

Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika

Zasada prawa podatkowego

Adam Mariański

2. wydanie



Oficyna

a Wolters Kluwer business

monografie



Prawo jest na naszej stronie!

**www.profinfo.pl
www.wolterskluwer.pl**

- codzienna aktualizacja
- pełna oferta
- zapowiedzi wydawnicze
- rabat na zamówienia zbiorcze
do negocjacji
- uproszczony sposób zakupu e-mailem:
zamowienia.internet@wolterskluwer.pl

Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika

Zasada prawa podatkowego

Adam Mariański

2. wydanie



Oficyna

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

Recenzenci:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Prof. dr hab. Ryszard Mastalski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Wydawca:

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne:

Jerzy Domagała

Skład, łamanie:

Maciej Kielkucki

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN 978-83-264-0650-8

ISSN 1897-4392

2. wydanie

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. (22) 535 80 00, (22) 535 82 00

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	7
Wstęp	9
Rozdział 1	
Prawo podatkowe jako odrębna gałąź prawa	13
1.1. System prawa	13
1.2. Prawo finansowe a przesłanki wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa	15
1.3. Ingerencja norm prawa podatkowego w prawa obywatela	20
1.4. Ochrona praw podatnika we współczesnym świecie – główne tendencje	25
1.5. Wnioski – wyodrębnienie prawa podatkowego a potrzeba ustanowienia zasad chroniących prawa podatnika	40
Rozdział 2	
Zasada prawna – pojęcie oraz znaczenie w wybranych gałęziach prawa	43
2.1. Pojęcie zasady prawnej	43
2.2. Zasady w wybranych gałęziach prawa publicznego	48
2.3. Zasady prawa podatkowego	53
2.4. Wnioski – znaczenie zasad ogólnych prawa podatkowego	66
Rozdział 3	
Zasada <i>in dubio pro tributario</i> w prawie podatkowym	71
3.1. Stanowienie prawa podatkowego – analiza problemów	71
3.2. Stosowanie prawa podatkowego	83
3.3. Podstawy i cele zasady <i>in dubio pro tributario</i> w prawie podatkowym	93
3.4. Wnioski – stan prawa podatkowego a cele zasady <i>in dubio pro tributario</i>	102

Rozdział 4

Zasady postępowania podatkowego

a zasada <i>in dubio pro tributario</i>	105
4.1. Zasady ogólne postępowania podatkowego (administracyjnego)	105
4.2. Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym	129
4.3. Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym	154
4.4. Rozstrzyganie wątpliwości w procesie gromadzenia i rozpatrywania (oceny) materiału dowodowego	173
4.5. Wnioski – rola zasady <i>in dubio pro tributario</i> w postępowaniu podatkowym	190

Rozdział 5

Wykładnia prawa podatkowego a zasada <i>in dubio pro tributario</i>	193
5.1. Rodzaje wykładni prawa a wykładnia prawa podatkowego	193
5.2. Analogia w prawie podatkowym	214
5.3. Wykładnia przepisów szczególnych prawa podatkowego	223
5.4. Rozstrzyganie wątpliwości w procesie wykładni prawa podatkowego	238
5.5. Wnioski – rola zasady <i>in dubio pro tributario</i> w procesie wykładni prawa	248

Rozdział 6

Znaczenie zasady *in dubio pro tributario* w polskim prawie

podatkowym – wnioski <i>de lege ferenda</i>	251
6.1. Ocena obowiązującego stanu prawnego i praktyki jego stosowania	251
6.2. Ustanowienie <i>explicite</i> zasady <i>in dubio pro tributario</i> w ogólnym prawie podatkowym – potrzeba, postać oraz zakres	255

Zakończenie	269
-------------------	-----

Bibliografia	273
--------------------	-----

Wykaz ważniejszych skrótów

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
k.c.	– kodeks cywilny, ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
k.p.a.	– kodeks postępowania administracyjnego, ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)
k.p.c.	– kodeks postępowania cywilnego, ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
k.p.k.	– kodeks postępowania karnego, ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ordynacja podatkowa, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.)
RPO	– Rzecznik Praw Obywatelskich
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny

u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
u.z.p.	– ustawa z dnia z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Z problemem rozstrzygania wątpliwości dotyczących stanu prawnego oraz faktycznego spotykamy się praktycznie każdego dnia w trakcie prowadzenia spraw podatkowych przez organy podatkowe, a następnie kontroli ich decyzji przez sądy administracyjne. W zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego zagadnienie to pojawia się już na wcześniejszym etapie, czyli ustalenia, jakie zachowanie jest zgodne z prawem.

Nakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, czyli zasada *in dubio pro tributario*, ma doniosłe znaczenie praktyczne. Jej stosowanie umożliwia realizację jednego z podstawowych celów prawa w demokratycznym państwie prawa, to jest pewności prawa. Możliwość poznania skutków prawnych działań podejmowanych przez podatnika ma kapitalne znaczenie dla prawidłowego jego stosowania.

W procesie kontroli prawidłowości zadeklarowanego zobowiązania podatkowego zasada *in dubio pro tributario* ma doniosłe znaczenie gwarancyjne. W trakcie gromadzenia oraz oceny dowodów powstaje szereg wątpliwości faktycznych. Także z zasady *in dubio pro tributario* wynika obowiązek zebrania przez organy podatkowe całego materiału dowodowego niezbędnego dla rozstrzygnięcia sprawy, a następnie dokonania prawidłowej jego oceny. Tym samym ma ona być dyrektywą, w jaki sposób należy rozstrzygać wątpliwości powstające w postępowaniu podatkowym.

W polskiej literaturze zagadnienia związane z tą zasadą były poruszane fragmentarycznie. Do chwili opracowania niniejszej rozprawy ukazały się jedynie cztery dotyczące jej opracowania artykułowe. Niewątpliwie nie wyczerpują one tej problematyki, a nawet można stwierdzić, że jedynie ją sygnalizują.

W takiej sytuacji powstała konieczność podjęcia szerszych badań dotyczących tej zasady. W tym celu należało dokonać analizy obowiązujących regulacji prawnych i sformułować postulaty co do miejsca i znaczenia zasady *in dubio pro tributario* w systemie prawa.

Praca ma trzy zasadnicze cele. Pierwszy z nich to dokonanie ustaleń i ocen odnoszących się do stanu prawa podatkowego. Po drugie konieczne jest dokonanie oceny praktyki stosowania prawa, a zwłaszcza w jakim zakresie organy podatkowe oraz sądy administracyjne podejmują rozstrzygnięcia zgodne z zasadą *in dubio pro tributario*. Trzecim celem rozprawy jest sformułowanie wniosków *de lege ferenda* co do potrzeby, postaci oraz zakresu tej zasady w polskim prawie podatkowym.

