

Szymon Obuchowski, Tomasz Kanty



Szymon Obuchowski

Doktor nauk prawnych, adiunkt
w Katedrze Prawa Finansowego Uni-
wersytetu Gdańskiego.

✉ szymon.obuchowski@prawo.ug.edu.pl
<https://orcid.org/0000-0002-5033-9980>



Tomasz Kanty

Doktor nauk prawnych, adiunkt
w Katedrze Prawa Karnego i Procesowego
Uniwersytetu Gdańskiego.

✉ tomasz.kanty@prawo.ug.edu.pl
<https://orcid.org/0000-0002-0461-0450>

Zasady pragmatyzmu w postępowaniu podatkowym

Principle of Pragmatism in Tax Proceedings

The article refers to one of the changes included in the Tax Ordinance Project prepared in 2017 by the General Tax Law Codification Commission, which introduced the so-called principle of pragmatism into the group of general principles of Polish tax proceedings. This principle, previously unknown in Polish tax proceedings, provided for the possibility not to initiate or to discontinue initiated tax proceedings if they concerned cases which did not fall within the “triviality limit”, set at PLN 50. The study points out that it is necessary to take into account the needs of fiscal penal law when introducing the discussed principle into tax proceedings, considering its subsidiarity in relation to tax law and, more broadly, financial law and the ways it is understood in the Polish doctrine of criminal law. The authors conclude that the proposed principle of pragmatism in tax proceedings is an institution identical to the principle of opportunism in criminal proceedings, although it has more specific statutory prerequisites for its application than its criminal law prototype. They also indicate the necessary *de lege ferenda* actions in the field of prerequisites for prosecuting criminal offences, should the principle be codified.

Słowa kluczowe: zasada pragmatyzmu, postępowanie podatkowe, subsydiarność prawa karnego, limit bagatelności

Key words: principle of pragmatism, tax proceedings, subsidiarity of penal law, triviality limit

[https://doi.org/10.32082/fp.4\(72\).2022.417](https://doi.org/10.32082/fp.4(72).2022.417)

Wprowadzenie

Rozważanie treści przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego projektu nowej Ordynacji

podatkowej¹ może obecnie wyda-

¹ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 3517; dalej: „p.o.p.”
W tym miejscu należy nadmienić,

wać się jałowe wobec zaniku perspektyw jego wejścia w życie. Jego opublikowanie stanowi jednak impuls do poszerzenia zasięgu dyskusji nad kształtem ogólnego prawa podatkowego o zagadnienia procesowe, projekt przewidywał bowiem w tym zakresie wiele zmian². Te przy okazji wprowadzania ostatnich nowych instytucji analizowane były zwykle jedynie jako ich część składowa. Regulacja postępowania podatkowego nie podlegała w ostatnich latach znacznym zmianom i dlatego nie leżało ono w centrum uwagi doktryny.

analizę choćby z tego powodu, że stanowiąc mogą zasób przemysłanych, poddanych krytyce i w pełni ukształtowanych przyszłych rozwiązań, gdyby doszło do dalszych prac legislacyjnych nad Ordynacją podatkową.

Jedną z istotnych zmian w obrębie norm procesowych przewidzianych w p.o.p. jest poszerzenie katalogu zasad postępowania podatkowego i jego przesunięcie na czoło systematyki aktu. Zgodnie z wolą projektodawców⁵ z zabiegiem tym wiązać miało się nadanie im charakteru „zasad ogólnego prawa podatkowego”



Zasada pragmatyzmu to klauzula umożliwiająca organom podatkowym odstąpienie od podjęcia wymaganej przez obowiązujący przepis prawa podatkowego czynności.

Wciąż wybrzmiewają zarazem zastrzeżenia co do jakości procesu legislacyjnego towarzyszącego zmianom prawa podatkowego w Polsce³. Wśród nich stale akcentuje się konieczność trafnego rozpoznania realnych potrzeb ustawodawczych⁴. Z tego punktu widzenia zaproponowane w p.o.p. nowe instytucje zasługują na

poprzez wzbogacenie ich treści formalnej o pierwiastek materialny. Zmiana jest istotna pod względem normatywnym, strukturalnym i treściowym, zasługuje na szerszą analizę pod kątem możliwości spełnienia związanych z nią oczekiwań; ta jednak nie jest przedmiotem niniejszego opracowania.

W ramach modyfikacji zasad postępowania podatkowego w przepisie art. 22 § 2 p.o.p. zaproponowano wprowadzenie „zasady pragmatyzmu”⁶ w postaci klauzuli umożliwiającej organom podatkowym odstąpienie od podjęcia wymaganej przez obowiązujący przepis prawa podatkowego czynności. Możliwość ta uwarunkowana jest przewidywaną niewspółmiernością kosztów do rezultatu czynności oraz zakazem ograniczania praw i poszerzania obowiązków podatników. Z omawianą zasadą ściśle związane jest szczełowe rozwiązanie przewidziane w przepisie art. 361

iz prace legislacyjne nad projektem nie zostały ukończone przed końcem VIII kadencji Sejmu.

- 2 Zob. L. Etel, *Co nowego w nowej Ordynacji podatkowej?* (w:) J. Gliniecka i in. (red.), *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2017, s. 239, 242–245, 248, 251.
- 3 J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania* (w:) A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 44–50; R. Mastalski, *Systemowe tworzenie prawa* (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 297–300.
- 4 Por. np. J. Rudowski, *Tworzenie prawa podatkowego – wymogi a rzeczywistość na przykładzie opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości* (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy...*, t. 2, s. 233–234; J. Zawiejska-Rataj, *O jakości*

prawa podatkowego (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy...*, t. 2, s. 325.

- 5 *Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa*, Druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 3517, s. 12–13, 60–86.
- 6 *Uzasadnienie...*, s. 78–79.

§ 1 p.o.p., zwane „limitem bagatelności”⁷. Przepis ten nakazuje organom podatkowym umarzać postępowania podatkowe i zakazuje ich wszczynania z urzędu w przypadkach, w których ich przedmiotem byłaby kwota niższa niż 50 zł.

