

**OBOWIĄZKI  
DOKUMENTACYJNE  
I FORMALNE  
W PRAWIE PODATKOWYM**  
Granice formalizmu

Paweł Mięka

---

---

---

# **OBOWIĄZKI DOKUMENTACYJNE I FORMALNE W PRAWIE PODATKOWYM**

**Granice formalizmu**

Paweł Mikuła

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Recenzenci

*Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk*

*Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Małgorzata Jarecka*

Opracowanie redakcyjne

*Agnieszka Witczak*

Projekt okładek serii

*Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

**prawolubni**<sup>♥</sup>  
—————

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-598-4

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>11</b>
<b>Wstęp .....</b>	<b>13</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Pojęcie obowiązków instrumentalnych, ich funkcja oraz relacja tego pojęcia do innych wybranych pojęć z zakresu prawa podatkowego.....</b>	<b>29</b>
1. Wprowadzenie .....	29
2. Pojęcie obowiązków instrumentalnych w doktrynie polskiego prawa podatkowego.....	30
2.1. Analiza .....	30
2.2. Wnioski .....	49
3. Pojęcie podatkowopravných obowiązków instrumentalnych – propozycja definicji .....	51
3.1. Wprowadzenie .....	51
3.2. Pojęcie obowiązku oraz obowiązku prawnego .....	52
3.3. Obowiązki prawne a prawo podatkowe .....	59
3.4. Funkcja obowiązków instrumentalnych jako kryterium ich wyodrębnienia .....	65
3.5. Wnioski .....	73
4. Stosunek pojęcia obowiązków instrumentalnych do innych podstawowych pojęć z zakresu prawa podatkowego .....	75
4.1. Wprowadzenie .....	75
4.2. Obowiązki instrumentalne a przedmiot opodatkowania .....	76

4.3. Obowiązki instrumentalne a pojęcie podatku oraz sankcji podatkowej .....	84
4.3.1. Pojęcie podatku – wybrane aspekty.....	84
4.3.2. Podatkowoprawne obowiązki instrumentalne a pojęcie podatku .....	88
4.3.3. Obowiązek instrumentalny a pojęcie sankcji podatkowej.....	91
4.4. Wnioski .....	98
5. Podsumowanie.....	100

## **Rozdział II**

<b>Obowiązki instrumentalne a zasada proporcjonalności .....</b>	<b>103</b>
1. Wprowadzenie .....	103
2. Uwagi ogólne dotyczące zasady proporcjonalności .....	104
2.1. Pojęcie proporcjonalności i źródła zasady .....	104
2.2. Treść zasady proporcjonalności oraz obszary jej stosowania .....	108
2.3. Wnioski .....	111
3. Zasada proporcjonalności w Konstytucji RP a podatkowe obowiązki instrumentalne .....	112
3.1. Uwagi ogólne dotyczące zasady proporcjonalności w Konstytucji RP z 1997 r. ....	112
3.2. Wybrane wartości konstytucyjne i ich znaczenie dla oceny podatkowych obowiązków instrumentalnych przez pryzmat zasady proporcjonalności.....	119
3.3. Wybrane problemy oraz wnioski wynikające z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego istotne dla oceny podatkowych obowiązków instrumentalnych przez pryzmat zasady proporcjonalności.....	134
3.4. Wnioski.....	160
4. Zasada proporcjonalności w prawie Unii Europejskiej a podatkowe obowiązki instrumentalne.....	162
4.1. Uwagi ogólne.....	162

4.2. Unijna zasada proporcjonalności a podatkowe obowiązki instrumentalne w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej .....	164
4.3. Wnioski .....	180
5. Podsumowanie.....	183

### **Rozdział III**

<b>Obowiązki instrumentalne a zasada równości.....</b>	<b>189</b>
1. Wprowadzenie .....	189
2. Zasada równości w Konstytucji RP .....	194
3. Wybrane sprawy rozstrzygane przy zastosowaniu zasady równości przez Trybunał Konstytucyjny.....	207
3.1. Analiza orzecznictwa.....	207
3.2. Wnioski .....	223
4. Zastosowanie zasady równości do obowiązków instrumentalnych .....	226
4.1. Wyodrębnienie grupy podmiotów za pomocą cechy relewantnej spełnienia obowiązku instrumentalnego .....	226
4.2. Badanie zgodności obowiązku instrumentalnego z zasadą równości (trzy testy) .....	231
4.3. Nieuwzględnienie różnic w sytuacji faktycznej przez konstrukcję obowiązków instrumentalnych .....	234
4.4. Wnioski .....	235
5. Podsumowanie.....	237

### **Rozdział IV**

<b>Obowiązki instrumentalne a wartość prawdy w prawie .....</b>	<b>241</b>
1. Wprowadzenie .....	241
2. Prawda jako wartość konstytucyjna .....	246
3. Problem formalności prawdy w kontekście zasady równości.....	249
4. Podsumowanie.....	252

## Rozdział V

### Analiza przepisów konstytuujących obowiązki

<b>instrumentalne na gruncie wybranych ustaw podatkowych...</b>	<b>253</b>
1. Wprowadzenie .....	253
2. Obowiązki instrumentalne przewidziane w ustawie o podatku od towarów i usług .....	255
2.1. Wprowadzenie .....	255
2.2. Obowiązki o charakterze informacyjnym.....	255
2.2.1. Obowiązki polegające na dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego .....	255
2.2.2. Obowiązki polegające na złożeniu deklaracji oraz informacji podsumowującej .....	260
2.2.3. Obowiązki polegające na złożeniu innych informacji.....	266
2.3. Obowiązki o charakterze dowodowym .....	271
2.3.1. Obowiązek wystawienia oraz posiadania faktury .....	271
2.3.2. Obowiązki prowadzenia ewidencji podatkowych .....	277
2.3.3. Obowiązek ewidencji sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.....	287
2.3.4. Obowiązek posiadania dokumentów w celu udowodnienia określonej okoliczności.....	290
2.4. Inne obowiązki instrumentalne.....	299
2.4.1. Obowiązek prawidłowego posługiwania się numerem identyfikacyjnym „VAT UE” .....	299
2.4.2. Obowiązek przemieszczenia towaru do magazynu konsygnacyjnego.....	300
2.4.3. Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego.....	302
2.4.4. Obowiązek poniesienia odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe.....	303
2.4.5. Obowiązek dostaw na rzecz podatnika zarejestrowanego dla celów podatku .....	304

3. Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych .....	306
3.1. Obowiązki informowania o skorzystaniu z wyboru podatkowego .....	306
3.2. Inne obowiązki informacyjne .....	314
3.3. Obowiązki dowodowe (uzyskania, utworzenia lub prezentacji źródła dowodowego) .....	318
3.4. Inne obowiązki instrumentalne.....	333
4. Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych .....	335
4.1. Obowiązki informowania o skorzystaniu z wyboru podatkowego .....	335
4.2. Inne obowiązki informacyjne .....	340
4.3. Obowiązki dowodowe (uzyskania, utworzenia lub prezentacji źródła dowodowego) .....	341
4.4. Obowiązki instrumentalne wynikające z art. 26 u.p.d.o.f. ....	349
4.5. Inne obowiązki instrumentalne.....	354
4.6. Obowiązki płatnika oraz związane z nimi inne obowiązki instrumentalne .....	355
5. Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych .....	358
5.1. Obowiązek oświadczenia o wyborze sposobu ustalenia podstawy opodatkowania .....	358
5.2. Obowiązek udokumentowania otrzymania pożyczki na rachunek bankowy albo rachunek w SKOK lub przekazem pocztowym .....	359
5.3. Obowiązek wyodrębnienia wartości poszczególnych zbywanych rzeczy.....	363
5.4. Obowiązek złożenia deklaracji.....	363
5.5. Obowiązki płatników.....	364
6. Obowiązki instrumentalne w ustawie o podatku od spadków i darowizn.....	364
6.1. Obowiązek zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw oraz udokumentowania otrzymania środków pieniężnych.....	364



---

6.2. Obowiązek sporządzenia umowy w formie z podpisem notarialnie poświadczonym .....	366
6.3. Zeznania podatkowe oraz obowiązki płatników .....	366
7. Podsumowanie .....	366
<b>Zakończenie .....</b>	<b>387</b>
<b>Akty prawne .....</b>	<b>395</b>
<b>Orzecznictwo .....</b>	<b>397</b>
<b>Literatura .....</b>	<b>403</b>

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- VI dyrektywa – Szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
- VIII dyrektywa – Ósma dyrektywa Rady z 6.12.1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG) (Dz.Urz. WE L 331, s. 11, ze zm.)
- dyrektywa VAT – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.c. – Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- k.k.s. – Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- o.p. – Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- u.p.c.c. – Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)

u.p.d.o.p.	- Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
u.p.s.d.	- Ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.)
u.p.t.u.	- Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.p.t.u.p.a.	- Ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – uchylona

## **Czasopisma, publikatory, zbiory orzecznictwa**

Dz.U.	- Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE/WE	- Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej/Wspólnot Europejskich
KPP	- Kwartalnik Prawa Podatkowego
MoPod	- Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSG	- Orzecznictwo Sądów Gospodarczych
OTK	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	- Państwo i Prawo
POP	- Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
TRP	- Toruński Rocznik Podatkowy
Zesz. Nauk. BWST	- Zeszyty Naukowe Beskidzkiej Wyższej Szkoły Turystyki w Żywcu

## **Inne**

EATLP	- European Association of Tax Law Professors
ETS/TSUE	- Europejski Trybunał Sprawiedliwości/Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
RPO	- Rzecznik Praw Obywatelskich
SKOK	- spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa
TK	- Trybunał Konstytucyjny
WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny

## WSTĘP

Z prawa podatkowego wynikają różnorodne obciążenia uczestników życia gospodarczego. W refleksji nad systemem podatkowym centralne miejsce zajmuje obciążenie wynikające z konieczności zapłaty podatku. W debacie publicznej główna oś dyskursu nad systemem podatkowym dotyczy zwłaszcza tego, jak wysokie powinny być podatki, a ostatnio również tego, w jaki sposób zwiększyć skuteczność egzekwowania obowiązku zapłaty należnego podatku. Wysokość obciążenia podatkowego identyfikowana jest jako czynnik, który może spowodować przekroczenie ekonomicznie względnych granic opodatkowania (podatek tak wysoki, że dochód nie pozwala na jego zapłacenie) czy też przekroczenie psychologicznych granic opodatkowania (podatek tak wysoki, że nie jest tolerowany przez podatników)<sup>1</sup>. Wysokość obciążenia podatkowego jest identyfikowana również jako główny czynnik oporu podatkowego<sup>2</sup>.

Kwestie dotyczące innych obciążeń związanych z płaceniem podatków nie wydają się tak szeroko dyskutowane. Stan taki może powodować zdziwienie. Wszelkie obowiązki związane z uiszczaniem należności podatkowych charakteryzujące się daleko idącym formalizmem – takie jak składanie informacji, deklaracji, oświadczeń w przewidzianych prawem terminach, uzyskiwanie i przechowywanie określonych dokumentów, poddawanie się różnorodnym formom czynności kontrolnych, przechowywanie towarów w określonych miejscach, przestrzeganie określonych

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, W. Matuszewski, *Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 546–547.

<sup>2</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 59.

procedur przy przemieszczaniu towarów oraz wiele innych – stanowią bardzo często istotniejsze obciążenie ekonomiczne przedsiębiorstwa niż sama kwota podatku, którego poborowi mają służyć. Współcześnie niejednokrotnie stanowią one kluczowy czynnik przy podejmowaniu decyzji o rozpoczęciu danego przedsięwzięcia gospodarczego. W praktyce rynkowej często można zaobserwować, że przedsiębiorcy rezygnują z uczestniczenia w określonej transakcji z powodu obciążenia administracyjnego, wynikającego z formalności podatkowopravných, pomimo że sama kwota zobowiązania podatkowego byłaby dla nich całkowicie akceptowalna. Współcześnie zatem nie tylko sama wysokość podatku może wywołać niekorzystne skutki gospodarcze poprzez rezygnację z przeprowadzenia potencjalnej transakcji, ale taki skutek mogą spowodować również formalności podatkowe. Należy bowiem mieć na uwadze to, że koszty związane z zapłatą podatku to nie tylko koszty samego podatku, ale również koszty administracyjne ponoszone w związku z wypełnianiem tego podstawowego obowiązku. Te koszty również powinny być brane pod uwagę przy określaniu racjonalnych granic opodatkowania.

Refleksja nad wspomnianymi obowiązkami towarzyszącymi obowiązkowi zapłaty podatku jest istotna również z innego, pokrewnego powodu. Mianowicie ingerują one w istotnym stopniu w wolności i prawa człowieka i obywatela, stwarzając jednocześnie wygodne uzasadnienie dla organów państwa do naruszania tych wolności i praw. Ryzyko dotyczy tutaj ograniczania wolności, prawa własności, swobody działalności gospodarczej, autonomii informacyjnej czy wolności wykonywania zawodu „pod pretekstem” konieczności zapewnienia skutecznego poboru podatku. Współcześnie niebezpieczeństwo to urasta do rangi dotychczas bezprecedensowej, co związane jest z rozwojem technologii umożliwiających gromadzenie i przetwarzanie informacji na skalę dotychczas nieosiągalną<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Przejawem tego zjawiska jest wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego z dniem 1.07.2016 r. obowiązku sporządzania i przesyłania organom podatkowym jednolitego pliku kontrolnego, jak również innych obowiązków umożliwiających „na bieżąco” przetwarzanie danych o większości transakcji.