Sformułowane wyżej cele wyznaczają zakres i układ pracy. W rozdziale pierwszym wskazane zostało miejsce prawa podatkowego w systemie prawa, a także charakter norm tej gałęzi prawa. Po omówieniu postulatów doktryny oraz rozwiązań prawnych dotyczących ochrony praw podatnika we współczesnym świecie przedstawiona została potrzeba ustanowienia zasad ogólnych prawa podatkowego. W drugim rozdziale poruszono zagadnienie pojęcia zasady prawnej oraz jej roli w poszczególnych gałęziach prawa. W rozdziale trzecim poddano analizie proces stanowienia, a następnie stosowania prawa podatkowego. Sformułowane wnioski posłużyły wstępnej ocenie potrzeby i celów zasady *in dubio pro tributario* w polskim prawie podatkowym. Przedmiotem czwartego rozdziału jest funkcjonowanie tej zasady w postępowaniu podatkowym, a rozdziału piątego jej znaczenie w procesie wykładni prawa. Rozważania zawarte w tych częściach rozprawy pozwoliły wysunąć wnioski *de lege ferenda* co do potrzeby ustanowienia *explicite* zasady *in dubio pro tributario* w ogólnym prawie podatkowym, a także jej postaci oraz zakresu.

W tym miejscu muszę poczynić kilka zastrzeżeń co do zakresu oraz metodologii niniejszej rozprawy.

Po pierwsze ogranicza się ona do rozważań dotyczących kształtu i znaczenia jednej zasady mającej wpływ na ochronę praw podatnika: *in dubio pro tributario*. Niemniej dla dokonania tej analizy konieczne jest odwoływanie się do innych zasad ogólnych prawa podatkowego. Jeżeli jednak będą one wskazywane, to tylko w zakresie niezbędnym dla przedmiotu rozważań pracy. W tym zakresie opracowanie nie aspiruje do wyczerpującego omówienia, jakie zasady ogólne funkcjonować powinny w prawie podatkowym, a także jaka jest rola poszczególnych zasad.

Po drugie głównym zadaniem opracowania jest wskazanie obowiązujących regulacji, jak i postulatów *de lege ferenda* co do kształtu zasady *in dubio pro tributario* w krajowym porządku prawnym. Oczywiście zasada ta ma również znaczenie na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Ponieważ kreuje ono własne zasady, w tym także chroniące pra-

wa podatnika, to szczegółowa ich analiza spowodowałaby dużą rozpiętość omawianych zagadnień. Tymczasem celem niniejszej rozprawy jest wskazanie roli tej zasady dla stosowania polskiego prawa podatkowego. Dlatego też problematyka ta podnoszona w doktrynie innych państw będzie prezentowana tylko w zakresie niezbędnym dla wskazania na podobne problemy występujące w innych krajach oraz pokazania współczesnych trendów zmian prawnych dotyczących ochrony praw podatnika.

Po trzecie należy wskazać na najważniejsze założenie językowe. W wielu miejscach rozprawy wskazuję na: prawa podatnika, rozstrzygnięcie dotyczące podatnika, rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika itp. Jest to oczywiście pewne uproszczenie, albowiem analiza i wnioski rozprawy są istotne dla każdego podmiotu, którego dotyczy orzeczenie organu podatkowego, czyli także płatnika, inkasenta, osoby trzeciej oraz następcy prawnego. Tym samym wnioski formułowane w niniejszym opracowaniu znajdują zastosowanie także do tych podmiotów.

W końcu należy podkreślić, że omawiane w pracy zasady postępowania podatkowego mają odpowiednie zastosowanie także do czynności sprawdzających (dział V ordynacji podatkowej) oraz postępowania kontrolnego (dział VI ordynacji). Nie ma jednak potrzeby szczegółowego omawiania tych postępowań, chyba że występujące odrębności mogą mieć znaczenie dla praw podatnika.

Rozdział 1

Prawo podatkowe jako odrębna gałąź prawa

1.1. System prawa

System prawa to ogół norm, jakie obowiązują w określonym czasie w określonym państwie¹. Można także mówić o systemie-typie jako zespole cech charakterystycznych dla porządków prawnych określonego rodzaju (np. prawo kontynentalne, *common law*)².

Jednym z podstawowych podziałów prawa, już od czasów rzymskich, był podział na prawo prywatne i prawo publiczne³. Mimo upływu setek lat podział ten zachowuje w dalszym ciągu aktualność. Co więcej ma on znaczenie dla stanowienia, a następnie stosowania (w tym także wykładni) przepisów należących do tych dwóch części prawa, również prawa podatkowego.

Prawo publiczne odnosi się do interesu państwa (*publicum ius est quod ad statum rei Romanae spectat*), a prawo prywatne dotyczy korzyści poszczególnych jednostek (*ius privatum est quod ad singulorum utilitatem spectat*)⁴. Do tego pierwszego można zatem zaliczyć prawo: konstytucyjne, administracyjne, karne, finansowe, podatkowe, a do drugiego: prawo cywilne, handlowe, rodzinne, wekslowe⁵. Wyróżnia się także trzy wielkie działy prawa: prawo cywilne, karne i administracyjne⁶.

¹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 350.

² L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 77; K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 80.

³ A. Łopatka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1975, s. 259.

⁴ T. Stawiecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996, s. 90.

⁵ W nauce angielskiej nie wyróżnia się podziału na prawo publiczne i prawo prywatne, zob. S. Ekrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1971, s. 136. Jednak w systemie prawa kontynentalnego taki podział jest dokonywany. Zresztą ma on znaczenie dla kształtowania praw i obowiązków stron stosunku prawnopodatkowego. Dlatego też uważam go za przydatny dla dalszych rozważań.

⁶ A. Kucharski, *Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 3, s. 12.

Prawo pozytywne dzieli się na gałęzie. Nie jest to jednak dzieło ustawodawcy, lecz wynik ustaleń dokonywanych w doktrynie prawa⁷. Wyodrębnienie poszczególnych gałęzi prawa kształtowało się w toku jego rozwoju. Konieczności dokonania takiej klasyfikacji należy upatrywać w potrzebach praktyki⁸, ale decydują o tym również względy teoretyczne.

Istnieje wiele tradycyjnie wyodrębnionych gałęzi prawa, jak prawo cywilne czy karne⁹. W ostatnich dziesięcioleciach następuje przyspieszenie procesu podziału prawa na gałęzie, co jest związane między innymi ze zmianami cywilizacyjnymi i nowymi wymogami zarówno wobec władzy publicznej, jak i obywateli¹⁰. Dlatego też ze względu na przyjętą konwencję można uznać, że na przykład prawo rodzinne stanowi odrębną gałąź prawa bądź jest tylko częścią prawa cywilnego¹¹. Należy podzielić pogląd, że wyodrębnienie gałęzi prawa winno następować wtedy, gdy ułatwia to jego stosowanie¹². W takiej sytuacji łatwiej dokonać porządkowania norm tej gałęzi, wskazując na zasady ich stosowania na przykład poprzez wyodrębnienie zasad ogólnych.

Gałęzie prawa obejmują kompleksy norm regulujących stosunki społeczne tego samego rodzaju¹³. Wyodrębnienie danej gałęzi jest możliwe, jeżeli należące do niej normy charakteryzują się w takim stopniu wspólnymi cechami odróżniającymi je od innych norm, że jako całość stanowią przedmiot, o którym można wypowiedzieć jakieś twierdzenia teoretyczne¹⁴. Występują zatem wspólne cechy danej grupy norm, które to cechy pozwalają odróżnić je od innych grup norm¹⁵. Może to dotyczyć: właściwych dla tej gałęzi instytucji prawnych, cech stosunków regulowanych przez te normy, sposobu regulacji, procedur rozstrzygania sprawy, a w końcu i właściwości procesów tworzenia, stosowania i wykładni prawa¹⁶.

