idzie tu o te terminy, które obowiązują ex lege, bo przede wszystkim ich dalsze wydłużenie lub rozłożenie na raty na podstawie decyzji indywidualnych może mieć nawet cechy pomocy publicznej. Obowiązujące w danym podatku ustawowe terminy oraz warunki płatności podatku mogą zmieniać (pogłębiając albo łagodząc) fiskalizm danego podatku. W istocie to tylko ten element konstrukcji bezpośrednio decyduje o dochodach budżetowych danego podatku: mówimy tu z reguły nie o „terminie” ale o „terminach” płatności, gdyż większość współczesnych podatków polityków posługuje się okresami rozliczeniowymi, z którymi są związane terminy płatności cząstkowych – może nawet nie występować nawet termin płatności z tytułu danego podatku (system ratalny), względnie występują zobowiązania z tytułu zaliczek, których kwota może być większa niż całkowite zobowiązanie z tytułu podatku za ten okres (ukryta progresja). Należy jednak odróżnić „terminy płatności”, które mogą, lecz nie muszą być wprowadzone w sposób indywidualny lub

grupowy na podstawie aktów podustawowych: w tym zakresie przepis ustawowy powinien określać wyłącznie zasady i tryb ustalania tych terminów, co jest jednak materią części ogólnej prawa podatkowego. Reasumując należy stwierdzić, że:

- doniosłość terminów płatności jako elementów konstrukcji podatku uzasadnia ich bezpośrednią regulację w przepisach ustawy,
- pozostałe warunki płatności nie muszą być uregulowane bezpośrednio w ustawie, która jednak powinna określać zasady ich określania.

Jeśli idzie o podstawę opodatkowania, to przepisy ustawy podatkowej powinny określać zasady jej określania, czyli generalne zasady pomiaru przedmiotu opodatkowania. W związku z tym, że nie można uniknąć podustawowego uregulowania tych obowiązków, które praktycznie decydują o sposobie prezentacji przedmiot obowiązyany rzeczywistych podstaw opodatkowania, ustawa wprowadzająca dany podatek powinna jednak regulować to w formie zasad określania tego elementu konstrukcji o charakterze generalnym. Nie wiadomo dlaczego w art. 217 Konstytucji nie zaliczono podstawy opodatkowania do grupy elementów konstrukcji podatku, które muszą być uregulowane bezpośrednio w przepisach ustawy. Można domyślać się tylko, że było to uwarunkowane swoiście pojęciem realizmem: w praktyce legislacyjnej lat dziewięćdziesiątych (i wcześniejszych) zeszłego wieku przepisy regulujące podstawy opodatkowania były w istotnej części regulowane aktami podustawowymi (wcześniej nawet zarządzeniami ministra finansów), zwłaszcza dotyczącym sporządzania deklaracji podatkowych a zwłaszcza zasad prowadzenia ewidencji podatkowej. Jest jednak również rzeczą bezsporną, że zasady normatywnego pomiaru przedmiotu opodatkowania mają również istotne znaczenie merytoryczne jak samo określenie przedmiotu opodatkowania¹⁵.

Ustawowe zasady określania podstawy opodatkowania muszą przede wszystkim określać generalne zasady pomiaru przedmiotu opodatkowania, zwłaszcza jego

¹⁵ Przykładowo: wybór przez prawodawcę, czy przychód z tytułu danej czynności podlegającej opodatkowaniu będzie określony na podstawie faktycznie stosowanych cen, czy zgodnie z wartością rynkową rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem tej czynności, ma dużo większe znaczenie fiskalne niż nawet stawki danego podatku. Również wybór przed ustawodawcą wartościowego albo ilościowego pomiaru podstawy opodatkowania (jeśli taki wybór jest możliwy) jest lub może być w istocie opowiedzeniem się za odmiennymi koncepcjami danego podatku.

I SA/Lu 105/09).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2009 r. III SA/Wa 1974/08).

¹² Wyrok WSA w Kielcach z dnia 16 kwietnia 2008 r. I SA/Ke 47/08.

¹³ Zob. m.in. R. Zieliński, Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego (w:) Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, pod red. P.J. Lewkowicza i J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 109-110.

¹⁴ R. Zieliński, Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego, s. 110.

wyceny w przypadku podstawy o charakterze wartościowym. Jeśli przyjmiemy fikcję konieczności uregulowania całości podstawy opodatkowania, to w przepisach ustawy powstałoby pole niedookreśloności prawa stanowionego, co w sposób sprzeczny z konstytucyjną zasadą pewności prawa dawałoby zbyt dużą władzę zarówno organów podatkowych jak i sądom. Dlatego też szczegółowe zasady określenia podstawy opodatkowania, które najczęściej decydują o rzeczywistym ciężarze danego podatku, są i będą regulowane w rozporządzeniach wykonawczych.¹⁶

Zdecydowana większość fakultatywnych elementów konstrukcji podatku o charakterze materialnym i strukturalnym jest najczęściej bezpośrednio uregulowana w przepisach ustaw wprowadzających dany podatek. Natomiast elementy pomocnicze, które funkcjonalnie i praktycznie mają najważniejsze znaczenie dla obywateli (zasady dokumentowania, ewidencjonowania, deklarowania i informowania o rozliczeniach w danym podatku), są z zasady uregulowane w przepisach podustawowych albo są nawet „uzupełniane” i „rozszerzane” w wyniku działalności quasi prawotwórczej w formie interpretacji lub objaśnień urzędowych lub uchwał i wyroków sądowych. Zresztą to zjawisko dotyczy również wszystkich elementów konstrukcji podatków – również niezbędnych: działania polegające na „poprawianiu” przepisów prawa podatkowego przez część judykatury narusza w powszechnym przekonaniu konstytucyjne zasady zaufania obywatela do państwa oraz zasadę pewności prawa – ale to tak na marginesie zasadniczego wątku rozwiązań. Najważniejsze elementy fakultatywne o charakterze materialnym, takie jak: odliczenia, zwolnienia, ulgi, zwroty oraz minimum podatkowe, decydują wprost o wielkości ciężarów fiskalnych albo ich braku, względnie tworząc majątkowe uprawnienia publicznoprawne podatników, powinny być uregulowane bezpośrednio w przepisach ustaw wprowadzających dane podatki. Przepisy te z punktu widzenia interesów obywatela są często ważniejsze od elementów niezbędnych, mogą przekształcić podatek z obciążenia fiskalnego w trwałe źródło korzyści pochodzących ze środków publicznych¹⁷.

Należy przypomnieć, że pomocnicze elementy fakultatywne dotyczą nie tylko elementów niezbędnych (zwłaszcza podstawy opodatkowania i podatku należnego), lecz również materialnych i strukturalnych elementów fakultatywnych (dokumentowanie, ewidencjonowanie i deklarowanie odliczeń, zwrotów oraz ulg podatkowych), co obiektywnie zwiększa znaczenie tych przepisów, gdyż nadużycia i przestępstwa podatkowe dotyczące tych elementów wykorzystują głównie pomocnicze elementy konstrukcji danego podatku.

Reasumując: wszystkie, zarówno niezbędne jak i fakultatywne elementy konstrukcji podatku, które bezpośrednio decydują o: powstaniu zobowiązania podatkowego, wielkości tego zobowiązania oraz majątkowych uprawnieniach publicznoprawnych polegających na bezpośrednim uzyskiwaniu środków publicznych, powinny bezpośrednio i szczegółowo uregulować w przepisach ustaw podatkowych. Przepisy te są stosowane bezpośrednio przez podatników i inne podmioty prawa podatkowego, co nadaje im szczególnego znaczenia w przypadku gdy występuje podejrzenie ucieczki od opodatkowania lub wyłudzenia korzyści podatkowych. Przepis art. 217 Konstytucji jest już w tym zakresie wręcz archaiczny, bo procedura „przyznawania” ulg podatkowych – w domyśle – przez organy podatkowe, jest zjawiskiem marginalnym: ulgi będące elementem konstrukcji danego podatku są stosowane bezpośrednio przez podatników. Dlatego też w przypadku podjęcia prac nad nową redakcją tego przepisu powinien on określić ustawową materię podatkową wskazując na wszystkie elementy konstrukcji podatku, które mają bezpośredni wpływ na powstanie oraz wielkość zobowiązań podatkowych i ich wykonanie a także powstanie majątkowych uprawnień dających korzyści majątkowe publicznoprawnych (bezpośrednio i pośrednio) ze środków publicznych.

Ważniejsza bibliografia

- J. Gluchowski, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2012 r.
C. Kosikowski, Prawo finansowe, uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL, t. III, Wrocław 1985 r.
C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” nr 7/1999.
H. Hamaekers, K. Holms, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, Wprowadzenie do międzynarodowego

zwrotów podatku powodują, że blisko połowa podatników nie ponosi jakichkolwiek ciężarów fiskalnych z tego tytułu a wypłacane zwroty sięgają rocznie ok. 100 mld zł.

prawa podatkowego, Warszawa 2006 r.

J. Harasimowicz, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1991 r.

S. Presnarowicz, Zwolnienia i ulgi podatkowe – przesłanki rozstrzygnięć, „Przegląd podatkowy” nr 7/1998.

STRESZCZENIE

Przedmiotem artykułu jest konstytucyjna materia ustawowa dotycząca elementów konstrukcji podatku z perspektywy postulatywnej. Elementy prawnej konstrukcji podatku podzielono na: obligatoryjne, czyli niezbędne z punktu widzenia istoty i celu podatku (podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki oraz warunki płatności), oraz fakultatywne, czyli stanowiące integralną część danego podatku lecz będące jego elementem koniecznym. Elementy fakultatywne dzielą się na: materialne, strukturalne i pomocnicze. Art. 217 Konstytucji RP określa materialną ustawę w tym zakresie dość wąsko: ustawa musi określać podmiot, przedmiot i stawki, zwolnienia podmiotowe oraz zasady przyznawania ulg. W polskiej praktyce legislacyjnej wszystkie elementy konstrukcji są w istotnej części uregulowane przepisami ustaw podatkowych a także przepisami aktów podustawowych, przy czym podział materii jest często przypadkowy i nie wynika z istotności danych regulacji z punktu widzenia obywateli i interesu publicznego. W artykule zawarto postulat adresowany do ustawodawcy: w przypadku podjęcia prac nad nową regulacją art. 217 Konstytucji RP należy określić ustawową materię podatkową wskazując wszystkie elementy konstrukcji podatku, które mają bezpośredni wpływ na powstanie oraz wielkość zobowiązań podatkowych i ich wykonanie oraz uzyskanie korzyści majątkowych (bezpośrednio i pośrednio) przez podatnika ze środków publicznych.

