

TWORZENIE PRAWA PODATKOWEGO A JEGO STOSOWANIE

Ryszard Mastalski

MONOGRAFIE

TWORZENIE PRAWA PODATKOWEGO A JEGO STOSOWANIE

Ryszard Mastalski

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Wolters Kluwer

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, 2016

ISBN 978-83-264-8987-7

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 7

Wstęp / 9

Rozdział I

Istota prawna podatku / 17

Rozdział II

Polityka tworzenia prawa podatkowego / 26

1. Założenia polityki tworzenia prawa / 26
2. Społeczna świadomość podatkowa / 28
3. Cele polityki tworzenia prawa podatkowego / 37

Rozdział III

Procedura tworzenia prawa podatkowego / 65

Rozdział IV

Technika tworzenia prawa podatkowego / 80

Rozdział V

Wpływ tworzenia prawa podatkowego na jego stosowanie / 97

1. Specyfika stosowania prawa podatkowego / 97
2. Administracyjne stosowanie prawa podatkowego / 101
3. Sądowe stosowanie prawa podatkowego / 126

Rozdział VI

Wpływ prawodawcy na rozwiązywanie sporów podatkowych / 145

1. Zagadnienia wprowadzające / 145
2. Rola cen transferowych (cen transakcyjnych) w rozwiązywaniu sporów podatkowych / 150

3. Rola klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w rozwiązywaniu sporów podatkowych / **154**
4. Negocjacje podatkowe w rozwiązywaniu sporów podatkowych / **167**

Bibliografia / **177**

Wykaz skrótów

Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
KPP	Kwartalnik Prawa Podatkowego
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	Państwo i Prawo
PL	Przegląd Legislacyjny
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

I. Istnieje bardzo silny związek stosowania prawa z jego tworzeniem. Procesy te są ze sobą integralnie związane, a między stanowieniem prawa, zwłaszcza regułami konstruowania tekstów prawnych, oraz regułami jego interpretacji występują obustronne zależności¹. Podstawą decyzji stosowania prawa jest bowiem reguła stanowienia jako rezultat decyzji prawotwórczej².

Niedoskonałości języka, w którym formułowane są teksty prawne, jego niejasność i niedookreśloność oraz złożoność sytuacji faktycznych i prawnych, które mogą wystąpić w przyszłości, zwłaszcza zaś w dobie globalizacji społecznej, komplikują nie tylko samo tworzenie prawa, lecz przede wszystkim jego stosowanie. Prawem jest bowiem w ostateczności to, co jako prawo jest stosowane. Jednym z zasadniczych problemów, przed jakim stoi współczesny prawodawca, jest zatem rozstrzygnięcie, na ile prawo może być sformułowane tak jednoznacznie i precyzyjnie, aby jego stosowanie sprowadzało się głównie do samego literalnego odczytania norm prawnych zawartych w przepisach, na ile zaś powinno być ono elastyczne, „otwarte” i „dopełniane” w trakcie jego stosowania. Generalnie, w daleko idącym uproszczeniu, można zaobserwować dwa – w gruncie rzeczy przeciwstawne – spojrzenia na prawo z tego punktu widzenia: pozytywistyczne ujmowanie prawa, zgodnie z którym powinno mieć ono charakter stały, nienaruszalny, oraz neopoztywistyczne, preferujące zmienność prawa, jego dynamiczną

¹ S. Wronkowska (w:) S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 13.

² J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 15.

interpretację dostosowującą prawo do rzeczywistości, także w drodze negocjacji prawniczych pomiędzy znajdującymi się w konflikcie stronami³.

Współcześnie, już od drugiej połowy XX w., przeważa prawotwórcze, elastyczne stosowanie prawa, czego jednak nie można w pełni odnieść do polskiego systemu prawa. Dynamicznie rozwijający się świat wymaga wieloaspektowej interpretacji prawa, a nie ograniczania się jedynie do samego legalizmu oraz formalnego bezpieczeństwa prawnego, charakterystycznych dla pozytywizmu prawniczego⁴. Elastyczność jako reakcja na naturalną „sztywność” litery prawa charakteryzuje się współcześnie odchodzeniem od kazuistycznego tworzenia prawa i zastępowaniem go „otwartymi” konstrukcjami prawnymi, przy równoczesnym jednak zachowaniu legalności podejmowania decyzji stosowania prawa⁵.

