
PRZYCZYNEK DO WYJAŚNIENIA POJĘCIA FORMALIZMU PRAWA PODATKOWEGO

PAWEŁ MIKUŁA*

SPIS TREŚCI

1.Wstęp.....	51
2.Formalizm jako opieranie decyzji na przesłankach prawnych.....	53
3.Formalizm jako preferencja dla określonych argumentów interpretacyjnych.....	61
4.Formalizm prawa podatkowego – trzy charakterystyczne przejawy.....	63
5.Zalety i wady formalizmu prawa.....	65
6.Wnioski.....	69
7.Suplement: Formalizm prawa podatkowego a podatkowe obowiązki instrumentalne ...	70

WSTĘP

W naukowej, publicystycznej, czy orzeczniczej refleksji nad prawem podatkowym czasami używa się sformułowania „formalizm prawa podatkowego”. Jego znaczenie pozostaje niewyjaśnione - choć na poziomie intuicyjnym zachowuje ono wysoki stopień komunikatywności. Niewiele tłumaczy również przegląd sposobów użycia w praktyce prawniczej takich słów jak „formalny”, „formalistyczny”, czy „forma”. Trudno wśród nich odnaleźć jakiś jeden wspólny znaczeniowy mianownik: „brak podpisu jest brakiem

* doktor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie,
pawel.mikula@gmail.com

formalnym pisma”, „formalna teoria dowodowa”, „prawda formalna”¹, „poleganie wyłącznie na wykładni językowej jest przejawem formalizmu”, „procedura składania tych dokumentów, ich rodzaj i ilość są przeformalizowane”, „urzędnik był bardzo formalistyczny i nie wziął pod uwagę, że spóźniłem się ze złożeniem tego dokumentu tylko jeden dzień”, „brak uwzględnienia wszystkich okoliczności jest wyrazem formalistycznego podejścia”, „rozstrzygnięcie zapadło w formie decyzji, a powinno było zapaść w formie postanowienia”, „wyrok jest jedną z dwóch form orzeczenia”. Już analiza synonimów słowa „forma” podawana w popularnych słownikach wskazuje, że słowo to może obejmować swoim zakresem znaczeniowym bardzo wiele różnych zjawisk². Również i polskie sądy administracyjne posługują się w swoich orzeczeniach powołanymi słowami w sposób raczej intuicyjny, bez jakiegoś wyraźnego wspólnego mianownika znaczeniowego, zachowując jednak przy tym wysoki stopień komunikatywności³.

Jednocześnie badanie znaczenia tego pojęcia, oprócz jego sprecyzowania, prowadzi do interesujących (i inspirujących) obserwacji dotyczących prawa podatkowego. Taki jest też cel niniejszego artykułu - przyczynienie się do wyjaśnienia pojęcia formalizmu prawa podatkowego, a przez to również, dokonanie pewnych obserwacji dotyczących prawa podatkowego. Ewentualnie, do zainspirowania badań nad zjawiskami związanymi z tym pojęciem.

Refleksja na temat rozumienia pojęcia formalizmu prawa w ogólności a prawa podatkowego w szczególności, zostanie przeprowadzona w niniejszym artykule w trzech kierunkach⁴. Po pierwsze, należy wskazać na najbardziej uniwersalne rozumienie

¹ Przy wszelkich zastrzeżeniach, jakie można mieć pod adresem takiego sformułowania, jest ono w praktyce spotykane.

² Słownik języka polskiego PWN, sjp.pwn.pl; Wielki słownik języka polskiego, www.wsjp.pl.

³ Takie wnioski wynikają m.in. z analizy następujących orzeczeń: postanowienie WSA w Łodzi z 13.08.2015 r. sygn. II SA/Łd 536/15, postanowienie WSA w Opolu z 13.08.2015 r. sygn. I SA/Op 192/15, postanowienie WSA w Gdańsku z 13.08.2015 r. sygn. II SAB/Gd 35/13, Wyrok WSA w Olsztynie z 6.08.2015 r. sygn. II SA/Ol 380/15 - wszystkie publ. na orzeczenia.nsa.gov.pl.

³ Takie wnioski wynikają m.in. z analizy następujących orzeczeń: wyrok WSA w Gdańsku z 6.08.2015 r. sygn. II SAB/Gd 57/15, postanowienie WSA w Kielcach z 31.07.2015 r. sygn. II SA/Ke 605/15, postanowienie WSA w Warszawie z 20.07.2015 r. sygn. III SA/Wa 1242/15, postanowienie WSA we Wrocławiu z 18.05.2015 r. sygn. II SA/Wr 227/15 - wszystkie publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴ Choć - rzecz jasna - nie są to kierunki jedyne możliwe.

pojęcia formalizmu prawa jako opieranie decyzji w stosowaniu prawa na przesłankach czysto prawnych w opozycji do przesłanek pozaprawnych. Po drugie, formalizm jest czasami rozumiany jako preferencja dla określonych metod wykładni prawa. Po trzecie, wyróżnić można charakterystyczne już tylko dla prawa podatkowego rozumienia pojęcia formalizmu.

FORMALIZM JAKO OPIERANIE DECYZJI NA PRZESŁANKACH PRAWNYCH

Prawdopodobnie najgłębszą oraz najbardziej wszechstronną analizę formalizmu w prawie dokonali Patrick S. Atiyah oraz Robert S. Summers w dziele pt. „Form and Substance in Anglo-American Law”⁵. Choć praca ta odnosi się do prawa anglosaskiego i ma charakter raczej teoretycznoprawny, to ustalenia dotyczące formalizmu tam poczynione z powodzeniem można przenieść na grunt prawa podatkowego. Takie spojrzenie zaś przyczynia się do wyjaśnienia niektórych zjawisk na tym gruncie. Powołani autorzy konstruują pojęcie formalizmu na następujących założeniach.

Po pierwsze, autorzy ci przyjmują założenie, że to, co formalne, ma swoje przeciwieństwo w postaci tego, co jest substancjalne⁶.

Po drugie, formalizm i substancjalizm (oraz to, co formalne lub substancjalne) 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, iż decyzja taka oparta jest o przesłanki formalne⁷. Jeżeli zaś osoba ta kieruje się przesłankami moralnymi, ekonomicznymi, politycznymi, instytucjonalnymi, czy społecznymi, to wówczas należy uznać, iż decyzja oparta jest o przesłanki substancjalne. Tym samym, to jest formalne, co wynika z „czystego prawa”, co jest „prawnie autorytatywne”, na czym sędzia opiera się, kierując się wyłącznie przesłankami prawnymi⁸. Substancjalne jest zaś to, co wynika z przesłanek

⁵ P.S. Atiyah, R. Summers, *Form and substance in Anglo-American law: a comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions.*, Clarendon Press, Oxford 1987.

