**SWPS UNIWERSYTET HUMANISTYCZNOSPOŁECZNY**

**WYDZIAŁ PRAWA**

**Rozprawa doktorska**

mgr Pawła Trojanka

**Przestępstwo firmanctwa**

**/ Streszczenie w języku polskim /**

**Praca napisana pod kierunkiem**

**Prof. zw. dra hab. Jacka Sobczaka**

Warszawa 2023

# Streszczenie

Przestępstwo firmanctwa, które nie ma definicji legalnej, po raz pierwszy uwzględniono w ustawie karnej skarbowej z 1960 r., w czasach socjalistycznej gospodarki planowej, kiedy opodatkowanie było „narzędziem reformy społecznej”[[1]](#footnote-1), a prawo karne w sferze gospodarczej, traktowano „raczej jako *prima ratio”[[2]](#footnote-2).* Pomimo radykalnej zmiany realiów gospodarczych w dniu 4 czerwca 1989 r. (data umowna), oraz odejściem od paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej opartego o zasadę „co nie jest (wyraźnie) dozwolone jest zakazane”, firmanctwo podlega kryminalizacji również dzisiaj w systemie ekonomicznym, w którym istotne procesy gospodarcze, nie są regulowane przez państwo, a  przebiegają na rynku, który nie ogranicza się jedynie do granic Rzeczypospolitej.

Wspomniany kontekst historyczny i ekonomiczny firmanctwa, był i pozostaje tłem zmiennych nakazów i zakazów nakładanych przez prawo skarbowe, bez którego to kontekstu, poprawne odczytywanie, czy jak chcą niektórzy, dekodowanie norm karnych skarbowych, dla firmanctwa nie jest możliwe. Dostęp polskich podatników do rynku globalnego, oraz podatników zagranicznych do rynku krajowego, zdaje się ujawniać, że w znamionach przestępstwa firmanctwa w  szczególności od 1 maja 2004, skupiają się niczym w  soczewce, zasadnicze dla prawa karnego skarbowego i kluczowe dla prowadzenia działalności opodatkowanej kwestie: granic kryminalizacji[[3]](#footnote-3), pewności prawa (niem. *Rechtssicherheit,* ang. *Rule of  Law*)[[4]](#footnote-4), równości wobec prawa w  ujęciu materialnym (ang*. equality in fact*) w  odniesieniu do wielkich ponadnarodowych korporacji jak i tzw. zwykłych podatników[[5]](#footnote-5). Działalność polskich podatników w realiach jednolitego rynku UE, sprawiła, że, za zasadną uznano próbę odpowiedzi na pytanie: czy wykorzystywanie podmiotów pośredniczących, tzw. podmiotów fasadowych[[6]](#footnote-6), zakładanych bądź nabywanych za granicą, może być uznane za dopuszczanie się przestępstwa firmanctwa po 1 maja 2004. W tym kontekście rozważaniami pracy objęto również kwestie odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, nie tylko z polskiej perspektywy, mając na względzie konieczność weryfikacji powszechności stosowania w europejskich i pozaeuropejskich systemach prawnych zasady *societas delinquere non potest*.

Celem badawczym pracy stała się próba oceny funkcjonowania w obiegu społecznym przepisów art. 55 kodeksu karnego skarbowego i art. 113 ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zasady swobody przedsiębiorczości UE, oraz istniejących pomiędzy nimi zależności. Jako podstawowe zagadnienie badawcze uznano zasadność utrzymywania przestępności firmanctwa (kryminalizacja w drugim znaczeniu)[[7]](#footnote-7), w k.k.s..