SUMMARY

The subject of the article is constitutional statutory matter concerning elements of tax construction from the postulative perspective. Elements of the legal construction of the tax are divided into: obligatory, i.e. necessary from the point of view of the substance and effect of the tax (subject, object, tax base, rates and terms of payment), and optional, i.e. forming an integral part of a tax but being its necessary element. Optional elements can be divided into material, structural and subsidiary elements. Article 217 of the Polish Constitution defines the material law in this respect quite narrowly: the act must specify the entity, subject and rates, subjective exemptions and rules for granting reliefs.

¹⁶ Pragnę dodać, że często ważniejsze od podstawy opodatkowania pojęcie minimum podatkowego jest klasycznym przykładem fakultatywnego elementu konstrukcji danego podatku.

¹⁷ Stosowane powszechnie podatku od wartości dodanej kluczowe elementy konstrukcji tego podatku w postaci odliczenia podatku naliczonego oraz

In Polish legislative practice, all elements of the construction are in significant part regulated by the provisions of tax acts and underlying acts, although the division of matter is often accidental and does not result from the significance of regulations

from the point of view of citizens and the public interest. The article contains a postulate addressed to the legislator: in case of undertaking work on a new regulation of Article 217 of the Polish Constitution, the statutory tax matter should be specified,

indicating all the elements of the tax structure that have a direct impact on the creation and amount of tax liabilities and their execution, and obtaining property benefits (directly and indirectly) by the taxpayer from public funds.

6. Model stanowienia prawa podatkowego chroniącego interesy państwa

Prof. dr hab. Witold Modzelewski¹

Uniwersytet Warszawski

1. Efektywność fiskalna systemów podatkowych jest zależna przede wszystkim od merytorycznej treści oraz najszerzej rozumianej jakości prawa podatkowego – zarówno materialnego jak i proceduralnego. Jeżeli treść obowiązujących przepisów prawa materialnego nie nakazuje podmiotom obowiązującym w sposób dostatecznie precyzyjny i czytelny zadeklarować oczekiwanej wysokości zobowiązań podatkowych oraz ich wpłatę, wszelkie inne działania mające na celu uzyskanie dochodów budżetowych są z istoty nieefektywne: jest to teza dość oczywista, lecz należy ją przypomnieć w czasach, gdy upowszechnia się błędne przekonanie, że dochody budżetowe zależą przede wszystkim od „dobrej koniunktury” gospodarczej lub jakichś „instrumentów informatycznych”. Żaden „instrument” ani dobra koniunktura gospodarcza nie będą mieć wpływu na wielkość podatkowych dochodów budżetowych jeżeli prawo podatkowe nie będzie gwarantować dostatecznie wysokiej efektywności fiskalnej, czyli:

- prawo materialne nie będzie nakazywać udokumentowania, zaewidencjonowania oraz zadeklarowania podstaw opodatkowania, podatku należnego i zobowiązań podatkowych w sposób zapewniający oczekiwany poziom dochodów budżetowych,
- brak będzie proporcjonalnego i dostatecznie dolegliwego systemu sankcji za naruszenie prawa podatkowego, którego represyjność będzie większa od korzyści uzyskanych w wyniku ucieczki od opodatkowania¹⁹,
- prawo proceduralne i ustrojowe nie będzie chronić lub wręcz sprzyjać bezkarności ucieczki od opodatkowania.

Aby zapewnić dostateczną efektywność fiskalną prawa podatkowego należy określić niezbędne uwarunkowania procesu stanowienia prawa podatkowego: aby powstawały przepisy prawa podatkowego, które realizować będą nadrzędny cel tego prawa, muszą być spełnione określone przesłanki o charakterze ustrojowym i proceduralnym. Proces tworzenia prawa w państwie demokratycznym jest przeciwieństwem złożonym i wieloetapowym. Celem niniejszego artykułu jest nakreślenie modelu stanowienia prawa podatkowego, który chroniłby interesy państwa, przez co rozumiem zapewnienie możliwie najwyższej efektywności fiskalnej systemu podatkowego (interes publiczny).

2. Kanwą podjęcia tego tematu jest opisywane już w literaturze oraz publicystyce zjawisko prywatyzacji „tworzenia prawa podatkowego”. Jego istotą jest podporządkowanie procesu tworzenia tego prawa jawnym i niejawnym interesariuszom ze szkodą dla interesu publicznego, a zwłaszcza efektywności fiskalnej tego prawa²⁰. Współczesny proces stanowienia prawa podatkowego jest z reguły nietransparentny, anonimowy i nieprzewidywalny, co jest powszechnie wykorzystywane przez lobbing legislacyjny będący najbardziej skutecznym sposobem uzyskiwania korzyści podatkowych („inwestycje legislacyjne”). Do najważniejszych słabości współczesnego modelu tworzenia prawa podatkowego należą:

- brak autoryzacji bazowego projektu (koncepcji) przepisów prawa, który rozpoczyna proces legislacyjny: z reguły nie wiadomo dlaczego powstał ten projekt i kto jest jego faktycznym autorem i jako jest faktyczny cel jego wprowadzenia,

- całkowicie otwarty proces tzw. konsultacji społecznych i uzgodnień międzyresortowych, które są wykorzystywane przez jawnych i niejawnych interesariuszy dla zmiany treści projektowanego przepisu w swoim interesie,
- formalny i często bezmyślny proces tworzenia „kompromisowych wersji projektu” powstałego po etapie powyższych uzgodnień, co często ztraca zarówno pierwotny sens jak i merytoryczną treść tego przepisu,
- jałowość opiniowania eksperckiego projektowanych przepisów; opinii tych jest często aż tak dużo, że ich jakiegokolwiek racjonalne uwzględnienie jest niemożliwe, najczęściej są sprzeczne i obciążone – czego się z reguły nie bada – podejrzeniem konfliktu interesów ich autorów²¹,
- zbyt duża rola redakcji legislacyjnej, często dalekiej od wiedzy merytorycznej w dziedzinie podatków, przez co „szlifuje się” dość przypadkowo sklejony „mebel”, któremu zewnątrznie nadaje się pozory poprawności legislacyjnej,
- całkowita anonimowość autorska projektowanych przepisów: nie tylko nie wiadomo, kto był rzeczywistym autorem kolejnej zmiany realizacji projektów przepisów, ale o tę anonimowość dba się w sposób bardzo konsekwentny, gdyż gwarantuje brak odpowiedzialności za popełnione błędy; nasz prawodawca jest całkowicie bezimienny,
- brak stałego nadzoru merytorycznego nad procesem powstawania kolejnych wersji projektu przepisów prawa, gdyż brak jest dostatecznie rozbudowanych służb publicznych posiadających nie-

¹⁸ Współpraca Jan Plewa

¹⁹ Pod pojęciem ucieczki od opodatkowania rozumie nie tylko zjawisko zwane jako „uchylanie się” lub „unikanie” od opodatkowania lecz również uzyskiwanie nienależnych zwrotów albo nadpłat podatków.

²⁰ M.in. pisałem o tym wielokrotnie, m.in. w książce pt. O podatkach stanowionych i stosowanych, czyli o prawie, którego już nie ma. Wydawnictwo ISP, Seria Prawo Podatkowe, zeszyt 264, 2016 r., wyd. III zaktualizowane i uzupełnione, str. 58-61.

²¹ Najlepszym tego przykładem są opinie pozytywnie oceniające przepisy, których celem jest uszczelnienie podatków, wydane przez podmioty zajmujące się profesjonalnie unikaniem opodatkowania.

zbędną wiedzę w dziedzinie prawa podatkowego.

3. W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego sformułowano ogólne zasady kształtujące proces stanowienia prawa podatkowego, które głównie wywodzone są z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP). Do najważniejszych z nich zalicza się²²:

- 1) zasadę wyłączności ustawy w dziedzinie prawa daninowego,
- 2) zakaz wstecznego działania prawa podatkowego,
- 3) zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego,
- 4) zasadę ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku,
- 5) zasadę stanowienia i przestrzegania odpowiedzialnej *vacatio legis*,
- 6) zasadę sprawiedliwości opodatkowania.

Zasadam tym poświęcona jest obszerna literatura przedmiotu i nie ma sporu co do ich istotności. Co ważniejsze, zasady te są honorowane przez prawodawcę, może z wyjątkiem zasad wymienionych w pkt 3), 6) i 7), które współcześnie często są nieobecne w praktyce stanowienia prawa podatkowego. Jeśli idzie o zasadę zaufania do stanowionego przez nie prawa podatkowego, której istotą jest, po pierwsze, przewidywalność zachowań prawodawcy oraz, po drugie, stanowienie go w sposób go w taki sposób, aby nie stanowiło pułapki dla podatnika, to codzienna praktyka prawodawcza, zwłaszcza po przystąpieniu naszego kraju do UE, bardzo często przeczy tej zasadzie, gdyż tworzone przepisy:

- nie mają wiele wspólnego z programami politycznymi zwyciężskich partii politycznych: głosując na zadeklarowaną w czasie kampanii wyborczej programów obywatele nie mają jakiegokolwiek gwarancji, że będzie on realizowany wtedy, gdy zwycięska partia utworzy rząd: w ciągu minionych trzydziestu lat było tu tylko kilka istotnych wyjątków, gdy politycy częściowo zrealizowali zadeklarowane programy podatkowe w dziedzinie prawa stanowienia podatkowego, ale te wyjątki tylko potwierdzają regułę,
- kształtowane przepisy, prawdopodobnie lobbingu, służą zwalczaniu konku-

rentów, których eliminuje się z rynku właśnie przy pomocy stanowionego prawa podatkowego, zastawiając na nich przy pomocy stanowionego prawa pułapki; w końcu zarówno na szczeblu wspólnotowym jak i krajowym niekwestionowany wpływ na treść przepisów ma międzynarodowy biznes zajmujący się unikaniem opodatkowania, który obecnie gorliwie, ale w sposób zupełnie niewiarygodny wziął się ochoczo za „uszczelnianie podatków”, co ogranicza lub wręcz eliminuje jakikolwiek kredyt zaufania ze strony tych, których nie stać na lobbuing, czyli przytłaczającej większości obywateli,

- poziom profesjonalizmu osób tworzących przepisy prawa podatkowego jest często niski i w zasadzie obniżał się w ciągu całego trzydziestolecia; w procesie stanowienia prawa dominuje „zasada prób i błędów”, które „poprawia się” przy pomocy kolejnych nowelizacji i „objaśnień ogólnych”.

