

POROZUMIENIA W PRAWIE PODATKOWYM

**HORYZONTALNE METODY
DETERMINACJI POWINNOŚCI
PODATKOWEJ**

Adam Nita

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE
NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ

Anna Drywa

KONTROLA PODATKOWA, SKARBOWA I CELNA.

WYZWANIA TEORII I PRAKTYKI

Tomasz Nowak, Aleksandra Sędkowska,
Przemysław Malinowski

PODATKI A ETYKA

Andrzej Gomułowicz

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH

Bogumił Pahl

OPODATKOWANIE DOCHODÓW KAPITAŁOWYCH OSÓB FIZYCZNYCH

Anna Maria Panasiuk

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I CELNEGO

– STABILNOŚĆ I ZMIANA

Wojciech Morawski

REGULACJE W ZAKRESIE PRAWA CELNEGO I PODATKU
AKCYZOWEGO PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ.

DOŚWIADCZENIA I PERSPEKTYWY

redakcja naukowa

Piotr Stanisławiszyn, Tomasz Nowak

OPODATKOWANIE PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI

Ewelina Bobrus

ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

UNII EUROPEJSKIEJ

Dariusz Gibasiewicz

WPROWADZANIE TOWARÓW NA OBSZAR CELNY UNII EUROPEJSKIEJ

Karol Piech

POROZUMIENIA W PRAWIE PODATKOWYM

**HORYZONTALNE METODY
DETERMINACJI POWINNOŚCI
PODATKOWEJ**

Adam Nita



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Publikacja dofinansowana przez Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Jagiellońskiego

Stan prawny na 1 czerwca 2014 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Maź

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Rybczyńska

Łamanie
Wolters Kluwer

Układ typograficzny
Marta Baranowska

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

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN 978-83-264-3369-6

ISSN 1897-4392

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Wstęp / 13

Rozdział 1

Metody kształtowania stosunków prawnych – założenia teoretyczne / 19

- 1.1. Pojęcie stosunku prawnego – stosunek prawny a norma prawna / 19
- 1.2. Teoretyczne koncepcje relacji zachodzących pomiędzy naturalnymi stosunkami społecznymi i stosunkami prawnymi / 25
- 1.3. Wertykalne oraz horyzontalne metody kształtowania prawa / 30
- 1.4. Typy stosunków prawnych i ich wyróżniki / 36

Rozdział 2

Granice horyzontalnej determinacji powinności podatkowych / 41

- 2.1. Zasady kształtowania stosunków podatkowoprawnych / 41
 - 2.1.1. Pojęcie stosunku podatkowoprawnego / 41
 - 2.1.2. Wpływ podatkowego stanu faktycznego na zaistnienie stosunku podatkowoprawnego / 44
- 2.2. Kryteria sprawiedliwego obciążenia podatkowego / 51
 - 2.2.1. Ekonomiczne determinanty stosunków podatkowoprawnych / 51
 - 2.2.2. Ewolucja wyróżników sprawiedliwego opodatkowania / 56
 - 2.2.3. Współczesne podstawy sprawiedliwego obciążenia podatkowego / 62

- 2.3. Uwarunkowania horyzontalnego kształtowania stosunków podatkowoprawnych / **69**
 - 2.3.1. Geneza konsensualnych form działania w prawie publicznym / **69**
 - 2.3.2. Formy komunikacyjnej determinacji stosunków prawnych w prawie administracyjnym / **74**
 - 2.3.3. Przejawy kształtowania treści powinności podatkowych w oparciu o element porozumienia / **81**