Przedmiotem analizy będzie wzajemna relacja obu przepisów i zakodowanych w nich norm, a także ich natura i wynikające z niej właściwości. Jak projektodawcy wskazują, zasada zawarta w przepisie art. 22 § 2 p.o.p. w treści odpowiada znanej prawu karnemu procesowemu zasadzie oportunistycznym procesowego⁸. To też skłania, ażeby – w nawiązaniu do wskazywanego w doktrynie podobieństwa postępowania podatkowego i karnego⁹ – poddać oba przepisy analizie z wykorzystaniem narzędzi i doświadczeń zebranych przez naukę prawa karnego procesowego. Wprowadzenie przesłanki umarzenia postępowań podatkowych z uwagi na brak interesu społecznego w dążeniu do ich wykonania może wywrzeć wpływ także na stosowanie przepisów prawa karnego skarbowego (ściślej – wykroczeń skarbowych). Na jej konsekwencje w tym zakresie zwracamy uwagę w części drugiej opracowania.

1. Pragmatyzm w postępowaniu podatkowym a oportunistycznym w ściganiu karnym

1.1. Idea i zasada pragmatyzmu

Rozważania teoretyczno-dogmatyczne należy poprzedzić krótką charakterystyką pojęcia pragmatyzmu. W kontekście prawnym¹⁰ i ściślej – procesowym

– oznacza się nim wartość instrumentalną – zjawisko cenione z uwagi na przypisywane mu pozytywne skutki¹¹. Ich suma wyraża się w racjonalizacji działań organów stosujących prawo poprzez umożliwienie ich zaniechania, jeśli przestają służyć zakładanym celom, stając się formalistycznym obciążeniem¹². Pragmatyzm, jako wyjątek, stoi tym samym w kontekście prawnym w opozycji do legalizmu, który wymaga realizacji całości kompetencji organów procesowych, a więc dopełnienia wszystkich czynności bez wyjątku, jeśli tylko zaktualizują się ustawowe przesłanki warunkujące ich podejmowanie. Zasada ta służy szerszemu postulatowi dbania o ekonomikę procesu stosowania prawa.

Przechodząc do analizy zasady w wersji przewidzianej w przepisach p.o.p., w pierwszej kolejności art. 22 § 2 oraz 361 § 1 oraz wynikające z nich normy należy prześwietlić według wiedzy o zasadach prawa z obszaru ogólnej teorii prawa oraz doktryny procesu karnego. W świetle ustaleń pierwszej obie normy warto rozważyć pod kątem ich przynależności do grupy zasad prawa. Zależą od tego istotne ich cechy, takie jak sposób dokonywania wykładni, siła i zasięg oddziaływania na pozostałe normy postępowania podatkowego zawarte w p.o.p. czy specyficzna metoda stosowania. Właściwa identyfikacja ich natury pozwoliłaby w wyprzedzeniem z dużą precyzją wskazać właściwy sposób ich stosowania (w tym wątki argumentacyjne, jakie należy z nimi wiązać) w ewentualnej przyszłej praktyce.

że oznacza ono „ekonomiczną racjonalizację działania”. Dla potrzeb niniejszego opracowania przybliżenie to jest wystarczające.

11 Zob. np. J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa*, Warszawa 1973, s. 29–30.

12 Jak wskazują projektodawcy, na gruncie podatkowym sytuacja taka zachodzi, gdy prognozowane koszty czynności przekroczyć oczekiwane wskutek jej podjęcia korzyści ekonomiczne (*Uzasadnienie...*, s. 77–78). Jest to w istocie najprostsza konsekwencja postulowanej przez Adama Smitha zasady taniości podatku. Można również zauważyć, iż w postępowaniu podatkowym zasadności uczynienia wyjątku od zasady legalizmu jest łatwiejsza niż w postępowaniu karnym. Tam przy ocenie „opłacalności społecznej procesu” (określenie M. Cieślaka, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Kraków 2011, s. 236) pod uwagę wziąć należy znacznie większą ilość czynników, niż tylko wielkość dochodu publicznego.

7 *Uzasadnienie...*, s. 407.

8 Powodem wykorzystania innej nazwy w p.o.p. jest dla projektodawców „negatywna konotacja” terminu „oportunistycznym” (*Uzasadnienie...*, s. 77–78), która nie występuje jednak w doktrynie procesu karnego. Biorąc ten powód pod uwagę, na potrzeby niniejszego opracowania terminy „oportunistycznym” i „pragmatyzm” oraz ich pochodne będą niekiedy traktowane jako równoznaczne.

9 D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, „Palestra” 2011, nr 3–4, s. 92–96; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 19–22.

10 W dogmatyce prawa procesowego pojęcie to pojmuje się intuicyjnie, przyjmując z odpowiednią dozą nieostrości,

Należy podkreślić, że poddając te zagadnienia rozważce, można dojść do odmiennych wniosków zależności od tego, którą teoretyczną koncepcję „zasad prawa” przyjmie się za wyjściową. W teorii prawa zaproponowano ich kilka; dwie z nich zyskały oddźwięk w naukach szczegółowych polskiego prawoznawstwa. Są to: tzw. koncepcja polska, autorstwa Sławomiry Wronkowskiej, Macieja Zielińskiego i Zygmunta Ziemińskiego oraz koncepcja D/A, pochodząca od Roberta Alexy’ego, z nawiązaniem do koncepcji RONALDA DWORKINA. Cele i wymagania objętościowe niniejszego artykułu skłaniają do odesłania w tym miejscu do tekstów źródłowych¹³ oraz ich omówień¹⁴; na potrzeby niniejszego omówienia wystarczy wskazać na najważniejsze elementy obu koncepcji – ich „kryteria dystynkcji”¹⁵. Zagadnienie wyboru teorii wypukła korelacja zachodząca między kryterium dystynkcji i szeregiem innych charakteryzujących zasadę prawa cech, które przypisuje się jej w danej teorii, jeśli uzna się ją za spełniającą kryterium¹⁶.

Koncepcja polska jako kryterium dystynkcji obrała „doniosłość” normy. O jej wysokim natężeniu świadczyć może pozycja wyrażającego ją przepisu w systematyce aktu, znaczenie dla jego stosowania, umiejscowienie

w regulacji węzłowej dla danej gałęzi prawa itp. Wpływ na doniosłość danej normy ma także rozpowszechnienie wśród doktryny i praktyki przekonanie o jej znaczeniu. Posługiwanie się tą koncepcją zasad prawa nie pozwala na wyróżnienie ich jako rozłącznej od pozostałych norm grupy (koncepcja zawiera „słabe” kryterium dystynkcji). Każda norma w jakimś stopniu może mieć charakter zasady, a za zasady prawa uznaje się te, które wykazują go najsilniej. Z natury rzeczy jest to kryterium silnie uzależnione od ocen (również podzielanych zbiorowo).

