

Witold Modzelewski

Uniwersytet Warszawski

ORCID: 0000-0002-6449-9897

witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl

Dysfunkcje procesu stanowienia prawa podatkowego i ich wpływ na efektywność fiskalną systemu

I.

Ukształtowane w ciągu ostatnich kilkunastu lat współczesne prawo podatkowe, w tym zwłaszcza prawnomaterialna część szczegółowa, charakteryzuje trzy istotne cechy:

- bezprecedensowy wzrost liczby stanowionych przepisów prawa oraz burzliwy rozwój pozaustawowych form regulacji prawnopodatkowych (*soft law*); dotyczy to zarówno stanowienia nowych przepisów, jak i ciągłych i wielokrotnych zmian przepisów przyjętych wcześniej¹,
- kryzys koncepcyjny – nowe koncepcyjne regulacyjne, w tym zwłaszcza wprowadzone w celu „uszczelnienia podatków”, z reguły nie przynoszą zapowiadanych efektywności fiskalnych lub wręcz pogłębiają skalę ucieczki od opodatkowania²,
- ogólny spadek efektywności fiskalnej systemu podatkowego mierzony udziałem dochodów z podatku w przychodach oraz wysokości luki podatkowej³.

¹ Zob. m.in. J. Głumińska-Pawlic, „System podatkowy”, czy zbiór przypadkowych regulacji?, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 9; eadem, Czy w racjonalnym systemie podatkowym opodatkowanie dochodów wymaga mnożenia ustaw?, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 3; W. Modzelewski, Czy chaos koncepcyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 9.

² Zob. m. in. M. Mariański, M. Radvan, *Tax amendments in times of crises in Poland and Czech Republic – selected legal aspects*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 64.

³ Zob. m.in. K. Obłąkowska, *Pozasankcyjne źródło efektywnego systemu fiskalnego pod względem zgodności podatkowej: podatkowe morale i mentalność, sprawiedliwość podatkowa, zaufanie do aparatu podatkowego i jego działalności*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych.

Zdaniem autora najważniejszą przyczyną spadku efektywności fiskalnej jest kryzys materialnego prawa podatkowego. Natomiast główną przyczyną głębokiego kryzysu materialnego prawa podatkowego są dysfunkcje procesu legislacyjnego; niezbędną przesłanką zahamowania spadku efektywności fiskalnej systemu jest więc zasadnicza przebudowa procesu stanowienia prawa podatkowego. Nie sprawdziła się powtarzana niekiedy teza, że judykatura może „poprawiać nieudolnego prawodawcę”. Podejmowane w tym zakresie próby okazały się nieudane lub pogłębiały wady tego prawa, a – jak wiadomo – wadliwe przepisy prawa podatkowego sprzyjają patologizacji judykatury.

Do najważniejszych dysfunkcji procesu legislacyjnego należy zaliczyć:

- implementację w istotnej części wadliwego prawa UE, którego faktycznym celem nie jest ochrona efektywności fiskalnej systemu podatkowego,
- bezrefleksyjny sposób implementacji wzorców unijnych bez dbałości o interes publiczny; można zaimplementować te wzorce w sposób bardziej efektywny fiskalnie lub faktycznie zaniechać implementacji rozwiązań z istoty błędnych lub wręcz szkodliwych fiskalnie,
- zanik lub faktyczną eliminację oryginalnej myśli koncepcyjnej dotyczącej tego prawa, której przedmiotem byłyby własne rozwiązania zwiększające efektywność fiskalną systemu,
- wszechobecną podatność prawodawcy na wpływy niektórych interesariuszy sprzyjających destrukcji tego prawa,
- brak jest stałego zaplecza merytorycznego prawodawcy i dostatecznej wiedzy na temat tego prawa, które byłoby w stanie przygotować lub ocenić projekty aktów normatywnych z perspektywy efektywności fiskalnej.

II.