Nie negując, co do zasady, generalnego stanowiska o potrzebie elastycznego stosowania prawa, wydaje się jednak, że problematyka ta wymaga odniesienia do określonej gałęzi prawa, zwłaszcza zaś do przedmiotu regulacji prawnej. Stanowi on bowiem podstawowe kryterium podziału prawa na gałęzie, wskazując na ich specyfikę, która z kolei determinuje w znacznym stopniu dynamiczne lub statyczne jego ujmowanie, zarówno przez samego prawodawcę, jak i, co się z tym wiąże, w procesie jego stosowania. Chodzi zwłaszcza o to, na ile prawodawca jest w stanie stworzyć takie konstrukcje prawne, które mogą być elastycznie stosowane zgodnie z zasadą legalizmu przy zachowaniu pewności prawa i jego bezpieczeństwa, tak ważnych w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym.

Dynamiczne stosowanie prawa oraz towarzyszące mu często negocjacje prawnicze odnoszone są z reguły do prawa prywatnego (prawa cywilnego i prawa handlowego). Twórcy prawa regulują je bowiem dość ogólnie, zaś samo jego stosowanie odbywa się najczęściej, inaczej niż w przypadku prawa publicznego, bez udziału władzy publicznej. Proces stosowania prawa prywatnego polega głównie na korzystaniu przez określone podmioty z przysługujących im uprawnień. Można w uproszczeniu przyjąć, że w przypadku

³ J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011, s. 9.

⁴ Tamże.

⁵ L. Leszczyński, *Gyoseishido w japońskiej kulturze prawnej*, Lublin 1996, s. 193, 203.

konfliktu pomiędzy stronami stosunków prywatnoprawnych niedającego się rozwiązać w drodze negocjacji wkraczają one na drogę sądową. Współcześnie na gruncie prawa prywatnego kształtują się wyraźne tendencje (w małym jednak zakresie w Polsce) do pozasądowego rozstrzygnięcia sporów, zwłaszcza zaś przy szerokim wykorzystywaniu negocjacji prawniczych. Odgrywają one także istotną rolę w przypadku sporów przed sądami. W stosowaniu prawa prywatnego bez udziału sądu, jak i w postępowaniu sądowym, negocjacje prawnicze są zatem oczywiste i mają utrwaloną, wieloletnią praktykę oraz znaczące miejsce w kulturze prawnej danego społeczeństwa, chociaż w polskim porządku prawnym ich stosowanie jest ograniczone, co słusznie poddawane jest krytyce⁶.

W przypadku prawa publicznego możliwości neopozytywistycznego ujmowania prawa, tak przy jego tworzeniu, jak i w procesie stosowania, są bardziej ograniczone. Nie można jednak także i tu wykluczyć ich *a priori*. Odnosi się to również do prawa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sama istota tego prawa, zwłaszcza zaś wymogi, jakie powszechnie są stawiane co do sposobu formułowania tekstu przepisów prawa, głównie zaś konieczność „pełnego” opisanie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ograniczają możliwości dynamicznego, twórczego, przynajmniej w porównaniu z prawem prywatnym, stosowania tego prawa. Wynika to przede wszystkim z samej istoty prawnej opodatkowania oraz związanego z nią procesu jego tworzenia. Powstaje zatem również pytanie o to, czy negocjacje prawnicze w ich klasycznym rozumieniu, zwłaszcza zaś zakładające równość podmiotów negocjacji i brak przymusu, są w ogóle możliwe na gruncie prawa podatkowego, czy też można w nim stosować jedynie pewne ich elementy techniczne.

Możliwości elastycznego stosowania prawa podatkowego, a także wykorzystywania w nim pewnych elementów negocjacji prawniczych, zależą głównie od prawodawcy podatkowego. Jego wpływ na stosowanie prawa podatkowego stanowi jeden z zasadniczych nurtów niniejszej pracy. Nie chodzi w niej bowiem o samoistne i odrębne omówienie stanowienia i stosowania prawa, lecz o pokazanie ich wzajemnych uwarunkowań, biorąc nawet pod uwagę to, że prawo po jego ustanowieniu „żyje własnym życiem”. Nie oznacza to

⁶ J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka negocjacji...*, s. 10.

jednak w żadnym przypadku, że sam byt prawa, jego funkcjonowanie w życiu społecznym nie jest determinowane przez jego twórcę. Ta determinacja jest szczególnie intensywna w przypadku prawa podatkowego.