Dostrzeżono, bowiem, że począwszy od 1 maja 2004, polski podatnik prowadzący działalność gospodarczą, w tym „podmiot konwencyjny t.j. osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, której stosowne przepisy przyznają zdolność prawną”[[8]](#footnote-8), posługując się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą innego podmiotu konwencyjnego, w tym tzw. podmiotu fasadowego, zakładanego na jego zlecenie w innym kraju UE, mógł podnosić że działał w granicach prawa, w oparciu o europejską zasadą swobody przedsiębiorczości, a tym samym nie mógł narażać podatku na uszczuplenie w okresie od 1 maja 2004. Wyżej wspomniany podmiot fasadowy to w większości przypadków podmiot nie mający majątku, wyposażenia, personelu, posiadający siedzibę w biurze , w którym siedzibę deklaruje kilkaset innych podmiotów.

Podatnik korzystający z takich instytucji, nie musiał przy tym ujawniać własnej tożsamości i posługując się tzw. nominowanymi (podstawionymi): dyrektorami, sekretarzami, a nawet udziałowcami, nie ujawniając także własnej działalność gospodarczej, sprawując nad takim podmiotem fasadowym kontrolę która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwalała mu na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie takiego podmiotu, poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących tego podmiotu, przy czym kontrola faktyczna nie musiała wynikać z formalnego umocowania, co do zasady wypełniał wszystkie znamiona czynu określanego jako przestępstwo firmanctwa.

Jak ustalono, kwestie związane z tymi zagadnieniami, nie były wcześniej przedmiotem szczegółowych badań na gruncie prawa karnego skarbowego, przy odnotowanym ograniczeniu liczby źródeł o charakterze kompleksowym, w szczególności opracowań monograficznych dotyczących firmanctwa[[9]](#footnote-9).

Dostrzeżono również zasadnicze rozbieżności dotyczące stosowania terminu „firmant”, w języku prawniczym[[10]](#footnote-10), w  doktrynie prawa polskiego, publicystyce prawniczej, jak i  w orzecznictwie sądów powszechnych w sprawach karnych skarbowych jak i w judykatach sądów administracyjnych w sprawach skarbowych. Powrót w doktrynie prawa polskiego i judykaturze do denotacji „firmanctwa” właściwej dla języka naturalnego[[11]](#footnote-11), zgodnie z którą firmant to osoba użyczającą swego imienia i nazwiska (nazwy, firmy) jakiemuś przedsięwzięciu, która je firmuje, sankcjonuje swoim autorytetem, a nie podatnik posługujący się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firma innej osoby przyjęto za zasadny. Podzielono bowiem podgląd A. Choduń, że „zarówno redaktor tekstu prawnego, jak i jego interpretator (podkr. moje P.T. .) nie mogą polegać na swojej intuicji językowej bez odwoływanie się do języków słownika polskiego, w których zawarto ustalenia poczynione przez językoznawców”[[12]](#footnote-12). Bo choć „w języku prawniczym wspólnota interpretacyjna ustala znaczenie tych wyrażeń tekstów prawnych, których ustawodawca użył, nie wprowadzając w ich treści definicji legalnych”[[13]](#footnote-13), to akceptacja znamienitych przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego, i prawa administracyjnego dla konwencji terminu firmant, sprzecznej z dostępnymi denotacjami słowników języka polskiego, a nawet potocyzmami, nie zasługuje na akceptację. Prowadzi bowiem do materialnego braku koherencji pomiędzy znaczeniem pojęcia „firmant” w  języku naturalnym, a  językiem prawniczym (językiem wypowiedzi o  obowiązującym prawie). Firmant, także w języku potocznym to: „figurant”, „kukła”, „przykrywka”, „firma fasadowa”, „słup” , „pozorant”, a w innych niż polskie konotacjach kulturowych także „strach na wróble”. Przemawiają za tym definicje słownikowe, przedwojenny kontekst znaczeniowy związany z funkcjonowaniem „firmy” w  obrocie gospodarczym i wydawane na tym tle orzecznictwo jak i analiza judykatów Sądu Najwyższego, w sprawach karnych skarbowych, po wejściu w życie u.k.s. z 1960 r.[[14]](#footnote-14), a wreszcie przepisy prawa stanowionego regulujące kwestie „firmy ”, od której wywodzony jest termin firmanctwo.