Od co najmniej kilkunastu lat jesteśmy obezwładnieni wyjątkowo niską jakością legislacji podatkowej⁴. Przepisy prawa podatkowego są przecież

Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 7. Autorka wskazuje również na inne pozanormatywne przyczyny spadku efektywności fiskalnej prawa podatkowego. Zob. również Z. Gajdzica, *Miedzy obowiazkiem a oczekiwaniami – system podatkowy w percepcji społecznej*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2025, nr 2.

⁴ W nieodległej przeszłości uchwalenie jakiegokolwiek, nawet mało istotnej zmiany w przepisach podatkowych, było prawdziwym wydarzeniem. Każdy, kto dostał przywileju (zaszczytu) uczestnictwa w procesie legislacyjnym, wiedział, że został wyjątkowo wyróżniony i czuł presję odpowiedzialności. Nikt nie chciał być posądzony, że przyłożył rękę do wadliwego, a nawet źle zredagowanego przepisu („knota legislacyjnego”), wiedząc, że będą czytać te przepisy setki tysięcy ludzi i nie będą mieć litości dla nieporadności autora. Szerzej na ten temat: W. Modzelewski, *Stanowienie, stosowanie i interpretacja prawa podatkowego. Problemy sporne*, Warszawa 2024.

czytane, interpretowane i stosowane bezpośrednio przez tzw. bierne podmioty prawa podatkowego, które muszą na ich podstawie bez zwłoki określić normy prawa podatkowego. Gdy treść przepisów jest niezrozumiała lub świadczy o tym, że ich autorzy nie mają dostatecznej wiedzy o danym podatku, albo nie wiedzą, co piszą, nie mamy do czynienia ze „stanowieniem prawa” w jakimkolwiek znaczeniu tego słowa⁵. Adresaci tych przepisów często ignorują więc ich treść albo tworzą intuicyjnie „normę prawną”, wywodząc ją z domniemanego celu wprowadzenia zmiany w treści przepisów prawa. W przeszłości posilkowano się wytycznymi, które wraz z wejściem w życie nowych przepisów wydawał Minister Finansów, ale od lat odstąpił on od tej praktyki. Po wejściu w życie obecnie nowych przepisów publikuje się projekt tzw. objaśnień podatkowych, które – wbrew nazwie – najczęściej niczego nie objaśniają, gdyż są materiałem szkoleniowym, który ma spopularyzować wprowadzone zmiany, często bez głębszego poznania ich treści. Następnie pojawiają się indywidualne interpretacje urzędowe, ale podatnicy już wiedzą, że nie należy pytać o problemy trudne lub wręcz niemożliwe do rozwiązania w wyniku działalności interpretacyjnej. Bo skoro przepisu nie da się w sposób racjonalny zinterpretować, to po co dawać komuś możliwość wprowadzenia do oficjalnego obiegu nowego poglądu prawnego na jego temat? Potem ów przepis jest przedmiotem zainteresowania judykatury, która odkrywa kolejną „normę prawną”, zaskakując tych, którzy poszli do sądu, chcąc dowiedzieć się, co jest prawem.

Aby zapewnić minimalną jakość przepisów prawa podatkowego, należy spełnić warunki podstawowe tego procesu:

- musi powstać aparat rządowy (merytoryczne zaplecze) zdolne napisać projekty projektów wszystkich (bez wyjątku) przepisów podatkowych oraz ocenić dokumenty, które będą podsuwać im lobbysci czy politycy,
- musi obowiązywać bezwzględny nakaz ujawniania autorstwa wszystkich projektów (z imienia i nazwiska),
- należy zakazać zlecania na zewnątrz opracowywania projektów przepisów, a jeśli taki przypadek w drodze wyjątku miałby miejsce – trzeba ujawnić imiona i nazwiska autorów, ich afiliację oraz powiązania z interesariuszami (jawny test niezależności),
- trzeba zapewnić całkowitą jawność działalności lobbingsowej – każdy, kto będzie interesariuszem kogokolwiek (zawodowo lub społecznie), musi pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie wskazać swoich zleceniodawców wraz z przedmiotem swoich działań,

⁵ Dobrym przykładem tego problemu są przepisy wprowadzające minimalny podatek dochodowy – zob. A. Skręt-Bednarz, *Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 3, s. 4–11.