⁷ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp...*

⁸ H. Rot, *Kształtowanie systemu prawa*, t. III, Wrocław 1984, s. 10.

⁹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa...*, s. 369.

¹⁰ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp...*

¹¹ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2002, s. 103.

¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 17.

¹³ L. Morawski, *Wstęp...*, s. 85.

¹⁴ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa...*, s. 369 i 370.

¹⁵ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* (w:) *Konstytucja: ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397.

¹⁶ Tamże.

Należy zaznaczyć jednak, że przy próbach precyzyjnego określenia gałęzi prawa zawsze pojawiają się problemy. Wiąże się to między innymi z postępującym wyodrębnianiem się nowych gałęzi prawa w związku ze zmianą stosunków społeczno-politycznych. Także to powoduje trudności w zakreśleniu granic poszczególnych gałęzi prawa.

Wskazane powyżej problemy dotyczą również prawa finansowego oraz wyodrębniających się z niego działów¹⁷. Tym samym w zależności od przyjętej konwencji można rozważać, czy prawo bankowe jest częścią prawa finansowego, czy też stanowi ono oddzielną gałąź prawa¹⁸. Jak się wydaje, najmniej wątpliwości budzi wyodrębnienie prawa podatkowego. Zagadnienie to będzie przedmiotem rozważań następnego rozdziału rozprawy.

1.2. Prawo finansowe a przesłanki wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa

Przez wiele lat wskazywano, że nie powinno budzić większych kontrowersji stwierdzenie, iż prawo finansowe stanowi odrębną gałąź prawa, która powstała z prawa administracyjnego¹⁹. Generalnie można stwierdzić, że prawo finansowe jako gałąź prawa obejmować ma normy regulujące funkcjonowanie finansów publicznych w danym państwie²⁰. Przedmiotem reglamentacji tego prawa są materialne, formalne i ustrojowe aspekty władczego gromadzenia dochodów podmiotów publicznych i ich wydatkowania²¹.

¹⁷ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 10, s. 12 i 13; A. Drwillo, *Stan i kierunki rozwoju polskiego prawa celnego (w:) Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 27.

¹⁸ L. Góral, M. Karlikowska, K. Koperkiewicz-Mordel, *Polskie prawo bankowe*, Warszawa 2000, s. 21; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 17.

¹⁹ A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 43–46; K. Jandy-Jendrośka, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym (w:) System instytucji prawno-finance* PRL, t. I, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 451; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 37; E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1992, s. 25 i n.; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, t. I, Białystok 1993, s. 42 i n.; E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 40.

²⁰ B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 20; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 35; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Łódź 1994, s. 32.

²¹ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 46.

Współcześnie pojawia się problem określenia zakresu prawa finansowego jako odrębnej gałęzi prawa²², zwłaszcza że prawo to od innych odróżnia bardzo szeroki i zróżnicowany zakres regulacji²³. Niektóre z działów prawa finansowego mają charakter interdyscyplinarny, co wynika ze złożoności struktury ich źródeł, na które składają się akty o różnorodnej przynależności gałęziowej²⁴.

Prawo finansowe nie ma także wyraźnie zarysowanych kształtów²⁵. Ponadto cechuje się ono dużą zmiennością obszarów regulacji prawnej²⁶. Pamiętać również należy, że w nowym systemie społeczno-gospodarczym trudno uznać, iż istnieje wewnętrzna spójność między częściami składowymi prawa finansowego²⁷. Nie jest także możliwe wyodrębnienie zasad ogólnych tego prawa²⁸. Było to łatwiejsze w poprzednio funkcjonującej strukturze ustrojowo-politycznej, zwłaszcza wobec szerokiego zakresu regulacji prawnych funkcjonowania przedsiębiorstw uspołecznionych²⁹.

Można zatem twierdzić, że prawo finansowe jako gałąź prawa uległo autodestrukcji³⁰. Poza tym niektóre z części tego prawa mają silne tendencje do wydzielania się jako odrębne gałęzie³¹, co dotyczy zwłaszcza prawa daninowego³², w tym podatkowego³³. Wszystko to stwarza duże problemy przy określeniu prawa finansowego³⁴. Stwierdza się zatem, że skoro

²² B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2006, s. 34.

²³ J. Małecki, *Lex falsa lex non est?* (w:) A. Gomulowicz (red.), J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 63; W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2001, s. 21.

²⁴ K. Koperkiewicz-Mordel, L. Góral, *Prawo bankowe*, Warszawa 1996, s. 24 i 25.

²⁵ A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 44.

²⁶ R. Mastalski, *Prawo finansowe i jego podział*, *Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo* 1992, nr 189, s. 51 i n.

²⁷ B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2003, s. 31.

²⁸ C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 24.

²⁹ N. Gajl, *Prawo finansowe a inne regulacje prawne funkcjonowania przedsiębiorstw uspołecznionych*, *Państwo i Prawo* 1987, z. 1, s. 31–45.

³⁰ B. Brzeziński, *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje* (w:) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999*, red. A. Kostecki, s. 357.

³¹ *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2001, s. 21; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 17.

³² B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 26.

³³ A. Kucharski, *Metodologiczny...*, s. 15.

³⁴ R. Mastalski, *Prawo finansowe...*, s. 51 i n.

trudność powoduje naukowe wyodrębnienie prawa finansowego, to należy je uznać za gałąź prawa jedynie ze względów praktycznych (potrzeby legislacji, nauki i dydaktyki)³⁵. Jest to zatem raczej „luźna federacja” podsystemów prawnych³⁶. Tradycyjnie wskazuje się, że na prawo finansowe składają się: prawo walutowe, prawo dewizowe, prawo budżetowe, prawo daninowe oraz prawo wydatkowe³⁷.

Niektórzy autorzy próbują jednak bronić prawa finansowego jako odrębnej gałęzi prawa³⁸. Wskazują także, że w porównaniu z innymi dziedzinami prawa finansowego autonomiczność prawa podatkowego powinna być na ostatnim miejscu³⁹. Nie wdaję się jednak szerzej w tę dyskusję, albowiem – jak wykażę poniżej – nie budzi wątpliwości, że prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa, a tylko to zagadnienie ma znaczenie dla przedmiotu niniejszej rozprawy. Nie ma zatem potrzeby dokonania dogłębnej analizy problemu istnienia prawa finansowego jako odrębnej gałęzi prawa, a także wyodrębniania się z prawa finansowego innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe.

O ile zatem prawo podatkowe traktowane było przez wiele lat jako jeden z działów prawa finansowego, to obecnie nie budzi już wątpliwości, że jest ono odrębną gałęzią prawa⁴⁰; przesądza o tym przede wszystkim możliwość wyodrębnienia norm prawa podatkowego spośród innych norm prawa finansowego, gdy wskażemy jako kryteria: przedmiot unormowania, budowę tych norm, cechy, sposób oraz cel regulacji stosunków

³⁵ W. Wójtowicz, *Zarys...*, s. 23; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1993, s. 43 i 44.