Rozdział 3

Przedwymiarowe ustalenia oddziałujące na treść zobowiązania podatkowego / 91

- 3.1. Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej / **91**
 - 3.1.1. Miejsce opcji podatkowych (wyborów podatkowych) wśród sposobów horyzontalnej determinacji stosunku podatkowoprawnego / **91**
 - 3.1.2. Charakterystyka opcji podatkowych / **92**
 - 3.1.2.1. Wyznaczniki wyboru podatkowego / **92**
 - 3.1.2.2. Rodzaje wyborów podatkowych i ich specyfika / **96**
 - 3.1.2.3. Konsekwencje dokonania wyboru podatkowego / **102**
 - 3.1.2.4. Relacja wyboru podatkowego do zwolnienia i ulgi podatkowej / **109**
- 3.2. Porozumienia co do treści podatkowego stanu faktycznego i prawa / **117**
 - 3.2.1. Istota przedwymiarowych porozumień podatkowych / **117**
 - 3.2.2. Przedwymiarowe porozumienia podatkowe jako narzędzie wspierania planowania podatkowego / **118**
 - 3.2.2.1. Pojęcie i rodzaje planowania podatkowego / **118**
 - 3.2.2.2. Przejawy planowania podatkowego dokonywanego przed realizacją podatkowego stanu faktycznego / **120**
 - 3.2.2.3. Granice unikania opodatkowania jako instrumentu planowania podatkowego / **126**

3.2.2.4. Oddziaływanie przedwymiarowych porozumień
podatkowych na planowanie podatkowe
podatnika / 136

Rozdział 4

**Współdziałanie stron stosunku podatkowoprawnego w procesie
wymiaru podatku / 146**

- 4.1. Płaszczyzny wymiarowych porozumień podatkowych / 146
 - 4.1.1. Wzmocniona współpraca stron stosunku
podatkowoprawnego / 146
 - 4.1.2. Problem dopuszczalności kształtowania wysokości
zobowiązania podatkowego w wyniku dwustronnych
ustaleń / 148
- 4.2. Przesłanki udziału podatnika w procesie wymiaru
podatku / 154
 - 4.2.1. Deklaracja podatkowa jako instrument
komunikatywnego kształtowania wysokości
zobowiązania podatkowego / 154
 - 4.2.2. Porozumienia wymiarowe inspirowane
przez ustawodawcę / 157
- 4.3. Wymuszona współpraca w procesie wymiaru podatku / 165
 - 4.3.1. Przejawy wymuszonej współpracy / 165
 - 4.3.2. Prawne motywy wymuszonej współpracy / 166
 - 4.3.3. Ocena legalności skłaniania podatnika
do współdziałania w procesie wymiaru podatku / 173

Rozdział 5

**Powymiarowe porozumienia dłużnika i wierzyciela
podatkowego / 186**

- 5.1. Motywy powymiarowych przekształceń stosunku
podatkowoprawnego / 186
- 5.2. Porozumienia poprzedzające uznaniowe decyzje
podatkowe / 189
 - 5.2.1. Istota uznaniowych rozstrzygnięć w sprawach
podatkowych / 189
 - 5.2.2. Porozumienia dotyczące kierunkowych dyrektyw
wyboru konsekwencji / 194
 - 5.2.3. Dialog w zakresie rozstrzygnięcia w sprawie
rozstrzyganej decyzją uznaniową / 197

- 5.3. Porozumienia związane z efektywnym wygaśnięciem
zobowiązania podatkowego / **204**
 - 5.3.1. Komunikowanie się w procesie przenoszenia własności
rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległy
podatek / **204**
 - 5.3.2. Inne porozumienia dotyczące efektywnego wygaśnięcia
zobowiązania podatkowego / **210**
- Zakończenie / **215**
- Bibliografia / **221**

Wykaz skrótów

Akty prawne

k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121)
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.)
niemiecka Ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 16 marca 1976 r. – Abgabenordnung (tekst jedn.: BGBl. I 2002, poz. 3866 z późn. zm.)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
p.p.s.a.	ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
u.d.j.s.t.	ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.)
u.p.a.	ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752)

- u.p.c.c.** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)
- u.p.d.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.)
- u.p.s.d.** ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.z.o.p.** ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387)
- u.z.p.d.f.** ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

Czasopisma, publikatory

- AföR** Archiv für öffentliches Recht
- AöR** Archiv des öffentlichen Rechts
- AUWr.** Acta Universitatis Wratislaviensis
- BB** Betriebs-Berater
- BGBI.** Bundesgesetzblatt