Koncepcja D/A posługuje się kryterium dystynkcji o charakterze „mocnym”, dzieląc normy na dwie rozłączne grupy. Choć nie neguje, że istnieją normy mniej i bardziej doniosłe, pozostawia tę właściwość poza zakresem cech istotnych dla odróżnienia reguł (pozostałych norm) od zasad prawa. Teorię tę sam jej autor nazwał strukturalną, odróżnienie norm następuje bowiem według niej na podstawie ich budowy¹⁷. Reguły składają się z dostatecznie jasno określonych nakazów zachowania, które można wypełnić lub nie, i w zwykłych warunkach jest to sprawdzalne. Zasady są normami niesprecyzowanymi, zawierającymi kryterium oceny, które stosujący prawo organ winien zastosować w danej sytuacji w koniunkcji z innymi istotnymi dla niej zasadami. Ich katalog pozostaje otwarty. Dokonując wyważenia, stosujący je organ winien skonstruować właściwą dla przypadku regułę, która może mieć swoistą postać. Zasady tym samym można spełniać stopniowo – zależnie od tego, którą uznano za najbardziej istotną, najsilniej biorąc ją pod uwagę przy konstruowaniu reguły zachowania („warunkowej relacji pierwszeństwa” zasad prawa).

Koncepcja polska ma znaczną wartość informującą, a także jest najbardziej intuicyjna. Wiedza o zbiorze zasad prawa danej gałęzi prawa, aktu czy instytucji oznacza poznanie głównych jego celów i ma wymierną wartość dydaktyczną oraz praktyczną, pozwala bowiem przewidywać główne merytoryczne kierunki przyszłych rozstrzygnięć.

Teoria D/A ma z kolei „techniczny” charakter, akcentując odmiennność sposobu stosowania zasad prawa i reguł. Zgodnie z nią pierwsze silniej opierają się na ocenach, nie tylko przy dokonywaniu wykładni pojęć językowych, w których je zakodowano, ale także na

13 S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998; R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło, Warszawa 2010.

14 W. Lang, J. Wróblewski, *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Warszawa 1986, s. 74–90, 215–220; T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, z. 3, s. 16–26; G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologia a rola w wykładni prawa w orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011, s. 29–35, 42–48, 80–81, 105–109, 128–141, 160–168; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretyczno-prawne*, Poznań 2012, s. 44–100; S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie: od dogmatyki do teorii*, Toruń 2014, s. 34–55.

15 Właściwości, które według nich decydują o przynależności danej normy do grupy zasad prawa lub reguł (G. Maroń, *Zasady...*, s. 23).

16 Każda koncepcja zasad prawa zawiera kryterium dystynkcji; uznanie normy za zasadę prawa według koncepcji polskiej może, ale nie musi oznaczać, że stanowi ona zasadę prawa także według koncepcji D/A.

17 R. Alexy, *Teoria...*, s. 42–47.

etapie kształtowania zachowania wypełniającego ustaloną normę. Daje możliwość ujęcia całości norm jako powiązanych ze sobą niesprecyzowanych kryteriów ocen i pochodnych wobec nich reguł postępowania; pozwala też zauważyć, że niekiedy stworzenie dostatecznie precyzyjnych reguł jest niemożliwe lub niecelowe¹⁸. Każdą jednak regułą da się powiązać z co najmniej jedną zasadą.

z dużą dozą prawdopodobieństwa założyć, iż w praktyce zyskałaby ona duże znaczenie i była często wykorzystywaną regulacją, być może w stopniu, który spowodowałby, iż stanowiłaby zasadę. Teoria D/A pozwala zauważyć jednak, że omawiana norma stanowi regułę. Wzór zachowania stanowiącego realizację jej dyspozycji jest na tyle precyzyjny, iż niemożliwe jest jej „stopniowe”

Przesłanka warunkująca obowiązek podjęcia zachowania polegającego na wstrzymaniu się od prowadzenia postępowania podatkowego ma charakter ostry; wyznacza ją dokładnie „limit bagatelności”.

Zasadę pragmatyzmu z przepisu art. 22 § 2 p.o.p. można zaliczyć do grupy zasad prawa według obu koncepcji. Umiejscowienie jej w rozdziale rozpoczynającym akt stanowiący kodyfikację węzłową dla całego prawa podatkowego, który również tytułem wskazuje, że zawiera zbiór jego zasad, trudno byłoby uczynić wyraźniejszym podkreśleniem doniosłości omawianej normy¹⁹. Norma zachowuje ponadto „otwarty” charakter, nie sposób bowiem wskazać jednego, ściśle określonego zachowania, które byłoby wypełnieniem jej dyspozycji. Stanowi – wraz z innymi relevantnymi normami – budulec przyszłych, bardziej szczegółowych reguł, które będą tworzone przez organy podatkowe wskutek zestawiania zasady pragmatyzmu z innymi, stosownie do potrzeb spotykanych w praktyce.

Jako bardziej skomplikowana jawi się z punktu widzenia omawianych koncepcji charakterystyka normy zawartej w przepisie art. 361 § 1 p.o.p. Można

spełnienie. Przesłanka warunkująca obowiązek podjęcia zachowania polegającego na wstrzymaniu się od prowadzenia postępowania podatkowego również ma charakter ostry; wyznacza ją dokładnie „limit bagatelności” w kwocie 50 zł. Nie zmieni tego jej ewentualna przyszła (nawet znaczna) doniosłość.

1.2. Relacja norm wynikających z przepisów art. 22 § 2 i 361 § 1 p.o.p.

Odm inną strukturę norm wyrażonych w przepisach art. 22 § 2 i 361 § 1 przy ich jednoczesnym silnym związku treściowym można wytłumaczyć z odwołaniem się do uwag Mariana Cieślaka na temat zasad procesowych. Dla każdej zasady związanej merytorycznie z daną regulacją procesową możliwe jest wskazanie jej przeciwieństwa (przeciwieństwem karnoprocessowej zasady oportunistyzmu, podobnie jak projektowanej w p.o.p. zasady pragmatyzmu jest zasada legalizmu). Ustawodawca, tworząc dany system prawa procesowego, poddaje całość i poszczególne fragmenty jednemu z „biegunów”²⁰. Odczytanie

18 Zob. np. H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkrety*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd prawa i administracji” 2017, z. CIX, s. 148–152.

