

Problematyka podatkowa

w

orzecznictwie strasburskim.

Materiały uzupełniające

wybrał i opracował

Tadeusz Jasudowicz

Toruń 2020 KJ-TSW

Jagiellońskie Wydawnictwo Naukowe

Spis treści

Wykaz skrótów	5
Wprowadzenie	6
I. Problematyka podatkowa w orzecznictwie strasburskim. Materiały do ćwiczeń	10
I.A. Artykuły systemu Konwencji	10
Art.6 Konwencji	
Art.7 Konwencji	
Art.8 Konwencji	
Art.9 Konwencji	
Art.10 Konwencji	
Art.12 Konwencji	
Art.13 Konwencji	
Art.14 Konwencji	
Art.25/34 Konwencji	
Art.26/35 Konwencji	
Art.1 Protokołu I	
Art.2 Protokołu IV	
Art.4 Protokołu VII	
Art.1 Protokołu XII	
I.B. Interpretacja Konwencji	16
II. Źródła	19
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej	19
Ordynacja podatkowa	21
Europejska Konwencja Praw Człowieka	36
Protokół I do EKPC	38

Protokół VII do EKPC	38
III. Literatura	39
1. B.Gronowska, /w:/ Prawo konstytucyjne	39
2. T.Jasudowicz, Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wobec problemów odatkowych	39
3. T.Jasudowicz, Podatki a ochrona własności w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka	63
4. P.van Dijk, G.J.H. van Hoof, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights	72
5. B.Brzeziński, Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki	73
6. Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu	96
- A.Bielska – Brodziak, <i>In dubio pro tributario</i> – przeszłość i teraźniejszość	96
- T.Dębowska-Romanowska, Kilka uwag o znaczeniu zwrotu „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń(...)”	100
- B.Gneta, A. Kaźmierczyk, Rodzaje „prejudykatu” w konstrukcji odpowiedzialności za szkodę(...)	105
- A.Gomułowicz, Ingerencyjny charakter prawa podatkowego	108
- D.Janicka, O znaczeniu ordynacji podatkowej z 1934 r.(...)	110
- P.Majka, Ochrona praw podatnika w procesach gromadzenia oraz analizy informacji podatkowych(...)	111
- A.Mariański, Zasady ogólne prawa podatkowego(...)	113
- R.Mastalski, Systemowe tworzenie prawa	115
- J.Orłowski, Zasada równości wobec prawa podatkowego(...)	118
- P.Pietrasz, Prawo podatkowe jako sądowa dziedzina prawa	120
- D.Strzelec, Wyrok uniewinniający w sprawie karnej skarbowej(.)	121
- M.Zdebel, Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych(...)	123

- B. Dauter, Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania	124
- D.Dominik-Ogińska, Prawo do obrony w orzecznictwie TS UE(...)	125
- H.Filipczyk, Czy gramy w te sama grę? – Gry językowe(...)	127
- M.Gizicki, Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia(...)	128
- A.Kałąźny, Wpływ wad procesu legislacyjnego(...)	129
- A.Ladziński, Granice optymalizacji podatkowej(...)	130
- A.Leszczyńska-Rydlewska, Prawo podatnika do odliczenia podatku(...)	131
- M.Marecki, O nadużywaniu prawa przez organy podatkowe(...)	134
- J.Martini, Demokratyczne państwo prawne czy państwo teoretyczne?(...)	136
- R.Namysłowski, Zwrot podatku: realizacja zasady neutralności(...)	137
- J.Rudowski, Tworzenie prawa podatkowego(...)	139
- M.Rymaszewski, Zasada obiektywizmu w prawie podatkowym(...)	139
- A.Sarna, Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania(...)	140
- T.Siennicki, M.Zborowski, Kilka uwag o związkach prawa podatkowego(...)	143
- A.Tałasiewicz, M.Goj, Od interpretacji po kodeks karny skarbowy(...)	146
- J.Zawiejska-Rataj, O jakości prawa podatkowego	147
7. A.Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania	148

Wykaz skrótów

ak.	akapit
art.	artykuł
DoD	decyzja o dopuszczalności
dot.	dotyczący/a/e
d.p.p.	demokratyczne państwo prawne
EKPC	Europejska Konwencja Praw Człowieka
KKS (k.k.s.)	Kodeks karny skarbowy
Konst.	Konstytucja
k.p.a.	Kodeks postępowania administracyjnego
KPK (k.p.k.)	kodeks postępowania karnego
NSA	Naczelny Sad Administracyjny
op.	opinia
O.P. (op; o.p.)	Ordynacja podatkowa

par.	paragraf
pko	przeciwko
pkt	punkt
polub.	polubowny
s.	strona/sędziego
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
TS UE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
wk	wyrok
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZOPP (zopp)	zasady ogólne prawa podatkowego
zw.	związku

Wprowadzenie

Nie tak dawno temu (styczeń 2020) przygotowałem na potrzeby dydaktyki w Kolegium Jagiellońskim zasadniczy zbiór pt. „*Problematyka podatkowa w orzecznictwie strasburskim. Wybór orzecznictwa*”. Nazywam go „zasadniczym”, bo na badaniu orzecznictwa strasburskiego skupiały się moje dwa artykuły, włączane zresztą do zbioru niniejszego, z których jeden badał potencjalnie w komplecie całość orzecznictwa podatkowego Europejskiej Komisji Praw Człowieka i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, drugi zaś dotyczył specjalnie orzecznictwa strasburskiego na tle standardów ochrony własności na podstawie art.1 Protokołu I do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. To te artykuły były „winowajcami”, ponieważ skłoniły władze Uczelni do zaproponowania mi już w roku akademickim 2019/2010 przedmiotu „*Problematyka podatkowa w świetle orzecznictwa strasburskiego*”. W tym stanie rzeczy, pierwszeństwo opracowania zbioru orzecznictwa była niewątpliwie priorytetowa, toteż w pierwszej kolejności ów „*Wybór orzecznictwa*” przygotowałem jako zasadniczą pomoc dydaktyczną do realizacji przydzielonego mi przedmiotu, „światło orzecznictwa” studentom udostępnić.

Przed „erą koronawirusa” zdołałem ledwie napocząć moje zajęcia dydaktyczne, nie znając programu nauczania na magisterskim studium administracyjno-ekonomicznym w KJ-TSW, nie orientując się więc co do charakteru, zakresu i poziomu wiedzy udostępnianej i

zapewnianej studentom w ich dotychczasowym toku kształcenia wyższego. Wiedziałem jednak z całą pewnością, że - niezależnie od tego, kto i jak ich kształcił w zakresie prawa podatkowego – istnieje niewątpliwa potrzeba przypomnienia czy dostarczenia im zasadniczych źródeł, krajowych i międzynarodowych – oraz literatury przedmiotu. Specyfika i całkowita oryginalność przedmiotu tego bezsprzecznie wymagała. Przygotowany niniejszym zbiór pt. „*Problematyka podatkowa w orzecznictwie strasburskim. Materiały uzupełniające*” ma służyć zaspokojeniu tej właśnie potrzeby.

Sam tytuł zbioru jest nieprzypadkowy. Od początku było jasnym, że powinien on mieć postać dwudzielną, a więc składać się ze źródeł i literatury. Stąd też cz.II zbioru to „*Źródła*”, a cz.III to „*Literatura*”. Dlaczego więc zbiór przybrał postać trójdzelną, dlaczego wyżej wspomniane części II i III poprzedziła cz.I „*Problematyka podatkowa w orzecznictwie strasburskim. Materiały do ćwiczeń*”. Skąd w ogóle taki pomysł?

Otóż, z moich pierwszych zajęć, mimo zapewnienia studentom elektronicznego dostępu do „Wyboru orzecznictwa”, wynikał wniosek, że zostają oni wpuszczeni na zbyt głęboką wodę, nie uzyskawszy uprzednio lekcji pływania. Toteż tu i teraz jej udzielam. Kilkusetstronicowy „*Wybór orzecznictwa*”, pomimo zaopatrzenia go w „*Spis treści*” i dopełnienia go dokładnym „*Indeksem przedmiotowym*”, to zbyt szeroki i zbyt głęboki akwen, by początkujący mogli swobodnie po nim pływać. Gdy zamierzałem na ćwiczenia zadać im orzecznictwo sytrasburskie na tle prawa do słusznego procesu (*art.6 Konwencji*), zamierzając kolejne zajęcia skupić na orzecznictwie na tle standardów ochrony własności (*art.1 Protokołu I do Konwencji*), a także na kanwie wymogów równości i niedyskryminacji (*zasada z art.14 Konwencji*), uświadomiłem sobie, że przecież to orzecznictwo cząstkowe kojarzące się z konkretnym postanowieniem Konwencji lub jej Protokołów, jest rozstrzelone na całym obszarze zbioru i byłoby studentom nazbyt trudno je wyszukiwać. Nałożyłbym na nich – posługując się terminologią strasburską – „*undue burden*” (*nadmierny, niedopuszczalny ciężar*).

Dlatego – idąc im na rękę – przygotowałem i elektronicznie udostępniłem materiał pt. „*Problematyka podatkowa w orzecznictwie strasburskim. Materiały do ćwiczeń*”, którego dołączenie do niniejszego zbioru jako jego cz.I uznałem za nieodzowne. Zmieniłem co nieco kolejność układu treści, tak, by całkowicie odpowiadała sekwencji postanowień w systemie Konwencji, kolejno dotycząc: art.6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 34 i 35 Konwencji, jak również art.1 Protokołu I, art.2 Protokołu IV, art.4 Protokołu VII oraz art.1 Protokołu XII do Konwencji. Materiał wskazuje, jakie orzeczenia dotyczą danego postanowienia systemu Konwencji, a także

na jakiej pozycji mieszczą się one w zasadniczym „Wyborze orzecznictwa”. Znakomicie ułatwi to studentom sięganie do miarodajnych pod danym względem orzeczeń .

Cz.II zbioru „źródła” rozpoczynają – co jest naturalne – wypisy z postanowień Konstytucji RP z 1997 r., po której – co również uzasadnione – następują obszernie wypisy z Ordynacji podatkowej (*wg jej obecnie obowiązującego na r.2020 kształtu*). Dopiero po tych źródłach krajowych umieszczone zostały wypisy z postanowień Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i jej Protokołów I, IV, VII i XII.

Winienem wytłumaczenie dotyczące struktury cz.III „Literatura”. Rozpoczyna ją ja krótkie uwagi B.Gronowskiej na tle Konstytucji RP, i właśnie Konstytucja przesądza o priorytecie ich uwzględnienia. Zaraz potem następują teksty wspomnianych moich dwóch artykułów, nie dlatego, że stawiam siebie tak wysoko, bo nie byłem, nie jestem i nie będę nigdy prawdziwym specjalistą/ekspertem prawa podatkowego, lecz wyłącznie dlatego, że zasługują one na to „genetycznie”, jako że to one wyzwoliły decyzję władz Uczelni co do wprowadzenia tego nowego, nigdzie indziej nie uprawianego przedmiotu, i to one właśnie - co naturalne – treściowo są temu przedmiotowi najbliższe, najbardziej nań otwierają umysły (a może i serca). Zaraz potem - krótki wypis z czołowego holenderskiego podręcznika P. van Dijka i G.J.H. van Hoffa, skupionego na „prawie i praktyce” EKPC.

Dopiero potem następuje prawdziwa perełka, bo wypisy z systemu prawa podatkowego pióra Profesora Bogumila Brzezińskiego, a następnie wypisy z bogatego grona współautorów Jemu poświęconej książki Jubileuszowej, dotyczące ogromnego bogactwa i różnorodności problemów podatkowych. Z niej też został wzięty ów mój artykuł dotyczący aspektu własnościowego problematyki podatkowej w orzecznictwie strasburskim. całość zbioru zamykają wypisy z monografii A.Olesińskiej poświęconej ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W ten sposób studenci uzyskują możliwość orientacji w podstawach normatywnych opodatkowania, w powiązaniu z podstawową literaturą przedmiotu, uwzględniającą jego aspekty krajowe i międzynarodowe. w tym przede wszystkim europejskie. Mam nadzieję, że dzięki tym dwu pomocom dydaktycznym (“Wybór orzecznictwa” i „Materiały uzupełniające”) łatwiej mi będzie realizować ze studentami ten oryginalny przedmiot, a także, że - na wypadek mego „odejścia w stan spoczynku” – jakiś mój następca na tym „dydaktycznym tronie” moje dzieło na chwałę Kolegium Jagiellońskiego będzie mógł z powodzeniem kontynuować.

I. Problematyka podatkowa
w orzecznictwie strasburskim.
Materiały do ćwiczeń

I.A. Artykuły systemu Konwencji

Art.6 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /1/ X. pko Austrii, DoD 8.07.1980 r.
2. /2/ X. pko Austrii, DoD 12.03.1981 r.
3. /3/ A., B., C. i D. pko Zjednoczonemu Królestwu, DoD 10.03.1981 r.
4. /4/ X. pko Francji, DoD 4.05.1984 r.
5. /12/ Max von Sydow pko Szwecji, DoD 12.05.1987 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /1/ Engel i Inni pko Holandii, Wk 8.06.1976 r.
2. /4/ Bendenoun pko Francji, Wk 24.02.1994 r.
3. /6/ National and Provincial Building Society,

the Leeds Permanent Building Society and
Yorkshire Building Society pko Zjednoczonemu
Królestwu, Wk 23.10.1997 r.

4. /10/ Ferrazzini pko Włochom, Wk 12.07.2001 r.
5. /12/ Janosevic pko Szwecji, Wk 23.07.2002 r.
6. /14/ Ezeh i Connors pko Zjednoczonemu
Królestwu, Wk 9.10.2003 r.
7. /15/ Manasson pko Szwecji, Wk polub. 20.07.2004 r.
8. /16/ Nikitin pko Rosji, Wk 20.07.2004 r.
9. /17/ Jussila pko Finlandii, Wk 23.11.2006 r.
10. /24/ A.Menarini Diagnostics S.R.L. pko Włochom, Wk 27.09.2011 r.
11. /25/ Segame S.A. pko Francji, Wk 7.06.2012 r.
12. /30/ Grande Stevens pko Włochom, Wk 4.03.2014 r.
13. /32/ OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos pko Rosji, Wk 31.07.2014 r.
14. /37/ Kapetanios i Inni pko Grecji, Wk z 30.04.2015 r.
15. /39/ Sismanidis i Sitaridis pko Grecji, Wk z 9.06.2016 r.

Art.7 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /2/ X. pko Austrii, DoD 12.03.1981 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /1/ Engel i Inni pko Holandii, Wk 8.06.1976 r.

Art.8 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /9/ Tom Lundvall pko Szwecji, DoD 11.12.1985 r.
2. /11/ D.G. i D.W. Lindsay pko Zjednoczonemu
Królestwu, DoD 11.11.1986 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /41/ Satakunnan Markkinapörssi OY i Satamedia OY
pko Finlandii, Wk 27.06.2017 r.

Art.9 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /6/ E. i G.R. pko Austrii, DoD 14.05.1984 r.
2. /7/ Jean i Bertha Gottesmann, DoD 4.12.1984 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /27/ Ewangelicki Kościół Misyjny i Salaam pko
Francji, wk 2013 r.

Art.10 Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. /7/ Öztürk pko Turcji, Wk 28.09.1999 r.
2. /41/ Satakunnan Markkinapörssi OY i Satamedia OY
pko Finlandii, Wk 27.06.2017 r.

Art.12 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /11/ D.G. i D.W. Lindsay pko Zjednoczonemu
Królestwu, DoD 11.11.1986 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /19/ Burden pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 29.04.2008 r.

Art.13 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /3/ A., B., C. i D. pko Zjednoczonemu Królestwu, DoD 10.03.1981 r.
2. /12/ Max von Sydow pko Szwecji, DoD 12.05.1987 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /19/ Burden pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 29.04.2008 r.

Art.14 Konwencji

w zw. z jej art.6

Orzecznictwo Trybunału

1. /6/ National and Provincial Building Society, the Leeds
Permanent Building Society and Yorkshire Building
Society pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 23.10.1997 r.
2. /10/ Ferrazzini pko Włochom, Wk 12.07.2001 r.
3. /15/ Manasson pko Szwecji, Wk polub. 20.07.2004 r.

Art.14 Konwencji

w zw. z jej art.8

Orzecznictwo Komisji

1. /11/ D.G. i D.W. Lindsay pko Zjednoczonemu Królestwu,
DoD 11/11/1986 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. Guberina pko Chorwacji, Wk 22.03.2016 r.

Art .14 Konwencji

w zw z jej art.9

Orzecznictwo Trybunału

1. Świadkowie Jehowy w Austrii pko Austrii, Wk 25.09.2012 r.

Art.14 Konwencji

w zw. z art.1 Protokołu I

Orzecznictwo Komisji

1. /3/ A., B., C. i D. pko Zjednoczonemu Królestwu, DoD 10.03.1981 r.
2. /4/ X. pko Francji, DoD 4.05.1984 r.
3. /11/ D.G. i D.W. Lindsay pko Zjednoczonemu Królestwu,
DoD 11.11.1986 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /6/ National and Provincial Building Society, the Leeds
Permanent Building Society and Yorkshire Building Society
pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 23.10.1997 r.
2. /19/ Burden pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 29.04.2008 r.
3. /20/ „Bulves” AD pko Bułgarii, Wk 22.01.2009 r.
4. /26/ Świadkowie Jehowy w Austrii pko Austrii, Wk 25.09.2012 r.
5. /38/ Guberina pko Chorwacji, wk 22.03.2016 r.

Art.25/34 Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /9/ Tom Lundvall pko Szwecji, DoD 11.12.1985 r.
2. /10/ Svenska Managementgruppen AB pko Szwecji, DoD 2.12.1985 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /7/ Öztürk pko Turcji, Wk 28.09.1999 r.
2. /16/ Nikitin pko Rosji, Wk 20.07.2004 r.
3. /19/ Burden pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 29.04.2008 r.
4. /21/ Sergey Zolotukhin pko Rosji, Wk 10.09.2009 r.

Art.26/35/ Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /12/ Max von Sydow pko Szwecji. DoD 12.05.1987 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /19/ Burden pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 29.04.2008 r.
2. /42/ Euromak Metal Doo pko b.jug.rep. Macedonii, Wk 14.06.2018 r.

Art.1 Protokolu I do Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /3/ A., B., C. i D. pko Zjednoczonemu Królestwu, DoD 10.03.1981 r.
2. /5/ K. pko Danii, DoD 7.12.1983 r.
3. /6/ E. i G.R. pko Austrii, DoD 14.05.1984 r.
4. /8/ S. pko Szwecji, DoD 6.05.1985 r.
5. /10/ Svenska Managementgruppen AB pko Szwecji, DoD 2.12.1985 r.

Orzecznictwo Trybunału

1. /2/ Sporrang i Lönnroth pko Szwecji, Wk 23.09.1982 r.
2. /3/ James i Inni pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 21.02.1986 r.
3. /5/ Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH pko Holandii,
Wk 23.02.1995 r.
4. /6/ The National and Provincial Building Society, the Leeds
Permanent Building Society and the Yorkshire Building
Society pko Zjednoczonemu Królestwu, Wk 23.10.1997 r.
5. /8/ B. król Grecji i Inni pko Grecji, Wk 23.11.2000 r.
6. /11/ S.A. Dangeville pko Francji, Wk 16.04.2002 r.
7. /13/ Luordo pko Włochom, Wk 17.07.2003 r.
8. /18/ Intersplav pko Ukrainie, Wk 9.01.2007 r.
9. /20/ „Bulves” AD pko Bułgarii, Wk 22.01.2009 r.
10. /22/ Business Support Centre pko Bułgarii, Wk 18.03.2010 r.
11. /23/ Iwaszkiewicz pko Polsce, Wk 26.07.2011 r.
12. /28/ R. Sz. pko Węgrom, Wk 2.07.2013 r.
13. /29/ Khorodkovskiy i Lebedev pko Rosji, Wk 25.07.2013 r.
14. /33/ Melo Tadeu pko Portugalii, Wk 23.10.2014 r.
15. /37/ Kapetanios i Inni pko Grecji, Wk 30.04.2015 r.
16. /38/ Guberina pko Chorwacji, Wk 22.03.2016 r.
17. /42/ Euromak Mertal Doo pko b.jug.rep. Macedonii, Wk 14.06.2018 r.

Art.2 Protokolu IV do Konwencji

Orzecznictwo Komisji

1. /5/ K. pko Danii, DoD 7.12.1983 r.
2. /8/ S. pko Szwecji, DoD 6.05.1985 r.

Art.4 Protokolu VII do Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. /9/ Franz Fischer pko Austrii, Wk 29.05.2001 r.
2. /15/ Manasson pko Szwecji, Wk polub. 20.07.2004 r.
3. /16/ Nikitin pko Rosji, Wk 20.07.2004 r.
4. /21/ Sergey Zolotukhin pko Rosji, Wk 10.02.2009 r.
5. /30/ Grande Stevens pko Włochom, Wk 4.03.2014 r.
6. /31/ Håkka pko Finlandii, Wk 20.05.2014 r.
7. /34/ Lucky Dev pko Szwecji, Wk 27.11.2014 r.
8. /35/ Rinas pko Finlandii, Wk 27.01.2015 r.
9. /36/ Österlund pko Finlandii. Wk 10.02.2015 r.
10. /37/ Kapetanos i Inni pko Grecji, Wk 30.04.2015 r.
11. /39/ Sismanidis i Sitaridis pko Grecji, Wk 9.06.2016 r.
12. /40/ A. i B. pko Norwegii, Wk 15.11.2016 r.

Art.1 Protokolu XII do Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. Guberina pko Chorwacji, Wk 22.03.2016 r.

I.B. Interpretacja Konwencji

Badanie zgodności ustawodawstwa z Konwencją

Orzecznictwo Komisji

1. /10/ Svenska Management(...) s.30. ak.1

Orzecznictwo Trybunału

1. /16/ Burden(...) – pkt 40-43

**Dokument żywy –
w świetle dzisiejszych warunków**

Orzecznictwo Trybunału

1. /10/ Ferrazzini(...) – pkt 26 i 30

2. /11/ S.A. Dangeville(...) – pkt 47

3. /21/ S.Zolotukhin(...) – pkt 78, 120

Koncepcje autonomiczne w Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. /1/ Engel i Inni(...) - pkt 81

2. /10/ Ferrazzini - pkt 24

3. /12/ Janosevic(..) – pkt 65

4. /17/ Jussila(...) – pkt 43

4. /18/ Intersplav(...) – pkt 30

5. /33/ Melo Tadeu(...) -pkt 73

6. /38/ Guberina(...) – pkt 67

7. /40/ A. i B.(...) – op. s. Pinto de Albuquerque, pkt 23

Prawa praktyczne i skuteczne

Orzecznictwo Trybunału

1. /12/ Janosevic(...) - pkt 83

2. /21/ S. Zolotukhin(...) – pkt 80

3. /28/ R.Sz.(...) – pkt 51

4. /40/ A. i B.(...) – op. s. Pinto de Albuquerque, pkt 80

Zobowiązania obiektywne

Orzecznictwo Trybunału

1. /37/ Kapetanos i Inni(...) – pkt 70

Actio popularis

Orzecznictwo Trybunału

12. /19 / Burden(...) – pkt 33

Zasada rule of law w Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. /1/ Engel i Inni(...), pkt 82
2. /28/ R.Sz.(...) – pkt 35

Ogólny duch (i cel) Konwencji albo Przedmiot i cel Konwencji

Orzecznictwo Trybunału

1. /10/ Ferrazzini – pkt 24
2. /14/ Ezeh i Connors – pkt 85
3. /17/ Jussila -pkt 36
4. /37/ Kapetanos i Inni(...) -pkt 70

Ochrona konwencyjnych wartości

Orzecznictwo Trybunału

1. /41/ Satakunan Markkinapörssi OY(...) – pkt 123

Równoważenie praw chronionych

Orzecznictwo Trybunału

1. /41/ Satakunan(...) – pkt 161-165 i 198



II. Źródła

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

z 2 kwietnia 1997 r.

Art.2

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art.7

Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art.8

1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.
2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Art.9

Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

Art.21

1. Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia.
2. Wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem.

Art.30

Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych.

Art.31

1. Wolność człowieka podlega ochronie prawnej.
2. Każdy jest obowiązany szanować wolności i prawa innych. Nikogo nie wolno zmuszać do czynienia tego, czego prawo mu nie nakazuje.
3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art.32

1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.
2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Art.42

1. Odpowiedzialności karnej podlega tylko ten, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.(...)
2. Każdy, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. Może on w szczególności wybrać obrońcę lub na zasadach określonych w ustawie korzystać z obrońcy z urzędu.
3. Każdego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu.

Art.45

1. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.(.....)

Art.47

Każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym.

Art.50

Zapewnia się nienaruszalność mieszkania. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony.

Art.51

1. Nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby.

2. Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.(...)

Art.64

1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Art.77

1. Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

2. Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw.

Art.78

Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa.

Art.83

Każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej.

Art.84

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Art.217

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

2. Ordynacja podatkowa
ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.
tekst jednolity z 2020 r.

Art.1

Ustawa normuje:

- 1/ zobowiązania podatkowe;
- 2/ informacje podatkowe;
- 3/ postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające;
- 4/ tajemnicę skarbową.(...)

Art.4

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art.5

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie i w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Art.6

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Art.7

1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.(...)

Art.8

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.(...)

Art.11

Rokiem podatkowym jest kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej.(...)

Art.14

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

Art.14a

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

1/ dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne);

2/ wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe).(…)

Art.15

1. Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.(...)

Art.21

1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

1/ zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;

2/ doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.(...)

5. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w par.1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym.

Art.21a

Podatnik, który zamierza skorzystać z ulgi podatkowej, której warunkiem, określonym w odrębnych przepisach, jest brak zaległości podatkowych, może złożyć wniosek do właściwego organu podatkowego o przeprowadzenie postępowania podatkowego.(...)

Art.21b

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik osiągnął dochód, przychód lub zysk w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego, organ wydaje decyzję, w której określa wysokość tego dochodu, przychodu lub zysku.

Art.22

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników:

1/ zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie;

2/ zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki oraz określić termin wpłacenia podatku i wynikające z tego zwolnienia z obowiązków informacyjnych podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.(...)

2. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli:

1/ pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji;
lub

2/ podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. (...)

Art.24

Organ podatkowy, w drodze decyzji, określa wysokość straty poniesionej przez podatnika, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ ten stwierdzi, że podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych.(...)

Art.26

Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki.(...)

Art.29

1. W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art.26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.(...)

Art.47

1. Termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w par.1.

3. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić.(...)

Art.51

1. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.(...)

Art.53

1. Od zaległości podatkowych(...)naliczane są odsetki za zwłokę.(...)

Art.53a

1. Jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości lub w części, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie - odsetki na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek.

2. Przepis par.1 stosuje się odpowiednio do zaliczek na podatek od towarów i usług.(...)

Art.59

1. Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1/ zapłaty;
- 2/ pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 3/ potrącenia;
- 4/ zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
- 5/ zaniechania poboru;
- 6/ przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;

7/ przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;

8/ umorzenia zaległości;

9/ przedawnienia;

10/ zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art.14m;

11/ nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku;(…)

Art.60

1. Za termin dokonania zapłaty podatku uważa się:

1/ przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;

2/ w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, a w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym” – dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art.40 ust.1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2019 r. poz.659 i 730).(…)

Art.82

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

1/ na pisemne żądanie organu podatkowego o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku

podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;

2/ bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;

3/ w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.(...)

Art.82b

1. Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie.

2. Przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów.(...)

Art.86

1. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.(...)

Art.87

1. Jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.(...)

Art.91

1. Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.(...)

3. Małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku od sumy dochodów małżonków, z zastrzeżeniem par.3a.

3a. W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w par.3, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku.(...)

Art.119a

1. Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (*unikanie opodatkowania*).(...)

Art.119g

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

- 1/ określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- 2/ określenia wysokości straty podatkowej,
- 3/ stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku;
- 4/ odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika;
- 5/ o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy

- może być wydana decyzja z zastosowaniem art.119a.(...)

Art.119gb

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art.119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.(...)

Art.119zzf

1. Kontrolę wypełniania obowiązków, o których mowa w niniejszym dziale, przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.(...)

Art.120

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art.121

1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

2. Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Art.122

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art.123

1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w par.1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w przypadkach, o których mowa w art.200 par.2 pkt 2.

Art.124

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Art.125

1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Art.126

Sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Art.127

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Art.128

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych.

Art.129

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.(...)

Art.133

1. Stronami w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art.110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w par.1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art.115 par.1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.(...)

Art.139

1. Załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

2. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

3. Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy - nie później niż w ciągu 3 miesięcy.

4. Do terminów określonych w par.1-3 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Art.140

1. O każdym przypadku niezafatwienia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.

2. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu.

Art.141

1. Nie niezafatwienie sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art.140 stronie służy ponaglenie do:

1/ organu podatkowego wyższego stopnia;

2/ dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art.83 ust.4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;

3/ Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby administracji skarbowej.(...)

Art.178

1. Strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania.

2. Czynności określone w par.1 dokonywane są w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu.

3. Strona może żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy.(...)

Art.179

1. Przepisów art.178 nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny.

2. Odmowa umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami, o których mowa w par.1, sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów, uwierzytelniania odpisów i kopii lub wydania uwierzytelnionych odpisów następuje w drodze postanowienia.

3. Na postanowienie, o którym mowa w par.2, służy zażalenie.(...)

Art.180

1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

2. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art.196 par.3 stosuje się odpowiednio.

3. Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy może zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy, zwracając się o złożenie oświadczenia, uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.(...)

Art.181

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.(...)

Art.200a

1. Organ odwoławczy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę:

1/ z urzędu – jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania;

2/ na wniosek strony.

2. Strona we wniosku o przeprowadzenie rozprawy uzasadnia potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazuje jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie.

3. Organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem.

4. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie.(.....)

Art.200d

1. Na rozprawie strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego.

2. Kierujący rozprawą może uchylić pytanie zadane uczestnikowi rozprawy, jeżeli nie ma ono istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania.(...)

Art.207

1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Art.208

1. Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

2. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu.(...)

Art.220

1. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji.

2. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia.(...)

Art.281

1. Organy podatkowe pierwszej instancji przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”.

2. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.(...)

Art.293

1. Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową.(...)

Art.305p.

1. Kto, wbrew przepisom art.119zk, art.119zp i art.119zq, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art.119zk pkt 1, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, banku zrzeszającego, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej lub izby rozliczeniowej w rozumieniu art.119zg pkt 3, nie przekazuje, przekazuje niezgodne z posiadanymi lub zataja prawdziwe:

- 1/ informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art.119zg pkt 5;
- 2/ informacje o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art.119zg pkt 5, dotyczących transakcji z osobami fizycznymi niebędącymi podmiotami kwalifikowanymi w rozumieniu art.119zg pkt 4;
- 3/ dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art.119 zg pkt 5 w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

2. Jeżeli sprawca czynu określonego z par.1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.(...)

3. Europejska Konwencja Praw Człowieka

z 4 listopada 1950 r.

Art.1

Wysokie Umawiające się Strony przyznają każdej osobie podlegającej ich jurysdykcji prawa i wolności określone w rozdz.I niniejszej Konwencji.

Art.6

1. Każdy ma prawo do słusznego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym czasie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony na mocy prawa, przy rozstrzygnięciu sporu co do jego praw i obowiązków o charakterze cywilnym albo o zasadności jakiegokolwiek skierowanego przeciwko niemu oskarżenia karnego.(...)

2. Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zabronionego uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z prawem.(...)

Art.7

1. Nikt nie będzie uznany winnym popełnienia czynu zabronionego w wyniku działania lub zaniechania, które według prawa krajowego lub międzynarodowego nie stanowiło czynu zabronionego w czasie jego popełnienia. Nie będzie również wymierzona kara surowsza od tej, którą można było wymierzyć w czasie popełnienia czynu.(...)

Art.8

1. Każda osoba ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego domu i swojej korespondencji.

2. Niedopuszczalna jest ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tego prawa, chyba że zgodna z prawem i konieczna w demokratycznym społeczeństwie ze względu na interesy bezpieczeństwa narodowego, bezpieczeństwa publicznego, dobrobytu gospodarczego kraju, zapobieganie zamieszkom lub przestępczości, ochronę zdrowia i moralności albo ochronę praw i wolności innych osób.

Art.14

Korzystanie z praw i wolności zawartych w niniejszej Konwencji będzie zapewnione bez jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na płeć, rasę, kolor skóry, język, religię, poglądy polityczne lub jakiegokolwiek inne, pochodzenie narodowe lub społeczne, przynależność do mniejszości narodowej, majątek, urodzenie lub jakąkolwiek inną przyczynę.(...)

4. Protokół I do EKPC

z 20 marca 1952 r.

Art.1

Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia. Nikt nie będzie pozbawiony swojego mienia, chyba że wymaga tego interes publiczny i na warunkach przewidzianych przez prawo oraz zgodnie z zasadami ogólnymi prawa międzynarodowego.

Powyższe postanowienia nie będą jednak stały na przeszkodzie prawu Państwa do wydawania takich ustaw, jakie uzna ono za niezbędne dla kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym albo w celu zabezpieczenia ściągania podatków bądź innych należności lub grzywien.

