



2008

Spis treści:

STUDIA

Agnieszka Bielska-Brodziak

Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych

Adam Biegalski

Arystotelejskie dzieło – twórcza inspiracja dla podatkowych analiz wolnego rynku

ARTYKUŁY

Bogumił Brzeziński

Prawo podatkowe a prawo cywilne

Marek Kalinowski

Przedmiot podatku a obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Wojciech Matuszewski

Koszty zapłaty podatku

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2008

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

dr hab. Adam Nita

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

SPIS TREŚCI

STUDIA

1. AGNIESZKA BIELSKA-BRODZIAK

WYKŁADNIA JĘZYKOWA WEDŁUG ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH 4

2. ADAM BIEGALSKI

ARYSTOTELEJSKIE DZIEŁO – TWÓRCZA INSPIRACJA DLA PODATKOWYCH ANALIZ WOLNEGO RYNKU 73

ARTYKUŁY

3. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE 115

4. MAREK KALINOWSKI

PRZEDMIOT PODATKU A OBOWIĄZEK I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE 141

5. WOJCIECH MATUSZEWSKI

KOSZTY ZAPŁATY PODATKU 151

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

I. We współczesnej nauce prawa, a szerzej – w kulturze prawnej uznaje się za rzecz oczywistą to, że system prawa składa się z szeregu dających się w sposób bardziej bądź mniej jednoznaczny wyodrębnić elementów strukturalnych, nazywanych tradycyjnie gałęziami prawa czy też dziedzinami prawa. Co prawda obecnie podział ten wydaje się mniej oczywisty niż miało to miejsce przed laty, tym niemniej przekonanie o tym, że – przykładowo - prawo cywilne różni się pod wieloma względami od prawa karnego jest powszechne, a normy należące do każdej z tych dziedzin trudno pomylić.

Prawo podatkowe także uznawane jest za odrębną gałąź prawa. Daje to tytuł do rozważania relacji między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa. Każda z tych gałęzi charakteryzuje się odmiennymi cechami, odpowiednimi do pełnionych przez ich normy funkcji. Zazwyczaj dają się one zaliczyć do jednego z działów prawa, tj. do prawa prywatnego (np. prawo cywilne) bądź prawa publicznego (np. prawo podatkowe).

Problematyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym to zarówno klasyczna problematyka relacji odrębnych gałęzi prawa wewnątrz systemu prawa, jak też szereg kwestii szczegółowych, wynikających przede wszystkim ze związku obu tych gałęzi prawa z gospodarką i jej różnymi przejawami. Na tę problematykę składają się rozmaite zagadnienia związane z funkcjami norm należących do poszczególnych gałęzi prawa oraz ze związkami strukturalnymi, jakie występują między przepisami zawartymi w źródłach prawa właściwych dla tych gałęzi. Analiza tytułowej problematyki wymaga więc oceny stanu rzeczy na dwóch płaszczyznach – funkcjonalnej i strukturalnej.

Ponadto można zakładać, że istnieje określona spójność ideowa obu gałęzi prawa (jeden i ten sam ustawodawca, te same, konstytucyjnie chronione wartości etc.). Zauważyć jednak

wypada, że w zależności od rodzaju i ważności interesów chronionych przepisami poszczególnych gałęzi prawa, mogą mieć one różny – przynajmniej częściowo - status konstytucyjny. W Polsce widowym dowodem takiej sytuacji są chociażby unormowania konstytucyjne dotyczące źródeł prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP) – nie znajdujące odpowiednika, jeśli chodzi o inne gałęzie prawa - z prawem cywilnym włącznie.

W polskiej literaturze podatkowoprawnej dosyć często dokonuje się porównań prawa cywilnego i prawa podatkowego, w szczególności z punktu widzenia źródeł i charakteru stosunków prawnych kształtowanych przez normy do nich należące. Jest to – jak się wydaje – zajęcie dosyć jałowe, jako że nie daje ani wyraźnych korzyści teoretycznych, ani też praktycznych. Z ideowego podobieństwa zobowiązań cywilnoprawnych do zobowiązań podatkowoprawnych niewiele bowiem wynika – przede wszystkim dlatego, że w obu rodzajów stosunków prawnych co innego jest ich źródłem. W prawie cywilnym – jak to się często akcentuje – jest to złożenie przez podmioty tego prawa zgodnych oświadczeń woli, w prawie podatkowym zaś – powstanie podatkowego stanu faktycznego. Trzeba jednak zauważyć – czego z kolei w piśmiennictwie podatkowoprawnych się nie dostrzega – to, że ta często podkreślana różnica między stosunkami cywilnoprawnymi oraz podatkowoprawnymi zaciera się w wypadku zobowiązań cywilnoprawnych powstających *ex delicto*, gdzie zdarzenie powodujące szkodę powoduje jednocześnie powstanie stosunku zobowiązaniowego (odszkodowawczego). Upodabnia to zobowiązania cywilnoprawne tego rodzaju do zobowiązań podatkowych, w wypadku których także zdarzenie, objęte podatkowym stanem faktycznym powoduje powstanie stosunku prawnego. Nawet jednak w wypadku tej ostatniej kategorii sytuacji trudno dostrzec perspektywę osiągnięcia jakichś realnych rezultatów badawczych.

Bardziej zasadne od dokonywania porównań wydaje się zbadanie relacji między wskazanymi wyżej gałęziami prawa z punktu widzenia każdej z tych gałęzi. Warto zastanowić się nad tym, jak unormowania podatkowoprawne wpływają na funkcjonowanie prawa cywilnego. Próbką problemów, jakie się tu pojawiają może być znana i szeroko dyskutowana w literaturze i orzecznictwie kwestia relacji między wysokością odszkodowania z tytułu odpowiedzialności cywilnej w dziedzinie ubezpieczeń komunikacyjnych a faktem, że wydatek ubezpieczonego

na usunięcie szkody obejmuje nie tylko wartość netto użytych towarów i usług, ale także wliczony w ich cenę podatek od towarów i usług. Niektórzy ubezpieczeni ponoszą ciężar tego podatku jako konsumenci towarów i usług; inni mogą odliczyć podatek naliczony od podatku należnego z tytułu prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Problem ustalenia w takim stanie rzeczy wysokości odszkodowania z tytułu szkody komunikacyjnej objętej wspomnianym ubezpieczeniem był swego czasu przedmiotem orzekania przez Sąd Najwyższy³²⁵.

Prawo podatkowe może też wpływać na efektywność rozmaitych instytucji prawa cywilnego. Reguły opodatkowania mogą bowiem zachęcać bądź zniechęcać do korzystania z określonych instytucji prawa cywilnego. Przykładowo, korzystanie z cudzego kapitału w działalności gospodarczej może być ze względów podatkowych korzystniejsze przy wykorzystaniu formy umowy leasingu niż formy umowy kredytu bankowego (bądź odwrotnie). Popularność jednego rodzaju spółek może być rezultatem korzystniejszego reżimu podatkowego niż ten, w którym funkcjonują inne formy spółek. Czynnikiem decydującym o tej popularności w takiej sytuacji nie zawsze będzie wysokość obciążenie podatkowego: równie ważne może okazać się to, jakie są w wypadku poszczególnych kategorii spółek zasady odpowiedzialności samych spółek oraz wspólników bądź osób zarządzających spółkami za zaległości podatkowe spółek poszczególnych rodzajów.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że te ostatnie kwestie mają znaczenie nie tylko z punktu widzenia statystycznego obrazu popularności określonych kategorii spółek w praktyce życia gospodarczego. Jeżeli założyć, że formy organizacyjne działalności gospodarczej dostępne przedsiębiorcom zostały utworzone w odpowiedzi na zapotrzebowanie gospodarki i są do jej potrzeb adekwatne, to swoista dyskryminacja jednych spośród nich bądź preferowanie spółek przynależących do innej kategorii zaburza „naturalną” strukturę podmiotową gospodarki, co z zasady prowadzi do ograniczenia jej efektywności. Co więcej, podatkowe determinanty mogą oddziaływać na podmioty odpowiedzialne za tworzenie prawa cywilnego i powodować, że jego konstrukcje są w pewnych wypadkach „dopasowywane” nie do potrzeb obrotu

³²⁵ Uchwała Sądu Najwyższego z 16 października 1998 r. (III CZP 42/98), OSNC 1999, nr 4, poz. 69).

gospodarczego, ale do aktualnego kształtu prawa podatkowego. W tym znaczeniu uzasadnione wydaje się być niemieckie powiedzenie o „babilońskiej niewoli prawa gospodarczego w okowach prawa podatkowego”³²⁶.