19 Szerzej na ten temat zob. S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 244–355.

20 M. Cieślak, *Zasady procesu karnego i ich system*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 1956, nr 8, s. 158–168.

z ustawy, któremu z nich w danym przypadku przyszedł wyższość, wymaga jej wszechstronnej wykładni, szczególnie w sytuacjach, w których ustawodawca oba z nich umieszcza *explicite* wśród zbioru zasad danej regulacji – jak w przypadku zasady legalizmu i oportunistu w Kodeksie postępowania karnego²¹ oraz zasady legalizmu i pragmatyzmu w p.o.p. Gdyby nie zawierał on przepisu art. 361 § 1, organy podatkowe – potencjalnie – w każdej sytuacji orzeczniczej stawałyby przed dylematem wynikającym z konieczności niełatwego i opartego jedynie na przybliżeniach nakazu wyważenia, czy w danej sprawie spełnione są przesłanki przewidziane w przepisie art. 22 § 1, czy też może rzecz podlega ogólnemu przypadkowi „działania na podstawie i w granicach prawa” (co do kompetencji) przewidzianemu w art. 14. Potencjalne trudności w rozstrzygnięciu tej podstawowej kolizji z pewnością prowadziłyby do kontrowersji i sporów – istotne dla jej rozstrzygnięcia przesłanki (konieczne do wzięcia pod uwagę kolidujące zasady) mają zarówno naturę ekonomiczną (pragmatyzm, fiskalizm), jak i aksjologiczną (powszechność i sprawiedliwość opodatkowania)²².

W tym kontekście przepis art. 361 § 1 należy rozpatrywać jako najważniejszy wyznacznik granicy pomiędzy obiema zasadami, jaki projektodawcy umieścili w p.o.p. W kluczowej kwestii – prowadzenia postępowania podatkowego – kolizję pomiędzy nimi rozstrzygnięto na poziomie nie stosowania, a stanowienia prawa²³. Znaczenie tego przepisu dla zasady pragmatyzmu zawartej w przepisie art. 22 § 2 podkreśla fakt, że w znaczący sposób zawęża on pole jej zastosowa-

nia. Przepis art. 361 § 1 stanowi dla niej *lex specialis*; zasada podlega bezpośrednio zastosowaniu tylko przy „pragmatycznym” rozważaniu podjęcia czynności innej niż umorzenie lub wszczęcie postępowania z urzędu. Z uwagi na fakt, iż są to decyzje warunkujące podejmowanie wszelkich dalszych czynności procesowych, grupa sytuacji, w których to organom pozostawiono wybór, ulega istotnemu ograniczeniu (np. co do niektórych czynności wпадkowych).

Wobec treści obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej²⁴ przepisy art. 22 § 2 i 361 § 1 razem stanowiłyby – na skali rozciągającej się pomiędzy legalizmem i oportunistem – krok w stronę tego drugiego; dotąd bowiem polski system podatkowy przynajmniej *explicite* nie zawierał w ustawie tak ogólnych przesłanek umożliwiających organom podatkowym zaniechanie działania należącego do zakresu ich kompetencji.

Przesłanki zastosowania przepisu art. 361 § 1 p.o.p. charakteryzuje ostrość i precyzja niepozostawiająca organom podatkowym swobody decyzji co do prowadzenia postępowania w tych sytuacjach. Ocena, czy zostanie przekroczone 50 zł, nie powinna nastroczać trudności ani wzbudzać kontrowersji. Pochodna od podatkowej „zasady oportunistu” reguła regulująca kwestię prowadzenia postępowania z uwagi na przesłanki pragmatyczne wykazuje tak w hipotezie, jak i dyspozycji ścisłość większą niż jej postać karnoprosesowa przewidziana w art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. W tym bowiem przepisie przesłanka nakazująca nie wszczynać postępowania lub je umorzyć („znikoma społeczna szkodliwość czynu”) ma charakter nieostrej i wymaga dokonania oceny co do wystąpienia w danym przypadku. Mimo większej „otwartości” hipotezy norma zawarta w omawianym przepisie zachowuje charakter reguły. Pozostaje ona w stosunku do karnoprosesowej zasady oportunistu w tej samej relacji, co reguła zawarta w przepisie art. 361 § 1 w stosunku do zasady z art. 22 p.o.p. Co istotne, k.p.k. nie zawiera „pisanej” zasady oportunistu procesowego, jej obojętowanie nie budzi jednak wątpliwości²⁵.

21 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, Dz. U. 2018, poz. 555, t.j.

22 Por. L. Etel, *Niepoważne uwagi poważnych instytucji – polemika z uwagami krytycznymi do projektu nowej Ordynacji podatkowej* (w:) J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy...*, t. 1, s. 122.

23 Z punktu widzenia teorii D/A, rozstrzygnięcie kolizji dwóch lub większej ilości zasad prawa może być zarówno aktem prawodawczym jak i stosowania prawa. Szerzej na temat porównania obu procesów zob. J. Sieckmann, *Rational Lawmaking, Proportionality and Balancing* (w:) K. Meßerschmidt, A.D. Oliver-Lalana (red.), *Rational Lawmaking Under Review. Legisprudence According to the German Federal Constitutional Court*, Springer 2016, s. 367–370.

24 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2019, poz. 900, t.j.

25 Tak też np. M. Rogacka-Rzewnicka, *Oportunistm ścigania przestępstw – wybrane aspekty teoretyczne*, „Prokuratura i prawo” 2004, nr 11–12, s. 67–68.

1.3. Oportunizm karny a pragmatyzm podatkowy – przyczyny różnic

Jak wskazali projektodawcy, to właśnie przepisy procedury karnej stanowiły inspirację dla umieszczenia w p.o.p. „podatkowej wersji” oportunistycznego procesowego w postaci przepisu art. 361 § 1²⁶. Pojawia się pytanie o powody istnienia różnicy w ostrości sformułowania obu przesłanek, warunkujących przeciwieństwo zastosowanie tej samej instytucji procesowej²⁷. Tym bardziej, jeśli jej istnienie w obu systemach wytłumaczyć można, wskazując na ten sam motyw – dbałość o ekonomikę postępowań.

