



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

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

Toruń 2009

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:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

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. ADAM BARTOSIEWICZ

STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY NA TLE KONSTRUKCJI PRAWNEJ PODATKU 4

2. ADAM KUCHARSKI

PODSTAWOWE PROBLEMY DZIAŁANIA MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO W CZASIE..... 77

ARTYKUŁY

3. TOMASZ JEZERSKI

PRZENIESIENIE STATUTOWEJ SIEDZIBY SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ 140

4. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI

ZAKRES ZWIĄZANIA PAŃSTWA-STRONY METODĄ UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA PRZEWDZIANĄ W UMOWIE BILATERALNEJ. PRZYCZYNEK DO DYSKUSJI 167

5. DARIUSZ STRZELEC

POSTĘPOWANIE PODATKOWE, PRZEPISY PROCEDURALNE, STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO. ZAGADNIENIA POJĘCIOWO-TERMINOLOGICZNE..... 176

STUDIA

STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY NA TLE KONSTRUKCJI PRAWNEJ PODATKU

ADAM BARTOSIEWICZ

SPIS TREŚCI

1. Uwagi ogólne	4
2. Stosunek prawny	5
3. Materialnoprawny stosunek podatkowy	27
4. Podsumowanie	74

1. UWAGI OGÓLNE.

Pojęcie stosunku prawnego jest jedną z podstawowych kategorii teorii prawa, czy też prawoznawstwa w ogóle. W nauce prawa można się nawet spotkać z twierdzeniem, że porządek prawny jest porządkiem stosunków prawnych¹. Wskazuje się także, że większość faktów prawnych² skutkuje wykształceniem się stosunków prawnych³. Tak więc istotna część zdarzeń i stanów mających znaczenie prawne skutkuje powstaniem, zmianą (modyfikacją) lub wygaśnięciem stosunków prawnych.

Nie można jednak zapominać, że pojęcie stosunku prawnego nie jest uniwersalnym „wytrychem”, za pomocą którego można opisać, czy też zaklasyfikować każde zdarzenie, bądź też sytuację regulowaną przez prawo. W piśmiennictwie bowiem podkreśla się, iż w niektórych przypadkach nie udaje się z powodzeniem posłużyć instytucją stosunku prawnego, gdyż pomiędzy podmiotami prawa nie występują więzi natury prawnej⁴. Wskazuje się również, że w pewnych dziedzinach prawa pojęcie stosunku prawnego jest mało przydatne,

¹ N. Achterberg, *Die Rechtsordnung als Rechtsverhältnisordnung*, Berlin 1982, s. 110; cyt. za A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, Kraków 1999, s. 11.

² W znaczeniu zdarzeń i stanów faktycznych mających skutki prawne.

³ J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Poznań 1996, s. 201.

⁴ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1997, s. 225.

zwłaszcza tam, gdzie dominują ogólne zakazy określonych zachowań nad nielicznymi nakazami zachowania się w określony sposób⁵. Mając powyższe na uwadze, należy przede wszystkim zbadać, czy i w jakim zakresie w prawie podatkowym może powstawać stosunek prawny.

Należy zatem zbadać, czy w prawie podatkowym istnieją stosunki prawne właściwe tej dziedzinie prawa. W razie pozytywnej odpowiedzi co do kwestii istnienia stosunków prawnych w prawie podatkowym, należy dokonać analizy charakteru tych stosunków, w tym zarówno ze względu na metodę ich regulacji, jak i rodzaj więzi powstających między podmiotami tych stosunków.

Podjąć także należy próbę wyjaśnienia, czy na gruncie prawa podatkowego występują wyłącznie stosunki prawne jednego rodzaju, czy też mają one charakter różnorodny. W tym kontekście szczególnej uwagi wymagało będzie wyjaśnienie kwestii uprawnień i obowiązków podmiotów (stron) tych stosunków, a zwłaszcza to, czy w stosunku tym określone podmioty są wyłącznie zobowiązane, zaś inne wyłącznie uprawnione, czy też występują takie przypadki, w których podmioty stosunku podatkowoprawnego są zarówno uprawnione, jak i zobowiązane do określonych zachowań.

Szczególną uwagę w tym kontekście poświęcić należy temu podmiotowi tych stosunków, który występuje w charakterze strony przede wszystkim zobowiązanej. Poszczególne elementy struktury stosunku podatkowoprawnego będą odnoszone do związanych z nimi elementów konstrukcji prawnej podatku. Pomędzy elementami tymi – zwłaszcza dotyczącymi podmiotów oraz przedmiotów stosunków prawnych – występuje dość ścisły związek. Nie można jednakże elementów tych utożsamiać. Konieczne jest zatem ich przedstawienie i skonfrontowanie.

2. STOSUNEK PRAWNY

2.1. Stosunek prawny w teorii prawa

⁵ Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, Państwo i Prawo 1967, nr 2, s. 202, gdzie wskazuje się dodatkowo na sztuczność kreowania stosunków prawnych w określonych przypadkach, na przykładzie prawa karnego materialnego wskazując na nieprzydatność koncepcji stosunku prawnego, który miałby powstawać pomiędzy potencjalnym zabójcą a potencjalną jego ofiarą.

Dla analizy pojęcia stosunku prawnego w ujęciu teoretycznoprawnym punktem wyjścia jest pojęcie normy prawnej. Niezależnie bowiem od sposobu rozumienia stosunku prawnego⁶, we wszystkich prezentowanych koncepcjach pojęcie normy prawnej ma istotne znaczenie.

W nauce prawa występuje istotne zróżnicowanie poglądów co do rozumienia normy prawnej. Wynika to poniekąd z samej wieloznaczności pojęcia normy. Wydaje się, iż definiując (podejmując próbę takiej definicji) należy mieć na uwadze etymologię tego pojęcia. Otóż pochodzi ono z języka łacińskiego, gdzie oznaczało prawidło⁷, wzór, model⁸. Etymologia wskazuje zatem na znaczenie „normy” jako pewnej reguły, czy też zasady raczej o charakterze ogólnym i generalnym. W potocznej polszczyźnie przez normę rozumie się z kolei ustaloną, ogólnie przyjętą zasadę, regułę, przepis, wzór⁹.

Znaczenie leksykalne niewiele jednakże wyjaśnia rozważaną tu kwestię. Oczywistym jest bowiem to, że normy prawne to tylko niektóre z norm funkcjonujących w społeczeństwie. Wypada zatem zawęzić obszar poszukiwań, wskazując, iż normy prawne są szczególnym rodzajem norm postępowania. Z taką ich cechą wiąże się dyrektywalność, czyli wskazanie adresatom normy określonego sposobu zachowania się¹⁰. Związana jest z tym główna funkcja normy prawnej jako normy postępowania, której funkcją jest wpływanie na zachowania adresatów¹¹. W tym miejscu w zasadzie kończy się wspólnota poglądów nauki prawa na normę prawną. Abstrahując jednakże od niejednorodności poglądów w tej kwestii, przyjąć należy, że przez normę prawną rozumie się wypowiedź jednoznacznie wskazującą określonym adresatom pewien sposób zachowania się we wszelkich, czy też tylko w wyróżnionych sytuacjach, zrekonstruowaną według przyjmowanych reguł wykładni na podstawie przepisów prawnych¹².