Relacje między dwiema dziedzinami prawa mogą – modelowo – układać się na kilka sposobów. Po pierwsze, normy jednej dziedziny prawa mogą, poprzez ich zastosowanie, tworzyć sytuacje mające cechy stanów faktycznych objętych hipotezami norm innej dziedziny prawa. Po drugie, normy jednej dziedziny prawa mogą służyć poprawnemu funkcjonowaniu norm innej dziedziny prawa, „wspierając” je w określony sposób. Po trzecie, normy jednej dziedziny prawa mogą być „przejmowane”, na różne sposoby, na potrzeby innej dziedziny prawa, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji tej ostatniej dziedziny prawa.

Obok tych relacji – podstawowych, jak się wydaje – można wskazać inne jeszcze, mniej oczywiste i mniej jednoznaczne. Przykładowo, gdyby rozwiązanie przyjęte w jednej gałęzi prawa uznać z jakichś względów za ogólną zasadę prawa, to w konsekwencji należałoby przyjąć, że obowiązuje ona również w innej dziedzinie prawa – także w wypadku, gdyby w tej ostatniej nie było przepisu, który zasadę tę wyrażałby *expressis verbis*. W relacjach między prawem podatkowym a prawem cywilnym dawałoby to podstawę – przykładowo – do formułowania tezy, że w postępowaniu podatkowym znajduje zastosowanie zasada ciężaru dowodu wynikająca z art. 6 k.c., będącą jakoby „ogólną zasadą prawa”³²⁷. Takie stanowisko było przez pewien czas prezentowane w orzecznictwie podatkowym NSA; jego reminiscencje są i współcześnie wyraźnie dostrzegalne.

Podobnie – gdyby uznać, że system prawa jest zintegrowany w stopniu umożliwiającym przyjęcie założenia, iż zbudowanie definicji określonego pojęcia w przepisach należących do jednej dziedziny prawa, uzasadnia jej stosowanie w innych dziedzinach składających się na system prawa (chyba że ustawodawca zbuduje, na potrzeby konkretnej dziedziny prawa

³²⁶ K. Barth, Die Steuern als gestaltende Faktoren im Gesellschaftsrecht, [w:] Festschrift für K.Duden, 1977, s. 37.

³²⁷ O błędności takiego stanowiska, spotykanego niekiedy w orzecznictwie sądowym pisali B. Brzeziński i M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym, Przegląd Podatkowy 2004, nr 5, s. 56 i nast.

odrębną definicję) to definicje pojęć występujących w prawie cywilnym należałoby stosować – bez szczególnych odwołań w tym względzie – przy interpretacji przepisów prawa podatkowego³²⁸.

Problematyka relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym jest poruszana często w związku ze zjawiskiem unikania opodatkowania i kwestiami interpretacji tekstów prawnych na tle dążenia do minimalizacji zakresu tego zjawiska. Unikanie opodatkowania sprowadza się bowiem zazwyczaj do takiego układania stosunków prawnych z zakresu prawa cywilnego, w których uczestniczy podatnik, aby ich kształt nie mieścił się w zakresie opodatkowania wynikającym ze standardowego „odczytania” przepisów, tj. przede wszystkim interpretacji językowej przepisów prawa podatkowego.

W sytuacji, gdy w prawie podatkowym danego państwa nie istnieje tzw. ogólna klauzula antyabuzyjna, sądy starają się niekiedy uzyskać „efekt opodatkowania” poprzez ekscentryczne rozumowania prawnicze, zaburzające relacje pomiędzy pojęciami prawa podatkowego a prawa cywilnego. Oponenti wobec takiego postępowania odwołują się z kolei do powszechnie akceptowanych w danej kulturze prawnej standardów interpretacyjnych, takich chociażby jak wyrażony w paremii *nullum tributum sine lege*. Cała dyskusja z tym związana *nolens volens* obracać się musi wobec relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym (czy szerzej – prawem prywatnym).

Uznając oczywistość sytuacji, w której dyskurs na temat relacji między owymi gałęziami prawa koncentruje się na tym właśnie obszarze, nie należy zapominać o tym, że sprawa ma aspekt szerszy i dotyczy – przykładowo - kwestii strategii legislacyjnej: tego chociażby, w jakim zakresie i w jaki sposób rozmaite gałęzie prawa powinny ze sobą kooperować, wykorzystując wzajemnie swoje pojęcia i konstrukcje prawne.

³²⁸ Tak rozumiana jest – niestety, mylnie – jedna z zasad ogólnych prawa podatkowego, sformułowana w artykule B. Brzezińskiego i W. Nykiela: *Zasady ogólne prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2002, nr 3, s. 10-11. Sformułowaną tam tezę-postulat *de lege ferenda* wobec ustawodawcy, aby – jeśli uzna to za stosowne – przyjął *expressis verbis* zasadę wiązania w prawie podatkowym definicji występujących w innych dziedzinach prawa bierze się niekiedy bezzasadnie za godną zalecenia zasadę doktrynalną.

II. Sytuacje, w których prawo cywilne „dostarcza” prawnie znaczących faktów prawu podatkowemu nie są rzadkie. Opodatkowaniu podlegać bowiem mogą czynności cywilnoprawne, a zwłaszcza umowy, takie jak sprzedaż, pożyczka, zamiana, darowizna itp. Stylizacja przepisów może być różna: w Polsce, zgodnie z brzmieniem obowiązujących przepisów opodatkowana jest „umowa sprzedaży”³²⁹, ale też: „nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem darowizny”³³⁰. Można zastanawiać się nad tym, czy różnica między obu kategoriami sytuacji, dla których reprezentatywne są dwa podane powyżej przykłady sprowadza się jedynie odmiennej stylistyki przepisu, czy też za różnymi formułami słownymi określającymi przedmiot opodatkowana (umowa/skutek zawarcia umowy) kryje się w poszczególnych przypadkach różna treść normatywna.

Ustawodawca podatkowy może też odwoływać się w hipotezach norm prawa podatkowego do stanów prawnie znaczących (własność, bycie właścicielem) bądź przez prawo w określony sposób chronionych (posiadanie, bycie posiadaczem) czy wreszcie – co w kontekście tematyki niniejszego artykułu jest mniej istotne – zdarzeń niemających własnej konotacji cywilnoprawnej (osiągnięcie przychodu bądź dochodu).

Mając na uwadze fakt pełnienia przez podatek funkcji redystrybucyjnej, nietrudno ustalić przyczynę zainteresowania ustawodawcy podatkowego instytucjami prawa cywilnego. Instytucje prawa cywilnego są bowiem bądź to formą „przechowywania” wartości, bądź to – służąc jej transferowi pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego – istnienie majątku kumulującego określoną wartość „ujawniają”. Jeśli podatek ma na celu redystrybucję dochodu i przejęcie na rzecz związku publicznoprawnego środków pieniężnych w wysokości pozostającej w określonej relacji do wartości osiągniętej (otrzymanej) bądź posiadanej przez jednostkę, to nakierowanie konstrukcji podatkowych na wspomniane wyżej i inne jeszcze instytucje prawa cywilnego jest całkowicie uzasadnione.

³²⁹ Art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r., Nr 68, poz. 450 ze zm.).

³³⁰ Art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r., Nr 142, poz. 1514 ze zm.).