Powodu nadania przesłance przewidzianej w art. 361 § 1 p.o.p. ostrzejszej aniżeli w k.p.k. postaci można dociekać, uwzględniając zaproponowane przez M. Cieślaka w stosunku do oportunistycznego różniczenie na tzw. oportunistyczny „właściwy” i „niewłaściwy”. Pierwszy to zjawisko odstępstwa od ścigania z uwagi na interes społeczny bez zważania na ciężar przestępstwa. Przy stosowaniu oportunistycznego niewłaściwego rozważa się z kolei jedynie ciężar przestępstwa, natomiast zagadnienie interesu społecznego nie jest brane pod uwagę²⁸. Ocena następuje z użyciem prostszego – z punktu widzenia stosującego prawo organu – w zastosowaniu kryterium.

Rozróżnienie M. Cieślaka zachowuje aktualność w stosunku do zasady pragmatyzmu w zakresie jej wpływu na istnienie postępowania podatkowego.

26 *Uzasadnienie...*, s. 77–78.

27 Trywializując nieco to pytanie, można sformułować je bardziej przyziemnie, ale i nieuchronnie – dlaczego akurat 50 zł? Projektodawcy w tej kwestii wypowiadają się zwięźle, wskazując, że w tej sumie co do zasady mieści się koszt czynności podejmowanych w najprostszym postępowaniu podatkowym; ma więc ona stanowić swego rodzaju zryczałtowaną kwotę kosztów generowanych przez prowadzenie jakiegokolwiek postępowania podatkowego (*Uzasadnienie...*, s. 406–407).

28 M. Cieślak, *Polska procedura...*, s. 235. Por. także odmienne, a częściej dziś przywoływane ujęcie istoty obu, zgodnie z którym oportunistyczny „właściwy” to odstępstwo od ścigania z uwagi na jego niecelowość, a oportunistyczny „niewłaściwy” – z uwagi na małą wagę spraw (S. Waltoś, P. Hofmański, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2013, s. 286). „Niecelowość” ścigania można alternatywnie określić brakiem interesu społecznego w nim.

Można i w tym kontekście mówić o pragmatyzmie „właściwym” oraz „niewłaściwym”. Dokonując kolejnego porównania, można zauważyć, że sytuacje, w których interes społeczny przemawia za odstąpieniem od ścigania karnego, należą do wyjątków, ale ich występowanie i związana z tym dopuszczalność odstąpienia od ścigania nie budzą zasadniczych wątpliwości²⁹.

W przeciwieństwie do tego „pragmatyzm właściwy” na gruncie prawa podatkowego wydaje się wzbudzać zastrzeżenia. Odpowiedzialność podatkowa, wbrew wnioskowi, jakie można wyciągnąć z porównania ostrości przesłanek z przepisów art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. i art. 361 § 1 p.o.p., jest kwestią mniejszej wagi, dotyczy bowiem majątku obywatela, nie zaś, jak karna, odpowiedzialności osobistej i jego wolności. Oczywiście błędem jest zmuszanie podatników do świadczeń podatkowych, za które nie ponoszą odpowiedzialności na gruncie prawa podatkowego, gdyby jednak do takiej sytuacji doszło, jest ona co do zasady odwracalna z użyciem odpowiednich instytucji (nadpłata i naprawienie szkody). Nie sposób powiedzieć tego samego o niesłusznym pozbawieniu kogoś wolności. Na gruncie podatkowym wyjątki od ponoszenia odpowiedzialności przewiduje się rzadziej, silniej akcentując zasadę powszechności opodatkowania, w której upatrywać można „podatkowej wersji” bardziej ogólnej wartości istotnej także w prawie karnym – równości wobec prawa³⁰.

Mniejsza dolegliwość i waga odpowiedzialności podatkowej sprawiają, że czynienie od niej wyjątków budzi większy sprzeciw aksjologiczny. Z tego powodu decyzje będące przejawami „pragmatyzmu właściwego” podlegają reglamentacji na poziomie ustawowym, w formie przepisów o ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych (co do zasady przez p.o.p.

29 Np. w kontekście ochrony karnej czci osobistej wskazuje się na istnienie i potrzebę rozważenia kontratywu „społecznie uzasadnionego interesu” – zob. A. Pązik, *Wyłączenie bezprawności naruszenia dobra osobistego na podstawie interesu społecznego*, Warszawa 2014, s. 322–338.

30 „[Pojęcie] równości to skrót dla wielu wartości [...]” (J.L.M. Gribnau, *Equality, Consistency and Impartiality in Tax Legislation* (w:) *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law*, London–The Hague–New York 2003, s. 11; zob. tamże, s., 28–32).

przejętych³¹). Jest to także kwestia regulowana przez europejskie i międzynarodowe prawo podatkowe (przepisy o pomocy publicznej oraz międzynarodowe regulacje dotyczące zwalczania szkodliwej konkurencji

przestępstw skarbowych, największe znaczenie będą one miały w stosunku do wykroczeń skarbowych. Zgodnie z art. 53 § 3 Kodeksu karnego skarbowego³³ co do zasady wykroczenie skarbowe jest to czyn zabro-



Mniejsza dolegliwość i waga odpowiedzialności podatkowej sprawiają, że czynienie od niej wyjątków budzi większy sprzeciw aksjologiczny.

podatkowej), w których polski ustawodawca nie ma pełnej swobody. Odstępowanie od egzekwowania odpowiedzialności podatkowej przewidzianej w obowiązujących ustawach podatkowych poza trybem stosowania ulg w spłacie podatków, który podlega kontroli sądowej i uwzględnia zobowiązania międzynarodowe, należałoby uznać także za działania będące przejawem szkodliwej konkurencji podatkowej³².

2. Pragmatyzm podatkowy a prawo karne skarbowe

2.1. Projektowana przesłanka umarzania postępowania podatkowego a wykroczenia skarbowe

W kontekście wcześniej wskazanych uwag dotyczących postępowania podatkowego można zaobserwować również przełożenie zagadnienia pragmatyzmu na gruncie prawa i procesu karnego skarbowego. Oczywiście, skoro mowa o potencjalnych należnościach publicznoprawnych rzędu 50 zł i mniej, to nie wykluczając zasadności wymienionych rozważań w kontekście

niony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w czasie jego popełnienia, co w czasie pisania niniejszego artykułu daje granicę 13.000 zł³⁴.