Odnotowano uznana za istotną, a nie będącą przedmiotem opisu w literaturze przedmiotu, częściową kolizję norm art. 55 k.k.s. i art. 3 pkt. 9 o.p., istotą, której to kolizji, jest odwołanie w pierwszej z norm do zatajania prowadzenia działalności gospodarczej „na własnych rachunek”, w drugiej natomiast „na własny i cudzy rachunek” (podkr. moje P.T.).

Główną tezą pracy jest stwierdzenie, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym, który wszedł w życie 17 października 1999 r. na mocy art. 55 k.k.s. nie było uzasadnione, ze względu na „zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji”[[15]](#footnote-15). W trakcie prac nad projektem k.k.s. nie dostrzeżono, wspomnianej na wstępie radykalnej normatywnej zmiany paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej w ustawie z 23 grudnia 1988 tzw. „ustawie Wilczka” [[16]](#footnote-16), bądź też pominięto fundamentalną zmianę realiów społeczno-gospodarczych 4 czerwca 1989 r. (data umowna), a wreszcie nie uwzględniono konsekwencji akcesji R.P. do Unii Europejskiej. TFUE wprowadza bowiem wyraźny zakaz ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Swoboda przedsiębiorczości (ang. *freedom of establishment*)[[17]](#footnote-17) obejmuje możliwość podejmowania i wykonywania działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami, na warunkach określonych przez ustawodawstwo innego państwa członkowskiego UE dla własnych obywateli na rynku wewnętrznym UE tj. obszarze „bez granic wewnętrznych, na którym zostaje zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału”. Jeśli prawo Zjednoczonego Królestwa, Republiki Cypru, Malty, dopuszczało ukrywanie tożsamości osoby prowadzącej działalność, to należało przyjąć, że *modus operandi* z art. 55 k.k.s. najpóźniej 1 maja 2004 nie podlegał już kryminalizacji.

Przemawia za tym również zasada *in dubio pro libertate[[18]](#footnote-18)*, wywodzona nie tylko z doktryny prawa karnego, ale także wyrażona obecnie w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców[[19]](#footnote-19) w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ” wraz z zasadą *in dubio pro tributario* z art. 2a o.p..w brzmieniu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Opisane wyżej kwestie w łącznym ujęciu, przemawiają za uchyleniem normy art. 55 k.k.s.[[20]](#footnote-20).

Zaprezentowane wnioskowanie nie może być utożsamiane z wyłączeniem, czynu, który doprowadza do narażania podatku na uszczuplenie z kręgu przestępstw (dekryminalizacja)[[21]](#footnote-21). Narażenie podatku na uszczuplenie bądź uszczuplenie, podlegać będzie kryminalizacji na mocy art. 54 k.k.s. i art. 56 k.k.s.. Treść norm tych przepisów odróżnia od przepisu o firmanctwie, wyłącznie rodzaj przychodu, który w wypadku art. 55 k.k.s. przypisany jest do źródła „ działalność gospodarcza”. W obydwu zaś wypadkach: wierzycielami podatkowymi są te same podmioty (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego i UE). Skutkiem obydwu deliktów, może być narażenie podatku na uszczuplenie, a sprawca uchyla się od ujawnienia w postępowaniu podatkowym, informacji o przedmiocie i podstawie opodatkowania, także sankcja z art. 54 k.k.s nie jest mniej dolegliwa.