⁶ *Ibidem*, s. 1.

⁷ *Ibidem*, s. 2.

⁸ *Ibidem*, s. 2.

pozaprawnych oraz to, co uwzględnia również inne okoliczności. Przez to sędzia-formalista jest zwolennikiem tezy „prawo to prawo”, „dura lex sed lex”. Zwolennik uwzględniania przesłanek substancjalnych będzie z kolei większą wagę przydawał innym okolicznościom. To podejście może odnosić się również do normodawcy: jego nakazy mogą również przewidywać konieczność kierowania się względami czysto prawnymi lub też uwzględniać względy pozaprawne.

Po trzecie, formalizm prawa w powyższym ujęciu jest stopniowalny⁹. Uwzględnianie w wyższym stopniu przesłanek o charakterze formalnym, a tym samym mniej substancjalnym świadczy o wyższym stopniu sformalizowania (systemu prawnego, norm prawnych, przepisów prawnych, decyzji interpretacyjnej itd.)¹⁰.

Po czwarte, przesłanki substancjalne są również jakiegoś rodzaju podstawą do tworzenia norm prawnych. Mogą one być np. jakimś celem społecznym lub moralnym. Normodawca, chcąc go osiągnąć, inkorporuje je do prawa¹¹, przez co przesłanki substancjalne stają się przesłankami formalnymi. Tym samym, takie pozaprawne, substancjalne przesłanki mogą mieć (i w zasadzie zawsze mają) jakieś znaczenie prawnonormatywne – choćby przez akceptowanie wykładni celowościowej, wykładni opartej na „wypełnianiu luk w prawie”, czy też wprost wskazanie w przepisie odwołania do takich wartości pozaprawnych.

Po piąte, przesłanki formalne są podstawowe dla prawa, jego funkcjonowania oraz są warunkiem *sine qua non* uznania danego systemu za system prawny¹². Z drugiej jednak strony, nawet w najbardziej formalnych systemach prawnych w jakimś zakresie istnieje konieczność odwołania się do przesłanek substancjalnych¹³. Zależy to od wielu czynników – w tym od danej kultury prawnej. Dlatego też w każdej kulturze prawnej

⁹ *Ibidem*, s. 11.

¹⁰ Jeżeli przykładowo rozporządzenie przewiduje, że wnioskodawca ma złożyć wniosek w 3 podpisanych egzemplarzach, to decyzja organu będzie w wysokim stopniu formalna, jeżeli ten uzna, iż złożenie wniosku było nieskuteczne z powodu braku podpisu na jednym z trzech egzemplarzy wniosków, co spowodowane było nagłym atakiem choroby aplikanta, która uniemożliwiła mu stawienie się w celu uzupełnienia takiego braku formalnego.

¹¹ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 6.

¹² *Ibidem*, s. 7.

¹³ Jak choćby przynajmniej odejście od rezultatów wykładni językowej, jeżeli są one oczywiście absurdalne lub prowadzą do skutków godzących w bezpieczeństwo państwa.

istnieją jakieś granice uwzględniania przesłanek formalnych¹⁴, poza którą stosujący prawo odwołuje się do przesłanek substancjalnych. Mogą one zależeć m.in. od danej gałęzi prawa, a nawet danej grupy przepisów w jej ramach¹⁵.

Po szóste, przesłanki formalne nie mogą być utożsamiane z normami prawnymi. Należy przez te przesłanki rozumieć jakiegokolwiek czynniki „prawne”, które mogą wpłynąć na podjęcie danego rozstrzygnięcia. Wśród takich przesłanek można wymienić w szczególności normy (zasady i reguły), orzeczenia sądowe (które są przesłankami formalnymi wydania jakiejś decyzji, na których ta decyzja się opiera), prawo proceduralne (które najczęściej nakazuje określone zachowanie bez żadnego względu na przesłanki substancjalne), status jakiejś osoby (obywatel ma prawo wjazdu do kraju bez wizy nawet wówczas, gdy nie posiada żadnych faktycznych związków z tym krajem, podczas gdy nie-obywatel nie ma takiego prawa – niezależnie jak silnie jest z danym krajem i państwem związany), arbitralne reguły co do miejsca, ilości, czasu (np. konieczne jest złożenie formularza w trzech egzemplarzach do 15 maja)¹⁶.

Należy podkreślić, że powyższe ujęcie formalizmu nie oznacza – co może się nasuwać w polskiej kulturze prawnej - odrzucenia założenia o zamkniętym katalogu źródeł prawa. Na pierwszy rzut oka powyższej koncepcji rozumienia formalizmu można zarzucać, że przecież każde rozstrzygnięcie polskiego sądu podatkowego jest (i powinno być) skrajnie i wyłącznie formalne, ponieważ opiera się tylko na przesłankach prawnych, a podejście odmienne byłoby sprzeczne z zasadami państwa prawnego. Taka teza byłaby jednak błędna, m.in. dlatego, że nie uwzględniałaby oczywistego faktu, że rozstrzygnięcia polskich sądów (np. w sprawach podatkowych) bardzo często uwzględniają różnorodne przesłanki pozaprawne. W wielu przypadkach są one oparte niemal w całości na nich. Taka teza nie uwzględniałaby również faktu, że treść przepisów pomieszczonych w ustawach może w większym lub mniejszym stopniu uwzględniać

¹⁴ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 10.

¹⁵ Nie jest trudne do uświadomienia, że oczywiście inny jest *de facto* stopień preferencji dla przesłanek o charakterze formalnym we współczesnym prawie cywilnym materialnym, inny w prawie podatkowym, a jeszcze prawdopodobnie inny w prawie proceduralnym odnoszącym się do tych dwóch wyżej wymienionych gałęzi prawa.

¹⁶ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 10-11.

możliwość kierowania się przesłankami pozaprawnymi¹⁷. Wreszcie, przykładowo, nie uwzględniałaby faktu, że z różnych powodów, również często pozaprawnych, polski interpretator prawa podatkowego sięga rzadziej lub częściej do zasad konstytucyjnych, które treściowo są oczywiście bardziej substancjalne niż formalne. Zauważyć warto również, że kierowanie się intencją ustawodawcy jest także odwoływaniem się do czynników pozaprawnych. Interpretator poszukuje wówczas (np. w materiałach legislacyjnych) racji, dla której przepis został ustanowiony¹⁸.