³⁶ A. Kucharski, *Metodologiczny...*, s. 15; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 22.

³⁷ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2001, s. 25.

³⁸ M. Zdebel, *Prawo finansowe jako dział prawa (w:) Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, red. J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008, s. 57 i n.

³⁹ C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 34; C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 72; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 7, s. 5–10.

⁴⁰ B. Brzeziński, *Recenzja pracy M. Kostowa, Finansowiprawni odnoszenia*, Sofia 1979, Państwo i Prawo 1988, z. 11, s. 134–136; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 41; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 37; A. Kucharski, *Metodologiczny...*, s. 16 i n.; A. Borodo, *Finanse publiczne Rzeczypospolitej Polskiej. Zagadnienia prawne*, Bydgoszcz 2003, s. 23; W. Nykiel, *Autonomia...*, s. 398; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 16; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 145; W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku (w:) Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 231; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48.

społecznych w tych normach prawnych⁴¹. Przemawia za tym również istnienie zasadniczych różnic w samych założeniach i filozofii regulacji prawnej w prawie podatkowym w porównaniu z innymi dziedzinami zaliczanymi do prawa finansowego, a ponadto wyodrębnione źródła prawa oraz własna procedura i wykształcenie własnych instytucji prawnych⁴². Co więcej podnosi się, że w stosunkach prawnych między państwem a obywatelami po raz pierwszy można tak wyraźnie wydzielić gałąź prawa, która stosunki te reguluje⁴³.

O wyodrębnieniu prawa podatkowego jako gałęzi prawa świadczy też istnienie części ogólnej⁴⁴, a także: powstawanie specjalistycznych szkół czy kierunków związanych z tym prawem oraz ich odrębności dla potrzeb dydaktyki akademickiej⁴⁵, samodzielnych zawodów związanych z podatkami (doradcy podatkowi)⁴⁶, czasopism poświęconych zagadnieniom prawa podatkowego⁴⁷, a nawet istnienie specyficznego dla prawa podatkowego nurtu orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego⁴⁸. Wskazuje się także na zasady wykładni prawa podatkowego⁴⁹, do którego to zagadnienia wróć szerzej w dalszych częściach rozprawy.

Proces wyodrębniania prawa podatkowego ma także miejsce w aspekcie międzynarodowym⁵⁰. W pierwszej kolejności dotyczył on umów o uni-

⁴¹ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 24.

⁴² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 41.

⁴³ N. D'Amati (w:) *International Tax Law*, red. A. Amatucci, Kluwer Law International 2006, s. 35–37.

⁴⁴ W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku* (w:) *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 231 i 232.

⁴⁵ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 132.

⁴⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 73, poz. 443 z późn. zm.).

⁴⁷ Na przykład: *Przegląd Podatkowy*, *Prawo i Podatki*, *Monitor Podatkowy*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*.

⁴⁸ W. Konieczny (w:) *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2007, s. 311.

⁴⁹ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo...*, s. 24; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Toruń 2008; M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 9–20; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 127–137.

⁵⁰ H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006; J. Gluchowski, *Międzynarodowe prawo podatkowe* (w:) *System podatkowy, zagadnienia teoretyczno prawne*, *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica* 1992, nr 54, s. 197 i n.

kaniu podwójnego opodatkowania. Jest to oddzielny dział prawa podatkowego mający doniosłe znaczenie praktyczne. W krajach członkowskich Unii Europejskiej zakres prawa podatkowego jest znacznie szerszy. Można wręcz mówić o powstaniu europejskiego prawa podatkowego⁵¹.

Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, proces wyodrębniania się prawa podatkowego ma charakter postępujący⁵². Normy tego prawa można już bez trudu wyodrębnić spośród innych norm prawa finansowego. Stanowią one grupę względnie jednolitą, wyraźnie oddzieloną od innych norm prawa finansowego⁵³. Uprawnione jest zatem twierdzenie, że prawo podatkowe nie tylko stanowi odrębną gałąź prawa, ale co najmniej od kilku lat jako taka gałąź funkcjonuje⁵⁴.

Prawo podatkowe, ze względu na przyjętą metodę regulacji opartej na władztwie i podporządkowaniu, wykazuje znaczące podobieństwo do prawa administracyjnego. Prawo podatkowe – wywodzące się z prawa administracyjnego – pozostaje w dalszym ciągu silnie z nim związane.

Stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym wykazuje się nierównorzędnością, a tym samym podległością jednego podmiotu stosunku – drugiemu, co wynika z władztwa podatkowego⁵⁵. Taki element dominacji organów administracji nad pozostałymi uczestnikami stosunku powoduje, że prawo administracyjne oraz prawo podatkowe mają wiele podobnych cech. Sprawia to także podobny sposób regulacji: brak kodyfikacji, a nawet zasad ogólnych dotyczących całej gałęzi, przy wyodrębnieniu jedynie zasad ogólnych postępowania, poza tym rozdrobnienie norm w wielu aktach prawnych itd.

Związek przedmiotu regulacji prawa podatkowego ze stosunkami społecznymi w sferze gospodarczej skutkuje jednak istotnymi powiązaniem z prawem cywilnym⁵⁶. I to właśnie wzajemne przenikanie się

⁵¹ W. Nykiel, *Podstawowe cechy i zakres prawa podatkowego Unii Europejskiej* (w:) *Europejskie prawo podatkowe. Wybór opracowań*, Łódź 2004, s. 7 i n.; B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International 2001.; W. Nykiel, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej* (w:) *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998.

⁵² B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2001, nr 3/4, s. 33.

⁵³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2002, nr 3, s. 9–11.

⁵⁴ W. Nykiel, *Autonomia...*, s. 398; K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo...*, s. 25; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 13 i n.

⁵⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 20.

⁵⁶ A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 1996, nr 11, s. 3–4.

cech właściwych dla dwóch różnych gałęzi prawa: administracyjnego i cywilnego, powoduje powstawanie nowych instytucji prawnych, które znacząco różnią się od tych, jakie spotyka się w tych dwóch gałęziach prawa⁵⁷. W rezultacie skutkiem realizacji norm prawa cywilnego jest najczęściej powstawanie stanów faktycznych rodzących obowiązek podatkowy.

Prawo podatkowe, podobnie jak prawo administracyjne, wykształciło się znacznie później niż prawo cywilne⁵⁸. Nie ma zatem tak rozwiniętych i ugruntowanych instytucji. Co charakterystyczne też, zarówno prawo administracyjne, jak i prawo podatkowe nie są skodyfikowane⁵⁹. Należy jednak wskazać, że współcześnie dekodifikacja, choćby częściowa, dotyczy nawet tych gałęzi prawa, które co do zasady były uznawane za skodyfikowane. Sztandarowym przykładem może być prawo karne, którego przepisy materialne zawarte są w kilku kodeksach, a inne normy zamieszczone są w poszczególnych ustawach regulujących określone zagadnienia⁶⁰.