Ustalono również, że przyjmowanie kwalifikacji deliktu skarbowego z art. 55 k.k.s. w zbiegu z przestępstwami, określonymi (typizowanymi) w art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k., w wypadku wspomnianych wcześniej „przestępstw karuzelowych” nie znajduje podstaw, jako że działalność gospodarcza firmowanego o ile w ogóle ma miejsce, ma charakter pozorny, a tym samym nie wypełnia znamiona zatajania prowadzenia działalności gospodarczej z art. 55 k.k.s.. Powyższe stwierdzenie nie dotyczy firmanta (firmującego), który prowadzi faktyczną działalność gospodarczą, i „zostaje nieświadomie wykorzystany do popełnienia oszustwa podatkowego przez określoną osobę czy grupę osób”[[22]](#footnote-22).

Zauważono, że coraz powszechniejsze stosowanie przez polskie organy podatkowe i sądy administracyjne tzw. wykładni gospodarczej prawa podatkowego, która sięgając korzeniami do doktryn orzeczniczych *common law*, znalazła zastosowanie w orzecznictwie TS ( ang. by reference to the economic substance) i była wykorzystywana początkowo, do zapewnienia największej praktycznie skuteczności norm Unii Europejskiej (ang. effect utile) w postępowaniach dotyczących koncentracji ponadnarodowych przedsiębiorstw na gruncie prawa antymonopolowego, a następnie również w sprawach podatkowych i która stała się elementem *acquis communautaire* , rodzić może nieważkie implikacje na gruncie prawa kontynentalnego, w tym w szczególności dla stosowania prawa skarbowego przez organy podatkowe oraz w konsekwencji prawa karnego skarbowego.

Podjęto próbę analizy zagadnień kryminalizacji w ujęciu opisowym i normatywnym, co nie byłoby możliwe, bez posłużenia się ujęciem zagadnień teorii oraz schematem uwzględniającym przesłanki absolutne[[23]](#footnote-23) i przesłanki względne kryminalizacji autorstwa L. Gardockiego , które ze względu na problematykę pracy miały charakter nie tylko merytoryczny, ale także immanentnie metodologiczny. Opisane w pracy okoliczności o charakterze faktycznym i prawnym, nie zapominając o systemie wartości, stojącym za funkcjonowaniem R.P. jako demokratycznego państwa prawnego, będącego częścią UE, zostały skonfrontowane z modelem „procedowania przy rozważaniu kwestii kryminalizacji” w modelach R. Frase’a, H. Günthera, i częściowo H. Jägera, oraz w całości, w oparciu o procedurę zaproponowaną przez L. Gardockiego, uznaną za najbardziej miarodajną.

Uwzględniając zasadę subsydiarności prawa karnego skarbowego wobec prawa skarbowego, w zakończeniu przywołano współczesna problematykę prawa skarbowego. Rozważania, w tym zakresie podsumowane musiały być refleksjami, co do kwestii: granic pomiędzy kryminalizowanym uchylaniem się od opodatkowania, legalnym unikaniem opodatkowania, nie zapominając o trzeciej kategorii – przypisywanej zazwyczaj działaniom zarządów ponadnarodowych korporacji[[24]](#footnote-24) - nazywanej w  przestrzeni publicznej i w literaturze agresywnym unikaniem opodatkowania[[25]](#footnote-25), której status w doktrynie prawa karnego skarbowego, określić można wciąż jako *in statu nascendi.*

Odpowiadając na cztery pytania eksploracyjne uznano, że polskie prawo karne skarbowe będące „częścią polskiego systemu prawa karnego” nie może być wciąż postrzegane – jak niemal dziewięćdziesiąt lat temu opisywał je Władysław Wolter - jako „prawo nieprzekraczalnych granic”, które wyznacza linię podziału między tym, „co jest prawnie dozwolone, a tym, co jest zabronione i karalne”. Język aktów normatywnych prawa skarbowego nie może być uznany za doskonały, charakteryzujący się precyzją, określonością i jednoznacznością stosowanych związków semantyczno-syntaktycznych, które w konsekwencji w razie sporu pomiędzy organami państwa a podatnikami, także w wypadku wszczęcia postepowania karnego (-skarbowego – przyp. aut.), okażą się „na tyle zrozumiałe dla przeciętnych obywateli, aby nie dysponując odpowiednim przygotowaniem prawniczym i umiejętnością przeprowadzania skomplikowanych procederu wykładni normy karnej- skarbowej – przyp. aut.) z przepisu karnego (-skarbowego -przyp. aut.), mogli ustalić, co można, a czego nie można czynić[[26]](#footnote-26)”.