Taka strategia budowy systemu podatkowego ma swoje zalety i wady. Zaletą jest możliwość budowy podatków o względnie prostej konstrukcji. Wady są różne – w zależności od tego, co jest przedmiotem opodatkowania. Podstawowa przyczyna niedoskonałości jest taka, że pod tą samą formą prawną może kryć się różna treść ekonomiczna. Opodatkowanie tego rodzaju oparte jest na daleko niekiedy idących domniemaniach w zakresie związku powstawania nowej wartości z faktem dokonania czynności cywilnoprawnej bądź z inną sytuacją ukształtowaną na gruncie prawa cywilnego.

W rzeczywistości te domniemania nie zawsze się sprawdzają. Sprzedaż towaru – pomijając przy tym miejsce obrót gospodarczy - może być źródłem korzyści w sensie ekonomicznym (w uproszczeniu – źródłem dochodu), ale może też przynieść sprzedającemu niedobór (stratę). Często też jest ona ekonomicznie neutralna, np. gdy przedmiot używany sprzedawany jest nabywcy po cenie odpowiadającej jego wartości rynkowej. Operacja taka nie przynosi więc nikomu dochodu, którego uzyskanie uzasadniałoby opodatkowanie. W tej sytuacji objęcie tego rodzaju operacji gospodarczych podatkowej dochodowym daje rezultat adekwatny ekonomicznie (brak dochodu – niestosowanie opodatkowania). Gdyby jednak – przykładowo – ustawodawca zdecydował o opodatkowaniu tej kategorii zdarzeń podatkiem przychodowym, to wspomniana wyżej operacja gospodarcza (tj. sprzedaż przedmiotu używanego po cenie odpowiadającej jego wartości rynkowej) oznaczałaby w istocie opodatkowanie majątku, gdyż sprzedający nie osiąga nadwyżki finansowej, która ewentualnie mogłaby być źródłem środków na zapłatę podatku, ale płaci podatek (nominalnie – przychodowy) kosztem dotychczas posiadanego majątku.

Darowizna z kolei zwiększa majątek obdarowanego, ale kosztem zmniejszenia majątku darczyńcy; nie zwiększa to ogólnej sumy wartości dóbr w społeczeństwie. Nie powstaje tu żadna nadwyżka ekonomiczna w sensie makro-, a opodatkowanie jest i w tym wypadku ukrytym opodatkowaniem majątku.

W obu tych wypadkach widać, że ustawodawca podatkowy niekiedy nie próbuje nawet pozorować wiązania czynności cywilnoprawnych z procesami ekonomicznymi prowadzącymi do powstania nowej wartości (co byłoby zgodne z ekonomiczną istotą podatku), ale zadowala

się najwyraźniej istnieniem zdolności płatniczej jednego bądź obu kontrahentów. Zawieranie umów, o których wyżej mowa, jest zaledwie pośrednim – choć dla ustawodawcy wystarczającym – dowodem posiadania takiej zdolności.

III. Sytuacje, w których normy prawa cywilnego umożliwiają funkcjonowanie normom i instytucjom prawa podatkowego nie występują w polskim prawie często. Nie mam w tym wypadku na myśli porównania z taką np. sytuacją, jaka ma miejsce w wypadku prawa administracyjnego, gdzie należące do niego przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji stanowią istotne, funkcjonalne dopełnienie systemu prawa podatkowego. Prawem administracyjnym jest też w istocie rzeczy to, co nazywa się niekiedy ustrojowym prawem podatkowym, tj. przepisy dotyczące organizacji i funkcjonowania administracji podatkowej.

Prawo cywilne umożliwia funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego nie w sposób całościowy, tak jak we wskazanych wyżej przykładach prawo administracyjne, ale w sposób selektywny. Wsparcie ze strony prawa cywilnego dotyczy wybranych instytucji podatkowopravných, np. takich, które służą zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych – tj. hipoteki ustawowej (art. 34 i nast. Ordynacji podatkowej) oraz zastawu skarbowego (art. 41 i nast. Ordynacji podatkowej). Obie te instytucje skonstruowane zostały w sposób, który – *prima vista* - nie wymaga sięgania przy ich stosowaniu do przepisów prawa cywilnego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują też *expressis verbis* na taką potrzebę. Tym niemniej analiza przepisów podatkowych dotyczących wspomnianych instytucji prowadzi do wniosku, że mogą one funkcjonować wyłącznie wówczas, gdy interpretator przyjmie założenie o niezbędności uzupełnienia konstrukcji każdej z tych instytucji o „brakujące” w Ordynacji podatkowej a zawarte w ustawodawstwie z zakresu prawa cywilnym przepisy dotyczące – odpowiednio - hipoteki ustawowej oraz zastawu³³¹.

Ten rodzaj „wsparcia” ze strony prawa cywilnego jest o tyle ciekawy, że ustawodawca podatkowy albo – jak może się wydawać - nie życzy sobie takiego wsparcia (stąd brak

³³¹ Szerzej na ten temat P. Czerski, Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych, Wolters Kluwer 2004, s. 183 i nast.

odesłania do przepisów prawa cywilnego, jakie byłoby w tym wypadku wymagane), albo też uznaje możliwość i zasadność sięgania do prawa cywilnego za rzecz tak oczywistą, że nie wymagającą nawet szczególnego do nich odesłania. Zarówno jedno, jak i drugie stanowisko wydaje się być słabo uzasadnione; bardziej prawdopodobne jest uznanie, że nastąpiło w tych wypadkach istotne niedopatrzenie legislacyjne, polegające na braku wyraźnego odesłania w prawie podatkowym do odpowiednich regulacji prawa cywilnego.

Taki stan rzeczy wymaga jednak zajęcia określonego stanowiska przez interpretatora przepisów dotyczących dwóch wskazanych wyżej instytucji prawa podatkowego. Znajdzie się on w trudnej sytuacji, gdyż negacja możliwości sięgania w tym wypadku do przepisów prawa cywilnego prowadzi do zasadniczej dysfunkcjonalności instytucji prawa podatkowego, a sięgnięcie do nich łamie powszechnie akceptowane zasady wykładni prawa podatkowego, w myśl których jest ono – co do zasady - systemem kompletnym.

W sukurs interpretatorowi przyjdą zapewne zwolennicy tak zwanej jedności systemu prawa, których zdaniem po każdy „brakujący” danej dziedzinie przepis prawa można swobodnie sięgnąć do innej dziedziny prawa i, jeśli on się tam znajduje – wykorzystać na potrzeby tej dziedziny prawa, w której go brakuje. Ten kierunek myślenia nawiązuje do archetypu „racjonalnego ustawodawcy”, tj. takiego ustawodawcy, który w pełni świadomie kontroluje skutki zmian w prawie i którego działanie wyklucza powstawanie niedoskonałości i luk w prawie – a jeśli takie się jawią, to tylko na skutek niedostatecznie pogłębionej analizy ze strony interpretatora tekstu prawnego. Nie trzeba jednak dodawać, że paradygmat racjonalnego ustawodawcy nie jest już we współczesnym prawoznawstwie zbyt użyteczny. W prawie podatkowym jest to widoczne ze szczególną ostrością.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że nie podlega dyskusji sam fakt obiektywnej potrzeby posiłkowania się – w obecnym stanie regulacji prawnej dotyczącej zastawu skarbowego w Ordynacji podatkowej – przepisami kodeksu cywilnego. Idzie natomiast w tym wypadku o racjonalne uargumentowanie określonej koncepcji interpretacyjnej. To ostatnie, jak się wydaje, stwarza istotną trudność a jedynym argumentem wydaje się być nie najsilniejszy przecież intelektualnie argument związany z funkcjonalnością systemu...

IV. Normy prawa cywilnego mogą być – w razie potrzeby – „przejmowane” przez prawodawcę na potrzeby prawa podatkowego, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji podatkowopravných. Chodzi tu o takie sytuacje, w których przepisy prawa podatkowego wyraźnie odsyłają do przepisów prawa cywilnego i nakazują ich stosowanie do stosunków podatkowopravných. Sytuacje takie występują w polskim prawie podatkowym raczej sporadycznie.