Podstawowym nurtem pracy jest jednak nie tylko sam wpływ prawodawcy podatkowego na stosowanie prawa, lecz także jego rola w uelastycznieniu tego stosowania, w szczególności zaś stworzeniu możliwości posługiwania się w nim także pewnymi elementami technicznymi negocjacji prawniczych. Przy takim ukształtowaniu problematyki pracy poza jej nurtem pozostają porozumienia w prawie podatkowym, jako forma współpracy pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, a nie wzajemne oddziaływanie na siebie tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Porozumienia dotyczą bowiem jedynie wzajemnych relacji pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. W szczególności chodzi tu o występujące w Polsce, bardziej lub mniej sformalizowane, porozumienia poprzedzające władcze rozstrzygnięcia organu podatkowego, a także opcje podatkowe (wybory podatkowe) jako prawnie uregulowane możliwości oddziaływania podmiotu obciążonego ciężarami podatkowymi na ich kształt oraz treść⁷. Zagadnienia te są niewątpliwie niezwykle istotne dla funkcjonowania prawa podatkowego, ale nie z punktu widzenia wpływu prawodawcy na praktykę jego stosowania.

Jednym z istotnych warunków właściwego kształtowania prawa przez jego twórców jest odpowiednia polityka jego tworzenia. Jej punktem wyjścia powinna być istota prawa podatkowego, jego miejsce w porządku prawnym, a także rola podatków w gospodarce. Zasadniczym problemem, niewystępującym z takim nasileniem w innych gałęziach prawa, jest to, na ile prawo podatkowe, zwłaszcza w odniesieniu do dynamicznych i podlegających ciągłym zmianom zjawisk w sferze ekonomicznej, jest w stanie w sposób precyzyjny wyrazić w języku dla niego właściwym procesy gospodarcze integralnie powiązane z opodatkowaniem. Czy realny jest zwłaszcza wymóg, aby prawo to, przynajmniej z założenia, jako prawo precyzyjne, o zamkniętym systemie norm, porównywalne w tym względzie do prawa karnego, mogło w sposób pełny odzwierciedlać całą złożoność i ciągłą zmienność procesów ekonomicznych, a więc było nie tylko precyzyjne, lecz także adekwatne do zmieniającej się rzeczywistości. Chodzi zwłaszcza o to, czy można

⁷ A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji podatkowej*, Warszawa 2014, s. 219.

do całego prawa podatkowego zastosować jednolite kryteria tworzenia prawa, szczególnie co do formułowania tekstu przepisów prawnych, niezależnie od tego, czy przedmiot opodatkowania dotyczy stosunków społecznych jednorodnych, o małej zmienności w czasie (np. opodatkowania nieruchomości), czy też stosunków skomplikowanych, dynamicznych, często o zasięgu przekraczającym obszar jurysdykcji danego państwa (np. podatki dochodowe, obrotowe). Stanowisko prawodawcy w tym względzie determinuje w sposób zasadniczy stosowanie prawa.

Ważne jest w szczególności to, czy stosowanie prawa podatkowego jako prawa publicznego kreującego sztuczne, stanowione (tetyczne) stosunki społeczne powinno się cechować klasycznym pozytywizmem prawniczym traktującym prawo w sposób sformalizowany, nienaruszalny, odtwórczy, czy też nawet w tym prawie można stosować dynamiczną, twórczą wykładnię, dostosowującą prawo do zmieniającej się rzeczywistości, w tym przypadku do procesów gospodarczych, których efekty stanowią źródło pozyskiwania publicznych środków pieniężnych.

2. Zasadne jest przyjęcie wstępnego założenia, weryfikowanego w dalszych rozważaniach, że o podstawowym znaczeniu dla tego, na ile w praktyce stosowania prawa podatkowego dominuje klasyczny pozytywizm prawniczy, a na ile wykorzystuje się w nim elementy neopozytywizmu, pozwalające na dopasowywanie go do zmieniającej się rzeczywistości, przesądza w znacznej mierze sam prawodawca, konstruując poszczególne podatki oraz ogólne prawo podatkowe. W prawie podatkowym zależność ta występuje w szczególnym nasileniu. Oczywiście także w tym prawie ostateczny jego kształt kreowany jest w procesie stosowania, ale jeżeli normy prawne są daleko sformalizowane i mało dopasowane do zmieniającej się rzeczywistości, co często ma miejsce w prawie podatkowym, wpływ tworzenia prawa na jego stosowanie znacznie się pogłębia, a niewłaściwe decyzje podejmowane przez prawodawcę są często nie do naprawienia w praktyce jego stosowania.