Zasada, o której mowa w pkt 6), zwana zasadą określoności, nakazująca aby prawo było stanowione w sposób precyzyjny, jasny, z zachowaniem zasad poprawności językowej, logicznej²³, jest zwłaszcza od 2004 r. typowym pobożnym życzeniem. Przede wszystkim zasady tej nie realizuje prawo wspólnotowe, które ma być implementowane lub bezpośrednio stosowane w każdym państwie członkowskim. Najczęściej jest ono napisane bełkotem (ładniej brzmi „żargonem”) anglojęzycznego biznesu zajmującego się unikaniem od opodatkowania lub używanym przez księgowych. Nikt faktycznie nie dba o to, aby przepisy te były nawet zrozumiałe dla podatników, bo najważniejsze znaczenie mają przecież „objaśnienia” lub „interpretacje”, które wydają na temat ich treści ci, którzy będą je objaśniać (uzurpacja interpretacyjna). Wiadomo również, że sądy administracyjne często czują się mądrzejsze i będą „poprawiać nieudolnego prawodawcę”, więc nie trzeba męczyć się nad jakością stanowionego prawa podatkowego²⁴.

²³ Zob. R. Zieliński, *Tworzenie...*, s. 116. Zob. również J. Oniszczyk, *Podatki i daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.

²⁴ W piśmiennictwie podkreśla się, że zasada ta wymaga, aby w procesie stanowienia prawa podatkowego dla nazwania tych samych zjawisk należy używać tych samych pojęć (R. Zieliński, *Tworzenie ...* s. 116). Aby tak było, twórcy kolejnych nowelizacji muszą jednak znać lub chociażby przeczytać nowelizowaną ustawę, co prawdopodobnie nie jest zbyt częste, bo np. w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług „liberalne” nowelizacje z lat 2011-2016 nazwały „czynność” (podstawowe pojęcie ustawy) zamiennie „transakcją”.

Zasada sprawiedliwości opodatkowania wymieniana w pkt 7) w znaczeniu materialnym nakazuje kształtowanie podatków według zasady równości o powszechności²⁵. Jeśli dobrze rozumiem postulowaną treść tej zasady, to opodatkowanie powinno być powszechnie i równe i nikt nie powinien być faworyzowany lub dyskryminowany przy pomocy przepisów prawa podatkowego. Prawdopodobnie istotną część z materialnego prawa podatkowego jest mniej lub bardziej sprzeczna z tą zasadą, bo najważniejszą częścią współczesnej wersji tego prawa są wyjątki lub przywileje. Jeżeli ich nie stworzy prawodawca danego kraju, to zaoferuje je inne państwo; istnieje bowiem międzynarodowa konkurencja prawodawstw podatkowych, której celem jest pozyskiwanie inwestorów, przepływ kapitału oraz siły roboczej. Jest to konkurencja wyniszczająca dla systemów podatkowych, obniżająca z istoty ich efektywność fiskalną.

Gdyby powyższe zasady miały bezpośrednio zastosowanie w judykaturze sądowej, istotną część przepisów materialnego prawa podatkowego – jako sprzeczna z Konstytucją – byłaby pominięta przez proces stosowania prawa. Tak jednak nie jest i prawdopodobnie nie będzie, bo, po pierwsze, zasady te nie są traktowane w sposób stricte normatywny, lecz są czymś, co można nazwać ideologią konstytucyjną, oraz, po drugie, nastąpiłby paraliż funkcjonowania systemu podatkowego, bo skala tak rozumianej niekonstytucyjności przepisów prawa materialnego jest zbyt duża. Sądy dość konsekwentnie stoją na straży zasad podstawowych wymienionych w pkt 2) i 5), a częściowo 4), ale to w żaden sposób nie gwarantuje odpowiedniego poziomu efektywności fiskalnej stanowionego prawa. Należy jej źródeł szukać gdzieś indziej.

4. Źródeł przyzwoitej legislacji można również doszukiwać się w przepisach Konstytucji RP²⁶, gdzie określono podstawowe zasady państwa prawa, na podstawie których można wskazać konkretne zasady stanowienia prawa: zakaz działania prawa wstecz, nakaz zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego przy wprowadzaniu nowych norm prawnych (*vacatio legis*), zasada określoności prawa, czy zasada proporcjonalności.

Odnosząc się do zasad przyzwoitej legislacji w pierwszej kolejności uwaga

²² Klasyfikacja zastosowana przez R. Zielińskiego: *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*, Konstytucyjne tworzenie i stosowanie prawa podatkowego, pod red. J. Lewkowicza i J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 109 i in. Zob. również R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Warszawa 2016 r. s. 26-64.

²⁵ J. Oniszczyk, *Podatki w orzecznictwie...*, s. 141, zob. również A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, Monitor podatkowy 1 na 4/1995 r.

²⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483).

zostanie zwrócona na zasadę zakazu działania prawa wstecz. Zasadę tę należy utożsamiać z poglądem, że prawo podatkowe powinno działać w swojej istocie tylko w odniesieniu do zdarzeń przyszłych, a więc każde zastosowanie nowego przepisu prawa do przeszłości musi mieć szczególne uzasadnienie. W odniesieniu do przepisów prawa podatkowego zasada *lex retro non agit* ma szczególne znaczenie, ze względu na to, że przepisy te nakładają na obywateli obligatoryjne obowiązki wobec państwa. Ponadto przyjmując zaufanie obywateli jako wyznacznik przyzwoitej legislacji należy odnieść się do poglądu Trybunału Konstytucyjnego (zwany także jako TK), że niedopuszczalne jest stanowienie norm z mocą wsteczną w przypadku kiedy podmioty te nie były w stanie przewidzieć decyzji tego rodzaju, a nadzwyczajne okoliczności takiej decyzji nie usprawiedliwiają.²⁷ Trybunał Konstytucyjny również wielokrotnie zaznaczał, że zasada niedziałania prawa wstecz nie jest bezwzględnie obowiązująca i są możliwe od niej odstępstwa, ale tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach.²⁸

Nakaz zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego przy wprowadzaniu nowych norm prawnych tworzy podstawowy przywilej, który otrzymują podatnicy od ustawodawcy. Przy wprowadzaniu nowych przepisów prawa istotny jest ich naturalny i płynny proces wejścia w życie. Zgodnie z orzecznictwem TK przyjmuje się, że okres *vacatio legis* powinien trwać przynajmniej 14 dni od dnia ogłoszenia aktu prawnego.²⁹ Tworzenie i wprowadzanie do systemu podatkowego nowych regulacji powinno odbywać się z określonym wyprzedzeniem na podstawie konsultacji społecznych. Ma to związek z funkcjonowaniem okresów przygotowawczych do zastosowania nowych stawek podatku, czy wprowadzeniem nowych obowiązków podatkowych. Podatnicy, a zwłaszcza przedsiębiorcy planujący przyszłe działania powinni być pewni, że ich obowiązki wynikające z ustaw podatkowych nie ulegną gwałtownej zmianie. W przepisach prawa podatkowego obowiązują zróżnicowane okresy rozliczeniowe (roczny, kwartalny, mie-

sięczny, a nawet dzienny). W odniesieniu do okresu rocznego problem został dostrzeżony przez Trybunał Konstytucyjny, który stwierdził, że zmiany samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego są niedopuszczalne³⁰, co jest poglądem co najmniej kontrowersyjnym zwłaszcza w świetle codziennej praktyki legislacyjnej. Na podstawie wyroków z dnia 5 stycznia 1999 r., (sygn.. K 27/98, z dnia 13 kwietnia 1999 r., o sygn.. K 36/98 i z dnia 28 stycznia 2003 r., o sygn. SK 37/01) TK zaprezentował pogląd, że ustawodawca jest obowiązany do szczególnej staranności i realizacji wymogów wynikających z zasad demokratycznego państwa prawnego dotyczących zmiany przepisów.³¹

Zasada określoności prawa odnosi się do czytelności i przejrzystości przepisów stanowionych przez ustawodawcę. Prawo podatkowe jest zbiorem norm odnoszących się do konkretnych stanów faktycznych, dlatego regulacje te powinny być dokładne i zrozumiałe dla podmiotów, których te przepisy dotyczą. W wyroku z dnia 7 stycznia 2004 r., (sygn.. K 14/03) Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że „Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań.” Należy przyjąć, że stanowienie prawa powinno opierać się na jego czytelności i prostocie zrozumienia. Kreowanie regulacji prawnych mogących wprowadzać w niezrozumienie przepisów może skutkować popełnianiem błędów. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego działania takie wpływają na ograniczenie w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw.³² W odniesieniu do stosowania ustawowych słowniczków należy przywołać wyrok z dnia 14 września 2001 r., (sygn.. SK 11/00). Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na konieczność stosowania jednolitej terminologii w aktach prawnych. Ponadto zaznaczył, że istotną potrzebą jest stosowania w różnych aktach prawnych precyzyjnych definicji pojęcia, które często w podobnym znaczeniu występuje w innych dokumentach.³³

Zasada proporcjonalności odnosi się do założenia, że prawodawca działa w sposób racjonalny. Znaczenie racjonalności należy utożsamiać z należyтым poszanowaniem wartości zawartych w Konstytucji, a mających zastosowanie w usta-

wach podatkowych. Na podstawie zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny wypracował obowiązki prawodawcy, tj.: przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego; kształtowanie danej regulacji w celu osiągnięcia zamierzonych celów; zachowanie proporcji pomiędzy efektami wprowadzonej regulacji, a ciężarami wynikającymi z nich dla obywateli.³⁴ W ocenie Trybunału Konstytucyjnego prawodawca może kształtować rzeczywistość prawną w zakresie podatków w dowolny sposób, a przy przyznawaniu szczególnych uprawnień nie powinien ich w żaden sposób ograniczać³⁵.