Jednocześnie zauważyć należy, że stopień sformalizowania prawa podatkowego w powyższym rozumieniu powszechnie uważany jest za znaczny. Nie jest również z pewnością chybiona intuicja, że ewolucję polskiego prawa podatkowego ostatnich 25 lat w aspekcie wspomnianych obowiązków można opisać za pomocą wyróżnienia następujących jej kierunków. Po pierwsze, zaobserwować można zwiększenie liczby tych obowiązków<sup>4</sup> oraz zwiększenie głębokości ingerencji za ich pomocą. Po drugie, zmniejszana jest ich formalność treściowa i mandatoryjna<sup>5</sup> (coraz częściej ustawodawca jest skłonny przewidywać alternatywne sposoby spełnienia określonego obowiązku). Po trzecie wreszcie, w praktyce stosowania zwiększa się ich „nieprzystawalność” do rzeczywistości gospodarczej poprzez ich przeformalizowanie<sup>6</sup>.

Ta nieadekwatność treści obowiązków formalnych w prawie podatkowym do rzeczywistości społecznej i gospodarczej bardzo często spotyka się w praktyce z silnymi reakcjami o charakterze emocjonalnym. Dzieje się tak np. gdy oczywiste jest, że towar został dostarczony do nabywcy, ale dostawca nie posiada ściśle sprecyzowanego prawem dokumentu wymaganego przez przepisy podatkowe, co powoduje drastycznie odmienne opodatkowanie (drastycznie odmienne niż w przypadku posiadania dokumentu); gdy oczywistym jest, że sprzedany został olej opałowy, ale zestawienie posiadanych oświadczeń nabywców nie zawiera niektórych marginalnych danych, co również powoduje drastycznie odmienne skutki podatkowe; gdy nabywca produktów rolnych ponosi sankcję podatkową z tego tytułu, że nie wpisał na dokumencie zapłaty numeru faktury, ponieważ faktura – zgodnie z przepisami podatkowymi – nie mogła jeszcze wtedy istnieć.

---

<sup>4</sup> *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, KPP 2006/1.

<sup>5</sup> Szerzej pojęcia te zostały wyjaśnione w dalszych częściach niniejszej pracy.

<sup>6</sup> W szczególności chodzić tutaj może przykładowo o wymóg gromadzenia ściśle określonych co do formy dokumentów celem udowodnienia danej okoliczności, podczas gdy te same okoliczności są coraz częściej rejestrowane za pomocą różnorodnych urządzeń technicznych w sposób mniej sformalizowany lub też chodzić może o wymóg wypełniania określonych formularzy, których treść nie uwzględnia całego spektrum przypadków zdarzających się w praktyce gospodarczej.

Takie sytuacje wywołują silne reakcje, wynikające z poczucia, że prawo w takim wypadku jest „niesprawiedliwe”, „przeformalizowane”, „niezgodne ze zdrowym rozsądkiem”. Te emocjonalne reakcje zasadniczo nie mogą być przedmiotem naukowych badań nad prawem – przynajmniej badań dogmatycznych. Są jednak do takiej refleksji niewątpliwie inspirujące.

Ogólnie rzecz ujmując, powyższe problemy są osią refleksji w niniejszej pracy. W związku z nimi pojawia się pytanie: czy można wyznaczyć jakieś granice formalizmu w prawie podatkowym? Jeżeli tak, to gdzie mogą one być zarysowane?

Jak wynika to już częściowo z przedstawionego zarysu problematyki prezentowanej pracy, **przedmiotem badań** w jej ramach są podatkowe obowiązki instrumentalne oraz przepisy, które kształtują ich treść (w tym przepisy prawa podatkowego, konstytucyjnego oraz unijnego), jak również pojęcia z zakresu teorii prawa oraz teorii prawa podatkowego, które są pomocne w wyjaśnieniu istoty obowiązków instrumentalnych. W konsekwencji przedmiotem badań objęte są również relacje pomiędzy tymi pojęciami a pojęciem podatkowych obowiązków instrumentalnych.

**Celem niniejszej pracy** jest analiza podatkowoprawnych obowiązków instrumentalnych, ze szczególnym uwzględnieniem intensywności ich występowania oraz nasilenia w prawie podatkowym. Jej celem jest również odpowiedź na pytanie o to, czy istnieją granice tak rozumianego formalizmu, a także zarysowanie niektórych takich granic.

**Problemy badawcze** prezentowanej pracy można zatem sprowadzić do pytania: czy istnieją takie granice formalizmu prawa podatkowego, które stanowią dla ustawodawcy oraz organów stosujących prawo „normatywną” barierę, której przekraczać nie powinny? Taki problem badawczy implikuje również pytanie: czy pożądane są zmiany (a jeśli tak, to jakie) w obecnym stanie prawnym, aby te granice były dostrzegane i tolerowane?

**Główna teza badawcza** niniejszej pracy jest następująca:

Formalizm prawa podatkowego rozumiany jako występowanie oraz nasilenie obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym ma swoje granice. Granice te wyznaczone są przez funkcję, którą te obowiązki pełnią w systemie prawa podatkowego, przez konstytucyjną oraz unijną zasadę proporcjonalności oraz przez konstytucyjną zasadę równości. Granice te implikują dyrektywy skierowane do ustawodawcy oraz organów administracji podatkowej stosujących prawo.

Sformułowaniu powyższej tezy służyła weryfikacja **hipotez** zawartych w kolejnych rozdziałach pracy. Weryfikacja ta następowała w ramach streszczonej poniżej analizy.

W rozdziale pierwszym pracy dokonano wyjaśnienia pojęcia podatkowych obowiązków instrumentalnych. Służyły temu: określenie funkcji podatkowych obowiązków instrumentalnych, definicja pojęcia tych obowiązków oraz analiza relacji tego pojęcia do innych podstawowych pojęć teoretycznych z zakresu prawa podatkowego. Badanie w tym obszarze opierało się najpierw na analizie polskiej literatury podatkowoprawnej w zakresie wypowiedzi dotyczących obowiązków instrumentalnych, które wskazują, że najważniejszym elementem decydującym o wyodrębnieniu obowiązków instrumentalnych z innych zjawisk prawnych jest ich funkcja. Stwierdzenie to zostało również potwierdzone przez teoretyczną analizę pojęcia funkcji w prawie. Następnie dokonano teoretycznoprawnych ustaleń na temat pojęcia obowiązku, które odniesiono do obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Powiązanie teoretycznej analizy pojęcia funkcji w prawie oraz pojęcia obowiązku prawnego pozwoliło na zdefiniowanie podatkowych obowiązków instrumentalnych. W dalszej kolejności, celem wyjaśnienia istoty tego zjawiska, przeanalizowano relację tego pojęcia do innych podstawowych pojęć z zakresu prawa podatkowego – tj. podatku, przedmiotu opodatkowania oraz sankcji podatkowej. Analiza przeprowadzona w rozdziale pierwszym doprowadziła do potwierdzenia **hipotezy**, że podatkowo-prawnym obowiązkiem instrumentalnym jest obowiązek prawny, wynikający z prawa podatkowego, który pełni funkcję (rolę) polegającą na służeniu prawidłowemu wykonaniu obowiązku zapłaty podatku. Konkluzje dotyczące funkcji obowiązków instrumentalnych prowadzą jednocześnie do wniosków, że zachowanie niezgodne z obowiązkiem



instrumentalnym należy odróżnić od przedmiotu opodatkowania, a należność publicznoprawna uiszczana na skutek zachowania niezgodnego z obowiązkiem nie jest podatkiem (lecz sankcją podatkową). Wnioskiem z tej analizy są również postulaty skierowane do organów stosujących prawo oraz organów stanowiących prawo. W zakresie stosowania prawa należy postulować uwzględnianie rezultatów wykładni funkcjonalnej przy interpretowaniu przepisów dotyczących podatkowych obowiązków instrumentalnych. W zakresie stanowienia przepisów o obowiązkach instrumentalnych należałoby postulować uwzględnianie ich funkcji – zarówno jeżeli chodzi o redakcję tych przepisów, jak i ich umiejscowienie w danym akcie prawnym.

