

# Stosowanie prawa podatkowego

Ryszard Mastalski

---



Oficyna

a Wolters Kluwer business

# **Prawo jest na naszej stronie!**

**[www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)**

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

# **Stosowanie prawa podatkowego**

**Ryszard Mastalski**

---



**Oficyna**

a Wolters Kluwer business

**Warszawa 2008**

Wydawca:  
Ewa Fonkowicz

Redaktor prowadzący:  
Ewa Fonkowicz

Skład, łamanie:  
PIUS, Krystyna Lisiowska

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2008

ISBN: 978-83-7601-024-3  
ISSN: 1897-4392

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. (022) 535 80 00

31-156 Kraków, ul. Zacisze 7  
tel. (012) 630 46 00

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Wykaz skrótów</b> .....                                                                        | 7  |
| <b>Wstęp</b> .....                                                                                | 9  |
| <b>Rozdział I</b>                                                                                 |    |
| <b>Wpływ specyfiki prawa podatkowego na jego stosowanie</b> .....                                 | 11 |
| 1. Pojęcie stosowania prawa.....                                                                  | 11 |
| 2. Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym.....                                          | 14 |
| 3. Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa.....                                                | 17 |
| 4. Związki prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa .....                                       | 25 |
| 5. Struktura wewnętrzna systemu prawa podatkowego.....                                            | 29 |
| 6. Dwuetapowy model stosowania prawa podatkowego .....                                            | 39 |
| <b>Rozdział II</b>                                                                                |    |
| <b>Źródła prawa podatkowego w procesie jego stosowania</b> .....                                  | 47 |
| 1. Rola źródeł prawa w procesie jego stosowania.....                                              | 47 |
| 2. Ustawa w procesie stosowania prawa podatkowego.....                                            | 49 |
| 3. Podstawowe akty prawne w procesie stosowania prawa podatkowego.....                            | 52 |
| 4. Prawo wspólnotowe i prawo międzynarodowe w procesie stosowania prawa podatkowego .....         | 58 |
| <b>Rozdział III</b>                                                                               |    |
| <b>Dyrektywy interpretacyjne pierwszego stopnia w procesie stosowania prawa podatkowego</b> ..... | 70 |
| 1. Pojęcie wykładni prawa.....                                                                    | 70 |
| 2. Założenia wykładni prawa .....                                                                 | 72 |
| 3. Wykładnia językowa.....                                                                        | 77 |
| 4. Wykładnia systemowa .....                                                                      | 83 |
| 5. Wykładnia celowościowa .....                                                                   | 91 |

## **Rozdział IV**

|                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia w procesie stosowania prawa podatkowego.....</b> | <b>97</b> |
| 1. Dyrektywy procedury .....                                                                   | 97        |
| 2. Dyrektywy preferencji.....                                                                  | 108       |

## **Rozdział V**

|                                                                                                       |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego .....</b>                           | <b>115</b> |
| 1. Uwagi ogólne .....                                                                                 | 115        |
| 2. Reguły inferencyjne w procesie stosowania prawa podatkowego.....                                   | 117        |
| 2.1. Analogia w procesie stosowania prawa podatkowego.....                                            | 117        |
| 2.2. Reguły instrumentalne oraz reguły <i>a fortiori</i> w procesie stosowania prawa podatkowego..... | 127        |
| 3. Reguły kolizyjne w procesie stosowania prawa podatkowego .....                                     | 133        |
| 3.1. Zasada hierarchicznej nadrzędności.....                                                          | 135        |
| 3.2. Zasada następstwa czasowego.....                                                                 | 138        |
| 3.3. Zasada zakresu normowania .....                                                                  | 142        |
| 3.4. Usuwanie kolizji norm prawa podatkowego w drodze rozstrzygnięć aksjologicznych .....             | 148        |

## **Rozdział VI**

|                                                                                      |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Prawniczy dyskurs argumentacyjny w procesie stosowania prawa podatkowego.....</b> | <b>150</b> |
| 1. Miejsce dyskursu argumentacyjnego w procesie stosowania prawa podatkowego .....   | 150        |
| 2. Podstawowe założenia dyskursu podatkowego .....                                   | 153        |
| 3. Argumenty i topiki w dyskursie podatkowym.....                                    | 170        |