Z powyższego wnioskować należy, że formalizm i substancjalizm to słowa opisujące dwa skraje kontinuum, gdzie po jednej stronie jest pełen formalizm, a po drugiej pełen substancjalizm. To zjawiska, gdzie w jednym przypadku kierujemy się przesłankami czysto prawnymi, a w drugim wyłącznie pozaprawnymi. Tym samym stopień sformalizowania danej gałęzi prawa to stopień intensywności, z jaką uwzględnia się przesłanki formalne kosztem substancjalnych. Zaś formalistyczny lub „substancjalistyczny” to słowa nacechowane emocjonalnie w sposób negatywny¹⁹. Teza ta znajduje potwierdzenie w uzasadnieniach orzeczeń polskich sądów administracyjnych²⁰.

Ustaliwszy taki sposób rozumienia pojęcia formalizmu prawa, należy odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób prawo może być sformalizowane. P.S. Atiyah oraz R.S. Summers wyróżnili przejawy sformalizowania prawa.

Pierwszym przejawem tego zjawiska może być formalność autorytatywna²¹. Chodzi tutaj o to, jakie przesłanki decydują, że określone zjawisko jest prawnie wiążące:

¹⁷ Na pierwszy rzut oka widać przecież różnicę pomiędzy przepisem szerszej uwzględniającym różnorodne okoliczności faktyczne „wprost” niewymienione w zawartym w art. 33a ust. 11 upton (decyzji, o której mowa w ust. 10, nie wydaje się, jeżeli nieprzestrzeganie terminu, o którym mowa w ust. 6, w tym częstotliwość tego nieprzestrzegania, można uznać za nieistotne w stosunku do liczby i wielkości operacji importowych, które podatnik rozlicza zgodnie z ust. 1, pod warunkiem że uchybienie to było spowodowane okolicznościami niewynikającymi z jego zaniedbania lub świadomego działania) od przepisu art. 103 ust. 1 upton (podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 1a-4 oraz art. 33 i art. 33b).

¹⁸ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 15.

¹⁹ *Ibidem*, s. 28-31.

²⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z 19.02.2013 r. sygn. IV SA/GI 468/12; postanowienie WSA W Gliwicach z 28.07.2009 r. sygn. I SA/GI 356/09 – publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

²¹ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. s. 12.

czy norma, orzeczenie lub umowa jest prawnie wiążąca tylko dlatego, że została ustanowiona przez upoważniony autorytet – bez względu na jej treść. W tym ujęciu, przykładowo, norma wynikająca z art. 84 Konstytucji RP²² charakteryzuje się wysokim stopniem formalizmu z tego powodu, że jej nieuwzględnienie ze względu na jakiegoś rodzaju przesłanki o charakterze substancywnym byłoby dalece utrudnione²³. Została ona ustanowiona przez uprawniony autorytet i trudno twierdzić, że nie może być uwzględniona w określonym sporze ze względu na jej treść (inną zupełnie sprawą jest, że przepis ten jest dalece nieprecyzyjny treściowo). Tymczasem treść przepisu ustawowego może być (i często jest) badany pod względem jego zgodności z Konstytucją. Tym bardziej takiemu badaniu podlegają przepisy zawarte w rozporządzeniach. Kwestia ta nie dotyczy wyłącznie „klasycznych” źródeł prawa. Może dotyczyć również innych przesłanek podejmowania decyzji prawnych. W tym np. orzeczeń sądowych. Należy pamiętać, że w niektórych sytuacjach sądy są „związane” uchwałami NSA – i to w sposób właśnie formalny. W innych zaś sytuacjach sędziowie czują się „związani” utrwaloną praktyką interpretacyjną. Tym samym, w polskim systemie prawa podatkowego można stwierdzić, iż – przykładowo – przepis zawarty w Konstytucji prezentuje wyższy stopień formalności autorytatywnej niż przepis ustawowy. Uchwała pełnego składu NSA ma wyższy stopień formalności niż ustawa.

Drugi wyodrębniony przez powoływanych autorów rodzaj formalizmu to formalność treściowa²⁴. Norma prawna może być bardziej lub mniej formalna w swojej treści. Stopień sformalizowania charakteryzowany jest w tym wypadku przez to, na ile dana norma jest ukształtowana przez bezwzględny nakaz oraz na ile taka norma jest „nadinkluzywna” lub „niedoinkluzywna” w stosunku do swojego celu²⁵. Np. przepis art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁶ stanowi, że obowiązкови podatkowemu podlega osoba, która posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

²² Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

²³ Co nie ma nic wspólnego z jej ogólnym charakterem i jej niską formalnością w innych aspektach (jak np. formalność treściowa, czy formalność mandatoryjna).

²⁴ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 13.

²⁵ *Ibidem.*, s. 13-15.

²⁶ T.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.

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. Jest on w pewnym aspekcie „niedoinkluzywny” w stosunku do swojego celu, ponieważ nie obejmuje swoim zakresem osób bardzo silnie związanych z Polską w różny faktyczny sposób, ale które przebywają przez krótki czas na jej terenie. Może on też być „nadinkluzywny” w tym sensie, że obejmuje osoby, które z Polską wiąże wyłącznie stosunek służbowy bez innych związków faktycznych. Pkt 1 zaś, charakteryzuje się dużo mniejszym stopniem sformalizowania treściowego. Odnosi się on do mniej precyzyjnych przesłanek treściowych, które stwarzają konieczność odniesienia się do pozaprawnych ocen, a jednocześnie, które w sposób „pełniejszy” odpowiadają celowi tego przepisu²⁷.