- musi istnieć bezwzględny zakaz uczestnictwa w tym procesie osób lub instytucji, które zajmują się lub zajmowały się ucieczką od opodatkowania.

Klasa polityczna powinna tworzyć oficjalne programy polityki podatkowej, na podstawie których by projektowano treść przepisów. Dziś w tę pustkę wchodzi lobbysci i podmioty zajmujące się unikaniem opodatkowania.

III.

Najistotniejszymi wadami procesu tworzenia przepisów prawa podatkowego są:

- niedostateczna przejrzystość tego procesu – nieznani są autorzy projektów przepisów, które powstały poza strukturami rządowymi, nie wiadomo również, dlaczego wprowadza się zmiany w tych projektach,
- obrzędowy charakter wszystkich „konsultacji społecznych” tych projektów (niezależnie od ich wagi) nie ma żadnego znaczenia, bo przez cały czas procedowany jest ten sam „projekt projektu” i on ostatecznie jest przyjmowany, co najwyżej z kosmetycznymi poprawkami,
- udział w procesie legislacyjnym nowej grupy ekspertów, czyli byłych pracowników podmiotów specjalizujących się w „optymalizacji podatkowej”. Owi eksperci są często niekompetentni i nie potrafią napisać profesjonalnie przepisów podatkowych, choć ważniejszy jest możliwy brak działania w interesie publicznym. Niezbędną, choć niewystarczającą przesłanką powstania przepisów podatkowych zgodnych z interesem publicznym oraz oczywistym celem wprowadzanych zmian jest powierzenie tego zadania korpusowi urzędniczemu i lojalnym doradcom, których nie można podejrzewać o konflikt interesów, a przede wszystkim ludziom mającym dostateczną wiedzę na ten temat,
- deficyt „intelektualnego przywództwa” w procesie stanowienia prawa – ministrowie finansów są faktycznie tu nieobecni, a to oni przecież odpowiadają za treść projektowanych przepisów; nie muszą znać się na podatkach, ale odpowiadają za to, co jest „rządowym projektem przepisów podatkowych”.

Powyższe wady muszą być wyeliminowane nie tylko w interesie obywateli, ale również w interesie publicznym.

IV.

Od lat nie wiadomo, kto rządzi w naszym kraju treścią norm faktycznie stosowanego prawa podatkowego. Ponoć do tej roli pretendowały sądy administracyjne, przy poparciu nawet niektórych naukowców. Normy prawa podatkowego

w wersji sądowej są często niezrozumiałe lub niesprawiedliwe, a także niemające wiele wspólnego z treścią przepisów tego prawa. Skąd podatnicy mają wiedzieć, jaki to pogląd prawny „polubi” dany skład sędziowski? Praworządny (i niepraworządny) obywatel nie posiadał dotychczas (i nie posiada) zdolności jasnowidza sądowego. Nie najlepszym wzorcem tego stanu jest działanie legislacyjne organów Unii Europejskiej oraz Trybunału Sprawiedliwości UE, którzy zaskakują ferowaniem nieprzewidywalnych wyroków, mających często niewiele wspólnego z treścią stanowionych przepisów prawa UE. Co jest w rzeczywistości „prawem unijnym”? Jest to pogląd na temat jego treści, który wypowiada aktualnie właściwy organ tej organizacji.