5. Protokół VII do EKPC

z 22 listopada 1984 r.

Art.4

1. Nikt nie będzie ponownie sądzony ani karany w postępowaniu karnym przed sądem tego samego Państwa za przestępstwo, za które został już prawomocnie skazany lub uniewinniony zgodnie z prawem i procedurą karną tego Państwa.

2. Postanowienia poprzedniego paragrafu nie stoją na przeszkodzie wznowieniu postępowania zgodnie z prawem i procedurą karną danego Państwa, jeżeli wyjdą na jaw nowe odkryte fakty lub jeśli w poprzednim postępowaniu popełniono zasadniczy błąd, który mógł mieć wpływ na wynik sprawy.

3. Żadne z postanowień niniejszego artykułu nie będzie dopuszczało odstępstwa na podstawie art.15 Konwencji.

III. Literatura

1. B.Gronowska,

/w:/ Prawo konstytucyjne,

pod red. Z.Witkowskiego, Toruń 1998

O prawdziwym statusie prawnym jednostki w państwie można się wypowiadać dopiero po dokonaniu niezbędnego zestawienia jej wolności i praw z ciążącymi na niej obowiązkami.(...)

(...) katalog konstytucyjnych obowiązków jednostki zawiera dwie kategorie tych obowiązków, tj. 1/ obowiązki ciążące na każdym człowieku znajdującym się w obrębie jurysdykcji państwa polskiego; oraz 2/ obowiązki obywateli polskich.

Do pierwszej grupy obowiązków (obowiązki uniwersalne podmiotowo) zaliczono:(.....)

- obowiązek ponoszenia określonych w ustawie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków(...).

2. T. Jasudowicz,

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka

wobec problemów podatkowych – aktualizacja i poszerzenie

Uwagi wprowadzające

Niniejsze opracowanie to jakby trzecie podejście nauki toruńskiej do orzecznictwa strasburskiego w dziedzinie ochrony praw podatnika. Najpierw w 2002 r. M.Balcerzak i A.Zalasiński badali problem, ale jednostronnie, jedynie z perspektywy art.6 ust.1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC).¹ Następnie w 2009 r. dzisiejszy Szanowny Jubilat, Profesor Bogumił Brzeziński – przy okazji badań nad brytyjskim *Human Rights Act 1988* – spojrzął na to

1

M.Balcerzak. A. Zalasiński, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art.6 ust.1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, nr 1, s.27-44.

orzecznictwo bardziej wszechstronnie, uwzględniając – poza perspektywą art.6 ust.1 EKPC – także perspektywę art.1 Protokołu I do Konwencji.²

Odtąd upłynęło trochę czasu i narosło co nieco orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC), co uzasadnia potrzebę aktualizacji badań nad orzecznictwem strasburskim dotyczącym dziedziny uiszczania podatków. Ponadto, z uwagi na to, że wchodzi tu w grę podwajanie postępowania – administracyjnego i *stricte* karnego - rodzi się potrzeba

bardziej wszechstronnego podejścia, z uwzględnieniem implikacji zasady *ne bis in idem*, a więc perspektywy art.4 Protokołu VII do Konwencji.

Postaram się zatem - za pośrednictwem tak zaktualizowanego i poszerzonego podejścia – wnieść swój wkład do dorobku nauki toruńskiej w szeroko pojętej problematyce podatkowej, a przy okazji – uczcić w ten sposób substancjalnie Jubileusz Profesora Bogumiła Brzezińskiego. Swoje badania poświęcę kolejno orzecznictwu na podstawie: art.1 Protokołu I do Konwencji (standardy ochrony własności); art.6 ust.1 Konwencji (gwarancje prawa do słusznego procesu w sprawach cywilnych i karnych); wreszcie art.4 Protokołu VII do Konwencji (zakaz ponownego ścigania i karania).³

Poprzedzę to ogólnymi refleksjami na temat interpretacji Konwencji przez Trybunał. Postrzega on ją jako „instrument żywy”, rozwijający się wraz z rozwojem stosunków społecznych, który ma być interpretowany w świetle aktualnych warunków, zaś celem interpretacji jest troska o zapewnienie praw nie iluzorycznych czy teoretycznych, ale rzeczywistych i skutecznych. Mają one być interpretowane w świetle przedmiotu i celu Konwencji, z uwzględnieniem jej preambuły, z dbałością o realność gwarancji *rule of law* w demokratycznym społeczeństwie, z postrzeganiem „Konwencji jako całości”, a więc też dbaniem o spójność systemu Konwencji i harmonię między jej różnymi postanowieniami.

2

B.Brzeziński, *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, /w:/ *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, red. T. Jasudowicz i M.Balcerzak, t.1, Toruń 2009 TNOiK, s.65-79.

3

Co do tekstów źródłowych – por. *Międzynarodowa ochrona praw człowieka, Wybór źródeł*, oprac. M.Balcerzak, Toruń 2007 TNOiK, EKPC – II-A/1; Protokół I – II-A/2; Protokół VII – II-A/5.

Orzecznictwo ETPC

na tle standardów ochrony własności

Art.1 Protokołu I do EKPC gwarantuje każdej „osobie fizycznej i prawnej prawo do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia” oraz zakaz „pozbawienia własności”, chyba, że „w interesie publicznym”, „na warunkach przewidzianych przez prawo” i „zgodnie z zasadami ogólnymi prawa międzynarodowego” (ust.1, zd.1 i II). Nie będzie to jednak „w żaden

sposób godzić w prawo państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym” bądź „dla zapewnienia uiszczania podatków” albo „innych należności lub kar pieniężnych” (ust.2).

Postanowienia te w sformułowaniach swoich są niejednoznaczne i mogłyby być rozumiane jako potwierdzenie suwerennych kompetencji państwa, wyłączających więc ten zakres z obszaru ochrony własności. Nie jest to jednak trafne, skoro własność także podlega tam potwierdzeniu, jako że chodzi w ust.2 w istocie o normowanie li tylko „sposobu korzystania” z niej. Wątpliwości te stale i konsekwentnie wyjaśnia orzecznictwo Trybunału.

W wyroku *Sporrong i Lonroth* Trybunał wyjaśnił, że art.1 składa się z „trzech odmiennych norm”, przy czym: „norma pierwsza, która ma charakter ogólny, wyraża zasadę niezakłóconego korzystania z własności” (*ust.1, zd.I*); norma druga dotyczy pozbawienia własności i poddaje je pewnym warunkom” (*ust.1, zd.II*); „norma trzecia uznaje, że państwa mają tytuł m.in. do kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym, poprzez stosowanie takich ustaw, jakie uznają w tym celu za konieczne” (*ust.2*)⁴ Z kolei w wyroku *James i Inni* wprowadził Trybunał istotne uzupełnienie: „Te trzy normy nie są jednak <odmienne> w sensie braku związku między nimi. Normy druga i trzecia dotyczą konkretnych przykładów ingerencji w prawo do niezakłóconego korzystania z własności i powinny być zatem pojmowane w świetle zasady ogólnej wyrażonej w normie pierwszej”.⁵

4

Case of Sporrong and Lonroth v. Sweden, wyrok z 23 września 1982, pkt 61.

5

Case of James and Others v. the United Kingdom, wyrok z 21 lutego 1986, pkt 37 *in fine*. Por. też np.: *Affaire Antonetto c. Italie*, wyrok z 20 lipca 2000, pkt 33; *Case of Hutten-Czapska v. Poland*, wyrok z 22 lutego 2005, pkt 142.

To podejście utrzymuje Trybunał po dziś dzień. Miesiąc temu Wielka Izba, wskazując na trzy normy art.1 Protokołu I, potwierdziła: „*Le deuxieme et la troisieme, qui ont trait a des exemples particuliers d'atteintes au respect des biens, doivent s'interpreter a la lumiere du principe consacre par la premiere*”.⁶ Odnosi się to do całej substancji normy trzeciej, a więc również do „zapewnienia uiszczania podatków”. Zatem, problemy podatkowe muszą być postrzegane i załatwiane w świetle zasady prawa do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia/własności.

Nie oznacza to, oczywiście, zakwestionowania solidnych kompetencji państwa w tej dziedzinie. W wyroku *Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH* Trybunał stwierdził, że „znaczenie, jakie autorzy Konwencji przywiązywali do tego aspektu art.1 ust.2 można wywodzić z faktu, że na stadium, gdy proponowany tekst nie zawierał jeszcze tak wyraźnego odniesienia się do podatków, już był on rozumiany jako rezerwujący kompetencję państw do wydawania ustaw fiskalnych, jakie uznają za pożądane, zawsze jednak pod warunkiem, że środki w tej dziedzinie nie oznaczają arbitralnej konfiskaty”.⁷

W najnowszym orzecznictwie ETPC wyraźnie się podkreśla „ochronę przed arbitralnością” jako istotną funkcję art.1 Protokołu I do Konwencji. Tak np. w wyroku *Melo Tadeu* Trybunał przypomniał, że „by dawać się pogodzić z art.1 Protokołu I, cios w prawo danej osoby do poszanowania jej mienia powinien przede wszystkim szanować zasadę legalności i nie przybierać charakteru arbitralnego”.⁸ W sprawie *Khodorkovskiy i Lebedev* rząd rosyjski twierdził, że „suma niezapłaconych podatków nie stanowi <mienia> skarżących w rozumieniu Konwencji”; Trybunał jednak podkreślił, że fakt, iż na Yukosie i pierwszym skarżącym ciążył „zaległy dług podatkowy”, „nie może usunąć z sum odzyskiwanych od Yukosa i/albo od

6

Affaire Lekic c. Slovenie, wyrok Wielkiej Izby z 11 grudnia 2018, pkt 92..

7

Case of Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, wyrok z 23 lutego 1995, pkt 59. Powołano się przy tym na konkretny element *travaux preparatoires* Konwencji z 1950 r.

8

Affaire Melo Tadeu c. Portugal, wyrok z 23 października 2014, pkt 77. Por. też: *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, wyrok z 25 lipca 2013, pkt 870; *Case of R.Sz. v. Hungary*, wyrok z 2 lipca 2013, pkt 53.

pierwszego skarżącego ochrony gwarantowanej przez art.1 Protokołu I do Konwencji”.⁹

Poniekąd odwrotnie, w sprawie *Dangeville* chodziło o zwrot niesłusznie nadpłaconego podatku VAT. Rząd twierdził, że nie wchodzi w grę „mienie” podlegające ochronie w systemie Konwencji, podczas gdy skarżąca zarzucała „pozbawienie mienia”. Trybunał uznał, że „Tego rodzaju wierzytelność <postrzegana jest jako wartość patrymonialna>, a zatem ma charakter <mienia> w rozumieniu zd. I art.1 Protokołu I, który – co za tym idzie – znajduje tu zastosowanie”.¹⁰ Trybunał nie wykluczył, iż taka ingerencja „może być postrzegana jako tego

rodzaju pozbawienie własności”; jego zdaniem jednak „bardziej naturalnym byłoby badanie zarzutów z punktu widzenia reglamentacji korzystania z mienia w interesie powszechnym <dla zapewnienia uiszczania podatków>, co zawiera norma wyrażona w ust.2”.¹¹

Na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że –schoro tylko w zd.II ust.1 akcentuje się, że pozbawienie własności musi następować „na warunkach przewidzianych przez prawo”, podczas gdy według ust.2 państwo może wydawać ustawy „jakie uzna za konieczne” – dla zabezpieczenia podatków państwo dysponuje niczym nie ograniczoną kompetencją. Tak jednak nie jest. Trybunał przypomina, że w stosunku do obu ustępów art.1 „pierwszym i najważniejszym wymogiem (...) jest to, by wszelka ingerencja władzy publicznej niezakłócone korzystanie z mienia była legalna”.¹²

9

Khodorkovskiy and Lebedev, pkt 872. Toteż uznał, że wchodzący w grę w niniejszej sprawie obowiązek zapłacenia pewnej sumy <zaległych podatków> może być rozumiany jako ingerencja w jego mienie wchodząca w zakres art.1 Protokołu I” – *ibidem*, pkt 873.

10

Case of SA Dangeville v. France, wyrok z 26 marca 2002, pkt 48. Trybunał dodał, że “skarżącej służyła co najmniej prawowita ekspektatywa zwrotu spornej sumy” – *ibidem*, *in fine*.

11

Ibidem, pkt 51. Postanowił więc zbadać sprawę według zd.I ust.1, zwracając uwagę na to, że „te dwie normy nie są pozbawione więzi wzajemnej, a zajmują się li tylko konkretnymi przykładami godzenia w prawo własności, a zatem powinny być interpretowane w świetle zasady uświęconej przez zd.I ust.1” – *ibidem*, *in fine*. Por.: *Case of Jahn and Others v. Germany*, wyrok Wielkiej Izby z 30 czerwca 2005, pkt 78-79;

12

Ibidem, pkt 869. Warto zauważyć, że natychmiast po wspomnianym stwierdzeniu zastosowalności art.1 Trybunał przystąpił do następnej kwestii: „czy taka ingerencja miała legalną podstawę oraz czy dawała się pogodzić z zasadą proporcjonalności inherentną w tym postanowieniu” – *ibidem*, pkt 873 *in fine*.

W sprawie węgierskiej Trybunał podkreślił nie tylko to, że „art.1 Protokołu I wymaga, by jakakolwiek ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była zgodna z prawem”.¹³ Jego zdaniem, „istnienie podstawy prawnej w prawie krajowym samo w sobie nie wystarcza do zaspokojenia zasady zgodności z prawem”; podstawa taka „musi dysponować jakością, a mianowicie musi dawać się pogodzić z *rule of law* i musi zawierać gwarancje przeciwko arbitralności”.¹⁴

W związku z niedopuszczalnym, moim zdaniem, tłumaczeniem po polsku pojęcia „law” jako „ustawy” i podobnie restryktywnym postrzeganiem testu legalności, warto zwrócić uwagę, że w sprawie rosyjskiej Trybunał podkreślił, że „koncepcja <legalnej podstawy> nie ogranicza się do ustawodawstwa”, jako że „jasne, spójne i publicznie dostępne orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla <zgodnej z prawem> ingerencji w prawa gwarantowane przez Konwencję, tam, gdzie orzecznictwo oparte jest na rozsądnej interpretacji pierwszorzędowego ustawodawstwa”.¹⁵

Z drugiej strony, by nadmiernie nie krępować państwa, Trybunał spostrzega, że „W sprawach ogólnej polityki społecznej i gospodarczej (*co odnosi się także do zabezpieczenia płatności podatków – przyp. T.J.*), co do których – rozsądnie rzecz ujmując – opinie w demokratycznym społeczeństwie mogą znacznie się różnić, twórcy polityki krajowej winien być przyznany szczególnie szeroki margines oceny”.¹⁶ W każdym właściwie wyroku ETPC akcentuje przysługujący państwu pozwanemu szeroki margines oceny, przy czym odnosi to

13

R.Sz., pkt 35. Dodał przy tym, że „*rule of law*, jedna z fundamentalnych zasad demokratycznego społeczeństwa, jest pojęciem inherentnym we wszystkich artykułach Konwencji”.

14

Ibidem, pkt 36. Normy dopuszczające ingerencję winny być przy tym „wystarczająco dostępne, precyzyjne i przewidywalne”; muszą też „zapewniać minimalne gwarancje proceduralne współmierne do wchodzącej w grę zasady” – *ibidem*, pkt 37. Por. *Melo Tadeu*, pkt 77.

15

Khodorkovskiy and Lebedev. pkt 881.

16

R.Sz., pkt 38. Trybunał akcentuje, że w sferze podatków „państwu trzeba przyznać pewien stopień dodatkowego poszanowania i elastyczności w wykonywaniu ich funkcji fiskalnych na podstawie testu legalności” – *ibidem*, pkt 39.

do: stanowienia przez państwo ustaw,¹⁷ koncepcji interesu publicznego/powszechnego,¹⁸ spełniania testu słusznej równowagi bądź testu proporcjonalności.¹⁹ W sprawie chorwackiej, w której dominował aspekt dyskryminacyjny, Trybunał zaakcentował taki margines w sferze „ogólnych środków strategii gospodarczej lub społecznej”, co obejmuje także „środki w obszarze opodatkowania”, przy czym „wszelkie takie środki muszą być urzeczywistniane w sposób niedyskryminacyjny i muszą być zgodne z wymogami proporcjonalności”.²⁰

Literalnie rzecz biorąc, na rzecz dopuszczalności pozbawienia własności (*ust.1, zd.II*) przemawiać ma „interes publiczny” (*ang. „public interest”*), podczas gdy reglamentacja korzystania z własności (*ust.2*) uwarunkowana jest „interesem powszechnym” (*ang. „general interest”*). Trybunał postrzega koncepcje interesu w zasadzie tak, jakby nie było rozróżnienia na interes „publiczny” i „powszechny”, niejednokrotnie mówiąc w kontekście *ust.2* także o „interesie publicznym”, chociaż tekst traktatowy ma na względzie „interes powszechny”.

Jego zdaniem, „to do władz krajowych należy ustalanie pierwotnej oceny co do istnienia problemu zainteresowania publicznego wymagającego środków pozbawienia własności bądź ingerencji w niezakłócone korzystanie z mienia”.²¹ „Nawet jeśli miało to miejsce na warunkach przewidzianych przez prawo – mając na myśli brak arbitralności – oraz w interesie publicznym, ingerencja w prawo do niezakłóconego korzystania z mienia zawsze musi osiągać <śluszną równowagę>: między wymaganiami interesu powszechnego

17

Por. *Jahn and Others*, pkt 113; *R.Sz.*, pkt 54; *Khodorkovskiy and Lebedev*, pkt 870.

18

R.Sz., pkt 44 i 48.

19

Luordo, pkt 69; *R.Sz.*, pkt 59.

20

Case of Guberina v. Croatia, wyrok z 22 marca 2016, pkt 73. Jednakże, co zakresu marginesu oceny państwa, ostateczna decyzja co do przestrzegania wymagań Konwencji należy do Trybunału”.

21

R.Sz., pkt 44. Por. też: pkt 45, 48, 50.

społeczeństwa a wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki”.²²

W sprawach dotyczących ingerencji w korzystanie z własności, także w kontekście zabezpieczenia uiszczania podatków, Trybunał akcentuje właśnie wymóg osiągnięcia ślusznej równowagi. Już w wyroku *Luordo* Trybunał przypomniał, że „środek ingerencji powinien zapewniać <śluszną równowagę> między wymogami interesu powszechnego a wymogami zapewnienia praw podstawowych jednostki. Badanie takiej równowagi przejawia się w strukturze całości art.1, a więc także w jego *ust.2*”.²³ W wyroku *Melo Tadeu* Trybunał

wyraził potwierdził, że „Ta <śluszną równowagą> powinna istnieć nawet, jeśli chodzi o sytuację, gdy państwo wprowadza w życie ustawy, jakie uważa za konieczne dla zapewnienia uiszczania podatków bądź innych należności lub grzywien”.²⁴

Wchodzący w grę element dyskryminacyjnego postępowania państwa ułatwia stwierdzenie naruszenia wymaganych standardów ochrony własności. Zarzut dyskryminacji podniesiono w sprawie Jahn i inni, jednakże Trybunał stwierdził istnienie „*clear justification*” dla zarzucanej odmienności traktowania.²⁵ Przeciwnie, w sprawie austriackiej Trybunał stwierdził naruszenia art.1 Protokołu I, ponieważ przepis ustawowy miał charakter dyskryminacyjny i „skarżąca wspólnota podlegała w rezultacie zastosowania tego przepisu szkodliwej dyskryminacji ze względu na religię”.²⁶ Z kolei, w sprawie węgierskiej Trybunał uznał

22

Ibidem, pkt 49 oraz pkt 50-51 i 60. Por.: *James and Others*, pkt 41, 45; *Khodorkovskiy and Lebedev*, pkt 870; *Melo Tadeu*, pkt 76-77. Por. też: T.Hartlief, *op.cit.*, s.43-45; P. van Dijk, G.J.H. van Hoof, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, wyd.II, Deventer – Boston 1990, s.462.

23

Luordo, pkt 69. Por.: *Dangeville*, pkt 52. Właśnie “zerwanie ślusznej równowagi” stało u podstaw stwierdzenia naruszenia art.1 Protokołu I – *ibidem*, pkt 61-62. Por. też: *Case of Pressos Compania Naviera S.A and Others v. Belgium*, wyrok z 20 listopada 1995, pkt 38; *Jahn and Others*, pkt 93, 109 i 117; *R.Sz.*, pkt 31, ak.II oraz pkt 49-50; *Khodorkovskiy and Lebedev*, pkt 870; *Case of Nieftianaja Kompaniya Yukos v. Russia*, wyrok z 31 lipca 2014. pkt 27.

24

Melo Tadeu, pkt 78.

25

Jahn and Others, pkt 124, w zw. z pkt 118-119. Chodziło o tytuł do dziedziczenia obszarów rolnych w b. NRD, w związku ze zjednoczeniem Niemiec.

26

Case of Jehovas Zeugen v. Austria, wyrok z 25 września 2012, pkt 36-37, w zw z pkt 32.

sens zarzutu na podstawie art.14 Konwencji; nie przystąpił jednak do merytorycznego badania go, ponieważ już wcześniej stwierdził naruszenie art.1 Protokołu I, wziętego odrębnie.²⁷ Przeciwnie, w wyroku Guberina Trybunał najpierw badał zarzut dyskryminacji i stwierdził, że państwo pozwane „nie dostarczyło obiektywnego i rozsądnego usprawiedliwienia dla swego wzięcia pod uwagę przy dokonywaniu oceny obowiązku podatkowego nierówności inherentnej w sytuacji skarżącej”.²⁸

Jak widać, dziedzina podatków nie stanowi nieskrępowanej kompetencji państwa, wyjętej z obszaru praw człowieka, wyłączonej ze sfery wymogów ochrony prawa własności. Zatem, sprawy podatkowe podlegają ocenie w świetle ogólnych zasad systemu Konwencji, jak też konkretnych kryteriów i wymogów art.1 Protokołu I do Konwencji, w tym zasad legalności i proporcjonalności oraz wymogów interesu publicznego/powszechnego i słusznej równowagi. Co prawda, państwu przysługuje szeroki margines oceny i to państwo dokonuje pierwotnej oceny, ale to Trybunał ostatecznie sprawuje nadzór europejski i to do niego należy rozstrzygnięcie, czy wymogi te zostały dochowane, czy też – przeciwnie – doszło do naruszenia art .1 Protokołu I. Zatem, sprawy i spory podatkowe – owszem, z uznaniem szerokich kompetencji państwa, ale jednak - mieszczą się w dziedzinie praw własnościowych.

Orzecznictwo ETPC

na tle prawa do słusznego procesu

W swym zakresie przedmiotowym prawo do słusznego/rzetelnego procesu, umocowane w art.6 Konwencji, obejmuje dwie wielkie kategorie sporów: co do „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” oraz co do „oskarżenia w sprawie karnej”. Są to pojęcia autonomiczne, a ich zakres wcale nie musi się pokrywać ze sferą i zakresem kompetencji

27

R.Sz., pkt 70, w zw.z pkt 54. Wyjaśnił przy tym: „choć zarzut ten również jest dopuszczalny, nie ma powodu dla odrębnego badania tych samych faktów ze stanowiska art.14 Konwencji”.

28

Case of Guberina v. Croatia, wyrok z 22 marca 2016, pkt 98. Doszło więc do naruszenia art.14 Konwencji, w zw. z art.1 Protokołu i nie ma potrzeby oddzielnego badania sprawy na podstawie samego art.1 Protokołu I – *ibidem*, pkt 99-100.

sądów cywilnych i sądów karnych, ani się utożsamiać z kręgiem spraw cywilnych i spraw karnych w rozumieniu prawa krajowego. Oba, a zwłaszcza pojęcie „praw i obowiązków o charakterze cywilnym”, wzbudzają niejasności interpretacyjne co do ich funkcji i zakresu w kontekście art.6 ust.1 Konwencji.²⁹ Można się zgodzić ze stanowiskiem M.Balcerzaka, że „nie da się sformułować uniwersalnej, jednolitej definicji <praw i obowiązków o charakterze cywilnym>”, a „rozwój orzecznictwa ETPC wskazuje na stałe rozszerzanie znaczenia

omawianego pojęcia, co prowadzi do obejmowania zakresem art.6 ust.1 coraz to nowych kategorii spraw”.³⁰

Spory podatkowe z perspektywy art.6 ust.1 mogą się mieścić zarówno pod nagłówkiem „oskarżenie karne”, jak i pod nagłówkiem „prawa i obowiązki o charakterze cywilnym”. Zdaniem Trybunału, prawo do słusznego procesu winno być interpretowane w świetle preambuły Konwencji, która ogłasza prymat prawa jako element wspólnego dziedzictwa umawiających się państw”.³¹

Przyjmijmy za punkt wyjścia wyrok Ferrazini, uwzględniany w opracowaniach M.Balcerzaka i A.Zalasińskiego oraz B.Brzezińskiego. Dwaj pierwsi uznają, że Trybunał stwierdził, iż „rozwój społeczeństw europejskich nie wpłynął mimo wszystko na charakter zobowiązań podatkowych, których nakładanie w dalszym ciągu stanowi <twardy rdzeń> uprawnień władzy publicznej”, wobec czego „podatnik w państwach Rady Europy co do zasady nie jest objęty ochroną wynikającą z Konwencji i uregulowanego w niej prawa do rzetelnego procesu”.³² Z kolei B. Brzeziński stwierdza, że w wyroku tym Trybunał „uznał, że sprawy z

29

Por. m.in.: P. van Dijk, G.J.H. van Hoof, *op.cit.*, s.295-305.

30

M.Balcerzak, /w./ B.Gronowska i in., *op.cit.*, s.326

31

Case of Sovtransavto Holding v. Ukraine, wyrok z 25 lipca 2002, pkt 72. Por.: *Case of Amurkhanyan v. Armenia*, wyrok z 3 grudnia 2015, pkt 33.

32

M.Balcerzak, A.Zalasiński, *op.cit.*, s.39-40. Dodają, że „wyrok w sprawie Ferrazini nie pozwolił na wzmocnienie standardu prawa do rzetelnego procesu w europejskim systemie ochrony praw człowieka poprzez włączenie w art.6 ust.1 spraw dotyczących <praw i obowiązków podatkowych>”. – *ibidem*, s.44. Por. s.40-43.

zakresu prawa podatkowego co do zasady nie są objęte dyspozycją Art.6 Konwencji, gdyż nie są sprawami cywilnymi w rozumieniu tego przepisu”; „jest to kwestia standardu ochrony praw człowieka, który wspomniany wyrok w sposób oczywisty zaniża”.³³

Trybunał w sprawie Ferrazini uznał, że „koncepcja <praw i obowiązków o charakterze cywilnym> nie może być interpretowana przez odwołanie się wyłącznie do prawa krajowego państwa pozwanego”, że „koncepcja ta jest <autonomiczna> w rozumieniu art.6 ust.1 Konwencji”, że „wszelkie inne rozwiązanie wiodłoby do rezultatów, które nie dawałyby się

pogodzić z przedmiotem i celem Konwencji”, wreszcie że „wykazanie, iż spór ma charakter <pieniężny> samo w sobie nie wystarcza do przesądzenia o zastosowalności art.6 ust.1 pod jego <cywilnym> nagłówkiem”.³⁴ Uwzględniając jednak postrzeganie Konwencji jako „żywego instrumentu” oraz jej interpretację „w świetle dzisiejszych warunków”, stwierdził, że „procedury klasyfikowane w prawie krajowym jako stanowiące część <prawa publicznego> mogą wejść w zakres art .6 pod jego <cywilnym> nagłówkiem, jeśli wynik jest rozstrzygający dla praw i obowiązków prywatnych, co do spraw takich, jak np.(...) interesy własnościowe(...)”.³⁵

Z kolei, wskazując na „prawa i obowiązki polityczne” jednostki, istotnie doszedł Trybunał do wniosku, że zaistniały w demokratycznych społeczeństwach rozwój „nie ugodził jednak w fundamentalny charakter ciążącego na jednostkach i spółkach obowiązku płacenia podatków”, a „sprawy podatkowe nadal wchodzą w skład twardego rdzenia prerogatyw władzy publicznej, z dominującym też publicznym charakterem relacji pomiędzy podatnikiem a społeczeństwem”.³⁶

Co dla mnie najbardziej frapujące, Trybunał, uwzględniając potrzebę interpretacji Konwencji „jako całości”, zauważa, że art.1 Protokołu I „zastrzega prawo państw do

33

B.Brzeziński, *op.cit.*, s.72.

34

Case of Ferrazini v. Italy, wyrok z 12 lipca 2001, pkt 24-25,

35

Ibidem, pkt 27, w zw. z pkt 26.

36

Ibidem, pkt 29, w zw. z pkt 28.

wydawania takich ustaw, jakie uznają za konieczne celem zabezpieczenia uiszczania podatków”, by skojarzyć z tym wniosek, że „spory podatkowe nie wchodzą w zakres praw i obowiązków o charakterze cywilnym, pomimo skutków pieniężnych, jakie z konieczności powodują dla podatnika”.³⁷

Patrząc z tej samej co Trybunał perspektywy, dochodzę do wniosków zgoła przeciwstawnych. Jeśli Trybunał spogląda na Konwencję „jako całość”, to nie może w kontekście art.1 Protokołu I widzieć li tylko obowiązki obywatelskie i władcze kompetencje

państwa, a więc przyjmować wizję skrajnie etatystyczną, lecz musi! (*to trybunał praw człowieka, a nie rzecznik racji państwa! – refleksja moja T.J.*) pamiętać, że te obowiązki i te kompetencje zostały wpisane w skład gwarancji ochrony własności i muszą być interpretowane w świetle zasady niezakłóconego korzystania ze swojego mienia.³⁸ Dlaczego nie szanuje własnej interpretacji zobowiązań na podstawie art.1 Protokołu I? Dlaczego w samym wyroku Ferrazini popada w sprzeczność: z jednej strony – „interesy własnościowe” mieszcząc pod „cywilnym nagłówkiem”, a z drugiej strony – „spory podatkowe” zupełnie z tej sfery eliminując, mimo iż dotyczą *par excellence* „interesów własnościowych” podatników.³⁸

Większość badanych później przez Trybunał spraw dotyczyła „nagłówka karnego” w art.6 ust.1 Konwencji. Tylko wyrok w sprawie Segame SA przeciwko Francji skupiał się na „nagłówku cywilnym”. Od niego więc rozpoczniemy. Chodziło o kary podatkowe nałożone na skarżącą spółkę w kontekście opodatkowania wytwórstwa wyrobów artystycznych. Zdaniem Trybunału, „system administracyjnych kar pieniężnych, takich jak w niniejszej sprawie kary podatkowe, da się pogodzić z art.6 ust.1 Konwencji, jak długo podatnik może wnieść wszelką

37

Ibidem, pkt 29 *in fine*.

38

Trybunał dochodzi na końcu do schizofrenicznego wniosku: „Zasada, zgodnie z którą zawarte w Konwencji koncepcje autonomiczne muszą być interpretowane w świetle dzisiejszych warunków w demokratycznych społeczeństwach, nie daje Trybunałowi kompetencji interpretowania art.6 ust.1, jak gdyby nie było w tekście przymiotnika <cywilne>”. Co to ma do rzeczy? Niech przymiotnik „cywilne” zostanie i niech Trybunał nauczy się go rozumieć, nie tylko „w świetle dzisiejszych warunków”, ale też „w świetle przedmiotu i celu Konwencji”.

taką godząca w niego decyzję przed sąd, który zaspokaja gwarancje tego postanowienia”.³⁹

Ponieważ skarżąca mogła wnieść sprawę do sądu administracyjnego, a potem do apelacyjnego oraz ponieważ samo prawo dbało o proporcjonalny charakter kary, Trybunał uznał pogląd rządu co do „specjalnej potrzeby wystarczającej skuteczności środków fiskalnych dla zachowania interesów państwa”, odróżniając ten rodzaj spraw „z punktu widzenia Konwencji od twardego rdzenia prawa karnego”.⁴⁰

Także ten wyrok może budzić mieszane uczucia, Z jednej strony, dobrze się stało, że w kontekście „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” Trybunał uznał zastosowalność art.6 ust.1, aczkolwiek *in casu* jego naruszenia się nie dopatrzył. Z drugiej strony, nie dochował konsekwencji, odwołując się do „twardego rdzenia prawa karnego”, tak jakby chodziło o aspekt „oskarżenia karnego” z punktu widzenia art.6 ust.1, co już wcześniej sam zanegował.