Skoro tak, to powstaje pytanie, jak wprowadzenie reguły nieścigania należności publicznoprawnych nieprzekraczających 50 zł będzie miało się do możliwości ścigania takiego zachowania na gruncie prawa karnego skarbowego. Mogłoby bowiem dojść do sytuacji, jak się wydaje, niewłaściwej – należność publicznoprawna nie mogłaby zostać ściągnięta w drodze postępowania podatkowego, ale mogłaby być „dochodzona”, chociażby pośrednio, w drodze postępowania karnoskarbowego. Warto wspomnieć dodatkowy cel tego ostatniego procesu, określony w art. 114 § 1 k.k.s. – takie ukształtowanie postępowania, aby osiągnięte zostały cele w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego fiskusa. Należy więc rozważyć, czy wprowadzenie reguły w postępowaniu podatkowym miałyby wpływ na ocenę zaistnienia negatywnych przesłanek procesowych karnoskarbowych, czy też stanowiłyby nową kategorię takich przesłanek.

31 Zob. przepisy art. 234–241 p.o.p., w szczególności art. 238 przewidujący przesłanki udzielenia z urzędu ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego polegającej na umorzeniu należności, będący odpowiednikiem art. 67d obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz. U. 2019, poz. 900 t. j.).

32 W szczególności byłby to przejaw nieprzejrzystości wynikającej z niejedolitego i uznaniowego stosowania prawa podatkowego; zob. szerzej *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD 1998, s. 28–29.

33 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 2020, poz. 19, t.j.).

34 Rozporządzenie Rady ministrów z dnia 10 września 2019 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2020 r., Dz. U. 2019, poz. 1778.

2.2. Wykroczenia skarbowe a społeczna szkodliwość czynu

Zasadnicza różnica między wykroczeniami a wykroczeniami skarbowymi polega na wprowadzeniu elementu społecznej szkodliwości, która w wypadku wykroczeń nie ma znaczenia ani nie jest elementem konstytuującym odpowiedzialność sprawcy. W wypadku wykroczeń skarbowych jest inaczej – przesądza o tym treść przepisu art. 1 § 1 k.k.s. Stwierdzenie braku społecznej szkodliwości takiego czynu zabronionego skutkuje niemożnością prowadzenia postępowania, co skłaniałoby nas do uznania takiego stanu za przejaw zasady oportunisty w ujęciu niewłaściwym.

Elementem ocennym pozostaje jednak kwestia granicy społecznej szkodliwości, a dokładniej – granica „znikomości”. Wykroczenia skarbowe posługują się tym samym zestawem kwantyfikatorów społecznej szkodliwości co przestępstwa skarbowe; natomiast te kwantyfikatory różnią się w pewnym stopniu od tych przypisywanych przestępstwom.

rozmiary wyrządzonej lub grożącej szkody	wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej
sposób i okoliczności popełnienia czynu	sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego
waga naruszonych przez sprawcę obowiązków	waga naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego
postać zamiaru	postać zamiaru
motywacja sprawy	motywacja sprawy
rodzaj naruszonych reguł ostrożności i stopień ich naruszenia	rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia

Źródło: opracowanie własne

Pomijając zmiany redakcyjne, główne różnice sprowadzają się do uszczegółowienia rodzaju dobra chronionego oraz obowiązków ciążących na sprawcy. W pozostałym zakresie przy ocenie społecznej szkodli-

Należność publicznoprawna nie mogłaby zostać ściągnięta w drodze postępowania podatkowego, ale mogłaby być „dochodzona” w drodze postępowania karnoskarbowego.

W porównaniu:

Tabela 1. Przesłanki społecznej szkodliwości czynu przestępstwa oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych

Art. 115 § 2 k.k. ³⁵	Art. 53 § 7 k.k.s.
rodzaj i charakter naruszonego dobra	rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra

wości można posługiwać się wskazówkami wypracowanymi przez doktrynę i orzecznictwo na gruncie prawa karnego. Bodajże najważniejszą z nich dla rozważań w niniejszym artykule jest ta, która wprost wskazuje, że żaden z kwantyfikatorów społecznej szkodliwości czynu nie ma znaczenia naczelnego, które stałoby się głównym „suwakiem” na osi teźże szkodliwości. Dopiero kumulatywne rozważenie wszystkich kwantyfikatorów pozwala na ocenę stopnia szkodliwości społecznej³⁶.

35 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz.U. 2019, poz. 1950 t. j.

36 Por. w szczególności wyrok SN z 11 maja 2017 r., WA 2/17, Legalis nr 1629215, a także: wyrok SN z 22 lutego 2018 r.,

Z tego też powodu nie jest możliwe uznanie, iż przyjęcie reguły na tle postępowania podatkowego ma automatyczny wpływ na ocenę społecznej szkodliwości czynu na gruncie karnoskarbowym. Wysokość nieuiszczonej należności publicznoprawnej stanowi tylko jeden z szeregu kwantyfikatorów społecznej szkodliwości i nawet gdyby wynosiła ona 50 zł lub mniej, to nie można wykluczyć, że w konkretnej sprawie i tak mielibyśmy do czynienia z wykroczeniem skarbowym, ze względu np. na wielokrotność podobnego zachowania sprawcy, znaczne nasilenie złej woli sprawcy czy też jednoczesne ostentacyjne manifestowanie pogardy dla obowiązków daninowych celem pośredniego nakłonięcia innych do przyjęcia takiej postawy. Reguła podatkowa nie ma więc bezpośredniego przełożenia na byt społecznej szkodliwości czynu. Trudno też ją uznać za „nową jakość” w kategoriach wskazówek ocennych, ponieważ kwota i tak jest na tyle niska, że w ogóle nie budzi wątpliwości w zakresie oceny kwantifikatora „wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej”³⁷.