Omawiane tu zasady przyzwoitej legislacji odnoszą się do wartości konstytucyjnych, a następnie powinny być przenoszone na grunt stanowionego prawa podatkowego. Z poszanowania tych wartości powinny wynikać obowiązki podatników i organów podatkowych.³⁶ Nie gwarantują one jednak efektywności fiskalnej stanowionego prawa podatkowego, która nie jest paradoksalnie wartością wynikającą wprost z przepisów Konstytucji RP i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

5. Jeśli powinien być postulowany model stanowienia prawa podatkowego, który mając na celu zapewnienie oczekiwanej efektywności fiskalnej chroniłby w sposób dostateczny interes publiczny? Paradoksalnie, mimo tak wielu negatywnych doświadczeń oraz utrzymującej się niemocy naprawy dostrzegalnego zła, wiadomo dość dokładnie, jakie powinien mieć on cechy. Znany bowiem empirycznie status quo, czyli główne wady realnego procesu – model racjonalny stanowi zaprzeczenie jego wszystkich negatywnych cech. Na początku jednak należy stwierdzić, że ryzyko patologizacji procesu stanowienia prawa jest zróżnicowana w zależności od tego, z którą dziedziną tego prawa mamy do czynienia. Tę gałąź prawa dzielimy wewnętrznie na:

- 1) prawo ustrojowe, regulujące strukturę oraz kompetencje organu administracji podatkowej i skarbowej,
- 2) prawo proceduralne, reguluje tryby postępowania, nadzoru oraz kontroli podatkowych wykonywanych przez właściwe organy,
- 3) prawo materialne, dzielące się na dwie części:

²⁷ Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01 [w] <http://otkzu.trybunal.gov.pl/>

²⁸ Wyrok TK z 3 października 2001 r., sygn. K 27/01 [w] J. Kornaszewska, *Zasada „lex retro non agit”*. Czy prawo nie działa wstecz?, Przegląd Prawa Konstytucyjnego, nr 2 (42)/2018, s.177, dostęp on-line <https://czasopisma.marszalek.com.pl/images/pliki/ppk/42/ppk4209.pdf>.

²⁹ J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, BAS, nr 4 (29), 2010, s. 7.

³⁰ Ibidem, s. 8.

³¹ S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, WKP, 2019.

³² Wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 [w] <http://otkzu.trybunal.gov.pl/>

³³ T. Bąkowski i in., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, ABC, 2003.

³⁴ *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa, 2015, s. 15, dostęp on-line: http://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces_prawotworczy.pdf.

³⁵ Wyrok TK z 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11 [w] <http://otkzu.trybunal.gov.pl/>

³⁶ J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji ...*, s. 4.

- a) część ogólna prawa materialnego dotycząca wszystkich podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych,
- b) część szczegółową, regulującą bezpośrednio poszczególne podatki i ich elementy konstrukcji,
- 4) prawo represyjne, regulujące sankcje za naruszenie prawa podatkowego.

Najbardziej narażone na patologizację są działy określone w pkt 3) i 4), a zwłaszcza szczegółowa część prawnomaterialna, choć oczywiście również pozostałe działy mogą podlegać procesom „prywatyzacji”, czyli być przedmiotem „inwestycji legislacyjnych” ze strony interesariuszy zarówno prywatnych jak i działających na zlecenie państw obcych.

Współcześnie znanym nam również w Polsce, empiryczny model stanowienia prawa podatkowego, zwany potocznie „liberalnym” charakteryzuje się następującymi cechami:

- **deklaratywna bezprogramowość:** brak ujawnionej publicznie wiarygodnej koncepcji postulowanej treści tworzonego prawa podatkowego, które miałyby polityczną sankcję: oficjalne koncepcje wynikające z programów politycznych, które są przedmiotem publicznej prezentacji, albo nie mają żadnego znaczenia, bo politycy nie czują się związani swoimi programami, albo mają wyłączanie fadusowy charakter³⁷. Za brakiem oficjalnych koncepcji kryją się prawdopodobnie rzeczywiste cele, które są ukrywane przed opinią publiczną lub tworzy się pole dla „szarej strefy rządzenia”, czyli poddanie się grze lobbingu,
- programowa uległość w stosunku do lobbingu: proces tworzenia prawa podatkowego funkcjonuje jako swoisty „rynek nowych idei”; otwiera się „licytację”, którzy interesariusze mogą być bardziej „atrakcyjni”, czy zaofiarują więcej za akceptację lub ochronę ich interesów w procesie tworzenia prawa podatkowego. Oczywiście ów przetarg nie ma i nie musi mieć charakteru korupcyjnego w sensie prawnokarnym: w liberalnej demokracji (tej rzeczywistej, a nie postulatycznej) wszystko jest „towarem” a polityki i stanowienie prawa pojmowane jest jako targ polityczny, gdzie obowiązuje jedenaste przykazanie („coś za coś”),

- **jawna prywatyzacja części procesu stanowienia prawa podatkowego, poprzez zawieranie umów z podmiotami prywatnymi, które mają dostarczyć całe „pakiety” będące istotnym elementem merytorycznej części prawa podatkowego:** umowy te są najczęściej utajniane a władze nie bada, czy wykonawcy tych „usług” nie pozostają w konflikcie interesów lub nie są faktycznie pośrednikami dla lobbingu³⁸,
- **niski poziom przygotowania merytorycznego części funkcjonariuszy publicznych, w tym zwłaszcza wyższych urzędników zajmujących się problematyką stanowienia prawa podatkowego,** co gwarantuje, że ich wiedza „nie będzie przeszkadzać” w biznesie legislacyjnym prowadzonym z udziałem polityków (tak jest niekiedy pojmowane funkcjonowanie państwa i jego cele),
- **ogólna niechlujność i bylejakość:** czym jakość stanowionego prawa jest gorsza, tym większą władzę uzyskują ci, którzy je interpretują i stosują, bo przy tej okazji można również zrealizować „rynek nowych idei” podatkowych.

Jest rzeczą oczywistą, że tak stanowione prawa z istoty nie chronią interesu publicznego, bo nie taka jest misja w „liberalnej demokracji”. Dlatego też racjonalny model tego procesu, będący zaprzeczeniem istniejącego status quo powinien być zbudowany na następujących zasadach:

- a) **wyodrębniona część przedlegislacyjna:** musi powstać merytoryczna koncepcja przyszłej regulacji oraz muszą być wskazane konkretne cele, które ma zrealizować projektowany przepis lub akt normatywny: koncepcja ta musi mieć charakter fachowy, musi być tworzona w interesie publicznym i mieć polityczną sankcję, czyli politycy muszą zająć się podatkami, a nie opowiadać tylko o ich „uproszczeniu”; gdy nie będą tego robić, od razu znajdą się chętni, którzy podrzucają swoje pomysły podatkowe,
- b) **na etapie przedlegislacyjnym jak i legislacyjnym należy zlikwidować lub formalnie ograniczyć wszelkie możliwości udziału w tym procesie podmiotów pozostających w konflik-**

cie interesów lub działających na szkodę interesu publicznego: każdy uczestnik tego procesu musi publicznie zadeklarować brak tego rodzaju uwarunkowań albo wskazać, czy pozostaje lub może pozostawać w konflikcie interesów. Dotyczy to zwłaszcza części „niezależnych ekspertów”, którzy grając rolę znawców problematyki podatkowej a w rzeczywistości działają na szkodę interesu publicznego na zlecenie lub w interesie swoich mocodawców,

- c) **w części legislacyjnej muszą być w pełni przestrzegane następujące zasady:**

- „zasada jednego pióra”, czyli od początku do końca istnieje jedna osoba lub stały zespół, który jest odpowiedzialny za całość tego procesu i zgodność z przyjętym wzorcem merytorycznym,
- wszystkie kolejne wersje projektu muszą być jawne, muszą być w sposób szczegółowy uzasadnione, a zgłoszone uwagi muszą być pogrupowane na trzy części:
- uwagi zgłoszone przez podmioty bezspornie nie będące lobbystami oraz nie pozostające w konflikcie interesów,
- podmioty będące jawnymi lobbystami,
- podmioty pozostające w sposób zadeklarowany lub prawdopodobny w konflikcie interesów,

- d) **rządowe projekty ustaw podatkowych powinny być w każdym przypadku formalnie przyjmowane przez radę ministrów,** co obejmować powinno również wszystkie autokorekty, a kluby parlamentarne reprezentujące rządzącą większość, powinny z zasady zarządzać dyscypliną głosowania nad tymi projektami; jest to przecież jedyna gwarancja realizacji zadeklarowanych programów wyborczych (na które głosowali obywatele) oraz najważniejszy sposób ograniczenia niejawnych „inwestycji legislacyjnych” interesariuszy na etapie prac parlamentarnych,
- e) musi istnieć **stała komisja ekspercka** o charakterze apolitycznym, której członkowie nie mogą pozostawać w konflikcie interesów, która czuwać będzie nad efektywnością fiskalną prawa podatkowego.

Powyższe zasady tworzą niezbędne elementy modelu stanowienia prawa, które będą chronić interes publiczny; model ten przynajmniej daje szansę jego ochrony.

³⁸ Wręcz spektakularnym przykładem tego rodzaju relacji są umowy zawarte z podmiotami zajmującymi się na skalę międzynarodową usługami zapewnienia ucieczki od opodatkowania („międzynarodowa operacja podatkowa” – to lepiej brzmi) oraz „społeczni doradcy” ministrów z tego biznesu,

³⁷ Najczęściej postulowanym celem zmian w przepisach prawa podatkowego jest ich „uproszczenie”, co w państwach należących do Unii Europejskiej jest najmniej wiarygodne.