Podmioty realizujące prawo, niezależnie od błędów twórców prawa, powinny działać zgodnie z podstawowymi zasadami interpretacji i stosowania prawa, naprawiając te błędy. Często jednak są one niemożliwe do naprawienia, zwłaszcza przy drobiazgowej regulacji prawnej, co powoduje w ostatecznym efekcie, że prawo funkcjonujące w społeczeństwie nie przynosi rezultatów

oczekiwanych przez jego twórców, a nawet niejednokrotnie przynosi sprzeczne z nimi efekty. Jeszcze dalej idącymi konsekwencjami niewłaściwego tworzenia prawa jest brak możliwości pełnienia przez nie podstawowych funkcji społecznych. Oznacza to, że nawet odpowiednie, z punktu widzenia przyjętej przez prawodawcę polityki tworzenia prawa, przepisy prawne i pełna ich realizacja w procesie stosowania prawa nie gwarantują, że normy określonej gałęzi prawa będą właściwie realizowały przypisane im funkcje społeczne, jeżeli błędne są założenia tej polityki.

3. Poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie tworzenie prawa podatkowego kształtuje jego stosowanie, zwłaszcza zaś pozwala odejść od klasycznego pozytywizmu prawniczego, dynamizując proces jego stosowania, jest zasadnicze dla niniejszego opracowania. Przesądza to równocześnie o jego konstrukcji, tak gdy chodzi o sam zakres problematyki w nim ujętej, jak i gdy chodzi o kolejność omawianych zagadnień.

Pierwszy rozdział poświęcony zostanie istocie prawnej podatku, z niezbędnymi jednak odniesieniami do tworzenia prawa. Właściwe jego tworzenie, zwłaszcza zaś uwzględnianie w nim rzeczywistości społecznej, do której podatek się odnosi, wymaga odpowiedniej polityki tworzenia prawa, uwzględniającej nie tylko cel fiskalny opodatkowania, lecz także związki systemowe tego prawa w ramach obowiązującego porządku prawnego, jak i poza nim, w szczególności gdy chodzi o jego powiązania z gospodarką (rozdział II). Rozdział następny dotyczy problematyki procedury legislacyjnej, głównie procedury pozaparlamentarnej (rozdział III). W rozdziale IV przedstawiona zostanie technika legislacyjna. Ma ona za zadanie ujęcie celów polityki w formy właściwe prawu. W szczególności dotyczy to sformułowania ich w odpowiednim języku, jak również właściwego **wkomponowania** w obowiązujący porządek prawny. Jest to ten etap procesu legislacyjnego, w wyniku którego następuje ostateczne ukształtowanie prawa. Chodzi przy tym nie tylko o samo językowe ujęcie przepisu, lecz także o odpowiedni podział tekstu prawnego (artykuły, paragrafy, punkty itp.), jak też o podział ustanowionych przepisów na tworzące część ogólną danego systemu prawa (np. ordynacja podatkowa) oraz jego część szczegółową (ustawy regulujące poszczególne podatki). Poza tym technika legislacyjna powinna dbać o systemowość zewnętrzną określonej gałęzi prawa, w tym przypadku prawa podatkowego. W szczególności chodzi o zgodność tworzonych przepisów

z Konstytucją, prawem unijnym i międzynarodowym, a także z przepisami tych gałęzi prawa, które są powiązane z tworzonymi przepisami, tak aby nowo utworzone przepisy, a ściślej – wyprowadzane z nich normy nie ograniczały możliwości funkcjonowania norm już istniejących w danym porządku prawnym. Innymi słowy, chodzi o to, aby normy prawne obowiązujące w określonym porządku prawnym nie były niezgodne prakseologicznie.