W rozdziale drugim pracy potwierdzona została hipoteza, że zasada proporcjonalności stanowi bardzo wyraźną granicę dla ustawodawcy w stanowieniu podatkowych obowiązków instrumentalnych, wyznaczając tym samym granicę dla formalizmu prawa podatkowego. Hipoteza taka została potwierdzona analizą, która obejmowała następujące zagadnienia. Po pierwsze, przeanalizowane zostały ogólne teoretycznoprawne najważniejsze w literaturze ustalenia na temat zasady proporcjonalności. Po drugie, przeanalizowane zostały ustalenia doktryny konstytucyjnoprawnej na temat zasady proporcjonalności zakotwiczonej w Konstytucji RP, wraz z treścią konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela (które mogą być dotknięte ingerencją przez obowiązki podatkowe), oraz powinności, które mają znaczenie dla oceny podatkowopravných obowiązków instrumentalnych przez pryzmat zasady proporcjonalności. Analizie szczegółowo poddano również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które może mieć wpływ na taką ocenę. Po trzecie wreszcie, dokonano szczegółowej analizy zasady proporcjonalności na gruncie unijnego prawa podatkowego (w aspekcie teoretycznym) oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego stosowania zasady proporcjonalności w sprawach z zakresu podatku od wartości dodanej. Analiza zastosowania zasady proporcjonalności w prawie podatkowym doprowadziła również do sformułowania konkretnych reguł, którymi powinien kierować się zarówno ustawodawca w procesie stanowienia prawa podatkowego, jak i organy podatkowe w trakcie jego stosowania.

W rozdziale trzecim pracy potwierdzona została hipoteza, że obowiązki instrumentalne mogą potencjalnie naruszać konstytucyjną zasadę równości. Naruszenie to w zasadzie może mieć miejsce przede wszystkim w dwóch sytuacjach. Po pierwsze, dyskryminacja może być wywołana tym, że osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji faktycznej (gospodarczej) będą objęte drastycznie różnymi skutkami prawnymi ze względu na spełnienie lub niespełnienie obowiązku instrumentalnego – w stopniu nieproporcjonalnym do wagi obowiązku oraz stopnia jego naruszenia. Po drugie zaś, dyskryminacja może być wywołana tym, że osoby znajdujące się w odmiennej sytuacji faktycznej (gospodarczej) będą objęte tym samym obowiązkiem instrumentalnym, co powoduje nierówną trudność w ich spełnieniu (lub nawet niemożliwość jego spełnienia). Do potwierdzenia tej hipotezy doprowadziła teoretycznoprawna analiza zasady równości, analiza najważniejszych ustaleń doktryny konstytucyjnoprawnej w zakresie konstytucyjnej zasady równości. Następnie dokonano analizy dostępnego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w którym orzekał on o zgodności kryteriów o charakterze formalnym na gruncie różnych gałęzi prawa z zasadą równości, jak również nielicznego orzecznictwa dotyczącego podatkowych obowiązków instrumentalnych na tym tle.

W rozdziale czwartym pracy częściowo (w pewnym specyficznym rozumieniu) została potwierdzona hipoteza, że przepisy konstytuujące obowiązki instrumentalne mogą być niekonstytucyjne przez to, że prowadzą do ustaleń kontrfaktycznych. W rozdziale tym ustalono, że obowiązki instrumentalne (przede wszystkim te pełniące funkcje dowodową) same w sobie prowadzą do ustaleń kontrfaktycznych jedynie w pewnym ustalonym sensie tego stwierdzenia. Mianowicie tym, że niespełnienie obowiązku instrumentalnego często prowadzi do diametralnie odmiennych skutków prawnych sytuacji faktycznie bardzo podobnych. To zaś powoduje, że założenia „kontrfaktyczne”, będące skutkiem zastosowania niektórych obowiązków instrumentalnych, wiążą się z potencjalnym naruszeniem konstytucyjnej zasady równości (a nie z „zasadą prawdy” lub inną wartością prawdy wynikającą z Konstytucji RP).

Mając na uwadze ustalenia teoretycznoprawne, wnioski z analizy doktryny oraz wnioski z analizy orzecznictwa poczynione w poprzednich

rozdziałach, w rozdziale piątym odniesiono je do konkretnych rozwiązań prawnych – tj. do przepisów konstytuujących podatkowe obowiązki instrumentalne. Na podstawie konkluzji wynikających z czterech pierwszych rozdziałów sformułowano konkretne cząstkowe pytania badawcze, które posłużyły do analizy wspomnianych przepisów prawnych. Były to kwestie dotyczące: identyfikacji obowiązku podatkowego w treści ustawy podatkowej, funkcji danego obowiązku podatkowego, zgodności danego obowiązku instrumentalnego z zasadą proporcjonalności, zgodności danego obowiązku instrumentalnego z zasadą równości, kwestie związane z wartością prawdy w prawie oraz kwestie stopnia sformalizowania obowiązków instrumentalnych, a także możliwości jego obniżenia. Przez pryzmat tych pytań badawczych analizie poddano przepisy konstytuujące niemal wszystkie obowiązki instrumentalne występujące na gruncie wybranych sześciu różnych ustaw podatkowych. Przeprowadzona analiza przepisów doprowadziła do potwierdzenia niektórych wniosków z wcześniejszych rozważań teoretycznych oraz ich modyfikacji w niewielkim zakresie. Doprowadziła ona również do sformułowania wniosków ogólnych na temat obowiązujących przepisów dotyczących obowiązków instrumentalnych oraz posłużyła do przedstawienia uwag krytycznych pod adresem ustawodawcy dotyczących redakcji tych przepisów oraz ich treści. Ostatecznie wreszcie potwierdziła ona i umożliwiła rozszerzenie wniosków *de lege lata* oraz *de lege ferenda* zawartych w poprzednich częściach pracy.

W zakończeniu pracy podsumowano wywody w niej zawarte oraz uwypuklono wnioski *de lege lata* w postaci dyrektyw skierowanych do organów stosujących prawo, jak również wnioski *de lege ferenda* w postaci dyrektyw skierowanych do ustawodawcy w zakresie dotyczącym podatkowych obowiązków instrumentalnych.

Powyżej wskazane cele pracy, główna jej teza oraz hipotezy badawcze zdeterminowały **przyjętą metodologię badań**.