1.3. Ingerencja norm prawa podatkowego w prawa obywatela

Nie ma wątpliwości, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego⁶¹, gdzie dominuje interes społeczny⁶². Podział na prawo prywatne i publiczne jest istotny⁶³, ponieważ w prawie prywatnym uruchomienie mechanizmu ochrony prawnej następuje z inicjatywy podmiotu zainteresowanego, a w prawie publicznym inicjatorem tym jest państwo⁶⁴. Prawo podatkowe preferuje zatem interes ogółu. Z drugiej strony powinno to skutkować zwiększoną ochroną podatnika.

⁵⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 21.

⁵⁸ B. Brzeziński, J. Jezierski, *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica 1992, nr 54, s. 155.

⁵⁹ Szeroko na temat kodyfikacji zob. M. Janiszewska, *Postulaty kodyfikacyjne wczoraj i dziś (w:) Prawo wobec współczesności*, t. II, red. P. Woliński, Poznań 2005, s. 97–106.

⁶⁰ Zob. na przykład art. 77–79 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

⁶¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.

⁶² R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 20.

⁶³ J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992.

⁶⁴ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 49; R. Mastalski, *Prawo finansowe...*, s. 54.

Prawo podatkowe jest najbardziej zbliżone do prawa administracyjnego, o czym przesądza jego geneza⁶⁵, a dzieje się to głównie za sprawą podobnej metody regulacji⁶⁶. Stosunek zobowiązaniowy w prawie administracyjnym charakteryzuje się nierównorzędnnością⁶⁷, a tym samym podległością jednego podmiotu wobec drugiego, co wynika z władztwa administracyjnego państwa⁶⁸. Skutkiem takiej regulacji jest wkroczenie państwa w życie społeczne⁶⁹. Stosunek administracyjny charakteryzuje się zatem następującymi cechami⁷⁰:

- a) ma charakter władczy,
- b) powstaje na wyraźnej podstawie prawnej,
- c) ma charakter obowiązkowy,
- d) rozstrzyganie sporów między jednostką a organem administracji następuje przez ten organ w drodze procedury administracyjnej⁷¹.

Jak już wcześniej wskazywałem, tym, co odróżnia prawo podatkowe od prawa administracyjnego, są ściśle związki z prawem cywilnym⁷². Przedmiot regulacji prawa podatkowego związany jest ze zjawiskami sfery obrotu prawnego, a obrót ten odbywa się głównie poprzez wykorzystanie instytucji cywilnoprawnych⁷³. Tym samym realizacja norm prawa cywilnego najczęściej skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego⁷⁴. Istotny jest tu fakt, że w konsekwencji istnienia autonomii prawa podatkowego skutki różnych zdarzeń są rozpatrywane wyłącznie na gruncie prawa podatkowego⁷⁵. Prawo podatkowe ingeruje zatem silnie w swobodę umów, albowiem niekorzystne konsekwencje podatkowe mogą skłaniać strony umowy do innego ukształtowania ich stosunku prawnego.

⁶⁵ R. Mastalski, *Autonomia...*, s. 13.

⁶⁶ M. Ofiarska, *Związki prawa finansowego i nauki prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi* (w:) A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999*, s. 372.

⁶⁷ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 1996, s. 19.

⁶⁸ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 30 i 31.

⁶⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 20.

⁷⁰ E. Ura, E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2001, s. 39.

⁷¹ J. Starościk, *Stosunek administracyjnoprawny* (w:) T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 28.

⁷² R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, *Przegląd Podatkowy* 2003, nr 10, s. 12; P. Lewkowicz, *Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym* (w:) A. Kostecki (red.), *Prawo...*, s. 91–95.

⁷³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 27.

⁷⁴ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 16 i 17.

⁷⁵ A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego* (w:) A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe...*, s. 71.

Ustawodawca winien jednak tak kształtować normy prawa podatkowego, aby nie ingerować w istniejące instytucje cywilnoprawne, a zwłaszcza cele ich utworzenia⁷⁶. Tym samym przepisy prawa podatkowego nie powinny wpływać na obrót cywilnoprawny. Oznacza to, że normy te winny mieć w jak najmniejszym stopniu charakter norm ingerencyjnych.

Ze względu na przedmiot rozważań niniejszej części rozprawy należy zwrócić uwagę, że w procesie karnym funkcjonują – podobne do obowiązujących lub postulowanych zasad prawa podatkowego – zasady ochrony praw jednostki. Wskazanie na tę gałąź prawa jest o tyle uzasadnione, że jej normy, podobnie jak normy prawa podatkowego, mają charakter ingerencyjny⁷⁷ – istotą prawa podatkowego jest bowiem „legalne odbieranie obywatelom własności”⁷⁸. Oczywiście należy pamiętać, że podatek stanowi konstytucyjny obowiązek jednostki, a nie karę. Niemniej normy prawa podatkowego, podobnie jak normy prawa karnego, silnie ingerują w sferę wolności człowieka⁷⁹. Ze względu na podobny charakter prawa ingerencyjnego, dogmatyka prawa podatkowego również nastawiona jest na ochronę i gwarantowanie praw obywatela w stosunku do państwa⁸⁰. Oznacza to, że zakres ingerencji musi być wyraźnie określony. Konsekwencją tego są większe wymagania stawiane przepisom prawa podatkowego, które winny charakteryzować się wyjątkową precyzją⁸¹. Ma to również znaczenie w procesie dokonywania wykładni prawa, w tym zwłaszcza w rozstrzyganiu wątpliwości na korzyść obywatela⁸².

Zbliżony zakres oddziaływania tych norm wpływa na konieczność ustanowienia podobnych, aczkolwiek odpowiednio skonstruowanych dla poszczególnych gałęzi prawa, zasad zarówno już obowiązujących, jak i postulowanych w doktrynie. Dotyczy to zarówno prawa materialnego (nakaz poszukiwania wykładni korzystniejszej dla oskarżonego – podatni-

⁷⁶ R. Mastalski, *Autonomia...*, s. 14.

⁷⁷ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 10; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica 1992, nr 54, s. 135; B. Brzeziński, *Rozstrzyganie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255.

⁷⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 123.

⁷⁹ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 28.

⁸⁰ M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4, s. 9.

⁸¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 28.

⁸² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 416.

ka)⁸³, jak i postępowania dowodowego (zasada domniemania niewinności oskarżonego – domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej, ciężar dowodowy, rozstrzyganie wątpliwości faktycznych)⁸⁴.

Niewątpliwie ochrona praw jednostki w procesie kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego odpowiadać powinna standardom wyższym niż w innych gałęziach należących do szeroko rozumianego prawa publicznego. Wydaje się wręcz, że w prawie podatkowym winny obowiązywać zasady będące swego rodzaju odpowiednikami zasad ogólnych prawa karnego. Rzecz jasna konstruując te zasady, a następnie realizując je w procesie stosowania prawa podatkowego, należy pamiętać o odmiennościach tych dwóch gałęzi, w tym zwłaszcza zakresu ich stosowania. Podatek jest normalnym przejawem życia, a prawodawca jest zainteresowany jak najszerszym jego zakresem. Kara jest natomiast wyjątkiem i ustawodawca nie jest zainteresowany jak najszerszym jej stosowaniem. W rzeczy samej ideałem byłoby społeczeństwo bez kar, co nie jest już możliwe w odniesieniu do podatku. Niemniej charakter norm ingerencyjnych wpływa na postulaty ustanowienia podobnych, aczkolwiek nie identycznych co do swojej roli i zakresu, zasad ogólnych chroniących adresatów norm prawnych tych gałęzi prawa.