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| <b>Bibliografia .....</b> | <b>191</b> |
|---------------------------|------------|

## Wykaz skrótów

|                 |                                                 |
|-----------------|-------------------------------------------------|
| Dz. U.          | – Dziennik Ustaw                                |
| Dz. Urz. WE     | – Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich       |
| ETS             | – Europejski Trybunał Sprawiedliwości           |
| KPP             | – Kwartalnik Prawa Prywatnego                   |
| MSR             | – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości        |
| OECD            | – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju |
| OTK             | – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego        |
| PiP             | – Państwo i Prawo                               |
| post.           | – postanowienie                                 |
| Pr. i Podatk.   | – Prawo i Podatki                               |
| Przegl. Podatk. | – Przegląd Podatkowy                            |
| Przegl. Sejm.   | – Przegląd Sejmowy                              |
| RPEiS           | – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny   |
| tekst jedn.     | – tekst jednolity                               |
| TK              | – Trybunał Sprawiedliwości                      |
| TUE             | – Traktat o Unii Europejskiej                   |
| TWE             | – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską    |
| WSA             | – Wojewódzki Sąd Administracyjny                |
| ze zm.          | – ze zmianami                                   |



## Wstęp

1. Prawo uzyskuje swój ostateczny kształt w procesie stosowania. Podstawowe znaczenie w tym procesie ma wykładnia prawa. Często jednak nie jest ona wystarczająca dla ustalenia, czy i w jakim stopniu określony stan faktyczny może być powiązany z obowiązującym prawem. Niezbędne staje się wówczas, obok wykładni prawa w ścisłym tego słowa znaczeniu, posłużenie się rozumowaniami prawniczymi, a nawet przeprowadzenie dyskursu argumentacyjnego w jego specjalnej postaci – dyskursu prawniczego.

2. Zasadniczym celem pracy jest naszkicowanie całościowego obrazu procesu stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś wskazanie na główne problemy, jakie wiążą się z tym procesem. Analizie zostanie więc poddana wykładnia prawa podatkowego w ścisłym jej znaczeniu, jak i wnioskowania prawnicze oraz dyskurs argumentacyjny. Rozważania zawarte w pracy odnoszone są zarówno do podmiotów publicznych uczestniczących w procesie stosowania prawa – administracji podatkowej i sądów – jak i do podatników i płatników (praktycznie do reprezentujących ich prawników), na których prawo nakłada obowiązek uczestniczenia w procesie stosowania prawa.

3. Proces stosowania prawa rozpoczyna się od rozwiązania problemów waldacyjnych związanych ze źródłami prawa (rozdział II), rzutu-jących na posługiwanie się w tym procesie dyrektywami interpretacyjnymi pierwszego stopnia (rozdział III) oraz dyrektywami interpretacyjnymi drugiego stopnia (rozdział IV). Często jednak wykładnia prawa w ścisłym jej znaczeniu nie jest wystarczająca dla rozstrzygnięcia zagadnień powstających w trakcie procesu stosowania prawa, co powoduje konieczność włączenia do tego procesu wnioskowań prawniczych (rozdział V), a nawet sięgnięcia do prawniczego dyskursu argumentacyjnego (rozdział VI).

4. Początek rozważań zawartych w poszczególnych rozdziałach opiera się na dorobku teorii prawa w zakresie źródeł prawa i jego wykładni oraz wnioskowań prawniczych i dyskursu prawniczego. Stanowi on jednak tylko swego rodzaju płaszczyznę *startu* w poszukiwaniu podatkowych odniesień dla zagadnień przedstawianych w tych rozdziałach. Niezbędne stało się zatem wskazanie na początku pracy (w rozdziale I) wpływu specyfiki prawa podatkowego na jego stosowanie, a w szczególności prawnej istoty opodatkowania, miejsca prawa podatkowego w systemie prawa, jego związków z innymi gałęziami prawa, i wreszcie charakterystycznego dla tego prawa modelu stosowania prawa.