Może warto pokusić się w końcu o generalną ocenę wpływu judykatury sądowo-administracyjnej na kształt faktycznie prawa podatkowego obowiązującego w naszym kraju, zwłaszcza od 2004 r. Problem ten był już m.in. przedmiotem raportu opracowanego w 2018 r. na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP⁶, więc pytanie nie jest nowe. Oczywiście niniejszy artykuł nie aspiruje do szczegółowej analizy tego wpływu, ograniczono się do przedstawienia niektórych zjawisk, które mogły mieć wpływ (i prawdopodobnie miały) na skalę ucieczki od tego podatku oraz szerzej – na spadek efektywności fiskalnej tego podatku. Skala bezpowrotnych strat w dochodach budżetowych, liczona już w setkach miliardów złotych, jest zjawiskiem nieznanym w historii. Jest więc nad czym się zastanowić i szukać czynników odpowiedzialnych za ten stan rzeczy. Już dziś nie zawsze pamiętamy propagandę sprzed 20 lat na temat prawa UE. Opowiadano wtedy, że jest ono „proste”, „efektywne fiskalnie” i w dodatku bezpieczne dla uczciwych podatników. To, czy świadomie wprowadzali w błąd opinię publiczną, nie ma już dziś żadnego znaczenia. Oficjalna doktryna, w tym również judykatura podatkowa, oczywiście powinna dystansować się od jej narracji, by zawsze stać po stronie prawa, interesu publicznego oraz wiedzy podatkowej. Tak przynajmniej powinno być; judykaturę ma charakteryzować znajomość treści przepisów prawa, w tym również wad koncepcyjnych prawa UE, które przed 20 laty przecież były znane tym, którzy zajmowali się tym podatkiem. Oczywiście jest również wiele przykładów konstruktywnej judykatury, która łagodzi wady unijnej wersji prawa podatkowego.

Analiza judykatury podatkowej pozwala na sformułowanie kilku dość istotnych uogólnień. Jak już stwierdzono, jakość przepisów prawa podatkowego w tym okresie systematycznie obniżała się⁷, przy czym w ciągu ostatniego

⁶ Zob. W. Modzelewski (red.), *Raport nr 3 na temat przyczyn wyludzeń i oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w latach 2007–2015 – przyczyny wynikające z orzecznictwa i praktyki administracyjnej*, Warszawa 2018.

⁷ Zob. K. Teszner, B. Pahl, *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych (STIR) jako instytucja ogólnego prawa podatkowego – uwagi krytyczne*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 66.

20-lecia proces ten znacznie przyśpieszył. W stanie kryzysu pozostaniemy tak długo, aż nie skończy się unijna harmonizacja przepisów podatkowych oraz wpływy interesariuszy na proces legislacyjny. Ów spadek jakości przepisów podatkowych jest wygodnym wytłumaczeniem wszystkich występujących w tym samym okresie wad i patologii w procesie wykładni oraz stosowania prawa, w tym zwłaszcza w postępowaniach jurysdykcyjnych. Można zgodzić się poglądem, że istnieje taka oto zależność: czym gorsze przepisy, tym gorsza judykatura; bo czy można racjonalnie interpretować treść ogólnikowych lub niezrozumiałych przepisów unijnych?

V.

Od niedawna można zaobserwować fenomen ignorowania przez podatników części nakazów wynikających z przepisów prawa podatkowego. Należy zaznaczyć, że prawo podatkowe w sensie funkcjonalnym nie jest wbrew powszechnym wyobrażeniom prawem jurysdykcyjnym, którego istotą jest stosowanie norm prawnych przez organy władzy. Nadrzędną zasadą stosowania materialnego prawa podatkowego części szczegółowej jest zasada bezpośredniości – to bezpośredni adresaci jego norm, a zwłaszcza podatnicy, płatnicy i inkasenci, na co dzień stosują je, dokumentując, ewidencjonując, deklarując i rozliczając podatki. Muszą więc na co dzień określać treść norm prawnych, wywodząc je z reguły wprost z treści przepisów prawa, czyli stosując wykładnię formalno-dogmatyczną, mimo że często nawet nie uświadamiają sobie istoty tej czynności; to jest tzw. prawo odczytane⁸, określenie treści nakazów (rzadziej zakazów) i uprawnień prawnopodatkowych następuje głównie poprzez bezpośrednie zrozumienie treści przepisów prawa.

Podatnicy, a zwłaszcza płatnicy, którzy prowadzą szeroko rozumianą działalność gospodarczą, zwłaszcza będący osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, dysponują z reguły zasobem wiedzy profesjonalnej na temat podatków, którą wykorzystują na co dzień tworząc swoją wersję prawa odczytanego.⁹ Ustaleniu językowej treści użytych przez prawodawcę słów najczęściej towarzyszy próba odpowiedzi na pytanie „o co im chodzi?”, czyli o prawdopodobne cele autorów tych przepisów. Gdy są to cele fiskalne, zwłaszcza w sferze przeciwdziałań domniemanym

⁸ Szerzej: W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja...*; idem, *Aspekt wolitywny w powstawaniu podmiotowości materialnej podatnika – refleksje podatkowe*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 8, s. 27–30.