**Zastosowana metodologia** została już w pewnym zakresie opisana powyżej. Wykorzystana metoda obejmuje dokonanie ustaleń teoretycznych na podstawie twierdzeń z zakresu ogólnej teorii prawa, teorii prawa konstytucyjnego lub też teorii prawa podatkowego (ustalenia

dotyczące formalizmu prawa, funkcji przepisów i instytucji prawnych, pojęcia obowiązku prawnego, obowiązku instrumentalnego, pojęcia podatku, przedmiotu opodatkowania, sankcji podatkowej, teoretyczne ustalenia na temat zasad proporcjonalności, równości, wartości prawdy w prawie itd.).

Te ustalenia teoretyczne zostały uzupełnione analizą dogmatyczno-prawną na gruncie prawa konstytucyjnego (tutaj analiza dotyczyła konstytucyjnych zasad proporcjonalności, równości oraz wartości prawdy zakotwiczonej w Konstytucji) oraz prawa podatkowego (tutaj analiza dotyczyła poszczególnych przepisów konstytuujących obowiązki instrumentalne).

Ustalenia niniejszej pracy zostały w dużej mierze poczynione również na podstawie analizy orzecznictwa sądowego (głównie Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak również – w mniejszym wymiarze – sądów administracyjnych).

**Istotność problematyki** będącej przedmiotem badań w ramach niniejszej pracy jest niezaprzeczalna. Przyczyny takiego stanu rzeczy zostały już wskazane w zarysowanym tle rozważań. Do przyczyn tych należy zaliczyć: brak szerszej debaty oraz świadomości istotności obowiązków wynikających z prawa podatkowego innych niż obowiązek zapłaty podatku, postępującą formalizację prawa podatkowego (zwiększenie liczby oraz „ingerencyjności” obowiązków instrumentalnych), niekorzystne skutki gospodarcze takiego zjawiska poprzez rezygnowanie przez podatników z podejmowania niektórych przedsięwzięć ze względu na obowiązki formalne, zwiększenie kosztów przedsiębiorstw ponoszonych z powodu postępującej formalizacji prawa podatkowego, wysoki stopień ingerencji w wolności i prawa człowieka i obywatela poprzez ustanawianie obowiązków instrumentalnych, nieadekwatność (nieprzystawalność) treści obowiązków instrumentalnych do dynamiki zjawisk zachodzących w gospodarce.

Należy podkreślić, że pomimo istotnej wagi tej problematyki, we współczesnej literaturze podatkowoprawnej nie poświęcono podatkowym obowiązkom instrumentalnym szczególnej uwagi (zwłaszcza w kon-

tekście rozważanym w niniejszej pracy – tj. w kontekście formalizmu prawa podatkowego). Na temat samego formalizmu prawa podatkowego dostępny w zasadzie jest jeden artykuł o przyczynkarskim charakterze<sup>7</sup>. Zagadnienie to było również prezentowane na jednej z konferencji<sup>8</sup>. Wypowiedzi przedstawicieli nauki na temat obowiązków instrumentalnych jest więcej – niemniej najczęściej są to wzmianki czynione przy okazji innych rozważań lub publikacje dotyczące fragmentarycznych problemów związanych z tą tematyką. W każdym razie brak jest monograficznych opracowań poświęconych czy to formalizmowi prawa podatkowego, czy też podatkowym obowiązkom instrumentalnym. A liczba problemów do rozstrzygnięcia – jak to wyżej sygnalizowano – jest spora. Należy mieć nadzieję, że niniejsza praca przyczyni się w pewnym zakresie do wypełnienia tych braków, do wyjaśnienia analizowanych tu zjawisk, jak również do uświadomienia wagi, jaką ma utrzymywanie formalizmu prawa podatkowego w określonych granicach. Ponadto praca ta może zachęcać do stawiania i rozstrzygania kolejnych problemów dotyczących podatkowych obowiązków instrumentalnych czy też formalizmu prawa podatkowego w innych przejawach.

Obowiązki instrumentalne ulegają częstym zmianom (co jest szczególnie widoczne w związku z zastosowaniem nowoczesnych technologii w zakresie sprawozdawczości podatkowej), a zatem istnieje konieczność wyboru punktu w czasie, z perspektywy którego nastąpi ich analiza. Dla celów niniejszej pracy tym punktem stał się 31.12.2018 r., a zatem rozważania zawarte w rozprawie zostały oparte na stanie prawnym właściwym na ten właśnie dzień. Wybór tej daty należy traktować jednak wyłącznie w charakterze pewnej egzemplifikacji. Wnioski bowiem wynikające z pracy mają charakter uniwersalny, a ich treść nie zależy od konkretnego stanu prawnego<sup>9</sup>. Uniwersalność tych wniosków polega na tym, że dany stan prawny nie zmienia sposobu pojmowania obowiązków

---

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek do analizy formalizmu prawa podatkowego*, KPP 2009/2, s. 95.

<sup>8</sup> Wystąpienie B. Brzezińskiego pt. *Granice formalizmu prawa podatkowego* na 101. konferencji podatkowej, która odbyła się 6.05.2013 r., a została zorganizowana przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.

<sup>9</sup> Jeżeli wziąć pod uwagę przepisy polskiego prawa podatkowego obowiązujące od czasu akcesji Rzeczypospolitej do Unii Europejskiej.

instrumentalnych, ich zasadniczej funkcji, zastosowania do nich zasady proporcjonalności, zasady równości, ich relacji do pojęcia prawdy, czy też implikacji co do sposobu redagowania przepisów o obowiązkach instrumentalnych oraz ich umiejscowienia w treści ustawy podatkowej.

Oprócz poruszonych już kwestii wstępnych, kilku słów wyjaśnienia wymaga terminologia używana w pracy w kontekście jej tytułu. Kluczowe są tutaj kwestie związane z takimi pojęciami, jak: formalizm, obowiązki formalne, obowiązki dokumentacyjne, obowiązki instrumentalne. Otóż należy zauważyć, że rozważania zawarte w pracy odnoszą się w zasadzie do wszystkich podatkowoprawnych obowiązków instrumentalnych. Rozważania te nie stanowią jednak – co naturalne – omówienia wszystkich problemów dotyczących tych obowiązków. Koncentrują się one szczególnie na jednym wycinku tej problematyki – tym, który może być najbardziej przydatny do oceny obowiązków o charakterze dokumentacyjnym (dowodowym) pod kątem stopnia ich sformalizowania<sup>10</sup>. Choć traktuje ona zasadniczo o wszystkich typach obowiązków instrumentalnych (i do nich wszystkich, co do zasady, się odnosi), to skupia się ona głównie na zagadnieniach dokumentacyjnych, dowodowych i aspektach związanych z ich formalizmem. Fakt ten został uwypuklony w tytule pracy.

Co się zaś tyczy samego pojęcia formalizmu prawa podatkowego (terminologia ta bowiem została przywołana powyżej, a szerzej jest używana w pracy), to również ono wymaga bliższego wyjaśnienia.