5. Przyjęta koncepcja pracy rzutuje także na charakter i cel zawartych w niej rozważań. Nie podaje się w niej gotowych recept, lecz jedynie proponuje pewien sposób postępowania oraz prawniczego rozumowania. Punktem wyjścia takiego rozumowania są ogólne zasady stosowania prawa ukształtowane na gruncie teorii prawa, odnoszone jednak bardzo wyraźnie do cech specyficznych prawa podatkowego. Koncepcja ta w znacznym stopniu przesądza o kręgu adresatów niniejszego opracowania. Są nimi przede wszystkim prawnicy, zarówno praktycy – sędziowie, pracownicy administracji podatkowej, doradcy podatkowi, a także inne osoby, które w swej pracy zawodowej zajmują się problematyką opodatkowania. Praca powinna być także przydatna dla osób studiujących prawo, zwłaszcza wówczas, gdy ich zamiarem jest pogłębienie wiedzy podatkowej.

Wrocław, styczeń 2008 r.

# Rozdział I

## Wpływ specyfiki prawa podatkowego na jego stosowanie

### 1. Pojęcie stosowania prawa

1. Stosowanie prawa jest terminem wieloznacznym. Najczęściej przez stosowanie prawa rozumie się proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy, prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym)<sup>1</sup>. Stosowanie prawa określa się również jako wiążące ustalanie następstw prawnych faktów na podstawie norm obowiązujących albo też rodzaj rozumowania, w którym z przesłanek normatywnych (podstawa normatywna decyzji) i faktycznych (podstawa faktyczna decyzji) wyprowadza się rozstrzygnięcie, które winno być decyzją uzasadnioną (czy co najmniej – uzasadnialną)<sup>2</sup>.

Rozpatrując stosowanie prawa z podmiotowego punktu widzenia, podmiotami stosowania prawa są organy państwa, organy osób prawnych lub też inne podmioty (np. osoby prywatne) wykorzystujące swe uprawnienia<sup>3</sup>. Stosowanie prawa może być również ujmowane z punktu widzenia jego skutków (np. skutkiem wydania decyzji jest ustalenie praw i obowiązków jej adresatów) i wreszcie może oznaczać określoną aktywność w odniesieniu do danego systemu prawa lub jego części<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 415, L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa*, Kraków 2004, s. 15.

<sup>2</sup> J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie*, w: *Metody badania prawa*, Ossolineum 1973, s. 48 i 52.

<sup>3</sup> J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7.

<sup>4</sup> Tamże, s. 9.

W doktrynie istnieje na ogół zgodność poglądów, że na stosowanie prawa składają się trzy zasadnicze, ściśle ze sobą powiązane, **etapy działania**. Mają one doprowadzić do ustalenia, jaka norma jest właściwa dla określonego stanu faktycznego, ustalenia tego stanu, i wreszcie określenia konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie zastosowanej normy prawnej<sup>5</sup>. Określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego poprzedzone jest z reguły nałożeniem na siebie stanu faktycznego i obowiązującego prawa, co powoduje, iż niekiedy wyróżnia się nie trzy, lecz cztery etapy stosowania prawa. Wyodrębnienie tego ostatniego etapu ma jednak tylko konwencjonalny charakter. Określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego w odniesieniu do ustalonej normy prawnej wymaga bez wątpienia konfrontacja stanu faktycznego ze stanem obowiązującym. Sprawą umowną jest, czy stanowi to odrębny etap procesu stosowania prawa, czy też mieści się w jego trzech wymienionych już etapach.

2. Ogólne poglądy dotyczące stosowania prawa, zwłaszcza zaś wyrażone na gruncie teorii prawa, powinny być odnoszone do określonych gałęzi prawa. Nie zawsze ma to miejsce. Często bowiem generalne zasady wykładni i stosowania prawa nie są w odpowiednim stopniu konfrontowane z regułami rządzącymi daną gałęzią prawa<sup>6</sup>. W efekcie spotkać się można z gorzką, może nieco przesadzoną refleksją, iż pomiędzy teorią i praktyką przestaje istnieć jakikolwiek funkcjonalny związek – twórcy filozofii interpretacyjnych nie zajmują się praktyką, zaś przedstawiciele praktyki stosują prawo bez jakiegokolwiek metodologicznej kontroli<sup>7</sup>. Jest to bardzo niebezpieczne dla stosowania prawa, zwłaszcza zaś dla realizacji jego celów. Pozostaje bowiem również obecnie w pełni aktualne twierdzenie, iż prawo jest po to, by je realizować, a to, co nie jest realizowane, w rzeczywistości nie może być uznane za prawo<sup>8</sup>. Trudno o odpowiednią realizację prawa, gdy nie ma właściwych relacji pomiędzy ogólnymi zasadami wykładni i stosowania prawa a praktyką, w szczególności zaś, kiedy praktyka nie korzysta w dostatecznym zakresie z dorobku teorii prawa, a przedstawiciele teorii prawa częściej toczą spory pomiędzy sobą, niż myślą o praktycznych możliwościach wykorzystywania tworzonych przez sie-

---

<sup>5</sup> Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego*, w: *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa*, Ossolineum 1982, s. 100.