⁹ Dokonują tego osoby posiadające określoną świadomość podatkową (niekoniecznie prawnopodatkową), choć nie są to z reguły prawnicy, lecz ekonomiści, a przede wszystkim księgowi. Profesjonalizm odczytania tego prawa przez księgowych jest z reguły uznawany za najbardziej wiarygodny.

oszustwom podatkowym, a intencje autorów przepisów są dla czytelnika wiarygodne, przepisy te mogą budzić sprzeciw, zwłaszcza gdy wykonanie nakładanych obowiązków jest bardzo kosztowne. Niestety lektura przepisów podatkowych przez te podmioty może rodzić również inne podejrzenia, które nie przynoszą chwały prawodawcy. Jak już wspomniano, od ponad 20 lat dominujący wpływ na treść przepisów podatkowych mają interesariusze, zwłaszcza biznes informatyczny i podatkowy. Obowiązują więc przepisy podatkowe, które prawdopodobnie tworzone w złej wierze, bo wpływ interesariuszy na ich treść może powodować zaprzeczenie misji prawa podatkowego, które wiarygodne jest tylko wtedy, gdy stanowione jest w dobrej wierze w interesie publicznym¹⁰. Niewiarygodny prawodawca tworzy równie niewiarygodne prawo, chyba że przy pomocy wykładni można zanegować wadliwość, a nawet wrogą treść tego przepisu. Normy prawa wywodzone wprost z treści przepisów stanowionych w złej wierze są co najmniej prawem ułomnym lub wręcz nie są prawem w sensie behawioralnym, bo zamiary faktycznych twórców tych przepisów są sprzeniewierzeniem się najistotniejszej misji prawodawcy podatkowego, która jest nakładanie obowiązku w interesie publicznym w celu uzyskania dochodów budżetowych. Podmioty prawa podatkowego od niedawna kwestionują nakazy nakładane na podstawie przepisów podatkowych, których sensu nie sposób uzasadnić interesem publicznym. Najlepszym tego przykładem jest forsowana od trzech lat wadliwa wersja cyfryzacji wystawiania faktur dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Nigdy wcześniej nie spotkaliśmy się z tym zjawiskiem w tak istotnej skali. Przyczyny faktycznej odmowy zastosowania się do tych nakazów są dwie: 1) obiektywny bezsens lub rzeczywisty brak możliwości ich wykonania lub 2) przekonanie, że faktycznym autorem przepisów jest ktoś, kto chce przy pomocy prawodawcy uzyskać korzyści, w tym chce niszczyć ich adresatów.

Przyczyny te występują również jednocześnie, bo absurdalność owych nakazów właśnie polega zwłaszcza na tym, że nakłada się na podmioty prawa podatkowego obowiązki, za których wykonanie podatnicy muszą zapłacić interesariuszom. Czy obowiązujący przepis prawa napisany przez interesariuszy lub na jego zlecenie jest z istoty na tyle wadliwy, że podmiot prawa podatkowego może nie wywodzić zeń normy prawnej? Podobnie jest w przypadku przepisu po prostu bezsensownego, którego obowiązywanie przeczy

¹⁰ O tym zjawisku podatnicy dobrze wiedzą i nawet uknuto żargonowe określenie „anderse-nizacja”. Jeżeli na dany przepis padnie podejrzenie o „andersenizację”, rodzi to na tyle istotny sprzeciw, którego skutkiem jest jego cichy bojkot. Nie tworzy on w sensie funkcjonalnym normy prawa odczytanego, które tym samym nie jest faktycznie stosowane. Postawa ta oczywiście nie jest jeszcze zbadana w sposób ilościowy, lecz wiele o niej wiemy. Podatnicy obawiają się również korzyść z przywilejów, które tworzą „zandersenizowane” przepisy, bo wiedzą, że to „nie dla nich” i mogą spotkać się z działaniami retorsyjnymi. Zresztą podobne postawy pojawiają się w organach podatkowych, które również rozróżniają przepisy stanowione w dobrej i złej wierze, a ich stosunek do tych ostatnich jest negatywny, czego nie ukrywają w prywatnych, a nawet jawnych rozmowach.