Pojęcie formalizmu w prawie (oraz pojęcia z nim związane) jest rozumiane w rozprawie tak, jak ustalone to zostało w generalnej teoretycznoprawnej analizie tego pojęcia dokonanej przez P.S. Atiyaha oraz R.S. Summersa w dziele pt. *Form and Substance in Anglo-American Law*<sup>11</sup>. Zdaniem tych autorów formalizm (oraz – jego przeciwieństwo

---

<sup>10</sup> Tym samym mniej uwagi poświęcono na przykład charakterowi prawnemu deklaracji podatkowej, a więcej zasadności wymagania konkretnych dokumentów celem skorzystania z obniżonej stawki podatkowej.

<sup>11</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form and substance in Anglo-American law: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions*, Oxford 1987.

– substancjalizm) odnosi się do przesłanek, którymi kieruje się osoba stosująca prawo czy też dokonująca wykładni prawa. Jeżeli sędzia, podejmując decyzję, kieruje się wyłącznie przesłankami prawnymi, to uznać należy, że decyzja taka oparta jest na przesłankach formalnych<sup>12</sup>. Jeżeli zaś osoba ta kieruje się przesłankami moralnymi, ekonomicznymi, politycznymi, instytucjonalnymi czy społecznymi, to wówczas uznać należy, że decyzja oparta jest na przesłankach substancjalnych. Tym samym formalne jest to, co wynika z „czystego prawa”, co jest „prawnie autorytatywne”, na czym sędzia opiera się, kierując się wyłącznie przesłankami prawnymi<sup>13</sup>. Substancjalne jest zaś to, co wynika z przesłanek pozaprawnych. Tym samym stopień sformalizowania danej gałęzi prawa to stopień intensywności uwzględniania przy podejmowaniu rozstrzygnięć prawnych przesłanek formalnych kosztem substancjalnych.

Przy tak pojmowanym formalizmie prawa wyróżnia się sposoby, w jakich prawo może być sformalizowane. Wśród nich można wskazać na: **formalność autorytatywną** (wysoki stopień formalności, jeżeli przesłanka podjęcia decyzji jest prawnie wiążąca tylko dlatego, że została ustanowiona przez upoważniony autorytet – bez względu na jej treść)<sup>14</sup>, **formalność treściową** (wysoki stopień formalności, jeżeli dana norma jest ukształtowana przez bezwzględny nakaz oraz jeżeli taka norma jest „nadinkluzywna” lub „niedoinkluzywna” w stosunku do swojego celu)<sup>15</sup>, **formalność interpretacyjną** (proces interpretacyjny jest tym bardziej formalny, im wyższą preferencją interpretatora dla argumentów językowych lub tych o charakterze „zawężającym” się charakteryzuje)<sup>16</sup>, **formalność mandatorijną** (stopień sformalizowania przesłanek pod-

<sup>12</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 2.

<sup>13</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 2.

<sup>14</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 12; np. przepis zawarty w Konstytucji prezentuje wyższy stopień formalności autorytatywnej niż przepis ustawowy, a uchwała pełnego składu NSA ma wyższy stopień formalności niż ustawa.

<sup>15</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 13–15; np. przepis art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f. stanowi, że obowiązkowi podatkowemu podlega osoba, która posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) (pkt 1) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (pkt 2); wyraźnie widać, że przepis pkt 2 charakteryzuje się wyższym stopniem formalności treściowej.

<sup>16</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 15.

jęcia decyzji prawnych zależy w tym wypadku od tego, na ile dana norma prawna ma „moc” derogowania jakichkolwiek innych przesłanek substancjalnych<sup>17</sup>, **formalność prawdy** (system prawny może być bowiem mniej lub bardziej formalny w zależności od tego, na ile normy prawne uzależniają swoje skutki od „prawdziwych faktów”, a nie od „faktów uznanych za prawdziwe”)<sup>18</sup>, **formalność wykonawczą** (system jest tym bardziej formalny, im bardziej treść prawa przekłada się na efekty jego praktycznego zastosowania)<sup>19</sup>. Podkreślenia przy tym wymaga fakt, że najczęściej – szczególnie w literaturze anglosaskiej – formalizm prawa utożsamiany jest tylko z jednym z wymienionych wyżej kierunków znaczeniowych – tj. z formalnością interpretacyjną<sup>20</sup>. Nie zmienia to faktu, że rozumienie takie należy uznać za raczej zbyt wąskie.

Możliwe jest również wyodrębnienie pojmowania formalizmu w zależności od gałęzi prawa, na gruncie której zjawisko to rozważamy. W relacji do prawa podatkowego można zauważyć co najmniej trzy takie rozumienia<sup>21</sup>. Po pierwsze, formalizm w prawie podatkowym to przywiązanie większej wagi do „formy transakcji” lub „formy zdarzenia gospodarczego” niż do ich rzeczywistej (ekonomicznej) treści czy też do zamiaru podatnika. Po drugie, spotkać można takie rozumienie formalizmu prawa podatkowego, które odnosi się do jego budowy, opierające się na regułach (czyli normach o relatywnie wysokiej formalności treściowej), w opozycji do innych rozwiązań – w szczególności

---

<sup>17</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 17; np. art. 29a ust. 13 u.p.t.u. stanowi, że warunkiem obniżenia podatku należnego jest otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, co tworzy bezwzględną (mandatoryjną) przesłankę obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji również podatku); jednak art. 29a ust. 15 pkt 4 u.p.t.u. obniża formalność mandatoryjną tej normy, wskazując, że potwierdzenie takie nie jest wymagane, gdy podatnik nie uzyskał go mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej.

<sup>18</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 18.

<sup>19</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 18.

<sup>20</sup> Na takie powszechne rozumienie formalizmu w literaturze anglosaskiej wskazuje m.in. analiza M. Matczaka – zob. M. Matczak, *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007; bardziej szczegółowo omówiono ten problem również w: P. Mikuła, *Przyczynki do wyjaśnienia pojęcia formalizmu prawa podatkowego*, TRP 2017.

<sup>21</sup> P.S. Atiyah, R. Summers, *Form...*, s. 18.



do oparcia go na normach-zasadach<sup>22</sup>. Po trzecie wreszcie, formalizm prawa podatkowego postrzegany może być jako intensywność występowania oraz restrykcyjność treści obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym (czy swego rodzaju „nasylenie” prawa podatkowego obowiązkami instrumentalnymi i formalnymi)<sup>23</sup>. Może tutaj chodzić zarówno o posiadanie określonego dokumentu w celu udowodnienia określonych faktów (zazwyczaj korzystnych w skutkach dla podatnika)<sup>24</sup>, składanie deklaracji podatkowych<sup>25</sup>, jak i o prowadzenie określonych ewidencji podatkowych<sup>26</sup>. Prawo podatkowe jest więc tym bardziej formalne, im więcej obowiązków instrumentalnych występuje w obszarze jego stosowania, im bardziej są one uciążliwe oraz im bardziej treściowo i mandatoryjnie są formalne.