W szwedzkiej sprawie dotyczącej dopłat podatkowych Trybunał potwierdził, że koncepcja „oskarżenia karnego” w rozumieniu art.6 ust.1 jest koncepcją autonomiczną, posługując się dla uznania przestępstwa za „karne” trzema kryteriami: „prawnej klasyfikacji przestępstwa w prawie krajowym; charakteru przestępstwa oraz charakteru i stopnia dolegliwości grożącej kary”.⁴¹ Ponieważ dopłaty nakładane są „wedle ustaw podatkowych, a nie przepisów prawa karnego”, ponieważ nakładają je „władze podatkowe i sądy administracyjne”, ponieważ „nie są one charakteryzowane jako kary kryminalne, lecz raczej jako sankcje administracyjne”, Trybunał uznał, że „nie można powiedzieć o dopłatach, iżby na podstawie krajowe go systemu prawnego należały do prawa karnego”.⁴²

39

Case of Segame SA v. France, wyrok z 7 czerwca 2012, pkt 54. Trybunał dodał, że „Cechy organu sądowego z pełną jurysdykcją obejmują kompetencję uchylecia decyzji, pod wszelkimi względami, w kwestiach faktycznych i prawnych” – *ibidem*, pkt 55.

40

Ibidem, pkt 56-59. Zatem, „wobec braku arbitralności”, doszedł do wniosku o braku naruszenia art.6 ust.1 – *ibidem*, pkt 60.

41

Case of Janosevic v. Sweden, wyrok z 23 lipca 2002 r., pkt 65. Zauważył przedtem, że nie dokonuje rewizji wyroku Ferrazini – *ibidem*, pkt 64.

42

Ibidem, pkt 66.

W oparciu o drugie i trzecie z w/w kryteriów, „mających charakter alternatywny, a nie kumulatywny”, wystarczy dla zastosowalności art.6 ust.1 Konwencji pod jego nagłówkiem karnym, że „dane przestępstwo z racji swojego charakteru winno być <karnym> z punktu widzenia Konwencji bądź narażać zainteresowaną osobę na sankcję, która – z racji swego charakteru i stopnia dolegliwości – należy generalnie do sfery <kryminalnej>”.⁴³ Zdaniem Trybunału, „ogólny charakter przepisów prawnych dotyczących dopłat podatkowych oraz cel kar, które mają charakter zarazem odstrasający, jak i karzący, wystarczają do wykazania, że z

punktu widzenia art.6 Konwencji skarżący był oskarżony o przestępstwo karne”.⁴⁴ Uznał w rezultacie, że „wszczęte wobec skarżącego postępowanie dotyczące dopłat podatkowych obejmowało wysunięcie <oskarżenia karnego> w rozumieniu art.6 Konwencji”.⁴⁵

Z drugiej strony, Trybunał zauważył, że ani art.6, ani żadne inne postanowienie Konwencji nie może być postrzegane jako wykluczające co do zasady podejmowanie środków wykonawczych, zanim decyzje w sprawie dopłat podatkowych staną się prawomocne”.⁴⁶ Jednakże „system, który dopuszcza wymuszanie znaczących dopłat podatkowych, zanim sąd rozstrzygnie o obowiązku płacenia dopłat, podlega zatem krytyce i powinien być poddawany ścisłej kontroli”.⁴⁷

43

Ibidem, pkt 67. Nie wyklucza to przyjęcia „podejścia kumulatywnego” tam, gdzie odrębna analiza każdego z kryteriów nie umożliwia dojścia do jasnego wniosku co do istnienia <oskarżenia karnego>” – *ibidem*, *in fine*

44

Ibidem, pkt 68 *in fine*.

45

Ibidem, pkt 71.

46

Ibidem, pkt 106. Trybunał zwraca uwagę, że „choć dopłaty podatkowe mogą dotyczyć znaczących sum pieniędzy, nie są one zamierzone jako oddzielne źródło dochodów, lecz mają wywierać presję na podatników, by wypełniali obowiązki na podstawie ustaw podatkowych, i karać naruszenia” – *ibidem*, pkt 107.

47

Ibidem, pkt 108. Żadnych dopłat od skarżącego jednak nie ściągnięto, popadł on w bankructwo, a zapewniana przez prawo szwedzkie możliwość zwrotu wszelkich wpłaconych sum stanowiła, zdaniem Trybunału, „wystarczającą gwarancję interesów skarżącego” – *ibidem*, pkt 109, w zw. z pkt 110.

W sprawie fińskiej, również dotyczącej dopłat podatkowych, Trybunał – niemalidentycznie, jak w sprawie Janosevica - skorzystał z trzech „kryteriów Engel”⁴⁸ i zajął się kryterium drugim i trzecim,⁴⁹ by z kolei przypomnieć, że w wyroku Bendenoun doszukał się czterech kryteriów: po pierwsze, by prawo ustalające kary dotyczyło wszystkich obywateli jako podatników; po drugie, by dopłaty nie miały na celu kary kompensującej szkodę, lecz karę odstraszącą od ponawiania przestępstwa; po trzecie, by była ona nakładana na podstawie

przepisu ogólnego, którego cel ma charakter odstrasżający i karny; oraz po czwarte, by dopłaty miały charakter istotny.⁵⁰

Trybunał dodał, że nie ma podstaw do utrzymywania, jakoby „łżejszy charakter przestępstwa – w postępowaniu podatkowym bądź innym - miał być rozstrzygający dla wyeliminowania przestępstwa – skądinąd z natury kryminalnego – z zakresu art.6”,⁵¹ oraz że „nie jest przekonany co do tego, że charakter postępowania w sprawie dopłat podatkowych jest taki, iż nie wchodzi ono bądź nie powinno wchodzić w zakres ochrony z art.6”.⁵² Zbadawszy dokładnie istotne kryteria i uwzględniając gwarancje, jakich dostarczało skarżącemu postępowanie pisemne, Trybunał uznał, że nie doszło do naruszenia art.6.⁵³

48

Case of Jussila v. Finland, wyrok z 23 listopada 2006, pkt 30. Por. *Case of Engel and Others v. the Netherlands*, wyrok z 8 czerwca 1976, pkt 82. Na podstawie tych kryteriów Trybunał miał ocenić, „czy niektórzy bądź wszyscy skarżący podlegali <oskarżeniu karnemu> w rozumieniu art.6 ust.1” – *ibidem*, pkt 83. Trybunał nie badał pod nagłówkiem cywilnym spraw tych osób, które oskarżeniu karnemu nie podlegały – *ibidem*, pkt 86-87.

49

Jussila, pkt 31. Co istotne, Trybunał zwrócił uwagę, że „relatywny brak dolegliwości kary nie może pozbawić przestępstwa jego inherentnie kryminalnego charakteru”.

50

Ibidem, pkt 32. Por. *Case of Bendenoun v. France*, wyrok z 24 lutego 1994, pkt 47.

51

Jussila, pkt 35.

52

Ibidem, pkt 36.

53

Ibidem, pkt 49, w zw. z pkt 37-48. Trybunał nie podzielił wątpliwości skarżącego, jakoby „w tej konkretnej sprawie wynikały jakiegokolwiek zagadnienia wiarygodności w postępowaniu, które by wymagały ustnego przedstawienia dowodów bądź krzyżowego przepytania świadków”, i uznał „moc argumentacji rządu, że wszelkimi zagadnieniami faktycznymi i prawnymi można było adekwatnie się zajmować i rozstrzygać je na podstawie wyjaśnień pisemnych” – *ibidem*, pt 47.

Z powyższego by wynikało „pod nagłówkiem cywilnym”, że – aczkolwiek Trybunał wyraził nie przekreślił swojego *dictum* z wyroku Ferrazini – już nie postrzegat postępowania podatkowego i spraw podatkowych jako pozostających poza zakresem zastosowalności art.6 ust.1, skłaniając się do uznania, że mogą one nabierać charakteru „prawi obowiązków o charakterze cywilnym”. Tym bardziej „pod nagłówkiem karnym” Trybunał, stosując trzy kryteria Engel i moderując je stopniowo, badał sprawy podatkowe,

powstrzymując się jednak przed stwierdzeniem naruszenia art.6 ust.1 tam, gdzie system krajowy zapewniał skarżącemu wystarczające gwarancje procesowe.

Orzecznictwo ETPC

na tle zakazu powtórnego ścigania i karania

Trzeciej okazji dla rozwoju orzecznictwa strasburskiego w sprawach podatkowych dostarcza art.4 Protokołu VII do Konwencji, zgodnie z którym „nikt nie może być ponownie sądzony bądź karany w postępowaniu karnym(...) za przestępstwo, za które już był uniewinniony bądź skazany zgodnie z prawem i procedurą karną tego państwa”. Wcześniejsze orzecznictwo na kanwie tego przepisu dotyczyło raczej przestępczości w ruchu drogowym.⁵⁴ Ostatnie lata przyniosły kilka znaczących, zasługujących na bliższe ich zbadanie spraw dotyczących zarzutów ponownego sądenia i karania właśnie na tle domiaru podatkowego.⁵⁵

W najwcześniejszej sprawie fińskiej Trybunał zwrócił uwagę, że „Pojęcie <postępowania karnego> w tekście art.4 Protokołu VII musi być interpretowane w świetle zasad ogólnych dotyczących odpowiadających mu słów <oskarzenie karne> i <kara> w art.6 i7 Konwencji”.⁵⁶ Przypomniał też, że już wcześniej w fińskiej sprawie Jussila uznał na kanwie art.6 ust.1 Konwencji „karny charakter domiaru podatkowego”, wobec czego stwierdził, że

54

Por. m.in.: *Case of Gradinger v. Austria*, wyrok z 23 października 1995 r.; *Case of W.F. v. Austria*, wyrok z 7 maja 2002 r.

55

Case of Hakka v. Finland, wyrok z 20 maja 2014 r.; *Case of Lucky Dev v. Sweden*, wyrok z 27 listopada 2014 r.; *Case of A. and B. v. Norway*, wyrok z 15 listopada 2016 r.

56

Hakka, pkt 37.

„postępowanie dotyczące domiaru podatkowego jest <postępowaniem karnym> także z punktu widzenia art.4 Protokołu VII”.⁵⁷ W sprawie szwedzkiej dodał ponadto, że „pojęcie <kary> na podstawie rozmaitych postanowień Konwencji nie ma znaczenia odmiennego”.⁵⁸ Odpowiada to zasadniczemu założeniu Trybunału, by postrzegać i interpretować Konwencję jako całość, dbając o spójność interpretacji i harmonię między jej poszczególnymi postanowieniami.

Trybunał przypomniał, że „celem art.4 Protokołu VII jest zakaz powtarzania postępowania karnego, które zostało zakończone <ostatecznym> wyrokiem”, zwracając uwagę, że – stosownie do Sprawozdania Wyjaśniającego do Protokołu VII – wyrok jest <ostateczny>, „jeżeli zgodnie z tradycyjnym wyrażeniem nabiera on mocy *res iudicata*”, a jest tak, „gdy jest on nieodwoalny, tj. gdy żadne dalsze zwyczajne środki nie są dostępne bądź gdy strony już takie środki wyczerpały albo pozwoliły upłynąć terminom, nie skorzystawszy z nich”.⁵⁹

Silnie Trybunał podkreśla, że art.4 Protokołu „nie ogranicza się li tylko do prawa do nie bycia ponownie karany, ale obejmuje także prawo do nie bycia ponownie ściganym ani sądzonym”; „inaczej nie byłoby konieczności dodawania słowa <karany> do słowa <ścigany>, gdyż byłoby to prostą duplikacją”.⁶⁰ Znajduje on zastosowanie, jak dodaje się w sprawie szwedzkiej, „nawet tam, gdzie jednostka podlegała jedynie ściganiu w postępowaniu, które

57

Ibidem, pkt 39. Por. wyżej, s.13. Por. też: *Lucky Dev*, pkt 31, z powołaniem się na wyrok Janosevic – por. wyżej, s.12.

58

Lucky Dev, pkt 51.

59

Hakka, pkt 43. Zatem, wyroki, przeciwko którym służy zwyczajna apelacja, „wykluczone są z zakresu gwarancji zawartej w art.4 Protokołu VII”. Przeciwnie, <ostateczny> charakter wyroku nie zależy od wykorzystywania środków nadzwyczajnych, takich jak wnioski o wznowienie postępowania czy wnioski o przedłużenie utraconego terminu – *ibidem*, pkt 44. Identycznie – *Lucky Dev*, pkt 56. Podobnie – *A. and B.*, pkt 109.

60

Hakka, pkt 46. Zatem, zdaniem Trybunału, artykuł ten „zawiera trzy różne gwarancje i przewiduje, że nikt nie może być /i/ ścigany, /ii/ sądzony ani /iii./ karany za to samo przestępstwo” – *ibidem*, *in fine*. Por. też: *Lucky Dev*, pkt 58; *A. and B.*, pkt 110.

nie zakończyło się skazaniem”.⁶¹

Dla stwierdzenia „oskarżenia karnego” i przestępstwa Trybunał – podobnie jak w kontekście „oskarżenia karnego” z art.6 ust.1 Konwencji – odwoływał się do w/w trzech „kryteriów Engel”.⁶² Oba wchodzące w grę postępowania zasadniczo mają charakter karny. Dla rozstrzygnięcia jednak kwestii dopuszczalności drugiego z postępowań nie wystarcza fakt, że prawo krajowe kwalifikuje jako dotyczące dwóch odrębnych przestępstw. Istnienie w

dotychczasowym orzecznictwie strasburskim odmiennych podejść⁶³ „wywoływało niepewność prawną, nie dającą się pogodzić z fundamentalnym prawem, by nie być sądzonym dwukrotnie za to samo przestępstwo”.⁶⁴ Toteż w wyroku Zolotukhin, po dokładnym zbadaniu, z uwzględnieniem standardów uniwersalnych i międzyamerykańskich, Trybunał doszedł do wniosku, że „art.4 Protokołu VII musi być rozumiany jako zakazujący ścigania bądź karania za drugie <przestępstwo>, jak dalece wynika ono z tych samych faktów albo faktów, które są substancjalnie te same”.⁶⁵

W sprawie rosyjskiej Trybunał wysnuł wniosek, że dwa zbiory postępowania były na tyle ściśle ze sobą powiązane, że w istocie dotyczyły „tego samego przestępstwa”, wobec czego doszło do naruszenia art.4 Protokołu VII.⁶⁶ Przeciwnie, naruszenia nie stwierdził w sprawie fińskiej, ponieważ sankcje były nakładane przez różne władze, bez jakiegokolwiek

61

Lucky Dev, pkt 58. Por. *A. and B.*, pkt 110.

62

Tak np, w wyroku – *Hakka*, pkt 38.

63

Patrz: *Case of Sergey Zolotukhin v. Russia*. wyrok Wielkiej Izby z 10 lutego 2009, pkt 70-77, gdzie kolejno wskazuje się: 1/ „to samo postępowanie” skarżącego (pkt 71), 2/ które może ustanawiać kilka przestępstw (pkt 72); 3/ a te mają te same „istotne elementy” (pkt 73).

64

Hakka, pkt 41. Por. *Sergey Zolotukhin*, pkt 78.

65

Sergey Zolotukhin, pkt 82. Powinien zatem Trybunał „skupić się na tych faktach, które składają się na zbiór konkretnych okoliczności faktycznych angażujących tego samego pozwanego i nierozdzielnie powiązanych w czasie i w substancji(...)” – *ibidem*, pkt 84. Por. *Hakka*, pkt 41 *in fine*; *Lucky Dev*, pkt 52.

66

Sergey Zolotukhin, pkt 120-122.

„ściśłego związku, w substancji i w czasie między postępowaniem karnym a podatkowym”.⁷⁰

Sytuacja była bardziej skomplikowana w sprawie szwedzkiej, albowiem – poza domiarem podatkowym – wchodziło tu w grę dwojakie ściganie karne: za przestępstwo podatkowe i zupełnie odrębne przestępstwo księgowo. Co do tego pierwszego, Trybunał uznał, że: „Oskarżenie skarżącej i nałożenie domiaru podatkowego oparte były na tym samym braku zadeklarowania dochodów z biznesu i VAT. Co więcej, postępowanie podatkowe i

postępowanie karne dotyczyły tego samego okresu czasu i zasadniczo tej samej sumy unikanych podatków. W konsekwencji, w tym względzie element *idem* w zasadzie *ne bis in idem* był spełniony”.⁶⁸ I przeciwnie, postępowanie podatkowe nie stanowiło podstawy skazania skarżącej za przestępstwo księgowe: „dwa odnośne przestępstwa były wystarczająco odrębne, by wnosić, że skarżąca nie była podwójnie karana za to samo przestępstwo”, wobec czego „proces i skazanie skarżącej za cięższe przestępstwo księgowe nie przejawiają żadnego braku przestrzegania wymagań art.4 Protokołu VII”.⁶⁹

Według Trybunału, postanowienie to nie zakazuje prowadzenia dwóch równoległych zbiorów postępowania, pod warunkiem jednak przerwania drugiego zbioru postępowania, gdy pierwszy zbiór postępowania zostaje prawomocnie zakończony; gdy do takiego przerwania nie dochodzi, Trybunał stwierdza naruszenie art.4 Protokołu VII.⁷⁰ Ponieważ w badanej sprawie postępowanie karne zakończyło się prawomocnie uniewinnieniem, a postępowanie podatkowe było nadal kontynuowane, Trybunał stwierdził naruszenie art .4 Protokołu VII.⁷¹

67

Hakka, pkt 50, w zw z pkt 51-52. Chodziło więc o „dwa równoległe i odrębne postępowania” - *ibidem*, pkt 51.

68

Lucky Dev, pkt 54.

69

Ibidem, pkt 55 *in fine*.

70

Ibidem, pkt 59, w zw. z pkt 60.

71

Ibidem, pkt 63-64.

Sporo zamieszania wprowadza ostatnia sprawa norweska, w której dwaj skarżący zarzucali, że po nałożeniu na nich przez władze podatkowe kar podatkowych i po ich zapłaceniu podlegali oni sądzeniu i skazaniu przed sądami karnymi.⁷² Trybunał nie skupił się na swoim dotychczasowym orzecznictwie, lecz dopatrzył się – w stanowisku skarżących i rządu oraz rządów interweniujących w sprawie – „sprzecznych podejść: do kwestii duplikacji

postępowania, a zwłaszcza zakresu, w jakim winny być dopuszczalne na podstawie art.4 Protokołu VII postępowania równoległe czy podwójne”.⁷³

Trybunał w sposób wielce nieprzekonujący przedstawił swoje wnioski na tle wyroku Zolotukhin,⁷⁴ by z kolei dojść do rewelacyjnego spostrzeżenia, że „w pierwszym rzędzie to do Umawiających się Państw należy wybór, jak zorganizować ich system prawny, w tym ich procedury karnego wymiaru sprawiedliwości”.⁷⁵

Zdaniem Trybunału, Konwencja „nie zakazuje rozdzielenia procesu wyrokowania w danej sprawie na różne stadia czy części, tak, by różne kary mogły być nakładane, sukcesywnie bądź równoległe, za przestępstwo, które jest charakteryzowane jako <kryminalne> w autonomicznym znaczeniu tego pojęcia na podstawie Konwencji”.⁷⁶ Toteż „państwa winny być prawowicie zdolne do wyboru komplementarnych odpowiedzi prawnych na społecznie napastliwe postępowanie (...), za pośrednictwem rozmaitych procedur tworzących spójną całość, tak, by się zajmować różnymi aspektami danego problemu społecznego, pod warunkiem, że akumulowane odpowiedzi prawne nie stanowią nadmiernego ciężaru dla

72

A. and B., pkt 53.

73

Ibidem, pkt 104, w zw. z pkt 102-103.

74

Ibidem, pkt 108-111 oraz pkt 112-116 i 117-119, co do swojego orzecznictwa oraz oceny prawa krajowego państw członkowskich UE przez Adwokata Generalnego Trybunału Sprawiedliwości UE.

75

Ibidem, pkt 120.

76

Ibidem.

zainteresowanej jednostki”.⁷⁷

To prawdziwe „*wishful thinking*” – z góry można założyć, że w przygniatającej większości przypadków owa „zainteresowana jednostka” będzie zmuszona dźwigać „nadmierny ciężar”. Przy tym ani słowa o normatywnym usadowieniu spraw podatkowych w

systemie Konwencji jako kwestii z zakresu „interesów własnościowych” jednostki! Ani spojrzenia na sam art.4 Protokołu IV i jego wymogi, zwłaszcza, że – przypomnijmy - umocowuje on prawo niederogowalne!

Przechodzi potem Trybunał do bardziej „strawnych” spostrzeżeń „dla wyjaśnienia wniosków wywodzonych z istniejącego orzecznictwa”.⁷⁸ Żongluje przy tym detalami tych kryteriów, by dojść do wniosku, że „art.4 Protokołu VII nie wyklucza prowadzenia podwójnych postępowań, nawet do ich zakończenia, jeśli pewne warunki zostają spełnione”; że „państwo pozwane musi przekonująco wykazać, że odnośne podwójne postępowanie było <wystarczająco ściśle związane w substancji i w czasie>”, innymi słowy, że „było ono złączone w sposób zintegrowany, tak by tworzyć spójną całość”.⁷⁹

Zdaniem Trybunału, postępowania połączone łatwiej spełniają kryteria komplementarności i spójności, jeżeli sankcje nakładane w postępowaniu formalnie nie sklasyfikowanym jako <kryminalne> są specyficznymi dla danego postępowania, a zatem różnymi od <twardego rdzenia prawa karnego>; i przeciwnie, „fakt, że postępowanie administracyjne nosi cechy stygmatyzujące, przypominające cechy zwyczajnego postępowania karnego, wzmacnia ryzyko, iż cele społeczne realizowane poprzez sankcjonowanie zachowania w różnych postępowaniach będą podlegać raczej duplikacji (*bis*)

77

Ibidem, pkt 121.

78

Ibidem, pkt 125-129

79

Ibidem, pkt 130. Zakłada to, że „realizowane cele i używane środki” mają być komplementarne, i powiązane w czasie, ale także, że ewentualne konsekwencje zorganizowania odnośnego traktowania prawnego w taki sposób winny być proporcjonalne i dla zainteresowanych osób przewidywalne” – *ibidem*, *in fine*. Co do materialnych czynników warunkujących istnienie ścisłego związku – por. *ibidem*, pkt 132. Dalej Trybunał podkreślił, że „tam, gdzie związek w *substancji* jest wystarczająco mocny, wymóg związku w *czasie* utrzymuje się i musi być spełniony” – *ibidem*, pkt 134.

niż wzajemnemu uzupełnianiu się”.⁸⁰

Po skrupulatnym zbadaniu sprawy, Trybunał doszedł do wniosku - tak w stosunku do pierwszego, jak też w stosunku do drugiego skarżącego⁸¹ – że nie ma wskazań na to, jakoby skarżący „doznał jakiegokolwiek dysproporcjonalnej krzywdy czy niesprawiedliwości w

rezultacie zarzucanej zintegrowanej odpowiedzi prawnej na brak zadeklarowania przezeń dochodów i zapłacenia podatków”.⁸²

I tak, zonglując i manipulując, osiągnął Trybunał ostatecznie wymarzony dla państwa pozwanego wniosek, że nie doszło do naruszenia art.4 Protokołu VII, ponieważ „nie można powiedzieć, jakoby którykolwiek ze skarżących był <sądzony bądź karany ponownie...za przestępstwo, za które już był prawomocnie skazany>”.⁸³ Wyrok Wielkiej Izby zapadł przygniatającą większością głosów (16:1). Natomiast sędzia Pinto de Albuquerque uznał zaistnienie naruszenia art.4 Protokołu VII i złożył bardzo obszerną opinię odrębną.⁸⁴

By przejść do końcowej krytycznej oceny wyroku Trybunału w sprawie norweskiej, posłużę się – jako narzędziem tej oceny - jego własnym stwierdzeniem z tego wyroku, zgodnie z którym „Konwencja musi być odczytywana jako całość oraz interpretowana w taki sposób, by promować spójność i harmonię wewnętrzną między jej różnymi postanowieniami”.⁸⁵

80

Ibidem, pkt 133 ak.3.

81

Por. *Ibidem*, pkt 135-147 oraz 148-152, odpowiednio.

82

Ibidem, pkt 147. Zdaniem Trybunału, „zachodził wystarczająco ścisły związek – tak w substancji, jak i w czasie – między decyzją władz podatkowych w sprawie kar podatkowych a późniejszym skazaniem karnym jako składnikami zintegrowanego modelu sankcji na podstawie prawa norweskiego za brak dostarczenia informacji o zwrocie podatków, co prowadziło do wadliwej oceny podatkowej” – *ibidem*, *in fine*.

83

Ibidem, pkt 154.

84

Dissenting Opinion of Judge Pinto de Albuquerque, ibidem, s.53-92 (pkt 1-80).

85

A. and B., pkt 133 ak.2.

Spośród tych „różnych postanowień” Konwencji najbardziej istotnymi są poddane badaniu w niniejszym opracowaniu: art.1 Protokołu I do Konwencji, art.6 ust.1 Konwencji oraz – obecnie tu badany – art.4 Protokołu VII do Konwencji. Przyjrzyjmy się gotosłownej, jak się okazuje, powyższej deklaracji Wielkiej Izby z perspektywy tych właśnie postanowień.

W wyroku A. and B. Trybunał ani słowem się nie zająknął o związkach badanej sprawy z art.1 Protokołu I do Konwencji, nie spoglądał na nią z perspektywy standardów ochrony własności, nie przypomniał, że sam w swoim orzecznictwie postrzega problemy podatkowe jako dotyczące „interesów własnościowych” podatników. Inaczej być nie może, jeśli się pamięta – a Trybunał, niestety, zapomina – że „zabezpieczenie uiszczania podatków” stanowi element składowy standardów ochrony własności, a dotycząca tego norma trzecia z art.1 Protokołu I ma być interpretowana w świetle zasady niezakłóconego korzystania ze swojej własności. Gdzie spójność i harmonia między art.4 Protokołu VII do Konwencji a art.1 Protokołu I do Konwencji? Niestety, dla Trybunału to gołosłowne hasła!

Jeśli chodzi o art.6 ust.1 Konwencji, owszem, Trybunał sporadycznie o nim sobie przypomina, sięga po „kryteria Engel” i po „test Zolotukhin”, nie po to jednak, by pozostać im wiernym, lecz – żonglując nimi i manipulując – odstępuje w istocie od nich./ Zauważmy np., że podstawowy dlań test „wystarczająco ścisłego związku...w substancji i w czasie” w kontekście art.6 ust.1 działał na rzecz tezy o niedopuszczalnym podwojeniu sądenia i karnia, a więc - jak to ujmuje Pinto de Albuquerque – *pro persona*,⁸⁶ na korzyść podatnika, podczas gdy w wyroku A. i B. niejako usprawiedliwia „model zintegrowany”, jednoznacznie działając na rzecz państwa pozwanego, a więc - jak to ujmuje Pinto de Albuquerque – *pro auctoritate*.⁸⁷

Wreszcie, Trybunał w swoim „twórczym rozpędzie” traci z pola widzenia zarówno treść, jak i szczególny charakter prawny art.4 Protokołu VII do Konwencji. Jakby nie obchodził go zakaz ponownego ścigania, sądenia i karnia, który – przypomnijmy – ma charakter prawa niedorogowalnego, a więc prawa o szczególnej wymagalności, z którym „bawić się w ciuciubabkę” po prostu nie wolno! Dla Trybunału problem ten nie istnieje!

86

Dissenting opinion, cz.II.IV, pkt 33-49.

87

Ibidem, cz.II.V.B, pkt 60-77.

Pytam więc z bólem: gdzie owa deklarowana „spójność i harmonia” między postanowieniami Konwencji, gdzie jej - zdewastowane przez Trybunał - *integrum*?! Dezintegruje Trybunał system Konwencji, kawałkuje go! A to, moim zdaniem, jest niedopuszczalne!

Trudno więc nie zgodzić się z Autorem opinii odrębnej, który przypomina, że „Co do zasady, warunki przynależne ochronie prawa niederogowalnego, takiego jak *ne bis in idem*, nie mogą być pozostawiane dyskrekcji państwa”.⁸⁸ Jego zdaniem: „*Ne bis in idem* traci swój charakter *pro persona*, obalony przez ściśle *pro auctoritate* stanowisko Trybunału”.⁸⁹

Nie sposób w związku z tym nie przypomnieć, że: podatnik to też człowiek; że służą mu prawa człowieka; że jego podatki to kwestia związana z jego interesami własnościowymi; że także państwo ma za zadanie ochronę praw człowieka – zabezpieczając uiszczanie podatków, powinno to czynić z poszanowaniem praw człowieka; wreszcie, że sam Trybunał jest trybunałem praw człowieka i na ich straży niezłomnie ma stać, a nie stawać się rzecznikiem racji państwa, wbrew prawom człowieka bądź ze sprytnym ich omijaniem.

Nie może zapominać o swojej funkcji obrońcy praw podatnika-człowieka, opartych w systemie normatywnym Konwencji na trzech filarach: prawa do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia/własności (*art.1 Protokołu I*); prawa do słusznego/rzetelnego procesu w kontekście praw i obowiązków o charakterze cywilnym bądź oskarżenia karnego (*art.6 ust.1 Konwencji*) oraz zakazu ponownego ścigania, sążenia i karania (*art.4 Protokołu VII*).

88

Ibidem, pkt 53 ak.2. Zwłaszcza, że „skazanie karne jest wnioskiem z góry przesądzonym, gdy przestępstwo administracyjne już zostało ustalone w oparciu o niższy ciężar dowodu”, a wchodzi w grę obowiązek współdziałania z władzami podatkowymi w postępowaniu administracyjnym” - *ibidem*, pkt 62.

89

Ibidem, pkt 79.

3. T. Jasudowicz,
Podatki a ochrona własności
w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka

Nauka toruńska już wcześniej podejmowała badania nad orzecznictwem strasburskim dotyczącym pobierania podatków. Spoglądała jednak na to zagadnienie wyłącznie z perspektywy prawa do rzetelnego procesu, ograniczając się do wskazania jako jednego z „potencjalnych punktów styku” m.in. „prawa własności (art.1 Protokołu nr 1)”.¹ W siedem lat później nasz dzisiejszy znakomity Jubilat Profesor Bogumił Brzeziński, uwzględniając kontekst Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC) w swoich badaniach nad brytyjskim *Human Rights Act*, wskazywał na możliwość zastosowania tego przepisu i przedstawiał w tej mierze cztery sprawy z brytyjskiej praktyki krajowej.² Nie podjął jednak badań nad relacją między standardami ochrony własności w systemie EKPC a zapewnianiem uiszczania podatków przez państwa-strony. Tą luką zatem w niniejszym opracowaniu się zajmę.

Art.1 Protokołu I do EKPC, składający się z dwóch nie numerowanych ustępów, gwarantuje w ust.1 „każdej osobie fizycznej i prawnej...prawo do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia” (*zd.I*), dodając zakaz „pozbawienia własności”, chyba że „w interesie publicznym”, „na warunkach przewidzianych przez prawo” i „zgodnie z zasadami ogólnymi prawa międzynarodowego” (*zd.II*). Jednakże, stosownie do ust.2, nie będzie to „w żaden sposób godzić w prawo państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym” bądź „dla

1

Por.: M.Balcerzak, A.Zalasiński, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art.6 ust.1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2002, nr 1, s.27-44, na s.28.

2

B.Brzeziński, *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, red. T.Jasudowicz, M.Balcerzak, t.I, Toruń 2009 TNOiK, s.65-79, na s.75-77.

zapewnienia uiszczania podatków” albo „innych należności lub kar pieniężnych”.³

Z komentarzem [TJ1]:

Z komentarzem [TJ2R1]:

Postanowienia te w sformułowaniach swoich są niejednoznaczne i mogłyby być rozumiane jako potwierdzenie suwerennych kompetencji państwa, wyłączających więc ten zakres z dziedziny ochrony praw człowieka, konkretnie - z obszaru ochrony własności. Tak jednak nie jest, skoro ona także tu podlega potwierdzeniu, jako że chodzi w istocie o uregulowanie li tylko „sposobu korzystania” z niej. Wątpliwości te co do zasady stałe i konsekwentnie wyjaśnia orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC).

W wyroku *Sporrong i Lönnroth przeciwko Szwecji* Trybunał wskazał, że art.1 składa się z „trzech odmiennych norm”, przy czym „norma pierwsza, która ma charakter ogólny, wyraża zasadę niezakłóconego korzystania z własności” (*ust.1, zd.I*); norma druga dotyczy pozbawienia własności i poddaje je pewnym warunkom” (*ust.1, zd.II*); „norma trzecia uznaje, że (państwa) mają tytuł do kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym, poprzez stosowanie takich ustaw, jakie uznają za konieczne” (*ust.2*).⁴

Z kolei w wyroku *James i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* wprowadził Trybunał istotne uzupełnienie: „Te trzy normy nie są jednak <odmienne> w sensie braku związku między nimi. Normy druga i trzecia dotyczą konkretnych przykładów ingerencji w prawo do niezakłóconego korzystania z własności i powinny być zatem pojmowane w świetle zasady ogólnej wyrażonej w normie pierwszej”.⁵

Takie podejście interpretacyjne utrzymuje Trybunał po dziś dzień. W grudniu 2018 r. Wielka Izba Trybunału, konsekwentnie nadal wskazując na trzy normy art.1 Protokołu I, potwierdziła: „*Le deuxieme et la troisieme, qui ont trait a des exemples particuliers d'atteintes*

3

Tekst polski /w:/ *Międzynarodowa ochrona praw człowieka, Wybór źródeł*, oprac. M.Balcerzak, Toruń 2007 TNOiK, II-A/2.