W Ordynacji podatkowej bezpośrednie odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego znaleźć można w Rozdziale 13 Ordynacji podatkowej. Art. 91 tej ustawy stanowi, że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Art. 92 § 4 Ordynacji podatkowej stanowi natomiast, że do wierzytelności o zwrot nadpłaty, w wypadku, gdy wierzytelność z tego tytułu przysługuje małżonkom wspólnie opodatkowanym na podstawie odrębnych przepisów – stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych.

Te przepisy Ordynacji podatkowej wykorzystują podobieństwo modelu prawnego zobowiązań podatkowych do modelu zobowiązań cywilnoprawnych. Prawodawca, mając możliwość zbudowania odrębnego, podatkowoprawnego mechanizmu odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe – rezygnuje z tego i wykorzystuje mechanizm funkcjonujący w innej dziedzinie prawa. Odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w tym wypadku jest pełne i wyraźne. Taka praktykę uznać należy za w pełni uzasadnioną.

Z kolei art. 135 Ordynacji podatkowej stanowi, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Odesłanie do kodeksu cywilnego nie budzi wątpliwości; tym niemniej problem jest tu nieco innej natury. Otóż powstaje pytanie, czy kategorie immanentnie związane z prawem cywilnym, takie jak zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych mogą w ogóle znaleźć zastosowanie w prawie publicznym, a w konsekwencji także w prawie podatkowym? Współcześnie – jak wynika z analiz M. Kalinowskiego³³² – podmiotowość podatkowoprawną nie jest kategorią

³³² Zob. M. Kalinowski, Podmiotowość prawną podatnika, Toruń 1999, s. 92 i nast.

uzależnioną od wspomnianych wyżej kategorii cywilistycznych. W związku z tym nie wiadomo, czemu ma służyć ocena zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych w sytuacji, gdy prawo podatkowe nie odwołuje się w ogóle do tych kategorii pojęciowych? Wydaje się, że odwoływanie się do wspomnianych kategorii miałyby sens wówczas, gdyby ich zakres znaczeniowy i przydatność były – tak jak to dzieje się w prawie cywilnym – zaznaczone w przepisach materialnego prawa podatkowego. To nie ma jednak współcześnie miejsca.

To, czy ustawodawca podatkowy skorzysta z norm czy instytucji cywilnoprawnych na własne potrzeby, uzależnione jest generalnie od ich przydatności dla systemu podatkowego. Jako przykład budowy instytucji własnej – mimo istnienia cywilnoprawnego jej odpowiednika – wskazać można podatkowoprawną instytucję potrącenia. Mimo istotnego podobieństwa celów, jaki spełnia potrącenie w stosunkach cywilnoprawnych oraz w stosunkach podatkowoprawnych – potrącenie w prawie podatkowym (art. 64-65 Ordynacji podatkowej) zbudowane jest w sposób całkowicie niezależny w sensie normatywnym od odpowiedniej instytucji prawa cywilnego (art. 498 i nast. k.c.).

V. Zagadnienie relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym dotyczy też wątku tzw. „autonomii prawa podatkowego”. Zagadnie „autonomii prawa podatkowego” funkcjonuje współcześnie w Polsce w postaci silnie zmitologizowanej. Jak wiadomo, pojawiło się ono w pewnej perspektywie historycznej w Europie Zachodniej. Na początku XX w. zastanawiano się nad tym, czy prawo podatkowe (ściślej – ustawodawca podatkowy) może na własne potrzeby tworzyć pojęcia, znane prawu cywilnemu – w innym kształcie niż mają one na gruncie prawa cywilnego. Nie wchodząc w szczegóły tego sporu, obszernie zrelacjonowanego w polskiej literaturze przedmiotu przez S. Rosmarina³³³ – można powiedzieć że zwyciężyła ostatecznie koncepcja autonomii prawa podatkowego – w tym sensie, że ustawodawca „podatkowy”, jeśli uzna to za celowe, może nadawać pojęciom, funkcjonującym na gruncie prawa cywilnego – własną treść, pojęcia te poszerzając bądź zawężając w stosunku do odpowiednich pojęć prawa cywilnego. Akceptując takie podejście

³³³ Zob. S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 132 i nast.

można jedynie rozważać, czy takie zmodyfikowane zakresowo pojęcie jest nadal pojęciem prawa cywilnego – tyle, że zmienionym – czy też, mimo większego czy mniejszego podobieństwa do pojęcia występującego w prawie cywilnym, jest organicznym pojęciem prawa podatkowego. Wiele argumentów przemawia za tą drugą koncepcją.

Pomijając zarówno uzasadnienie tego poglądu, jak i etiologię samego problemu można stwierdzić, że na powyższej konstatacji skończył się historyczny problem autonomii prawa podatkowego. Jeżeli uznać, że wyrazem autonomii określonej dziedziny prawa jest możliwość dowolnego kształtowania własnej siatki pojęciowej oraz terminologicznej, to można powiedzieć że autonomiczne jest zarówno prawo podatkowe wobec prawa cywilnego, jak i prawo cywilne wobec prawa podatkowego. To ostatnie może bowiem – choć nie wydaje się aby istniała taka potrzeba praktyczna – operować pojęciami znanymi z prawa podatkowego, nadając im jednocześnie inny, własny kształt.

W Polsce problematyki autonomii prawa podatkowego pojawiła się w orzecznictwie sądowym lat 90. XX w. W wyrokach NSA, które miały – w zamierzeniu sądów – zapobiegać bezzasadnemu unikaniu opodatkowania, dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego *prater legem* bądź *contra legem* negowano skutki czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez podatników powołując się na „autonomię” prawa podatkowego. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że to odwoływanie się do autonomii prawa podatkowego nigdy nie znalazło dostatecznego uzasadnienia w postaci twierdzeń, co mianowicie z tej „autonomii” wynika dla wykładni konkretnych przepisów prawa podatkowego. Sam hasło autonomii było wystarczającym argumentem dla oddalenia wnoszonej przez podatnika skargi na decyzję ostateczną organu podatkowego. W najlepszym wypadku powoływano się na argument, że prawo podatkowe ma inne cele niż prawo cywilne.

Ten ostatni argument był jednak z gruntu błędny, gdyż pozostawał bez logicznego związku z konkluzją, jaką miała być teza o możliwości nierespektowania reguł prawa cywilnego w sytuacji, gdy ich wykorzystanie przez podatnika przynosi mu – w ocenie organów podatkowych, a następnie i sądu – niezasłużone korzyści. Można tylko zastanawiać się nad tym, czy błąd ten popełniany był nieświadomie, czy też świadomie. W tym ostatnim

przypadku byłby on rezultatem sytuacji, w której dyskomfort związany z niemożliwością realizacji w orzeczeniu opodatkowania „sprawiedliwego” byłby większy, niż dyskomfort wynikający z naruszenia podstawowych, uwarunkowanych systemowo i akceptowanych kulturowo zasad wykładni prawa.

Nasuwa się tu spostrzeżenia bardziej ogólnej natury. Otóż w Polsce sędzia podatkowy nie boi się orzekać *contra legem*; ma jednak istotne obiekcje do otwartego deklaruwania, że właśnie to uczynił. Wynika to zapewne z uwarunkowań kulturowych, a w szczególności z ugruntowanego na gruncie pozytywizmu prawniczego przekonania, że tekst prawny należy szanować.

Jednym z kluczowych elementów dyskusji w sprawie „autonomii” prawa podatkowego jest kwestia tożsamości pojęć (bądź braku takowej) używanych w prawie podatkowym oraz pojęć, które występują – pod tą samą nazwą – w prawie cywilnym. Nie budzi współcześnie wątpliwości to, że ta sama nazwa może w poszczególnych przypadkach być stosowana na określenie różnych pojęć. I odwrotnie – to samo pojęcie może funkcjonować pod różnymi nazwami. Problem zdaje się dotyczyć takiej oto sytuacji, w której w ustawie podatkowej funkcjonuje termin równoznaczny z terminem stosowanym w prawie cywilnym (i oznaczający tam określoną instytucję cywilnoprawną), natomiast w prawie podatkowym ani ten termin, ani pojęcie, jakie pod nim się kryje, nie są bliżej objaśniane.