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZuWB	Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter
Dz. U.	Dziennik Ustaw
EP	Edukacja Prawnicza
FR	Finanz-Rundschau für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
GP	Głos Prawa
IeL	Ius er Lex
IS	Internationales Steuerrecht
ITLR	International Tax Law Raports
KPP	Kwartalnik Prawa Podatkowego
Mon. Pod.	Monitor Podatkowy
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NYULR	New York University Law Review
NZfV	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
OTK ZU	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPP	Przegląd Prawa Publicznego
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
StuW	Steuer und Wirtschaft
TNI	Tax Notes International
VA	Verwaltungs Archiv
VTR	Virginia Tax Review

Inne

LEX	System Informacji Prawnej LEX
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Posługiwanie się określeniem „porozumienia w prawie podatkowym” może budzić wątpliwości, a nawet sprzeciw. Niewzruszonym kanonem polskiego prawa podatkowego jest bowiem to, że powinność podatkowa powstaje w jeden sposób – na skutek urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego określonego w ustawie podatkowej. Wykluczone jest zatem zawieranie porozumień, na mocy których kreowane byłyby obowiązek i zobowiązanie podatkowe. Jak się wydaje, taki model determinacji powinności podatkowej kształtuje także pogląd na wszelkie przejawy komunikowania się w prawie podatkowym, sprawiając, że powszechnie przyjmuje się, iż w tej dziedzinie prawa nie ma miejsca na porozumienia. Relacja prawna powstająca na gruncie prawa podatkowego klasyfikowana jest zaś jako, charakterystyczny również dla prawa administracyjnego, stosunek podległości kompetencji, przeciwstawiany stosunkowi zobowiązaniowemu (określanemu również mianem stosunku cywilnoprawnego).

Jednocześnie w filozofii, teorii oraz w socjologii prawa od dawna dostrzegane są korzyści wynikające z wykorzystywania dialogu dla oddziaływania na treść różnego rodzaju prawnych obowiązków. Dzięki odwołaniu się do takiej metody determinowania stosunków prawnych zwiększa się szansa na to, że zaistniała powinność będzie akceptowana przez podmiot, którego prawa lub obowiązki są przedmiotem regulacji. Porozumiewanie się w procesie kształtowania różnego rodzaju obowiązków sprawia również, że treść w ten sposób wykreowanych powinności jest dostosowana do sytuacji konkretnego podmiotu. To zaś zwiększa prawdopodobieństwo tego, że obowiązek ukształtowany w procesie porozumiewania się zostanie spełniony przez podmiot do tego zobowiązany. Wpływ tego dorobku filozofii, teorii oraz socjologii prawa na obowiązujące konstrukcje normatywne daje się zaobserwować w pokrewnym prawu podatkowemu prawie administracyjnym. Wytworzyły

się tam bowiem różnorodne formy działania administracji oparte na czynniku dialogu, w tym także – niemająca swojego odpowiednika w prawie podatkowym – umowa administracyjna.

Komunikacyjne (będące efektem dialogu) determinowanie treści różnego rodzaju powinności ma też swoje wady. Istnieje bowiem niebezpieczeństwo narzucania przez podmiot silniejszy różnego rodzaju niekorzystnych rozwiązań słabszej stronie porozumienia. Warto także zauważyć, że komunikowanie się w procesie kształtowania prawnych powinności publicznoprawnych może skutkować nierównością wobec prawa. Niektóre jednostki mogą bowiem wynegocjować korzystniejszą treść ciężących na nich obowiązków niż inne podmioty.