4

Case of Sporrong and Lönnroth v. Sweden, wyrok z 23 września 1982, par.61.

5

Case of James and Others v. the United Kingdom, wyrok z 21 lutego 1986, par.37 *in fine*. Por. też: *Case of Hutten-Czapska v. Poland*, wyrok z 22 lutego 2005, par.142.

au respect des biens, doivent s'interpreter a la lumiere du principe consacre par la premiere”.⁶

Odnosi się to do całej substancji normy trzeciej, a więc również do „zapewnienia uiszczenia podatków”. Zatem, problemy podatkowe – czy to się państwu podoba, czy nie – muszą być

postrzegane i załatwiane w świetle zasady prawa każdej osoby fizycznej i prawnej do niezakłóconego korzystania ze swojej własności.

Nie oznacza to w żadnym razie zakwestionowania solidnych kompetencji państwa w tej dziedzinie. W wyroku *Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH* Trybunał stwierdził, że „znaczenie, jakie autorzy Konwencji przywiązywali do tego aspektu art.1 ust.2 można wywodzić z faktu, że na stadium, gdy proponowany tekst nie zawierał jeszcze tak wyraźnego odniesienia się do podatków, już był on rozumiany jako rezerwujący kompetencję państw do wydawania ustaw fiskalnych, jakie uznają za pożądane, zawsze jednak pod warunkiem, że środki w tej dziedzinie nie oznaczają arbitralnej konfiskaty”.⁷

W najnowszym orzecznictwie ETPC wyraźnie się podkreśla „ochronę przed arbitralnością” jako istotną funkcję art.1 Protokołu I. Tak np. w wyroku *Melo Tadeu* przeciwko Portugalii Trybunał przypomniał, że „by dawać się pogodzić z art.1 Protokołu I ingerencja w prawo danej osoby do poszanowania jej mienia powinna przede wszystkim szanować zasadę legalności i nie przybierać charakteru arbitralnego”.⁸ W wyroku *Khodorkovskiy i Lebedev* przeciwko Rosji rząd rosyjski twierdził, że „suma niezapłaconych podatków nie stanowi <mienia> skarżących w rozumieniu Konwencji”; Trybunał jednak podkreślił, że fakt, iż na Yukosie i pierwszym skarżącym ciążył „zaległy dług podatkowy” „nie może usunąć z sum odzyskiwanych od Yukosa i/albo od pierwszego skarżącego ochrony gwarantowanej przez

6

Affaire Lekic c. Slovenie, wyrok Wielkiej Izby Trybunału z 11 grudnia 2018, par.92.

7

Case of Gasus Dosier- un Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, wyrok z 23 lutego 1995, par.59. Powołano się przy tym na konkretny element *travaux preparatoires* Konwencji.

8

Affaire Melo Tadeu c. Portugal, wyrok z 23 października 2014, par.77. Por. też: *Case of Kohodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, wyrok z 25 lipca 2013, par.870; *Case of R.Sz. v. Hungary*, wyrok z 2 lipca 2013, par.53.

art.1 Protokołu I do Konwencji”.⁹

Poniekąd odwrotnie, w sprawie *Dangeville* chodziło o zwrot niesłusznie nadpłaconego podatku VAT, należny zarówno na podstawie prawa wspólnotowego, jak i wcześniejszego orzecznictwa francuskiego. Rząd utrzymywał, że nie wchodzi w grę „mienie”, podlegające

ochronie w systemie Konwencji, podczas gdy skarżąca zarzucała właśnie „pozbawienie mienia”. Trybunał uznał, że „Tego rodzaju wierzytelność <postrzegana jest jako wartość patrymonialna>, a zatem ma charakter <mienia> w rozumieniu zd.I art.1 Protokołu I, który - co za tym idzie – znajduje tu zastosowanie”.¹⁰ Trybunał nie wykluczył, iż – tak, jak zarzucała skarżąca - ingerencja taka „może być postrzegana jako tego rodzaju pozbawienie własności”; jego zdaniem jednak, „bardziej naturalnym byłoby badanie zarzutów z punktu widzenia reglamentacji korzystania z mienia w interesie powszechnym <dla zapewnienia uiszczania podatków>, co zawiera norma wyrażona w ust.2”.¹¹

Na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że – skoro tylko w zd.II ust.1 akcentuje się, że pozbawienie własności musi następować „na warunkach przewidzianych przez prawo”, podczas gdy według ust.2 państwo może wydawać ustawy, „jakie uzna za konieczne” – dla zapewnienia uiszczania podatków państwo dysponuje niczym nie ograniczoną kompetencją. Tak jednak nie jest. Trybunał przypomina, że w stosunku do obydwu ustępów art.1 „pierwszym i najważniejszym wymogiem (...) jest to, by wszelka ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była legalna”.¹²

9

Khodorkovskiy and Lebedev, par.872. Toteż uznał, że „wchodzący w niniejszej sprawie w grę obowiązek zapłacenia pewnej sumy <zaległych podatków> może być rozumiany jako ingerencja w jego mienie, wchodząca w zakres art.1 Protokołu I” – *ibidem*, par.873.

10

Case of SA Dangeville v. France, wyrok z 26 marca 2002, par.48. Trybunał dodał, że „skarżącej służyła co najmniej prawowita ekspektatywa zwrotu spornej sumy” – *ibidem*, *in fine*.

11

ibidem, par.51. Postanowił więc zbadać sprawę w świetle zd.I ust.1, zwracając uwagę na to, że „te dwie normy nie są pozbawione więzi wzajemnej, a zajmują się li tylko konkretnymi przykładami godzenia w prawo własności, a zatem powinny być interpretowane w świetle zasady uświęconej przez zd.I ust.1” – *ibidem*, *in fine*. Por. *Case of Jahn and Others v. Germany*, wyrok Wielkiej Izby z 30 czerwca 2005, par.78-79.

12

Khodorkovskiy and Lebedev, par.869. Natychmiast po ustaleniu zastosowalności art.1 Protokołu I, Trybunał przystąpił do kwestii: „czy taka ingerencja miała legalną podstawę oraz czy dawała się pogodzić z zasadą proporcjonalności inherentną w tym postanowieniu”. – *ibidem*, par.873 *in fine*.

W sprawie węgierskiej Trybunał podkreślił nie tylko to, że „art.1 Protokołu I wymaga, by jakakolwiek ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była zgodna z prawem”,¹³ jako że „istnienie podstawy prawnej w prawie krajowym nie wystarcza do zaspokojenia zasady zgodności z prawem”, albowiem podstawa taka „musi dysponować

jakością, a mianowicie musi dawać się pogodzić z *rule of law* oraz musi zawierać gwarancje przeciwko arbitralności”.¹⁴

W związku z niedopuszczalnym moim zdaniem, tłumaczeniem „*law*” w języku Konwencji jako „ustawy” oraz – co stąd wynika – z restryktywnym postrzeganiem testu legalności, warto zwrócić uwagę, że w sprawie rosyjskiej Trybunał podkreślił, że „koncepcja <legalnej podstawy> nie ogranicza się do ustawodawstwa”, jako że „jasne, spójne i publicznie dostępne orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla <zgodnej z prawem> ingerencji w prawa gwarantowane przez Konwencję(...)”.¹⁵

Z drugiej strony, by nadmiernie nie krępować państwa, Trybunał spostrzega, że „W sprawach ogólnej polityki społecznej i gospodarczej (*co odnosi się także do zapewniania uiszczania podatków – przyp. T.J.*), co do których – rozsądnie rzecz biorąc – opinie w demokratycznym społeczeństwie mogą znacznie się różnić, twórcy polityki krajowej winien być przyznany szczególnie szeroki margines oceny”.¹⁶ W każdym praktycznie wyroku ETPC akcentuje przysługujący państwu pozwanemu szeroki margines oceny, tak co do stanowienia

13

R.Sz., par.35. Dodał przy tym, że „*rule of law*, jedna z fundamentalnych zasad demokratycznego społeczeństwa, jest pojęciem inherentnym we wszystkich artykułach Konwencji”.

14

Ibidem, par.36. Normy dopuszczające ingerencję powinny być przy tym „wystarczająco dostępne, precyzyjne i przewidywalne”; muszą też „zapewniać minimalne gwarancje proceduralne współmierne do wchodzącej w grę zasady” – *ibidem*, par. 37. Por. *Melo Tadeu*, par. 77.

15

Khodorkovskiy and Lebedev, par.881.

16

R.Sz., par.38. Trybunał akcentuje, że w sferze podatków „państwom trzeba przyznać pewien stopień dodatkowego poszanowania i elastyczności w wykonywaniu ich funkcji fiskalnych na podstawie testu legalności” – *ibidem*, par.39. Nie wykluczył nawet wyjątkowego „opodatkowania retroaktywnego”, gdy usprawiedliwia to „faktycznie oczywisty i przemożny interes publiczny, dla zapewnienia, by jednostki nie wykorzystywały w złej wierze okazji wprowadzenia nowego reżimu uiszczania podatków” – *ibidem*, par.40.

ustaw,¹⁷ koncepcji interesu publicznego/powszechnego,¹⁸ czy też spełniania testu słusznej równowagi albo testu proporcjonalności.¹⁹ W sprawie chorwackiej, w której na plan pierwszy wysuwał się aspekt dyskryminacyjny, Trybunał zaakcentował taki margines w sferze „ogólnych środków strategii gospodarczej lub społecznej”, co obejmowało także „środki w obszarze

opodatkowania”, przy czym „wszelkie takie środki muszą być urzeczywistniane w sposób niedyskryminacyjny i muszą być zgodne z wymogami proporcjonalności”.²⁰ Podkreślił jednocześnie, że „bez względu na zakres marginesu oceny państwa, ostateczna decyzja co do przestrzegania wymagań Konwencji należy do Trybunału”.²¹

Literalnie rzecz biorąc, na rzecz dopuszczalności pozbawienia własności (*ust.1, zd.II*) przemawiać ma „interes publiczny” (*ang. public interest*). podczas gdy reglamentacja korzystania z własności (*ust.2*) uwarunkowana jest „interesem powszechnym” (*ang. general interest*). Trybunał postrzega koncepcję interesu w zasadzie tak, jakby nie było rozróżnienia na interes „publiczny” i „powszechny”, niejednokrotnie mówi w kontekście *ust.2* także o „interesie publicznym”, chociaż tekst traktatowy ma wyraźnie na względzie „interes powszechny”. Moim zdaniem, jest to pewne pomieszanie pojęć i szkodliwy brak precyzji w orzecznictwie.

W sprawie węgierskiej Trybunał wyjaśnił, że „Na podstawie systemu ochrony ustanowionego przez Konwencję to do władz krajowych należy ustalanie pierwotnej oceny co do istnienia problemu zainteresowania publicznego wymagającego środków pozbawienia własności bądź ingerencji w niezakłócone korzystania z mienia”.²² Dodał ponadto: „Nawet jeśli

17

Por.: *Jahn and Others*, par.113; *R.Sz.*, par.54; *Khodorkovskiy and Lebedev*, par.870.

18

Por. np.: *R.Sz.*, par.44 i 48.

19

Por.np.: *Luordo*, par.69; *R.Sz.*, par.59.

20

Case of *Guberina v Croatia*, wyrok z 22 marca 2016, par.73.

21

Ibidem, in fine

22

R.Sz., par.44. Por. też: par.45, 48 i 50.

miało to miejsce na warunkach przewidzianych przez prawo – mając na myśli brak arbitralności - oraz w interesie publicznym, ingerencja w prawo do niezakłóconego korzystania z mienia zawsze musi osiągać <śluszną równowagę> między wymaganiami

interesu powszechnego społeczeństwa a wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki”.²³

We wszystkich sprawach dotyczących ingerencji w korzystanie z własności, także kontekście zabezpieczenia uiszczania podatków, Trybunał bardzo silnie akcentuje właśnie wymóg osiągnięcia słusznej równowagi. Już w wyroku Luordo Trybunał przypomniał, że „środek ingerencji powinien zapewniać <śłuszną równowagę> między wymogami interesu powszechnego a wymogami zapewnienia praw podstawowych jednostki. Badanie takiej równowagi przejawia się w strukturze całości art.1, a więc także w jego ust.2; powinien zachodzić rozsądny stosunek proporcjonalności między użytymi środkami a realizowanym celem”.²⁴ W wyroku Melo Tadeu Trybunał wyraził potwierdził, że „Ta <śłuszną równowagą> powinna istnieć, nawet jeśli chodzi o sytuacje, gdy państwo wprowadza w życie zapewnienie uiszczania podatków bądź innych należności lub grzywien”.²⁵

Wchodzący w daną sprawę w grę element dyskryminacyjnego postępowania państwa ułatwia stwierdzenie naruszenia wymaganych standardów ochrony własności. Tak np. zarzut dyskryminacji podniesiono w sprawie Jahn i Inni, jednakże Trybunał stwierdził istnienie „*clear justification*” dla zarzucanej odmienności traktowania.²⁶ Przeciwnie, w sprawie austriackiej

23

Ibidem, par.49 oraz par.50-51. Por. *James and Others*, par.41 i 45; *Khodorkovskiy and Lebedev*, par.870; *Melo Tadeu*, par.76-77.

24

Luordo, par.69. Por. *Dangeville*, par.52. Właśnie zerwanie „śłusznej równowagi” stało w tej sprawie u podstaw stwierdzenia naruszenia art.1 Protokołu I – *ibidem*, par.61-62., Por. też: *Case of Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium* wyrok z 20 listopada 1995, par.38; *Jahn and Others*, par.93, 109 i 117; *R .Sz.*, par.31 ak.2 i 49-50; *Khodorkovskiy and Lebedev*, par.870; *Case of Nieftianaya Kopaniya Yukos v. Russia*, wyrok z 31 lipca 2014, par .27.

25

Melo Tadeu, par.78.

26

Jahn and Others, par.124, w zw. z par.118-119. Chodziło o tytuł do dziedziczenia obszarów rolnych w b. NRD, w związku ze zjednoczeniem Niemiec.

Trybunał stwierdził naruszenie art.1 Protokołu I, ponieważ przepis ustawy miał charakter dyskryminacyjny i „skarżąca wspólnota podlegała w rezultacie zastosowania tego przepisu szkodliwej dyskryminacji ze względu na religię”.²⁷ Z kolei w sprawie węgierskiej Trybunał uznał

sens zarzutu na podstawie art.14 Konwencji, nie przystąpił jednak do merytorycznego zbadania go, ponieważ już wcześniej stwierdził naruszenie art.1 Protokołu I wziętego oddzielnie.²⁸ I przeciwnie, w wyroku Guberina Trybunał najpierw badał zarzut dyskryminacji i stwierdził, że państwo pozwane „nie dostarczyło obiektywnego i rozsądnego usprawiedliwienia dla swego braku wzięcia pod uwagę – przy dokonywaniu oceny obowiązku podatkowego – nierówności inherentnej w sytuacji skarżącej”.²⁹

Jak widać, dziedzina podatków nie stanowi nieskrępowanej suwerennej kompetencji państwa, wyjętej z obszaru funkcjonowania praw człowieka, a konkretnie - wyłączonej ze sfery wymagań ochrony prawa własności. Sprawy podatkowe podlegają zatem ocenie zarówno w świetle ogólnych zasad systemu Konwencji, jak i konkretnych kryteriów i wymogów art.1 Protokołu I do Konwencji, w tym zasad legalności i proporcjonalności oraz wymagań interesu publicznego/powszechnego i słusznej równowagi. Państwu przysługuje, co prawda, szeroki margines oceny i to państwo dokonuje pierwotnej oceny, ale to Trybunał ostatecznie sprawuje nadzór europejski i to do niego należy ostateczne rozstrzygnięcia, czy wymogi te zostały dochowane, czy też – przeciwnie – doszło do naruszenia art.1 Protokołu I do Konwencji. Zatem sprawy i spory podatkowe – owszem, z uznaniem szerokich kompetencji państwa, ale jednak – mieszczą się w dziedzinie praw własnościowych.

Skoro tak, tym bardziej szkoda, że Trybunał – głośno podkreślając postrzeganie „Konwencji jako całości” oraz swoją dbałość o „harmonię między jej postanowieniami” – bada spory podatkowe w kontekście zarzutów naruszenia art.6 Konwencji, zwłaszcza dotyczące „praw i obowiązków o charakterze cywilnym”, nie zwracając w ogóle uwagi na implikacje

27

Case of Jehovahs Zeugen in Osterreich v. Austria, wyrok z 25 września 2012, par.36-37, w zw. z par.32.

28

R.Sz., par.70, w zw. z par.54. Wyjaśnił przy tym: „choć zarzut ten jest również dopuszczalny, nie ma powodu dla odrębnego badania tych samych faktów ze stanowiska art.14 Konwencji”.

29

Guberina, par .98. Doszło zatem do naruszenia art.14 Konwencji, w zw. z art.1 Protokołu I nie ma potrzeby oddzielnego badania kwestii na podstawie samego art.1 – *ibidem*, par.99-100.

płynące ze standardów ochrony własności.³⁰ Co prawda, w ostatnich wyrokach Trybunał już nie postrzega postępowania podatkowego i spraw podatkowych jako pozostających poza zakresem zastosowalności art.6 ust.1 i skłania się do uznania, że mogą one nabierać

charakteru „praw i obowiązków o charakterze cywilnym”. Nie nawiązuje przy tym jednak w ogóle do art.1 Protokołu I.

Warto dodatkowo zauważyć, że Trybunał - spotykając się z zarzutami naruszenia w postępowaniach podatkowych zakazu ponownego ścigania i karania na podstawie art.4 Protokołu VII do Konwencji – owszem, uwzględni wymóg jego interpretacji „w świetle zasad ogólnych dotyczących odpowiadających mu słów <oskarżenie karne> i <kara> w art.6 i 7 Konwencji”, ale do standardów ochrony własności w ogóle się nie odnosi.³¹

I o to mam do Trybunału największa pretensję. Z jednej strony bowiem, Trybunał słusznie postrzega „zabezpieczenie uiszczania podatków” jako element składowy standardów ochrony własności, jako kwestie dotycząca „*proprietary rights*”, by – z drugiej strony - w ogóle o tym zapominać przy badaniu zarzutów opartych na art.6 ust.1 Konwencji albo na art.4 Protokołu VII do Konwencji. Trudno nie zgodzić się z opinią sędziego Pinto de Albuquerque, że Trybunał odstępuje – zwłaszcza w najnowszej sprawie norweskiej – od podejścia *pro persona*, w istocie przyjmując stanowisko jednostronnie korzystne dla państwa, a więc *pro auctoritate*.³²

Nie może Trybunał przyjmować na swoje barki misji rzecznika *raison d'Etat*, zapominając o tym, że jest i pozostać musi trybunałem praw człowieka właśnie. Nie wolno mu zapominać o swojej misji obrońcy praw podatnika-człowieka, opartych w systemie normatywnym Konwencji na trzech filarach: prawa do niezakłóconego korzystania ze swojej

30

Case of Ferrazini v. Italy, wyrok z 12 lipca 2001, par.29. Por.: *Case of Segame SA v. France*, wyrok z 7 czerwca 2012, par.56-59; *Case of Janosevic v. Sweden*, wyrok z 23 lipca 2002, par.65-58; *Case of Jussila v. Finland*, wyrok z 23 listopada 2006, par.30-36.

31

Case of Hakka v. Finland, wyrok z 20 maja 2014, par.37. Por. też: *Case of Lucky Dev v. Sweden*, wyrok z 27 listopada 2014; *Case of A. and B. v. Norway*, wyrok z 15 listopada 2016.

32

Dissenting Opinion of Judge Pinto de Albuquerque, (w:) A. and B., s.53-92, cz.II,V.B., pkt 60-77.

własności (*art.1 Protokołu I do Konwencji*); prawa do rzetelnego procesu (*art.6 Konwencji*); a także zakazu ponownego ścigania i karania (*art.4 Protokołu VII do Konwencji*). Substancja i Oistota zawiera się w art.1 Protokołu I i nie wolno jej tracić z pola widzenia, badając spory podatkowe na podstawie innych postanowień Konwencji i jej Protokołów.

4. P. van Dijk, G.J.H. van Hoof,

Theory and Practice of the European Convention on Human Rights,

Wyd.II, Deventer-Boston 1990

s.465

Szeroki margines dyskrecji znajduje również zastosowanie w przypadku drugiego ograniczenia w ak.II – zabezpieczenia płatności podatków bądź innych należności lub grzywien – co do którego – jak się wydaje – nie wymaga się, by środek krajowy był „zgodny z interesem powszechnym” (*W swym raporcie w sprawach Grecji Komisja stwierdziła więc odn osnie do tego ostatniego postanowienia, że nie przewiduje ono żadnego ograniczenia, ani co do formy, ani co do rozmiaru – YB XII, 1969, s.185*). Zatem kompetencja władz krajowych co do ustalania podatków, nakładania grzywien (*z należytym przestrzeganiem art.7*), do wnoszenia obowiązkowych składek zabezpieczenia społecznego i nakładania innych ciężarów (*np. ciężar w zw...z budową drogi sk.7489/76, X p.Niemcom, DR 9/1978, s.114; Por. sk.7669. Company C p. Hollan dii, DR 15/1979, s.134: składka na organizację zakładową wymagana na mocy układu zbiorowego genralnie uznanego za wiżący przez rząd*) pozostawiona jest nietknięta tak długo, jak długo istnieje dla nich podstawa prawna, nie wchodzi w gre żadna dyskryminacja, a kompetencje nie są wykorzystywane w celu innym niż cel, dla którego zostały one nałożone.

5. B.Brzeziński, Prawo podatkowe.

Zagadnienia teorii i praktyki, Toruń 2017 TNOiK

s.73

Podatnik, *homo oeconomicus*, stara się minimalizować wysokość obciążenia podatkowego. Istnieją zazwyczaj ku temu rozliczne możliwości, poczynając od powstrzymania się od działalności podlegającej opodatkowaniu, a na uchylaniu się od opodatkowania czy oszustwie podatkowym kończąc.(...)

Wydaje się, że najbardziej przekonujący i użyteczny zarazem jest podział na oszczędności podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania.

s.89

Klauzule generalne zapobiegające unika niuu opoidatkowania nie dotycza konkretnych sytuacji, jakie powstać mogą na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych, ale z założenia maja obejmować całość bądź istotną część zjawisk uznawanych za unikanie opodatkowania i określaja zarówno kryteria oceny zachowań podatników z punktu widzenia potrzeby utrzymania adekwatności opodatkowania, jak i ewentualne skutki prawne stwierdzenia faktu, że zachowanie podatnika prowadzi do powstania sytuacji, w której opodatkowanie staje się nieadekwatne. (...)

s.90

Klauzula generalna pociąga za sobą co najmniej dwie konsekwencje: pierwsza to naruszenie zasady pewności prawa i równości wobec prawa, a druga to naruszenie zasady ustawowego kształtowania wysokości obciążenia podatkowego.(...)

s.91-92

Obowiązek zgłaszania, a nawet uprzedniej rejestracji możliwych do zastosowania schematów podatkowych przez tych, którzy je układają, wdrażają w życie bądź też są ich beneficjentami (podatnicy), jest wzmacniany sankcjami pieniężnymi – niekiedy relatywnie wysokimi – stosowanymi za naruszenie obowiązków rejestracyjno-informacyjnych.(...) uchylanie się od opodatkowania jest zawsze uważane za czyn kryminalny, natomiast uchylanie się od opodatkowania nie jest takim czynem, chociaż ustalenie tego rodzaju faktu może pociągać za sobą sankcje podatkowe (administracyjne).(...)

s.93

Daje się współcześnie zaobserwować wyraźny trend zarówno wzrostu liczby czynów uznawanych w poszczególnych państwach za karalne, jak i jednocześnie przesuwanie ciężaru penalizacji z obszaru prawa karnego na obszar prawa podatkowego, tj. zastępowanie w coraz szerszym zakresie kar kryminalnych sankcjami (karami) typu administracyjnego.(...)

s.98

Podatki wyrażają jednak – w kategoriach fiskalnych – treść stosunku moralnego, łączącego jednostkę i wspólnotę. Ten stosunek ma charakter dwustronny, określając całokształt form uczestnictwa jednostki w życiu wspólnoty, współudział w budowaniu infrastruktury dóbr wspólnych, obowiązki wspólnoty wobec obywateli i korzyści z funkcjonowania we wspólnocie. Prawo podatkowe formalizuje zatem i instytucjonalizuje zobowiązania jednostki wobec wspólnoty, w której uczestniczy, wyraża i definiuje zarówno moralny aspekt stosunku jednostki do wspólnoty, jak i wyznacza podstawy dla jej sprawnego, zharmonizowanego funkcjonowania.(...)

s.98-99

(...) moralny aspekt stosunku podatkowego wyraża określony stopień wewnętrznej akceptacji dla podatków, podczas gdy etyczny odnosi się raczej do oceny zgodności postępowania z normami prawnymi i etycznymi, wspomagając posłuszeństwo normom prawa podatkowego. Pozytywny stosunek dla dobra wspólnego i obowiązków jest w obu postawach i odpowiadających im terminach taki sam: w sensie czysto zewnętrznym (behawioralnym) jedni i drudzy płaci podatki. Człowiek moralny płaci je jednak w wymaganym wymiarze dlatego, że akceptuje podatki jako obywatelska powinność, którą każdy powinien na siebie brać. Jego stosunek do państwa i życia we wspólnocie wyraża się w sumiennym i rzetelnym płaceniu podatków. Rozumie on, że podatki są dobrym sposobem rozkładania ciężaru utrzymania wspólnotowej infrastruktury dóbr. Człowiek etyczny płaci podatki, bo taka powinność jest na niego nałożona. Powinno się płacić podatki, więc je płaci.(...)

s.99

W podatkach podstawowe znaczenie zdaje się mieć etyka podatników, etyka pracowników administracji podatkowej, etyka doradców podatkowych oraz etyka sędziów sądów podatkowych.

s.129

Daniny publiczne(....) mogą mieć różną formę. Wśród danin, które mają formę pieniężną, wyróżnić można cztery podstawowe kategorie: podatki; opłaty; dopłaty; cła.(...)

s.130-131

(...) podatek charakteryzuje sześć (bądź – siedem) istotnych cech. Są to: 1/ przymusowy charakter; 2/ bezzwrotność; 3/ nieodpłatność; 4/ jednostronność ustalania; 5/ ogólny charakter; 6/ pieniężna forma; 7/ przeważnie nie.(...)

s.132

(...) danina publiczna, posiadająca wszystkie cechy podatku, nie zawsze będzie przez ustawodawcę nazywana podatkiem. Z różnych względów stosowane mogą być inne nazwy (wpłata, odpis, narzut, oprocentowanie itp.); o tym jednak, czy konkretna danina publiczna jest podatkiem, decydują jej cechy, a nie nazwa. (...)

s.133

W prawie podatkowym podatkiem jest, co to prawo za podatek uznaje.(...)

s.137

Podstawowe znaczenie wydaje się mieć podział podatków na podatki od dochodu, od majątku i od wydatków (konsumpcji).(...)

Istotne znaczenie ma podział podatków na bezpośrednie i pośrednie.(...) za podatki bezpośrednie można uznać te, które w swojej konstrukcji nawiązują bezpośrednio do dochodu, czyniąc go swoim przedmiotem, a za podatki pośrednie – te, które sięgają do innych zjawisk jako przedmiotu opodatkowania, ukrywając niejako jego związek z dochodem.

Podatkami bezpośrednimi są(....) przede wszystkim podatki dochodowe. Przykładem podatków pośrednich mogą być podatki konsumpcyjne, gdzie ciężar podatkowy spoczywa ostatecznie na nabywcy towarów i usług. (...) Z tego punktu widzenia podatki konsumpcyjne

też są podatkami od dochodu – tyle, że nie dochodu osiąganego, ale wydatkowanego. Nawiązują jednak do dochodu pośrednio, poprzez opodatkowanie wydatków. (...)

s.146

(...) podmiot podatku to podatnik, tj. osoba zobowiązana do zapłaty podatku. Podatnik to podmiot, na którym ciąży obowiązek świadczenia podatkowego.

Obok podatnika i organu podatkowego w stosunkach podatkowoprawnych uczestniczą niekiedy inne jeszcze podmioty, tj. płatnik podatku oraz inkasent podatku. Ich rola sprowadza się do zapewnienia sprawnego pobierania należności podatkowych.(...)

(...) przedmiotem podatku jest to, od czego podatek ma być płacony. (...)

s.147

Przedmiot podatku znajduje zazwyczaj swój wyraz w nazwie podatku, ta zaś – w tytule ustawy wprowadzającej w życie ten podatek. Przedmiot podatku jako zjawisko może mieć charakter incydentalny, jednorazowy (np. otrzymanie darowizny), powtarzalny (np. osiąganie dochodów w kolejnych latach podatkowych) lub ciągły (np. bycie właścicielem nieruchomości).(…)

s.148

Podstawa opodatkowania to ilościowo bądź wartościowo ujęty przedmiot podatku.(…) Od podstawy opodatkowania odróżnić należy podstawę obliczenia podatku. (...) Jeżeli przepisy dotyczące danego podatku korekty takiej nie przewidują, podstawa opodatkowania jest jednocześnie podstawą obliczenia podatku.(…)

s.149

Stawka procentowa to relacja pomiędzy wielkością świadczenia podatkowego a wielkością podstawy obliczenia podatku (np.5%). W praktyce podatkowej stawka procentowa – będąca z matematycznego punktu widzenia, stopą procentową - służy do ustalania wysokości świadczenia podatkowego przy znanej wysokości podstawy obliczenia podatku.(…)

Stawka procentowa stała występuje wtedy, gdy jedna i ta sama stawka znajduje w danym podatku zastosowanie do obliczania wysokości świadczenia podatkowego niezależnie od tego, jaka jest wielkość podstawy obliczenia podatku. (...)

Przeciwieństwem stałej stawki procentowej jest skala podatkowa. Skala podatkowa to zbiór uporządkowanych - rosnąco lub malejąco – stawek procentowych (a niekiedy mieszanych, tj. kwotowo-procentowych), znajdujących zastosowanie w odniesieniu do różnych wielkości podstawy obliczenia podatku.(...)

s.150

Wyróżnia się dwa podstawowe typy skal podatkowych, tj. skalę progresywną i skalę regresywną.

Istotą skali podatkowej progresywnej jest to, że wraz ze wzrostem podstawy obliczenia podatku rośnie wysokość stawek podatkowych, służących do obliczenia wysokości świadczenia podatkowego.(...)

Przeciwieństwem skali progresywnej – z punktu widzenia relacji między podstawą obliczenia podatku a stawkami podatkowymi – jest skala podatkowa regresywna. Istotą skali podatkowej regresywnej jest to, że wraz ze wzrostem podstawy obliczenia podatku maleją stawki podatkowe.(...)

s.153

Zwolnienie podatkowe ma miejsce wówczas, gdy określona kategoria stanów faktycznych bądź prawnych mieści się w ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych danego podatku, ale przepis prawa wyłącza ją w sposób wyraźny od opodatkowania.(...) Od zwolnień podatkowych odróżnić należy wyłączenia od opodatkowania (np. „opodatkowaniu nie podlega...”), będące wyrazem całkowitego *desinterestment* prawodawcy podatkowego określonymi kategoriami stanów faktycznych bądź prawnych najczęściej z tego powodu, że objęte są przedmiotowo-podmiotowym zakresem innych podatków.