Końcowe rozdziały pracy poświęcone są związkom pomiędzy tworzeniem prawa podatkowego a jego stosowaniem (rozdział V i VI), stanowiąc bardzo ważną merytorycznie część pracy. Chodzi w nich bowiem o odpowiedź na postawione we *Wstępie* pytanie, jak daleko proces stosowania prawa uzależniony jest od jego tworzenia (rozdział V. *Wpływ tworzenia prawa podatkowego na jego stosowanie*) oraz czy i w jakim zakresie prawodawca podatkowy stwarza możliwości elastycznego rozwiązywania sporów podatkowych (rozdział VI. *Wpływ prawodawcy na rozwiązywanie sporów podatkowych*). W tym ostatnim rozdziale chodzi również o tworzenie przez prawodawcę regulacji, w których wykorzystywane są klauzule generalne i zwroty niedookreślone. Jego celem nie jest jednak opisanie wszystkich klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, jakie występują w prawie podatkowym (czasami brzmiących podobnie jak w innych gałęziach prawa, np. interes publiczny, uzasadniony interes podatnika, ważny interes podatnika)⁸, gdyż znacznie wykraczałoby to poza zakres problematyki pracy.

Zasadniczy wpływ na funkcjonowanie współczesnego prawa podatkowego mają, nie tylko w prawie krajowym, lecz także unijnym i międzynarodowym, klauzule generalne występujące w postaci klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzule generalne stanowiące rozwiązania prawne *ad hoc*, związane z cenami transferowymi (transakcyjnymi), służące zwalczaniu agresywnej optymalizacji podatkowej. Zasadne jest więc rozważenie ich wpływu na rozwiązywanie sporów podatkowych, zwłaszcza za z uwagi na to, że ich funkcjonowanie dotyczy nie tylko prawa krajowego, lecz, może jeszcze bardziej intensywnie, prawa unijnego i międzynarodowego

⁸ Szczegółowo klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym omawia A. Gomułowicz w pracy A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, s. 45–132.

prawa podatkowego. Tworząc normy prawne regulujące klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania oraz ceny transferowe, prawodawca krajowy powinien je zsynchronizować z podobnego rodzaju regulacjami funkcjonującymi poza granicami Polski, biorąc pod uwagę, że podatkowo-prawne stany faktyczne, do których regulacje krajowe będą miały zastosowanie, występują także, w mniejszym lub większym zakresie, przy opodatkowaniu podmiotów transgranicznych.

Na gruncie podstawowych założeń procesu stosowania prawa podatkowego omówionych w dwóch ostatnich rozdziałach pracy przedstawione zostaną możliwości jego uelastycznienia. Nie chodzi tu jednak o typowe ujęcie procesu stosowania prawa jako trzech ściśle ze sobą powiązanych działań zmierzających do ustalenia, jaka norma jest właściwa dla określonego stanu faktycznego, ustalenia tego stanu i wreszcie określenia konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie zastosowanej normy prawnej⁹. Stosowanie prawa zostanie bowiem przedstawione w ścisłym powiązaniu z treścią rozważań poświęconych jego tworzeniu, zawartych w rozdziałach II–IV. W szczególności poszukiwać się będzie odpowiedzi na pytanie, jakie przesłanki powinien spełniać prawodawca w polityce, procedurze i technice tworzenia prawa podatkowego, aby uzyskać optymalne dla tego prawa, jako prawa ingerencyjnego o zamkniętym systemie norm, możliwości w miarę dynamicznego i elastycznego jego stosowania. Chodzi w szczególności o to, na ile stworzone rozwiązania prawne umożliwiają podmiotom stosującym prawo podatkowe posługiwanie się środkami, które to stosowanie uelastyczniają, stwarzając tym samym również optymalne warunki dla rozwiązywania sporów podatkowych.

⁹ Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego* (w:) *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa. Materiały z sesji naukowej, Łódź, 27–28 marca 1980 r.*, pod red. J. Wróblewskiego, Ossolineum 1982, s. 100.

Rozdział I

Istota prawna podatku

1. Poszukując istoty prawnej podatku, należy uwzględnić zarówno te jego cechy, które charakteryzują prawo w ogóle, jak też cechy specyficzne dla prawa podatkowego. Jego istota prawna związana jest bez wątpienia z **władztwem publicznym** (państwowym, samorządowym), wyrażającym się w prawie do nakładania świadczeń pieniężnych na inny podmiot, bez wzajemnego świadczenia władzy publicznej. Prawo to wynika przede wszystkim z suwerenności państwa na danym obszarze. Jednym z jej przejawów jest nakładanie podatków. W przypadku gdy władza publiczna ogranicza swoją suwerenność, następstwem tego jest z reguły, jak to ma miejsce w przypadku państw należących do Unii Europejskiej, ograniczenie władztwa podatkowego – dzielenie się tym władztwem z innymi podmiotami. Punktem wyjścia wszelkich rozważań o podatku powinny być zatem dwa filary, na których jest on usytuowany w porządku prawnym. Jest to z jednej strony prawo władzy publicznej do żądania świadczenia pieniężnego, a z drugiej – brak wzajemnego świadczenia tej władzy.