Uznano również, że wprowadzanie do prawa kontynentalnego w tym polskiego prawa skarbowego swoistych klauzul antyabuzywnych wzorowanych na klauzulach wykształconych na gruncie kojarzonym z *common law*, opartych na zasadzie *equity,* ale nie zawsze wspieranych w systemie prawa kontynentalnego ugruntowanymi doktrynami orzeczniczymi, tak istotnymi na gruncie *common law*, a mającymi na celu zapobieganie tzw. agresywnemu unikaniu opodatkowania, jak również stosowanie wykładni gospodarczej, w szczególności poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej , rodzą *ex lege* skutki, na gruncie prawa karnego skarbowego, które nie koniecznie zasługują na akceptację, a jak ustalono odchodzenie od zasady *societas delinquere non potest*, w innych jurysdykcjach okazuje się nieskuteczne.

Ewentualne stosowanie modelu odpowiedzialności administracyjnej, zamiast odpowiedzialności skarbowej, w świetle polskiej instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego, będącego sankcja administracyjną, które to zobowiązanie sięgać może 100% w podatku od towarów i usług i 40% w podatkach dochodowych, wspominając jedynie o 75% stawce podatku w wypadku przychodów nieujawnionych[[27]](#footnote-27). objęte jest w pełni uzasadnionym zastrzeżeniem L. Gardockiego, że „posługiwanie się innymi niż represja karna środkami kontroli społecznej, wcale nie musi być dla jednostki mniej uciążliwe […] dotyczy to odpowiedzialności karnoadministracyjnej, która generalnie uznawana za łagodniejszą może w pewnej kategorii spraw okazać się w praktyce surowsza”.

Znamiona czynu w art. 55 k.k.s. obejmują *modus operandi*, które moim zdaniem po dniu 4 czerwca 1989 (data umowna) nie powinno, a od 1 maja 2004 nie mogło być penalizowane. Jeśli bowiem prawo karne „nie powinno wkraczać, a więc kryminalizacja nie powinna mieć miejsca, jeśli wystarczą środki przewidziane w innych dziedzinach prawa”[[28]](#footnote-28) a jak zauważa I. Sepioło-Jankowska „pożądane jest usunięcie z prawa karnego skarbowego nadmiernej, nieuzasadnionej racjonalnie punitywności, która wcale nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego”, to przyjąć należy, że przykładem przepisu wypełniającego lukę niedoskonałego systemu podatkowego, jest obecnie przepis art. 55 k.k.s., a wcześniej przepisy u.k.s. z 1960 r. i z 1971 r. .

1. A. Wagnier, *Finanzwissenschaft*, II Th, II Aufl, 1890, s. 207. [↑](#footnote-ref-1)
2. W. Wolter, *Granice i zakres prawa karania,* PiP 2/1957, s.242 [↑](#footnote-ref-2)
3. L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 13 – 15, [↑](#footnote-ref-3)
4. A. Aarnio, *The Rational as Reasonable, Treatise on Legal Justification*, Dordrecht-Boston-Lancaster, 1987,   
   s. 9-10, 37-39, [↑](#footnote-ref-4)
5. D. Gajewski, *Podstawowe założenia unijnych reform dotyczących opodatkowania międzynarodowych podmiotów powiązanych kapitałowo i ich wpływ na materialne i proceduralne polskie prawo podatkowe*. w: ZNSA, 2013, nr 5. s. 66-82. [↑](#footnote-ref-5)
6. ang. *shell company*, niem. *Mantelgesellschaft, Firmenmantel*, względnie *Strohfirma*, franc. *société écran*,