Ulgi podatkowe polegają na ograniczeniu wielkości obciążenia podatkowego – w określonych przypadkach - w stosunku do obciążenia przyjętego za przeciętne w danym podatku. Ulgi – podobnie jak zwolnienia - mogą mieć charakter przedmiotowy, podmiotowy bądź mieszany.(...)

s.154

Prawo określa terminy zapłaty poszczególnych podatków.(...) Warunki zapłaty podatku to zapłata bądź to bezpośrednio przez podatnika, bądź to za pośrednictwem płatnika lub inkasenta.(...)

s.199

(...) postępowanie podatkowe jest podstawową– chociaż nie jedyną – płaszczyzną relacji pomiędzy podatnikami i administracją podatkową. Zasady postępowania podatkowego oraz odpowiadające im instytucje mają na celu utrzymanie swoistego *equilibrium* między potrzebą sprawnego wymierzania i pobierania podatków z jednej strony, a potrzebą zapewnienia minimum komfortu oraz ochronę praw podatnika - z drugiej. Specyfika postępowania podatkowego bierze się jednak stąd, że jest ono szczególnym postępowaniem administracyjnym – niekiedy jednym z wielu funkcjonujących w danym państwie, a niekiedy zaledwie drugim i aż drugim postępowaniem funkcjonującym obok tzw. ogólnego postępowania administracyjnego. (...)

s.200-201

Na uwagę zasługują z pewnością zasady ogólne postępowania podatkowego. W polskiej Ordynacji podatkowej katalog zasad ogólnych obejmuje zasadę legalizmu (art.120 O.p.), zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art.121 par.1 O.p.), zasadę udzielania informacji pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania (art.121 par.2 O.p.), zasadę prawdy jako podstawy rozstrzygnięcia, nakładającą na organy podatkowe obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art.122 O.p.), zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym (art.121 par.1 O.p.), zasadę przekonywania, nakładającą obowiązek wyjaśnienia stronom przez organy podatkowe zasadności przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy (art.124 IO.p.), zasadę szybkości i prostoty postępowania (art.125 par.1 O.p.), zasadę załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego (art.125 O.p.), zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art.127 O.p.) zasadę trwałości decyzji ostatecznych (art.128 O.p.) oraz zasadę jawności postępowania podatkowego dla stron (art.129 O.p.).(...)

s.201

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest w Polsce dosyć powszechnie uważana za jedną z istotnych gwarancji praworządnego działania organów podatkowych z jednej strony, a ochrony praw podatnika - z drugiej. (...)

s.202

Zasada dwuinstancyjności służy w pierwszej kolejności korygowaniu błędów orzeczniczych, a w każdym razie stwarza taką możliwość.(...)

s.203

Spory w sprawach podatkowych są rzeczą naturalną – one były, są i będą w przyszłości. Najlepszą strategią wobec nich jest tworzenie rozwiązań, mechanizmów i procedur pozwalających na zapobieganie ich powstawaniu. Jeśli nie jest to możliwe - co się nierzadko zdarza – to powinny funkcjonować odpowiednie mechanizmy i procedury rozwiązywania sporów. Jednym z takich mechanizmów jest sądowa kontrola decyzji administracyjnych (podatkowych).(…)

Sądownictwo bywa dwu- a niekiedy nawet trójinstancyjne. Sprawami podatkowymi zajmują się bądź to sądy powszechne, bądź to sądy administracyjne (niekiedy wyspecjalizowane sądy podatkowe). Niekiedy właściwość sądów – powszechnych bądź administracyjnych – zależy od rodzaju podatków.(…)

s.204

W Polsce kontrolę działalności administracji publicznej, w tym podatkowej, sprawują sądy administracyjne. Sądownictwo administracyjne od dnia 1 stycznia 2004 r. jest dwuinstancyjne.(…)

Konieczność wprowadzenia dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego wynikała z Konstytucji RP z 1997 r. Na szczeblu niższym sądownictwa administracyjnego działają wojewódzkie sądy administracyjne, rozpatrujące skargi podatników na decyzje ostateczne, wobec których wyczerpano jednocześnie administracyjny tok instancji. Sądy te działają kasatoryjnie, utrzymując decyzje w mocy bądź też uchylając je. Od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego przysługuje skarga kasacyjna do NSA, także działającego kasatoryjnie. (...)

Sądy administracyjne nie badają natomiast zgodności ustaw podatkowych z Konstytucją ani umowami międzynarodowymi. Właściwy w takich sprawach jest Trybunał Konstytucyjny. Każdy sąd może jednak przedstawić TK pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.(...)

s.219

Jednym z tradycyjnych kanonów polityki podatkowej jest zachowanie równości obciążeń podatkowych.(...)

s.220

Równość w opodatkowaniu uznawana jest niekiedy za indikator sprawiedliwości systemu podatkowego, co jest oczywistym nieporozumieniem, gdyż nie bierze się tu pod uwagę ani wysiłku, jaki wkladają poszczególni podatnicy w osiągnięcie takiego samego dochodu, ani też tego, że różni podatnicy mieć mogą różny poziom potrzeb, których zaspokojenie jest niezbędne choćby dla ich egzystencji.(...)

s.222

Dylematy wiążące się z polityką podatkową i dokonywanymi w jej ramach wyborami dobrze ilustruje dyskusja nad zasadnością stosowania progresji przy opodatkowaniu dochodów osób fizycznych.(...)

s.223

Zróżnicowa nie poglądów jest więc daleko idące. Tym niemniej wszyscy, praktycznie bez wyjątku, godzą się z tym, że nie należy obciążać podatkowo osob najbardziej potrzebujących. (...)

s.239

Reformy prawa podatkowego dotyczyć mogą różnych poziomów jego struktury, a nawet dotykać założeń aksjologicznych, na których zostało ono zbudowane. Założenia takie, jeśli są powszechnie akceptowane, powinny znaleźć wyraz w sformułowanych w ustawodawstwie podatkowym zasadach ogólnych prawa podatkowego. Stworzenie ustawowego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego – ze względu na znaczenie, jakie

katalog taki miałby dla praktyki stosowania prawa podatkowego, a zwłaszcza dla jego wykładni – zasługiwałoby na miano reformy prawa podatkowego.(...)

s.240

Paradoksalnie więc zasady opodatkowania mogą być dostosowywane do zmieniających się potrzeb, ale jednocześnie kosztem takiego działania jest zazwyczaj stopniowe pogarszanie się jakości prawa podatkowego. Ponadto zmiany „pełzające” prowadzą zazwyczaj do ewolucji struktur formalnych ustawy podatkowej w kierunku zwiększenia stopnia kawiistki. Akt prawny *ab initio* syntetyczny, pod wpływem zmian staje się zazwyczaj coraz bardziej kawiistyczny; nie zaobserwowano natomiast jak dotąd procesu biegnącego w przeciwną stronę.(...)

s.252

Potrzeba uproszczenia prawa podatkowego jest oczywista, ale samo uproszczenie trudne do przeprowadzenia.(...)

s.275

Prawo podatkowe jest odrębną gałęzią (dziedziną) prawa. (...)

s.276

Za takim poglądem przemawiają zwłaszcza takie okoliczności, jak istnienie zasadniczych różnic w samych założeniach i filozofii regulacji prawnej w prawie podatkowym w porównaniu z innymi dziedzinami zaliczanymi dotychczas do prawa finansowego (zwłaszcza z prawem budżetowym czy dewizowym), wyodrębnione i stanowiące określony system źródła prawa podatkowego, wyodrębnienie części ogólnej prawa podatkowego oraz własnej procedury, wykształcenie własnego systemu instytucji prawnych, pewne tradycje nazwnicze, funkcjonowanie międzynarodowych organizacji i stowarzyszeń zajmujących się badaniem prawa podatkowego, odrębności powstające na tle potrzeb dydaktyki uniwersyteckiej i badań naukowych (m.in. istnienie katedr prawa podatkowego na uniwersyteckich wydziałach prawa) itp.(...)

s.277

Cechami wyróżniającymi prawo podatkowe w systemie prawa są te, wymienione i omówione niżej:

a/ Prawo podatkowe należy do dziedziny prawa publicznego.(...) Prawo podatkowe służy bowiem gromadzeniu przez państwo zasobów pieniężnych służących finansowaniu rozmaitych potrzeb publicznych.(...)

b/ Prawo podatkowe tworzy stosunki prawne o charakterze tetycznym.(...)

s.278

(...) prawo podatkowe kształtuje takie stosunki społeczne, które istnieją tylko i wyłącznie na skutek obowiązywania prawa.(...)

s.279

c/

Cecha prawa podatkowego jest jego ścisły związek z gospodarką, a w konsekwencji uwarunkowanie jego kształtu i zasad stosowania prawami i prawidłowościami ekonomicznymi.(...)

s.280

d/ Prawo podatkowe jest dziedziną prawa relatywnie obszerną, z wyraźną tendencją wzrostu wolumenu przepisów.(...)

s.281

e/ Prawo podatkowe cechuje umiarkowany stopień kodyfikacji, a kodeksy podatkowe należą do rzadkości.(...)

s.282

f/ Prawo podatkowe jest labilną, dynamiczną dziedziną prawa. (...)

s.283

g/ Prawo podatkowe jest adresowane do szerokiego kręgu adresatów.(...)

h/ Prawo podatkowe jest prawem o charakterze ingerencyjnym; jego istotą jest bowiem legalne odbieranie obywatelom własności.(...) Własność, obok wolności, jest współcześnie jednym z najbardziej cenionych przez ludzi dóbr. W związku z tym legislacja podatkowej stawia się wysokie wymagania – zarówno co do formy, jak i treści przepisów. W Polsce prawo podatkowe jest jedyną dziedziną prawa, którego standardy tworzenia określa bezpośrednio Konstytucja RP (*art.217*). Ma to także wpływ na postulowane kanony wykładni przepisów prawa podatkowego, gdzie coraz częściej podkreśla się walor reguły interpretacyjnej *in dubio pro tributario* (*współcześnie – art.2a Ordynacji podatkowej*).

s.284

i/ Prawo podatkowe jest dziedziną o znacznym stopniu natężenia rozbieżności interesów stron stosunków prawnych, co w konsekwencji nadaje mu konfliktogenny charakter.(...)

j/ Prawo podatkowe określić można mianem „prawa podwójnej wykładni”. Przepisy zawierające hipotezy norm podatkowopravných nawiązują nierzadko nie bezpośrednio do zjawisk gospodarczych, będących przedmiotem opodatkowania, ale czynią to poprzez pryzmat form prawnych, w jakich zjawiska te się przejawiają. Oznacza to, że dokonanie wykładni, a następnie zastosowanie przepisu prawa podatkowego wymaga na wstępie dokonania prawidłowej oceny zjawiska gospodarczego w kontekście formy, w jakiej zostało ono ujęte – a tym samym dokonania wykładni przepisów prawa prywatnego. Dopiero poprawna wykładnia przepisów prawa prywatnego pozwala na ustalenie stanu faktycznego, kwalifikowanego następnie na gruncie przepisów prawa podatkowego.

k/

Jedną z cech charakterystycznych prawa podatkowego jest jego złożoność, na dodatek – jak się wydaje – rosnąca.(...)

s.285

l/ Prawo podatkowe charakteryzuje się znaczną głębią struktury normatywnej.(...)

m/ Formalizm prawa podatkowego jest oczywisty, a zakres i poziom formalizmu różnie.(...)

s.286

n/ Prawo podatkowe jest taką dziedziną prawa, w której elementy subiektywne jako kryteria oceny zachowań adresatów norm prawnych (podatników) nie odgrywają większego znaczenia.(...)

o/ Współczesne prawo podatkowe charakteryzuje się rosnącym stopniem umiędzynarodowienia oraz „europeizacji”.(...)

s.288

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić to, co w danym postępowaniu jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto wskazują kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), nadając kierunek wykładni przepisów prawa. Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzecznicy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego.(...)

s.292

Zasada ustawowej regulacji podatków ma znaczenie podstawowe dla systemów podatkowych w demokratycznych państwach prawnych. Jest to nie tylko zasada ogólna prawa podatkowego, ale także zasada konstytucyjna, spotykana w wielu państwach. W Polsce wyraża ją przede wszystkim art.84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

s.292-293

Wspomniany wyżej przepis Konstytucji RP to w założeniu przepis usprawiedliwiający istnienie podatków jako mechanizmu uszczuplania własności prywatnej, która, jak wiadomo, jest konstytucyjnie chroniona. Przepis ten w pewnym sensie „przy okazji” ustala, a właściwie potwierdza historycznie utrwaloną regułę ustawowego nakładania podatków. W tym aspekcie jego adresatem jest ustawodawca, obowiązany do przestrzegania zastrzeżonej formy ustawy dla prawa podatkowego. Zasada ta ma też znaczenie dla interpretacji prawa podatkowego, gdyż służy eliminacji z obrotu prawnego takich regulacji prawnych, które konstytucyjnego standardu nie spełniają. W odniesieniu do tej kwestii większe znaczenie przypisać należałoby

jednak art.217 Konstytucji RP, który precyzuje zasięg wyłączności ustawy w regulacji materii podatkowej.(...)

s.293

Zasada ogólności podatku – rozumiana...jako wymóg nakładania obowiązku płacenia podatków przez tworzenie norm abstrakcyjnych, adresowanych do określonych w sposób możliwie szeroki kategorii podmiotów-podatników.(...)

Zasada legalizmu w aspekcie materialnym oznacza nakładanie podatków w drodze ustawowej (parlamentarnej), w aspekcie proceduralnym zaś – nakaz działania administracji podatkowej na podstawie prawa i w granicach prawa.(...)

s.294

Zasada równości (niedyskryminacji)...zakłada takie samo traktowanie podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej. Sprzeciwia się ona przywilejom podatkowym oraz nieuzasadnionym preferencjom w opodatkowaniu.(...) Zasadę równości opodatkowania postrzega się niekiedy jako emanację konstytucyjnej zasady sprawiedliwości oraz powszechności opodatkowania.

s.294-295

Zasada niekonfiskatoryjności podatku – Zasada-zakaz opodatkowania konfiskacyjnego odnosi się przede wszystkim do opodatkowania dochodów i majątku.(...) Podatek służy do przejmowania własności środków pieniężnych przez związek publicznoprawny; nie powinien jednak przekraczać granicy, powyżej której – ze względu na relację podatku do zasobów finansowych podatnika – podatek spełniałby w istocie rzeczy funkcję konfiskaty mienia.(...)

Miarkowanie obciążeń podatkowych powinno mieć miejsce w kontekście potrzeby ochrony minimum egzystencji, ale także w kontekście nieograniczania społecznie pozytywnej aktywności ludzi przez odbieranie im znaczącej porcji dochodów z tego uzyskiwanych.(...)

s.295

Zasada zaufania, albo – bardziej precyzyjnie – zasada budzenia zaufania posatników do administracji podatkowej – wymaga rzetelności w działaniach tej ostatniej, transparentności postępowania, uprzedzania w miarę możliwości o działaniach podejmowanych wobec

podatnika, wyjaśniania ich merytorycznych podstaw etc.(...) W demokratycznym państwie prawnym (*art.2 Konstytucji RP*) oczywiste jest to, że organy władzy publicznej powinny budzić zaufanie obywateli do swojego postępowania.(...)

s.296

Zasada szybkości załatwiania spraw podatkowych

Zasada respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej. (...) zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro* – nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki inyterpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu – kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałyby w znacznym stopniu ten problem. W Polsce, w roku 2017 podjęto – w ograniczonym zakresie – próbe normatywizacji tej zasady.

s.296-297

Zasada nieretroakcji – (...) Treścią zasady nieretroakcji byłby zakaz retroaktywnego działania prawa podatkowego, tj. stosowania przepisów nowych do sytuacji zaistniałych wcześniej, przed wprowadzeniem w życie nowych przepisów.(...)

Retroaktywność przepisów prawa podatkowego nie jest systemowo wykluczona(...). W tym stanie rzeczy legislacja retroaktywna jest w zasadzie dopuszczalna - pod warunkiem, że jest dostatecznie usprawiedliwiona okolicznościami i że nie narusza istotnych wartości konstytucyjnych.(...)

s.298

Zasada respektowania prawa międzynarodowego i unijnego – (...) W Polsce zasada ta znajduje bezpośrednie umocowanie konstytucyjne, jako że art.9 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

Zasada pragmatyzmu – (...) pozwala organom administracji podatkowej na rezygnację z prowadzenia postępowań w sprawach drobnych, o niewielkiej wadze fiskalnej, ale za to pracochłonnych i nie rokujących dobrego finału. W istocie rzeczy chodzi tu o zasadę

oportunizmu, opartego o znaną już w prawie rzymskim (prywatnym) zasadę *de minimis* – jako przeciwstawienie zasady legalizmu.(...)

s.298-299

Zasada proporcjonalności – wymaga, by spośród możliwych do zastosowania przez administrację podatkową środków działania wybierać te, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników, a w każdym razie nie bardziej uciążliwe niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają. Chodzi o środki, które zarazem: mogą doprowadzić do „osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*). Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP (art.31 ust.3 oraz art.2); stanowi ona także zasadą prawa Unii Europejskiej.(...)

Zasada stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami – (...) *tempus regit actum*(...) W prawie podatkowym, ze względu na dużą dynamikę jego zmian, takie stosowanie przepisów ma nierzadko miejsce.

s.300

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika – (...) Zasada *in dubio pro tributario* została już wprowadzona do systemu polskiego prawa podatkowego w roku 2015.(...)

s.300-301

Zasada sądowej ochrony praw podatnika – (...) możliwość zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych do sądów administracyjnych. Prawo do rzetelnego procesu sądowego wynika zarówno z Konstytucji RP (art.45 ust.1), jak i z Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (art.6 ust.1). Waga interesów podatkowych, gdzie wadliwa decyzja podatkowa może zrujnować byt obywatela, w pełni uzasadnia formułowanie w tej dziedzinie prawa do sądu.

s.301

Zasada ograniczonego stosowania analogii – (...) w prawie podatkowym stosowanie analogii *legis*, a nawet analogii *juris* nie jest wykluczone.

Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wykładnia przepisów prawa podatkowego w drodze analogii (wykładnia *a simili*) nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków ani też ograniczenia uprawnień adresatów tych przepisów. (...)

Zasada stosowania przepisów proceduralnych dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami.

s.301-302

Zasada trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych – (...) jeśli ustawa nie stanowi inaczej, prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych prawem możliwości obniżenia wysokości podatku powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż – jak się wydaje – nie dłużej niż przez okres przewidziany dla zwrotu nadpłaty (w wypadku nie skonsumowanego zwolnienia podatkowego).

s.302

Zasada-zakaz wykorzystywania w postępowaniu dowodów zebranych przez administrację podatkową sprzecznie z prawem

s.302 i nn.

Zasada-postulat pewności prawa podatkowego(...)

s.308 i nn.

Problem sprawiedliwości podatkowej (zasada sprawiedliwości podatkowej)

s.338

Podstawowymi źródłami prawa we współczesnych systemach prawnych są akty normatywne i umowy międzynarodowe.(...)

s.339

W myśl art.84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Natomiast w myśl art.217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Przepisy te nie należą jednak do systemu prawa podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu. Art.84 daje jedynie pozwolenie na nakładanie podatków; jest ono niezbędne ze względu na treść art.64 Konstytucji RP, wyrażającego zasadę ochrony własności (którą przecież prawo podatkowe odbiera). Art.217 Konstytucji RP ustala natomiast określone standardy legislacyjne dla prawa podatkowego; *eo ipso* nie może więc być składnikiem tego prawa. Inną kwestią jest to, że oba analizowane tu przepisy konstytucyjne odgrywają kapitalną rolę wobec prawa podatkowego.

(...)wyrażają one niewątpliwie zasadę *nullum tributum sine lege*. Wskazują one ponadto na te elementy konstrukcji podatku, które powinny być uregulowane w ustawie. Wymóg ustawowej regulacji podstawowych elementów konstrukcji podatku powoduje, że ustawa jest zasadniczym źródłem przepisów prawa podatkowego.(...)

s.339-340

Zasada wyłączności ustawy podatkowej stanowi zarówno gwarancję praw podatnika wobec organów władzy publicznej, jak i gwarancję nienaruszalności uprawnień parlamentu do nakładania podatków. Nakładanie podatków w drodze ustawy to wprowadzenie obowiązku podatkowego i określenie jego elementów. W art.217 Konstytucji wymieniono większość elementów konstrukcji podatku, które muszą być określone w ustawie podatkowej.(...) Nie oznacza to jednak zakazu regulowania części zagadnień dotyczących technicznych możliwości realizacji podatków w drodze aktów podustawowych.

s.340

Ponadto z art.94 Konstytucji RP wynika, że organy samorządu terytorialnego, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa

miejscowego (także dotyczące podatków) obowiązujące na obszarze działania tych organów.(...)

W świetle Konstytucji ustawą podatkowa jest tylko taka ustawa, która nakłada podatek i określa konieczne elementy konstrukcyjne tego podatku. Taka ustawą jest też niewątpliwie ustawa, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub zmienia „konstytucyjne” elementy konstrukcji podatku. Z kolei w Ordynacji podatkowej – ale wyłącznie dla celów stosowania przepisów tej ustawy - przyjęto, iż przez ustawy podatkowe rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.(...)

s.341

Pojęcie „ustawa podatkowa” należy wiązać wyłącznie z ustawą w rozumieniu art.217 Konstytucji.

W żadnym razie powyższe ustalenie nie zmienia faktu, że źródłem prawa podatkowego są również ustawy, które regulują niepieniężne prawa i obowiązki podatników, a także uprawnienia i obowiązki płatników i inkasentów, odpowiedzialność następców prawnych i osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika oraz kompetencje organów podatkowych.(...)

(...) miejsce, jakie w systemie źródeł prawa polskiego zajmują umowy międzynarodowe. Ranga ratyfikowanych umów międzynarodowych zbliżona jest do rangi ustaw. Ratyfikowana umowa międzynarodowa – w myśl art.91 Konstytucji RP – stanowi, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw RP część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana (chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy). Umowa międzynarodowa ratyfikowana przez Prezydenta RP za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Podstawienie tej treści, zawarte w art.91 ust.2 Konstytucji RP, jest regułą kolizyjną, która ostatecznie daje pierwszeństwo postanowieniom ratyfikowanej umowy międzynarodowej przed postanowieniami ustawy.

s.341

Przepisami wykonawczymi do ustaw podatkowych są rozporządzenia Rady Ministrów bądź poszczególnych ministrów. (...)

s.342

Innymi jeszcze aktami prawnymi o wykonawczym w stosunku do ustaw podatkowych charakterze są uchwały rad gmin, zawierające przepisy podatkowe powszechnie obowiązujące na obszarze gminy, nazywane prawem miejscowym.(...)

Zakres unormowań aktów prawa miejscowego w sprawach podatkowych został uregulowany w art.168 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym w ustawie. (...)

s.344

Materialne prawo podatkowe w Polsce – podobnie zresztą jak w wielu innych państwach na świecie – nie jest ujęte w formie kodeksowej.(...) Materialne prawo podatkowe w Polsce prezentuje inną niż kodeks formę kodyfikacji. Otóż przepisy o charakterze ogólnym – tj. takie, jakie zazwyczaj spotyka się w części ogólnej kodeksów - ujęte zostały w Ustawie z 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa. Ustawa ta – w tym zakresie, w jakim zawiera unormowania materialnoprawne – spełnia funkcję części ogólnej materialnego prawa podatkowego. Do części ogólnej materialnego prawa podatkowego zaliczana jest też ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników.

s.344-345

Na część szczegółową materialnego prawa podatkowego składają się ustawy podatkowe (wraz z towarzyszącymi im aktami wykonawczymi). Poszczególne ustawy dotyczą najczęściej poszczególnych, pojedynczych podatków; niekiedy jedna ustawa reguluje dwa lub większą liczbę podatków oraz opłat publicznych.

s.345

Procedura podatkowa uregulowana jest obecnie w dziale IV Ordynacji podatkowej – „Postępowanie podatkowe”. (...)

s.345

Problematyka proceduralna egzekucji należności podatkowych uregulowana jest w przepisach ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.(...)

s.347

Na strukturę przepisów ustrojowych prawa podatkowego wpływa w znaczący sposób fakt, że w Polsce istnieją obecnie dwa systemy organów podatkowych: państwowe organy podatkowe, skupione organizacyjnie w Krajowej Administracji Skarbowej, a także organy podatkowe samorządu terytorialnego – wójt lub burmistrz bądź prezydent miasta oraz samorządowe kolegia odwoławcze.

Ustroj organów podatkowych należących do pierwszej z wymienionych tu grup określa ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. Natomiast kwestie ustrojowe dotyczące organów podatkowych samorządu terytorialnego regulują: ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim oraz ustawa z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych.

Do prawa podatkowego – w najszerszym jego ujęciu – zaliczyć też należałoby przepisy Kodeksu karnego skarbowego – ustawy z 10 października 1999 r. Zawiera ona katalog czynów społecznie niebezpiecznych, związanych z naruszeniem porządku prawnego obowiązującego w zakresie – między innymi – podatków i opłat i stanowiących przestępstwa bądź wykroczenia skarbowe związane z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków podatkowych.

s.431

Obowiązek podatkowy to pojęcie charakterystyczne dla polskiego prawa podatkowego.(...) Współcześnie jest ono zdefiniowane w art.4 Ordynacji podatkowej.(...) Ta definicja jest z gruntu zbedna z systemoiwegoi punktu widzenia(...). Znaczenie mają natomiast przepisy ustaw podatkowych wskazujące to, w jakich sytuacjach oraz w odniesieniu do jakich kategorii podmiotów, a także w jakim momencie powstaje/wygasa obowiązek podatkowy.(...)

s.433

Jakościowa zmianą w rozwoju materialnego stosunku podatkowoprawnego jest powstanie zobowiązania podatkowego, tj. sytuacji, w której w sposób prawnie skuteczny określona jest wysokość świadczenia podatkowego podatnika oraz miejsce i termin zapłaty podatku. Zobowiązanie podatkowe jest *ex definitione* jedna z prawnych konsekwencji uprzedniego powstania obowiązku podatkowego...(…)

s.434

Jeśli uznać za trafne to, że zobowiązanie podatkowe powstaje w momencie zakończenia – przyjmijmy – roku podatkowego, to implikuje to istnienie określonej kwoty podatku do zapłaty. (...) Zobowiązanie podatkowe powstało (z upływem roku podatkowego), ale obowiązku zapłaty podatku nie będzie.

Źródłem nieporozumienia wydaje się być w tym wypadku błąd ustawodawcy: definicja zobowiązania podatkowego zawarta w art.5 Ordynacji podatkowej jest w istocie rzeczy definicją obowiązku zapłaty konkretnej kwoty podatku. Zobowiązanie podatkowe to w istocie element stosunku podatkowoprawnego; obowiązek zapłaty podatku wynika ze zobowiązania podatkowego, ale bynajmniej nie jest z nim tożsamy.

(...) Jeżeli art.59 tej ustawy mówi m.in. o tym, że zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek zapłaty podatku, to oznacza, że wykonanie obowiązku zapłaty podatku prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.(…)

Zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek zaistnienia okoliczności wskazanych w ustawie, w szczególności na skutek zapłaty podatku.(…)

s.450

Prawo podatkowe co do zasady nie formułuje zakazów, lecz co najwyżej obowiązki (nakazy) określonego działania. Podstawowym obowiązkiem (nakazem) wynikającym z norm prawa podatkowego jest obowiązek zapłacenia podatku. Niewykonanie tego obowiązku pociąga za sobą odpowiedzialność określoną w przepisach prawa podatkowego. Odpowiedzialność ta w pierwszym rzędzie ciąży podatniku, czyli na podmiocie, który nie wykonał nałożonego nań obowiązku. Jest to odpowiedzialność za własne działania – a precyzyjniej mówiąc: za zaniechania – podmiotu odpowiedzialnego.(…)

s.451

Podstawą odpowiedzialności w prawie podatkowym są zdarzenia polegające na niewypełnieniu obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Odpowiedzialności nie rodzą zatem „czyny:”, lecz zaniechanie.(...)

s.452-453

Jedną z podstawowych zasad, na których opiera się odpowiedzialność, jest zasada winy. Jednakże podobnie jak związek między podmiotem a czynem nie musi być związkiem sprawczym (przyczynowym), lecz może być oparty na różnych normatywnie określonych zasadach, tak również związek pomiędzy podmiotem odpowiedzialnym a konsekwencjami prawnymi za przypisane mu zdarzenia nie musi być oparty na winie, lecz może opierać się również na innych zasadach (zasada ryzyka, zasada słuszności, zasada spełnienia obowiązku). Reguła identyfikacji podmiotu odpowiedzialnego ma nadrzędne znaczenie w strukturze odpowiedzialności prawnej.

s.453

Podatnik odpowiada za działania własne (niezapłacenie podatku). (...)

W Polsce, w myśl art.26 Ordynacji podatkowej podatnik odpowiada za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Poniesienie odpowiedzialności przez podatnika polega na spełnieniu świadczenia podatkowego, czyli wypełnieniu obowiązku, który był treścią zobowiązania podatkowego(.....)

s.460

Z punktu widzenia lokalizacji norm prawnych mających pełnić funkcję sankcji, te ostatnie można podzielić na ułożone w prawie podatkowym oraz ułożone w innych działach prawa. W tym ostatnim przypadku chodzi praktycznie o prawo karne i jego normy zawarte – w Polsce – w przepisach kodeksu karnego skarbowego.

W ramach samego prawa podatkowego sankcje mogą mieć wymiar finansowy bezpośredni bądź pośredni. W pierwszym przypadku sankcja będzie polegać na podwyższeniu kwoty podatku, jaką powinien zapłacić podatnik – bez względu na to, jaki będzie sposób tej podwyżki (utrata zwolnienia podatkowego bądź ulgi podatkowej, zastosowanie wyższej stawki

podatkowej, podwyższenie kwoty podatku w stosunku do obciążenia standardowego itp.). Sankcja charakteryzująca się pośrednim wymiarem finansowym nie jest formalnie nakierowana na podwyższenie obciążenia podatkowego, ale skutek taki z reguły wywołuje.(...)

s.465

Najbardziej rudymenarnym spośród nich jest podział na sankcje karne oraz pozostałe sankcje podatkowe.(...)

Całokształt szeroko rozumianych sankcji, składających się na system sankcyjnego oddziaływania na podatnika można też klasyfikować – w najprostszy z możliwych sposobów – w oparciu o kryterium źródła statuujących je norm. Zgodnie z tym kryterium, sankcje prawa podatkowego *sensu largo* można podzielić na wewnętrzne (sankcje prawa podatkowego materialnego i postępowania podatkowego) oraz sankcje zewnętrzne (sankcje prawa administracyjnego i karnego).(…)

s.467

W oparciu o kryterium skutków, jakie powstają w związku z zastosowaniem sankcji podatkowych, można podzielić je na trzy grupy. Kryterium to pozwala wyróżnić sankcje podatkowe, które zwiększają wysokość zobowiązania podatkowego, sankcje, które polegają na nałożeniu dodatkowych obowiązków oraz sankcje, które powodują utratę korzyści wynikających z przyznanych wcześniej praw.(...)

W literaturze podatkowej oraz orzecznictwie poszczególnym sankcjom podatkowym przypisuje się m.in. funkcje prewencyjną, represyjną, fiskalną oraz odszkodowawczą.(...)

s.469

Funkcja prewencyjna wydaje się być jedyną funkcją, jaka można jednoznacznie przypisać wszystkim sankcjom podatkowym.(...)

6. Współczesne problemy prawa podatkowego.
Teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa
dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,
red. J.Głuchowski. t.I-II, Warszawa 2019 Wolters Kluwer
(wypisy z opracowań autorów - alfabetycznie)

6.1. A.Bielska-Brodziak,
***In dubio pro tributario* – przeszłość i teraźniejszość**
/w:/ Księga..., s.65nn

s.65

in dubio pro tributario - in dubio contra fisco – in dubio pro libertate - in dubio pro reo

zasady te można łączyć z fundamentalnymi wartościami systemu prawa: zapewnieniem bezpieczeństwa prawnego czy ochroną strony słabszej. W ostatnich kilku latach doszło do znaczących zmian w obszarze prawa publicznego: zasady *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro libertate* - przez lata nieznormatywizowane, w przeciwieństwie do zasady *in dubio pro reo* - doczekały się bezpośredniego wyrażenia odpowiednio w art.2a Ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa

(Dz.U.2018, poz.800: „Niedające usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Przepis ten wszedł w życie z dniem 1.01.2016 r. na podstawie ustawy z 5.908.2015 r. o zmianie ustawy OP).

i art.7a Ustawy KPA

(Dz.U. 2018, poz.2096 – w życie 1.06.2017 r. na podstawie ustawy z 7.04.2017 r.)

s.66

Zasada *in dubio pro tributario* jest intrygująca co najmniej z kilku względów. Po pierwsze: oddziałuje ona na normy o charakterze tetycznym, a więc sztuczne konstrukcje, które w przeważającej mierze nie mają źródła w prawie natury czy inaczej rozumianym systemie moralnym, który buduje nasze ludzkie postrzeganie, intuicję ułatwiającą wybór między dobrem a złem. (...) W przypadku norm podatkowopravných tracimy ten instynkt. Zasada *in dubio pro tributario* wydaje się więc lekarstwem na niejasność litery prawa, wskazówką dla stosujących prawo, jakie wartości preferować w sytuacji, gdy możliwe do

przyjęcia są skrajnie różne rozstrzygnięcia. Po wtóre, zasada *in dubio pro tributario* przechodziła różne koleje losu. Przez wiele lat funkcjonowała jako rezultat wnioskowania z przepisów Konstytucji RP z 1997 r., jednak nigdzie nie była wypowiedziana wprost. (...) od 1.01.2016 r. *explicite* wyraża ją art.2a o.p. Co więcej, sformułowano ją w sposób kategoriyczny, literalnie niedopuszczający wyjątków. (...) Silnie odróżnia ją to od wyrażonej w art.7a k.p.a. zasady *in dubio pro libertate*, w treści której zastrzeżono m.in. że nie stosuje się jej, „jeżeli wymaga tego ważny interes publiczny, w tym istotne interesy państwa, a w szczególności jego bezpieczeństwa, obronności lub porządku publicznego”. Po trzecie wreszcie, normatywizacja zasady *in dubio pro tributario* wiązała się z wielkimi nadziejami – intuicja przekonuje nas bowiem, że status tego, co w prawie literalnie wyrażone, jest mocniejszy i bardziej klarowny. (...)

s.66-67

Przed 1.01.2016 r. zasada *in dubio pro tributario* funkcjonowała jako „quasi-logiczna konsekwencja grupy norm konstytucyjnych i ustawowych

(A.Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, W-wa 2009, s.95).