2.3. Subsidiarność prawa karnego

Jedną z cech prawa karnego, w tym prawa karnego skarbowego, jest subsidiarność, którą można rozumieć dwojako:

1. zadanie prawa karnego polega na dodatkowej ochronie tych dóbr prawnych, które już posiadają ochronę wskutek uznania ich za godne ochrony na gruncie innych gałęzi prawa (cywilnego, rodzinnego, administracyjnego, etc.). W tym ujęciu prawo karne staje się prawem „służebnym”, nadającym karalność czynom, które są uznane za bezprawne niezależnie od prawa karnego. Prawo karne samo w sobie nie może

pretendować do wskazywania dóbr, które na ochronę zasługują, może jedynie określać stopień ochrony (np. poprzez zagrożenie karne typu czynu zabronionego) dobra już wskazanego³⁸;

2. zadanie prawa karnego może polegać na wskazywaniu dóbr, które winny podlegać ochronie, a także na wskazywaniu stopnia ochrony, ale w wypadku obu tych „przywilejów” prawo karne (ustawodawca) jest ograniczone ostateczną potrzebą – zasadą *ultima ratio*. W obu wypadkach musi istnieć konieczność ochrony karnej; *a contrario* zakazana byłaby dowolność ochrony³⁹.

Polska nauka prawa karnego (co można analogicznie przełożyć na zagadnienia dotyczące prawa wykroczeń) skłania się ku rozwiązaniu drugiemu⁴⁰. Dla obu jednak stanowisk subsidiarność stanowiłaby problem dla uzasadnienia karalności wykroczeń przy uszczupleniu należności publicznoprawnej poniżej 50 zł. Dodatkowo należy wskazać, że prawo karne skarbowe jest wprost uznawane za subsydiarne w stosunku do szeroko rozumianego prawa finansowego⁴¹. W tym też zakresie jako przykład echa subsidiarności można wskazać treść art. 44 § 2 k.k.s. sprzęgający przedawnienie przestępstwa skarbowego z przedawnieniem należności publicznoprawnej.

Jeżeli przyjęć jednak pierwsze założenie, zgodnie z którym subsidiarność zmusza ustawodawcę do wprowadzania ochrony karnej tylko tam, gdzie konkretny czyn byłby uznany za bezprawny przez inną gałąź, to należy rozważyć, jaki ma charakter reguła finansowa dotycząca niewszczywania postępowania co do należności poniżej 50 zł. Dopóki bowiem należność nie przekroczyłaby tej granicy, ma ona charakter podobny do rozszczenia cywilnego natural-

II KK 349/17, Legalis nr 1720822; postanowienie SN z 16 października 2018 r. IV KK 414/18, „Prokuratura i prawo” 2019, nr 4, s. 11; postanowienie SN z 20 grudnia 2018 r., IV KK 643/18, Legalis nr 1860642.

37 Wysokość uszczuplenia należności publicznoprawnej nie musi prowadzić do znikomości społecznej szkodliwości czynu, ale może się tak stać; podobnie: „Nie zasługuje na akceptację sugestia, że czyn skarbowy polegający na niezapłaconiu naliczonych i potrąconych zaliczek na poczet podatku dochodowego nie może być w ogóle uznany za znikomo szkodliwy społecznie” (wyrok SN z 12 października 2006 r., IV KK 237/06, Legalis nr 84514).

38 Tak też K. Buchała i A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 17: „prawo karne nie daje odpowiedzi na pytanie, jakie zachowania są zabronione albo nie zabronione (...), jakie zachowania są bezprawne albo nie są bezprawne. Prawo karne daje odpowiedź na pytanie, które z zachowań bezprawnych są zachowaniami karalnymi”.

39 Tak też: J. Warylewski, *Prawo karne: część ogólna*, Warszawa 2012, s. 212; podobnie: A. Marek, *Pojęcie prawa karnego, jego funkcje i podział* (w): A. Marek (red.), *Zagadnienia ogólne. System Prawa Karnego*, t. 1, Warszawa 2010, s. 9–10.

40 Tamże, s. 10.

41 A. Marek, *Pojęcie...*, s. 29–30.

nego. Z punktu widzenia prawa karnego materialnego roszczenie istnieje, ale nie przysługuje mu ochrona sądowa. Jednocześnie różnica pomiędzy tymi roszczeniami dotyczy „odwracalności” tego stanu, czyli

objąć taką ochroną przypadki objęte oportunistycznym „podatkowym”; wypełnienie jego przesłanek może zaś pozostawać wskazówką dla oceny społecznej szkodliwości czynu.

Ogólna zasada pragmatyzmu stanowi przykład normy stosowanej w sposób „optymalizacyjny” – poprzez wyważanie określonych wartości do przepisów prawa i postępowania podatkowego.

istnienia możliwości przywrócenia ochrony sądowej. W wypadku roszczeń naturalnych co do zasady jest to niemożliwe⁴². W wypadku należności publiczno-prawnych przywrócenie ochrony jest możliwe i zależne od zwiększenia samej należności ponad poziom 50 zł, wtedy bowiem ochrona przysługuje całej należności. Ochrona pozostaje więc na swój sposób „ruchoma” i zależna od przyszłych zachowań podmiotu zobowiązanego (prowadzących do zwiększenia uszczuplenia należności). Dopóki jednak takie zachowanie nie nastąpi, wydaje się, że ustawodawca powinien ściślej powiązać regułę niewszczywania postępowania podatkowego z ochroną o charakterze karnym.

Zdecydowanie łatwiej jest uzasadnić brak takiej potrzeby przy drugim ujęciu subsydiarności; sama niemożność prowadzenia postępowania podatkowego nie powoduje bowiem, aby ocena naganności samego czynu została wykluczona. Skoro tak, to ustawodawca w ramach kreowania ochrony karnej może

Sama więc cecha subsydiarności szeroko rozumianego prawa karnego nie pozwala na budowanie jednoznacznych ocen co do wzajemnych relacji regulacji finansowych z prawem karnym skarbowym. Bez wątplenia akcentuje zaznaczony na początku problem, lecz nic więcej.