Korelatem zasady domniemania niewinności jest, przynajmniej w pewnym zakresie, wynikająca z art. 21 § 2 oraz § 3 ordynacji podatkowej zasada domniemania wysokości podatku wynikającego z rzetelnie i prawidłowo wypełnionej deklaracji podatnika⁸⁵. Podobne zasady obowiązują w odniesieniu do zobowiązań powstających w wyniku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 5 o.p., jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym.

⁸³ Normy o charakterze ingerencyjnym winny być tak wykładane, aby rozstrzygać wątpliwości na korzyść obywatela – B. Brzeziński, *Rozstrzyganie...*, s. 255.

⁸⁴ Szerzej A. Mariański, *O potrzebie wzmocnienia ochrony prawnej podatnika w trakcie postępowania podatkowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2008, nr 1, s. 50 i 51.

⁸⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 39.

W tym miejscu należy jedynie zasygnalizować, że odpowiednikiem zasady *in dubio pro reo* będzie zasada *in dubio pro tributario*, a odpowiednikiem zasady prawa karnego *nullum crimen sine lege* winna być w prawie podatkowym zasada *nullum tributum sine lege*⁸⁶.

Charakter norm prawa podatkowego silnie wpływa na obowiązki związane z przyzwotą legislacją. Przepisy prawa podatkowego jako skierowane do ogółu obywateli muszą cechować się przejrzystą i jasną konstrukcją, tak aby zapewnić możliwość ich powszechnego rozumienia. Tymczasem jedną z istotnych cech współczesnego prawa podatkowego jest jego złożoność. Prowadzi to do powiększającej się niepewności podatnika co do jego sytuacji prawnopodatkowej⁸⁷.

Warto zresztą zwrócić uwagę, że naruszenie norm prawa podatkowego może prowadzić do odpowiedzialności karnej skarbowej. W takiej sytuacji należy także rozstrzygnąć, jak daleko winna sięgać restrykcyjność prawa karnego, jeżeli normy prawa podatkowego są niejasne bądź nie charakteryzują się dostateczną określonością i precyzją⁸⁸. Co więcej w polskiej praktyce organów podatkowych istnieje swego rodzaju „domniemanie złej wiary” podatnika⁸⁹, co prowadzi do wdrażania odpowiedzialności karnej skarbowej w większości sytuacji stwierdzonych uchybień przepisom podatkowym⁹⁰.

Na zakończenie niniejszej części rozprawy należy wskazać na istnienie rozbieżności interesów stron stosunków regulowanych przez prawo podatkowe⁹¹, co prowadzi do powstania konfliktów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi⁹². Ważnym zadaniem zarówno ustawo-

⁸⁶ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica 1992, nr 54, s. 135; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 57; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 49.

⁸⁷ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 124.

⁸⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo (...)?*, cz. III, *Prawo i Podatki* 2008, nr 1, s. 25; M. Śpiewak, *Ochrona podatnika przed karnymi skarbowymi konsekwencjami niejasności prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 2, s. 34; A. Mariański, *Zasady prowadzenia ksiąg przez doradcę podatkowego w świetle jego obowiązków oraz odpowiedzialności*, *Przegląd Podatkowy* 2006, nr 12, s. 48–52.

⁸⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników?*, cz. II, *Prawo i Podatki* 2007, nr 12, s. 3.

⁹⁰ Taka tendencja dotyczy nawet sytuacji, gdy podatnicy sami stwierdzili uchybienia i dokonali stosownych korekt deklaracji wraz ze złożeniem tzw. czynnego żalu. Szerzej A. Mariański, S. Kubiak, *Złożenie deklaracji podatkowej po terminie a odpowiedzialność karno-skarbowa*, *Doradca Podatkowy* 2008, nr 2, s. 37 i 38.

⁹¹ B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 123.

⁹² P. Karwat, *Eliminacja „złych nawyków” w stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego a ochrona praw podatnika*, *Prawo i Podatki* 2008, wydanie specjalne nr 4, s. 13.

dawcy, jak i organów podatkowych jest zapewnienie równowagi między obywatelem a państwem⁹³. Prawo podatkowe będzie akceptowalne, a tym samym sprawnie stosowane tylko wtedy, gdy podatnicy będą mogli poznać konsekwencje swoich działań, a następnie uzyskają stosowne wsparcie w wykonaniu nałożonych na nich obowiązków podatkowych.

Powyższe uwagi mają istotne znaczenie dla dalszych rozważań niniejszej rozprawy. Jak wskazać w następnych rozdziałach, prawo podatkowe jest młodą gałęzią prawa, a zatem obarczone jest szeregiem wad i niedoskonałości. Wszystkie te uwarunkowania, w zestawieniu z praktyką stosowania prawa podatkowego, będą rzutować na wnioski końcowe niniejszej rozprawy.

1.4. Ochrona praw podatnika we współczesnym świecie – główne tendencje

W poprzednim podrozdziale pracy scharakteryzowałem prawo podatkowe jako gałąź prawa, którego normy silnie ingerują w prawa jednostek. Taka sytuacja jest zauważana we współczesnym świecie i stanowi przyczynę podjęcia różnego rodzaju inicjatyw w celu zwiększenia ochrony praw jednostki.

Potrzeba wprowadzenia zasad chroniących prawa podatnika związana jest ze stosowaniem metody samoobliczenia podatku⁹⁴. Na podmiotach prawa innych niż organy podatkowe spoczywają obowiązki w zakresie znajomości prawa, przejawiające się w konieczności dostosowania swojego zachowania do brzmienia ustaw, a także ich wykonywania w procesie ustalania stanu faktycznego i jego subsumcji do stanu prawnego⁹⁵ oraz spełniania innych ciężarów instrumentalnych. Tym samym to na podatnika (płatnika) nałożony jest obowiązek analizy jego sytuacji prawnopodatkowej i prawidłowego obliczenia i odprowadzenia podatku⁹⁶. Podatnik musi zatem ocenić, czy w konkretnej sytuacji ma prawo do ulgi podatkowej, czy też może zaliczyć dany koszt do kosztów uzyskania przychodów. Organy podatkowe dokonują następnie kontroli prawidłowości rozlicze-

⁹³ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2005, nr 2, s. 25.

⁹⁴ A. Brzezińska, *Karta Praw Podatnika w Australii*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, nr 2-3, s. 119-127.

⁹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu...*, s. 38.

⁹⁶ J. Leńczuk, *Instrumenty ochrony dochodów publicznych (w:) Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera*, Roczniki Nauk Prawnych 1998, t. VIII (zeszyt specjalny), s. 70.

nia podatkowego. Ryzyko popełnienia błędu w interpretacji prawa, a następnie dokonania odpowiedniej subsumcji stanu faktycznego do określonej normy prawnej obciąża podatnika⁹⁷.