Wiązano ją z zasadą DPP (*art.2 Konst.*) oraz wynikającymi z niej zasadami określoności a także zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Łączono ją również z zasadami ustawowej regulacji opodatkowania (*art.84 Konst.*), zasadą prawdy obiektywnej (*art.122 o.p.*), zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (*art.121/1 o.p.*) oraz zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu (*art.123/1 o.p.*).

s.67

Zasada *in dubio pro tributario* przed 1.01.2016 r. postrzegana była jako dotycząca nie tylko wątpliwości co do stanu prawnego (*wątpliwości interpretacyjnych*), lecz także wątpliwości co do stanu faktycznego. (...) wynikają z niej nie tylko konsekwencje w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego, lecz również w zakresie postępowania dowodowego

(A.Mariański, s.97-98 – „nakazuje organom podatkowym zebranie pełnego materiału dowodowego, którego braki nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika, a także zakazuje oceny dowodów na niekorzyść podatnika, jeżeli nie istnieją ku temu podstawy wynikające z innych dowodów, s.98).

(...)”chodzi tu zarówno o wątpliwości dotyczące stanu faktycznego, jak też stanu prawnego. Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika wątpliwości dotyczących stanu faktycznego sprawy jest

współcześnie dobrze utrwalonym standardem, znajdującym całkowicie zadowalające oparcie w przepisach dotyczących postępowania podatkowego”.

B.Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s.110)

W orzecznictwie można jednak dostrzec przykłady wypowiedzi, w których sądy sprzeciwiały się łączeniu zasady *in dubio pro tributario* z rozstrzygniem wątpliwości co do stanu faktycznego

WSA Opole, 18.10.2013(...)

s.68

(...) przedstawiciele nauki prawa podatkowego oraz teorii prawa przestrzegali przed wyolbrzymianiem praktycznego znaczenia zasady *in dubio pro tributario*.(..) dopóki sądy nie wypracują konsekwentnie stosowanej strategii interpretacyjnej, dopóty ocena, czy wątpliwości istnieją, czy nie, będzie arbitralna.

*Z.Tobor, Interpretacja „na korzyść podatnika”, /w:/ Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, red. J.Głumińska-Pawlic, Katowice 2007, s.128; H.Filpczyk, Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego, Warszawa 2013, s.138 – s.140-141 zasadę *in dubio* powinno się raczej rezerwować dla „przypadków skrajnej niejasności tekstu prawnego: gdy interpretator konfrontowany jest z <prawem ułomnym> (lex falsa) – tekstem prawnym tej postaci, że nawet zastosowanie wobec niego różnorodnych, bogatych zabiegów interpretacyjnych nie daje satysfakcjonującego rezultatu”).*

(...) Pierwszym przedstawicielem nauki prawa, który opowiedział się za stosowaniem zasady *in dubio* był Z.Kmieciak

Glosa do wyroku NSA z 18.o01.1988 r. III SA 964/87, OSP 1990/5-6, poz.251(...) Prawdziwa

„karierę” zasada rozpoczyna od 2004 r.(...)

s.68-69

Analiza statystyk wskazuje na spora popularność argumentu *in dubio pro tributario* w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

s.69

(...) argument z *in dubio pro tributario* zdecydowanie częściej powoływany był przez podatników niż same sądy, a zasada miała bardzo niską skuteczność argumentacyjną.

s.70

Art.2a o.p po raz pierwszy w historii polskiego systemu prawnego *explicite* wyraził zasadę rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść

podatnika. (...) Podkreślono też, że „przy stosowaniu tej zasady interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych”.

Uzasadnienie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – O.P. oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3018, s.6.

(...) autorzy przytoczonych części uzasadnienia projektu ustawy nader optymistycznie ocenili możliwe skutki bezpośredniego wysłowienia *in dubio* w tekście OP.

s.71

(...) „nie można jednak tracić nadziei na poprawę kultury administrowania, a więc i na powstanie takiej możliwości, że odpowiedzialny urzędnik administracji podatkowej przyzna rację podatnikowi w sytuacji, gdy ten ostatni wskaże i wykaże fakt istotnego skomplikowania przepisów, prowadzącego do zaniku ich zrozumiałości.”

B.Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, Przegląd Podatkowy 2015/4, s.18-19.

(...)”Nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia. W przypadku, gdy - w o cenie organu – przepis art.2a OP nie ma zastosowania, należy wykazać, że podatek, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji(...) bądź *tex* jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości.

Interpretacja ogólna (MF) z 29.12.2015, Dz.Urz.MF z 2016 r., poz.4.

Ponadto nowelizacja – jak się wydawało – przesądziła, że zasadę *in dubio pro tributario* należy odnosić jedynie do wątpliwości interpretacyjnych, nie zaś tych co do stanu faktycznego.

(...)

s.72

(...) Co interesujące, wyraźne przesądzenie przez ustawodawcę, że zasada *in dubio pro tributario* odnosi się tylko do wątpliwości prawnych, nie wyeliminowało łączenia jej z rozstrzygnięciami w zakresie stanu faktycznego.

s.74

(...) tak jak w poprzednim stanie prawnym „zaryglowanymi bramami” zamykającymi drogę do sięgania po zasadę jest stwierdzenie braku wątpliwości interpretacyjnych (mimo istnienia sporu co do rozumienia przepisu) albo całkowicie jawne przemilczenie przez sąd faktu odwołania się do *in dubio* przez stronę postępowania. Jak widać, społeczne nadzieje związane z wysłowieniem *explicite* omawianej zasady póki co nie ziszczają się. Nie ziszcza się tym samym pragnienie, by zasada lepiej chroniła podatnika.(...) Trudno przecież rozstrzygnąć wątpliwości, których się nie dostrzega. (...)

6.2. T.Dębowska-Romanowska,

Kilka uwag o znaczeniu zwrotu „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy” zawartych w art.217 Konstytucji RP, Księga..., s.95nn.

s.96

W treści art.217 Konstytucji RP możemy w kolejności wyróżnić określone zwroty językowe umieszczone wobec siebie w pewnym następstwie. Są to następujące zwroty:

- 1/ nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje w drodze ustawy;
- 2/ określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy;
- 3/ określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń następuje w drodze ustawy;
- 4/ określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

(...) dwa pierwsze zwroty wprowadzają obligatoryjne wymagania co do rangi i budowy, jakim powinny odpowiadać wszelkie daniny(...) w doktrynie i orzecznictwie bardzo dużo miejsca(...). Tym samym zdefiniowane zostały wymagania dotyczące stopnia określoności normy podatkowej (daninowej) oraz ryzyko związane z niesprostaniem wymaganiom owej określoności w procesie legislacyjnym.

s.97

Ostatnio zostały natomiast podjęte badania nad obowiązkiem bezpośredniego stosowania przez organy podatkowe i sądy zwrotów użytych w pkt 1 i 2 art.217 Konst. RP oraz postaci prawnej, jaka owa „bezpośredniość” musi przybierać.

(...)oba punkty odnoszą się do wprowadzania podatków i innych danin publicznych, a przez to wprowadzania ciężaru podatkowego (daninowego) albo przynajmniej jego zwiększania.

Jest to zarazem kwintesencja władztwa daninowego (suwerenności daninowej) państwa. Dlatego też wszystkie zwroty językowe użyte w obu „częściach” art.217 Konst. RP mają charakter bezwzględnie obowiązujący dla podatnika, lecz tworzą także samo natężenie obligatoryjności skierowanego do państwa reprezentowanego przez parlament, jeśli chodzi o sposób, tryb wprowadzania danin i cechy materialnoprawne budowy normy podatkowej – ustawy podatkowej. W tym zakresie mamy do czynienia – zwłaszcza jeśli chodzi o pkt 2 – z restrykcją konstytucyjną ograniczającą szeroką swobodę polityczną parlamentu w nakładaniu, a więc i zwiększaniu ciężaru podatkowego.

(...) Stanowisko, że umieszczanie w ogólnym porządku prawa podatkowego przyznawania ulg i umorzeń oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatku jest całkowicie i w taki sam sposób fakultatywne, to nieporozumienie.(...)

s.98

(...) Natomiast nie umieszcza się tych konstrukcji jako obligatoryjnych składników każdej ustawy podatkowej, lecz jako obligatoryjne składniki całego porządku prawnego ze względu na to, że są wymienione i nazwane w Konstytucji RP. (...) owa obligatoryjność polega na przewidzeniu i zdefiniowaniu ich budowy, jako ogólnych instytucji prawa podatkowego, które mogą, lecz nie muszą być wykorzystywane, byle tylko nie były instytucjami iluzorycznymi lub pozornymi, gdyż wtedy zatraciłyby cechy standardów konstytucyjnych.

s.98-99

(...) użycie zwrotu „zasady przyznawania”. „Przyznawanie” jest to bowiem ze swej istoty instytucja, w której mieści się z natury rzeczy zarówno możliwość przyznania, jak i możliwość odmowy przyznania, podczas gdy ze zwrotów użytych w pkt 1 i 2 wynika bezwzględny i bezwarunkowy obowiązek podatkowy (daninowy), którego stadium końcowym wykonania jest zapłata świadczenia. Tak więc „przyznawanie” jest ze swej istoty wielopłaszczyznowym odejściem, swego rodzaju zaprzeczeniem bezwzględności obowiązku zapłaty jednej i jedynej kwoty wynikającej z ustawy podatkowej – normy podatkowej.

Rolą zatem „zasad przyznawania” jest określenie w drodze ustawy, w oparciu o jakie przesłanki sformułowane w sposób abstrakcyjny może nastąpić zindywidualizowane zmniejszenie ciężaru podatkowego, a nawet jego umorzenie. (...) owe zasady nie mogą w żadnej mierze znieść istoty przyznawania, jaką jest pewien proces wyboru pomiędzy przyznaniem ulgi bądź umorzenia, przyznaniem jej w części oraz wreszcie odmową przyznania.

„Przyznawanie” daje korzyść majątkową obciążonemu podatkiem w porównaniu z innymi obciążonymi, stąd musi odbywać się na jego wniosek uzasadniający przyznanie, czyli podanie przyczyn wyróżniających go indywidualnie niekorzystnie spośród pozostałych podatników danego podatku, pojmowanych kategorialnie.

(...) Rygoryzm zwrotów określonych w pkt 1 i 2 zdaje się wskazywać, że wszelkie elementy konstrukcyjne podatku wyznaczające jego wysokość, w tym także te, które zmniejszają jego wysokość w drodze normatywnej, powinny być zastrzeżone dla polskiego parlamentu, nie zaś do sfery aktów wykonawczych do ustaw lub indywidualnych rozstrzygnięć.

(...) chodzi o wyłączny instrument swobody politycznej i suwerenności władzy ustawodawczej. Jest to więc dalej idące ograniczenie materii, która może być przedmiotem upoważnienia ustawodawcy do wydania rozporządzenia w porównaniu z art.92 ust.1 Konstytucji RP.

s.100

(...) Zakres swobodnego uznania organów i sądów jest z góry i znacząco zawężony w porównaniu z innymi sferami uznania w prawie publicznym. Zawężenie to nie może jednak doprowadzić do stanu, kiedy instytucja przyznawania ulg i umorzeń nabierze cech pozorności, nawet wtedy, gdy przyznanie pozostaje w ostrej sprzeczności z interesem fiskalnym podmiotu

publicznego – jeśli tylko owe nadzwyczajne i wyjątkowe przesłanki utraty zdolności podatkowej w rozumieniu podanym wyżej zostały spełnione. Nie chodzi wszak o akt łaski czy darowiznę ze strony państwa.

Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem wyrażanym dosyć często przez sądy administracyjne, iż wolność decyzyjna w zakresie rozstrzygania na gruncie art.67a par.1 ustawy z 29.08.1997 r. – OP sprawia, że nawet wystąpienie ustawowych przesłanek nie obliuguje organu podatkowego do zastosowania instytucji umorzenia w każdym przypadku.

np. WSA Opolo, 10.05.2012

W istocie z zawartego w art.217 Konstytucji RP zwrotu z pkt 3 wynika, iż po spełnieniu przesłanek „ukrytych” w tym zwrocie to organ podatkowy musi uzasadnić, dlaczego mimo to odmówił przyznania. Ustawodawca ma bowiem stosunkowo szeroką swobodę polityczną w określaniu przesłanek ogólnych przyznawania owych ulg i umorzeń oraz ustalania wysokich progów dla tych przesłanek.(...)

s.101

(...) zarówno „nadzwyczajność”, jak i „wyjątkowość” zdarzeń oraz „utrata zdolności podatkowej nierokująca jej odzyskania w przyszłości” nadają się do stworzenia linii orzeczniczych, co jak dotąd się nie udało.

(...) nawet w przypadkach silnego konfliktu pomiędzy uprawnionym interesem ubiegającego się a potrzebami budżetu pierwszeństwo powinien mieć interes ubiegającego się, oczywiście, jeżeli spełnia tak wysokie wymagania, jakie są zawarte w przesłankach przyznawania.

(...) grupowe przyznawanie ulg i umorzeń na podstawie art.217 Konst. RP

Taka konstrukcja prawna jest oczywiście możliwa, jeśli przesłanki wskazujące na osłabienie zdolności podatkowej jakiejś grupy podmiotów są ewidentne i powszechnie znane oraz wyróżniają tę grupę niekorzystnie spośród kategorii podmiotów danego podatku (lub danych podatków czy danin). Najczęściej chodzi o zdarzenia losowe o skutkach szerszych niż indywidualne.

s.102

(...) Grupa podatników to zbiór podmiotów prawa połączonych wspólną, abstrakcyjnie określoną cechą uzasadniającą odstąpienie od poboru. Grupa ta niewątpliwie tworzy rodzaj kategorii podmiotów zwolnionych (uprzywilejowanych) ze względu na interes publiczny lub ważny interes podatnika (podatników) danego podatku lub danych podatków razem.

(...) rozporządzenie takie wykazuje cechy odmienne od tego rozporządzenia, o którym mowa w art.92 ust.1 Konst. RP. Wydawane jest na podstawie upoważnienia, które swoim zakresem i materią znacznie przekracza cechy „szczęólnego upoważnienia”, o którym mowa w art.92 ust.1 Konst. RP. Ma ono moc kreatywną w sferze materialnoprawnej prawa podatkowego, wyznaczając granice obowiązku i zobowiązania podatkowego, czyli takie, które w cz.1 i 2 art.217 Konst. RP radykalnie zastrzeżono dla ustaw podatkowych (łącznie z ewent. ustawowymi określeniami podmiotów zwolnionych od opodatkowania w danym podatku i w danym czasokresie).

s.103

(...) Nadto jest ono niezgodne ze zwrotem trzecim art.217 Konst. RP, ponieważ eliminuje proces indywidualnego przyznawania (odmowy przyznania). Natomiast odpowiada treści zwrotu czwartego, gdyż tworzy nową kategorię podmiotów zwolnionych od podatków już obowiązujących, stosowanych i przestrzeganych ze względu na interes publiczny lub ważny interes podatników.

(...) trudno kategoriycznie odmówić dopuszczalności wydawania takich aktów, pomimo ich „fragmentarycznej” sprzeczności z art.217 Konst. RP, pamiętając, że chodzi o zmniejszenie ciężaru podatkowego. Ta sfera w polskiej tradycji ustrojowej zawsze należała do władzy wykonawczej. Jednak wydawanie takich rozporządzeń jest uprawnione tylko wtedy, gdy podmiotowi grupowemu można przypisać zajście takich samych niekorzystnych zdarzeń, uzasadniających w sposób oczywisty dla opinii publicznej zastosowanie ulg i umorzeń w spłacie. (...)

6.3. B.Gneta, A.Kaźmierczyk

Rodzaje „prejudykatu” w konstrukcji odpowiedzialności za szkodę spowodowaną niewydaniem decyzji podatkowej, Księga..., s.156nn.

s.157

Ustawą z 17.06.2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw do KC wprowadzono nowe uregulowanie odpowiedzialności za szkody wyrządzone działaniem lub zaniechaniem przy wykonywaniu władzy publicznej (*art.417, 417¹, 417²i 421 KC*).

Przepisy art.417(...) tworzą reżim odpowiedzialności deliktowej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu władzy publicznej w sferze *imperium*.(...) Pomiędzy art.417 a art.417/1,2 KC istnieje zależność jak między przepisem ogólnym a przepisami szczególnymi. (...)

s.158

Zdarzeniem uzasadniającym odpowiedzialność z art.417 k.c. jest niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu (*a nie przy okazji wykonywania*) władzy publicznej.

Wskazane w art.417 par.1 k.c. podmioty (*Skarb państwa lub jednostka samorządu terytorialnego albo inne osoba prawna wykonująca władzę publiczną z mocy prawa*) odpowiadają za czyn własny związany z wykonywaniem władzy w sferze *imperium*, a ich odpowiedzialność nie opiera się na zasadzie winy.

s.158-159

Zwolennicy rozumienia omawianej przesłanki jako niezgodności zachowania się władzy publicznej z konstytucyjnie ujętymi źródłami prawa (*E.Baginska, Z.Banaszczyk, A.Olejniczak*) dopuszczają jednak szersze, cywilistyczne rozumienie „niezgodności z prawem:”, jeżeli przepis wprost odwołuje się do zasad słuszności czy też dobrych obyczajów.

s.159

(...) określenia zasady odpowiedzialności.. (...) pogląd, że jest to nowa zasada odpowiedzialności oparta na przesłance niezgodności zachowania się władzy publicznej z konstytucyjnie ujętymi źródłami prawa, odrębna od zasady ryzyka. Dominuje jednak pogląd,

że omawiana odpowiedzialność mieści się w „pojemnej” konstrukcji odpowiedzialności opartej na zasadzie ryzyka (*Radwański, Watachowska*).

Szkoda w konstrukcji odpowiedzialności związanej z wykonywaniem władzy publicznej obejmuje uszczerbek majątkowy i niemajątkowy. Zakres obowiązku odszkodowawczego wyznacza w szczególności art.361 par.2 k.c., wobec czego szkoda musi być wyrządzona przy wykonywaniu władzy publicznej, a nie przy okazji jej wykonywania. (...) naprawienie szkody majątkowej obejmuje rzeczywiste straty oraz utracone korzyści, które poszkodowany mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono. (...) szkoda niemajątkowa (*krzywda moralna*), w postaci np. uszkodzenia ciała, rozstroju zdrowia lub naruszenia innego dobra osobistego (*art.445, 448 k.c.*), uzasadnia roszczenie o zadośćuczynienie pieniężne.

s.160

Przepis art.417¹par.3 k.c. reguluje odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niewydanie orzeczenia lub decyzji (*w tym decyzji organów podatkowych*), gdy obowiązek ich wydania przewiduje przepis prawa. (...) chodzi o sytuację, w której organ podatkowy był zobowiązany do wydania decyzji, a decyzji tej nie wydał lub wydał ją po terminie, w jakim zgodnie z prawem powinien ją wydać. „Wyjściową” przesłanką żądania naprawienia szkody na podstawie art.417¹par.3 k.c. jest stwierdzenie we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem tak rozumianego „niewydania decyzji podatkowej”, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

s.161

(...) Specyfika odpowiedzialności za szkodę spowodowaną niewydaniem decyzji jest, w stosunku do regulacji ogólnej zawartej w art.417 k.c., ustaleniem we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem niewydania tej decyzji (*tw. prejudykat*) (*sąd nie może samodzielnie ustalić niezgodności z prawem, lecz musi dysponować prejudykatem*).

(...) przez właściwe postępowanie, o którym mowa w art.417¹ par.3 k.c., należy rozumieć postępowanie przed organami podatkowymi w trybie art.141 o.p., w którym postanowienie organu wyższego stopnia uwzględniające ponaglenie będzie stanowić prejudykat, o którym mowa w art.417¹par.3 k.c. Postępowaniem takim będzie również postępowanie przed sądem administracyjnym w trybie art.149 par.1 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, gdzie prejudykat, o którym mowa w

art.417¹ par.3 k.c., będzie stanowić uwzględniona przez sąd skarga na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ.(...)

s.163

(...) ponaglenie, o którym mowa w art.141 o.p., nie może być uznane za środek na bezczynność organu z wyłączeniem dopuszczalności zastosowania go w sytuacji przewlekłości postępowania. Ponaglenie z art.141 o.p. może zostać zatem wniesione po upływie terminu ustawowego, bez względu na to, czy przez organ został wyznaczony dodatkowy termin załatwienia sprawy. Możliwość złożenia ponaglenia nie niweczy też załatwienie sprawy, jeżeli nastąpiło po terminie.

s.164

W sytuacji, gdy organ wyższego stopnia uzna ponaglenie za uzasadnione, postępowanie takie należy uznać za „postępowanie właściwe” w rozumieniu art.417 par.3 k.c. Uznanie ponaglenia za uzasadnione następuje w formie postanowienia kończącego postępowanie, które stanowi prejudykat stwierdzający niewydanie decyzji w terminie w rozumieniu art.417¹ par.3 k.c. (...) również w formie postanowienia powinien orzekać organ, odmawiając uznania ponaglenia za uzasadnione.

Wniesienie ponaglenia do organu wyższego stopnia otwiera drogę, jako warunek formalny, złożenia do sądu administracyjnego skargi na przewlekłość lub bezczynność organu (*„postępowanie właściwe” w rozumieniu art.417¹ par.3 k.c.(...).* (...))zgodnie z art.53 par.1 i 2b p.p.s.a. dopuszczalne stanie się wniesienie skargi do sądu administracyjnego już po samym wniesieniu ponaglenia.(...)

s.166

Postępowanie przed sądem administracyjnym w trybie art.149 par.1 p.p.s.a. stanowi „postępowanie właściwe” również w przypadkach, w których w postępowaniach prowadzonych przez organami podatkowymi stronie nie przysługuje ponaglenie z art.141 o.p. Sytuacja taka zaistnieje w przypadku uchybienia terminom do rozpoznania sprawy podatkowej przez samorządowe kolegia odwoławcze w sprawach podatkowych. W takim przypadku nie ma bowiem możliwości wskazania organu wyższego stopnia, do którego ponaglenie mogłoby być skierowane. (...)

s.167

(...) Z perspektywy ochrony praw podatnika istotnego znaczenia nabierają tu unormowania art.141 o.p., jak też art.149 p.p.s.a. One to bowiem, kształtując „właściwe postępowania”, umożliwiają realizację dochodzenia odszkodowania w trybie art.417¹par.3 k.c. Analiza aktualnie obowiązującej treści art.149 p.p.s.a skłania do spostrzeżenia, że zamierzeniem ustawodawcy staje się udzielenie jednostkom szerszej niż dotychczas ochrony w sprawach beczynności, a także przewlekłości w prowadzeniu postępowań przez organy, w tym organy podatkowe.(...)

6.4. A. Gomułowicz. Ingerencyjny charakter prawa podatkowego, Księga..., s.178nn.

s.178-179

W Polsce konstytucyjne unormowania dotyczące państwa prawnego mają istotne znaczenie dla procesu prawodawczego.

Monteskiusz – wysokość podatków jest przede wszystkim pochodną potrzeb państwa. (...)”nie należy kierować się rzekomymi potrzebami państwa”, :”nie należy odbierać ludowi możliwości zaspokojenia rzeczywistych potrzeb”, „nic nie wymaga większej mądrości i ostrożności, aniżeli ustalenie tego, co należy brać od poddanych, a co im pozostawić”.

Określają zasady, jakim podporządkowane są relacje między władzą publiczną a podatnikiem. (...) Normy Konstytucji RP(...) dotyczące państwa prawnego sprzeciwiają się zarówno arbitralności rozwiązań w dziedzinie prawodawstwa podatkowego, jak i nieprzewidywalności prawodawcy stanowiącego te obowiązki. Zwracają się ku zasadzie lojalności, która powinna obowiązywać w demokratycznym państwie prawnym.

s.185/186

Unormowania konstytucyjne sprzeciwiają się samowoli politycznej. tj. samowoli, która przejawia się w arbitralnym układaniu treści systemu podatkowego, z pominięciem lub łamaniem konstytucyjnych standardów. Te standardy wynikają nie tylko z art .84 i 217 Konstytucji RP, lecz także z art.20, 21, 22, 32, 47, 64 Konstytucji RP. Artykuły te, we

wzajemnym i spójnym aksjologicznym powiązaniu, uświadamiają prawodawcy, że podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia przez podatnika. (...)

s.186

Przekroczenie przez ustawodawcę podatkowego ustawowych standardów opodatkowania sprawi, że pojawi się zjawisko bezprawia legislacyjnego, ujawni się oczywista sprzeczność zachowań władzy ustawodawczej i władzy wykonawczej w zakresie ustawodawstwa podatkowego i prawodawstwa podatkowego ze standardami konstytucyjnymi. (...)

Opodatkowanie musi uwzględniać zarówno konstytucyjnie chroniony interes jednostki (*indywidualne dobro*), jak i konstytucyjnie chronione dobro publiczne.(...)

s.187

Posłuszeństwo wobec obowiązków podatkowych, tak oczekiwane i pożądane przez władzę publiczną, wiąże się z oceną prawa, której dokonuje podatnik.(...) Przekonanie o wartości etycznej obowiązków podatkowych decyduje o postawie podatnika przy ich realizacji.

s.188

Skoro wolności i prawa ekonomiczne jednostki są podniesione do rangi wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych, podobnie jak własność i prawo do prywatności, to wzmacnia to mocno zakorzenioną w świadomości podatnika potrzebę ochrony dochodu i majątku. Dlatego właśnie nie jest i nigdy nie będzie obojętne to, w jaki sposób władza publiczna chce skutecznie bronić idei obowiązku świadczeń podatkowych. (...)

Prawo podatkowe powinno być respektowane. Ale respektowanie prawa wiąże się z problemem autorytetu prawodawczego. (...)

s.189

Prawo podatkowe ingeruje w problematykę praw podmiotowych. Jest to problematyka szczególna, ukierunkowana na sferę praw i wolności majątkowych, ograniczająca prywatny dochód i prywatny majątek. (...) Prawo podatkowe musi sobie zasłużyć na szacunek podatnika, skoro ma być przez niego respektowane.

6.5. D.Janicka,

O znaczeniu ordynacji podatkowej z 1934 r. Uwagi w stulecie rozpoczęcia unifikacji prawa podatkowego w Polsce, /w:/ Księga..., s.199nn.

s.200

Jednym z najtrudniejszych zadań dla władz odrodzonej Rzeczypospolitej była unifikacja trzech odziedziczonych po zaborcach systemów prawa podatkowego. (...) całkowicie zróżnicowane systemy podatków bezpośrednich i pośrednich(...) Przełomowym momentem w kształtowaniu się polskiego systemu prawa podatkowego było wydanie w 1934 r. Ordynacji podatkowej.

s.201

(...) już w poł. 1919 r. uregulowano ustawowo organizację aparatu skarbowego (*ustawa z 31.07.1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych, dwustopniowy model administracji skarbowej nadzorowanej przez Ministra Skarbu*), który *de facto* stał się pierwowzorem współczesnego aparatu skarbowego.(...)

s.202

Polska kodyfikacja objęła tzw. część ogólną prawa podatkowego, natomiast nie zawierała regulacji odnośnie do poszczególnych podatków składających się na system podatkowy, czyli tzw. części szczególnej prawa podatkowego (*wzory zagraniczne – zwł. niemiecki*).(...)

s.205

Ordynacja podatkowa była doceniana już przez współczesnych jej krytyków jako „kodeks o pierwszorzędym znaczeniu”. (...)

s.207

Po II w.św. szybko okazało się, że ordynacja nie pasuje do realiów gospodarki socjalistycznej. formalnie ją uchylono w 1946 r.

6.6. P.Majka,

Ochrona praw podatnika w procesach gromadzenia oraz analizy informacji podatkowych – próba oceny kierunku zmian legislacyjnych, /w:/ Księga..., s.273nn.

s.273-274

W ciągu ostatnich kilku lat nastąpiły dynamiczne zmiany w prawie podatkowym w zakresie skali gromadzenia informacji oraz ich analizy przez organy podatkowe w związku z szerokim wykorzystaniem technologii informatycznych. Było to spowodowane przede wszystkim założeniem „uszczelnienia” systemu podatkowego m.in. przez zwiększenie zakresu obowiązków informacyjnych, poszerzenie katalogu podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji oraz wykorzystanie technologii informatycznych jako nowych narzędzi gromadzenia i analizy informacji.(...)

s.275

(...) za informacje podatkowe uznaje się wszelkie informacje służące administracji podatkowej do monitorowania zgodności zachowań podatników z prawem. (...)

Gromadzenie informacji podatkowych to szeroki proces obejmujący rejestrację podatników w celu ich ewidencji i identyfikacji oraz zbieranie i agregację informacji przez administrację podatkową o zjawiskach podlegających opodatkowaniu w celu ich przetwarzania, wykorzystania oraz przekazania.(...)

Procesem następującym po przetworzeniu zgromadzonych informacji podatkowych jest ich analiza związana ze sformułowaniem wniosków w oparciu o „surowe” dane w celu wydania lub poprawienia jakości wydanego rozstrzygnięcia.(...)

s.276

(...) najistotniejsze zmiany legislacyjne ogólnego prawa podatkowego związane z gromadzeniem informacji dotyczyły obowiązku stosowania Jednolitego Pliku Kontrolnego (*art.193a par.1 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa*)(...)

s.278

Nowym wyzwaniem dla prawodawcy jest jednak to, by zmiany przepisów tworzące ramy dla wykorzystania najnowszych technologii przez administrację podatkową uwzględniły konieczność ochrony praw podatników.

Prawa podatnika w doktrynie definiuje się jako generalnie i abstrakcyjnie określone wzorce relacji pomiędzy podatnikiem a związkiem publicznoprawnym oraz pomiędzy podatnikiem a prawem podatkowym, których realizacje należy ocenić jako korzystną z punktu widzenia interesów podatnika.(...)

s.278-279

Ochronę praw podatnika gwarantują regulacje prawa krajowego, międzynarodowego oraz unijnego przewidujące odpowiednie środki zapewniające ochronę tych praw. (...)wynikające z Konstytucji RP prawo do prywatności i związane z nim prawo do ochrony informacji dotyczących podatnika (*art.47 i 51 ust.1 i 2 Konst.RP*) (...) regulacje EKPC z 4.11.1950 r. (*art.8, znaczenie ma również art.6 „w zakresie, w jakim może być odnoszony do wolności od samooskarżenia w zw. z wymogiem dostarczenia przez podatnika administracji podatkowej informacji, które następnie mogą zostać wykorzystane w postępowaniach karnych przeciwko niemu*). (...) UE – ochrona wolności traktatowych, w tym zasada proporcjonalności oraz KPP UE, zwł. art.7.(...)

s.279

Obecne zmiany przepisów skutkują zatem wyposażeniem organów podatkowych w narzędzie, które w ich relacjach z podatnikami osłabiają pozycję tych ostatnich oraz nie były związane z jednoczesnym wprowadzaniem instytucji, które wprowadzałyby równowagę praw i obowiązków.(...)

6.7. A.Mariański,
Zasady ogólne prawa podatkowego –
teoria i praktyka, /w:/ Księga..., s.283nn.

s.283-284

Termin „ogólne zasady prawa” może być rozumiany jako normy bądź konsekwencje norm prawa pozytywnego albo jako reguły, które nie są konsekwencjami prawa pozytywnego (*postulaty systemu prawa*). (*ale są co do tego wątpliwości*) – przyjmuję, że zasady są normami bądź konsekwencjami norm prawa pozytywnego.

s.284

(...) zasada może być rozumiana bezpośrednio lub jej znaczenie może być ustalone w drodze wykładni. Może ona także być konsekwencją grupy norm. Tak więc ustalając istnienie danej zasady najpierw szuka się jej opierając się na normach prawa pozytywnego, a następnie tak uzyskaną regułę uznaje się za normę mającą zasadnicze znaczenie. (...)

s.285

Zasady są to zatem normy, które mają charakter zasadniczy. (...)ze względu na stosunek do innych norm zasadami ogólnymi mogą być normy zawarte w przepisach ogólnych danej gałęzi prawa. (...) nie wyklucza to także umiejscowienia zasad ogólnych pośród innych norm, zwł. gdy zasada ta nie ma znaczenia dla całego systemu prawa bądź nawet gałęzi prawa, ale dla danej instytucji prawnej czy też np. części pewnej procedury.

(...) w trakcie procesu stosowania konkretnej normy prawa podmiot ją stosujący w razie wątpliwości powinien dawać pierwszeństwo zasadzie ogólnej prawa i dostosować do niej normę.(...) należy bowiem ustalić takie znaczenie interpretowanej normy, aby sprzeczność z zasadą nie wystąpiła.(...)

s.286

(...) w procesie wykładni prawa ogólne zasady prawa mogą odgrywać rolę interpretacyjną.