⁶ Mam tu na myśli rozróżnienie pomiędzy realistycznym a normatywistycznym pojmowaniem stosunku prawnego.

⁷ Przy czym W. Kopaliński wskazuje na pierwotne rozumienie jako „sznurek ciesielski” (tak w *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 1994, s. 356).

⁸ Cyt. za W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego, przedruk elektroniczny*, Warszawa 1997.

⁹ S. Dubisz [red.] *Uniwersalny słownik języka polskiego. Tom II*, Warszawa 2003, s.1018; notabene można zaobserwować pewne zubożenie znaczeniowe tego pojęcia, gdyż Słownik języka polskiego W. Doroszewskiego wydany kilkadziesiąt lat wcześniej wskazuje – obok przywołanych wyżej – także na takie znaczenia pojęcia „norma” jak: wytyczna, wskazanie, schemat, szablon.

¹⁰ Tak np. H.Rot, *Wstęp do nauk prawnych*, Wrocław 1994, s. 27; J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do...*, s. 47 i n.; Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania...*, s. 193 i n.; J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 85-86.

¹¹ J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do...*, s. 67.

¹² Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania...*, s. 193-194.

Jak już wskazywano, norma prawna ma niezwykle istotne znaczenie dla pojęcia stosunku prawnego. Zarówno bowiem w realistycznym, jak i normatywistycznym ujęciu stosunków prawnych, norma prawna i stosunek prawny są ściśle ze sobą powiązane.

Stosunek prawy w ujęciu realistycznym to realnie istniejący stosunek społeczny, który norma prawna reguluje. Norma prawna w tym znaczeniu nie kreuje zatem stosunków prawnych, lecz opisuje (rejestruje) stosunki prawne już istniejące. Przy czym nie wszystkie stosunki społeczne są prawnie regulowane. Duża część stosunków społecznych jest bowiem prawnie indyferentna. Przedstawicielem realistycznej koncepcji stosunków prawnych był przede wszystkim K. von Savigny¹³, zaś później spora część niemieckiej nauki prawa¹⁴.

Przeciwieństwem realistycznego ujęcia stosunku prawnego jest normatywistyczna koncepcja stosunków prawnych. W czystej postaci – reprezentowanej przede wszystkim przez H. Kelsena - uznaje ona, iż stosunki prawne to kształtowane przez normę prawną relacje, które zachodzą pomiędzy stanami faktycznymi, mieszczącymi się w ramach porządku prawnego. Stosunki prawne w tym ujęciu zachodzą zatem z „rzeczywistości normatywnej”. Ich stronami nie są podmioty faktycznie istniejące (ludzie), lecz podmioty rozumiane jako uosobienie pewnego konglomeratu praw i obowiązków¹⁵. W ujęciu normatywistycznym akcentuje się powinnościowy charakter stosunku prawnego i wskazuje się na to, że istotą stosunku prawnego jest obowiązek określonego zachowania się jednego podmiotu względem drugiego podmiotu, czemu z kolei odpowiada uprawnienie tego drugiego podmiotu do wymagania tegoż zachowania¹⁶. Ujęcie normatywistyczne nakazuje także odróżnianie stosunków prawnych od stosunków społecznych, gdyż te ostatnie polegają na realizacji stosunków prawnych poprzez faktyczne zachowania zgodne z normami (prawnymi).

Kompromisowym ujęciem stosunku prawnego - które to ujęcie dominuje w polskiej nauce prawa - zdaje się być stanowisko reprezentowane przez Z. Ziemińskiego. Wyróżnia on bowiem dwa rodzaje stosunków społecznych: faktyczny oraz tetyczny. Stosunek społeczny faktyczny powstaje z uwagi na faktyczne oddziaływania i powiązania pomiędzy podmiotami. Stosunek społeczny tetyczny (stanowiony) powstaje zaś z uwagi na określoną powinność zachowania się wyznaczoną przez obowiązującą normę postępowania. Jeśli norma ta ma

¹³ K. Savigny, *System des heutigen Römischen Rechts*, Berlin 1840, t. I, §52-59; cyt. za J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki o normie prawnej*, Warszawa 1961, s. 134-135.

¹⁴ Zob. literaturę powołaną w A. Nita, *Stosunek...*, s. 12-14.

¹⁵ H. Kelsen, *Czysta teoria prawa (Metoda i pojęcia zasadnicze)*, Warszawa 1934, s. 36-37.

¹⁶ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 935-939.

charakter normy prawnej, to wówczas ten tetyczny stosunek społeczny ma charakter stosunku prawnego¹⁷.

Stosunki społeczne faktyczne i tetyczne pozostają ze sobą w złożonej współzależności: muszą zachodzić określone stosunki faktyczne, by istniały warunki i przesłanki do tego, aby ustanawiać określone i wiążące normy, zaś normy takie ustanawiane są po to, by w następstwie ich realizowania przez adresatów dochodziło do powstawania określonych stosunków faktycznych¹⁸.

Wydaje się, że takie właśnie ujęcie stosunku prawnego może być najbardziej przydatne do analizy możliwości powstawania stosunków prawnych na gruncie prawa podatkowego. Należy mieć bowiem na uwadze przede wszystkim charakter prawa podatkowego jako prawa daninowego, związanego z ponoszeniem określonych ciężarów przez podmioty zobowiązane. Powstające w związku z tym obowiązki (istniejące w ramach określonych stosunków) mają przede wszystkim uzasadnienie tetyczne, to znaczy uznawane są za wiążące w związku z faktem ich ustanowienia przez kompetentny do tego podmiot, a nie z tego bynajmniej powodu, że uznawane są za wskazane, konieczne, przydatne etc¹⁹.

W związku z tym decydujące dla samego stosunku jest i to, że wynika on z określonej normy powinnościowej o charakterze normy prawnej. Nie bez znaczenia są jednak w tym przypadku stosunki faktyczne powstające na gruncie prawa podatkowego. Ich kształt i sposób realizacji prowadzić bowiem może do zmian w ukształtowaniu norm prawnych w tym zakresie, co z kolei wpłynie na powstające stosunki prawne (będące społecznymi stosunkami tetycznymi).

Wracając do kwestii różnic w pojmowaniu stosunku prawnego, wskazać trzeba, że niezgodność poglądów w tym zakresie po części związana jest z faktem różnorodności powstających stosunków prawnych (w różnych dziedzinach prawa) i operowaniem różnego rodzaju terminologią. Spór o stosunek prawny jest więc po części sporem o terminy²⁰ a nie sporem o istotę. Słusznie zatem wskazuje się, iż niewiele można by powiedzieć o „stosunku

¹⁷ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 157.

¹⁸ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 204-205.

¹⁹ Chociaż w piśmiennictwie wskazuje się także na inne „przeświadczenia” jednostek względem nałożonych na nie obowiązków podatkowych - szerzej na ten temat – T. Lipowski, *Kontestowanie władzy podatkowej w ujęciu psychologicznym*, Głosa 2003/5, s. 25 i nast., oraz przytoczona tam literatura.

²⁰ W znaczeniu: nazwy.

prawnym w ogóle”, natomiast należy przede wszystkim osobno omawiać różne typy stosunków²¹.