Można – moim zdaniem – z powodzeniem bronić koncepcji, w myśl której prawo podatkowe operuje wyłącznie pojęciami własnymi. Nie ma bowiem w systemie prawa normy, która wiązałaby ustawodawcę w tym zakresie i nakazywała respektowanie pojęć „obcych”. Argumentom z zakresu spójności systemu prawa, przemawiającym przeciwko tej koncepcji można przeciwstawić inne argumenty, związane z kolei ze spójnością systemu norm oraz instytucji prawa podatkowego.

Problem polega natomiast na ustaleniu, jaki zakres ma pojęcie, które a) występuje w prawie podatkowym, b) oznaczone jest terminem identycznym jak termin używany w prawie cywilnym, c) nie jest w prawie podatkowym objaśnione, ale d) jest objaśnione (tj. znany jest jego zakres) w prawie cywilnym.

Jest tylko jedno przekonujące wytłumaczenie tej sytuacji. Otóż należy m.zd. przyjąć, że mamy wówczas do czynienia z pojęciem prawa podatkowego, równoznacznym z pojęciem prawa cywilnego i tak samo jak w prawie cywilnym nazywanym. Takie ujęcie wspomnianych relacji respektuje zarówno wolę ustawodawcy, jak i postulat spójności systemu prawa oraz spójności wewnątrzgałęziowej – w tym wypadku spójności wewnętrznej prawa podatkowego. O pojęciu podatkowym „przejętym” z prawa cywilnego można więc mówić tylko w takim, specyficznym znaczeniu tego słowa.

W tym duchu wypowiadał się niekiedy Naczelny Sąd Administracyjny, np. w wyroku, w którym sprzeciwiał się koncepcji przyjmowania odmiennego zakresu pojęć wykształconych na gruncie cywilistyki, a znajdujących – bez wyraźnej modyfikacji - zastosowanie w prawie podatkowym, takich np. jak pojęcie własności³³⁴.

Zastrzeżenia wysuwane przeciwko tej koncepcji nie wytrzymują krytyki. Nie można bowiem twierdzić, że przeszkodą w takim rozumieniu wspomnianych relacji prawa cywilnego i prawa podatkowego jest to, że konstrukcje cywilnoprawne są budowane według innych założeń i dla innych celów niż instytucje podatkowe. To twierdzenie jest oczywiście prawdziwe, ale nie można nie dostrzegać tego, że ustawodawca podatkowy, posługując się w prawie podatkowym określonym terminem (nie znajdującym rozwinięcia w definicji pojęcia, jakiemu ma on odpowiadać) skazuje interpretatora na posługiwanie się pojęciem prawa podatkowego równoznacznym z pojęciem funkcjonującym w prawie cywilnym. Równoznaczność obu pojęć nie świadczy przy tym o ich identyczności. Jeśli modyfikacji zakresu pojęcia istniejącego w prawie cywilnym nie dokonał – dla potrzeb prawa podatkowego – ustawodawca, to jaka miałyby być podstawa prawna do takich działań dla interpretatora przepisów? I czy taka modyfikacja – jeśli miałyby miejsce – nie naruszałaby zasady legalizmu?

W literaturze z zakresu prawa podatkowego trafnie wskazuje się na to, że związanie prawa podatkowego „dyspozytywnymi” konstrukcjami prawa cywilnego stanowi istotny bodziec do podejmowania przez podatników prób dokonywania czynności cywilnoprawnych,

³³⁴ Wyrok NSA z 18 czerwca 1997 r. (I SA/Łd 535/96) ONSA 1998, nr 2, poz. 62.

nieadekwatnych do ich celu gospodarczego, a to prowadzi do nadmiernego „wyposażenia” podatkowoprawnego stanu faktycznego w elementy subiektywne³³⁵. Z tej diagnozy nie wyciąga się chyba jednak właściwych wniosków. Ustawodawca podatkowy ma do wyboru szereg możliwości reagowania na taki stan rzeczy, na ogół dobrze znanych w prawoznawstwie. Po pierwsze, może samodzielnie zdefiniować potrzebne mu pojęcie, wcale przy tym nie nawiązując do siatki pojęciowej prawa cywilnego – tak jak to ma np. miejsce w wypadku pojęcia „dostawy towarów i usług” w podatku od wartości dodanej. Po drugie, może on „przejąć” pojęcie z prawa cywilnego, bądź nadając mu kształt identyczny do pojęcia prawa cywilnego, bądź *expressis verbis* modyfikując jego zakres na potrzeby prawa podatkowego. Jeśli tego nie czyni, to nie ma dla tej sytuacji innego logicznego wytłumaczenia niż to, oparte o sformułowaną na wstępie tezę – „przejmuje”, w podanym wyżej rozumieniu, w całości pojęcie prawa cywilnego na grunt prawa podatkowego, a w istocie – tworzy w prawie podatkowym pojęcie równokształtne pojęciu prawa cywilnego.

To, że w wielu sytuacjach zachowanie prawodawcy w odniesieniu do omawianych tu kwestii pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego jest nieprzezorne, nie daje jeszcze asumptu do mówienia – jak to niekiedy czyni NSA w swoich wyrokach - o jakichś tajemniczych, podatkowych treściach pojęć cywilnoprawnych. W konsekwencji, z gruntu i w pełnej rozciągłości nie można zgodzić się z twierdzeniem, że „dokonując wykładni prawa podatkowego organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków międzyludzkich na gruncie prawa cywilnego i przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów podatkowych nie prowadzi do uchylecia się danego podmiotu od opodatkowania albo zmniejszenia należnego obowiązku podatkowego”³³⁶. Są to fantazje orzecznicze, będące wyrazem myślenia – z pewnością w dobrej wierze – życzeniowego, podważające w istocie rzeczy nie tyle ogólnie przyjęte zasady wykładni prawa podatkowego, co podstawowe idee, leżące u podłoża jego konstrukcji (*nullum tributum sine lege*).

³³⁵ Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 195.

³³⁶ Wyrok NSA z 7 września 1995 r. (SA/Ka 1682/94) – LEX nr 26981.

Przytoczona wyżej teza ogniskuje w sobie szereg błędnych (a w najlepszym razie niedostatecznie precyzyjnie wyrażonych) poglądów interpretacyjnych, charakterystycznych dla (części) orzecznictwa podatkowego sądów polskich ostatniej dekady XX w. i pierwszych lat XXI w.

Po pierwsze, nastąpiło tu pomylenie płaszczyzn interpretacji. Ustalenie, jaka była „prawdziwa” treść czynności prawnej jest częścią składową ustalania stanu faktycznego sprawy; ocen w tym zakresie dokonywać należy zgodnie z treścią przepisów kodeksu cywilnego, z charakterystyczną dla nich zasadą swobody kontraktowania. Ta analiza nie ma żadnego wpływu na wykładnię prawa podatkowego, gdyż jej jedynym celem jest dostarczenie materiału nadającego się do subsumcji „pod” normę prawa podatkowego.

Po drugie, zupełnie nie wiadomo, co miałyby oznaczać „należny obowiązek podatkowy” (w rozumieniu, jak można sądzić, należnej kwoty podatku), skoro to, jaka jest wysokość podatku, wynika dopiero z zastosowania przepisów prawa podatkowego? Niedostatek logiki jest tu oczywisty.

Po trzecie, w europejskiej kulturze prawnej funkcjonuje dobrze ugruntowane przekonanie (znajdujące często wyraz zarówno w orzecznictwie, także sądów polskich, jak i w doktrynie) o prawie podatnika do wyboru „drogi najmniej opodatkowanej”. Jeśli sąd – być może na skutek szczególnych okoliczności sprawy – zasady tej nie zamierza respektować, to powinien to uzasadnić w szczególnie staranny sposób. Nie spełnia wymogów starannego uzasadnienia sformułowanie tez, które w istocie rzeczy są postulatami wobec ustawodawcy, stanowiąc co najwyżej wyraz przekonań Sądu co do kierunków polityki tworzenia prawa.