<sup>6</sup> A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 420.

<sup>7</sup> J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 11.

<sup>8</sup> R. Ihering, *Geist der römischen Rechts*, Leipzig 1873, t. I. s. 49.

bie ogólnych zasad wykładni i stosowania prawa. Ogranicza to możliwość sprawiedliwego rozstrzygania określonych spraw w procesie stosowania prawa. Sprawiedliwość rozstrzygania determinowana jest bowiem w znacznej mierze ujednoliceniem normatywnej podstawy orzekania w drodze stabilnej interpretacji i konkretyzacji prawa<sup>9</sup>.

3. Realizacja prawa wymaga nie tylko znajomości podstawowych zasad wykładni i stosowania prawa, lecz także odpowiedniego ich adaptowania na potrzeby określonej gałęzi, w tym przypadku na potrzeby prawa podatkowego. Odniesienie wykładni i stosowania prawa do specyfiki danej gałęzi determinuje w znacznej mierze właściwe relacje pomiędzy teorią prawa a praktyką jego stosowania. Dobra znajomość podstawowych zasad tworzenia i stosowania norm prawnych określonej gałęzi prawa stanowi bowiem z reguły punkt wyjścia dla interpretacji jej przepisów, zakreśla *pole* tej interpretacji. Nie musi to jednak oznaczać, iż interpretacja przepisów zaliczanych do określonej gałęzi jest na tyle odmienna od ogólnych zasad przyjętych w teorii prawa, iż charakteryzuje się właściwymi tylko dla niej metodami czy też środkami wykładni. Należy się zgodzić z poglądem, iż również prawo podatkowe nie charakteryzuje się na tyle specyficznymi metodami i środkami wykładni<sup>10</sup>, by nie były one znane ogólnej teorii prawa. Jednakże ich praktyczna przydatność w procesie stosowania prawa wymaga odniesienia ustaleń dokonanych na gruncie teorii prawa do określonej gałęzi, jeżeli mają one być skutecznym narzędziem do osiągnięcia celów, jakie zwykle się stawia przed procesem stosowania prawa. Wydaje się zatem, iż pomostem pomiędzy ogólną teorią prawa a praktyką jego stosowania powinna być teoria określonych gałęzi prawa, oczywiście wówczas, gdy są one dostatecznie – w oparciu o istotne dla prawa kryteria – wyodrębnione w ramach całego systemu prawa. Ma to bez wątpienia miejsce w przypadku prawa podatkowego. Dla ustalenia pojęcia stosowania prawa niezbędne jest zatem również określenie istoty danej gałęzi prawa oraz tych jej cech, które pozwalają na wskazanie jej miejsca w obowiązującym porządku prawnym. Inaczej bowiem przedstawia się zastosowanie ogólnych reguł wykładni i stosowania prawa w systemie zamkniętym i zupełnym, jak prawo karne lub podatkowe, a inaczej w systemie otwartym, którego klasycznym przykładem jest prawo cywilne<sup>11</sup>. Zależy ono bowiem w znacznej mierze od tego, w jaki sposób skonstruowany jest tekst prawny,

<sup>9</sup> Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992, s. 178.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 17.

<sup>11</sup> A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 418.

jakie cele stawia sobie prawodawca i na jaką recepcję tekstów prawnych przez ich adresatów, a w szczególności przez podmioty stosujące prawo, może on liczyć<sup>12</sup>. Również zakres podmiotowy stosowania prawa wykazuje daleko idące różnice w poszczególnych gałęziach prawa.