Niewątpliwie jednak wskazane jest również sformułowanie choćby najbardziej ogólnej definicji stosunku prawnego jako takiego. Będzie ona bowiem przydatna w dalszych rozważaniach. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na definicję zaproponowaną przez F. Longschamps, który wskazuje, iż stosunek prawny to taki stosunek, w którym wyznaczona przez prawo przedmiotowa sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu²². Taka ogólna definicja pozwala uwzględnić to, że stosunek prawny może polegać na różnego rodzaju powiązaniach różnych sytuacji prawnych, w jakich znaleźć mogą się różne podmioty²³.

Sformułowanie definicji o takim stopniu ogólności pozwala także na wyciągnięcie przed nawias pewnych elementów wspólnych, jakie muszą wystąpić w każdym stosunku prawnym.

Po pierwsze, w ramach stosunku prawnego wystąpić muszą co najmniej dwa podmioty²⁴. Trafnie wskazuje się bowiem w doktrynie, że nie powstaje stosunek prawny (ani stosunek społeczny tetyczny) jeśli ktoś sam dla siebie ustanawia normę postępowania, która w żaden sposób nie dotyczy spraw innych osób²⁵.

Po drugie – jak już sygnalizowano to na wstępie – każdy stosunek prawny jest kształtowany (determinowany) przez normę prawną. Temu związkowi pomiędzy normą prawną a stosunkiem prawnym wypada poświęcić nieco uwagi. Norma prawna kształtuje stosunek prawny. W związku z tym można nazwać ją poprzednikiem tego stosunku. Norma prawna jest jednocześnie postawą do powstania tych stosunków. Norma prawna bowiem warunkuje nie tylko powstanie stosunku prawnego (i w tym sensie go poprzedza), ale

²¹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 202.

²² F. Longschamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XII1964, nr 19, s. 45.

²³ F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 47.

²⁴ Pewnym wyjątkiem zdają się tutaj być przypadki, występujących na gruncie prawa cywilnego tzw. stosunków prawnych z samym sobą; wskazuje się jednak, że w tym przypadku konstrukcja stosunku prawnego z samym sobą opiera się na pojęciu różnych stron tego stosunku; po obu stronach stosunku występuje co prawda ta sama „jednostka” lecz fakt, że występuje ona raz w charakterze podmiotu prawa, a raz jako podmiot korelujących obowiązków, powoduje że w istocie można tutaj dostrzegać dwa różne podmioty stosunku - por. także S. Grzybowski [red.] *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 184.

²⁵ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 114.

jednocześnie determinuje jego treść²⁶. Wskazuje się nawet, że stosunek prawny stanowi realizację normy prawnej²⁷.

Z uwagi na tak ściśle powiązanie stosunku prawnego i normy prawnej można spotkać się z pytaniami o przydatność, czy też celowość wyodrębnienia instytucji stosunku prawnego jako takiego. Podkreśla się jednak, że nie można mówić iż stosunek prawny jest powieleniem normy prawnej. Norma prawna określa wzór powinienego postępowania, lecz nie określa sytuacji, jaka istnieje w wyniku jej realizacji (czy też aktualizacji). Wyrażenie jej możliwe jest właśnie poprzez koncepcję stosunku prawnego. Obowiązywanie normy prawnej jest także faktem zasadniczo różnym od trwania stosunku prawnego.

Jak już wskazywano, stosunki prawne, które mogą powstawać w ramach obowiązującego systemu prawnego są bardzo różnorodne. Sprawia to, że powstaje potrzeba typizacji stosunków prawnych. Można ją przeprowadzić podług różnych kryteriów. Wyróżnieniem najbardziej przydatnym jest po pierwsze wyróżnienie ze względu na rodzaj normy leżącej u podstawy danego stosunku prawnego, a w drugiej kolejności - ze względu na rodzaj relacji zachodzących pomiędzy podmiotami (stronami) stosunku.

W nauce prawa przyjmuje się, że normami prawnymi są normy generalne i abstrakcyjne. Są to takie wypowiedzi, które nakazują określonym rodzajowo w określonych rodzajowo okolicznościach określony typ zachowania się²⁸. Stosunek prawny zaś – w klasycznym rozumieniu - ma charakter indywidualny i konkretny, gdyż dotyczy imiennie określonego adresata, określając powinność konkretnego zachowania się²⁹.

Wskazać jednak należy, że podejmowane są również próby nazywania normami prawnymi wypowiedzi konkretnych oraz indywidualnych³⁰. W nauce brak *consensusu* co do tego, czy normy konkretne i indywidualne można uznawać za normy prawne, czy też są one wyłącznie konsekwencją norm prawnych (rozumianych jako normy generalne i abstrakcyjne). Odróżniając normy prawne generalne z jednej strony oraz normy konkretne z drugiej, wskazuje się na konieczność wyróżnienia dwóch typów stosunków prawnych powstających na ich podstawie – stosunku prawnego abstrakcyjnego oraz stosunku prawnego konkretnego.

²⁶ Zwraca się przy tym uwagę, iż w zależności od rodzaju norm determinacja treści stosunków prawnych przez normy prawne może być częściowa; jak ma to miejsce np. w prawie cywilnym; lecz może również wystąpić całkowita determinacja treści stosunku prawnego od norm prawnych; jak ma to miejsce w prawie publicznym – por. A. Nita, *Stosunek...*, s. 16-17 i powołana tam literatura.

²⁷ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 19.

²⁸ S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1964, s. 4.

²⁹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 20.

O ile „konkretność” stosunku prawnego nie budzi większych zastrzeżeń, o tyle początkowo sporne było, czy można mówić o stosunku prawnym abstrakcyjnym. Uzasadniając jego istnienie wskazywano, iż jest on odpowiednim środkiem do przedstawienia pewnego bardziej wąsko, czy też szeroko ujętego wachlarza stosunków, które mogą powstać³¹. Początkowo koncepcja abstrakcyjnego stosunku prawnego była przez wielu autorów uważana za zbędną. Podnoszono, że wskazane byłoby natomiast wyróżnianie takich stosunków prawnych, gdzie obowiązek określonego podmiotu wobec innego podmiotu jest już zaktualizowany - od takiego, w którym obowiązek ten jest na razie tylko potencjalny³². Ostatecznie jednak koncepcja abstrakcyjnego stosunku prawnego przyjęła się w nauce. Jest ona wiązana przede wszystkim z typem stosunków³³. Wskazuje się także, że abstrakcyjny stosunek prawny wiąże się tylko z wyznaczeniem dyspozycji (zawartej w normie prawnej), zaś w konkretnym stosunku prawnym następuje zastosowanie dyspozycji normy prawnej³⁴.

W tym miejscu zauważyć należy, że w prawie podatkowym kategoria abstrakcyjnego stosunku prawnego jest akceptowana i uważana za przydatną. Na gruncie prawa podatkowego kategorię „abstrakcyjnego stosunku prawnego” wiąże się z obowiązkiem podatkowym³⁵ w jego formie zindywidualizowanej. W literaturze przedmiotu mówi się także w tym kontekście o powstaniu stosunku podatkowoprawnego pierwszego stopnia³⁶ jako abstrakcyjnego zobowiązania do poniesienia ciężaru podatkowego związanego przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego³⁷. Można się jednakże spotkać z poglądami, które nie utożsamiają obowiązku podatkowego ze stosunkiem prawnym abstrakcyjnym, lecz widzą w obowiązku podatkowym element pośredni, łączący abstrakcyjny stosunek prawny ze stosunkiem prawnym konkretnym³⁸.