   hiszp. *Sociedad instrumental*, ros. *оболочечная компания*, wł. *società di comodo*, ukr. *підставна компанія* [↑](#footnote-ref-6)
7. L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 7. [↑](#footnote-ref-7)
8. P. Kardas, *Uwagi szczegółowe do art. 9 § 3 k.k.s.* (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex,* Warszawa, 2012, s. 237 [↑](#footnote-ref-8)
9. Kwestia literatury przedmiotu omówiona jest bardziej szczegółowo na stronie 49 [↑](#footnote-ref-9)
10. T. Połomski, *Właściwości języka prawnego - rozważania definicyjne*, s. 2; zauważa, że „Rozróżniamy: a) Język prawny, w którym sformułowane są ustawy, rozporządzenia, zarządzenia, statuty itp. Jest to język prawodawcy, który formułuje akty normatywne. Nazywamy go zatem idiolektem prawodawczym; b) Język prawniczy, w którym sporządzane są orzeczenia sądowe, decyzje administracyjne. Prawnicy używają go do interpretacji norm prawnych”. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, ZNUJ. Prace z nauk politycznych”, z. 26, Kraków 1986, s. 36, zauważa, że język prawny wykazuje tendencje do uznawania go za język etniczny lub przynależny dla danej grupy osób pozostających ze sobą w określonej interakcji językowej, gdzie posługują się danym językiem, i jest on typowy i zrozumiały dla tej grupy. [↑](#footnote-ref-10)
11. A. Malinowski, *Polski język prawny : wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s.14 i n., zauważył, że „Język naturalny jest tworem społecznym, jednolitym i abstrakcyjnym, wspólnym wszystkim członkom danej społeczności […] Ten rodzaj języka jest zatem w pewnym sensie podstawą komunikacji w danej społeczności – swoistym kodem służącym porozumiewaniu się, tj. zaszyfrowywaniu i odszyfrowywaniu informacji przez jej nadawcę i odbiorcę. [↑](#footnote-ref-11)
12. A. Choduń, *Leksyka tekstów prawnych* , RPEiS 68, 2006, z. 4., s.30. [↑](#footnote-ref-12)
13. L. Morawski, *O dwóch sposobach definiowania pojęć*, [w:] *Acta Universitatis Nicolai Copernici*. Nauki Humanistyczno-Społeczne, z 115, Prawo XIX, Toruń 1981, s.56 [↑](#footnote-ref-13)
14. Np. Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137., Wyrok SN z 6.08.1969 r., I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 11, Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115. W tym ostatnim wyroku, Sąd Najwyższy uzasadniał, „Za przyjęciem zaś winy umyślnej przemawia to, że oskarżona sprzedawała biżuterię także przez podstawione osoby, nazwane w tej sprawie firmantami, i sama do protokołu podała, że czyniła tak, aby uniknąć odpowiedzialności podatkowej” [↑](#footnote-ref-14)
15. L. Gardocki*, op. cit.* [↑](#footnote-ref-15)
16. Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). https://sip.lex.pl/#/act/16792932/28974/dzialalnosc-gospodarcza (dostęp: 2023-11-19). [↑](#footnote-ref-16)
17. K. Wach, *Swoboda przedsiębiorczości w Unii Europejskiej, [w:] Wspólna Europa. Tworzenie wartości przedsiębiorstwa na rynku Unii Europejskiej,* red. H. Brdulak, E. Duliniec,T. Gołębiowski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007, s. 209-218 (ISBN978-83-7378-316-4). [↑](#footnote-ref-17)