Formalizm prawa podatkowego w niniejszej rozprawie rozumiany jest w taki sposób, jak ten odpowiadający ostatniej omówionej wyżej propozycji znaczeniowej. Takie rozumienie formalizmu prawa podatkowego wynika z przedmiotu pracy. Jego przyjęcie nie tylko upraszcza i precyzuje wywód, ale ma również inne istotne zalety badawcze. „Reprezentuje” ono większość problemów dotyczących formalizmu prawa podatkowego w ogóle.

Należy zauważyć bowiem, że obowiązki instrumentalne charakteryzują się zazwyczaj wysokim stopniem sformalizowania we wszystkich niemal wskazanych powyżej aspektach<sup>27</sup>. Jednocześnie ten wysoki stopień sformalizowania obowiązków instrumentalnych relatywnie często prowadzi do unaocznienia w sposób bardzo jaskrawy konfliktu pomiędzy ich

---

<sup>22</sup> Problem ten omawia m.in. D.A. Weisbach [w:] D.A. Weisbach, *Formalism in the tax law*, „The University of Chicago Law Review” 1999/3/66, s. 860–886.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek...*

<sup>24</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek...*, s. 96.

<sup>25</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek...*, s. 97.

<sup>26</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek...*, s. 99.

<sup>27</sup> Zazwyczaj charakteryzują się one wysokim stopniem formalności treściowej, w większości przypadków interpretowane są przy zastosowaniu argumentów językowych (wbrew ich funkcji), mają wysoką formalność mandatoryjną, a jednocześnie ich funkcjonowanie tworzy interesujące zderzenie z wartością prawdy w prawie. Ich funkcjonowanie wreszcie prowadzi niejednokrotnie do skutków innych niż zamierzone – co budzi refleksje na gruncie ich formalności wykonawczej.

formalizmem (np. rezultatami wykładni językowej przepisów ich ustanawiających) a przesłankami wynikającymi z intuicyjnie pojmowanego powszechnego „poczucia słuszności”, „sprawiedliwości” czy „zdrowego rozsądku”. Tym samym bardzo wyraźne i namacalne jest tutaj napięcie pomiędzy rezultatami oparcia rozstrzygnięć prawnych na przesłankach formalnych oraz substancjalnych. Czyni to dobrą okazję do tego, aby zbadać, na ile formalizm prawa podatkowego zakłóca osiągnięcie rozstrzygnięcia zgodnego z pozaprawnymi wartościami cenionymi przez społeczeństwo oraz jakie kroki można podjąć w celu zminimalizowania tego napięcia.

Dodatkowo, pomimo że obowiązki instrumentalne zazwyczaj charakteryzują się wysokim stopniem formalizmu, spotykane są sporadycznie takie, których formalizm jest obniżony. Obniżanie stopnia formalizacji obowiązków instrumentalnych jest widoczne w orzecznictwie sądowym czy w historycznej ewolucji treści przepisów prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich dwóch dekad. Powstaje zatem pytanie o to, czy te drugie nie mogą stać się wzorcem dla tych pierwszych i czy nie wskazuje to na słuszność drogi w kierunku „odformalizowania” prawa podatkowego.

Dla formalizmu prawa charakterystyczne jest również napięcie pomiędzy formalnymi regułami a zasadami konstytucyjnymi czy wynikającymi z prawa unijnego. Jak podkreśla się w literaturze, jedną z „dróg wyjścia” z konfliktu pomiędzy rezultatami przesłanek formalnych oraz substancjalnych może być zasada proporcjonalności<sup>28</sup> (oraz ewentualnie zasada równości). Obowiązki instrumentalne są bardzo użytecznym przedmiotem badań w tym kontekście. Zasada proporcjonalności bowiem jest coraz częściej powoływana przy badaniu ich zgodności ze standardami konstytucyjnymi czy wspólnotowymi. Przydatne zatem wydaje się zbadanie – na przykładzie tych obowiązków – czy proporcjonalność może być jedną z dróg wyważenia, na ile reguły prawa podatkowego powinny być sformalizowane.

---

<sup>28</sup> M. Matczak, *Summa...*, s. 94.

Kolejnym argumentem za traktowaniem obowiązków instrumentalnych jako reprezentatywnego przejawu formalizmu prawa podatkowego jest ich relacja do wartości prawdy w prawie. Niewypełnienie obowiązków formalnych często prowadzi bowiem do ustaleń kontrfaktycznych<sup>29</sup>. Powoduje to jaskrawy konflikt pomiędzy formalizmem obowiązków instrumentalnych a wartością prawdy w prawie.

Ostatecznie zauważyć należy, że obowiązki instrumentalne inspirują do ciekawej refleksji na gruncie problematyki „formy i treści” w prawie podatkowym. W pewien sposób oczywiście obecna w prawie podatkowym jest refleksja na temat tego, na ile organy podatkowe mogą i powinny „pomijać” formę czynności, uwzględniając jej treść, i tym samym zmierzać do rozstrzygnięć niekorzystnych dla podatnika<sup>30</sup>. Powstaje jednak pytanie o to, czy zasadny jest postulat, że powinny pomijać formę (obowiązki instrumentalne), uwzględniając „treść” czynności na jego korzyść.

Podsumowując, zauważyć należy, że problematyka obowiązków instrumentalnych „kumuluje” niemal wszystkie problemy, które wiążą się z zagadnieniem formalizmu prawa podatkowego w szerokim rozumieniu. Dlatego też ograniczenie pola badawczego do podatkowych obowiązków instrumentalnych oraz ograniczenie rozumienia formalizmu prawa podatkowego do zarysowanego powyżej stanowi doskonały punkt wyjścia do dalszego badania formalizmu prawa podatkowego w ogóle.

---

<sup>29</sup> B. Brzeziński, *Przyczynek...*, s. 97.

<sup>30</sup> International Fiscal Association, *General Report, Substance over form*, 2002.

## Rozdział I

# **POJĘCIE OBOWIĄZKÓW INSTRUMENTALNYCH, ICH FUNKCJA ORAZ RELACJA TEGO POJĘCIA DO INNYCH WYBRANYCH POJĘĆ Z ZAKRESU PRAWA PODATKOWEGO**

## **1. Wprowadzenie**

Pojęcie obowiązków instrumentalnych w doktrynie polskiego prawa podatkowego jest stosunkowo dobrze ugruntowane. Brakuje jednocześnie monograficznej, głębokiej i szczegółowej analizy tego problemu. Zasadne wydaje się zatem dokonanie takiej analizy z punktu widzenia celu niniejszej pracy. Dlatego w tym rozdziale zostaną przeanalizowane wypowiedzi przedstawicieli doktryny prawa podatkowego na temat obowiązków instrumentalnych. Następnie zostanie podjęta – z wykorzystaniem ustaleń doktryny – próba definicji pojęcia obowiązku instrumentalnego. Aby zbudować tę definicję, konieczna będzie teoretyczna analiza pojęcia funkcji w prawie oraz pojęcia obowiązku prawnego. Ostatecznie przeanalizowany zostanie stosunek obowiązków instrumentalnych do innych ważnych pojęć z zakresu teorii prawa podatkowego – w szczególności do przedmiotu opodatkowania, pojęcia podatku oraz sankcji podatkowej.