Na gruncie prawnym **podatek** należy **przeciwstawić cenie**. Nie stanowi on bowiem ceny za usługę świadczoną przez państwo lub inny związek publicznonprawny. Podmiot obciążony podatkiem nie może więc z tytułu dokonanego świadczenia kwestionować wydatków publicznych – wykorzystywania środków pieniężnych pozyskanych poprzez podatki. W demokratycznym państwie prawnym ma natomiast uprawnienie do ich kwestionowania jako jednostka w nim funkcjonująca. Legitymacją prawną do tego są jednak ogólne zasady demokracji wynikające z ustroju politycznego państwa, a nie dokonane świadczenie podatkowe.

Skoro opodatkowanie jest świadczeniem nieekwiwalentnym, jednym z podstawowych warunków akceptacji przez społeczeństwo ciężarów podatkowych jest rzeczywista realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej, wyrażającej się głównie w powszechności i równości opodatkowania. Jest to jedna z zasadniczych przesłanek społecznego „przyzwolenia” na podatek, pogodzenia się z ciężarami podatkowymi przez poszczególnych członków społeczeństwa. Znoszenie ciężarów podatkowych wymaga jednak również odpowiedniej społecznej świadomości podatkowej, kształtowanej przede wszystkim przez twórców prawa podatkowego oraz podmioty, głównie podmioty publiczne, stosujące prawo podatkowe. Chodzi bowiem o to, aby sprawiedliwość z płaszczyzny socjologicznej i etyczno-socjalnej została przeniesiona na grunt normatywny – aby znalazła swój wyraz w normatywnym kształcie materialnego prawa podatkowego oraz w procesie jego stosowania.

Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek powinien spoczywać na wszystkich – wszyscy muszą przyczynić się do zaspokajania wspólnych potrzeb. Wymaga to jednak ustalenia właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężaru podatkowego był uzależniony od zdolności do świadczenia podatkowego, głównie zdolności gospodarczej. Nie można zatem akceptować jednostronnego rozumienia powszechności opodatkowania, sprowadzającej się w szczególności do znacznego poszerzenia grona podatników poprzez normatywne ukształtowanie niskiej kwoty wolnej od opodatkowania w podatku dochodowym, zwłaszcza zaś obciążającego pracobiorców oraz emerytów i rencistów. Jest to bowiem sprzeczne z rozumieniem powszechności opodatkowania w sposób względny, jako równomiernego – w zależności od ekonomicznej zdolności świadczenia publicznego – obciążenia podatkowego. Powszechności opodatkowania nie należy ponadto ujmować samostannie, lecz jako jeden z podstawowych elementów sprawiedliwości podatkowej, integralnie związanej z równością opodatkowania.

Podział ciężarów podatkowych powinien uwzględniać nie tylko czynniki ekonomiczne, lecz także socjalne, odnoszone do podmiotów obciążonych świadczeniami podatkowymi. Powinien brać to pod uwagę prawodawca podatkowy, formułując przepisy odpowiednio z tym związane w sposób w miarę elastyczny, tak aby podmioty publiczne mogły dostosować, w określonych przez prawo przypadkach, obciążenia podatkowe do indywi-

dualnej zdolności podatkowej. W sprzeczności z tym stoi zwiększanie obciążeń podatkowych ponad ekonomiczne możliwości podatników, związane ze wzrostem publicznej działalności państwa, a nawet samorządu. Bardzo ważne jest zatem, zwłaszcza z punktu widzenia socjalnych aspektów zdolności świadczenia, ustalenie racjonalnych granic pomiędzy publicznym a prywatnym zaspakajaniem potrzeb jednostki.