(...) zasada w roli opisowej – zasada określa wzór danej instytucji prawnej, a także pełni funkcję porządkującą. np. art.127 OP 1997 r., który zawiera zasadę dwuinstancyjności

postępowania. (...) w znaczeniu dyrektywalnym – zasady prawa są dyrektywami interpretacji i stosowania prawa mającymi przeciwdziałać przypadkowości w stosowaniu prawa.

s.286-287

Obowiązujące zasady ogólne prawa podatkowego, zarówno ustanowione *explicite*, jak i stanowiące *quasi*-logiczną konsekwencję innych norm, powinny być stosowane przez organy podatkowe, a następnie kontrolujące je sądy administracyjne. (...) zasady konstytucyjne są normami, które powinny być uwzględniane w procesie stosowania prawa podatkowego, a zatem nie ma potrzeby ich powtarzania w przepisach ogólnych tej gałęzi prawa.

s.287

Przed ustanowieniem pierwszej zasady (*in dubio pro tributario* w art.2a o.p.) pogląd, że zasada ta jest *quasi*-logiczną konsekwencją zasad konstytucyjnych: zasady demokratycznego państwa prawnego (*art.2 Konst. RP*), zasady ustawowej regulacji opodatkowania (*art.84 Konst. RP*), ale także i zasady wolności gospodarczej oraz ochrony własności. (...) także *quasi*-logiczną konsekwencją takich zasad ogólnych postępowania podatkowego, jak: prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa czy też czynnego udziału strony w postępowaniu.

(...) w uzasadnieniach orzeczeń sądowych nie odnoszono się do tej zasady. Nie byłoby poprawne negowanie jej, dlatego też sądy administracyjne bardzo często podejmowały rozstrzygnięcia interpretacyjne przy całkowitym jej zignorowaniu. (...) nawet jeśli strona wprost podnosiła zarzut naruszenia tej zasady.

s.288

kilka nurtów orzekania odnośnie do omawianej zasady.

s.288-289

TK w wyroku z 13.12.2017 r.: „Z niepokojem trzeba jednak odnotować, że rozważana zasada – również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art.2a ustawy z dnia 29.08.1997 r. – OP(...) – nie spełnia w praktyce swojej roli. TK stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio...*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (*podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego*).

(...) Konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio...*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji”.

s.289

(...) na 63 sprawy, w których podatnik podnosił ten zarzut:

- w 43 – sądy nie odniosły się w ogóle do tego zarzutu;
- w 10 – odniosły się, ale uznały, że zasada nie znajduje zastosowania;
- w 8 – (2 NSA, 8 WSA) sądy orzekły na korzyść podatnika z powołaniem się na tę zasadę ;
- w pozostałych orzekły na innej podstawie.

Jeszcze gorzej wygląda stosowanie tej zasady przez organy podatkowe. (...) stosują tę zasadę co najwyżej raz w roku, a były lata, w których nie zastosowały jej ani razu.(...)

6.8. R.Mastalski,
Systemowe tworzenie prawa,
/w:/ Księga..., s.293nn.

s.293

Należyte uwzględnienie w nim (*prawie – T.J.*) systemowości prawa stwarza możliwości, przy odpowiedniej wykładni prawa, praktycznej realizacji zasady pewności prawa.

Pewność prawa uznaje się współcześnie za jeden z najistotniejszych czynników funkcjonowania prawa w społeczeństwie; (*ważna dla*) bezpieczeństwa prawnego jednostki.

Przewidywalność prawa jest mocno eksponowana w orzecznictwie zarówno SN, jak i TS UE. Dotyczy to zwłaszcza regulacji, które wiążą się z prawami i wolnościami jednostki. Wymagane jest, po pierwsze, aby legislator tworzący prawa w sposób systemowy powinien zatem brać pod uwagę nie tylko obowiązujące przepisy, lecz także praktykę ich stosowania, zwłaszcza zaś orzecznictwo. (...) stanowi ono swego rodzaju badania *post-legislacyjne*, zwłaszcza dotyczące praktycznej realizacji zasady pewności prawa – tego, czy i w jakim zakresie jednostka może opierać na obowiązującym prawie swoje przewidywania co do ochrony

przysługujących jej praw. (...) Jedną z zasadniczych przesłanek przewidywalności prawa jest zatem jasne i stabilne prawo tworzone z perspektywy całego porządku prawnego. Chodzi zwłaszcza o te normy, które nakładają ciężary publiczne. Powinny być one na tyle przejrzyste, aby jednostka nie miała wątpliwości co do prawa i mogła na jego podstawie podejmować określone działania.

s.299

potrzeba pogłębienia systemowości tworzenia i stosowania prawa

6.9. D.Mączyński,
Karuzela podatkowa – oszustwo
czy nadużycie podatkowe? /w:/ Księga..., s.311nn.

Z komentarzem [TJ3]: \

s...312

W doktrynie prawa podatkowego do opisanego negatywnych postaw podatników wobec opodatkowania tradycyjnie posługiwano się pojęciami unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania. (...) W modelowym ujęciu granicą między tak rozumianymi zachowaniami była zgodność z prawem (*legalność*) podejmowanych działań. Unikanie opodatkowania w znaczeniu doktrynalnym (*unikanie opodatkowania sensu largo*) polega na podejmowaniu przez podatnika zgodnych z prawem czynności w celu złagodzenia ciężaru podatkowego. (...) nie jest jednak zjawiskiem jednorodnym. ..działania, które...przybierają postać obejścia prawa podatkowego, unikania opodatkowania (*w ujęciu normatywnym – sensu stricto*) i nadużycia prawa podatkowego.

s.312-313

pojęcie raczej doktrynalne – bez znamion braku legalności postępowania podatnika

s.313

w orzecznictwie - wyrok NSA z 24.11.2003 r. - w prawie podatkowym nie istnieje generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania w celu powstania zobowiązania w najwyższej możliwej wysokości(...).

Unikanie opodatkowania(...) od 15.07.2016 r. stanowi pojęcie normatywne.(...) od 1.01.2019 r. czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (*unikanie opodatkowania*).

s.314

(...) w przypadku stwierdzenia przez organ unikania opodatkowania skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej

Nadużycie prawa podatkowego...na płaszczyźnie orzeczniczej...źródłem koncepcji orzecznictwo TS UE, którego tezy były recypowane przez krajowe sądy administracyjne.

zwł. orzeczenia z 21.02...2006 r.

według TS UE „szósta dyrektywa winna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. ..dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. (...)

s.315

Koncepcja nadużycia prawa podatkowego jest również wykorzystywana w orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych, np. NSA w wyroku z 25.02.2015 r, że art.88 ust.3a pkt 4 lit.c ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, w zw. z art.58 par.1 i 2 ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, należy postrzegać jako normatywny wyraz powyższej klauzuli sprzeciwiającej się prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. .

...do stosowania klauzuli nadużycia prawa nie jest potrzebny konkretny przepis ustawy(...)

s.316

Uchylenie się od opodatkowania polega natomiast na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo, prowadzących do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej ich eliminacji. (...) W świetle art.54 ust.1 kodeksu karnego skarbowego, uchylenie się od opodatkowania wyraża się nieujawnianiem właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nieskładaniem deklaracji. (...) przestępstwo (*art.52 par.2*) lub wykroczenie (*art.53 par.3*).(...)

Przez pojęcie oszustwa w prawie podatkowym rozumie się bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego polegające na podstępnym uchylaniu się bądź usiłowaniu uchylania się od wymiaru lub uiszczenia całości lub części podatku. (...) by działając w sposób naruszający system prawa, doprowadzić do nienależnego wyłudzenia należności podatkowej lub zaniechania uiszczenia zobowiązania podatkowego.

s.320

(...) Karuzela podatkowa jest formą oszustwa podatkowego (*oszustwa podatkowego sensu largo*), a nie stanowi rodzaju obejścia prawa, nadużycia prawa podatkowego oraz unikania opodatkowania.

6.10. J.Orłowski,

Zasada równości wobec prawa podatkowego w orzecznictwie TK i NSA, /w:/ Księga..., s.415nn.

s.417

Zasada sprawiedliwości podatkowej jest we współczesnym orzecznictwie TK i NSA związana z zasadami równości oraz powszechności opodatkowania.(...)

Podstawę sprawiedliwości podatkowej dostrzega się w art.84 Konstytucji RP, z którego wynikać ma „równość i powszechność opodatkowania”. Wymaga to jednakowego traktowania wszystkich podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej.

s.418

Unormowanie sprawiedliwości podatkowej TK dostrzega w art.84 Konstytucji RP, stwierdzając, że z równości podatkowej wynika opodatkowanie w równy sposób wszystkich podmiotów będących w takiej samej sytuacji ekonomicznej.(...) Dopuszczalne jest różnicowanie podmiotów, związane ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej (*sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne*). Zakazane jest różnicowanie niesprawiedliwe. (...)

s.418-419

TK wyraził też pogląd, że zasadę sprawiedliwości społecznej wzmacnia zasada równości (*art.32 Konst.RP*) i „znajduje swą szczególną egzemplifikację w art.84 Konst. RP, stanowiącym o powszechności opodatkowania i obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych, którym odpowiada – niejako od strony negatywnej - prawo do równych przywilejów (*ulg*) podatkowych. Zasada sprawiedliwości podatkowej nie wyczerpuje się w regule równości i powszechności, lecz pełni samodzielną funkcję w ocenie konstytucyjności obowiązków daninowych i wynika z art.84 w zw. z art.2 Konstytucji RP. Zasadę równości opodatkowania ustanawia art.84 Konst. RP, choć zasada równości jest ogólnie sytuowana w art.32 Konstytucji RP.(...)

s.421

(...) niektóre właściwości podatnika mogą prowadzić do różnego ukształtowania jego sytuacji w stosunku do innych podmiotów jemu podobnych, ale – co ważne – odmiennych pod istotnymi względami.(...)

Konstrukcjom zwolnień i ulg podatkowych przyznaje się w orzecznictwie wyjątkowy charakter, jako odstępstwu od sprawiedliwości podatkowej (*tj. powszechności*) i równości opodatkowania.

s.422

(...) Nierozszerzanie obowiązków podatkowych i ulg podatkowych przez *analogiam legis* pozwala uniknąć naruszenia „konstytucyjnych zasad sprawiedliwości czy też równości” (*NSA, 2016*).

s.424

(...) rozumienie równości wobec prawa podatkowego wydaje się ugruntowane.

6.11. P.Pietrasz,

Prawo podatkowe jako sądowa dziedzina prawa,

/w:/ Księga..., s.426nn.

s.427

Sądy administracyjne stosują prawo podatkowe, jednakże czynią to w pewnym sensie w sposób pośredni, a mianowicie w ramach kontroli stosowania tego prawa przez administrację publiczną.

s.428

Będące efektem stosowania prawa podatkowego orzeczenia sądów administracyjnych mogą eliminować rozstrzygnięcia organów podatkowych, wpływać pośrednio lub bezpośrednio na ich treść, a nawet mogą je zastępować. (...)

- uprawnienia kasacyjne – uchylenie zaskarżonej decyzji, postanowienia, interpretacji, opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania takiej opinii (*art.145 par.1 pkt 1, art.146 par .1 ust. z 30.08.2002 w. p.p.s.a.*), stwierdzenia nieważności decyzji lub postanowienia (*art.145 par.1 pkt 2 ppsa*) lub też stwierdzenia bezskuteczności zaskarżonej czynności (*art.146 par.1 ppsa*).

- uprawnienia merytoryczne – sąd rozstrzyga sprawę podatkową co do istoty samodzielnie, uznając obowiązek lub uprawnienie wynikające z przepisów prawa (*art.146 par.2 ppsa*), stwierdzając istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku (*art.145 par.3. art.149 par.1b, art.154 par.2 ppsa*) lub też za pośrednictwem organu podatkowego zobowiązując ten organ do wydania decyzji lub postanowienia, wskazując sposób załatwienia sprawy lub rozstrzygnięcie (*art.135a par.1 ppsa*).

s.428-429

(...) silne powiązania tej gałęzi prawa z prawem administracyjnym. ..zastosowanie w prawie podatkowym uregulowania stosunków społecznych metodą administracyjnoprawną opartą

na władztwie i podporządkowaniu. (...) procesowe prawo podatkowe, regulujące ustalenie, wymiar i pobór podatków, należy do procedur administracyjnych.(...)

s.434

(...) problematyka prawa podatkowego jako sądowej dziedziny prawa ściśle wiąże się z sądową kontrolą działalności organów podatkowych. (...) kształtowanie się w istocie odrębnej procedury sądownoadministracyjnej dedykowanej - ogólnie rzecz ujmując - sporom podatkowym.(...)

6.12. D.Strzelec,

Wyrok uniewinniający w sprawie karnej skarbowej

a wznowienie postępowania podatkowego, /w:/ Księga..., s.494nn.

s.494

(...) kwestia wzajemnych relacji spraw podatkowych i spraw karnych skarbowych... możliwość wznowienia postępowania podatkowego w oparciu o rezultat spraw karnych i skarbowych.

S.497

(...) wydanie wyroku karnego uniewinniającego wcześniej niż zakończenie sprawy podatkowej nie pozbawia organów możliwości postępowania w zakresie określenia ewentualnego zobowiązania podatkowego.(...)_

s.498

(...) zgodnie art.11 ppsa, sąd administracyjny jest związany ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego wydanego w postępowaniu karnym, które odnoszą się do popełnienia przestępstw. (...)

(...) w praktyce adresatem normy zapisanej w art.11 ppsa może być nawet nie tyle sąd administracyjny, ile organ administracji publicznej.(...) choć w przepisach dotyczących postępowania podatkowego nie ma odpowiednika art.11 ppsa, to jednak z art.194 pkt 1 i 3 o.p. można również wyprowadzić moc wiążącą prawomocnych wyroków skazujących co do popełnienia przestępstwa dla organów podatkowych.

s.499

(...) norma przewidziana w art.11 ppsa odnosi się wyłącznie do wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego. Związanie przewidziane przez przepis nie dotyczy wyroku uniewinniającego wydanego w postępowaniu karnym.(...)

art.11 ppsa nie zakazuje uznania, że w okolicznościach danej sprawy inne orzeczenie niż wyrok skazujący może być uwzględnione na potrzeby ustalenia określonego faktu lub wydarzenia – i to również w toku postępowania administracyjnego.(...) Nie oznacza to, że sąd administracyjny nie powinien uwzględniać tej okoliczności (*tj. wyroku uniewinniającego*) w całości ustaleń faktycznych, gdy bada legalność zaskarżonej decyzji.(..) Tak jak sąd administracyjny, również organ podatkowy nie jest związany ustaleniami zawartymi w uzasadnieniu wyroku karnego, a zatem jest uprawniony do oceny – tak jak innych dowodów w sprawie – ustaleń zawartych w uzasadnieniu wymienionego wyroku. (...) prawomocny wyrok uniewinniający również jest dokumentem urzędowym (*art.194 par.1 op*), co oznacza, że możliwe jest prowadzenie dowodów przeciwko takiemu dokumentowi (*art.194 par.3 op*)(NSA 2017).

s.500

Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego...

s.501

Zrównanie wyroku uniewinniającego z nowym dowodem...

s.504

(...) wydanie wyroku uniewinniającego samo w sobie nie jest wystarczającym determinantem do uchylecia decyzji podatkowej w trybie wznowienia.

(...) istotnego znaczenia nabiera fakt, czy wyrok uniewinniający opiera się na odmiennej ocenie okoliczności, które legły u podstaw wydania decyzji podatkowej, czy pojawiły się nowe okoliczności, nawet jeśli wynikają z dowodów już przeprowadzonych po wydaniu decyzji.

(...) podatnik może domagać się przeprowadzenia tych dowodów we wznowionym postępowaniu podatkowym.(...)

s.505

Okoliczności, które ujawniły się w sprawie karnej, aby mogły wpłynąć na zmianę decyzji podatkowej w trybie wznowienia, muszą mieć przymiot istotności.(...) Za niepożądane i trudne do akceptacji przez stronę postępowania podatkowego i karnego należy uznać sytuacje, w których określone zdarzenia faktyczne podlegają różnej ocenie przez różne organy państwa, lecz z drugiej strony jest to przejaw autonomii procesowej dwóch różnych postępowań, które mają do spełnienia różne cele.

6.13. M.Zdebel,

Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg uznaniowych, /w:/ Księga..., s.559nn.

s.559

(...) Ordynacja podatkowa wyposaża państwowe oraz samorządowe organy podatkowe (*art.13 op*) w pewien element władztwa podatkowego. (...)władztwo to sprowadza się do podejmowania decyzji dotyczących udzielania ulg w płatności zobowiązań podatkowych, tzw. ulg uznaniowych.

s.560

Decyzje organów podatkowych dotyczące umorzenia zaległości podatkowych lub innych ulg w płatności podatku bazują na prawie tych organów do stosowania tzw. uznania administracyjnego. (...) w postępowaniach podatkowych, w których wydanie decyzji należy do tych organów, dysponują one możliwością(...) dokonania wyboru polegającego na udzieleniu bądź odmowie udzielenia ulgi.(./..) nie ma definicji legalnej uznania administracyjnego.

s.560-561

(...) NSA (*por. poglądy M.Mincer – uwaga T.J.*) przyjął, że uznanie administracyjne należy łączyć z przyznaniem organowi adminisytracyjnemu możliwości kształtowania sytuacji prawnej adresata normy za pośrednictwem określonych czynności prawnych, zwłaszcza aktu administracyjnego.

s.561

(...) już na gruncie przepisu art.31 ustawy z 19.12.180 r. o zobowiązaniach podatkowych nieostrość języka prawnego w zakresie ustalenia przesłanek, od zaistnienia których miało zależeć zastosowanie ulgi umorzenia zobowiązania podatkowego, uzasadniano koniecznością pozostawienia organowi podatkowemu stosującemu prawo „luzu interpretacyjnego”.(...) (...)organ podatkowy, rozstrzygając w sprawie udzielenia ulgi w płatności podatku, nie jest zobligowany do jej udzielenia.

s.561-562

(jego ocena) co do tego, jaki jest jej wpływ na podjęcie decyzji

**6.14. B.Dauter,
Procedura cofnięcia skutków unikania
opodatkowania /w:/ Księga..., t.II, s.58nn**

s.58

Ustawą z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – OP oraz niektórych innych ustaw z dniem 1.01.2019 dodano do dz.III ustawy z 29.08.1997 r. OP rozdz.5 regulujący procedurę cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

s.58-59

(...) omawiana procedura daje o wiele szersze możliwości złożenia deklaracji lub korekty deklaracji nie tylko podatnikowi czy płatnikowi, lecz także innym podmiotom uczestniczącym w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.

6.15. D.Dominik-Ogińska,

Prawo do obrony w orzecznictwie TS UE

w odniesieniu do spraw z zakresu VAT, /w:/ Księga..., t.II, s.68nn.

s.68

Orzecznictwo TS UE wskazuje, że prawo do obrony jest kluczową zasadą, w oparciu o którą powinny być rozpoznawane sprawy w przedmiocie VAT.

s.69

(...) społeczeństwo nie istnieje bez wspólnoty. Nie istnieje także bez organizacji *societas*. (...) Ważne, aby wartości wspólnoty były wartościami *societas*. (...) Wartości nadają sens każdemu obszarowi i aspektowi życia ludzkiego, również obszarowi, jakim jest prawo podatkowe. Dlatego punktem wyjścia niniejszych rozważań jest wartość, którą uznaje się za fundamentalną cnotę społeczną, lecz również z perspektywy normatywnej za prawo praw – godność.

(...)godnościowy status jednostki oznacza, że jednostka jest traktowana jako podmiot prawa we wszystkich sferach obowiązywania prawa unijnego.

s.69-70

Windykacja tego statusu następuje za pośrednictwem albo „wolności do bycia” wyrażonej prawami fundamentalnymi, albo „wolności do posiadania” w postaci ekonomicznych wolności rynku. Nie można zapominać również, że godność stanowi nie tylko podstawową zasadę prawa unijnego, lecz jest chroniona przez Konstytucję RP z 2.04.1997 r. jako wartość najwyższa i przynależna każdemu człowiekowi (*art.30*).

s.70

Proceduralnym wyrazem godności jest prawo do rzetelnego procesu, które stanowi centralny punkt odniesienia gwarancji zawartych w art.6 EKPC. Mimo że Konwencja zajmuje szczególne miejsce w prawie unijnym, z perspektywy formalnej nie stanowi elementu tego prawa (*wyrok TS US z 14.05.1998*).

s.71

(...)autonomia proceduralna państw członkowskich. Jednak ramy tej autonomii stanowią zasady równoważności i skuteczności. (...) w świetle przyjętej w prawie Unii zasady poszanowania prawa do obrony (*wyrok TS UE z 9.11.2017*).

s.72

(...) państwo członkowskie, aby spełnić wynikający ze stosowania prawa Unii obowiązek podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania przestępczości podatkowej, poddaje podatników procedurze kontroli podatkowej. (...) Respektowanie prawa Unii oznacza więc jednocześnie przestrzeganie praw podstawowych chronionych na mocy Karty. Za takie przepisy Trybunał uznał niewątpliwie przepisy dotyczące VAT.

W sytuacji, gdy działanie państw członkowskich nie jest w pełni określone przepisami prawa Unii, organy i sądy krajowe są uprawnione do stosowania krajowych standardów ochrony praw podstawowych, o ile zastosowanie owych standardów nie podważa poziomu ochrony wynikającego z Karty ani pierwszeństwa, jednolitości i skuteczności prawa Unii (*wyrok TS UE z 26.02.2013 r.*).

s.73

(...) Zgodnie bowiem z prawem Unii naruszenie prawa do obrony prowadzi do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu rozpatrywanego postępowania administracyjnego tylko wtedy, gdy w braku tego naruszenia owo postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu (*wyrok TS UE z 3.07.2014*).

s.76

Prawo do obrony stanowi niezbędny element rzetelnego procesu. To prawo jest kluczowe dla oceny jakości procedury, gdyż po pierwsze, jednostka staje się aktywnie zaangażowana w procedurę i ma możliwość wpłynięcia na treść orzeczenia, oraz po drugie, prawo to przyczynia się do realizacji godnościowej koncepcji procedury, skoro strona uczestniczy w niej w sposób aktywny (...) W swoim orzecznictwie TS podkreśla wyraźnie walor pewnych fundamentalnych standardów proceduralnych, z których może korzystać każdy, a zwłaszcza ten, którego nie akceptujemy. Dlatego zwłaszcza w sprawach VAT, w których postępowanie zmierza do udowodnienia podatnikowi popełnienia oszustwa czy nadużycia

prawa, organy podatkowe i sądy administracyjne powinny być szczególnie wyczulone na zapewnienie poszanowania prawa do obrony. Brak reakcji sądów administracyjnych na łamanie powyższej zasady z racji tego, że jest uznawana za mniej istotną w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, przyczynia się do powstania praktyki bagatelizowania przepisów procedury przez administrację skarbową i prowadzenia postępowań „na skrót”, a tym samym do naruszenia godności proceduralnej podatnika.

według Grosclaude’a i Marchessou - „w państwie demokratycznym procedury kontroli fiskalnej wskazują na poziom rozwoju społeczeństwa”.

6.16. H.Filipczyk,

Czy gramy w tę samą grę? „Gry językowe” Wittgensteina a wykładnia prawa podatkowego, /w:/ Księga..., t.II, s.78nn.

s.80

Klasyczne w polskiej teorii prawa, także w jej recepcji w prawie podatkowym, jest rozróżnienie języka powszechnego, języka prawnego i języka prawniczego. Język prawny to język tekstów prawnych („język, w którym formułowane jest prawo”, „język prawodawcy”); jest to język przedmiotowy wobec języka prawniczego jako metajęzyka (*języka , w którym mówi się o tekstach prawnych, „przy pomocy którego mówi się o prawie”, „języka prawników”*).

s. 81

Bogumił Brzeziński jest zwolennikiem poglądu o pierwszeństwie wykładni językowej w wykładni przepisów prawa podatkowego: językowe znaczenie tekstu jest punktem wyjścia wykładni i określa jej granice.

s.83

Znajomość prawa podatkowego przez ogół podatników (*o ile w ogóle występuje i w zakresie, w jakim występuje*) jest zapośredniczona w pracy prawników. Wymaganie powszechnej zrozumiałości tekstów prawnych jest nie tylko – prawdopodobnie – nie do zrealizowania, ale także jest niezasadne.

s.86

(...) prawnicy i laicy nie grają w tę samą „podatkową grę”. (...) prawnicy stosujący dyrektywę wykładni językowej nie docierają do znaczenia (*jako sposobu użycia*) tekstu prawnego dostępnego laikom.

6.17. M.Gizicki, Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia w orzecznictwie podatkowym, /w:/ Księga Brzezińskiego, t.II, s.87nn.

s.90

(...) koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia jest obecnie stosowana do bliżej nieokreślonego kręgu podmiotów. Powoduje to trudny do zaakceptowania stan, w którym ogranicza się zakres istotnych, konstytucyjnie chronionych praw majątkowych nie tylko bez regulacji ustawowej, ale nawet bez jasnych kryteriów.

(...) stosownie koncepcji bezpodstawnego wzbogacenia znajduje uzasadnienie przede wszystkim we względach słuszności. Skoro podatnik nie poniósł uszczerbku majątkowego wskutek uiszczenia nienależnego podatku, to nie może uzyskać zwrotu nadpłaty, która powinna mu co do zasady ten uszczerbek zrekompensować. (...) system powinien przewidywać efektywne instrumenty prawne umożliwiające uzyskanie stosownej rekompensaty temu, kto ten uszczerbek poniósł, zwłaszcza że taki wymóg wynika wprost z orzecznictwa TS UE.(wyrok TS UE z 20.10.2011).

s.91

Przepisy Ordynacji podatkowej oraz orzecznictwo sądów administracyjnych wykluczają możliwość dochodzenia zwrotu nadpłaty przez podmioty inne niż te, które spełniły świadczenie na podstawie stosunku prawnopodatkowego. Skoro droga administracyjna jest niedopuszczalna, to wydawałoby się, że podmiot, który faktycznie poniósł ciężar podatku, powinien mieć prawo do żądania stosownej rekompensaty na drodze cywilnej.

s.92

Ustalenie, że podatnik przerzucił ciężar podatku i nie uzyska zwrotu nadpłaty, powinno skutkować rozszczeniem podmiotu zubożonego do Skarbu Państwa. Podmiotu takiego nie wiąże jednak ze Skarbem państwa określony stosunek cywilnoprawny. (*ogromne trudności praktyczne*).

6.18. A.Kałąźny,

Wpływ wad procesu legislacyjnego na stanowienie

prawa podatkowego - refleksje wokół wyroku

BSA z 22.10.2018 r. /w:/ Księga..., t.II, s.94nn.

s.94

W polskim systemie prawa takie podwyższone kryteria w zakresie kształtowania przepisów przewidziano dla norm prawa podatkowego. Wynika to bezpośrednio z przepisów Konstytucji RP, która narzuca ustawodawcy określone standardy dotyczące uchwalania prawa podatkowego. (...) normy prawa podatkowego szczególnie silnie ingerują w sferę praw jednostki, ograniczając jedną z podstawowych wolności, jaka jest własność prywatna.(...)

s.98

(...) w zakresie prawa podatkowego sądy odgrywają rolę *quasi-prawotwórczą* w związku z koniecznością doprecyzowania w procesie wykładni często niejednoznacznych przepisów – w takich przypadkach wyroki sądów kształtują ostatecznie treść prawa.

(...) można wyszczególnić dwie przesłanki dokonania przez sąd aktu prawotwórczego:

1/ wadę przepisu ustawowego powodującą jego niezgodność z Konstytucją (*tzw. wada kwalifikowana*);

2/ niejasność przepisu uniemożliwiająca odtworzenie zawartej w nim normy w oparciu o jego literalne brzmienie.

s.100

(...) obowiązkiem sądu administracyjnego jest doprecyzowanie wadliwych przepisów podatkowych w taki sposób, by można było odczytać z nich normy zgodnie z obowiązującym w państwie systemem wartości (*Gomułowicz*).

s.100-101

(...) ścieżkę postępowania w przypadku wadliwych przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wytyczył TK w przytoczonych wyrokach dotyczących definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości. Zastosowana przez Trybunał prokonstytucyjna wykładnia nakazująca odczytanie normy zapisanej w definicji przedmiotu opodatkowania niezgodnie z literalnym brzmieniem przepisu, lecz zgodnie z zasadami Konstytucji, mogłaby znaleźć zastosowanie również w przypadku przepisów regulujących zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych....

6.19. A.Ladziński,

Granice optymalizacji podatkowej- uwagi *de lege lata*

i *de lege ferenda*,/w:/ Księga..., t.II, s.113nn/.

s.115n.

Granica między optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania

s.121

Postrzeganie unikania opodatkowania przez pryzmat korzystnej podatkowo kwalifikacji cywilnoprawnej stanu faktycznego pozwala uporządkować niełatwą materię, jaką są czynności podejmowane w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

s.122

(...) doprecyzowanie definicji korzyści podatkowej poprzez wskazanie, że jest to skutek określonej kwalifikacji cywilnoprawnej dokonanej przez podatnika czynności. (...)

6.20. A.Leszczyńska-Rydlewska,

Prawo podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej

w świetle wybranych orzeczeń ETPC /w:/ Księga ..., t.II, s.132nn.

s.132-133

Podatek bez wątpienia stanowi ingerencję w prawo jednostki do poszanowania własności, które podlega ochronie konwencyjnej na podstawie art.1 Protokołu nr 1 do EKPC. (...) trzy wyroki ETPC, w których skarżący podnosił zarzut naruszenia przez państwo art.1/1 w związku z odmową przyznania podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT).

s.133

sprawa *Bulves AD v. Bułgaria* (sk.3991/03) wk z 22.01.2009 r. firma nabyła towary od innej - to dostawa w rozumieniu przepisów dot. VAT - faktura, nabywca uiścił należność – rozbieżność co do daty rejestracji transakcji – organ podatkowy wymierzył skarżącemu podatek od wartości dodanej wraz z odsetkami i odmówił mu prawa do odliczenia VAT –

odwołanie do organu wyższej instancji, a następnie do sądu – organ wyższy decyzję utrzymał, a sąd odwołanie oddalił (*w uzasadnieniu, że II strona transakcji nie dopełniła obowiązku rejestracji*).

odwołanie do NSA, który też podtrzymał (*w uzasadnieniu, że nie ma znaczenia to, iż nabywca działał w dobrej wierze; nie doszło do naruszenia art.1/1, bo prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego zależało od działań dostawcy*).

s.134

ETPC – chociaż Bułgaria w tym czasie nie była jeszcze członkiem UE, jej ustawa o VAT uwzględniała Szóstą Dyrektywę Rady 77/388/EEC – powołał się na dwa wyroki TS UE (2006: *prawo do odliczenia podatku naliczonego, które przysługuje podatnikowi, nie może być*

uchylone na skutek wykrycia działań o charakterze oszustwa podatkowego mających miejsce na wcześniejszym bądź późniejszym etapie ciągu transakcji, pod warunkiem wszak, że podatnik o oszustwie tym nie wiedział i nie mógł wiedzieć (12.01.2006, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd oraz Bond House Systems Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise).

s.134-135

Axel Kittel v. Belgia oraz Belgia v. Recolta Rycycling – wyrok TS UE z 6.07.2006 r. – (fakt, że nabywca towaru nie wiedział i nie mógł wiedzieć, iż działania dostawcy miały charakter oszustwa podatkowego, prowadzi do wniosku, że nabywca będący zarejestrowanym podatnikiem VAT nie może być pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego).

- przed ETPC, że to naruszenie art.1/1

wg Bułgarii prawo do odliczenia zależy od kilku warunków, w tym od zarejestrowania transakcji przez dostawcę – w braku ich spełnienia nie powstaje prawo do odliczenia i nie powstaje prawo własności

ETPC – konwencyjne prawo obejmuje własność nie tylko już nabytą, ale także uzasadnione oczekiwanie nabycia własności - spółka Bulves spełniła wszelkie ustawowe warunki konieczne do uzyskania prawa do odliczenia podatku.

(...) skarżący nie miał możliwości wpłynięcia na swego kontrahenta i mógł zasadnie oczekiwać, że przysługuje mu prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej, a więc przysługiwało mu prawo własności w rozumieniu systemu EKPC

- obciążenia podatkowe rozpatrywane są co do zasady jako uprawnienie państwa do kontroli korzystania z własności (*ust.2*), a nie w kontekście ogólnej reguły ochrony własności; a jednak badał skargę Bulves pod kątem ogólnej reguły ochrony własności (*zd.1, ust.1 art.1*).

w ramach testu *fair balance* – że stabilność finansowa systemu podatku od wartości dodanej jest zasługującym na ochronę interesem wspólnoty – ale środki Bułgarii były nieproporcjonalne w stosunku do celu, któremu miały służyć i stanowiły nadmierne obciążenie – naruszono więc art.1.

S.136-137

Sprawa *Business Support Centre v. Bulgaria* (sk.6689/03), wk z 18.03.2010

NGO *non profit* ds wspierania małych i średnich przedsiębiorstw – dostarczono jej towary dostawa, faktura, należność opłacona łącznie z podatkiem od wartości dodanej – bez podatku od wykonanej odstawy i bez deklaracji tego dotyczącej – decyzja organu podatkowego – odwołanie oddalone, NSA też to stanowisko podzielił

ETPC odwołał się do wyroku *Bulves* – podobna argumentacja - tylko brak danych, czy dostawca się rozliczył – ale to sprawa dla organu, a nie dla skarżącego – jest naruszenie art.1

s. 137-138

sprawa *Euromak Metal Doo pko Macedonii* - kontrola organu co do podatku VAT - decyzja, że niektórzy dostawcy się nie rozliczyli, ale skarżący uiścił należności ze wszystkich faktur – że nie spełnił wszystkich warunków dla odliczenia podatku VAT - odwołanie do MF – oddalone przez sąd adm-jny także – odpowiada za niespełnienie wymogów przez dostawców – zajęto rachunek bankowy skarżącego – (...) on odpowiada, bo w interesie podatnika leży odpowiedni dobór kontrahentów.