18. G. Uber, Freiheit des Berufs. Artikel 12 des Grundgesetzes. *Nach einer rechtsgrundsätzlichen Betrachtung der individuellen Freihei*t, Hamburg 1952, s. 28; P. Schneider, In dubio pro libertate [w:] Hundert Jahre deutsches Rechtsleben. Festschrift zum hundertjahrigen Bestehen des Deutschen Juristentages, Karslruhe 1960, s. 279 i n.; E. von Hippel, Grenzen und Wesensgehalt der Grundrechte, Berlin 1965, s. 18; W. Maihofer, Grundwerte heute in Staat und Gesellschaft [w:] Grundwerte in Staat und Gesellschaft, red. G. Gorschenek, München 1977, s. 94–97; G. Hoffmann, Berufsfreiheit als Grundrecht der Arbeit, Baden-Baden 1981, s. 57–58; R. Alexy, Teoria praw podstawowych, Warszawa 2010, s. 423–425 (za:) J. Roszkiewicz, Rozdział I *Uwagi ogólne na temat wykładni in favorem libertatis* [w:] *Wykładnia in favorem libertatis jako wymóg konstytucyjny w świetle orzecznictwa*, Warszawa 2023. https://sip.lex.pl/#/monograph/369544785/6/roszkiewicz-janusz-wykladnia-in-favorem-libertatis-jako-wymog-konstytucyjny-w-swietle-orzecznictwa (dostęp: 2023-11-25) [↑](#footnote-ref-18)
19. Tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.. [↑](#footnote-ref-19)
20. Dopuszczając w powyższym zakresie koncepcję *superfluum*, podnosić można, że „ bezpiecznej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne” (łac. *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere*), jednak powstała „niezgodność prakseologiczna” , S.Wronkowska, Z.Ziembiński: *Zarys teorii prawa,* Poznań 2001, s.181.] nie kreując sama w sobie wadliwości formalnej systemu prawa, prowadzi jednak do jego nieefektywności, ze względu na nieuporządkowany system wartości, w którym interes wierzyciela podatkowego przeważa nad konsekwencjami dopuszczenia przez ustawodawcę wolności gospodarczej, oraz począwszy od dnia 1 maja 2004 możliwości korzystania z usług powierniczych przez polskiego dłużnika podatkowego. oferowanych mu za granicą oraz ze względu na niespójność wiedzy, na podstawie której podejmowane były rozstrzygnięcia legislacyjne poprzez wejście w życie k.k.s , po dniu 1 maja 2004. [↑](#footnote-ref-20)
21. L. Gardocki, *op. cit.* , s. 7. [↑](#footnote-ref-21)
22. Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r. I FSK 1122/10 z glosą M. Jendraszczyka, POP 2013 nr 4, s. 319. [↑](#footnote-ref-22)
23. Z zastrzeżeniem L. Gardockiego, co do stosowania wyjątków w zakresie przesłanek absolutnych, zob. L Gardocki, *Zagadnienia …,* s. 206. [↑](#footnote-ref-23)
24. D. Gajewski, *Polityka podatkowa struktur holdingowych a międzynarodowa konkurencja podatkowa*, PUG 2014 nr 6 s. 15-18, [↑](#footnote-ref-24)
25. Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. *w sprawie agresywnego planowania podatkowego*,   
    Dz. Urz. UE. L. z 2012 r. Nr 338, str. 41, https://sip.lex.pl/#/act/68264826/1497372/agresywne-planowanie-podatkowe?keyword=agresywne%20unikanie%20opodatkowania&cm=SFIRST (dostęp: 2021-06-05). [↑](#footnote-ref-25)
26. M. Tomczyk, *Zasada nullum crimen sine lege certa i jej ograniczenia na tle języka etnicznego*, RPEiS, Rok LXXX – z. 2 – 2018, s.101 i n. , [↑](#footnote-ref-26)
27. I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok.i Pr. 2020, nr 2, s. 84-104, oraz I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016. [↑](#footnote-ref-27)
28. L. Gardocki, *Zagadnienia …,* s. 128 [↑](#footnote-ref-28)