Uzasadnione jest zatem przekazywanie podatnikowi określonych praw, które będą równoważyć relacje między nim a administracją publiczną⁹⁸. Ma to służyć przede wszystkim zapewnieniu realizacji zasady, że podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa⁹⁹. Nie powinien zatem zapłacić ani mniej, ani więcej.

Z tychże przyczyn w trakcie procesu samoobliczenia podatku, a także kontroli tego procesu dokonywanej przez organy podatkowe, we wszystkich demokratycznych systemach prawnych zauważa się istotną rolę zasad chroniących podatnika przed dowolnością działania organów administracji publicznej¹⁰⁰. Znaczna część tych gwarancyjnych reguł wynika zresztą z podstawowych praw obywateli, ale niektóre z nich mają szczególne funkcje w zakresie prawa podatkowego.

Prawa obywateli, a tym samym także podatników, chronione są na trzech różnych poziomach: ponadnarodowym, konstytucyjnym oraz zwykłego ustawodawstwa krajowego.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że podstawowe prawa jednostki wobec państwa wynikają z europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (dalej: europejska konwencja, konwencja)¹⁰¹. Zagadnienia podatkowe wiążą się jedynie z kilkoma przepisami konwencji. Są to przede wszystkim: prawo do słusznego procesu (art. 6 konwencji); prawo do poszanowania życia prywatnego (art. 8 konwencji); zakaz dyskryminacji (art. 14 konwencji); prawo do poszanowania własności prywatnej (art. 1 protokołu dodatkowego nr 1). Standardy ochrony praw jednostki wynikają także z międzynarodowych paktów praw człowieka¹⁰².

⁹⁷ D. Bentley, *Formulating a Taxpayers' Charter of Rights: Setting the Ground Rules*, Australian Tax Review, 1996, nr 9, s. 100.

⁹⁸ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2005, nr 1, s. 9 i 10.

⁹⁹ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi...*, s. 25.

¹⁰⁰ Pierwsze seminarium na ten temat zostało zorganizowane w 1987 r. przez International Fiscal Association. Zob. International Fiscal Association, *Taxation and Human Rights*, Rotterdam 1988.

¹⁰¹ A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 1/2, s. 9–49.

¹⁰² Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167 i 168.

Konwencje te, a zwłaszcza europejska konwencja, wywarły znaczący wpływ na ustawodawstwa krajów, które ją ratyfikowały. Zobrazowaniu, jakie znaczenie ma ta konwencja, może posłużyć przykład krajów, które późno dokonały jej przyjęcia. W krajach *common law*, takich jak Wielka Brytania¹⁰³, dla transformacji umowy międzynarodowej do krajowego porządku prawnego wymagana jest specjalna ustawa wprowadzająca¹⁰⁴. Nastąpiło to niemal 50 lat po ratyfikowaniu konwencji¹⁰⁵. Do tego momentu nie było możliwe bezpośrednie odwoływanie się do jej postanowień¹⁰⁶. Ustawa wprowadzająca nakazuje stosowanie konwencji. Dotyczy to nawet obowiązku dokonywania wykładni prawa stanowionego w taki sposób, aby zapewnić jego zgodność z konwencją¹⁰⁷. Doświadczenia Wielkiej Brytanii wskazują, że nawet po 50 latach funkcjonowania konwencji przepisy krajowe państwa o rozwiniętej tradycji praworządnego działania organów administracji mogą nie zapewniać należytych standardów ochrony jednostki.

W innych krajach wpływ konwencji na prawa podatników ma różny charakter i zakres¹⁰⁸. W szczególności uzależnione jest to od czasu związania danego kraju postanowieniami konwencji, a także stopnia ich znajomości i umiejętności ich wykorzystania przez krajowych prawników¹⁰⁹. Ponadto w wielu krajach ochrona praw podatnika realizowana jest silniej na poziomie konstytucyjnym. W znacznej części konstytucji krajów europejskich znalazły się postanowienia podobne do zawartych w konwencji. Taka sytuacja ma na przykład miejsce w Austrii¹¹⁰, Niemczech¹¹¹ i Hiszpanii¹¹². W innych państwach mamy do czynienia z kolei z silniejszym odwoływaniem się do konwencji niż do postanowień krajowych konstytucji. Na przykład w Holandii sądy krajowe nie mają prawa badać zgodności ustaw

¹⁰³ P. Backer, *United Kingdom*, *European Taxation* 2001, nr 12, s. 588–598.

¹⁰⁴ A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja...*, s. 24–29.

¹⁰⁵ Wielka Brytania ratyfikowała konwencję w 1951 r., a ustawa *The Human Rights Act* weszła w życie w 2000 r.

¹⁰⁶ P. Backer, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2000, nr 4, s. 211–216; J. Peacock, F. Fitzpatrick, *The impact of the Human Rights Act 1988 in Tax Field*, *British Tax Review* 2000, nr 4, s. 202 i n.

¹⁰⁷ P. Backer, *Taxation and the European Convention...*, s. 215.

¹⁰⁸ P. Backer, *Taxation and the European Convention on Human Rights in the Domestic Law of the Council of Europe Countries. Introduction*, *European Taxation* 2001, nr 12, s. 459 i n.

¹⁰⁹ Tamże.

¹¹⁰ T. Polivanova-Rosenauer, *Austria*, *European Taxation* 2001, nr 12, s. 461 i n.

¹¹¹ W. Oepen, G. Partmann, *Germany*, *European Taxation* 2001, nr 12, s. 516 i n.

¹¹² M.T.S. Roch, Y.M. Muñoz, *Spain*, *European Taxation* 2001, nr 12, s. 567 i n.

z konstytucją, ale mogą sprawdzić zgodność ustawy krajowej z ratyfikowanym traktatem międzynarodowym.

Konwencja europejska została tak skonstruowana, że wymusza zmiany ustawodawstwa poszczególnych państw. Strona może bowiem zażądać ochrony wynikającej z konwencji dopiero po wyczerpaniu krajowych środków zaskarżenia¹¹³. Tym samym kontrola sprawowana przez Europejski Trybunał Praw Człowieka ma charakter jedynie pomocniczy. Pojawia się ona dopiero wtedy, gdy przepisy prawa krajowego nie zapewniają należytej ochrony praw człowieka i wolności obywatelskich wskazanych w konwencji.

Oczywiście konwencja nie gwarantuje jakichkolwiek szczególnych praw i wolności podatnika. Jednakże podatnik jako obywatel korzysta w sprawach podatkowych z ochrony przewidzianej w konwencji¹¹⁴. Zakres tej ochrony nie jest jednak pełny, albowiem nie wszystkie postanowienia konwencji znajdują bezpośrednie odniesienie do spraw podatkowych.

Rozpatrując postanowienia konwencji w pierwszej kolejności należy wskazać, że Europejski Trybunał Praw Człowieka uznał¹¹⁵, iż spory podatkowe co do zasady nie korzystają z ochrony przewidzianej w art. 6 ust. 1 konwencji¹¹⁶, który stanowi o prawie do rzetelnego procesu. Skutkuje to brakiem możliwości objęcia podatnika bezpośrednią ochroną wynikającą z art. 6 konwencji. Mimo to standardy tam ustanowione wpływają na powinność ustanowienia podobnych gwarancji w polskich przepisach regulujących postępowanie podatkowe oraz sądownoadministracyjne.