Odwoływanie się do komunikacyjnych metod oddziaływania na kształt prawnych powinności wydaje się jednak rozwiązaniem godnym rozważenia. Zagadnieniem dyskusyjnym jest natomiast pytanie o zakres wykorzystania elementu dialogu w poszczególnych dziedzinach prawa. Niewątpliwie przestrzeń dla komunikowania się przez strony stosunków prawnych w prawie prywatnym jest większa niż w prawie publicznym. Nie oznacza to jednak, że porozumiewanie się jest całkowicie obce prawu podatkowemu. W wielu przypadkach to sam ustawodawca kształtuje bowiem mechanizmy prawne umożliwiające współpracę stron stosunku podatkowoprawnego. Obok nich dają się również zauważyć sytuacje, w których treść regulacji prawnej stanowi podstawę dla porozumiewania się przez organy podatkowe. W tym kontekście powstaje pytanie o granice porozumiewania się w prawie podatkowym, o dopuszczalność wymuszania takiego dialogu przez organy podatkowe, a także o skutki kooperacji dłużnika i wierzyciela podatkowego.

Istotnym ograniczeniem możliwości kształtowania treści stosunku podatkowoprawnego w oparciu o porozumienie podmiotu uprawnionego z tytułu podatku oraz podmiotu obowiązanego z tytułu tej daniny publicznej niewątpliwie jest konstytucyjna i ustawowa zasada, zgodnie z którą powinność podatkowa może powstać wyłącznie w następstwie urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego. Podatnik, realizując zachowanie opisane w ustawie, wstępuje więc w gotowe, zaplanowane przez ustawodawcę stosunki prawne. To zaś wyklucza możliwość kreowania zobowiązań podatkowych w wyniku dialogu prowadzonego przez dłużnika i wierzyciela podatkowego. Dopuszczalne jest natomiast tworzenie takich, opartych na porozumieniu, form oddziaływania na treść powinności podatkowej, które nie pozostają w sprzeczności z zasadą kształtowania treści powinności podatkowej wprost w ustawie. Są

one związane z działaniami podejmowanymi jeszcze przed dokonaniem wymiaru podatku, ale dają się zaobserwować także podczas ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego oraz już po dokonaniu tych czynności, kiedy zachodzi potrzeba skorygowania dokonanego wymiaru lub rezygnacji wierzyciela podatkowego z należnej mu kwoty podatku. W wielu przypadkach ustawodawca pozostawia bowiem podatnikowi możliwość wyboru opcji podatkowej, tworzy przestrzeń dla dialogu dotyczącego ustalenia treści zaistniałego lub przyszłego stanu faktycznego oraz kształtuje możliwość porozumiewania się w celu właściwego odkodowania treści normy prawnej. W żadnej z tych sytuacji porozumienia nie zastępują władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego. Poprzedzają one natomiast wydanie aktu administracyjnego, pośrednio wpływając na jego treść.

Na tym tle ujawniają się również różnego rodzaju zagadnienia dyskusyjne – w szczególności powstają kwestie: granic współdziałania podatnika z organem podatkowym podczas trwającego postępowania podatkowego, instrumentów prawnych służących kształtowaniu takiego dialogu, a także nadużywania prawa przez organy podatkowe skłaniające stronę postępowania podatkowego do „porozumiewania się” z nimi. Niejako na marginesie i przy okazji analizy problematyki kooperacji dłużnika i wierzyciela podatkowego pojawia się zaś jeszcze jeden przejaw dialogu prowadzonego w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Jest nim porozumiewanie się przez różnego rodzaju organy podatkowe.

Fundamentem pracy są zagadnienia z zakresu filozofii oraz teorii i socjologii prawa. Poglądy wypracowane w tych dyscyplinach stanowią bowiem kryterium odniesienia dla koncepcji porozumiewania się ukształtowanych w prawie administracyjnym oraz w prawie podatkowym. Z tego względu punktem wyjścia w prowadzonych rozważaniach są modele stosunku prawnego oraz – będące ich konsekwencją – teoretyczne koncepcje prawa. Dzieje się tak, ponieważ następstwem normatywistycznej wizji stosunku prawnego, opartej na założeniu, że to norma prawna determinuje stosunki społeczne, jest instrumentalna koncepcja prawa. W tym ujęciu prawo jest instrumentem sterowania procesami społecznymi. Z kolei kontynuacją realistycznego rozumienia stosunku prawnego akcentującego wpływ naturalnych stosunków społecznych na regulację normatywną jest komunikacyjne postrzeganie prawa. Opiera się ono na tezie, że prawo jest płaszczyzną porozumiewania się podmiotów społecznych. Swoistym kompromisem pomiędzy tymi

skrajnymi wizjami prawa jest zaś koncepcja prawa refleksyjnego (auto-pojetycznego).