Trzecim rodzajem formalizmu jest formalność interpretacyjna. Zjawisko to odnosi się do interpretacji prawa. W tym rozumieniu proces interpretacyjny jest tym bardziej formalny, im charakteryzuje się większą preferencją interpretatora dla argumentów językowych lub tych o charakterze „zawężającym”. Można przy tym wymienić dwa kierunki, w których wykładnia może być bardziej substancjalna (a mniej formalna). Pierwszy to taki, w którym interpretator ustalając rezultat wykładni sięga do argumentów przykładowo natury celowościowej (np. analizując preambułę aktu), systemowej, czy historycznej (zawsze jednak sięga do argumentów „umiejscowionych w prawie”). Drugi kierunek to taki, w którym interpretator ustalając rezultat wykładni sięga do argumentów zupełnie „pozaprawnych” – tzn. sięga do argumentów natury „słusnościowej”, do argumentów wynikających z odczucia sędziego na temat tego, co jest słuszne lub sprawiedliwe, czy też tego, jaka treść normy powinna być²⁸. Uwagi te można ewentualnie uzupełnić o trzeci (pośredni kierunek). Interpretator może sięgać również do „pozaprawnych” źródeł, aby ustalić, jaki był „słusnościowy” powód ustanowienia normy prawnej (co jest kierunkiem odmiennym oraz, jak się wydaje, mniej formalnym niż sięganie do preambuły, czy budowy aktu prawnego). Należy pamiętać, że

²⁷ Nie jest tutaj istotne, jaki jest rzeczywiście cel powołanego przepisu. Rzecz jasna, istnieją wątpliwości co do tego, czy w ogóle można zidentyfikować taki cel – stąd też mogą powstać wątpliwości co do opisu stopnia sformalizowania danych norm.

²⁸ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 14-15.

stopień sformalizowania wykładni różni się w zależności od źródła prawa (prawo precedensowe w systemie common law ma niższy stopień formalności interpretacyjnej niż prawo ustawowe) oraz kultury prawnej²⁹.

Kolejnym rodzajem formalizmu jest formalność mandatoryjna³⁰. Stopień sformalizowania przesłanek podjęcia decyzji prawnych zależy w tym wypadku od tego, na ile dana norma prawna ma „moc” derogowania jakichkolwiek innych przesłanek substancjalnych. Celem ilustracji przywołać należy przepis art. 29a ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług³¹, zgodnie z którym warunkiem obniżenia podatku należnego jest otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Przepis ten tworzy bezwzględną (mandatoryjną) przesłankę obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji również i podatku). I tak było do czasu wprowadzenia do powołanego artykułu ust. 15 pkt 4, zgodnie z którym potwierdzenie takie nie jest wymagane, gdy podatnik nie uzyskał go mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej. Podobnie rzecz się ma z art. 105a upu, który przewiduje odpowiedzialność solidarną za zobowiązanie podatkowe nabywcy wraz ze zbywcą towarów, jednak – co jest przejawem obniżenia formalności mandatoryjnej – z wyłączeniem przypadków, gdy wartość nabywanych towarów nie przekroczyła 50.000 zł, a także gdy w momencie dostawy towarów nabywca wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Widać zatem, że kategoryczne (mandatoryjne) nakazy wynikające z wysoce formalnych norm mogą być łagodzone przez inne przesłanki. Takie zjawisko można uznać za obniżenie mandatoryjności danego nakazu (obniżenie stopnia formalności mandatoryjnej). Należy zauważyć, że obniżenie stopnia sformalizowania danej normy może następować za pomocą przesłanek wysoce formalnych treściowo (np. próg kwotowy) albo przesłanek wysoce treściowo substancjalnych (jeżeli podatnik wiedział lub mógł wiedzieć). Można bowiem również przyjąć, że norma jest tym mniej

²⁹ *Ibidem*, s. 15.

³⁰ *Ibidem*, s. 16.

formalna mandatorycznie, im bardziej dopuszcza się możliwość wyłączenia jej stosowania ze względu na przesłanki substancjalne³².

Piątym rodzajem formalizmu wyodrębnionym przez P.S. Atiyah'a i R.S. Summers'a jest 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”³³. Chodzi tutaj, rzecz jasna, o posługiwanie się takimi instrumentami, jak prekluzja dowodowa, fikcje prawne, definicje formalne, ograniczenie dopuszczalności środków dowodowych.

Szóstym przejawem formalizmu jest formalność wykonawcza. System prawny może różnić się tym, na ile teoretyczne założenia co do tego, jak prawo powinno funkcjonować, biorąc pod uwagę wyłącznie jego treść („law in books”) przekłada się na praktyczne jego funkcjonowanie („law in action”). Innymi słowy, system jest tym bardziej formalny, im bardziej treść prawa przekłada się na efekty jego praktycznego zastosowania³⁴.

Należy mieć na uwadze, że dana norma prawna (w tym i prawa podatkowego) może charakteryzować się różnym stopniem sformalizowania w różnych aspektach³⁵. Norma przewidująca obowiązek uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej z wyłączeniem przypadku, gdy podatnik nie jest w stanie go otrzymać charakteryzuje się wysokim stopniem formalności autorytatywnej (zawarta jest w ustawie), ograniczonym stopniem formalności treściowej w zakresie obowiązku potwierdzenia (ustawa przewiduje możliwość wzięcia pod uwagę różnorodne okoliczności uniemożliwiające wykonanie obowiązku), ograniczonym stopniem formalności mandatoryjnej (ustawa przewiduje sytuacje wyłączające obowiązek), ograniczonym stopniem formalności interpretacyjnej (jeżeli przyjmie się, że z jakichś względów obowiązek ten nie musi być wypełniony w konkretnych okolicznościach – np. ze względu na przesłanki substancjalne podkreślone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości), wysokim

³¹ T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm, dalej „uptu”.

³² *Ibidem*, s. 17.

³³ *Ibidem*, s. 18.

³⁴ *Ibidem*, s. 18.

³⁵ *Ibidem*, s. 18-19.

stopniem sformalizowania „prawdy” (gdyż podatnik w braku potwierdzenia zapłaci podatek od podstawy wyższej niż „faktyczna”), ograniczonym stopniem formalności wykonawczej (jeżeli przyjąć, iż nabywca zwrócił część ceny zbywcy, ale ten zobowiązany jest do zapłaty podatku w zbyt wysokiej kwocie z powodu braku potwierdzenia otrzymania korekty).

P.S. Atiyah oraz Robert S. Summers zauważają również, że w danym systemie prawnym funkcjonują normy drugiego rzędu, które wskazują, w jakim stopniu można traktować normy pierwszego rzędu w sposób formalny lub substancjalny; każdy system prawny zawiera takie normy wyrażone wprost lub pośrednio wynikające z kultury prawnej³⁶. Można sobie przykładowo wyobrazić, że w danej kulturze prawnej ugruntowano zwyczaj, zgodnie z którym prawo cywilne należy wykładać z mniejszym stopniem formalizmu interpretacyjnego, niż prawo podatkowe. Prawo proceduralne zaś – w niektórych aspektach – *de facto* traktowane może być bardziej substancjalnie. Konfiguracji można tutaj wyobrazić sobie wiele.