4. W przypadku prawa karnego lub administracyjnego stosowanie prawa nie może mieć w zasadzie miejsca bez udziału organu państwowego. Inaczej jest w prawie cywilnym, którego stosowanie może się odbyć bez udziału sędziego lub organu administracji, kiedy to jednostka, załatwiając swoje codzienne sprawy, zawiera wiele różnorodnych umów, nie zdając sobie często z tego sprawy<sup>13</sup>. Można więc stosowanie prawa ograniczać jedynie do procesu decyzyjnego podejmowanego przez kompetentny organ państwowy albo też niezbędne jest szerokie jego ujęcie z podmiotowego punktu widzenia. Szczególnie trudne jest określenie stosowania prawa podatkowego ze względu na jego daleko idącą specyfikę w stosunku do innych gałęzi prawa. Punktem wyjścia dla jej przedstawienia stanowią przedmiot i metoda regulacji prawnej, jako najczęściej stosowane kryteria podziału prawa na gałęzie.

## 2. Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym

1. Prawo podatkowe ma za swój przedmiot stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych. Są to ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy ogółem, reprezentowanym przez państwo lub inny związek publicznoprawny, oraz jednostką. Ich źródłem jest władztwo państwowe, a nie komercyjne stosunki podziału wynikające z praw ekonomicznych rządzących produkcją i wymianą. Dlatego też stosunki społeczne w prawie podatkowym charakteryzują się swoistymi tylko dla nich cechami, decydującymi o jego wyodrębnieniu w ramach systemu prawa. Państwo (lub inny związek publicznoprawny), które zawsze występuje w tych stosunkach, **ma prawo żądania od innego podmiotu świadczenia pieniężnego bez wzajemnego świadczenia ze swojej strony**. Ta najbardziej istotna cecha prawna podatku, określana nieraz jako swoisty fenomen tego prawa, wskazuje na specyfikę prawa podatkowego i jego miejsce w systemie prawa.

---

<sup>12</sup> J. Wróblewski, *Metody...*, s. 68.

<sup>13</sup> A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 418.

Stosunki społeczne regulowane normami prawa podatkowego powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością lub w inny sposób wszedł w ich posiadanie, na rzecz państwa (lub innego podmiotu publicznoprawnego). Sytuacje, które rodzą obowiązek określonego zachowania się tych podmiotów, są w przypadku prawa podatkowego w zasadzie, poza pewnymi mało znaczącymi wyjątkami, sytuacjami gospodarczymi. Związane są one mocno ze **sferą obrotu prawnego**. Normy prawa podatkowego nie regulują jednak stosunków społecznych dotyczących wzajemnego oddziaływania podmiotów uczestniczących w obrocie, lecz stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkiem świadczeń pieniężnych na jego rzecz. Obowiązek ten ma swoje źródło wyłącznie w prawie podatkowym, powołującym do życia stosunki społeczne, które tylko jemu zawdzięczają swoje istnienie. Będą to zatem **stanowione (tetyczne) stosunki społeczne**. Nie są to bowiem naturalne więzi społeczne, które przez regulację prawną stają się stosunkami prawnymi, lecz **więzi powstające z woli prawodawcy**, który wkracza w sferę stosunków majątkowych określonych podmiotów, wyznaczając im obowiązek zachowania się ustalonego przez prawo. W prawie podatkowym państwo poprzez regulację prawną wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych przez prawo sytuacji odpowiadające im obowiązki adresatów normy prawnej<sup>14</sup>.

O opodatkowaniu pewnych zjawisk społecznych decyduje wola prawodawcy. Wyrażona jest ona przede wszystkim w szczegółowym prawie podatkowym, na które składają się ustawy regulujące poszczególne podatki. Przepisy tych ustaw powinny wyraźnie określać granice opodatkowania. Zjawiska społeczne, które znajdują się poza granicami podatkowoprawnego stanu faktycznego, stanowią bowiem obszar wolny od opodatkowania. Istotne jest zatem takie ukształtowanie przepisów prawa, aby można było ich zakresem objąć te wszystkie zjawiska życia społecznego, które, zgodnie z celami polityki podatkowej, powinny zostać opodatkowane. Milczenie ustawodawcy co do opodatkowania danego stanu faktycznego, niezależnie od tego, czy jest zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, będzie zawsze stanowiło obszar wolny od opodatkowania. Podatkowoprawny stan faktyczny ustaw wiąże bowiem podmioty stosujące prawo jako prawnie zamknięty system norm składających się na ten stan.