7. Jakiej Unii Europejskiej na pewno nie chcemy, czyli refleksje na marginesie perypetii z podatkiem handlowym

Historia tego podatku jest krótka, lecz bardzo pouczająca, gdyż ukazuje sporo prawdy o tym, czym jest harmonizacja prawa podatkowego i o samej Unii Europejskiej jako takiej - przypomina Witold Modzelewski.

Nowa większość parlamentarna - zgodnie z programem wyborczym - uchwaliła w 2016 r. podatek handlowy, który obciążał przy zastosowaniu programowej stawki - zresztą bardzo łagodnej - sprzedaż detaliczną podatników o wysokich obrotach (ponad 17 mln zł miesięcznie), zmuszając wielkie sieci handlowe do płacenia jakiegokolwiek podatku (obok VAT-u). Wiadomo, małego i średniego handlu nie stać na „międzynarodową optymalizację opodatkowania” i płaci on - w relacji do przychodu - dużo większe podatki. Dane są powszechnie znane i dostępne - można sprawdzić: cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego jest głęboka regresywność: czym podmiot większy, a zwłaszcza reprezentujący „inwestorów zagranicznych”, tym spada udział płaconych podatków w ich przychodach: wiadomo, „lepsi” nie musząłożyć na miejscową biedę.

Po uchwaleniu tej ustawy natychmiast odezwał się chór „ekspertów”, który kategorycznie orzekł, że podatek ten jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, bo wprowadzone minimum wolne oraz progresja stanowi (jakoby) zakazaną pomoc publiczną. Takie bzdury z namaszczeniem powtarzały wszystkie „liberalne” media, gdyż - jak wiadomo - są opiniotwórcze. Ówczesny minister finansów niezbyt gorliwie bronił tego podatku (cecha wszystkich ministrów finansów o liberalnych poglądach), a Komisja Europejska zawiesiła ten podatek przyjmując powyższą argumentację, co na zdrowy rozum jest kompletnym absurdem. Przyjrzyjmy się tej argumentacji: jeśli pomocą publiczną jest wyższe opodatkowanie podatników o

wyższych przychodach (istota progresji), a jednocześnie taką pomocą nie jest niższe opodatkowanie podmiotów o wyższych przychodach (faktyczna regresja obecnego systemu podatkowego), to albo te bzdury plecie ktoś niezbyt trzeźwy (zdarza się), albo ktoś świadomie wciska kit. Przypomnę, że już parę razy „renomowani” znawcy prawa wspólnotowego przekonywali nas, że polskie przepisy nakazujące płacenie podatków przez ich klientów są „sprzeczne z prawem wspólnotowym”. To nawet można uogólnić: wszystko, co chroni interesy polskiego państwa oraz miejscowych - jak wiadomo - nieważnych podatników, jest objęte domniemywaniem sprzeczności z prawem wspólnotowym. Zgodne jest to, co służy interesom tzw. międzynarodowych, czyli położonych w kilku państwach starej Europy, korporacji. W tej ironii przedstawia się obraz pro wspólnotowej narracji na temat wartości „europejskich” - tych prawdziwych, a nie deklarowanych.

Wiemy, że finał tej sprawy jest dla Polski korzystny: sąd UE uznał, że nasz podatek nie narusza prawa europejskiego i unieważnił decyzję Komisji Europejskiej zawieszającą obowiązywanie (wyrok w połączonych sprawach T-836/16 i T-624/17). Co prawda to nie koniec procedury - Komisja może jeszcze odwołać się, ale od przyszłego roku zacznie on obowiązywać, chyba że zwycięży obecna opozycja, która od początku była - podobnie jak „międzynarodowe” sieci handlowe - przeciwna temu podatkowi. W wyniku bezprawnego zawieszenia tego podatku Polska, czyli my wszyscy, straciliśmy co najmniej 7 mld zł, a może nawet więcej. Teraz poszkodowani mają prawo uzyskania precyzyjnej odpowiedzi na następujące pytania:

- kto załatwił bezprawne zawieszenie obowiązywania tego podatku: które

firmy uczestniczyły w tym procedurze?

- ile kosztował lobbing mający na celu uzyskanie bezprawnej decyzji?
- kto z ekspertów, zwłaszcza „utytułowanych”, popierał te działania i ile na tym zarobił?
- ile konkretnie zarobili na tym bezprawiu beneficjenci tej decyzji poprzez niezapłacony podatek w latach (idzie o konkretne kwoty w latach 2016-2019)?
- czy uzyskanie tych korzyści jest zakazaną pomocą publiczną?
- czy decyzja ta jest od 2019 r. jest raportowanym schematem podatkowym?
- kto nam zwróci utracone pieniądze: Komisja Europejska, beneficjenci bezprawnej decyzji tego organu: w normalnym świecie ten, kto dzięki bezprawiu uzyskuje nienależną korzyść musi ją zwrócić?

Będziemy czekać cierpliwie na uzyskanie odpowiedzi na te pytania i nie sądzę, że ktoś tu odpuści. Bo jeśli Unia Europejska polega na tym, że ci „lepsi” mogą sobie załatwić bezprawne zawieszenie podatku w Polsce, to takiej Unii na pewno nie chcą ucziwi podatnicy, którzy płacą podatki następnie wyłudżane dzięki „międzynarodowej optymalizacji podatkowej”.

Przy okazji pytanie do wszystkich totalnych i nietotalnych opozycji: czy jest - jak poprzednio - przeciwna temu podatkowi i popiera w dalszym ciągu bezprawną decyzję Komisji Europejskiej?

Na koniec refleksja bardziej ogólna: mam naiwną nadzieję, że po najbliższych wyborach do Parlamentu Europejskiego nie będzie już można załatwić sobie w Brukseli niepłacenia w Polsce podatków. Wszystko w rękach wyborców.

8. „Obowiązywanie” poglądów prawnych „wyższego rzędu” zastąpiło rzetelną interpretację przepisów podatkowych

Na wstępie na pewno trzeba spróbować oddzielić treść normy prawnej od poglądów co do jej treści. Każdy ma nieograniczone czymkolwiek prawo (podmiotowe) do posiadania, formułowania i głoszenia własnych poglądów prawnych, czyli w szczególności poglądów na temat:

treści obowiązującego prawa, zakresu jego obowiązywania, faktu jego nieobowiązywania.

Poglądy te, podobnie jak poglądy dotyczące każdej innej dziedziny (np. sztuki, polityki, gospodarki), nie są z istoty „prawem”, bo tak jak poglądy na

temat stanu gospodarki nie muszą być tożsame z jej stanem rzeczywistym. Poglądy (osądy) mogą być bowiem trafne albo nietrafne i w tym zakresie podlegają weryfikacji (falsyfikacji).

W przypadku poglądów prawnych sposobem ich weryfikacji jest ich konfron-

tacja z prawem rozumianym – przynajmniej w przypadku prawa stanowionego – jako treść przepisów prawa oraz weryfikowanym i znanym zamiarem twórcy przepisów prawa (ratio legis) a także powszechnie przyjętymi zasadami interpretowania przepisów w celu dokonania wykładni prawa (nie każda „interpretacja przepisów” służy wykładni prawa).

Tak jak w dobrej bajce, w której – jak wiadomo – dobro zwycięża, uczciwość jest nagrodzona, podłość i nikczemność ukarana a na pewno potępiona, a prawda jest zaprzeczeniem kłamstwa.

Natomiast wiedza empiryczna na ten temat w Polsce, przynajmniej w zakresie prawa podatkowego, odkrywa następujący obraz bytu poglądów prawnych:

1. weryfikacja trafności lub braku trafności poglądów prawnych nie odbywa się poprzez ich konfrontację z treścią przepisu prawa, ratio legis oraz z zastosowaniem zasad interpretacji przepisów, lecz poprzez analizę ich zgodności z poglądem „wyższego rzędu”,
2. poglądy prawne są u nas jakąś strukturą hierarchiczną, na której szczytce są:
 - a. poglądy wyrażane przez naczelny sąd administracyjny,
 - b. nieco niżej stoją poglądy wojewódzkich sądów administracyjnych,
 - c. znacznie „gorsze” poglądy wyrażają organy administracji rządowej i samorządy (organy podatkowe, organy kontroli celno-skarbowej), które często nie uznają „wyższości” poglądów wymienionych w pkt a) lub b) – słusznie, bo poglądy nie mają charakteru hierarchicznego – lecz z zasady uznają wyższość swoich poglądów nad poglądami obywatela,
 - d. poglądy prawne obywateli, które są na dole tej hierarchii, nikt ich nie szanuje, nie podlegają żadnej ochronie a niektórzy nawet twierdzą, że obywatel w ogóle „nie stosuje prawa”, nie wolno mu mieć

własnych poglądów prawnych i powinien powstrzymać się od myślenia i czekać aż pojawią się poglądy wyższego rzędu (a, b lub c).

W tej rzeczywistości treść przepisów prawa nie ma większego znaczenia, niewiele odwołuje się (głównie obywatele) do tego wzorca, a teza, że należy szanować pogląd obywatela sformułowany w sposób poprawny i zgodny z treścią przepisów prawa i znanym ratio legis i – co szczególnie ważne – sformułowany w dobrej wierze, zalicza się do współczesnych herezji, która zasługuje wyłącznie na jednoznaczne i zgodne potępienie.

Stosowanie prawa podatkowego pojmowane jest jako swoista loteria poglądów: ktoś, kto ma prawo wyrażać poglądy „wyższego rzędu”, ma władzę afirmowania lub negowania poglądów „niższego rzędu” („sąd w tutejszym składzie nie podziela poglądu...”) i na tym polega rozumienie tzw. wymiaru sprawiedliwości, który ma niewiele wspólnego ze stosowaniem prawa a nawet jego interpretacją. W tej loterii już coraz mniej liczy się treść przepisów prawa, zwłaszcza że część doktryny oraz judykatury przypisuje sobie prawo do „poprawiania (jakoby) nieudolnego” (ich zdaniem) ustawodawcy. Stąd bierze się przekonanie, że ktoś lepiej zna się na podatkach niż twórcy przepisów prawa? Nie wiadomo.