Istotną podbudowę dla prowadzonych rozważań jest również dorobek nauki prawa administracyjnego dotyczący form oraz dopuszczalnych granic porozumień zawieranych na podstawie przepisów należących do tej dziedziny prawa. Odwołanie się do poglądów prezentowanych przez przedstawicieli tej części doktryny prawa wydaje się właściwe przez wzgląd na administracyjnoprawną metodę regulacji stosowaną w prawie podatkowym. Sprawia ona, że w oparciu o przepisy prawa administracyjnego kształtowana jest relacja prawna tego samego typu co w prawie podatkowym, określana mianem stosunku podległości kompetencji. To zaś skutkuje tym, że konstrukcje teoretyczne wypracowane w doktrynie prawa administracyjnego dotyczące porozumień zawieranych na gruncie przepisów zaliczanych do tej dyscypliny prawa są pomocne w badaniach nad komunikacyjnymi metodami determinowania powinności prawnej również w prawie podatkowym. Odwołanie się do nich jest tym bardziej właściwe, że w prawie administracyjnym wykształciło się o wiele więcej form kooperacji stron stosunku prawnego niż w prawie administracyjnym. Wcześniej też niż w prawie podatkowym dopuszczono tam porozumiewanie się w procesie orzekania o uprawnieniach lub obowiązkach strony.

Wszystko to ułatwia poszukiwanie przestrzeni dla horyzontalnej determinacji powinności podatkowych i – wraz z ustaleniami poczynionymi przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego – pozwala określić dopuszczalny zakres współdziałania dłużnika i wierzyciela podatkowego oraz oddziaływania dialogu tych podmiotów na istnienie, a także na treść obowiązku i zobowiązania podatkowego. Jak już bowiem wcześniej wspomniano, różnego rodzaju porozumienia zawierane przez strony stosunku podatkowoprawnego i poprzedzające wydanie władczego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy dają się zauważyć zarówno przed dokonaniem wymiaru podatku, jak i w ramach procedury mającej na celu ustalenie albo określenie kwoty zobowiązania podatkowego. Dodatkowo uwidaczniają się one również już po dokonaniu tych czynności, w związku z dokonywaną modyfikacją treści istniejącego zobowiązania podatkowego lub rezygnacją wierzyciela podatkowego z należnego mu świadczenia.

Normatywną podstawą prowadzonych rozważań są przede wszystkim przepisy polskiego prawa podatkowego – zarówno obowiązujące regulacje z zakresu ogólnego prawa podatkowego, jak i unormo-

wania zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych. Ich uzupełnieniem, tam gdzie stan normatywny odbiega od kanonów prawa polskiego, są zaś konstrukcje prawne istniejące w systemach innych państw. W pracy odwołano się również do różnorodnych pozycji bibliograficznych – nie tylko krajowych, ale i zagranicznych. Zgromadzenie tego obcojęzycznego materiału źródłowego było możliwe dzięki kwerendom odbywanym w bibliotekach Uniwersytetu Ruhry w Bochum oraz w bibliotece Centrum Dokumentacji Podatkowej (International Bureau of Fiscal Documentation) w Amsterdamie.