Powszechność i równość opodatkowania, charakterystyczne dla państw demokratycznych o gospodarce rynkowej, wymagają odpowiedniego rozbudowania regulacji prawnych. Nie wystarczy tu bowiem jedynie sama administracyjnoprawna metoda regulacji prawnej, charakterystyczna dla prawa publicznego, w którym interes ogólny ma pierwszeństwo przed interesem indywidualnym – w przypadku kolizji musi ustąpić interes indywidualny. Prawo podatkowe, pozostając ze swej istoty prawem publicznym, ogranicza jednak stopniowo związki z prawem administracyjnym, pogłębiając coraz bardziej powiązania z prawem prywatnym – prawem handlowym i prawem cywilnym.

Źródłem pozyskiwania środków podatkowych jest, jak wiadomo, gospodarka, a aktywność gospodarcza przejawia się w formach właściwych prawu prywatnemu. W efekcie powstają daleko idące związki pomiędzy prawem podatkowym a prawem prywatnym, niespotykane w przypadku innych gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego i prawa prywatnego. Dotyczą one zarówno tworzenia prawa podatkowego, jak i jego stosowania. W najszerszym ujęciu chodzi o to, aby konstrukcje tego prawa nie ograniczały skuteczności regulacji prawnych z dziedziny prawa handlowego i prawa cywilnego. Istotne jest także to, aby podmioty stosujące prawo – organy administracji oraz sądy – zwracały uwagę na relacje pomiędzy prawem podatkowym i prawem prywatnym oraz sygnalizowały zauważone nieprawidłowości, w szczególności ograniczanie skuteczności norm prawa prywatnego przez nieodpowiednie konstrukcje prawa podatkowego. Praktyka stosowania prawa jest bowiem najlepszym weryfikatorem prawidłowości jego tworzenia.

2. Obowiązek świadczenia pieniężnego bez wzajemnego świadczenia ze strony władzy publicznej wymaga znacznego rozbudowania treści ustaw regulujących poszczególne podatki. Normy w nich zawarte stanowią bowiem podstawę do ukształtowania wzajemnych relacji prawnych pomiędzy podat-

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Ryszard Mastalski – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, emerytowany profesor Uniwersytetu Wrocławskiego; członek Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego, Polskiego Towarzystwa Prawa Konstytucyjnego oraz Akademii Nauki, Sztuki i Literatury w Paryżu; specjalista z zakresu prawa podatkowego, swoje zainteresowania koncentruje wokół postępowania podatkowego, zobowiązań podatkowych, źródeł prawa podatkowego, jego interpretacji i stosowania oraz zagadnień prawnych zarządzania gospodarką; autor około 300 publikacji, w tym: monografie, komentarzy, studiów, artykułów oraz glos.

W publikacji zaprezentowano wzajemne powiązania między stanowieniem i stosowaniem prawa podatkowego. Procesy te są ze sobą integralnie związane, a pomiędzy stanowieniem prawa oraz regułami jego interpretacji występują obustronne zależności. Autor próbuje odpowiedzieć na pytania, w jakim zakresie tworzenie prawa podatkowego kształtuje jego stosowanie oraz czy i w jakim stopniu można używać w prawie podatkowym klauzul generalnych (zwłaszcza klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania) oraz zwrotów niedookreślonych.

Rozważania zawarte w pracy wiążą się ponadto ze zwalczaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, zarówno w przypadku krajowego, jak i unijnego oraz międzynarodowego prawa podatkowego, co jest jednym z najważniejszych problemów współczesnych systemów podatkowych.

W monografii omówiono m.in.:

- istotę prawną podatku,
- technikę tworzenia prawa podatkowego,
- administracyjne i sądowe stosowanie prawa podatkowego,
- rolę cen transferowych (cen transakcyjnych) w rozwiązywaniu sporów podatkowych,
- rolę klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w rozwiązywaniu sporów podatkowych.

Książka skierowana jest zarówno do podmiotów uczestniczących w tworzeniu i stosowaniu prawa, w tym na poziomie parlamentarnym, jak i podmiotów niepublicznych – głównie pracodawców, pracobiorców, podmiotów gospodarczych. Zainteresuje także pracowników administracji podatkowej, sędziów, doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów specjalizujących się w problematyce podatkowej. Będzie pomocnym źródłem wiedzy dla studentów prawa oraz podatników.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL

WWW.PROFINFO.PL

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-8987-7



WOLTERS KLWUER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**