Innym istotnym kryterium, wedle którego typizuje się stosunki prawne jest charakter relacji, jakie powstają pomiędzy podmiotami egzystującymi w tym stosunku. Klasycznie

³¹ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XIV, Wrocław 1964, s. 6-7.

³² Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 197.

³³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 116.

³⁴ S. Grzybowski [red.] *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 178.

³⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 234-237.

³⁶ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL, tom III*, Wrocław 1985, s. 191.

³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 57.

³⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 141.

stosunki prawne – z tego punktu widzenia – zwykło się dzielić na stosunki prawne typu zobowiązaniowego oraz stosunki prawne podległości kompetencyjnej³⁹.

Głównym wyróżnikiem stosunku zobowiązaniowego jest to, że adresat normy sankcjonowanej kształtującej ów stosunek – nazywany „zobowiązany” - ma zachować się w określony sposób wobec innej osoby (zwanej „uprawnionym”), która jest recypientem (odbiorcą) tego zachowania⁴⁰. Stosunek prawny zachodzi zatem w tym przypadku przede wszystkim pomiędzy adresatem normy a podmiotem będącym odbiorcą (recypientem) zachowania wyznaczanego przez daną normę. W piśmiennictwie wskazuje się ponadto, iż charakter zachowania – którego powinność wyznacza norma leżąca u podstaw stosunku – jest określony standardowo przepisami bezwzględnie obowiązującymi, lecz podmioty mogą same w dużym zakresie kształtować zachowanie w ramach przepisów dyspozytywnych⁴¹. Nie wydaje się jednak, aby była to istotna cecha stosunku zobowiązaniowego przesądzająca o jego charakterze. Co prawda w ramach stosunków zobowiązaniowych o charakterze cywilnoprawnym występuje zazwyczaj taka sytuacja, jednakże nie jest ona wyznacznikiem zobowiązaniowego charakteru stosunku prawnego, w tym zwłaszcza przy rozpatrywaniu go jako typu stosunku (w oderwaniu od założenia, że stosunek zobowiązaniowy ma mieć charakter cywilnoprawny).

Drugim rodzajem stosunku prawnego – wyróżnianego ze względu na typ relacji pomiędzy podmiotami – jest stosunek podległości kompetencyjnej. W tym przypadku określona relacja zachodzi między podmiotem wyposażonym w kompetencję a podmiotem poddanym tej kompetencji. W tych przypadkach adresaci norm – wyznaczających stosunek podległości kompetencyjnej – mają dawać posłuch czynnościom realizowanym przez podmiot, który otrzymał kompetencję (zazwyczaj przyznaną przez normę prawną nazywaną normą kompetencyjną), zaś ten ostatni podmiot jest wyposażany przez tę samą normę w kompetencję do zaktualizowania w określonych warunkach obowiązku podmiotu poddanego kompetencji. Głównym wyróżnikiem tego stosunku jest właśnie stosunek prawodawcy i adresata normy⁴². Stosunki kompetencyjne (podległości kompetencyjnej) zachodzą przede wszystkim w sferze prawa administracyjnego, stąd też mówiąc o stosunkach kompetencyjnych wskazuje się przede wszystkim na stosunki administracyjnoprawne.

³⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s.20-21.

⁴⁰ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 200.

⁴¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 21.

⁴² Z. Ziemiński, *O metodzie...*,s. 200.

Mówienie o stosunku prawnym w ogólności nie jest celowe. Istniejąca różnorodność stosunków prawnych sprawia, że analizie poddawać trzeba przede wszystkim różne typy stosunków. W związku z powyższym należy przede wszystkim poddać analizie dwa podstawowe – klasycznie wyróżniane - typy stosunków prawnych, tj. stosunek zobowiązaniowy (na przykładzie zobowiązaniowego stosunku cywilnoprawnego) oraz stosunek podległości kompetencyjnej (na przykładzie klasycznego stosunku administracyjnoprawnego). Następnie celowym będzie podjęcie próby poszukiwania odpowiedzi na pytanie o możliwość występowania stosunków prawnych innego typu, gdzie występujące pomiędzy podmiotami relacje nie mają ani wyłącznie charakteru zobowiązaniowego, ani wyłącznie charakteru podległości kompetencyjnej.

2.2. Stosunek prawny zobowiązaniowy (na przykładzie stosunków cywilnoprawnych)

Do przedstawienia koncepcji zobowiązaniowego stosunku prawnego najlepiej posłużyć się przykładem stosunków cywilnoprawnych, w tym zwłaszcza tych powstających na gruncie prawa obligacyjnego⁴³. To cywilnoprawny stosunek obligacyjny zdaje się najbardziej odpowiadać modelowemu ujęciu stosunku prawnego o charakterze zobowiązaniowym⁴⁴.

Na wstępie odwołać się jeszcze należy do koncepcji stosunku cywilnoprawnego w ogólności, którego odmianą jest stosunek zobowiązaniowy.

Mimo doskonale rozwiniętej aparatury pojęciowej, ani doktrynie prawa cywilnego, ani też orzecznictwu sądowemu nie udało się wskazać szczegółowych kryteriów charakteryzujących stosunki prawne zachodzące w prawie cywilnym⁴⁵. Zdecydowanie przeważa pogląd, że stosunek cywilnoprawny jest przede wszystkim determinowany przez metodę regulacji⁴⁶. W związku z tym stosunkami cywilnoprawnymi są te stosunki, które są wyznaczone przez dyspozycję norm prawa cywilnego, przy czym samo to określenie znaczy

⁴³ Niewątpliwie stosunki realne (prawnorzeczowe) prezentują się już w sposób znacznie bardziej skomplikowany, a zatem ich prezentowanie na tym etapie rozważań i dla ich celu, tylko „zaciemniałoby” obraz.

⁴⁴ Notabene zauważyć należy, iż w piśmiennictwie wskazuje się, iż rozwój aparatury pojęciowej prawa obligacyjnego powoduje wręcz zawłaszczanie innych działów prawa przez koncepcje wyrosłe na gruncie prawa zobowiązań i temu przede wszystkim właściwe; por. Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 202.

⁴⁵ S. Dmowski (w:) *Komentarz do Kodeksu Cywilnego. Księga I. Część ogólna*, S. Dmowski, S. Rudnicki, Warszawa 1999, s.10.

⁴⁶ Tak np. S. Dmowski, *Komentarz...*, s. 10; K. Pietrzykowski [red.] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I*, Warszawa 2004, s. 26; oraz literatura tam powołana.

tylko tyle, że stosunkami cywilnoprawnymi są stosunki prawne w prawie cywilnym, a to nie daje odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób w tym stosunku sytuacja prawna jednego podmiotu połączona jest z sytuacją prawną drugiego podmiotu⁴⁷. W związku z tym stosunek cywilnoprawny opisywany jest przez przywołanie określonych kryteriów, które razem i łącznie pozwalają na kwalifikację określonego stosunku jako cywilnoprawnego.

Głównym i podstawowym kryterium stosunku cywilnoprawnego czyni się równość (równorzędność) stron tego stosunku, przy czym wskazuje się, iż jest to równość formalna (brak podporządkowania kompetencji)⁴⁸. Niekiedy zamiennie używa się tutaj pojęcia autonomizacji stron stosunku⁴⁹.