Nie będę oczywiście bronić tych ostatnich, ale przecież sędziowie, którzy zaczęli orzekać w sprawach podatkowych, raczej nigdy nie uczyli się w sposób systematyczny prawa podatkowego, którego przyszło im stosować (brak „podatkowej” aplikacji sędziowskiej). A jednak niektórzy z nich wzięli się za jego „poprawianie” i miejmy nadzieję, że robili to w dobrej wierze choć nie zawsze dobrze rozumieli treść (jakoby) interpretowanych przez nich przepisów; przykładów jest sporo (zbyt dużo), są powszechnie znane, nie trzeba ich przypominać. Co prawda również twórcy przepisów podatkowych nie znają ich treści (przypomnę zwłaszcza zeznania byłego ministra finansów przed

komisją śledczą i jego zastępców) i nie bardzo wiadomo (tak naprawdę to wiadomo), kto faktycznie pisze te przepisy, ale istotą praworządności jest szacunek dla treści przepisów prawa („poprawiać” je może tylko prawodawca) a przede wszystkim należy odrzucić istnienie hierarchii poglądów prawnych.

Trzeba również poważać poglądy prawne obywateli, jeżeli zostały sformułowane w dobrej wierze. Od tego trzeba zacząć. Poglądy te można podzielić na trzy grupy:

1. oportunistyczne, podyktowane potrzebą zapewnienia „świętego spokoju”, czyli braku konfliktu z władzą,
2. idealistycznie, które wynikają z nadrzędnej potrzeby działania zgodnie z prawem,
3. interesowne, czyli podyktowane wyłącznie lub głównie chęcią korzyści podatkowych.

Należy przyjąć założenie, że we wszystkich powyższych przypadkach poglądy te nie stanowią nadużycia prawa, oraz nie zakładają możliwości powstania działań bezprawnych. Różnią się tym, że w przypadku pierwszym istotnym motywem jest ostrożność, w przypadku drugim legalizm, w przypadku trzecim korzyść podatnika.

Na pewno poglądy wymienione w pkt 2) powinny podlegać ochronie prawnej, czyli organ podatkowy oraz sąd nie powinien narzucać tu swoich poglądów. Podobnie w przypadku 1).

Natomiast, w przypadku 3) organy oraz sądy nie powinni również z istoty negować wartości tych poglądów, lecz mogą przyjąć pogląd przeciwny, który nie przynosi korzyści podatkowej albo tylko ją obniża. Jego zaprezentowanie powinno być uzasadnione poprzez odwołanie się do bezspornych zasad wyższego rzędu: to organ (sąd) powinien uzasadnić, że jego niekorzystny dla podatnika pogląd jest zgodny z prawem, gdyż wynika z interpretacji przepisów przy zastosowaniu norm wyższego rzędu (np. Konstytucji).

9. Nowe obowiązki denuncjacyjne księgowych i dyrektorów finansowych w zakresie podatków

Od początku 2019 roku księgowi (nawet zatrudnieni etatowo w firmach) oraz dyrektorzy finansowi obowiązani są do donosicielstwa na swoich pracodawców, czyli z mocy prawa stali się etatowymi konfidentami.

A wszystko to stało się za sprawą obszernej nowelizacji Ordynacji podatkowej, która (jakoby) implementuje wspólnotowe rozwiązania związane z raportowaniem tzw. schematów podatkowych. Księgowi i dyrektorzy finansowi, którzy zatrudnieni przez podatników uzyskali

wątpliwie zaszczytne miano tzw. „wspomagających”, którzy wdrażają, a przede wszystkim księgują jakieś wynalazki podatkowe, czyli owe „schematy”.

Mówiąc najprościej, gdy podatnik – „korzystający” uzyska od np. doradcy podatkowego („promotora”) jakąś poradę

podatkową będącą owym „schematem” a księgowy lub dyrektor finansowy ma ją wdrożyć w firmie, to osoby te:

- muszą być poinformowane przez firmę („korzystającego”) lub „promotora” o fakcie zgłoszenia tego „schematu” do Szefa KAS-u (w tym o nadanym numerze tego donosu – NSP),
- jeśli nie zostaną o tym poinformowani, a mają lub nawet powinni mieć (!) wątpliwości, czy jest to schemat podatkowy, muszą w ciągu 5 dni zapytać się „korzystającego” oraz „promotora”, czy mają do czynienia ze schematem podatkowym,
- w tym samym terminie mają o swoich wątpliwościach zawiadomić Szefa KAS-u,
- do czasu uzyskania odpowiedzi mają wstrzymać się od wdrażania, a nawet księgowania wynalazku,
- jeśli nie uzyskają odpowiedzi lub będą upewnieni, że nie jest to schemat podatkowy, lecz ich zdaniem ów wynalazek jest owym „schematem”, to muszą w ciągu 30 dni zaraportować ten „schemat” do Szefa KAS-u.

Wykonanie tych obowiązków zagrożone jest drakońskimi karami, a ich niedopełnienie jest przestępstwem skarbowym.

Życie zawodowe księgowego i dyrektora finansowych stało się horrorem, będąc zaprzeczeniem istoty ich zawodów.

Niech o schematach donoszą ci, którzy na co dzień zajmują się ich wymyśleniem i zarabiają na tym duże pieniądze. Prze-

cież implementowana w ten sposób dyrektywa UE miała na celu odstraszenie podatników od kontaktów z przysłowio- wymi „andersenami”, czyli międzynarodowym biznesem podatkowym, który od lat zarabiał na destrukcji obciążeń podatkowych. To oni mieli przede wszystkim donosić władzy on usługach na rzecz podatników, które dają tym ostatnim „oszczędności podatkowe”.

Tymczasem przepisy omawianej nowelizacji Ordynacji podatkowej w dość sprytny sposób zwalniają owe firmy z tego obowiązku i wkopują w rolę donosicieli księgowych i dyrektorów finansowych. W jaki sposób? Ano poprzez odwołanie się do tajemnicy zawodowej.

Na promotorach świadczących usługi doradcze, których przedmiotem jest ów „schemat”, objętych tajemnicą zawodową, nie ciąży obowiązek raportowania do Szefa KAS-u – co jednak wrabia w tę rolę „korzystającego” lub „wspomagającego”.

Oczywiście „korzystający” może się bronić poprzez zwolnienie owego „promotora” z tajemnicy zawodowej. I to są jakieś bzdury, a te kto to napisał albo nie ma pojęcia o tym, czym jest ustawowa tajemnica zawodowa, albo niech się nie bierze za pisanie przepisów.

Zakładając nawet, że owo zwolnienie jest skutecznie i legalne (może to przecież zrobić tylko sąd na podstawie kodeksu postępowania karnego), to jego wykonanie jest prawie niemożliwe: aby poczuć się zwolnionym z tajemnicy zawodowej bez ryzyka popełnienia przestępstwa,

„promotor” powinien zażądać od „korzystającego” podania bardzo szczegółowych informacji, w których wymienione będą wszystkie dane i fakty, które może ujawnić składając ów raport o schemacie podatkowym.

Gdy jednak owo zwolnienie będzie zbyt szerokie, to „promotor” będzie mógł być przesłuchiwany w tych sprawach przez organy władzy publicznej i postępowanie podatkowe będzie faktycznie prowadzone poprzez ciągłe wzywanie „promotorów” w charakterze świadków. Po pierwszym tego rodzaju przypadku korzystający natychmiast wypowie wszystkie umowy zawarte z „promotorem”. Może o to chodzi?

Nie wiem, ale szefowie i właściciele firm nie ukrywają zamiaru przecięcia wszelkich kontaktów z „promotorami”, którzy mają zbyt wiele informacji na ich temat. Te kontakty są dziś zbyt groźne, a obiektywnie konieczne zwolnienie ich z tajemnicy zawodowej jest czynem na granicy samobójstwa podatkowego. Część biznesu podatkowego dążyła w poprzednich latach do zintegrowania się ze swoimi klientami, wejścia do firm „od środka”. Podatnicy dawali się ometać a teraz z przerażeniem myślą o zwolnieniu swoich doradców z tajemnicy zawodowej.

W związku z tymi przepisami również dla księgowych i dyrektorów finansowych najlepszym rozwiązaniem jest szybkie wyjście ich firm spod kurateli „promotorów”: w sumie najlepiej nie mieć z nimi nic do czynienia.

10. Czy ciągle poprawianie przepisów podatkowych ma jakikolwiek sens?

Co rok przybywa co najmniej kilka tysięcy nowych przepisów podatkowych (krajowych i wspólnotowych). Do tego należy dodać około 30 tysięcy nowych interpretacji urzędowych oraz dziesiątki tysięcy nowych wyroków sądów administracyjnych w sprawach podatkowych - zwraca uwagę prof. Witold Modzelewski.

Władza jednak wierzy, że może coś poprawić, oczywiście zakładając, że działa w dobrej wierze. Czy to jest prawdziwe założenie? Niekoniecznie, bo ustanowienie przepisu podatkowego (i nie tylko) można „załatwić”: istnieje od lat biznes legislacyjny, w którym można zainwestować „kupując” bezpośrednio treść określonych przepisów, a pośrednio korzyść w postaci zmniejszenia podatków lub niepłacenia podatków albo uzyskania zwrotu podatku, którego nikt nie zapłacił.

Przepisy powstałe w wyniku „inwestycji legislacyjnych” realizują interesy, które nie mają nic wspólnego z dobrem publicznym, a działania władzy publicznej, które autoryzuje ich wejście w życie, jest patologią państwa, działającego w złej wierze.

Rozwój tego rodzaju legislacji nastąpił zwłaszcza w tzw. liberalnej demokracji. Niektórzy słusznie twierdzą, że są właśnie jej istotą, bo w tym świecie wszystko jest towarem: również stanowienie prawa. W końcu lepiej, aby przepisy podatkowe były napisane w interesie jakiegoś podatnika lub grupy podatników, bo czym mniej pieniędzy ma władza publiczna, tym musi więcej pożyczać, bo jest to w interesie „instytucji finansowych”, a im musi się dobrze powodzić, bo inaczej będzie zagrożona „stabilność finansowa” banków.