<sup>14</sup> K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 190.

2. Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, a więc do tej grupy gałęzi prawa, w których dominuje interes społeczny. Metodą regulowania stosunków społecznych w tym prawie jest metoda administracyjnoprawna, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunek zobowiązaniowy charakteryzuje się tu nierównorzędnością, a więc podległością jednego podmiotu tego stosunku drugiemu, wynikającą z władztwa podatkowego państwa. Inaczej bowiem nie mogłoby dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz państwa bez wzajemnego świadczenia.

Powstanie stosunku zobowiązaniowego pomiędzy podatnikiem i państwem nie jest następstwem woli podmiotu zobowiązanego, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Państwo poprzez regulację prawną wkracza bezpośrednio w życie społeczne, stanowiąc określone obowiązki adresatów norm prawnych. Realizacja tych obowiązków prowadzi do powstania stosunku zobowiązaniowego o charakterze jednostronnym, w którym podmiot zobowiązany (podatnik) nie jest równocześnie uprawnionym, zaś podmiot uprawniony (organ administracji reprezentujący państwo) nie jest jednocześnie podmiotem zobowiązanym. Istotne jest także, że możliwości realizowania zobowiązania podatkowego wynikają wprost z samej ustawy i są w zasadzie niezależne od woli organu administracji, który – podobnie jak podatnik – podlega w tym względzie normom ustawowym.

Obowiązek świadczenia podatkowego (a także ewentualnej przymusowej jego realizacji) powstaje wówczas, gdy w określonym przypadku związany z danym podmiotem stan faktyczny wyczerpuje znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego uregulowanego w ustawie. Wtedy to następuje konkretyzacja obowiązku podatkowego co do podmiotu i wysokości – przekształcenie go w zobowiązanie podatkowe. Zgoda stron stosunku zobowiązaniowego na jego powstanie oraz zakres nie ma tu znaczenia. Kształtowany jest on bowiem nie przez strony stosunku zobowiązaniowego – podatnika i organ administracji – lecz **przez prawodawcę**. Obydwa podmioty stosunku zobowiązaniowego podporządkowane są w jednakowym stopniu normom ustaw podatkowych, a ich rola sprowadza się w zasadzie do realizacji tych norm. Autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego i możliwości jego swobodnego kształtowania, tak charakterystyczne dla cywilnoprawnej metody regulacji prawnej, nie odgrywają w prawie podatkowym żadnej roli.

Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym mają podstawowe znaczenie dla określenia specyfiki prawa podatkowego. Splot przed-

miotu oraz metody regulacji, jakie występują w tym prawie, doprowadził do wzajemnego przenikania się i przeplatania cech, właściwych dla znacznie różniących się od siebie gałęzi prawa – **prawa cywilnego i prawa administracyjnego**. Połączone na gruncie prawa podatkowego dają one nowe instytucje prawne, znacznie różniące się od tych, które spotyka się w obu wymienionych gałęziach, co stwarza podstawę do traktowania prawa podatkowego jako samodzielnej gałęzi prawa. Jej miejsce w obowiązującym porządku prawnym kształtowane jest zarówno przez powiązania z prawem administracyjnym, a także, przez znacznie bardziej istotne z punktu widzenia funkcjonowania tego prawa, związki z prawem cywilnym. Nie bez znaczenia z tego punktu widzenia są również szczególne związki prawa podatkowego z konstytucją, mającą bez wątpienia zasadnicze znaczenie dla określenia prawnych granic opodatkowania.

### 3. Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa

1. Specyfika prawa podatkowego, determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego historycznie się wywodzi, co z **prawem prywatnym** – prawem cywilnym i prawem handlowym. Prawo podatkowe w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa **funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego**. Zbliżone jest ono bowiem, gdy chodzi o metodę regulacji prawnej, do prawa administracyjnego, natomiast przy konstruowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wykorzystuje w szerokim zakresie instytucje prawa cywilnego i prawa handlowego – przejmując je w pełni lub też modyfikując na własne potrzeby. W prawie podatkowym dostrzec można nie tylko specyficzne dla niego konstrukcje prawne i swoistą logikę w zakresie jego tworzenia i stosowania; funkcjonowanie prawa podatkowego opiera się też coraz wyraźniej na podstawowych zasadach występujących w określonym porządku prawnym, szczególnie zaś na zasadach unormowanych w konstytucji.