Kolejnym kryterium znaczącym dla stosunków cywilnoprawnych jest rola zdarzeń prawnych jako czynników determinujących powstanie tych stosunków. Normy prawa cywilnego nie tworzą bowiem konkretnych stosunków cywilnoprawnych, lecz stosunki te powstają dopiero z mocy zdarzeń przewidzianych w normach prawnych.

Wymienia się także wreszcie kryterium autonomii prywatnej, czy też swobodnej dyspozycji stron jako elementu charakterystycznego wyłącznie dla stosunków cywilnoprawnych. Polega ona na tym, że powstanie i ukształtowanie tych stosunków pozostawione jest decyzji podmiotów tych stosunków⁵⁰. Dotyczy to także swobody wyboru kontrahenta (drugiej strony stosunku)⁵¹. Nie należy jednak zapominać, że na ukształtowanie stosunków, w pewnym zakresie, obok woli stron, wpływa także ustawa⁵².

Jako istotną cechę prawa cywilnego (norm tego prawa) – rzutującą na kształt stosunków cywilnoprawnych - wskazuje się także brak bezpośredniego przymusu ze strony państwa w ewentualnym dążeniu do realizacji stosunku prawnego⁵³.

Można zatem powiedzieć, że stosunek cywilnoprawny ma charakter stosunku podmiotów formalnie równorzędnych, powstającego na mocy zdarzeń prawnych, kształtowanego autonomiczną wolą stron, w którego wykonywanie nie jest bezpośrednio zaangażowany przymus państwowy. Stąd zobowiązaniowy stosunek cywilnoprawny to taki

⁴⁷ S. Grzybowski (red.) *System prawa cywilnego. Tom I*, Warszawa 1964, s. 178-179.

⁴⁸ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 179.

⁴⁹ K. Pietrzykowski, *Komentarz...*, s. 26.

⁵⁰ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 180-181.

⁵¹ A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1998/12, s. 36.

⁵² T. Wiśniewski w.; G. Bieniek i inni, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I*, Warszawa 1996, s. 11.

⁵³ K. Pietrzykowski [red.], *Komentarz...*, s. 27.

stosunek, w którym jedna osoba (wierzyciel) jest uprawniona do żądania spełnienia świadczenia, natomiast druga (dłużnik) obowiązana jest to świadczenie spełnić. Powyższe uprawnienie wierzyciela (mające charakter prawa podmiotowego) określa się jako wierzytelność, zaś obowiązek dłużnika nazywa się długiem⁵⁴. Jest to najprostsza struktura zobowiązania, które operuje tylko niezbędnymi, aczkolwiek wystarczającymi elementami⁵⁵. Istotnym cechą zobowiązania jest także i to, że wierzytelność ma charakter względny, to znaczy zasadniczo uprawnienia wierzyciela skierowane być może tylko przeciwko konkretnemu dłużnikowi, a nie *erga omnes*.

W tym miejscu wskazać należy, że w doktrynie prawa cywilnego wyróżnia się stosunki prawne proste oraz stosunki prawne złożone.

Stosunek prosty występuje wówczas, gdy jednej stronie stosunku przysługuje prawo (podmiotowe), z którym korelatywnie sprzężony jest obowiązek lub obowiązki drugiej strony. Natomiast przy złożonych stosunkach cywilnoprawnych każdej stronie przysługuje prawo (prawa) skuteczne wobec drugiej strony. Podmioty tych stosunków występują więc w podwójnej roli: osób uprawnionych i jednocześnie zobowiązanych⁵⁶. Wedle dominującego ujęcia w złożonych stosunkach prawnych prawa i obowiązki są treściowo sprzężone, co sprawia, że złożony stosunek prawny jest funkcjonalną i normatywną całością; nie jest zaś zbiorem dwu lub większej liczby stosunków⁵⁷. Zdarzają się jednak i poglądy odrębne, gdzie wskazuje się na powstanie w takich sytuacjach odrębnych stosunków prawnych i konieczność odrębnego traktowania każdego z nich⁵⁸. Także w kategorii stosunków zobowiązaniowych powstawać mogą takie, w których wyraźnie występują dwie wierzytelności i dwa długi, zaś każda ze stron jest jednocześnie nawzajem wierzycielem i dłużnikiem. Ścisłe powiązanie i uzależnienie tych wierzytelności i długów powoduje, że nie można tu mówić o dwóch odrębnych stosunkach zobowiązaniowych, lecz zasadne jest wyróżnienie jednego stosunku dwustronnie zobowiązującego⁵⁹.

Nie kwestionując tezy o jednolitości złożonego stosunku prawnego wydaje się jednak, że można dopuścić istnienie takiej sytuacji, w której te same dwa podmioty będą występować

⁵⁴ T. Wiśniewski, *Komentarz...*, s. 7.

⁵⁵ S. Grzybowski w: Z. Radwański [red.], *System prawa cywilnego. Tom III*, s. 382

⁵⁶ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1997, s. 83-84.

⁵⁷ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 182.

⁵⁸ K. Opalek, *Prawo podmiotowe*, Warszawa 1957, s. 421 i n.

⁵⁹ S. Grzybowski, *System... Tom III*, s. 382

jako strony dwóch różnych stosunków prostych, w jednym z nich przyjmując mając status strony uprawnionej, w drugiej – zobowiązanej (i odwrotnie).

Ich wyróżnienie zdaje się mieć istotne znaczenie także dla stosunków powstających na gruncie prawa podatkowego. Uznając bowiem, że występujące w prawie podatkowym stosunki mogą przynajmniej częściowo odpowiadać stosunkom powstającym w prawie cywilnym, założyć należy również występowanie stosunków prostych i złożonych. Przyjęło się prezentować – chyba przede wszystkim dla celów dydaktycznych - zobowiązaniowy stosunek podatkowoprawny jako na stosunek prosty, gdzie jedna strona jest wyłącznie zobowiązana, zaś druga strona wyłącznie uprawniona. Tymczasem nie kwestionuje się, że także stronie uprawnionej przysługują w tym stosunku określone uprawnienia⁶⁰. Wydaje się, że – przykładowo - ze względu na szczególną konstrukcję podatku od towarów i usług, potrzeba wyróżnienia uprawnień strony głównie zobowiązanej istnieje szczególnie na gruncie tego podatku. Zdaje się ku temu przydatne rozróżnienie prostego oraz złożonego stosunku prawnego. Nie można jednak zakładać *a priori*, że szczególne uprawnienia podmiotu przede wszystkim zobowiązanego (podatnika) powstają i są realizowane w ramach złożonego stosunku podatkowoprawnego. Kwestia ta wymaga bowiem szczegółowej analizy i sprawdzenia, czy nie mamy do czynienia tutaj z uprawnieniami wynikającymi z odrębnego, równoległego stosunku prawnego łączącego podatnika z wierzycielem podatkowym (organem podatkowym), występującego obok materialnego stosunku podatkowoprawnego.