Rozdział 1

Metody kształtowania stosunków prawnych – założenia teoretyczne

1.1. Pojęcie stosunku prawnego – stosunek prawny a norma prawna

Stosunek prawny jest pojęciem, które nie występuje w tekstach prawnych. Należy więc zaliczyć je nie tyle do języka prawnego, co do języka prawniczego. Jest to termin wykorzystywany przez prawników do opisywania konsekwencji obowiązywania określonych norm prawnych¹. Operowanie określeniem „stosunek prawny” sprawia zaś, że zasadniczego znaczenia nabiera pytanie o jego rozumienie, a także o relację pomiędzy stosunkiem prawnym i prawem. Ponieważ w teorii prawa nie zdołano ukształtować precyzyjnego określenia stosunku prawnego, możliwego do zaakceptowania przez przedstawicieli wszystkich dyscyplin szczegółowych, poszukując znaczenia tego pojęcia, należy odwołać się do ogólnej definicji stosunku prawnego sformułowanej przez F. Longchamps. W jego ujęciu, stosunek prawny polega na przyporządkowaniu sobie korelatywnych sytuacji prawnych określonych podmiotów².

Pojęcie stosunku prawnego nie ma charakteru uniwersalnego nie tylko przez wzgląd na wspomniany już brak jednej, spójnej i szczegółowej definicji, ale i z uwagi na różny stopień jego wykorzystania dla opisywania zjawisk normowanych w poszczególnych dziedzinach prawa. Należy w szczególności zauważyć, że w konsekwencji obowiązywania

¹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 334.

² F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, AUWr. 1964, nr 19, Prawo XII, s. 45–47.

norm karnoprawnych w ogóle nie są wyznaczane stosunki prawne. Przedmiotem prawa karnego jest bowiem przede wszystkim ochrona stosunków społecznych, a nie ich bezpośrednia regulacja³. Podobna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do norm prawnych formułujących nakazy lub zakazy zachowania, które nie jest skierowane wobec określonego podmiotu prawnego lub które nie zależy od czynności prawnych jakiegoś podmiotu. Należą do nich przykładowo prawne zakazy pewnych działań w stosunku do powietrza atmosferycznego czy wód morskich, zakazy rabunkowej eksploatacji dóbr przyrody, a także normy nakazujące szczepienia ochronne⁴. Konsekwencją istnienia tego rodzaju norm jest bezpośrednio określony nakaz lub zakaz, a nie powstanie stosunku prawnego pomiędzy adresatem normy obowiązującym do danego zachowania oraz konkretnym podmiotem uprawnionym. Tego typu normy prawne nie kreują bowiem podmiotów uprawnionych⁵. Z kolei przyczyną braku posługiwania się pojęciem stosunku prawnego w nauce prawa konstytucyjnego jest wysoki stopień ogólności norm zaliczanych do tej gałęzi prawa⁶.

Pomimo tego braku uniwersalizmu pojęcie stosunku prawnego jest przydatne w rozważaniach prawniczych. Sens operowania nim jest konsekwencją konwencji terminologiczno-pojęciowej przyjmowanej w prawoznawstwie, zgodnie z którą normy prawne mają charakter generalny i abstrakcyjny⁷. Normami prawnymi są więc wyłącznie dyrektywy wskazujące określonym rodzajowo adresatom w określonych rodzajowo okolicznościach określony typ zachowania. W tym ujęciu poza zakresem określenia „norma prawna” znajdują się natomiast odpowiednie normy indywidualne i konkretne nakazujące imiennie określonemu adresatowi podjęcie w danym przypadku konkretnego działania. Dyrektywy te są uznawane za konsekwencje norm prawnych, ale nie za normy prawne⁸.

Przyczyną operowania pojęciem „stosunek prawny” jest zatem potrzeba istnienia wyrażenia służącego do oznaczania sytuacji prawnej

³ L. Lisiakiewicz, *O normie i stosunku prawnym karno-materialnym* (w:) S. Ehrlich (red.), *Studia z teorii prawa*, Warszawa 1965, s. 371.

⁴ Z. Ziemiński, *Problemy...*, s. 313.

⁵ *Ibidem*, s. 313–314.

⁶ *Ibidem*, s. 335.

⁷ Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, PiP 1967, z. 2, s. 197.