2. Prawo podatkowe należy bez wątpienia do prawa publicznego. Pomijając w tym miejscu spory co do kryteriów podziału na prawo prywatne i prawo publiczne, a nawet zasadności samego podziału, opartego często na elementach subiektywnych<sup>15</sup>, wydaje się, że nie dotyczą one w pełni tak

<sup>15</sup> J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 106 i n.

specyficznej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe. Bezsporne jest, że prawo podatkowe przy swym programowaniu norm preferuje jednoznacznie interes ogółu kosztem interesu prywatnego. Poprzez tworzenie prawa podatkowego normodawca wkracza bezpośrednio w sferę majątkową jednostek, powołując do życia stosunki społeczne pomiędzy nimi a państwem. Powstają one ze względu na określone powinności zachowania się jednostki wyznaczone przez obowiązujące normy. Zarówno przedmiot regulacji, jak i jej metoda wskazują jednoznacznie na publicznoprawny charakter norm prawa podatkowego.

Państwo (lub inny związek publicznoprawny) uzyskuje środki pieniężne, wykorzystując różnorodne formy prawne i organizacyjne, w tym także wynikające z jego powiązań rynkowych z innymi podmiotami. Istotą prawną podatku nie jest więc to, że podmiotem uprawnionym stosunków prawnych jest państwo, lecz **szczególna legitymacja prawna państwa** do żądania ze strony podatnika świadczenia pieniężnego. Dla określenia cech prawnych podatku należy więc wyraźnie przeciwstawić prawno-organizacyjne formy przesuwania środków pieniężnych oparte na regułach wynikających z przepisów prawa cywilnego (prywatnego) formom opartym na regułach prawa publicznego.

3. Z prawnego punktu widzenia podatek należy przeciwstawić cenie – podatek nie stanowi ceny za usługę świadczoną przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Dlatego też podatnik – jako dłużnik podatkowy – nie może kwestionować wysokości długu podatkowego tylko z tego względu, że środki publiczne zostały niewłaściwie wykorzystane lub też służy finansowaniu takiej działalności, której podatnik nie popiera lub nawet jest przeciwny jej prowadzeniu.

Podatek w swym rozwoju historycznym charakteryzował się zawsze bardzo swoistą cechą – **świadczeniem jednostki na rzecz państwa (władcy), któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie państwa (władcy)**. Przybierało ono różną postać (naturalną, pieniężną), niekiedy oparte było na zwyczaju. W miarę upływu czasu, pozostając nadal świadczeniem jednostronnym (nieekwiwalentnym), uzyskiwało ono coraz wyraźniej formę prawną, tak gdy chodzi o jego stanowienie, jak i stosowanie.

Prawo państwa do nakładania na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony, wynika z **władztwa państwowego, suwerenności państwa na danym obszarze**, którego przejawem jest między innymi prawo do nakładania podatków. Charakterystyczna z tego punktu widzenia jest treść art. 84 Kon-

stytucji RP, zgodnie z którym, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Treści tego przepisu nie można w żadnym przypadku sprowadzać jedynie do wymogu ustawowego uregulowania obciążeń podatkowych. Wyraża on bowiem **powszechność opodatkowania**, stanowiącą podstawową przesłankę realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej. Analiza treści tego przepisu wskazuje, iż wyraża on także **zasadę konieczności podatku**. Przyjęcie natomiast, iż ustanawia on jedynie wyjątek od zasady wolności od ingerencji w prawo własności (co niekiedy zdarza się w polskiej doktrynie, na szczęście rzadko w doktrynie podatkowej), stoi w jasnej sprzeczności z jego wykładnią językową. Skoro bowiem prawodawca przyjął generalną normę, zgodnie z którą **każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków**, to bezspornie oznacza, że w ciężarach i świadczeniach publicznych mieszczą się również podatki, a każdy, kto jest w sytuacji opisanej w ustawie podatkowej, ma obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej. Można nawet przyjąć, iż wobec treści art. 217 Konstytucji RP, określającego, jakie elementy konstrukcyjne podatku powinny być bezpośrednio uregulowane w ustawie, zasada wyłączności ustawowej w prawie podatkowym byłaby również realizowana, gdyby prawodawca nie zastrzegł, iż podatki, jako ciężary i świadczenia publiczne, powinny być określone w ustawie. Skoro jednak wyłączność ustawowa została zasygnalizowana w art. 84 Konstytucji RP, to należy ją łączyć z przepisem art. 217 Konstytucji RP, który w rzeczywistości reguluje tę wyłączność, i to w sposób specyficzny, właściwy tylko dla prawa podatkowego. Nie można bowiem w stosunku do ustaw funkcjonujących w innych gałęziach prawa, nawet gdy regulują prawa i obowiązki jednostki, ustalić tak jednoznacznie ich treści. Przecistawianie opodatkowania konstytucyjnej zasadzie wolności w sferze prawa własności może poza tym sugerować, iż jest to prawo bezwzględne, co nie jest zgodne z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego.