Stąd też niezasadne wydaje się wyrażane niekiedy zdziwienie, że w sytuacji, gdy polski ustawodawca w pierwotnej wersji podatku towarów i usług uznał za przedmiot opodatkowania – w skrócie i uproszczeniu – sprzedaż towarów, to w wypadku sporu i powstania wątpliwości, czy obrót opodatkowany miał miejsce, należało badać, czy miało miejsce skuteczne zawarcie umowy sprzedaży – przy wykorzystaniu reguł wynikających w kodeksu cywilnego, dotyczących zobowiązań. Jest to element ustalania stanu faktycznego, do czego organ podatkowy jest zobowiązany. W tej sytuacji inne okoliczności, np. istnienie bądź

nieistnienie faktury nie jest i nigdy nie było elementem wystarczającym dla ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego³³⁷.

Reasumując ten wątek rozważań można stwierdzić, że pojęcie autonomii prawa podatkowego, a ściślej – odwoływanie się do tej cech prawa podatkowego - w orzecznictwie podatkowym przez długi czas służyło w istocie rzeczy za kamuflaż dla sądowego „oporu” przeciwko zjawisku unikania opodatkowania. Temu służyła dosyć sztuczna i odrzucona ostatecznie przez Naczelny Sąd Administracyjny koncepcja „obejścia prawa podatkowego”³³⁸.

Doskonałą analizę rozmaitych aspektów sięgania orzecznictwie podatkowym do koncepcji autonomii prawa podatkowego przeprowadził swego czasu M. Zirk-Sadowski³³⁹. Opracowanie to pokazuje też skalę nieporozumień, jakie nagromadziły się wokół tej sprawy.

VI. Problematyka łączności bądź odrębności pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego – jako jeden z aspektów tzw. autonomii prawa podatkowego - wiąże się ściśle z praktyczną kwestią możliwości korzystania w prawie podatkowym z definicji pojęć zawartych w aktach normatywnych należących do prawa cywilnego. Można – nieco upraszczając – stwierdzić, że stanowisko w kwestii pierwszej determinuje stanowisko w kwestii drugiej.

W procesach interpretacji przepisów prawa przyjmuje się zasadnie domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym³⁴⁰. Oznacza to, że w procesie interpretacji przyjmować należy takie znaczenie terminów i zwrotów użytych w tekście przepisów prawnych, jakie mają one w języku etnicznym, tj. najszerzej stosowanym na terytorium

³³⁷ Co innego sugeruje P. Karwat, op. cit., s. 196. Autor ten wskazuje też na niedobre skutki przyjęcia koncepcji odmiennej niż ta, przez niego sugerowana, i powołuje na wsparcie swoich poglądów tezy w wyroku NSA z 21 sierpnia 1996 r. (SA/Gd 2876/95), w myśl którego niezapłacenie ceny sprzedaży powoduje „ułomność” umowy tak daleko idącą, że nie może być ona brana pod uwagę. Przykład ten nie jest dobry ze względu na nieznaną, jak można sądzić, temu autorowi, szczególne okoliczności stanu faktycznego sprawy (z rozmaitych względów nie objęte treścią uzasadnienia wyroku). Sąd stanął twarzą w twarz z oczywistym oszustwem podatkowym, niemożliwym jednak do wykazania w trybie postępowania podatkowego. Oszustwu temu Sąd zapobiegł, ale z nie najszcześniejszą (a ściślej – bezzasadną) argumentacją, taką mianowicie że z a - p ł a t a c e n y (podkr. aut. - B.B.) jest istotnym elementem umowy sprzedaży. Brak zapłaty – co miało miejsce w sprawie – przesądzać miało rzekomo o nieistnieniu umowy sprzedaży (sic!).

³³⁸ Wyrok NSA z 23 listopada 2003 r. (FSA 3/03) w sprawie *Optimus*; zob. też B. Brzeziński, O narodzinach i upadku sądowej doktryny obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2004, nr 1, s. 7-13

³³⁹ Zob. M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2001, nr 2, s. 39-57.

³⁴⁰ Por. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 79.

danego państwa. W wypadku zaistnienia potrzeby sprecyzowania pojęcia języka prawnego, buduje się zazwyczaj jego definicję w tymże języku powszechnym.

Interesującą kwestią jest to, jakie znaczenie dla ustalenia zakresu pojęcia niedefiniowanego w prawie podatkowym ma fakt istnienia definicji tego pojęcia w prawie cywilnym. Na wstępie można postawić taką oto tezę, że definicje zawarte w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa w zasadzie nie wiążą przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wynika to z ogólnie akceptowanego w teorii prawa poglądu, że definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego³⁴¹, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto.

Od przedstawionej wyżej zasady istnieją jednak wyjątki. Najbardziej oczywisty ma miejsce wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego odsyłają do definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego. Odesłanie takie jest wiążące i skutkuje inkorporacją definicji na grunt prawa podatkowego, które uznaje tym samym definicją obcą za definicję własną.

Po drugie, w sytuacji, gdy prawo podatkowe określony termin stosuje, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania) – jednakże tylko w wypadku, gdy są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. są definicjami pojęć prawnych³⁴². Jeżeli w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to - z braku odmiennej definicji w prawie podatkowym – ma ono w nim takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym. Nie wchodzi tu w grę domniemanie języka powszechnego - w języku powszechnym pojęcie nieruchomości

³⁴¹ Tak m.in. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 189.

³⁴² Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2008, s. 77 i nast.

co prawda funkcjonuje, ale jako pojęcie przejęte z języka prawnego. To samo powiedzieć można o takich pojęciach, jak zastaw, darowizna czy też zasiedzenie³⁴³.

Dobłą ilustracją omawianego tu zagadnienia może być przypadek poszukiwania adekwatnej definicji gospodarstwa rolnego przy interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn³⁴⁴. Termin "gospodarstwo rolne", użyty w przepisach tej ustawy, nie był tam jednak definiowany. Ustawa nie odsyłała też do żadnego z innych aktów prawnych i zawartych w nich definicji gospodarstwa rolnego. Powstał zatem problem znaczenia terminu gospodarstwo rolne, użytego w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że adekwatne będzie w takim wypadku znaczenie, jakie nadawały temu terminowi przepisy prawa cywilnego³⁴⁵. Nie znalazła uznania w oczach Sądu definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁴⁶, a więc akcie normatywnym systemowo bliższym ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych niż przepisy prawa cywilnego.

Podobny kierunek myślenia znaleźć też można w wyroku NSA, w którym rozważano znaczenie pojęcia gospodarstwa rolnego, o którym była mowa w obowiązujących niegdyś przepisach o opłacie skarbowej – gdzie zajęto stanowisko, że z braku definicji w tychże przepisach przyjąć należy znaczenie, jaki nadają temu pojęciu przepisy kodeksu cywilnego³⁴⁷.

Zarówno w tych wyżej opisanych, jak i w wielu innych wypadkach nie wiadomo niestety, czy sądowi chodziło w poszczególnych wypadkach o – niezasadne, w moim przekonaniu - uznanie faktu istnienia definicji w kodeksie cywilnym za wiążący przy wykładni przepisów ustawy podatkowej, czy też uznanie, że zakresy pojęciowe terminu "gospodarstwo rolne" w ustawach podatkowych oraz w kodeksie cywilnym są - zdaniem Sądu - jednakowe. To

³⁴³ Przykładowo, sądy konsekwentnie uznają, że używany w przepisach podatkowych termin "darowizna" jest tożsamy z instytucją darowizny, o której mowa w art. 888 § 1 k.c. Por. m.in. wyrok NSA z dnia 19 maja 1994 r. (SA/Po 3612/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996, nr 3, poz. 95.

³⁴⁴ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.).

³⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 1984 r. (SA/Gd 864/84), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4, poz. 85.

³⁴⁶ Dz. U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.

³⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 30 marca 1994 r. (III SA 966/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 1, poz. 27.

ostatnie oznaczałoby równokształtność – choć nie identyczność – pojęć. Treść uzasadnień wspomnianych wyżej wyroków nie pozwala na definitywne ustalenie poglądu sądów w tej kwestii.

Trzeba jednak zwrócić uwagę na to, że założenie równokształtności pojęć, o którym wyżej mowa, jest w istocie rzeczą rodzajem domniemania. Może być bowiem tak, że ustawodawca podatkowy, na określenie pojęcia prawa podatkowego stosuje termin, który, używany w przepisach innych gałęzi prawa, oznacza inne pojęcie. Ustalenie, że zaistniał taki właśnie stan rzeczy, jest szczególnie utrudnione, ponieważ użycie terminu z zakresu języka prawnego, na dodatek zdefiniowanego, powoduje że domniemanie identyczności pojęć tym samym terminem oznaczonych jest mocne. Konkludując – obalenie domniemania tożsamości pojęć, oznaczonych tym samym terminem, w wypadku, gdy w prawie podatkowym nie są one definiowane, a zdefiniowane są natomiast w przepisach należących do innych gałęzi prawa, jest możliwe, ale argumentacja obalająca takie domniemanie musi być wystarczająco mocna³⁴⁸.

Przykładem takiej sytuacji, tj. obalenia wspomnianego domniemania mogłoby być używanie w ustawodawstwie podatkowym terminu "użytkowanie". W orzecznictwie NSA sformułowano m.in. tezę o błędności poglądu, iż użyty w art. 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych termin "użytkowanie" oznacza ograniczone prawo rzeczowe, określone w art. 252 i nast. k.c.³⁴⁹ Sąd, odwołując się m.in. do komentarza do Modelu Umowy OECD, uznał, że termin użytkowanie we wspomnianym przepisie podatkowym oznacza używanie rzeczy, niezależnie od tytułu prawnego, na podstawie którego ma to miejsce³⁵⁰.

³⁴⁸ B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, op. cit., s. 79.

³⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r. (SA/Ka 1386/94), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 4, poz. 143.

³⁵⁰ Powyższy przykład – abstrahując od faktu trafności samego poglądu wyrażonego przez Sąd - jest jednak dosyć niefortunny, a to ze względu na fakt, że dotyczy terminu („użytkowanie”), który występuje także jako termin języka powszechnego, bez konotacji prawnych, w znaczeniu używania, korzystania z czegoś czy też posługiwania się czymś.

Pozwala to jednak na weryfikację sformułowanej wyżej tezy o znaczeniu "obcych" definicji pojęć prawnych i uznanie, że w sytuacji milczenia ustawy podatkowej wiążą one w szczególności wówczas, gdy są definicjami pojęć swoiście prawnych. Za pojęcia swoiście prawne uznać należałoby te, które definiowane są w tekstach przepisów prawa (tu - prawa cywilnego), a w języku powszechnym bądź to nie występują, bądź to znajdują w nim zastosowanie wtórne (np. słowo "hipoteka" rozumiane niekiedy jako obraz zarejestrowanych zasług i wykroczeń określonej osoby).

VII. W orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego w Polsce – do roku 2002 włącznie - istniały sprzeczne opinie co do tego, jaki jest zakres dopuszczalnej oceny przez organy podatkowe umów zawieranych przez podatnika w kontekście potencjalnego bądź rzeczywistego obniżania ciężaru podatkowego. W szczególności zaistniał taki nurt orzecznictwa, który – powołując się na brzmienie art. 58 oraz 83 k.c. – uznawał niektóre czynności prawne podejmowane zgodnie z prawem przez podatnika z myślą o obniżeniu obciążenia podatkowego jako "obejście prawa".

Ponieważ stanowisko to w oczywisty sposób nie wytrzymało krytyki, gdyż kłóciło się z powszechnym pojmowaniem znanej w jurysprudencji koncepcji obejścia prawa, w orzecznictwie zastąpiono je – w warstwie werbalnej – formułą „obejścia prawa podatkowego”. Taki sposób podejścia sądów do wspomnianej kwestii zyskał roboczą nazwę „sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego”.

Wspomniana klauzula – w kontekście istniejącego wówczas stanu prawnego – opierała się na piramidalnym zbiegu nieporozumień. Sądy powoływały się bowiem na przepisy kodeksu cywilnego dla oceny skutków podatkowopravných określonych zdarzeń, nie zważając na to, że przepisy te – w myśl art. 1 k.c. – stosuje się do stosunków cywilnoprawnych (a więc - nie podatkowopravných). Nie dostrzegano też tego, że obejście prawa nie może dotyczyć z natury rzeczy przepisów prawa podatkowego, gdyż te nie zawierają „opisu” stanów nakazanych bądź zakazanych (a tylko w tym podatku mówienie o obejściu prawa miałyby sens), lecz zawierają zaledwie podatkowopravną kwalifikację stanów faktycznych³⁵¹.

³⁵¹ Tak M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...*, op. cit., s. 108 i nast.

Wysokość podatku jest więc zdeterminowana przez prawo, a nie przez cele czy zamiary podatnika, które nie mają w tym wypadku znaczenia. Tezę tę – skądinąd dosyć oczywistą – zaakceptował ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny we wspomnianym już wyżej wyroku z 24 listopada 2003 r. (FSA 3/03)³⁵².

Nie dostrzegano też długo tego, że organy podatkowe, powołując w swoich decyzjach „przeciwko” podatnikowi art. 58 i 83 k.c. oraz uznając, że oba je naruszył jednocześnie podatnik – nawet gdyby hipotetycznie dopuścić zasadność koncepcji obejścia prawa podatkowego – popadały w sprzeczność logiczną. Jeśli bowiem określona czynność miałaby skutecznie umożliwić obejście prawa, to nie może być czynnością pozorną. Wtedy bowiem, nie wywierając pożądanego skutku – uniemożliwiałaby „obejście” prawa. Dziwić może tylko to, że tej manipulacji intelektualnej, dokonywanej rutynowo przez organy podatkowe przy interpretacji przepisów prawa długo nie dostrzegały sądy³⁵³.

Było natomiast rzeczą oczywistą, że organy podatkowe mogły badać treść czynności prawnych (także z punktu widzenia ich ewentualnej pozorności). Był to wręcz ich obowiązek. Nie miało to jednak żadnego związku z wykładnią prawa podatkowego, ale z ustalaniem stanu faktycznego w sprawie podatkowej - w sytuacji, gdy elementem takiego stanu były czynności bądź stan z zakresu prawa cywilnego. W obowiązującym stanie prawnym obowiązek ten potwierdza wprowadzony do Ordynacji podatkowej artykuł 199a.

Badanie pozorności umowy dotyczy więc nie relacji między podatnikami a organem podatkowym, ale relacji między stronami umowy, zawierającymi umowę po to, aby stworzyć pozór wobec innego uczestnika stosunków cywilnoprawnych. Wynika to dostatecznie jasno zarówno z art. 1 k.c., jak i w szczególności z kontekstu, jaki dla interpretacji art. 83 § 1 k.c. tworzy treść art. 83 § 2 k.c. (w którym jest wyraźnie mowa o wyjątku dotyczącym skutków pozorności wobec osób trzecich – podmiotów prawa cywilnego).

³⁵² ONSA 2004, nr 2, poz.44.

³⁵³ Przełomowy pod tym względem był – jak się wydaje - wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r. (FSK 488/04), Monitor Podatkowy 2005, nr 3, s. 43.

VIII. W polskim prawie podatkowym można wskazać regulacje, w myśl których kwalifikacja cywilnoprawna określonych zachowań podatnika wywołuje wskazane w nich konsekwencje podatkowoprawne. Chodzi przy tym o inne sytuacje niż te, w których zachowanie podmiotu prawa cywilnego, kwalifikowane jako czynność cywilnoprawna powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Paragraf 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy i podatku od towarów i usług³⁵⁴ stanowi, że w przypadku, gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzające czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Jest to kontynuacja regulacji wcześniej obowiązujących.