⁸ *Ibidem*.

polegającej na tym, że ze względu na obowiązywanie normy generalnej i abstrakcyjnej obowiązuje też dyrektywa nakazująca określonej indywidualnie osobie (jako należącej do danego rodzaju osób) w danych okolicznościach (jako okolicznościach danego rodzaju) zrealizować konkretny czyn (jako należący do wskazanego w normie abstrakcyjnej typu zachowań)⁹. Oznacza to, że treścią stosunku prawnego jest wynikająca z normy prawnej powinność podjęcia przez konkretną osobę, w sytuacji opisanej przez normę prawną, określonego zachowania wobec innego, zindywidualizowanego podmiotu stosunku prawnego.

W tym kontekście i przy przyjęciu przedstawionych założeń terminologicznych uzasadnione wydaje się twierdzenie, że generalna i abstrakcyjna norma prawna w odniesieniu do konkretnej, indywidualnie określonej osoby działa poprzez stosunek prawny. Stosunek prawny jest więc przejawem działania normy prawnej – sposobem spełnienia wypowiedzi normatywnej¹⁰. Podstawą prawną stosunku prawnego jest zaś norma prawna¹¹. Tym samym pojęcie stosunku prawnego staje się narzędziem analizy prawa w działaniu – jest przydatne dla konceptualizacji badań nad konkretnymi zachowaniami określonych podmiotów wobec innych podmiotów jako zachowaniami wyznaczonymi przez normy prawne¹². Z tych względów, z wcześniej zaprezentowanymi zastrzeżeniami związanymi z uniwersalnością pojęcia „stosunek prawny”, należy zaaprobować pogląd N. Achterberga, że porządek prawny jest porządkiem stosunków prawnych¹³. Oddziaływanie norm prawnych na zachowanie konkretnych osób poprzez stosunki prawne sprawia zaś, że stosunki prawne stają się elementami, z których składa się cały porządek prawny¹⁴.

Koncepcja zindywidualizowanego i konkretnego stosunku prawnego jako konsekwencji generalnej i abstrakcyjnej normy prawnej wyklucza operowanie określeniem „abstrakcyjny stosunek prawny”¹⁵.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Por. S. Ehrlich, *Stosunek prawny – węzłowe zagadnienie teorii prawa (W związku z monografią R.O. Chalfiny)*, PiP 1980, z. 3, s. 77.

¹¹ Por. F. Longchamps, *O pojęciu stosunku administracyjno-prawnego w gospodarce państwowej*, PiP 1958, z. 1, s. 13.

¹² Z. Ziemiński, *Problemy...*, s. 336.

¹³ N. Achterberg, *Die Rechtsordnung als Rechtsverhältnisordnung*, Berlin 1982, s. 104.

¹⁴ *Ibidem*, s. 104 i 110.

¹⁵ Z. Ziemiński, *Problemy...*, s. 197.

W tym ujęciu, jak już wcześniej wspomniano, będącym rezultatem przyjęcia pewnej konwencji terminologiczno-pojęciowej, abstrakcyjna jest bowiem wyłącznie norma prawna. Należy jednak zauważyć, że teoria ta poddawana jest krytyce.

Jak twierdzi K. Opalek, uzasadnione jest operowanie zarówno określeniem „abstrakcyjny stosunek prawny”, jak i posługiwanie się terminem „konkretny stosunek prawny”. W przekonaniu tego autora norma prawna przez swoją dyspozycję ustala dwa różne stosunki. Bezpośrednim efektem działania normy prawnej jest powstanie stosunku państwa do adresatów normy prawnej, wyznaczającego kierunek państwowej woli w stosunku do ich postępowania. Pośrednią konsekwencją istnienia normy prawnej jest zaś stosunek pomiędzy samymi jej adresatami¹⁶. Stosunek łączący państwo z adresatem normy polega na wyznaczeniu postępowania tych adresatów. Natomiast relacja prawna istniejąca pomiędzy adresatami normy sprowadza się do istnienia, wyznaczonych przez państwo, korelatywnych uprawnień i obowiązków do określonego postępowania. Z tych właśnie względów, zdaniem K. Opalka, należy odróżnić dyspozycję normy prawnej i bezpośrednio w niej zawartą relację państwa do adresatów normy prawnej, czyli stosunek polegający na wyznaczeniu ich postępowania od abstrakcyjnego stosunku opartego o to wyznaczenie postępowania¹⁷. W konsekwencji kształtują się dwa rodzaje stosunków prawnych: konkretny stosunek prawny oraz abstrakcyjny stosunek prawny.