Art. 6 konwencji znajduje jednak zastosowanie w sprawach podatkowych, jeżeli skutki wynikające ze sprawy podatkowej powodują naruszenie praw obywatelskich bądź odpowiedzialność karną¹¹⁷, a także do zobowiązań z tytułu ubezpieczeń społecznych¹¹⁸. Jako przykład takiej sprawy podatkowej, korzystającej z ochrony przewidzianej w art. 6 konwencji, może posłużyć sprawa dotycząca wieloletniego procesu o odszko-

¹¹³ M.A. Nowicki, *Wokół Konwencji Europejskich*, Kraków 2000, s. 36–38.

¹¹⁴ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 98.

¹¹⁵ Sprawa 44759/98 *Ferrazini v. Italy*.

¹¹⁶ M. Balcerzak, A. Zalaśiński, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2002, nr 1, s. 27–44.

¹¹⁷ J. Peacock, F. Fitzpatrick, *The impact...*, s. 206 i n.

¹¹⁸ P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2000, nr 4, s. 229.

dowanie, które wynikało ze szkody powstałej w wyniku rozstrzygnięcia podatkowego¹¹⁹. Z kolei w sprawie *Basic v. Austria* przyznano ochronę na podstawie omawianego postanowienia konwencji w sprawie dotyczącej oszustwa celnego i związanej z nim odpowiedzialności karnej¹²⁰. Rozumienie sprawy karnej na gruncie konwencji ma swoiste znaczenie i można w uproszczeniu przyjąć, że obejmuje także sankcje podatkowe¹²¹.

Jeżeli zatem art. 6 konwencji znajduje zastosowanie do spraw podatkowych, to w takiej sytuacji przedmiotem skargi najczęściej są: rozsądny czas trwania procesu, prawo do sądu, prawo do niezależnego i bezstronnego sądu, prawo do publicznego wysłuchania, prawo do milczenia oraz prawo do pomocy prawnej.

Na gruncie postanowień europejskiej konwencji zapadło ponad 250 orzeczeń dotyczących spraw podatkowych. Wskazuje to na istotne znaczenie tego traktatu dla ochrony praw podatnika. Przy czym orzecznictwo to dotyczy postanowień konwencji, które nie są charakterystyczne tylko dla praw podatnika, lecz obejmują prawa każdego obywatela wobec władzy publicznej. Chodzi tutaj o gwarancje procesowe strony postępowania, ochronę prawa do prywatności, prawo do poszanowania prywatności oraz zakaz dyskryminacji¹²².

Postanowienia europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności¹²³ stanowią najskuteczniejszy system ochrony praw obywatelskich. Jak wskazałem powyżej, w pewnym zakresie dotyczy to także spraw podatkowych. Żaden inny traktat międzynarodowy nie wywarł takiego wpływu na ochronę praw obywatelskich, zwłaszcza w zakresie praw obywatela wobec administracji publicznej. W szczególności takiego znaczenia nie ma Międzynarodowy pakt praw obywatelskich i politycznych¹²⁴. Również takiej roli nie odgrywa Amerykańska konwen-

¹¹⁹ Sprawa 11760/85 *Editionis Periscope v. France*.

¹²⁰ Sprawa 29800/96.

¹²¹ Jest to pewne uproszczenie, bowiem organy strasburskie prezentowały w tej sprawie różne podejście. Zasadniczo uznawały nałożenie sankcji podatkowej za sprawę karną, jeżeli była ona „odpowiednio” wysoka. Zob. także: B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, Nr 1, s. 25.

¹²² Bardzo dokładnie orzecznictwo dotyczące spraw podatkowych w odniesieniu do poszczególnych postanowień konwencji opisuje P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2000, nr 4, s. 211–269.

¹²³ R. Hliwa, *Model ochrony praw człowieka w systemie Rady Europy. Mechanizmy Europejskiej Konwencji o Ochronie praw Człowieka i Podstawowych Wolności* (w:) L. Wiśniewski (red.), *Ochrona praw człowieka w świecie*, Bydgoszcz–Poznań 2000, s. 192 i n.

¹²⁴ Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167.

cja o ochronie praw człowieka¹²⁵, mimo podobnych możliwości złożenia indywidualnej skargi do specjalnej komisji i trybunału praw człowieka¹²⁶.

Podkreślenia wymaga, że powyższe międzynarodowe traktaty dotyczą praw i wolności obywatelskich. Nie odnoszą się one bezpośrednio do szczególnego rodzaju praw obywatelskich, czyli praw podatnika. Nie zmienia to faktu, że mają one znaczenie także dla ochrony praw podatnika wobec władzy publicznej. Należy także wskazać, że większość z praw regulowanych tymi traktatami stanowi swego rodzaju standard ochrony praw obywatelskich, w tym także w zakresie ochrony praw podatnika. Nie umniejsza to rzecz jasna ich roli w tym obszarze. Z drugiej jednak strony nie można także przeceniać ich znaczenia. Wydaje się, że w zakresie spraw podatkowych wymagana jest większa ochrona niż tylko przewidziana w powyżej przywołanych konwencjach.

W tym kontekście warto także wspomnieć, że minimalne standardy ochrony praw jednostki w postępowaniu przed organami administracji, czyli także podatnika, zostały wyznaczone w rezolucji Komitetu Rady Ministrów Rady Europy z dnia 29 września 1997 r. o ochronie jednostki w sprawach rozstrzyganych aktami organów administracji. Rezolucja wymienia pięć fundamentalnych zasad ochrony prawa strony w postępowaniu administracyjnym: prawo do wysłuchania, dostęp do informacji, wsparcie i reprezentacja, przedstawienie uzasadnienia, prawo do uzyskania informacji o środkach zaskarżenia¹²⁷. Przy czym zasady te, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, stanowią kanon każdej nowoczesnej procedury administracyjnej i są nie tylko oczywiste, ale wręcz banalne¹²⁸. Wszystkie te prawa są ustanowione w polskich regulacjach zarówno ogólnego postępowania administracyjnego, jak i postępowania podatkowego.

Na zakończenie rozważań o międzynarodowych aktach prawnych, które mają znaczenie dla ochrony praw podatnika, warto wspomnieć o Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską¹²⁹. Traktat ten zawiera szereg swobód w ramach Wspólnoty (pracy, świadczenia usług, przepływu kapitału

¹²⁵ Otwarta do podpisu w San Jose, Costa Rica 22 listopada 1969 r.

¹²⁶ P. Olavarrieta, *Taxation and Human Rights. Mexico and some other Latin American countries* (w:) *Taxation and Human Rights, Seminar held in Brussels in 1987 during the 41st Congress of the International Fiscal Association*, s. 21–30.

¹²⁷ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 1, s. 18.

¹²⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1998, s. VI i VII.

¹²⁹ B. Brzeziński, *Koncepcja praw...*, s. 23.