2.3. Stosunek administracyjnoprawny

Drugiego rodzaju stosunkiem prawnym, który tradycyjnie zwykło się wyróżniać w nauce prawa jest stosunek administracyjnoprawny. Wskazuje się, że z uwagi na praktyczne znaczenie posługiwania się pojęciem stosunku prawnego, jak i też z uwagi na relacyjne ujmowanie prawa przez wiele przepisów prawnych, koncepcja stosunku prawnego w prawie administracyjnym, czy też po prostu stosunku administracyjnoprawnego jest przydatna⁶¹. Należy w tym miejscu podkreślić, że w literaturze przedmiotu wskazuje się na możliwość używania tego pojęcia na co najmniej trzech poziomach. Po, pierwsze mogą to być wszelkie nieskonkretyzowane relacje pomiędzy jednostką a organami administracji; po drugie - jest to

⁶⁰ P.Borszowski, *Elementy...*, s. 226 i n.

⁶¹ J. Boć (w:) *Prawo administracyjne*, J. Boć[red.], Kolonia 2003, s. 367-368.

połączenie uprawnień i obowiązków administracji oraz jednostki skonkretyzowane na poziomie prawa przedmiotowego, lecz nie znajdujące jeszcze zastosowania w sferze faktycznej (stosunki potencjalne); po trzecie wreszcie jest to poziom stosunków konkretnych, na którym określony stan faktyczny wyzwolił na podstawie norm prawnych uprawnienia i obowiązki administracji i jednostki⁶².

W przypadku stosunku administracyjnoprawnego, podobnie jak w przypadku każdego stosunku prawnego, konieczne jest wystąpienie co najmniej dwóch podmiotów, między którymi stosunek zachodzi⁶³. Takie ujęcie nic oczywiście nie mówi o charakterze (istocie) tego stosunku.

W nauce prawa podejmowane są próby wyróżniania stosunku administracyjnoprawnego z uwagi na normy, które go regulują. W tym kontekście wskazuje się, że jeśli stosunki ujęte są w normach prawa administracyjnego, to mamy do czynienia ze stosunkami administracyjnoprawnymi⁶⁴. Takie ujęcie niewiele jednak mówi o samych stosunkach prawnych. Podobnie bowiem jak w przypadku analogicznego precyzowania znaczenia stosunków cywilnoprawnych, ujęcie takie wskazuje jedynie że stosunkami administracyjnoprawnymi są stosunki występujące w prawie administracyjnym. W związku z tym, wyróżniając stosunki administracyjnoprawne, wskazuje się przede wszystkim na ich cechy charakterystyczne, których łączne występowanie właściwe jest tylko stosunkom administracyjnoprawnym⁶⁵.

Jako jedną z podstawowych cech tego stosunku wskazuje się na nierówność prawną stron wynikającą z władztwa jednego z podmiotów, którym jest organ administracji⁶⁶. Zauważa się także, że w tych stosunkach to administracji publicznej (tj. jej organom) oddane są uprawnienia lub obowiązki autorytatywnego działania, w tym wydawania autorytatywnych

⁶² J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część II*, Kraków 2001, s. 24-25.

⁶³ E. Iserzon, *Uwagi o kryterium stosunku administracyjno-prawnego*, Państwo i Prawo 1965/11, s. 665.

⁶⁴ Z. Dunajewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2002, s. 48.

⁶⁵ Mamy więc tutaj do czynienia z podobną sytuacją jak w przypadku stosunku cywilnoprawnego, gdzie także wskazuje się na charakterystyczne cechy stosunków, wskazując na niemożność ich ścisłego zdefiniowania; także w prawie administracyjnym wydaje się to być związane przede wszystkim z faktem, że występująca różnorodność stosunków uniemożliwia sformułowanie definicji, która byłaby wystarczająco uniwersalna, a jednocześnie byłaby aplikowalna (nadająca się do praktycznego stosowania).

⁶⁶ F. Longschamps, *O pojęciu stosunku administracyjno-prawnego w gospodarce państwowej*, Państwo i Prawo 1958/2, s. 19.

aktów określających prawa lub obowiązki, którym to działaniom lub aktom jednostki mają się podporządkować⁶⁷.

Kryterium samej tylko nierówności stron stosunku - jako wyróżnik stosunku administracyjnoprawnego – było także poddawane krytyce. Wskazano bowiem, że dla stosunku administracyjnoprawnego decydujące znaczenie ma przede wszystkim to, iż jego źródłem jest obiektywna norma prawna (jej treść) wiążąca z określonymi faktami zaistnienie pewnego węzła wzajemnych uprawnień i obowiązków między stronami. Powstanie tego stosunku (węzła) nie zależy nigdy od woli stron stosunku, lecz zawsze od obowiązującej normy prawnej⁶⁸.

Niezależnie jednak od tego, czy uznamy nierówność stron za wyróżnik stosunku prawnego, czy też nie – faktem jest, że nierówność podmiotów pomiędzy stronami stosunku administracyjnoprawnego występuje. Dzieje się tak z uwagi na szczególną pozycję prawną jednego z podmiotów. Tym podmiotem o szczególnej sytuacji w stosunku administracyjnoprawnym jest organ administracji publicznej. Dysponuje on władztwem administracyjnym, tzn. zdolnością do rozstrzygania o prawach lub obowiązkach drugiej ze stron stosunku administracyjnoprawnego. W kontekście władztwa administracyjnego - przysługującego tylko jednej stronie stosunku prawnego (organowi administracji) - mówi się zatem o jednostronności stosunku administracyjnego⁶⁹.

Stosunki administracyjnoprawne nazywa się także stosunkami podległości kompetencji. Władztwo administracyjne przysługujące organowi administracyjnemu wpływa bowiem z jego kompetencji. Przez kompetencję zwykło się rozumieć taką sytuację podmiotu, który dokonując w określonych warunkach określonej czynności konwencjonalnej (doniosłej prawnie), spowoduje, że znajdzie zastosowanie norma wyznaczająca innemu podmiotowi obowiązek przez tę czynność zaktualizowany lub też, że zostanie ustanowiona norma wiążąca dla tych innych podmiotów⁷⁰. Kompetencja ma jednocześnie istotne znaczenie dla możliwości występowania przez organ jako podmiot i strona stosunku administracyjnoprawnego. W stosunkach pomiędzy organem administracyjnym a jednostką

⁶⁷ J. Filipek, *Prawo...*, s. 15.

⁶⁸ E. Iserzon, *Uwagi...*, s. 665.

⁶⁹ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 369.

⁷⁰ Z. Ziemiński, *O aparaturze pojęciowej dotyczących sytuacji prawnych*, Państwo i Prawo 1985/3, s. 40; por. także Z. Ziemiński, *O zawilosciach związanych z pojmowaniem kompetencji*, Państwo i Prawo 1991/4, s. 14 i n.

kompetencja w istocie mieści się w zakresie zdolności prawnej podmiotu⁷¹. Kiedy indziej znowu kompetencja bywa nazywana odpowiednikiem cywilnoprawnej zdolności do czynności prawnych⁷². Wskazuje się także, że normy prawne określające kompetencje podmiotu formułują administracyjnoprawną zdolność czynną organu administracji⁷³.

Kompetencja kreuje zatem zarówno specyficzną podmiotowość organu administracji w stosunku administracyjnoprawnym, jak i umożliwia organowi uczestniczenie w tym stosunku. Stąd też pojęcie to będzie miało istotne znaczenie przy rozważaniach o charakterze stosunków prawnych w prawie podatkowym, gdyż tam jako jedna ze stron stosunku (albo też po stronie stosunku) występuje organ administracyjny (podatkowy)⁷⁴.