Konkretny stosunek prawny w ujęciu K. Opalka jest odpowiednikiem stosunku prawnego w teorii Z. Ziemińskiego. K. Opalek definiuje go bowiem jako zastosowanie dyspozycji normy prawnej, uprawnień i obowiązków w niej określonych do konkretnej faktycznie zaistniałej sytuacji, następujące zgodnie z ogólnopojęciowymi sformułowaniami normy¹⁸. Z kolei abstrakcyjny stosunek prawny – niemający swojego odpowiednika w teorii Z. Ziemińskiego – różni się od konkretnego stosunku prawnego tym, że podmioty i przedmioty uprawnień i obowiązków oraz sytuacje zaistnienia stosunku są w nim określone przez normę prawną tylko ogólnie oraz aktualnie, w momencie ukształtowania tej relacji prawnej, nie występują¹⁹.

¹⁶ K. Opalek, *Prawo podmiotowe. Studium z teorii prawa*, Warszawa 1957, s. 430.

¹⁷ *Ibidem*, s. 430–431.

¹⁸ K. Opalek, *Prawo podmiotowe...*, s. 432.

¹⁹ Por. *ibidem*, s. 433.

Jak się wydaje, nie jest możliwe ustalenie zasadności operowania pojęciem abstrakcyjnego stosunku prawnego na poziomie prawa jako całości. Osobliwości poszczególnych gałęzi prawa utrudniające wykształcenie wspólnej, precyzyjnej definicji stosunku prawnego sprawiają natomiast, że zagadnienie istnienia abstrakcyjnego stosunku prawnego badać można wyłącznie w odniesieniu do konkretnych działów prawa. W przypadku prawa podatkowego konsekwencją i przejawem zaistnienia stosunku prawnego jest powstanie obowiązku podatkowego.

Pojęcie to, pomimo jego znaczenia, przez długi czas nie miało normatywnej definicji. Działo się tak pomimo tego, że problem rozumienia obowiązku podatkowego był przedmiotem badań naukowych prowadzonych w Polsce już w okresie międzywojennym²⁰. W konsekwencji poszczególne ustawy podatkowe niejednokrotnie określały moment powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W celu wyjaśnienia tego terminu odwoływano się natomiast do orzecznictwa sądowego oraz do dorobku nauki prawa podatkowego. Przez długi czas zasadnicze znaczenie w rozumieniu pojęcia obowiązku podatkowego miała teza wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r. W orzeczeniu tym sąd przyjął, że obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawowy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego²¹.

Zasadnicza zmiana w sposobie rozumienia pojęcia obowiązku podatkowego nastąpiła z chwilą wejścia w życie aktualnie obowiązującej Ordynacji podatkowej²². W ustawie tej zdefiniowano bowiem obowiązek podatkowy jako wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach²³. Tym samym twórcy Ordynacji podatkowej odrzucili wywodzącą się z okresu międzywojennego koncepcję abstrakcyjnego obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy nie jest już „potencjalną” powinnością podatkową rozumianą jako ujęty w treści normy prawnej podatkowy stan faktyczny oraz

²⁰ Por. S. Rosmarin, *Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej*, GP 1935, nr 3–4, s. 163–179 oraz nr 5–6, s. 305–323.

²¹ Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r., L. Rej. 6498/29, POP 1992, z. 1, poz. 1.

²² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.).

²³ Art. 4 o.p.