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, formalizm prawa (a w tym formalizm prawa podatkowego) jest niewątpliwie stopniowalny, a „mierzyć” go można na różnych skalach – w tym przede wszystkim biorąc pod uwagę formalność autorytatywną, treściową, interpretacyjną, mandatorijną, formalność prawdy czy formalność wykonawczą.

FORMALIZM JAKO PREFERENCJA DLA OKREŚLONYCH ARGUMENTÓW INTERPRETACYJNYCH

Jak wskazano powyżej, jednym z przejawów formalizmu prawa jest formalizm interpretacyjny. Do tego znaczenia pojęcie to często jest zawężane. Nie tylko w literaturze polskiej. Ze względu na popularność tego rozumienia formalizmu warto poświęcić mu dodatkową uwagę. Analizy formalizmu w tym rozumieniu dokonał przede wszystkim M. Matczak³⁷ bazując na dorobku anglosaskim.

³⁶ *Ibidem*, s. 21-23.

³⁷ M. Matczak, *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007.

Autor ten wskazuje, że koncepcje formalizmu w analizowanej przez niego literaturze amerykańskiej da się sprowadzić do trzech elementów: „(a) preferencji dla języka tekstu prawnego, a nie celu czy funkcji prawa, (b) preferencji dla szczegółowych reguł, a nie ogólnych standardów, (c) apolityczności lub amoralności formalizmu”³⁸. Według B. Bixa formalizm to analiza zagadnień prawnych, które zakłada mechaniczne przechodzenie od kategorii ogólnych do konkluzji bez brania pod uwagę kwestii politycznych, moralnych, czy praktycznych; formalizm w innym ujęciu to twierdzenie, że przepisy powinny być interpretowane zgodnie z ich zwykłym znaczeniem, a nie zgodnie z celami, które stały u podstaw ich wydania, czy też intencjami ich autorów; formalizm to preferencja raczej dla zapisanych reguł prawnych niż ogólnych standardów³⁹. Wg innych autorów główną cechą formalizmu jest redukcjonizm. Może on polegać na redukcjonizmie standardów (wyłącza lub ogranicza możliwość zastosowania ogólnych standardów na rzecz reguł), redukcjonizmie narzędzi interpretacyjnych (ogranicza branie pod uwagę przesłanek interpretacyjnych do analizy tekstu prawnego - ewentualnie z uwzględnieniem analizy systemowej – bez przywiązywania wagi do historii legislacyjnej, czy innych źródeł, jak np. kontekst uchwalania danego aktu prawnego), redukcjonizmie aktualizacji znaczenia tekstu prawnego⁴⁰. M. Matczak podaje również inne, zaprezentowane przez F. Schauera, definicje formalizmu sprowadzające to pojęcie do tej samej istoty⁴¹.

M. Matczak zauważa, że czasami formalizm jest rozumiany jako zaprzeczenie tego, że istnieje wybór w ramach danej reguły albo pomiędzy dwoma regułami, innym

³⁸ *Ibidem*, s. 63.

³⁹ *Ibidem*, s. 65.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 67-68 wraz z cytowaną tam literaturą.

⁴¹ Formalizm jako odrzucenie konieczności wyboru w otocze normy (H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, 1961); formalizm jako odrzucenie instrumentalnej funkcji prawa (M. Horwitz, *The Transformation of American Law*, 1977); formalizm jako przesadne poleganie na języku reguł (K. Llewellyn, *Jurisprudence: Realism in Theory and Practice*, Chicago 1962); formalizm jako ograniczone i apolityczne podejmowanie decyzji (Unger, *The Critical Legal Studies Movement*, 1986); formalizm jako pogląd, że zastosowanie reguł jest mechaniczne, a mechaniczne ich zastosowanie jest sprawiedliwe (Kennedy, *Legal Formality*, *Journal of Legal Studies*, 1973); formalizm jako odrzucenie praktycznych konsekwencji decyzji prawnych (Strauss, *Formal and Functional Approaches to Separation-of-Powers Questions „A Foolish Inconsistency”*, 72 *Cornell L. Rev.*, 1987), formalizm jako sztuczne zawężenie zakresu wyboru interpretacyjnego (Tushnet, *Anti-Formalism in Recent Constitutional Theory*, 83 *Mich. L. Rev.*, 1985).

zaś razem, że jest to ograniczenie tego wyboru⁴². Czasami zaś mowa jest o tym, że formalizm zakłada, że nie istnieją „drogi ucieczki” (*escape routes*), dzięki którym podejmujący decyzję mógłby uniknąć skutków mechanicznego, nieelastycznego stosowania prawa do danego przypadku⁴³.

Ostatecznie M. Matczak na potrzeby swojej pracy konkluduje, że formalizm to podejście do stosowania prawa, które charakteryzuje się: (a) założeniem o pracy interpretatora jako operacji logiczno-technicznej polegającej na przechodzeniu od przesłanek do wniosku, bez angażowania się w tę operację ocen i wyborów aksjologicznych; (b) postulowaniem którejś z form redukcjonizmu; (c) przekonaniem że ten redukcjonizm i sylogizm zapewniają ograniczenie swobody interpretatora w procesie dochodzenia do konkluzji interpretacyjnej⁴⁴.

Podsumowując, formalizm w omówionym sensie można rozumieć jako interpretowanie i stosowanie prawa przy preferencji dla dyrektyw z zakresu wykładni językowej (ewentualnie systemowej), dla ograniczenia wpływu wykładni celowościowej, czy też jakichkolwiek innych argumentów odwołujących się do przesłanek pozaprawnych (politycznych, moralnych, ekonomicznych). Ewentualnie, formalizm w omówionym sensie może przejawiać się w procesie interpretacji prawa zmierzającej do osiągnięcia raczej rezultatów wykładni zawężającej (niż rozszerzającej).

FORMALIZM PRAWA PODATKOWEGO – TRZY CHARAKTERYSTYCZNE PRZEJAWY

Możliwe jest wyodrębnianie charakterystycznych przejawów formalizmu również w zależności od gałęzi prawa, na gruncie której zjawisko to rozważamy. W relacji do prawa podatkowego charakterystyczne przejawy formalizmu można wymienić co najmniej trzy (oprócz oczywiście tych omówionych wyżej – charakterystycznych dla prawa w ogóle).