Trybunał Konstytucyjny, rozpatrując zgodność stanowienia prawa podatkowego z zasadą ochrony praw nabytych, wiązał ją z konstytucyjną zasadą ochrony własności (art. 21 Konstytucji RP), przyjmując, że jest to prawo podmiotowe o najszerzej treści w porównaniu z innymi prawami majątkowymi. Prawo to nie może być jednak traktowane jako absolutne ze względu na wynikające z konstytucyjnej zasady państwa prawnego idee sprawiedliwości społecznej i dobra ogółu. Trybunał stawia więc za-

sadę państwa prawnego przed konstytucyjną zasadą gwarancji własności, co ma istotne znaczenie także dla prawa podatkowego. Niekiedy bowiem podnoszony jest problem (głównie w literaturze zachodniej), czy konstytucyjnych granic opodatkowania należy szukać w pierwszej kolejności w gwarancji własności czy też w nakazie państwa prawnego. Można przyjąć, że w polskich warunkach granice te wiążą się przede wszystkim z zasadą państwa prawnego, co także potwierdza stanowisko Trybunału. Nie oznacza to oczywiście pomniejszania znaczenia ochrony własności, lecz jedynie, że prawo podatkowe, jako prawo publiczne, ze swej istoty preferuje interes ogółu. Stąd tak ważne konstytucyjne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego i nakaz ścisłego ich przestrzegania przez prawodawcę oraz administrację podatkową i sądy.

Z prawem państwa do nakładania podatków wiązana jest ich przymusowość. Przymusowość podatku eksponowana jest często w literaturze jako jedna z głównych jego cech prawnych. Nie wydaje się to słuszne. Przymusowość jest bowiem jedną z zasadniczych cech prawa w ogóle, a nie tylko prawa podatkowego. Występuje ona nawet w prawie cywilnym, gdzie przy spełnieniu określonego świadczenia podmiot stosunku prawnego może domagać się spełnienia wzajemnego świadczenia przez drugi jego podmiot, także wykorzystując środki przymusu zagwarantowane przez państwo. W prawie podatkowym sytuacja jest w gruncie rzeczy podobna, pod warunkiem że weźmie się pod uwagę podstawową cechę podatku – obowiązek spełnienia świadczenia bez świadczenia wzajemnego. Wynika on z ustawy, która niejako zastępuje umowę cywilnoprawną. Dlatego też ustawa podatkowa musi mieć znacznie rozbudowaną treść, a sposób uregulowania precyzyjny. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego nie jest bowiem kształtowany przez strony tego stosunku, lecz bezpośrednio w samej ustawie. Także wówczas, gdy podatnik staje się już dłużnikiem państwa (reprezentowanego przez organ administracji) jako wierzyciela z konkretnego stosunku zobowiązaniowego, sam stosunek zobowiązaniowy jest ściśle podporządkowany ustawie. Nie zależy on bowiem, tak jak w prawie cywilnym, od woli podmiotu uprawnionego tego stosunku, lecz od **treści norm prawnych zawartych w ustawie podatkowej**. Chociaż więc administracja podatkowa jest wierzycielem w stosunku zobowiązania podatkowego, występując w imieniu państwa, należy przyjąć, że w państwie prawnym powinna być ona nie tyle reprezentantem Skarbu Państwa, co podmiotem realizującym prawo podatkowe.