Wnioski

Ogólna zasada pragmatyzmu przewidziana w przepisie art. 22 § 2 stanowi przykład normy stosowanej w sposób „optymalizacyjny”, poprzez wyważanie wspólnie z innymi normami inkorporującymi określonych wartości do przepisów prawa i postępowania podatkowego. W odniesieniu do zagadnienia prowadzenia postępowań podatkowych doprecyzowywana jest przez przepis art. 361 § 1 p.o.p. Pomiedzy zasadami pragmatyzmu w rozumieniu oraz oportunistycznym znanego z k.p.k. dostrzec można na tyle duże podobieństwa, iż można uznać je same – jak i ich reguły pochodne – za wyraz tej samej instytucji procesowej, mającej na celu racjonalizację wysiłku i zasobów wymaganych do skutecznej realizacji celów obu procedur. Wynikające z zasad ogólnych szczegółowe przesłanki umożliwiające niewszczywanie i umarzanie postępowań różnią się co do ostrości – wersja „podatkowa” pozostawia organom mniejszą swobodę zastosowania z uwagi na wyraźną granicę kwotową. Przepis art. 361 § 1 p.o.p. stanowi regułę, znajdującą zastosowanie lub nie, będącą wyrazem rozstrzygnięcia przez ustawodawcę kolizji zasady pragmatyzmu

42 Sprawa komplikuje się, jeżeli spojrzeć np. na kwestię ochrony wierzycieli gwarantowaną przez art. 300 k.k.: „Przepisy dotyczące prawnokarnej ochrony wierzyciela odnoszą się wyłącznie do tego typu zobowiązań, z którymi porządek prawny wiąże przymus realizacji. W przypadku zobowiązań niezupelných (naturalnych), w których dłużnik nie ponosi odpowiedzialności (cywilnej) za swój dług, nie może też być mowy o odpowiedzialności karnej dłużnika” (R. Zawłocki, *Komentarz do art. 300 k.k.* (w:) M. Królikowski, R. Zawłocki, (red.) *Kodeks karny. Część szczególna*, t. 2, *Komentarz. Art. 222–316*, Warszawa 2013, s. 790).

i innych wartości w stosunku do zagadnienia prowadzenia postępowania podatkowego na poziomie ustawowym, dla uniknięcia kontrowersji i trudności, które mogłyby pojawić się, gdyby decyzję w tym zakresie pozostawić organom podatkowym. Nie wyłącza to możliwości stosowania ogólnej zasady pragmatyzmu poprzez wyważanie w stosunku do innych zagadnień niż prowadzenie postępowania.

Różnicę w ostrości przesłanek podatkowej i karno-procesowej wytłumaczyć można potrzebą istnienia jasnego stanowiska w stosunku do tego, gdzie zaczyna się i kończy interes społeczny w prowadzeniu postępowań podatkowych, ściślej nawet niż w prawie karnym. Potrzeby w tym zakresie wynikają zarówno z innych wartości (powszechność i równość opodatkowania), jak i zobowiązań międzynarodowych i europejskich. Przyczyn istnienia różnicy w ostrości można upatrywać również w „nowości” rozwiązania w postępowaniu podatkowym, gdzie dotąd idea oportunistycznego ograniczenia była do przesłanek zezwalających na urzędowe umorzenie zobowiązań podatkowych.

Projekt wprowadzenia reguły podatkowej nie miał swojego odzwierciedlenia w stosownej normie materialnego prawa karnego skarbowego. Ten brak synchronizacji może prowadzić do dwóch rozwiązań:

1. ów brak był zamierzony i instytucja postępowania podatkowego nie ma wpływu ani na prawo karnoskarbowe materialne, ani na taki proces. Kwestia wysokości uszczuplenia należności publicznoprawnej powinna być rozpatrywana w ramach oceny społecznej szkodliwości czynu i to w zakresie dwóch kwantyfikatorów: szkody (fiskalnej) i naruszonych obowiązków;

2. brak wydaje się przeoczeniem, a sama ustawa karnoskarbowa powinna przewidywać przepis unieumożliwiający prowadzenie postępowania karnoskarbowego w wypadku działania instytucji finansowej.

Bibliografia

Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło, Warszawa 2010.
 Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997.
 Cieślak M., *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Kraków 2011.
 Cieślak M., *Zasady procesu karnego i ich system*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 1956, nr 8.

Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998.
 Etel L., *Co nowego w nowej Ordynacji podatkowej?* (w:) J. Gliniecka i in. (red.), *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2017, s. 239–254.
 Etel L., *Niepoważne uwagi poważnych instytucji – polemika z uwagami krytycznymi do projektu nowej Ordynacji podatkowej* (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 9–22.
 Filipczyk H., *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd prawa i administracji” 2017, z. CIX, s. 143–157.
 Gizbert-Studnicki T., *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, z. 3, s. 16–26.
 Glumińska-Pawlic J., *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania* (w:) A. Kaźmierczyk (red.), A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 44–50
 Gribnau J.L.M., *Equality, Consistency and Impartiality in Tax Legislation* (w:) J.L.M. Gribnau (red.), *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law*, London–The Hague–New York 2003.
 Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
 Lang W., Wróblewski J., *Współczesna filozofia i teoria prawa w USA*, Warszawa 1986.
 Marek A., *Pojęcie prawa karnego, jego funkcje i podział* (w:) A. Marek (red.), *Zagadnienia ogólne. System Prawa Karnego*, t. 1, Warszawa 2010.
 Marianański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
 Maroń G., *Zasady prawa. Pojmowanie i typologia a rola w wykładni prawa w orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011.
 Mastalski R., *Systemowe tworzenie prawa* (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 293–300.
 Pązik A., *Wylączenie bezprawności naruszenia dobra osobistego na podstawie interesu społecznego*, Warszawa 2014.
 Rogacka-Rzewnicka M., *Oportunizm ścigania przestępstw – wybrane aspekty teoretyczne*, „Prokuratura i prawo” 2004, nr 11–12, s. 50–69.
 Rudowski J., *Tworzenie prawa podatkowego – wymogi a rzeczywistość na przykładzie opodatkowania budowlą podatkiem od nieruchomości* (w:) J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy*

- prawa podatkowego. *Teoria i praktyka*, t. 2, Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019, s. 228–240.
- Sieckmann J., *Rational Lawmaking, Proportionality and Balancing* (w:) K. Meßerschmidt (red.), A.D. Oliver-Lalana (red.), *Rational Lawmaking Under Review. Legisprudence According to the German Federal Constitutional Court*, Springer 2016.
- Strzelec D., *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, „Palestra” 2011, nr 3–4, s. 86–98.
- Tkacz S., *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawnawstwie: od dogmatyki do teorii*, Toruń 2014.
- Waltoś S., Hofmański P., *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2013.
- Warylewski J., *Prawo karne: część ogólna*, Warszawa 2012.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wróblewski J., *Wartości a decyzja sądowa*, Warszawa 1973.
- Zawiejska-Rataj J., *O jakości prawa podatkowego* (w:) J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 2, Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019, s. 322–327.