⁴² F. Schauer, *Formalism*, The Yale Law Journal, zeszyt 97, nr 4/1988 r., s. 521 interpretowany w M. Matczak, *op. cit.* s. 57.

⁴³ F. Schauer, *Formalism*, The Yale Law Journal, zeszyt 97, nr 4/1988 r., s. 548 interpretowany w M. Matczak, *op. cit.*, s. 57.

⁴⁴ M. Matczak, *op. cit.*, s. 70.

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. Wskazuje się tutaj też niekiedy, że poleganie na formie, to przydawanie instytucjom opisanym w prawie podatkowym znaczenia równoznacznego z ich cywilnoprawnymi odpowiednikami (spółka, sprzedaż, najem, pożyczka)⁴⁵. Posłużyć się tutaj można przykładem, w którym jedna spółka (dominująca) powołuje dwie spółki zależne, które świadczą dwie usługi zamiast jednej w celu zastosowania dwóch różnych (niższej i wyższej) stawek podatku VAT, zamiast jednej (wyższej). Formalnie (tj. patrząc wyłącznie na przepisy ustawy oraz stosując je zgodnie z argumentami wykładni językowej) skutki podatkowe takich transakcji są jasne: dwa podmioty świadczą dwie usługi, do których stosuje się odpowiednie stawki. Z punktu widzenia jednak zamiaru osoby, która zastosowała opisany schemat, czy też z punktu widzenia „ekonomicznej treści transakcji”, skutki podatkowe prawdopodobnie powinny zostać ocenione w odmienny sposób.

Po drugie, podobny problem przejawia się również w pytaniu, czy prawo podatkowe powinno być zbudowane w oparciu o reguły (czyli normy o relatywnie wysokiej formalności treściowej), czy też stosować tutaj należy inne rozwiązania⁴⁶. Prawo podatkowe oparte na takich normach-regułach powoduje, że podatnicy „manipulują” nimi powodując skutki oczywiście niezamierzone przez ustawodawcę. Receptą (często niedoskonałą) na taką „manipulację” ma być stosowanie klauzul o zapobieganiu unikaniu opodatkowania⁴⁷. Innym wyjściem, które – jak podkreśla się w literaturze - ma zapobiegać takiej „manipulacji” jest oparcie prawa podatkowego na normach-zasadach (standardach), przy czym może to z kolei prowadzić do podobnej „manipulacji” dokonywanej przez organy podatkowe. Problem ten jest również dostrzegany ostatnio w polskiej literaturze⁴⁸.

⁴⁵ International Fiscal Association, General Report, *Substance over form*, 2002, s. 24.

⁴⁶ Problem ten omawia m.in. D.A. Weisbach [w:] D.A. Weisbach, *Formalism in the tax law*, The University of Chicago Law Review, zeszyt 66, nr 3/1999, s. 860-886.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 860, s. 862.

⁴⁸ H. Filipczyk, *Zasady i reguły, Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, Projekt do dyskusji, publ. www.academia.edu, 2015.

Po trzecie wreszcie, formalizm prawa podatkowego czasami postrzegany może być jako intensywność występowania oraz restrykcyjność treści obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym (czy swego rodzaju „nasylenie” prawa podatkowego obowiązkami instrumentalnymi, obowiązkami formalnymi). Tak rozumiany formalizm prawa podatkowy był sygnalizowany przez B. Brzezińskiego⁴⁹. Może tutaj chodzić zarówno o posiadanie określonego dokumentu w celu udowodnienia określonych faktów (zazwyczaj korzystnych w skutkach dla podatnika)⁵⁰, składanie deklaracji podatkowych⁵¹, prowadzenia określonych ewidencji podatkowych⁵². Można więc postawić tezę, że prawo podatkowe (przynajmniej w tym znaczeniu) jest tym bardziej formalne, im więcej obowiązków instrumentalnych występuje w obszarze jego stosowania, im bardziej uciążliwe one są oraz im bardziej treściowo i mandatoryjnie są formalne.

Wskazane trzy przejawy formalizmu prawa podatkowego można zredukować do wyodrębnianych już w pierwszym punkcie niniejszego rozdziału. Każdy z tych przejawów w istocie można odnieść do skali formalności autorytatywnej, interpretacyjnej, treściowej, mandatoryjnej, formalności prawdy, czy formalności wykonawczej.

ZALETY I WADY FORMALIZMU PRAWA

Formalizm prawa ma, rzecz jasna, swoje określone zalety i wady. Ich krótka analiza jest przydatna z tego powodu, że formalizm – właśnie poprzez swoje dobre i złe strony – wspiera realizację określonych wartości, a godzi w inne wartości chronione przez prawo.

Punktem wyjścia analizy zalet i wad formalizmu musi być stwierdzenie, że formalność jest immanentną cechą prawa, bez której system normatywny nie jest systemem prawnym⁵³. Prawo musi być w jakimś stopniu formalne, ponieważ musi być

⁴⁹ B. Brzeziński, *Przyczynek... op. cit.*, KPP, nr 2/2009.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 96.

⁵¹ *Ibidem*, s. 97.

⁵² *Ibidem*, s. 99.

⁵³ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 260.

społecznie identyfikowalne. Musimy wiedzieć, kto jest autorytetem prawodawczym, konieczne są formy, w jaką przybierają nakazy autorytetu prawodawczego, od kiedy obowiązują, tak aby adresaci mieli pewność, do czego mają się stosować. Forma zapewnia perspektywę i trwałość prawa. Brak formalnego potwierdzenia sprzedaży nieruchomości doprowadziłoby do trudno rozwiązywalnych sporów i nie pozwoliłoby zapobiec problemom koordynacji wewnątrz tej społeczności⁵⁴. Jednocześnie jednak każdy system prawny do jakiegoś stopnia akceptuje oparcie rozstrzygnięć na przesłankach substancyjnych⁵⁵.