Możemy jednak przyjąć założenie, że nie zawsze będziemy żyć w „liberalnej demokracji”, czyli - tak jak w dobrej bajce - mogą być stanowione przepisy, które zgodne są z interesem publicznym (aż się nie chce wierzyć, że to możliwe). Czy jednak ustanowienie ich ma jakiś sens, skoro i tak rządzi ten, który je interpretuje i stosuje niezbyt przejmując się ich treścią? Tak naprawdę są to faktycznie twórcy przepisów podatkowych, czyli organy władzy wykonawczej, często nie szanujące tego, co same napisały. Bardzo często poprawiają je wydając np. „objaśnienia”, często wręcz literalnie sprzeczne z tym co przed chwilą napisano. Podobnie podległe im organy: „fałandyzowanie” przepisów podatkowych jest praktyką nagminną, bo przykład idzie z góry i nikt - poza naiwnymi obywatelami - nie ocze-

kuje od tych organów dbałości o literę prawa. Później, gdy decyzje tych organów trafiają do sądów administracyjnych, otwiera się odrębny rozdział „prawa stosowanego”. Sądy te w zdecydowanej większości w pełni afirmują to, co piszą w swoich decyzjach organy podatkowe, bo tak się u nas przyjęło od prawie czterdziestu lat. Gdyby uchylano wszystkie decyzje, które są sprzeczne z treścią przepisów podatkowych, to organy te zajmowałyby się tylko poprawianiem swojej twórczości, nie mając czasu na zajęcie się kolejnymi sprawami. Nastąpiłby paraliż władz skarbowych, czego efektem byłaby nawet katastrofa finansów publicznych. Poza tym sądy często lepiej wiedzą jaka powinna być treść przepisów wydając coś co nazywają „wyrokami prawotwórczymi”. Co mają one wspólnego z prawem stanowionym? Oczywiście nic, a obywatel - podatnik musi być jasnowidzem i

stosując treść musi umieć przewidzieć, że za np. siedem lub dziewięć lat zostanie wydany „wyrok prawotwórczy”, który zrobi z niego przestępcę.

Czy władza pisząc nowe przepisy tego wszystkiego nie wie? Oczywiście, że wie, ale dalej na potęgę robi to dalej, poprawiając najczęściej te przepisy, które przed chwilą napisała. Rekordzistą są tu podatki dochodowe, gdzie częściej niż raz na pół roku zmienia się dziesiątki przepisów, które szybko „poprawia się”, a następnie poprawia się kolejne poprawki. Kto pisze te przepisy? Nie wiadomo. Ponoć są to ludzie „z rynku”, czyli oddelegowani do resortu finansów specjaliści z „międzynarodowych firm doradczych”. Zakładając, że działają w dobrej wierze (dość ryzykowne założenie ze względu na zobowiązania ich firm wobec klientów), to ich twórczość całkowicie podważyło tezę, że znają się oni na podatkach. To, co piszą

jest często tak niekompetentne, że pęka jak bańka mydlana mit, że w tych firmach czegokolwiek się nauczyli na tematy podatkowe.

Powtórzę jednak pytanie. Czy warto poprawiać podatki poprzez stanowienie nowych przepisów? Odpowiem jednak pytaniem: a mamy inne wyjście? Trzeba jednak przyjąć i zrealizować trzy podstawowe założenia:

- projekty przepisów będą pisać ludzie kompetentni, nie pozostający w konfliktach interesów, a na pewno nie z firm zajmujących się zawodowo unikaniem opodatkowania,
- organy władzy wykonawczej szanują poglądy prawne podatników, jeśli działają oni w dobrej wierze,
- sądy zajmują się stosowaniem prawa a nie jego tworzeniem.

To taka bajeczka, w którą jednak warto wierzyć: wiara czyni cuda.

11. W judykaturze podatkowej jest coraz mniej PRAWA, a jeszcze mniej SPRAWIEDLIWOŚCI

Przedłużający się spór polityczny wokół ustawy o Sądzie Najwyższym odsunął na drugi plan debaty na temat rzeczywistych problemów wymiaru sprawiedliwości w sprawach podatkowych. Od 1981 r. – odkąd decyzje podatkowe objęte zostały kognicją NSA, a później WSA i NSA, praktykuję jako pełnomocnik i po tylu latach trochę wiem, jakie są wady i zalety naszej judykatury podatkowej oraz jakość sądowej kontroli decyzji organów podatkowych – pisze profesor Witold Modzelewski z Instytutu Studiów Podatkowych.

O przewlekłości postępowań i jałowości większości rozpraw nie będę pisać – szkoda czasu: to wie każdy podatnik.

Prawie czterdzieści lat sądowoadministracyjnego orzecznictwa podatkowego pozwala na sformułowanie kilku uogólnień. Do najistotniejszych cech tej judykatury, zgodnie uwypuklanych przez większość pełnomocników, należą:

- tzw. wyroki prawotwórcze; dla podatnika są zmorą, lecz dla niektórych sędziów nawet przedmiotem dumy: zaprzeczają one istocie sądownictwa administracyjnego, które powinno stosować prawo, a nie je wymyślać,
- koncentracja istotnej części orzecznictwa (zwłaszcza drugiej instancji) na drugorzędnych sprawach proceduralnych, szukaniu pretekstów dla nierozpatrzenia merytorycznej sprawy, a przecież z punktu widzenia podatnika

oraz interesu publicznego najważniejsze znaczenie ma legalizm decyzji (wyroków) przede wszystkim w świetle materialnego prawa podatkowego części szczegółowej, która jest najtrudniejszą częścią prawa w ogóle: wynika to również z faktu, że część sędziów WSA nie miała do czynienia z praktycznym rozliczaniem podatków,

- powierzchowna znajomość, a najczęściej niepewność co do treści materialnego prawa podatkowego, skutkująca tym, że sądy z zasady afirmują najbardziej dziwaczne poglądy prawne organów podatkowych, nawet gdy nie mają one wiele wspólnego z treścią stosowanych (jakoby) przepisów,
- brak szacunku dla poglądów prawnych obywatela, oczywiście mieszczących się w granicach prawidłowej wykładni prawa (ponoć „podatnik nie stosuje prawa”): orzekanie następuje z reguły na podstawie... innych wyroków, a nie podstawie przepisów prawa, znane są zaskakujące wolty poglądów prawnych oraz brak umiejętności wycofania się z błędów interpretacyjnych,
- rygoryzm w przypadkach drugorzędnych i zaskakująca „elastyczność”, gdy spór dotyczy wielomilionowych interesów autorstwa zagranicznego biznesu podatkowego,
- nieporadność lub selektywność w posługiwaniu się zasadami ogólnymi

prawa podatkowego, przez co wyroki te spotykają się z krytyczną, często miążdzącą oceną uczciwych obywateli jako „wyjątkowo niesprawiedliwe” (podatnicy wciąż szukają w sądach administracyjnych bardziej „sprawiedliwości” niż „prawa”).

Najważniejszą, historyczną wręcz porażką tego orzecznictwa jest pogłębienie stanu niepewności prawa podatkowego. Wyroki są nieprzewidywalne lub nieobliczalne. Część sędziów lubuje się w publicznej krytyce ustawodawcy podatkowego (rzecz nieznaną w innych sądach) twierdząc, że trzeba „poprawić” treść przepisów, co w rzeczywistości pogłębia panujący tu od lat chaos, zwłaszcza po naszym „wunio-wstąpieniu”. To odrębna opowieść, ale o „bezpośrednim stosowaniu prawa unijnego przez sądy administracyjne” lepiej milczeć niż mówić.

Od pokoleń przekazujemy sobie fryderycjańską bajkę, że „lepiej mieć złe przepisy a dobrych sędziów”. Zapewne sędziów mamy „dobrych”, przepisy na pewno „złe”, ale to, co jest tworem judykatury podatkowej, jest często „bardzo kontrowersyjne”. Po naszym „wunio-wstąpieniu” zaczęła się katastrofa fiskalna, interpretacyjna i funkcjonalna harmonizowanych podatków, zwłaszcza VAT-u, upowszechnienie zorganizowanych oszustw i wyłudzenia zwrotów tego podatku. Trudno doszukać się w judykaturze jakiejś twórczej myśli, która przeciwsta-

wiałyby się tym patologiom, chyba że są one istotą harmonizacji tego podatku. Zapewne racja. Skoro jednak sądy często chcą „poprawiać” przepisy, to dlaczego nie wykorzystają tej okazji, aby ograniczyć patologię wspólnotowego VAT-u?

Gdy już uporamy się ze sporem o sądy powszechne i Sąd Najwyższy, trzeba zacząć debatę o potrzebie naprawy sądownictwa podatkowego. Sądzę, że bez sięgnięcia do przyczyn obecnego kryzysu nie da się wyjść na przysłowiową prostą. A wymaga tego interes publiczny i ochrona uczciwych podatników. Co trzeba zrobić? Zacząłbym od kilku oczywistych zmian, które usuną najbardziej rażące braki obecnego stanu rzeczy:

- po pierwsze, sądy mają **STOSOWAĆ** a nie „kreować” prawo podatkowe: musimy raz na zawsze pożegnać się z „wymyślonym prawem”, czyli poglądami sprzecznymi w sposób oczywisty z treścią przepisów i uznawaniu za źródło prawa „prawotwórczych” wyroków i uchwał NSA, (sola scriptura),
- po drugie, postępowanie przed sądami administracyjnymi ma z zasady skutkować merytorycznym rozstrzygnięciem problemu od strony prawnomaterialnej (decyzja lub wyrok albo narusza prawo albo nie narusza prawa) a nie powodować wikłania się w jałowe problemy proceduralne, które służą często odepchnięciu problemu (ucieczka od rządzenia),
- po trzecie, skoro mogą funkcjonować odmienne poglądy prawne: inne może mieć obywatel, inne organ podatkowy, jeszcze inne sąd - jeżeli wszystkie mieszczą się w granicach dopuszczalnej interpretacji przepisu (nie ma „obowiązującej” interpretacji), to obywatel ponosi największe ryzyko i jest najważniejszym (tak, tak) podmiotem stosującym prawo. Dlaczego? Bo podatnik zastosował przepis przed laty rozliczając podatek, a organ podatkowy na podstawie swoich poglądów zarzucił mu później bezprawność, która skutkuje powstawaniem zaległo-

ści podatkowych i odpowiedzialności karno-skarbowej; sąd ma stać na straży prawa a nie swoich poglądów, które najczęściej dotyczą przepisów, które już dawno zostały uchylone lub zmienione (to przecież absurd): sąd musi więc szanować poglądy prawne obywatela,

- po czwarte, musi powstać aplikacja sędziowska-administracyjna dla kandydatów na sędziów tych sądów, obejmująca całość materialnego prawa podatkowego, a sędziowie muszą być na bieżąco szkoleni z zakresu tego prawa, które zmienia się nawet kilkaset razy w ciągu każdego roku; sąd musi mieć zdolność do oceny poglądów prawnych obywateli i organów podatkowych dokonując ich wykładni, rozumieć treść norm prawnych, bo tylko wtedy może dokonać prawidłowej subsumcji, a nie uchylać się od rozstrzygnięcia sporu poprzez ucieczkę do spraw proceduralnych; sędziowie muszą również posiadać rzeczywistą wiedzę podatkową, bo prawo podatkowe jest dziedziną interdyscyplinarną,
- po piąte, należy przeciąć wszelkie związki sądownictwa z biznesem podatkowym; jest rzeczą niedopuszczalną, nie mieszczącą się w głowie „szeregowego podatnika”, że sędziowie uczestniczą w „konferencjach” z udziałem największych graczy tego biznesu (niedawno nawet mnie, zapewne przez przypadek, zaproszono na taką imprezę – oczywiście odmówiłem).