zdrowemu rozsądkowi. Odpowiedź na te pytania jest dziś jednym z najważniejszych dylematów systemu prawa podatkowego. Jego stanowienie zostało „sprywatyzowane”, czyli zawłaszczone przez kogoś, kto konsekwentnie realizuje ukryty cel sprzeczny z interesem publicznym.

Oczywiście ze struktur władzy trzeba usunąć wszystko to, co podważa wiarygodność stanowionego prawa. Jest to postulat nierealistyczny, ale obywatela chyba w większości uważają, że przepisy stanowione w złej wierze nie rodzą norm prawnych, więc nie chcą ich przestrzegać. Czy ktoś ich chciał do tego zmusić? A jeśli tak, to w jaki sposób?

VI.

Od kilkunastu lat znamy w UE bardzo ważne pojęcie „uszczelnienie podatków”, w tym zwłaszcza podatków harmonizowanych przez tę organizację. Logika i treść tego pojęcia jest wręcz szokująca, gdyż jest przyznaniem się do nieudolności lub szkodnictwa w procesie owej harmonizacji. Można tu rozróżnić cztery etapy działalności legislacyjnej organów władzy publicznej na tej niwie:

- kosztem ogromnej ilości czasu i środków publicznych tworzy się unijne projekty, które podlegają długotrwałym uzgodnieniom i analizom,
- po ich uchwaleniu następuje ich implementacja przez państwa członkowskie do krajowego prawa podatkowego, a w proces legislacyjny, którego dotyczy owa implementacja, znów są zaangażowane ponoć najtęższe siły profesjonalne tychże państw,
- po wejściu w życie przepisów krajowych często okazuje się, że są wadliwe, a nawet wręcz zachęcają do ucieczki od opodatkowania i wyłudzenia nienależnych zwrotów podatków. W wyniku ich stosowania powstaje coś, co się nazywa „luką podatkową”, będącą jedną z najważniejszych osiągnięć historycznych procesu implementacji,
- finalnym etapem jest rozpoczęcie prac mających na celu „uszczelnienie” tego prawa. I proces ten zaczyna się od nowa, i powtarza się wielokrotnie¹¹.

Owo „uszczelnienie” jest skutkiem tejże harmonizacji; gdyby ów proces był prowadzony w sposób profesjonalny oraz w interesie publicznym, nie stworzono by aż tak wadliwego prawa w etapie pierwszym, a jeśli taki przypadek miałby miejsce, to w drugim etapie (implementacji) należałoby podjąć

¹¹ Spektakularnym przykładem tych działań było wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia w podatku od wartości dodanej jako sposobu uszczelnienia unijnej wersji tego podatku, następnie likwidacja wersji tego podatku a dalej likwidacja tych przepisów, które słusznie uznano za schemat podatkowy sprzyjający ucieczce od opodatkowania i wyłudzenia zwrotów podatku od wartości dodanej. Jest to tylko jeden z przykładów, a ich pełna lista będzie długa.

działania celem wyeliminowania owych wad lub po prostu by zaniechano implementowania wadliwych przepisów.

Jakie są przyczyny tego zjawiska? Oto cztery hipotezy, które powinniśmy zweryfikować:

- organy Unii Europejskiej nie są w stanie podolać temu zadaniu, które jest wykonalne, ale (dla nich) zbyt trudne; tak duża struktura decyzyjna, która działa na zasadzie konsensusu, nie jest w stanie uzgodnić niewadliwych przepisów,
- sam pomysł harmonizacji podatków w państwach Unii Europejskiej jest z istoty niewykonywalny w interesie publicznym państw członkowskich – nie da się implementować tego prawa bez szkody dla efektywności fiskalnej harmonizowanych podatków; harmonizacja jest tu główną przyczyną destrukcji tych podatków,
- władze niektórych państw członkowskich nie umieją skutecznie ocenić jakości prawa podatkowego lub nie rozumieją swoich interesów fiskalnych bezrefleksyjnie implementując wadliwe prawo,
- prawo unijne, jak i jego implementacja jest dokonywane w złej wierze – nikt tam nie dba o interes fiskalny państw członkowskich.