Generalnie jednak w literaturze zwraca się uwagę na następujące zalety i wady formalizmu prawa. Wśród zalet wymienia się to, że formalizm zapewnia przewidywalność rezultatów stosowania prawa⁵⁶. Po drugie, ma on zapewniać ograniczenie dyskrecjonalności sędziego⁵⁷ (a ewentualnie i państwowego organu stosującego prawo), czy w ogóle arbitralności władzy⁵⁸. Po trzecie, formalizm ma sprzyjać efektywności oraz ograniczeniu kosztów stosowania prawa⁵⁹. Jak się również wskazuje, formalizm ma być „lekiem” na bardzo ograniczony czas na rozstrzyganie spraw ze względu na ich ilość⁶⁰. Po czwarte, formalizm jest atrakcyjny psychologicznie oraz społecznie⁶¹. Atrakcyjność psychologicznego formalizmu przejawia się w tym, że zapewnia komfort sędziemu (lub urzędnikowi) stosującemu prawo. Skoro stosowanie prawa oparte jest na „prostym” sylogizmie, to sędzia nie musi tłumaczyć dokonanej przez siebie decyzji interpretacyjnej, bo wynik sylogistycznego rozumowania nie podlega debacie⁶². Jak podkreślają sędziowie w wydawanych wyrokach oraz prokuratorzy, prymat wykładni literalno-językowej „zapewnia bezpieczeństwo prawne i jednolite orzecznictwo” oraz „uwalnia od nacisków społecznych i nacisków w

⁵⁴ M. Matczak, *op. cit.*, Warszawa 2007, s. 85 za cytowanymi tam autorami – głównie R. Summers.

⁵⁵ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 10.

⁵⁶ M. Matczak, *op. cit.*, s. 9 oraz s. 111; P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 73.

⁵⁷ M. Matczak, *op. cit.*, s. 111.

⁵⁸ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 73.

⁵⁹ M. Matczak, *op. cit.*, s. 26 oraz 118.

⁶⁰ *Ibidem*, s. 124.

⁶¹ *Ibidem*, s. 122.

⁶² *Ibidem*, s. 122-123.

mediach”⁶³. Wszechstronna analiza wszystkich możliwych argumentów interpretacyjnych wymagałoby większego nakładu pracy i czasu⁶⁴. Tym samym atrakcyjność psychologiczna i społeczna formalizmu polega na tym, że motyw podjęcia danej decyzji dla zewnętrznych obserwatorów są relatywnie łatwo czytelne. Wszak organ podejmujący decyzję może relatywnie łatwo wytłumaczyć, że być może ta decyzja wydaje się niesprawiedliwa, ale ten dany konkretny przepis tak stanowi, a prawa należy przestrzegać. Krytycznie podsumował to zjawisko jednak M. Zander, który stwierdził, że „ostateczna krytyka literalnego podejścia do interpretacji polega na twierdzeniu, że jest ono [postawą] dezertera i lenia. Sędzia rezygnuje z próby zrozumienia dokumentu już za pierwszym podejściem. Zamiast wysilić się, aby odkryć, co ten tekst znaczy, przyjmuje on po prostu najprostszą interpretację przedmiotowych słów – bez uwzględniania, czy ta interpretacja ma jakikolwiek sens w danym kontekście”⁶⁵. Po piąte, wśród zalet formalizmu wskazuje się, że w dłuższej perspektywie zapewnia on wyższą jakość prawa i instytucji prawnych ponieważ zmniejsza ryzyko popełnienia błędu przez sędziów stosujących prawo, nieposiadających narzędzi do profesjonalnej oceny wielości czynników, które powinny wpływać na sytuację prawną podmiotów podlegających prawu oraz wymusza na władzy ustawodawczej precyzyjne tworzenie prawa – ustawodawca nie może liczyć na „poprawę” prawa za pośrednictwem wymiaru sprawiedliwości przez poszukiwanie intencji czy historii legislacyjnej, zmniejsza koszty stosowania prawa oraz zwiększa jego stabilności i przewidywalność⁶⁶. Po szóste, zapewnia podobieństwo rozstrzygnięć, a zatem i sprzyja realizacji zasady równości⁶⁷. Po siódme, formalizm ma być niezbędną przesłanką realizacji zasady rządów prawa⁶⁸. Po ósme, formalizm ma gwarantować publiczność oraz czytelność reguł⁶⁹.

⁶³ *Ibidem*, s. 123 [za:] K. Pałeczki, *Społecznie oczekiwany wzorzec orzekania sądowego* [w:] *Sądy w opinii społeczeństwa polskiego*, K. Pałeczki (red.), M. Borucka-Arctowa, Kraków 2003, s. 155.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 125.

⁶⁵ *Ibidem.*, s. 125 [za:] M. Zander, *The Law-Making Process*, Butterworths, London 1999, s. 54.

⁶⁶ *Ibidem*, s. 76.

⁶⁷ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 73.

⁶⁸ M. Matczak, *op. cit.*, s. 111.

⁶⁹ P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 74.

W literaturze akcentuje się również wady formalizmu prawa. Formalizm wiąże się z ryzykiem nieujawniania wszystkich rzeczywistych przesłanek interpretacyjnych, co ma doprowadzać do niemożności krytyki, czy dyskusji nad rezultatami decyzji w stosowaniu prawa⁷⁰. Wiąże się to w rezultacie z nieprzewidywalnością wyniku podejmowania decyzji⁷¹. Formalizm interpretacyjny krytykowany jest również dlatego, że rozumienie tekstu prawnego nie jest możliwe bez przesłanek interpretacyjnych zaczerpniętych z kontekstu⁷². Formalizm interpretacyjny polegający na redukcji przesłanek interpretacyjnych ma prowadzić do „gorszych” rezultatów stosowania prawa niż w przypadku decyzji opartej na „wszystkich dostępnych” relewantnych przesłankach⁷³. Zauważa się również, że założenie formalizmu z punktu widzenia faktycznego procesu stosowania prawa jest nieprawdziwe, ponieważ de facto sądy niemal nigdy nie opierają się na przesłankach czysto formalnych. Podkreśla się, że założenie o związaniu interpretatora tekstem ustawy jest nieprawdziwe.

W literaturze zwrócono również uwagę na to, że często ten, kto ma podlegać regułom, chce aby były on bardzo jaskrawe i formalne – tak, aby adresat normy wiedział, czego od niego normodawca oczekuje. Jednakże takie podejście najczęściej jest pożądane przez tych, którzy znają reguły; przez tych, którzy wyposażeni są w środki, aby znać reguły, preferują posługiwanie się nimi. Ten, kto reguł nie zna – woli, aby rozstrzygnięcie było oparte na mniej sformalizowanych normach „moralnych”, „słusnościowych”, ogólnie przyjętych i funkcjonujących w społeczeństwie. Ten punkt widzenia zwraca uwagę na niezwykle istotną okoliczność odnoszącą się do podatkowych obowiązków instrumentalnych. Jasne bowiem się staje, że podatkowe obowiązki instrumentalne charakteryzujące się wysokim stopniem sformalizowania mogą być wypełnione wyłącznie przez tych, którzy te obowiązki znają. Im bardziej bowiem, odbiegają one od tego, co wydaje się „słuszne” na poziomie intuicji „przeciętnego podatnika” (im bardziej są one oddalone od oczekiwanych reguł, które w danym przypadku miałyby funkcjonować w danym społeczeństwie), tym stają się one mniej

⁷⁰ M. Matczak, *op. cit.*, s. 71.