Pomijając wyjątkowo niefortunną formułę słowną, w jakiej przepis ten funkcjonuje, jego idea jest taka, że jeśli czynność prawna dokonana została dla pozoru albo miała na celu obejście prawa, to kwoty podatku wynikające z faktury bądź dokumentu celnego taką czynność potwierdzających nie mogą być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości tzw. podatku naliczonego.

Trzeba podkreślić, że relacje między prawem podatkowym a prawem cywilnym są w tym wypadku dosyć powierzchowne. Przepis art. 58 § 1 kodeksu cywilnego stanowi, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

Tymczasem przepis prawa podatkowego nie obejmuje wszystkich konsekwencji obowiązywania przepisu prawa cywilnego – dla prawa podatkowego nie ma znaczenia możliwość „zastąpienia” nieważnych postanowień czynności prawnej przepisami ustawy. Dla zastosowania dyspozycji paragrafu 14 ust. 2 pkt 4 lit. c wspomnianego wyżej rozporządzenia

³⁵⁴ Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.

Ministra Finansów wystarczy fakt ustalenia sprzeczności czynności prawnej z ustawą bądź ustalenia, że celem czynności prawnej było obejście prawa. To samo dotyczy ustalenia, że czynność prawna była sprzeczna z zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Prawodawcę podatkowego interesuje w tym wypadku wyłącznie efekt fiskalny, a nie adekwatność opodatkowania do kwalifikowanej przez przepisy prawa cywilnego rzeczywistości.

IX. Podsumowanie powyższych rozważań zawierać może taką oto konstatację, że prawo podatkowe na płaszczyźnie legislacyjnej wykorzystuje normy oraz instytucje prawa cywilnego w sposób instrumentalny i selektywny. Podobieństwo ogólnego kształtu stosunków cywilnoprawnych oraz podatkowoprawnych, wyrażające się przede wszystkim w ich zobowiązaniowym w obu wypadkach charakterze nie doprowadziło do ujednoczenia mechanizmów realizacji stosunków prawnych w obu dziedzinach. W szczególności nie dostrzega się większych zapożyczeń z instrumentarium prawa cywilnego przez prawo podatkowe.

Dalej idące związki można natomiast zaobserwować w sferze podmiotowości prawnej. Chociaż zasady kształtowania podmiotowości w prawie podatkowym oparte są o inną filozofię niż ta, która znajduje zastosowanie w prawie cywilnym, to okazało się, że cywilistyczna konstrukcja osoby prawnej dobrze spełnia swoją funkcję także w prawie podatkowym. Pojęcie osoby prawnej w prawie podatkowym jest bez wątpienia pojęciem równokształtnym pojęciu kryjącemu się pod tym wyrażeniem w prawie cywilnym. Cywilistyczny kształt instytucji osoby prawnej jest przy tym na tyle adekwatny do potrzeb prawa podatkowego, że w polskim prawie podatkowym nie sposób doszukać się unormowań, które kształt ten modyfikowałyby w jakikolwiek sposób. To uzasadnia tezę o równokształtności pojęcia osoby prawnej w obu analizowanych tu dziedzinach prawa. To samo da się powiedzieć o pojęciu osoby fizycznej w prawie cywilnym oraz z prawie podatkowym.

Relacje prawa cywilnego i prawa podatkowego na płaszczyźnie interpretacji prawa nacechowane są natomiast pewnymi elementami aberacji intelektualnej ze strony podmiotów

reprezentujących państwo. Z jednej strony administracja podatkowa wykazuje skłonność do odczytywania przepisów prawa podatkowego w oderwaniu od powszechnie akceptowanych zasad wykładni prawa, wykazując przy tym programowe – bądź zaprogramowane – niezrozumienie tych zasad. Ma to na celu osiągnięcie stanu (zakresu) opodatkowania uznawanego przez tę administrację za właściwy. Z drugiej strony sądy nie zawsze precyzyjnie potrafią rozgraniczyć sferę prawa podatkowego od sfery prawa prywatnego. Tę ostatnią tezę można byłoby zilustrować wieloma przykładami. Najświeższej daty przykładem takiej sytuacji jest wyrok Sądu Najwyższego, uznający możliwość stosowania skargi pauliańskiej w wypadku istnienia długu z tytułu należności podatkowych³⁵⁵.

Można uznać za pewnik, że określone pojęcia występujące w prawie cywilnym mają kształt identyczny w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego transponują je na grunt prawa podatkowego. Tak jest w wypadku pojęcie odpowiedzialności solidarnej podmiotów prawa podatkowego – na mocy odesłania zawartego w Ordynacji podatkowej.

Inna sytuacja ma miejsce w wypadku, gdy w prawie podatkowym spotyka się wyrażenie odpowiadające pojęciu występującemu pod tą samą nazwą w prawie cywilnym. Przede wszystkim może ono pełnić inną funkcję w systemie norm każdej z tych gałęzi prawa. Przykładowo, „zasady współżycia społecznego” funkcjonują w prawie cywilnym jako klauzula ogólna, służąca ochronie osób innych niż uprawnione przed nadmiernymi – z pewnego punktu widzenia – roszczeniami ze strony tych ostatnich. Natomiast w prawie podatkowym – jak dotychczas – odwołanie do zasad współżycia społecznego spotyka się ekscepcjonalnie, a ich zastosowanie ogranicza się do instytucji, z która zostały przez prawodawcę skojarzone. Przykładem może być klauzula z art. 40 ust. 2 nieobowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. w myśl którego to przepisu organ podatkowy obowiązany był odstąpić od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

³⁵⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z 13 maja 2005 r. (I CK 677/04), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, poz. 37; zob. też B. Brzeziński, glosa do w/w. wyroku, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, s. 109-110.

Można przyjąć, że niezależnie od różnicy funkcji, w obu dziedzinach zakresy pojęciowe wyrażenia „zasady współżycia społecznego” były w znacznym stopniu zbieżne. Czy jednak były identyczne, tj. czy występowała tu tożsamość pojęciowa? Można mieć co do tego uzasadnione wątpliwości. Wyrażenie tu analizowane nie jest wyrażeniem języka powszechnego (choć nawiązuje do dosyć powszechnie akceptowanych wartości). Przeciwnie – jest to niedefiniowane nigdzie w prawie pozytywnym wyrażenie języka prawnego. Treść takich wyrażenń dookreśla zwykle orzecznictwo sądowe, niekiedy przy pomocy doktryny prawa.

W wypadku zasad współżycia społecznego orzecznictwo sądowe wypowiadało się wielokrotnie co do zakresu znaczeniowego tego wyrażenia w prawie cywilnym; nie było ku temu okazji w wypadku prawa podatkowego (w czasie obowiązywania wspomnianego przepisu ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Ewentualne różnice zakresu znaczeniowego – jeśli istnieją – nie zostały ujawnione.

Na ujemną ocenę zasługują te poglądy orzecznicze, w których zaciera się dystynkcję między prawem podatkowym a prawem cywilnym. Współcześnie dotyczy to w pierwszym rzędzie operowania pojęciem cywilistycznego „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym – w sytuacji, gdy nie ma ku temu podstaw normatywnych w przepisach dotyczących tego ostatniego. O głębokości zakorzenienia tego błędu świadczy choćby to, że w niektórych orzeczeniach, choć unika się wyrażenia „ciężar dowodu” a także zupełnie błędnego powoływania się w tym względzie na art. 6 kodeksu cywilnego jako właściwą podstawę prawną, to w istocie koncepcję tę z upodobaniem się stosuje³⁵⁶.

W tej ostatniej kwestii – kończąc – można by zadedykować sędziemu podatkowemu żartobliwe zalecenie, kierowane do zupełnie innej osoby w standardzie muzycznym Kabaretu Starszych Panów: „Nie tkwój, nie tkwój w złych nawyczkach i póki czas się zmień!”.

³⁵⁶ Zob. A. Mariański, Ciężar dowodu w podatkach dochodowych, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2007, nr 2, s. 43.