Warto zauważyć, że wszystko, co zrobiono w celu skutecznej poprawy efektywności fiskalnej harmonizowanego prawa podatkowego, to odstępstwo od zasad unijnych (derogacja), jak np. obowiązkowa podzielona płatność w podatku od towarów i usług. Blokowano jej wprowadzenie przez cztery lata (2015–2019) przy udziale polityków obu istotnych stron klasy politycznej. Powinno to nam dać coś do myślenia.

VII.

W konkluzji można stwierdzić, że podmioty prawa podatkowego, a zwłaszcza prowadzący działalność gospodarczą, często nie rozumieją współczesnego fenomenu prawa podatkowego, a zwłaszcza wszechobecnego chaosu koncepcyjnego, legislacyjnego i interpretacyjnego; istotą jest destabilizacja. Przepisy są bez przerwy zmieniane, zmiany następnie są odraczane i nowelizowane nawet w okresie *vacatio legis*, przepisy przejściowe mają już pięciostopniową hierarchię, a przepisy epizodyczne są najważniejszą formą czasowej derogacji wielu istotnych elementów konstrukcji podatków, w tym zwłaszcza stawek podatkowych. Destabilizacja dotyczy również poglądów interpretacyjnych na temat treści nie tylko norm prawnych, lecz nawet samych przepisów. Prawo jurysdykcyjne, czyli normy prawne zastosowane w postępowaniach jurysdykcyjnych, często nie ma wiele wspólnego z treścią interpretowanych (jakoby) przepisów i nie ma tu już nawet hierarchii poglądów (pogląd „wyższego rzędu” nie uchyla poglądu „niższego rzędu”). Istotą tego prawa jest nieprzewidywalność

i zaprzeczanie poglądom prawnym, które dotychczas były głoszone¹². Czy jednak jest to jedyna przyczyna owego chaosu? Oczywiście nie, bo jest nią również brak instynktu państwowego, a chaos pozwala ukryć działania interesariuszy, którzy realizują swoje interesy rękami prawodawcy – do każdej ustawy podatkowej (i nie tylko) można dodać dowolny nonsens i nikt się temu nie przeciwstawi, bo nie należy przeszkadzać.

Wciąż wprowadzane zmiany w prawie podatkowym, w tym „uszczelniające” prawo podatkowe, polegają głównie na nakładaniu na podmioty prawa podatkowego nowych obowiązków sprawozdawczych, inwigilujących ich działanie oraz na rozpowszechnianiu obowiązku autodenuncjacji¹³. Jest to kierunek z istoty błędny. Organy podatkowe nie są w stanie prawidłowo wykorzystać, a zwłaszcza zinterpretować uzyskanych tą drogą informacji oraz nie są w stanie wykorzystać ich proceduralnie.

Gdy treść przepisów prawa podatkowego powstaje pod przemożnym wpływem interesariuszy, czyli podmiotów faktycznie zainteresowanych destrukcją ich efektywności fiskalnej, konieczna jest również zmiana paradygmatu politycznego. Klasa polityczna musi zainteresować się efektywnością fiskalną systemu podatkowego, a także całkowitą eliminacją związków między organami władzy publicznej a podmiotami zajmującymi się ucieczką od opodatkowania, gdyż są one jedną z najistotniejszych przyczyn dysfunkcji procesu stanowienia prawa podatkowego.

Wykaz literatury

- Gajdzica Z., *Między obowiązkiem a oczekiwaniami – system podatkowy w percepcji społecznej*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2025, nr 2.
- Glumińska-Pawlic J., *Czy w racjonalnym systemie podatkowym opodatkowanie dochodów wymaga mnożenia ustaw?*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2025, nr 1.
- Glumińska-Pawlic J., *„System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 7.
- Kobyłski P., *Filozofia podatku VAT*, „Studia Prawnoustrojowe” 2025, nr 68.
- Mariański M., Radwan M., *Tax amendments in times of crises in Poland and Czech Republic – selected legal aspects*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 64.