Te teoretyczne ustalenia pozwolą na sformułowanie wniosków cząstkowych co do postulatów skierowanych do organów stosujących prawo

oraz do ustawodawcy, odnoszących się do przepisów dotyczących podatkowych obowiązków instrumentalnych.

Ustalenia te będą również niezbędne do przeprowadzenia dalszych refleksji zawartych w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy – dotyczących zasady proporcjonalności, zasady równości oraz przepisów obowiązującego prawa podatkowego.

## **2. Pojęcie obowiązków instrumentalnych w doktrynie polskiego prawa podatkowego**

### **2.1. Analiza**

Wypowiedzi doktryny prawa podatkowego na temat obowiązków instrumentalnych koncentrowały się wokół kilku zagadnień. Wśród nich wymienić należy ich funkcję, charakter prawny (materialny lub proceduralny) czy stosunek pojęcia obowiązków instrumentalnych do pojęcia obowiązku podatkowego. Zagadnienia te niejednokrotnie budziły spory w doktrynie, a niektóre tezy ich dotyczące zmieniały swoją aktualność wraz z ewoluującym stanem prawnym. Niezależnie od tych kwestii oraz abstrahując od trafności prezentowanych sądów, zasadna wydaje się analiza najważniejszych wypowiedzi doktryny na ten temat.

Jedną z trwale ugruntowanych wypowiedzi na temat stosunków podatkowoprawnych (a tym samym – obowiązków podatkowoprawnych)<sup>1</sup> jest wypowiedź K. Ostrowskiego, który dokonał ich podziału na obowiązek podstawowy oraz obowiązki instrumentalne. Obowiązek podstawowy jest treścią podstawowego stosunku podatkowego i nakładany jest na

---

<sup>1</sup> Nie wchodząc w szczegółowe rozważania na temat relacji między pojęciem obowiązku a pojęciem stosunku prawnego, z pewnością nie będzie błędem przyjęcie w tym wypadku, że instrumentalny stosunek podatkowoprawny pomiędzy organem podatkowym a dłużnikiem podatkowym może polegać na tym, że dłużnik jest zobligowany do spełnienia obowiązku instrumentalnego, a organ ma uprawnienie do żądania spełnienia takiego obowiązku. Tym samym obowiązek instrumentalny jest elementem treści stosunku instrumentalnego.

podmiot objęty podmiotowym zakresem podatku, „u którego zachodzi sytuacja objęta zakresem przedmiotowym tego podatku”<sup>2</sup> oraz jest to obowiązek „do dokonania świadczenia podatkowego w wysokości określonej przepisami prawa podatkowego oraz w czasie i w sposób ustalony tymi przepisami. Temu obowiązkowi odpowiadają uprawnienia państwa do otrzymania świadczenia podatkowego”<sup>3</sup>. Instrumentalne stosunki podatkowoprawne (a zatem – jak można zakładać – również obowiązki instrumentalne) to te, które „służą jako instrumenty właściwego ukształtowania stosunku podatkowego oraz doprowadzenia do realizacji świadczenia podatkowego”<sup>4</sup>.

Według K. Ostrowskiego wśród instrumentalnych stosunków podatkowych można wyróżnić stosunki o charakterze materialnoprawnym oraz proceduralnym<sup>5</sup>. Tak np. obowiązek płatnika polegający na pobraniu i wpłaceniu podatku jest obowiązkiem instrumentalnym materialnym. Obowiązkami o podobnym charakterze są te nakładane na osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązanie podatkowe podatnika<sup>6</sup>. Proceduralnymi obowiązkami instrumentalnymi będą natomiast różnorodne obowiązki funkcjonujące w ramach procedur podatkowych<sup>7</sup>. Wśród takich instrumentalnych obowiązków proceduralnych K. Ostrowski wymienia: składanie zeznań podatkowych, prowadzenie ksiąg, ewidencji, przechowywanie odpowiedniej dokumentacji<sup>8</sup>. Autor ten zwraca również uwagę na to, że niektóre obowiązki instrumentalne mogą mieć charakter informacyjny, oraz na to, że mogą one się dzielić na obowiązki bierne (np. zezwalanie na wgląd do ksiąg) oraz czynne (np. obowiązek zawiadamiania organu o zawartych umowach). Instrumentalny charak-

---

<sup>2</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 167.

<sup>3</sup> K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 167.

<sup>4</sup> K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 167.

<sup>5</sup> K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 168.

<sup>6</sup> K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 169.

<sup>7</sup> K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 169.

<sup>8</sup> Należy zauważyć, że kwestia charakteru prawnego obowiązków instrumentalnych jest przedmiotem kontrowersji w doktrynie. Kontrowersje te zostały nieco szerzej zasygnalizowane poniżej, wraz ze wskazaniem właściwej literatury.

**Paweł Mikuła** – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy, radca prawny, menedżer w jednej ze spółek doradztwa podatkowego, specjalista z zakresu podatku VAT; wiceprezes Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego oraz członek Rady Programowej czasopisma „Kazus Podatkowy”; doświadczony wykładowca; autor wielu publikacji o tematyce podatkowoprawnej.

W monografii omówiono najważniejsze zagadnienia dotyczące problematyki obowiązków dokumentacyjnych i formalnych występujących w polskim prawie podatkowym. W szczególności zwrócono uwagę na kwestie ich związku z zasadami proporcjonalności i równości, a także powody ich ewentualnej niezgodności z Konstytucją czy prawem unijnym. Niniejsza publikacja to w konsekwencji również zbiór praktycznych argumentów za ograniczeniem uwzględniania niektórych obowiązków o charakterze formalnym.

„Książka stanowi pierwsze, tak obszerne i pogłębione, omówienie w polskiej literaturze podatkowej problematyki obowiązków instrumentalnych ciążących na podatniku (...). Najistotniejszym przesłaniem książki jest zwrócenie uwagi, że dla podatnika liczy się nie tylko sama wysokość podatku, chociaż niewątpliwie ma ona istotne znaczenie, ale również formalności podatkowe, które mogą być nie tylko kosztowne, ale również tak uciążliwe dla podatnika i odznaczające się takim stopniem restrykcyjności, że ich skutkiem może być powstrzymanie się od przeprowadzenia transakcji o kluczowym znaczeniu dla jego działalności gospodarczej”.

*Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk*

„(...) niewątpliwym atutem jest to, że poza warstwą teoretyczno-prawną odnoszącą się do definicji obowiązków instrumentalnych oraz ich funkcji, wzajemnych relacji między obowiązkami instrumentalnymi a zasadami proporcjonalności i równości oraz wartością prawdy w prawie, w recenzowanej monografii obecne są także rozważania o walorach praktycznych. Zaliczyć do nich należy szczegółową analizę przepisów konstytuujących obowiązki instrumentalne na gruncie ustaw o VAT, CIT, PIT, PCC oraz o podatku od spadków i darowizn”.

*Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ*



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8160-598-4



**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)