I jeszcze jedna refleksja co do praktyki wymiaru sprawiedliwości w sprawach podatkowych. Podatki to wielkie, angażujące miliardowe kwoty interesy. Część biznesu podatkowego świadomie tworzy sprzeczne z prawem „przedsięwzięcia optymalizacyjne” po to, aby przetestować zdolność danego państwa do obrony swojej praworządności. Służą temu „pożyteczni idioci”, dobrani z miejscowego rynku, którzy firmują owe przedsięwzięcia

lub występują w roli „ekspertów” uzasadniających legalizm tych działań.

Dochodowość „optymalizacji podatkowej” jest na tyle wysoka, że chętnych nie brakuje. Sprawy te trafiają do sądów, które są bardzo czułe na jakąkolwiek krytykę nie tylko ze strony „uznanych autorytetów”, ale również mediów. Nie każdy jest w stanie zmierzyć się z atakiem medialnym, a z taką reakcją może spotkać się wyrok kwestionujący legalizm wielkich wehikułów optymalizacyjnych.

Kiedyś, gdy przysługiwała rewizja nadzwyczajna od wyroków NSA do Sądu Najwyższego, istniała możliwość usunięcia najbardziej rażących błędów judykatury podatkowej (przypomnę tylko słynny wyrok dotyczący leasingu, związany z „refakturą” usługi ubezpieczeniowej, która jakoby musiała utracić zwolnienie od podatku).

Trzeba wrócić do dyskusji na ten temat, bo wiara, że sądy się same naprawią i napiszą dla siebie nową ustawę ustrojową i proceduralną, usprawniającą istniejący stan rzeczy, jest raczej naiwnością. Bo o co idzie w obecnym sporze o sądy? O personalia?

Oczywiście, bo jak świat światem władza wykonawcza wyłoniona przez większość parlamentarną będzie mieć innych kandydatów na funkcje kierownicze w wymiarze sprawiedliwości niż opozycja. To cecha normalnej demokracji – żaden „autorytaryzm”. Idzie jednak o coś znacznie ważniejszego – o władzę.

Czy sąd stosuje prawo, które tworzy władza ustawodawcza, czy je kreują? Zgodnie z polską tradycją i treścią obowiązującej Konstytucji, źródła prawa są jasno określone: są to ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe i rozporządzenia, a nie wyroki i uchwały sądów. Prawo podatkowe jest i będzie przede wszystkim prawem stanowionym przez ustawodawcę. Sądy mają stać na jego straży, stosując jego treść zgodnie z wolą Sejmu, a nie „poprawiać” lub „uzupełniać” przepisy podatkowe.

12. Czy faktura wystawiona w ramach optymalizacji podatkowej jest „fakturą podrobioną” wg Kodeksu karnego?

Wielu księgowych zastanawia się dziś nad praktycznymi konsekwencjami wejścia w życie nowych przepisów Kodeksu karnego związanych z fakturowaniem.

Stawia się wiele pytań, wśród których dominują dwa:

- czym różni się faktura sfałszowana, w tym zwłaszcza „podrobiona” lub „przerobiona” od faktury „nierzetelnej” (pojęcie karnoskarbowe)?
- czym jest „użycie” faktury „podrobionej” lub „przerobionej”, „posłużenie

się” fakturą nierzetelną, mającymi znamiona czynu zabronionego?

Pytania te wiążą się z rozpowszechnioną w ostatnich latach praktyką „optymalizacji” obciążeń podatkowych. Pojawiła się w związku z tym nowe zjawiska takie jak:

- podmioty gospodarcze, które powołane są tylko po to, aby przeprowadzić określoną operację optymalizacyjną („podmioty optymalizacyjne”),
- czynności prawne, których jedynym motywem jest zmniejszenie lub eliminacja obciążeń podatkowych lub uzyskanie bądź zwiększenie kwoty zwrotu podatku („transakcje optymalizacyjne”).

Jest rzeczą oczywistą, że zarówno „podmioty optymalizacyjne” jak powyższe „transakcje” nie mają obiektywnego uzasadnienia ekonomicznego. Zachowuje się tu wszelkie pozory legalizmu, lecz nie zawsze można być pewnym, czy są to rzeczywiście istniejące podmioty oraz czy owe transakcje mają realną treść ekonomiczną. Czy faktury wystawiane przez te podmioty lub dokumentujące „transakcje optymalizacyjne” mogą zostać uznane za faktury sfałszowane, w tym „podrobione” lub „przerobione” w rozumieniu nowych przepisów Kodeksu karnego (art. 270 a i 271 a)?

- Wystawianie i ewidencjonowanie faktur VAT w świetle zmian w Kodeksie karnym - jak nie popełnić nowych przestępstw fakturowych
- Czy można skorygować lub anulować fakturę „podrobioną” lub „przerobioną”?

Odpowiedzi na te pytania mają podstawowe znaczenie dla dalszego istnienia tych transakcji, bo „wystawienie” lub „użycie” faktur dokumentujących te zdarzenia (brak zdarzeń) może już nastąpić pod rządami nowych przepisów, co oznacza, że zostanie już popełniony czyn będący przedmiotem tych przepisów. Sądzę, że kluczowe znaczenie dla rozwiązania tych problemów ma podmiotowość prawnopodatkowa tego, kto wystawia faktury. Jeżeli wystawca jest zarówno w sensie podmiotowym jak i przedmiotowym po-

datnikiem obowiązującym do wystawienia faktury i wystawia on faktury z tytułu wykonanej czynności, to na pewno nie mamy do czynienia z fakturą sfałszowaną, w tym „podrobioną” w sensie prawnokarnym. Sądzę, że odpowiedzi tu udziela wprost prawo podatkowe: fakturą w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a do tego przepisu odwołuje się Kodeks karny, wystawia się w następujących przypadkach:

1. gdy podmiot, który ją wystawia jest podatnikiem podatku od towarów i usług,
2. gdy podmiot ten wykonał czynności podlegające opodatkowaniu, czyli:
 - a. wykonał w całości lub części usługę,
 - b. dokonał dostawy towarów,
 - c. otrzymał zaliczkę, przedpłatę lub ratę podlegającą opodatkowaniu z tytułu czynności wymienionych w pkt a) lub b),
3. podmiot ten ma zamiar wykonać czynności wymienione w pkt 2) i legalnie wystawia fakturę przed wykonaniem tych czynności,
4. przepis ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nakazuje podatnikowi wystawić fakturę dokumentującą zdarzenia nie podlegające opodatkowaniu, ze względu na miejsce świadczenia,
5. podatnik wystawia faktury z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu, mimo że nie ma obowiązku ich wystawiania.

Aby dokument wystawiony w tych przypadkach był „fakturą” w rozumieniu tej ustawy kluczowe znaczenie ma to, czy wystawca jest podmiotem w rozumieniu art. 15 i 16 tej ustawy i czy miał realnie zdarzenie (czynność) podlegające opodatkowaniu, które wykonuje albo w którym uczestniczy podatnik. Jeżeli podmiot wystawiający fakturę nie jest podatni-

kiem, lub zdarzenie, którego ona dotyczy, nie nastąpią i nie miały nigdy nastąpić, to dokument ten:

1. jest fakturą sfałszowaną, jeżeli został wystawiony w celu użycia jako autentyczny dla potrzeb rozliczeń podatkowych, a wystawca wiedział, że nie jest podatnikiem w sensie podmiotowym,
2. jest fakturą sfałszowaną jeżeli została wystawiona w celu użycia jako autentyczna dla potrzeb rozliczeń podatkowych a podmiot wystawiający wiedział, że dokumentowane przy jej pomocy zdarzenie nie wystąpiło lub nie wystąpi,
3. jest „fakturą” w rozumieniu art. 108 ustawy o VAT, jeżeli zawiera ona kwotę podatku (nie jest to „podatek należny”, lecz odrębne zobowiązanie podatkowe).

Użycie tych faktur przez podatnika jako autentycznych dla potrzeb rozliczeń podatkowych może rodzić uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa pospolitego w rozumieniu nowych przepisów prawa karnego.

Reasumując: również mając do czynienia z pozorną podmiotowością prawnopodatkową lub pozornym charakterem zdarzeń podlegających opodatkowaniu można popełnić przestępstwo pospolite. Tu może pojawić się jednak pogląd, że faktury te są tylko fakturami nierzetelnymi w rozumieniu art. 62 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, bo pozorność czynności nie odbiera ich wykonawcy statusu podatnika, a faktury „pozorne” są wciąż fakturami wystawionymi przez podatnika. Sądzę, że jest to pogląd trudny do obrony, choć stanowisko judykatury w tej sprawie jest wciąż pewną niewiadomą. Jedno jest pewne: użycie faktur wystawionych w związku z pozornymi transakcjami optymalizacyjnymi jest od marca 2017 r. bardzo ryzykowne.