¹² Przykładowo od niedawna funkcjonuje teza, że zdarzenie podlegające *ex lege* opodatkowaniu może jednak być poza danym podatkiem, gdy sprawca (niebędący już „podatnikiem”) wiedział, że ktoś wcześniej lub później w obrocie danym towarem miał złe zamiary lub nieładnie się zachował. Okazuje się, że dany podmiot staje się podatnikiem tylko wtedy, gdy jego wyobraźnia była mocno ograniczona i naiwnie wierzył, że wszyscy, w tym zwłaszcza kontrahenci jego kontrahentów, są „krystalicznie uczciwi”.

¹³ Zob. P. Kobyłski, *Filozofia podatku VAT*, „Studia Prawnoustrojowe” 2025, nr 68.

- Modzelewski W., *Aspekt wolitywny w powstawaniu podmiotowości materialnej podatników – refleksje podstawowe*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 8.
- Modzelewski W., *Stanowienie, stosowanie i interpretacja prawa podatkowego. Problemy sporne*, Wyd. ISP, Warszawa 2024.
- Modzelewski W. (red.), *Raport nr 3 na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w latach 2007–2015 – przyczyny wynikające z orzecznictwa i praktyk administracyjnych*, Wyd. ISP, Warszawa 2018.
- Obląkowska K., *Pozasankcyjne źródła efektywnego systemu fiskalnego pod względem zgodności podatkowej: podatkowe morale i mentalność, sprawiedliwość podatkowa, zaufanie do aparatu podatkowego i jego działalności*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 7.
- Skręt-Bednarz A., *Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych. Doradztwo Podatkowe” 2024, nr 3.
- Teszner K., Pahl B., *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (STIR) jako instytucja ogólnego prawa podatkowego – uwagi krytyczne*, „Studia Prawnoustrojowe” 2024, nr 66.

Summary

Dysfunctions inherent in the process of enacting tax legislation and their implications for the fiscal efficiency of the tax system

Keywords: tax lawmaking, fiscal efficiency, legislative process, tax judiciary.

Characteristic of the modern tax law as it has been shaped over the last dozen-or-so years, particularly as regards its detailed material-law segment, are the three essential traits: 1) an unprecedented increase in the quantity of the laws and regulations having been made, including a stormy development of non-statutory forms of tax-law regulations; 2) a conceptual crisis experienced by the tax law: the new regulatory concepts (particularly those imposed in view of ‘closing the loopholes in the tax system’) usually imply no fiscal efficiencies or even deepen the scale of tax evasion/avoidance; these two are combined with 3) a general decrease in the tax system’s fiscal efficiency. The main reason behind the latter phenomenon is the crisis of the material tax law. This article argues that the major reason for the crisis consists in the malfunctioning of the legislative system – that is, in specific: 1) the implementation of the EU laws whose actual supreme objective is *not* to protect the fiscal efficiency of the Member States’ respective tax systems; 2) unthoughtful implementation of EU models whilst neglecting the nation’s public interest. Instead, these models are implementable in a more fiscally efficient manner; otherwise, the essentially erroneous, if not fiscally detrimental, solutions ought not to be implemented at all; 3) a decline or practical

elimination of the original concepts behind the law in question, seeking to find innovative solutions to be applied to boost the system's fiscal efficiency; 4) the employers' susceptibility to influences from certain stakeholders whose approach and activities add up to the destruction of the law in question (as an omnipresent phenomenon); 5) no sufficiently competent or knowledgeable substantive and expert background in place that would be capable of preparing or evaluating draft normative acts in terms of their impact on the tax system's fiscal efficiency.

The indispensable premise for inhibiting the decrease in the efficiency of the system is, therefore, a fundamental reconstruction of the tax-law-making process. Otherwise, the deficient regulations will continue to favour pathological developments occurring in the judiciary.