⁷¹ *Ibidem*, s. 73.

⁷² *Ibidem*, s. 74.

⁷³ *Ibidem.*, s. 75.

„demokratyczne” w tym sensie, że mogą być z powodzeniem wypełniane (a zatem i pełnić należycie swoją funkcję) wyłącznie przez tych, którzy mają zasoby, aby reguły znać. Można posłużyć się tutaj przykładem darowizny, która powinna być dokonana wyłącznie na rachunek bankowy oraz która powinna być udokumentowana ściśle przepisany formularzem pod rygorem utraty zwolnienia podatkowego. „Przeciętny podatnik” uzna taką regułę za intuicyjnie „niesłuszną” oraz dyskryminującą go tylko z tego powodu, że nie wiedział o istnieniu tej reguły. Jego frustracja będzie większa, jeżeli ten „przeciętny podatnik” będzie w stanie udowodnić, że uchylać się od opodatkowania nie zamierzał.

Tym samym, przeformalizowanie reguł często prowadzi do różnych negatywnych skutków. Wśród nich wymienić należy ich przesadną komplikację, oddalenie ich treści od stanu spójności z regułami „zdrowego rozsądku” przyjętymi w społeczeństwie, stan, w którym przestrzeganie reguł możliwe jest wyłącznie przez tych, którzy dysponują zasobami umożliwiającymi zapoznanie się z nimi. W procesie tego „oddalania” gra rolę również fakt, że skomplikowane reguły często prowadzą do ustaleń kontrfaktycznych – a ściślej mówiąc do takich skutków prawnych, które są diametralnie różne w podobnych stanach faktycznych.

WNIOSKI

Formalizm prawa może być różnie rozumiany oraz analizowany z różnych punktów widzenia. Samo pojęcie ma również swoje specyficzne znaczenie na gruncie prawa podatkowego. W tym obszarze wiązane jest z problematyką formy jako opozycji do treści, z problematyką oparcia prawa podatkowego na regułach (a nie zasadach), czy też z problematyką podatkowych obowiązków instrumentalnych. Wszystkie te różne rozumienia pojęcia formalizmu można sprowadzić do najbardziej generalnego jego rozumienia jako zjawiska opierania podejmowanej decyzji na przesłankach o charakterze prawnym (w przeciwieństwie do przesłanek o charakterze pozaprawnym). Tak rozumiany formalizm jest stopniowalny oraz może być charakteryzowany poprzez różne aspekty. Wśród tych aspektów można wyróżnić formalność autorytatywną, treściową, interpretacyjną, mandatorijną, formalność prawdy, czy formalność wykonawczą.

SUPLEMENT: FORMALIZM PRAWA PODATKOWEGO A PODATKOWE OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE

Uzupełniając, warto zwrócić uwagę na obserwację wynikającą z powyższych rozważań, a dotyczącą podatkowych obowiązków instrumentalnych. Mianowicie, wiele problemów związanych z formalizmem prawa podatkowego znajduje swój jaskrawy wyraz w ich problematyce.

Obowiązki te charakteryzują się zazwyczaj wysokim stopniem sformalizowania we wszystkich niemal omawianych aspektach. Mianują się wysokim stopniem formalności treściowej, przeważnie 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 oraz prowadzi niejednokrotnie do skutków innych niż zamierzone - co budzi refleksje na gruncie ich formalności wykonawczej.

Jednocześnie ten wysoki stopień sformalizowania obowiązków instrumentalnych relatywnie często prowadzi do unaocznienia w sposób bardzo jaskrawy konfliktu pomiędzy ich 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.

Wreszcie, 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, 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 proporcjonalności⁷⁴ (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 badanie – na przykładzie tych obowiązków – czy proporcjonalność może być jedną z dróg wyważenia, na ile reguły prawa podatkowego powinny być sformalizowane.

Kolejną interesującą obserwacją związaną z formalizmem prawa podatkowego jest relacja formalizmu prawa, a w szczególności obowiązków instrumentalnych do wartości prawdy w prawie. Niewypełnienie obowiązków formalnych często prowadzi bowiem do ustaleń kontrfaktycznych⁷⁵. Powoduje to jaskrawy konflikt pomiędzy formalizmem obowiązków instrumentalnych a wspomnianą wartością prawdy.

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 zmierzając do rozstrzygnięć niekorzystnych dla podatnika⁷⁶. Powstaje jednak pytanie, czy zasadny jest postulat, iż 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 problematyką formalizmu prawa podatkowego. Stanowią przy tym czytelnie ograniczone pole badawcze. Ich badanie stanowi doskonały punkt wyjścia dla badania formalizmu prawa podatkowego w ogóle oraz jego granic.

⁷⁴ M. Matczak, *op. cit.*, s. 94.

⁷⁵ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 97.

⁷⁶ *Substance over form*, International Fiscal Association, General Report, 2002.

SUMMARY

Some remarks for clarification of the term „tax law formalism”

The term „tax law formalism” is relatively often used in academic or journalistic debate (or in court rulings). Analysis of the term’s content leads to interesting reflections concerning tax law (and law in general). The aim of this paper is to conduct some strands of such analysis and to contribute to clarification of this term. In order to achieve this, reflection on formalism of law was led in three directions.

First, the term formalism as making legal decisions based on „pure” legal premises (in contrast to premises laying outside the law) was discussed. In particular, the meaning explored by Patrick S. Atiyah and Robert S. Summers in „Form and Substance in Anglo-American Law” was described and its manifestations as authoritative, content, interpretative, mandatory, truth, enforcement formality.

Second, the term formalism as a preference for certain interpretative reasons (language, narrowing, reduction) was indicated.

Third, three denotations of formalism characteristic for tax law were analysed: preference for “form” of economic transaction rather than its “substance”, basing tax law on rules rather than principles (or other standards), intensity (restrictiveness) of tax instrumental (formal) obligations.

In “supplement” to the article remarks on the third meaning mentioned above was broadened – namely the one connected with instrumental obligations in tax law.

Key words: tax law, formalism

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, formalizm