ETPC – skarga z powołaniem się na spr. *Bulves* - według państwa to inna sprawa, bo tu nie ściągnięto należności od skarżącego

– według Trybunału badać na podstawie ust.2 art.1 jako problem kontroli korzystania z własności – jest naruszenie, test proporcjonalności – decyzje stanowiły ingerencje w prawo własności

fakt, że skarżący nie uiścił podatku, nie ma znaczenia – bo wcześniej zajęto mu rachunek bankowy

s.139

Stabilność finansowa systemu podatku od wartości dodanej jest - zdaniem ETPC – interesem wspólnoty zasługującym na ochronę;

w zakresie środków zwalczania oszustw podatkowych państwo korzysta z szerokiego MO – test *fair balance* dla ustalenia, czy działania państwa służące ogółowi społeczeństwa nie obciążają nadmiernie jednostki.

wg ETPC – naruszenie art.1/1 w przypadkach, w których odmowa przyznania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej jest konsekwencją nieprawidłowości stwierdzonych u kontrahentów podatnika, jeżeli nadto o nieprawidłowościach podatnik nie wiedział i wiedzieć nie mógł.

6.21. M.Marecki,

O nadużywaniu prawa przez organy podatkowe w toku postępowania na kilku przykładach, /w:/ Księga..., t.II, s.141nn.

s.141-142

środki organów podatkowych: kara porządkowa, odpowiedzialność.karna za fałszywe zeznania lub za utrudnianie kontroli + kontrola (*ust. z 16.11.2016 o Kr. Adm. Skarbowej*) + i to sam organ podatkowy postępowanie prowadzi

s.142

(...) Także organy podatkowe w pogoni za efektywnością, mniej krępującymi, łatwiejszymi rozwiązaniami lub po prostu ze względu na nieradzenie sobie z prowadzeniem postępowania dopuszczają się praktyk dalekich od zawartej w art. 120 OP zasady praworządności. (...)

ustawodawca zmierza raczej w kierunku ubierania w obowiązujące przepisy „swobodnego” działania organów(...) niż walki o respektowanie praw podatnika i równoważenia jego roli w stosunkach z organami.

s.143

Organ prowadzi postępowanie i za nie odpowiada. Działanie organu jest jednak, co oczywiste, wyznaczone przez przepisy prawa, co wynika z art.120 OP oraz art.7 Konstytucji RP z 2.04.1997 r.

(...) Wprowadzie 1.03.2017 r. rozstaliśmy się z ustawą z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej, jednak wiele postępowań wszczętych w oparciu o jej przepisy toczy się nadal mimo

maksymalnego 2-miesięcznego terminu załatwiania spraw przewidzianego przepisami OP (...), obecnie również zawartych w ustawie z 76.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

s.144

(...) zamiast kontroli prowadzi się postępowanie kontrolne. (...) terminy z ustawy o działalności gospodarczej straciły w sprawach kontroli dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, a obecnie naczelników urzędów celno-skarbowych jakiegokolwiek znaczenie, choć to te kontrole były jednym z głównych powodów wprowadzenia ograniczeń. – przerzucenie obowiązków na podatnika, zamiast szybkiej kontroli u niego, on wszystko musi przygotować, przedstawić itd,

(...(już sama instytucja opcjonalnej kontroli w ramach postępowania jest rozwiązaniem nietrafionym...obejście przepisów – faktycznie prowadzona jest kontrola w pełnym zakresie. tylko zza biurka, z przerzuceniem aktywności na podatnika, który nie „poddaje się kontroli”, udostępniając księgi i dokumenty, ale faktycznie obsługuje kontrolę.

s.145

ani organy odwoławcze, ani sądy administracyjne nie zwracają należytej uwagi na te praktyki(...)

(...) naczelnicy urzędów kontroli skarbowej prowadzi kontrolę, kiedy chcą, gdzie chcą i jak chcą i w praktyce jak długo chcą, będąc zarazem organem kontroli, organem podatkowym pierwszej instancji i organem odwoławczym. Podatnik aż do momentu wydania decyzji ostatecznej, wykonalnej jest więc skazany na jeden organ i jego pierwszą nadzieją na niezależne rozpatrzenie sprawy jest sąd administracyjny, *nota bene* właściwy dla organu, a nie podatnika, co gwarantuje pouczające podróże dla podatnika i pełnomocników(...)

s.145-146

(...) postępowania kontrolne, wszczęte na podstawie ustawy o kontroli skarbowej w dacie sporządzenia tego tekstu(...) toczą się nadal, a zanim ich rezultaty dotrą na poziom sądów administracyjnych, może upłynąć nawet kilka lat.

..nadużywanie art...140 OP, który rozbraja art.139 OP – organ zawiadamia podatnika o niezakończonym w terminie i wyznacza nowy termin 2 m-cy i tak znowu i znowu. .

..art.140 jest chyba najczęściej nadużywany przepisem OP, co nie spotyka się z odpowiednio mocną reakcją organów wyższego stopnia ani sądów.

s.146

(...) trudno jest organom podatkowym zakończyć postępowanie w I i II instancji i wykonać decyzję przed upływem przedawnienia. ..zawiesza więc bieg terminu przedawnienia, zawiadamiając pełnomocnika i podatnika.

..zawieszenie trwa aż do prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego... Sprawa karna zazwyczaj „czeka” na sprawę podatkową .

..jedynym rozwiązaniem jest zrezygnowanie w przyszłości z powiązania postępowania karnego skarbowego z postępowaniem podatkowym.

s.148-149

(...)To biznesowe podejście i walka o budżet powodują, że organy coraz swobodniej czują się, podejmując swoistą grę z podatnikiem, stawiając się w roli jego przeciwnika procesowego, a nie organu zobowiązanego do obiektywizmu przestrzegania prawa, a dopiero w ścisłych jego ramach do egzekwowania tego, co się fiskusowi niewątpliwie należy.

...zasada nie nadużywania prawa przez organy podatkowe wzmocniłaby pozycję podatnika...

6.22. J.Martini

Demokratyczne państwo prawne czy państwo teoretyczne?

Działania państwa polskiego wobec wyzwań związanych z masowymi wyłudzeniami VAT /w:/ Księga..., t.II, s.150nn.

s.151n

Porażka w walce z wyłudzeniami VAT – (s.152) kto ponosi finansową odpowiedzialność?

s.153n.

czy podatnik wiedział, że uczestniczy w transakcji z oszustem?

s.154

czy podatnik mógł wiedzieć?

s.160

(...) działanie zaprzeczające orzecznictwu TS UE jest ewidentnym naruszeniem zasady pewności prawa, lecz również zasady lojalności wyrażonej w art.4 ust.3 TUE.

6.23. R.Namysłowski,

Zwrot podatku: realizacja zasady neutralności

a funkcja fiskalna VAT, /w:/ Księga..., t.II, s.192nn/

s.194

Efektywność podatków jako instrumentu fiskalnego - dla zapewnienia odpowiedniego poziomu dochodów podatkowych – wynika przede wszystkim z cech podatku jako przymusowego świadczenia, którego zapłata może być zapewniona w ostateczności poprzez stosowanie środków przymusu.(...) jednym z najbardziej skutecznych narzędzi zaspokajania popytu państwa na pieniądź jest podatek od towarów i usług.

s.197n

Zależności pomiędzy obowiązującymi terminami zwrotu podatku jako elementem realizacji zasady neutralności i funkcją fiskalną podatku od towarów i usług

s.200n.

Zastąpienie 90-dniowego terminu zwrotu 60-dniowym terminem + s.201 25-dniowym terminem

6.24. J.Rudowski,

Tworzenie prawa podatkowego – wymogi a rzeczywistość

na przykładzie opodatkowania budowli podatkiem

od nieruchomości, /w:/ Księga..., t.II, s.228nn.

s.229

(...) wypracowanie dyrektyw interpretacyjnych charakterystycznych dla prawa podatkowego – przyznanie pierwszeństwa językowemu znaczeniu norm prawa podatkowego, rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika (*in dubio pro tributario*), reguła ścisłego interpretowania ulg podatkowych, zakaz analogii – należy uznać za wielkie osiągnięcie polskiej nauki prawa podatkowego i szeroko rozumianego polskiego wymiaru sprawiedliwości.

s.229nn.

Sformułowanie zasad dot. tworzenia prawa podatkowego –

(230) katalog zasad ogólnych prawa podatkowego: ustawowej regulacji podatków, równości (niedyskryminacji), zaufania, szybkości załatwiania spraw podatkowych, respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej, nieretroakcji, respektowania prawa międzynarodowego i unijnego, pragmatyzmu, proporcjonalności, stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, sądowej ochrony praw podatnika, ograniczonego stosowania analogii, stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych.

s.233n.

wielkie błędy – dorażność, chaos, niekompetencja itd.

s.239

(...) pomijany jest, a często lekceważony, dorobek teorii prawa podatkowego w zakresie wypracowania zasad ogólnych prawa podatkowego, a w tym zasad tworzenia prawa podatkowego...porządkujący i fundamentalny charakter zasad ogólnych prawa podatkowego – trzeba do nich wrócić

6.25. M.Rymaszewski,

Zasada obiektywizmu w prawie podatkowym

Zagadnienia wybrane, /w:/ Księga..., t.II, s.241nn.

s.241

obowiązek bezstronności i obiektywizmu organów podatkowych ...

s.243

projekt OP – włączenie zasady bezstronności do katalogu ZOPP.

s.245

ZOPP są obowiązującymi normami prawnymi, które ustalają prawne dyrektywy działania organów podatkowych

s.246

zjawisko nieuwzględniania wniosków dowodowych podatników

s.248

Planując nadanie zasadzie bezstronności normatywnego charakteru, powinno się jednocześnie zadbać o to, aby jej adresaci wiedzieli, w jaki sposób ją rozumieć i stosować.

6.26. A.Sarna,

Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – uprawnienia sądów administracyjnych, /w:/ Księga..., t.II, s.250 nn.

s.250

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest, w myśl art.59 par.1 pkt 8 ustawy z 29.08.1997 r. OP, jednym ze sposobów wygasania tego zobowiązania.

(...) Instytucja przedawnienia przyczynia się do ukształtowania stabilnego stanu prawnego, a więc ma charakter gwarancyjny. Na skutek upływu terminu przedawnienia prawem stają się bowiem określone stany faktyczne, które przez długi czas nie były kwestionowane. Co więcej, immanentną cechą przedawnienia jest, że związane są z nim ujemne skutki dla jednej ze stron stosunku prawnego, zaś drugiej ze stron upływ terminu przedawnienia przynosi określoną korzyść. W idealnie ukształtowanym systemie prawnym przedawnienie ma charakter obiektywny, tzn. skutki jego upływu nie są zależne ani od świadomości, ani od dobrej woli stron stosunku prawnego.

s.250-251

(...) wygaśnięcie obowiązku zapłaty należności podatkowej wskutek upływu czasu przynosi także ten skutek, że w relacjach zachodzących pomiędzy podatnikiem (*płatnikiem lub inkasentem*) a organem podatkowym kształtuje się niezbędną stabilność. (...)

s.251

Z punktu widzenia władzy podatkowej upływ terminu przedawnienia działa także na korzyść organu podatkowego, gdyż nie jest on już zobowiązany do dochodzenia od podatnika – w imię zapewnienia koniecznych dochodów budżetowych – świadczenia, na którego wykonanie widoki wraz z upływem czasu są coraz mniejsze.

Z komentarzem [TJ4]:

Z komentarzem [TJ5R4]:

Z komentarzem [TJ6R4]:

(...)TK w wyroku z 21.06.2011 r., że umocowany konstytucyjnie obowiązek płacenia podatków, gdy nie jest spełniany dobrowolnie, powinien podlegać przymusowej egzekucji. (...) pogląd wielokrotnie potem powielany w orzecznictwie TK(...) rodził kwestię nadużycia prawa przez organy podatkowe.

Konstytucja RP nie zawiera uregulowań odnoszących się wprost do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych ani nie formułuje nawet podstawowych, ogólnych zasad tej instytucji, ograniczając się jedynie do ustanowienia wyjątków od zasady przedawniania się czynów, lecz wyłącznie w odniesieniu do prawa karnego.

s.251-252

TK – przedawnienie nie jest prawem podmiotowym(...). Jeżeli jednak ustawodawca zdecydował się na uregulowanie kwestii przedawnienia, to winien uczynić to w sposób, który nie będzie czynił tej instytucji pozorną. (...) Innymi słowy, przepisy dot. przedawnienia zobowiązań podatkowych nie mogą być stosowane w sposób, który czyniłby je instytucją iluzoryczną.

s.252

TS UE uznał jednak za zgodne z prawem UE ustalenia, pod rygorem przedawnienia, rozsądnych terminów wniesienia środka prawnego w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego i daną administrację.

(...) Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przepisanej prawem terminu przedawnienia następuje z mocy prawa. Innymi słowy, sam upływ czasu powoduje, iż przestaje istnieć ciężący na podatniku (płatniku lub inkasencie) obowiązek zapłaty należności podatkowej.

s.253

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia a wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe

od 1.03.2003 r. w OP – że bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. zarzucono jednak w nauce, że przez to „wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu

postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika” (prof. L.Etel) – kolejne nowelizacje

s.254

(...) zawieszenie biegu terminu przedawnienia zob. pod-go jest wyjątkiem od reguły określającej 5-letni termin przedawnienia. Termin ten(...) wydaje się dostatecznie długi, aby organy podatkowe mogły przeprowadzić analizę ryzyka, a następnie (jeżeli uznają to za konieczne) weryfikację rozliczeń podatkowych podatnika.

s.254-255

Praktyka wszczynania postępowań

s.255

możliwość weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego przez sąd administracyjny

s.257

(...) Instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego(...) nie można bowiem *de facto* unicestwiać, pozwalając na w zasadzie nieograniczone w czasie zawieszenie biegu terminu przedawnienia, w oparciu o wadliwe, nieuprawnione działanie organu państwa. – nadużycie takie „prowadzi do skutków sprzecznych zarówno z konstytucyjną zasadą DPP, jak i z wynikającą z niej zasadą praworządności, pozwala bowiem na wywodzenie korzystnych dla tych organów skutków z ich nieuprawnionych działań.

s.258

Wszczęcie postępowania przygotowawczego przy braku przesłanek takiego działania oznacza więc, że prawo jest traktowane instrumentalnie, czyli nadużywane, a zatem wywodzenie z wszczęcia takiego postępowania skutku w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nie do pogodzenia z zasadą legalizmu i praworządności.

(...) sądy administracyjne powinny szczególnie wnikliwie weryfikować, czy organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe nie działa w sposób pozwalający na uznanie, iż w istocie nadużywa przysługującego mu prawa procesowego.

(...) Sądy administracyjne są więc uprawnione – a wręcz zobowiązane – do kontroli, czy wszczynając postępowanie karne skarbowe, organ władzy działał z chęci wydłużenia terminu do weryfikacji rozliczenia podatkowego podatnika.

6.27. T.Siennicki, M.Zborowski,

**Kilka uwag o związkach prawa podatkowego z zasadą
samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w sprawach
o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe
polegające na uszczupleniu podatkowej należności
publicznoprawnej, /w:/ Księga..., t.II, s.260nn.**

s.260

Przepisy ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks Karny Skarbowy udzielają sankcji karnej przepisom prawa podatkowego po to, by zapewnić sprawne funkcjonowanie systemu podatkowego. Odsyłając zaś do przepisów ustawy z 6.06.1997 r. KPK (*art.113 par.1 kks*) przekazują orzecznictwo w sprawach przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych do właściwości sądów karnych. Sądy karne natomiast orzekają na podstawie *kpk* w myśl zasady, że sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu (*art.8 par.1 kpk*).

Absolutyzowanie tej zasady i interpretowanie jej w oderwaniu od norm prawa podatkowego materialnego prowadzi jednak do przypisywania sądom karnym kompetencji z zakresu wymiaru zobowiązań podatkowych, które do nich nie należą.

s.261

Przepisy kks...mają postać uproszczoną przez odesłanie do nakazów i zakazów wyrażonych zwł. w prawie podatkowym. Zatem z punktu widzenia konstrukcji norma prawa karnego skarbowego zbudowana jest w taki sposób, że jej hipoteza ma postać negacji dyspozycji normy prawa podatkowego. ...punktem wyjścia w badaniach ma być analiza przepisów materialnego prawa podatkowego, będących źródłem nakazów i zakazów, których naruszenie pociąga za sobą odpowiedzialność karną skarbową.

Czynienie zaś punktem wyjścia przepisów proceduralnych zawartych w art.8 kpk prowadzi do nieuzasadnionych uproszczeń. ..w myśl art.113 par.1 kks w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przepisy kpk wraz z zasadą samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego stosuje się (tylko) „odpowiednio”.

s.262

Zgodnie z art.21 par.1 pkt 1 i 2 ustawy OP zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- zaistnienia zdarzenia, z kt. ust. podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość takiego zobowiązania.

(...) zobowiązania podatkowe powstające zgodnie z zasadą wynikającą z art.21 par.1 pkt 1 OP (*a więc z mocy prawa*), jakkolwiek z mocy prawa powstają, to jednak precyzowane są albo w deklaracjach składanych przez podatników, albo w decyzjach wydawanych przez organy podatkowe.

s.263

(...) Co więcej, z powyższych unormowań bezsprzecznie wynika, że wysokości zobowiązania podatkowego sprecyzowanej w deklaracji złożonej przez podatnika towarzyszy domniemanie prawne jego prawidłowości. (.....) dopóki nie zostanie wydana decyzja precyzująca wysokość zobowiązania podatkowego w sposób odmienny od wykazanej w deklaracji, dopóty wysokość zobowiązania wynikająca z deklaracji odpowiada wysokości zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa (tj., „idealnego” zobowiązania podatkowego).

s.265

(...) Do wydania decyzji powinno przy tym dojść m.in... wtedy, gdy w toku postępowania podatkowego ustalono, że ZP zostało wykazane w deklaracji w nieprawidłowej (tu zaniżonej) kwocie - to kompetencja wyłącznie organów podatkowych.

(...) Tylko więc organy podatkowe w przewidzianym do tego trybie są uprawnione do dokonywania wymiaru zobowiązań podatkowych. Żaden inny organ państwa (w tym również sąd administracyjny, któremu „systemowo” najbliższym jest do organów podatkowych) nie jest władny dokonywać wiążących ustaleń w tym zakresie.

s.266

(...) w świetle przepisów prawa podatkowego sąd karny nie ma kompetencji do orzekania o wysokości podatkowych należności publicznoprawnych uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie. Pojęcie należności publicznoprawnej – w świetle definicji z art.53 par.26 kks – pozostaje bowiem w stosunku nadrzędności względem pojęcia zobowiązania podatkowego, a nie w stosunku przeciwieństwa.

(...) stawianie problemu w sposób nakreślający opozycję pomiędzy samodzielnością jurysdykcyjną sądu karnego a decyzjami podatkowymi jest stawianiem problemu w niewłaściwej perspektywie.

(...) sąd karny jest przede wszystkim związany przepisami prawa. (...) w pierwszej kolejności są to przepisy prawa podatkowego, stanowiącego budulec dla norm prawa karnego skarbowego, wraz z wynikającymi z nich domniemaniami towarzyszącymi metodom precyzowania wysokości zob. pod-wych.

s.267

(odpowiedzi na pytanie o przestępstwo) (...) sąd karny może udzielić tylko w takim sensie, że zbada, czy udzielił jej już uprzednio organ podatkowy w formie przewidzianej prawem podatkowym. Zasada prawa formalnego wyrażona w art.8 par.1 kpk nie może bowiem modyfikować zasad precyzowania wysokości zobowiązań podatkowych i kompetencji powołanych do tego organów. (...) sąd karny zachowuje samodzielność jurysdykcyjną, lecz w granicach swoich kompetencji. (...)

6.28. A.Tałasiewicz,M. Goj,

Od interpretacji po kodeks karny skarbowy. Prawo

czy praktyka – co decyduje o sukcesie?, /w:/ Księga ..., t.II, s.292nn

s.292

(...) Instytucja urzędowej wykładni przepisów prawa podatkowego ma już swoje lata, bo formalnie zadebiutowała wraz z wejściem w życie ustawy z 29.08.1997 r. – OP.

(...) w art.14 par.3 OP ustawodawca ustanowił całkowicie nową instytucję prawa, jaką było informowanie podatników o zakresie zastosowania przepisów PP w ich ind. sprawach.

s.293

(...) Interpretacje zostały podniesione do jeszcze wyższej rangi od 1.01.2005 r., gdy skonkretyzowano zasadę nieszkodzenia, a nawet nadano interpretacjom charakter wiążący dla organów weryfikujących później rozliczenie podatnika. Wówczas interpretacje poddano kontroli instancyjnej, a nawet sądowej. ..uchwała NSA z 8.01.2007 r., że sądy – w ramach kontroli działalności organów podatkowych – dokonują kontroli nie tylko przestrzegania procedury wydania interpretacji, lecz także ich treści.

(...)1.07.20097 r. modyfikacja zasad ochrony, podniesienia rangi interpretacji przez przypisanie kompetencji do wydawania interpretacji Ministrowi Finansów.

s.294

problem trwałości interpretacji – nawet drobna zmiana przepisu powoduje zmianę interpretacji

s.296

Ostatnie lata to niestety liczne przypadki, gdzie interpretacjom odmawia się jakiegokolwiek mocy ochronnej nawet w braku takich okoliczności.

(...) problem nadużywania postępowań karnych skarbowych do wydłużania biegu przedawnienia w sprawach podatkowych. TK 17.07.2012 r. „Instytucja przedawnienia powinna realizować konstytucyjną wartość, jaką jest „stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zob. podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w Ustawie Zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych”.

s.301

(...) niczego nie rozwiąże nawet to, że po wieloletniej batalii ostatecznie przyznawano by rację podatnikowi. (...) profesjonalistom, czyli pracownikom organów i zawodowym pełnomocnikom podatników łatwo, być może, wytłumaczyć i zrozumieć, że to „tylko” zarzuty formułowane na potrzeby walki z przedawnieniem zobowiązań, ale mało to będzie obchodzić kogoś, na kim po raz pierwszy w życiu ciąży zarzuty w sprawie karnej, kogoś, kto został zrównany z przestępcą tylko po to, aby ktoś inny nie miał problemów z przedawnieniem. Dla prezesów, dyrektorów finansowych czy „zwykłych” podatników to sytuacja bardzo trudna emocjonalnie i wręcz niemożliwa do zaakceptowania.

6.29. J.Zawiejska-Rataj,
O jakości prawa podatkowego,
/w:/ Księga..., t.II, s.322nn.

s.322

bardzo szczeg. gałąź prawa o charakterze kształtowania jednostronnie przez organy państwowe

s.323

negatywne skutki częstych nowelizacji.(B.Brzezinski)..waga zasady pewności opodatkowania (Gomułowicz) itd., itd.

7. A.Olesińska,
Klauzula ogólna przeciwko unikaniu
opodatkowania, Toruń 2013 TNOiK

s.17

Unikanie opodatkowania rozumie się zazwyczaj jako podejmowanie przez podatników legalnych działań, zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowania lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpartywanej z ekonomicznego, a nie formalnoprawnego punktu widzenia. Wprowadzenie do systemu prawnego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest jedną z form, jakie może przybrać reakcja państwa na to zjawisko.

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowopravne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz opierając się na ekonomicznej treści zdarzeń. Klauzula taka pozwala organowi podatkowemu pominąć – korzystne dla podatnika – konsekwencje podatkowe podjętych przez niego czynności, a skutki zaistniałego stanu rzeczy określić na użytek sfery podatkowej nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które w rzeczywistości miały miejsce, lecz na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który – zdaniem podmiotu uprawnionego do dokonania takiej oceny – byłby bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń.

s.18

Tego typu norma nie ustanawia reguł zachowania podatników (zakazów ani nakazów). Prawo nie penalizuje też podlegających jej zachowań. Celem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest zapobieżenie sytuacjom, w których podatek – dzięki nadaniu swoim czynnościom szczególnie pomysłowej konstrukcji prawnej – uniknąby opodatkowania, lub też doprowadził do redukcji obciążenia poniżej poziomu, który ustawodawca uznaje za adekwatny dla danej sytuacji, rozpatrywanej z ekonomicznego punktu widzenia.(...)

s.19

(...) Zagadnienie to nabiera aktualności w odniesieniu do polskiej rzeczywistości ze względu na rozpoczęcie prac legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia w naszym kraju tego typu regulacji(...).(…)

s.25

Dążenie podatników do minimalizacji obciążeń podatkowych jako zjawisko i tendencja występuje pod rządami każdego systemu podatkowego. Sposoby, w jakich tendencja ta się ujawnia, są rozmaite – od powstrzymywania się od podejmowania aktywności, która rodzi obowiązek podatkowy, aż do oszustw podatkowych.

s.26

(...) Przejawy oczywistych naruszeń ustawowych zasad opodatkowania nazywa się uchylaniem od opodatkowania (*tax evasion*); zalicza się do nich przede wszystkim te zachowania, które w danym systemie są penalizowane. Na drugim biegunie znajdują się takie działania, które co prawda prowadzą do zmniejszenia czy nawet likwidacji ciężaru podatkowego, lecz z wykorzystaniem narzędzi dopuszczonych przez system prawny, a wręcz do tego celu stworzonych. Takie działania nazywa się optymalizacją podatkową lub planowaniem podatkowym (*tax planning; tax mitigation*). Polegają one na wykorzystywaniu ulg podatkowych, podejmowaniu działalności korzystającej z preferencji podatkowych, wyborze formy opodatkowania czy formy prowadzenia działalności, dla której przewidziane są mniejsze obciążenia podatkowe.

Między uchylaniem się od opodatkowania a optymalizacją podatkową rozciąga się jednak szeroka strefa działań, które prowadzą do redukcji obciążeń podatkowych, a to, czy i na ile są one dopuszczalne i w danych warunkach akceptowane przez organy reprezentujące państwo, jest zagadnieniem dyskusyjnym. W tej sferze mieszczą się działania, które ani nie są

przez prawo zakazane, ani też prawo do nich nie zachęca. Ten obszar zachowań nazywa się zazwyczaj unikaniem opodatkowania (*tax avoidance*).(...)

s.25-26

Spektrum zachowań mieszczących się w tej sferze jest bardzo szerokie. Wspólną ich cechą jest to, że – mimo iż są legalne – prowadzą do obniżenia obciążenia podatkowego poniżej poziomu uznawanego przez ustawodawcę za adekwatny (lub choćby akceptowalny), w sytuacji gdy ustawodawca takiej możliwości nie zakładał.(...)

s.31

Hipoteza ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania określa przesłanki, których wystąpienie pozwala organowi podatkowemu zakwestionować sposób działania podatnika. Wśród tych przesłanek najczęściej norma wymienia: celowość działania podatnika zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej; wskazanie, że cel ten był głównym lub jedynym motywem działania; sztuczność lub nienaturalność, względnie brak gospodarczego uzasadnienia podjętych działań. Niejednokrotnie norma wprowadza też element kwalifikujący w postaci oceny, że nastąpiło nadużycie lub obejście prawa, względnie mowa jest o uniknięciu podatku.

Dyspozycja normy nie wprowadza sankcji nieważności w odniesieniu do działań, które mieszczą się w hipotezie, lecz przyznaje organom podatkowym uprawnienie do tego, aby odmówić działaniom podatnika skuteczności na płaszczyźnie podatkowej. Oznacza to, że podatnik nie osiągnie efektu w postaci zamierzonej przez niego eliminacji względnie zmniejszenia obciążenia podatkowego.

Funkcja klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania polega na zapewnieniu adekwatności opodatkowania. Klauzule takie stwarzają podstawy prawne do odmówienia podatnikowi korzyści podatkowych, jakie ten osiągnął (lub tylko zamierzał osiągnąć) w drodze odpowiednio dobranych – zazwyczaj nietypowych i gospodarczo zbędnych, choć zgodnych z prawem działań, najczęściej mających postać czynności prawnych. Korzyść podatkowa to – najogólniej rzecz biorąc – obniżenie kwoty podatku do zapłaty lub podwyższenie kwoty nadpłaty względnie zwrotu podatku.(...)

s.31-32

Podstawą do zastosowania wobec podatnika tego typu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania najczęściej jest ocena, dokonana z natury rzeczy *ex post*, że działania podatnika – jakkolwiek legalne – zmierzały wyłącznie lub przede wszystkim do uniknięcia (w tym: ograniczenia zakresu) opodatkowania, przez co podatnik naruszył „ducha” ustawy, inaczej: cel i sens regulacji. Jakkolwiek archaiczne i – w sferze podatkowej – nie na miejscu mogłyby wydawać się odwołania do „ducha” prawa i jego „litery”, to w powszechnej opinii nadal najtrafniej oddają sedno zjawiska unikania opodatkowania i są w powszechnym użyciu dla oddania sensu klauzuli. (...)

s.35-36

Polskie doświadczenia z ogólną klauzulą zapobiegania unikaniu opodatkowania wiążą się z artykułem 24b Ordynacji podatkowej. Klauzula w polskim wydaniu odpowiadała – ogólnie rzecz biorąc – kryteriom formułowanym pod adresem takich konstrukcji w piśmiennictwie i nie odbiegała zbyt od regulacji spotykanych w innych państwach. Obowiązywała jednak krótko. Weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Miała zastosowanie do wszystkich podatków, a zamieszczono ją w art.24b Ordynacji podatkowej, który miał następujące brzmienie:

„1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w par.1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

s.36

Regulacja ta wzbudziła wiele kontrowersji. Wkrótce po jej wejściu w życie Prezes NSA oraz Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócili się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że art.24b par.1 O.p. narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art.2 Konstytucji RP oraz narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art.22 Konstytucji RP. Przychylając się do tego wniosku, Trybunał stwierdził niezgodność kwestionowanej regulacji z art.2 w zw. z art.217 Konstytucji RP. Art.24b

par.1 O.p. utracił moc obowiązującą z dniem 31 maja 2004 r. (...) Historia obowiązywania w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ogranicza się więc do okresu kilkunastu miesięcy od jej wejścia w życie 1 stycznia 2002 r. do utraty mocy obowiązującej przez art.24b O.p., co nastąpiło 31 maja 2004 r.(..)

s.37

(...) Zaskarżone unormowanie w ocenie Trybunału nie realizowało wymogu należytej określoności zobowiązań podatkowych (*art.217 Konstytucji RP*) i nie spełniało konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji art.2 Konstytucji RP. Niejasność i wieloznaczność zaskarżonej regulacji zdaniem Trybunału sprawiała, że obywatel nie miał możliwości przewidzenia konsekwencji prawnych swoich czynów. Stan taki naruszał zasadę pewności prawa, wchodzącą w zakres zasady demokratycznego państwa prawnego (*art.2 Konst.RP*).

(...) Trybunał nie wykluczył zatem możliwości wprowadzenia do polskiego systemu prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wskazał jednak, że „każda taka regulacja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne związane z poszanowaniem praw i wolności podatników”.(...)

s.39

(...) Skoro zatem w Polsce przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania na szerszą skalę nie wydaje się możliwe poprzez rozwój i stosowanie samych koncepcji orzeczniczych nieznajdujących wyraźnego umocowania normatywnego, to jedynym potencjalnie dostępnym środkiem zwalczania tego zjawiska na poziomie ogólnym pozostaje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.

s.245nn.

Rozdz.X: Polska

– s.248 nn. art.24b Ordynacji podatkowej

– s.259nn. sprzeczność hipotez z par. 1 i par.2

- s.263nn. – zagadnienie konstytucyjności art.24b O.p.

- s.282nn. koncepcja obejścia prawa wg TK

s.330-331

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania postrzegana jest jako norma niosąca istotne zagrożenia dla praw podatnika. Zagwarantować mu ochronę można między innymi przez właściwy rozkład ciężaru dowodzenia. Towarzyszyć temu może ustanowienie zasady (swoistego „domniemania niewinności”), iż sposób działania podatnika uważa się za zgodny z prawem i skuteczny na płaszczyźnie podatkowej, dopóki administracja podatkowa w oparciu o klauzulę nie udowodni tezy przeciwnej, lub też – dopóki postępowanie w sprawie zastosowania klauzuli nie zostanie zakończone decyzją ostateczną (prawomocnym wyrokiem).(...)

s.331

Sprawy z zakresu stosowania klauzuli stanowią sferę, co do której warto rozważyć nadanie waloru normatywnego zasadzie *in dubio pro tributario*. Wątpliwości zarówno co do stanu faktycznego, jak i co do właściwej wykładni powinny być w tej kategorii spraw rozstrzygane na korzyść podatnika.

s.344nn.

aktualne perspektywy wprowadzenia w Polsce og. klauzuli pko unikaniu opodatkowania

s.347nn.

projekt założeń regulacji Min.Finansów.

s.359nn.

zakończenie