Na podstawie powyższych rozważań można także wskazać cechy istotne stosunku administracyjnoprawnego - jego stroną zawsze jest organ administracji publicznej, działający w ramach swojej kompetencji, któremu w ramach tego stosunku przysługuje władztwo administracyjne, stosunki administracyjnoprawne zawiązywane są mocą prawa przedmiotowego, zaś powstanie stosunku nie zależy od woli stron, lecz wyłącznie od normy prawnej.

2.4. Mieszane stosunki prawne

Zarówno stosunek zobowiązaniowy (wiązany zazwyczaj z obligacyjnym stosunkiem cywilnoprawnym), jak i stosunek podległości kompetencji (któremu odpowiada przede wszystkim stosunek administracyjnoprawny) mają charakter w dużej mierze modelowy. Siłą rzeczy dotyczą one⁷⁵ sytuacji i stanów stosunkowo prostych, nieomalże nie występujących w rzeczywistości. Są one wszakże przydatne do zobrazowania ogólnych mechanizmów działania norm prawnych różnego rodzaju. Mają zatem przede wszystkim wartość poznawczą (a także dydaktyczną). W praktyce jednakże obowiązujące normy (prawo przedmiotowe)

⁷¹ F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 15-17.

⁷² Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51.

⁷³ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 368.

⁷⁴ Przy czym w zależności od poziomu stosunku podatkowoprawnego - „abstrakcyjny”, czy „konkretny” - występuje on albo samodzielnie (na poziomie stosunku konkretnego) albo jako przedstawiciel związku publicznoprawnego (na poziomie stosunku abstrakcyjnego); patrz także rozważania zawarte w podpunkcie 2.1.1.A niniejszego rozdziału.

⁷⁵ Czy też w ujęciu modelowym - w zasadzie opisują.

tworzy o wiele bardziej skomplikowane i złożone powiązania pomiędzy stosunkami prawnymi⁷⁶.

Nie bez znaczenia jest także i to, że zarówno stosunkom typu zobowiązaniowego, jak i stosunkom o charakterze podległości kompetencyjnej (które zasadniczo mają charakter materialnoprawny) towarzyszą stosunki proceduralne. Wskazuje się tutaj przykładowo na stosunki cywilnoprocesowe między organami wymiaru sprawiedliwości a uprawnionym, żądającym wyegzekwowania odpowiednich zachowań zobowiązaniowego oraz stosunki proceduralnoadministracyjne pomiędzy organem administracyjnym a adresatem norm ustanawianych przez ten lub podległy temu organowi – inny organ administracji publicznej⁷⁷.

Niezależnie jednak od powyższego, występujące w praktyce stosunki zarówno zobowiązaniowe, jak i administracyjnoprawne są tak ukształtowane, że przejmują one cechy istotne i właściwe innym stosunkom, czy też tracą swoje cechy właściwe, ze względu na które wyróżniany był dotąd typ tych stosunków. Przykładowo, jeszcze w ramach poprzednio obowiązującego systemu gospodarczo-społecznego, wskazywano na istnienie w wielu rodzajach stosunków zobowiązaniowych ujęć administracyjnoprawnych (dotyczyło to przede wszystkim umów zawieranych przez tzw. jednostki gospodarki uspołecznionej)⁷⁸. Także i obecnie można by znaleźć wiele przykładów (choć może już nie tak wyraźnych) wkraczania ujęcia administracyjnoprawnego w stosunki cywilnoprawne⁷⁹.

Podobnie i w prawie administracyjnoprawnym (w powstających stosunkach administracyjnoprawnych) dostrzega się elementy właściwe stosunkom zobowiązaniowym i konstrukcjom cywilnoprawnym. Wskazywano na przykład umów, czy też porozumień administracyjnych⁸⁰. Istotny jest także fakt, że nawet w przypadku, gdy w danym stosunku administracyjnoprawnym nie występują elementy właściwe normom cywilnoprawnym, w wielu przypadkach można dostrzec w nim cechy właściwe stosunkom o charakterze zobowiązaniowym⁸¹.

⁷⁶ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 119.

⁷⁷ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 201.

⁷⁸ S. Grzybowski, *Akt administracyjny jako źródło stosunków obligacyjnych*, Państwo i Prawo 1956/9, s. 263 i n.

⁷⁹ Wydaje się, że przykładem mogą być tu choćby regulacje ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, Dz. U. 2004, nr 139, poz. 1323 z późn zm.

⁸⁰ H. Dawidowski, *Umowy administracyjne w gospodarce uspołecznionej*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1964/1, s. 4 i n.

⁸¹ Z. Ziemiński, *O metodzie...*, s. 201.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że stosunki zobowiązaniowe mogą się funkcjonalnie wiązać ze stosunkami podległości kompetencji i jednocześnie podaje się przykłady różnego rodzaju wzajemnych powiązań.

Po pierwsze, wskazuje się na istnienie takich stosunków zobowiązaniowych, które łączą się ze stosunkami podległości kompetencji. Polegają one na tym, że w istniejącym stosunku zobowiązaniowym pomiędzy podmiotami A i B, podmiot A, będący uprawnionym w stosunku zobowiązaniowym ma jednocześnie kompetencję do tego, aby przez swoją czynność konwencjonalną – polegającą na rozporządzeniu swoim prawem i cedując wiarygodności - dokonać zmiany istniejącego uprzednio stosunku prawnego w ten sposób, że dotychczasowy stosunek pomiędzy podmiotami A i B ustanie, a jednocześnie powstanie nowy stosunek o tej samej treści pomiędzy podmiotami C i B⁸².

Częstym— przypadkiem jest także takie powiązanie, w którym stosunki zobowiązaniowe są połączone ze stosunkami podległości kompetencyjnej, mającymi charakter służebny i pomocniczy względem tych pierwszych. W takich przypadkach z podstawowym stosunkiem zobowiązaniowym łączy się stosunek pomocniczy między uprawnionym ze stosunku zobowiązaniowego a organami ochrony prawnej, który to stosunek polega na tym, że organy ochrony prawnej powinny zareagować w odpowiedni sposób na żądanie uprawnionego, nieotrzymującego należnych mu świadczeń z tytułu stosunku zobowiązaniowego⁸³.

Z punktu widzenia prawa podatkowego najbardziej interesująco jawią się jednakże inne jeszcze powiązania pomiędzy stosunkami zobowiązaniowymi a stosunkami podległości kompetencyjnej. Chodzi tu o sytuację, w której stosunki podległości kompetencyjnej mają charakter dominujący względem stosunków zobowiązaniowych. Powstaje zaś sytuacja taka, że na mocy kompetencji nawiązuje się stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podmiotem podległym kompetencji a innym podmiotem⁸⁴.

To funkcjonalne powiązanie stosunków podległości kompetencyjnej oraz zobowiązaniowych w różnego rodzaju konfiguracjach prowadzić może do sytuacji powstania nowych typów stosunków prawnych, które w swojej strukturze prawnej zawierają elementy

⁸² A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 160.

⁸³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 119.

⁸⁴ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys...*, s. 161.

właściwe zarówno stosunkom władczym (podległości kompetencyjnej), jak i zobowiązaniowym⁸⁵.

Tego rodzaju stosunków można poszukiwać przede wszystkim w prawie finansowym. Cechą właściwą prawu finansowemu, a więc i stosunkom prawnym powstającym na jego gruncie jest to, że stosunki te w ostatecznym rezultacie prowadzą do przesunięcia środków pieniężnych⁸⁶. Z natury rzeczy zatem stosunki te muszą łączyć się ze świadczeniami (o charakterze finansowym), które prowadzić muszą do tego właśnie skutku (przesunięcia środków pieniężnych). Z drugiej strony prawo finansowe związane jest z posługiwaniem się przez państwo i jego organy z władztwem publicznym wpływającym ze sfery *imperium*, a nie *dominium*. Sam charakter publicznej działalności finansowej, a zwłaszcza jej charakter władczy powoduje potrzebę wykorzystywania instytucji administracyjnoprawnych⁸⁷. Występują tu zatem elementy charakterystyczne dla stosunków podległości kompetencyjnej. Na gruncie prawa finansowego mogą zatem powstawać stosunki prawne łączące w sobie podległość kompetencyjną jednostek oraz zobowiązanie tych jednostek do określonych zachowań.

Obecnie w zasadzie już nie kwestionuje się już tego, że prawo podatkowe jest odrębnym działem prawa, wyrosłym z prawa finansowego⁸⁸. Skoro zasadne jest twierdzenie o istnieniu na gruncie prawa finansowego szczególnych stosunków prawnych – łączących elementy charakterystyczne dla stosunków podległości kompetencyjnej oraz stosunków zobowiązaniowych – należy również poszukiwać charakterystycznych stosunków prawnych na gruncie prawa podatkowego.

2.5. Stosunki prawne w prawie podatkowym

Współcześnie w zasadzie nie kwestionuje się tego, że prawo podatkowe stanowi odrębną dziedzinę prawa. Skoro zaś wyodrębnić można prawo podatkowe jako odrębną dziedzinę (gałąź) prawa, to zasadne jest również wyodrębnianie norm prawa podatkowego.

⁸⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 28.

⁸⁶ R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny 1978/1, s. 69.

⁸⁷ K. Jandy-Jendrońska, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 455.

⁸⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa*, Edukacja Prawnicza 11/1994, s. 250 i n.

Normy te można w konsekwencji wyróżnić w obrębie norm finansowoprawnych⁸⁹. Bez określonych norm prawnych o charakterystycznych i tylko im właściwych cechach nie mogłaby bowiem zaistnieć odrębna gałąź prawa.

W piśmiennictwie od początku lat 90-tych XX wieku ukształtował się pogląd, że prawo podatkowe jako takie stanowi odrębną gałąź prawa. Przemawiały za tym takie okoliczności, jak obszerność tej dziedziny prawa, tradycja terminologiczna i pojęciowa, specyfika wielu instytucji prawa podatkowego, a wreszcie rosnąca świadomość tych odrębności w doktrynie prawa⁹⁰. Tym niemniej jednak do lat dzisiejszych w doktrynie tli się spór dotyczący systematyki szeroko rozumianego prawa finansowego i zasadności wyodrębniania prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa⁹¹. Zauważyć wszakże należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie przyjmuje się bez zastrzeżeń tezę, że prawo podatkowe jest gałęzią prawa⁹².

Normy składające się na prawo podatkowe tworzą wewnątrznie względnie jednolitą grupę, oddzieloną wyraźnie nie tylko od innych norm prawa finansowego, ale także od norm należących do innych gałęzi⁹³. Wskazuje się także, iż prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa w najszerszym tego słowa znaczeniu, a decyduje o tym posiadanie własnego systemu źródeł prawa na poziomie ustawowym, odrębne instytucje prawne i własna aparatura pojęciowa, widoczna szczególnie w tzw. części ogólnej prawa podatkowego⁹⁴.

Normy prawa podatkowego są specyficzne i można je wyróżnić przynajmniej z uwagi na dwa kryteria: przedmiot regulacji oraz metodę regulacji prawnej.

Przedmiot regulacji to materia (stosunki społeczne) będąca przedmiotem unormowania. W wypadku prawa podatkowego są to stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkami świadczeń na jego rzecz. Mają one prowadzić do

⁸⁹ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Głosa 1999/1, s. 1.

⁹⁰ B. Brzeziński, Recenzja: R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Państwo i Prawo 1991/8, s. 95.

⁹¹ Szerzej w tym zakresie zob.: B. Brzeziński, Recenzja: *Finanse publiczne i prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiej i E. Ruśkowskiego*, Państwo i Prawo 2004/1, s. 105-106. Na uwagę zasługuje podkreślenie faktu, że wysuwany jest pogląd o przydatności traktowania prawa finansowego jako takiego (jako całości) wyłącznie dla celów dydaktycznych; wskazuje się także na prawo finansowego jako swoistą federację poszczególnych dziedzin prawa finansowego.

⁹² M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001/2, s. 43 i powołane tam orzecznictwo.

⁹³ W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia* [w:] *Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 231.

⁹⁴ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001/2, s. 41.

powstania ekonomicznych stosunków podziału, czyli przesunięcia środków pieniężnych pomiędzy podmiotami tych stosunków⁹⁵. Stosunki te zachodzą pomiędzy jednostkami a państwem działającym jako reprezentant ogółu. Przedmiot regulacji ma zatem niewątpliwie charakter publicznoprawny. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że prawo podatkowe posiada bezspornie cechy prawa publicznego⁹⁶.

Taki charakter przedmiotu regulacji jednocześnie przesądza o stosowanej metodzie regulacji. Jest to w tym wypadku metoda administracyjnoprawna, charakterystyczna dla gałęzi, czy też dziedzin należących do prawa publicznego⁹⁷. Skutkuje to m. in. tym, że prawo podatkowe odbija w sobie zasady wykładni prawa publicznego⁹⁸. Stosowanie metody administracyjnoprawnej jest wskazane (a nawet konieczne) chociażby z uwagi na fakt, że żaden podmiot z własnej woli nie obciąży się obowiązkiem podatkowym⁹⁹. W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że odrębność prawa podatkowego zaznacza się także w odrębnościach związanych ze stosowaniem tego prawa¹⁰⁰.

Istnienie specyficznych norm podatkowoprawnych powoduje, że występować muszą także stosunki podatkowoprawne. Logiczną konsekwencją występowania norm prawnych o określonym charakterze jest bowiem występowanie stosunków prawnych o charakterze odpowiadającym charakterowi tych norm. W tym kontekście można mówić także o naturze stosunków podatkowoprawnych. W literaturze z zakresu teorii prawa podkreśla się bowiem, że określoną naturę musi mieć każdy typ stosunków prawnych¹⁰¹. Natura stosunku oznaczać tutaj będzie zespół cech charakterystycznych, ogół właściwości stosunku prawnego.

Występowanie stosunków podatkowoprawnych jako kategorii stosunków prawnych jest obecnie powszechnie przyjmowane w literaturze przedmiotu¹⁰². Jednocześnie, w zasadzie powszechnie, wskazuje się na różnorodność powstających stosunków, podając różne podziały i sposoby wyróżniania powstających stosunków.

⁹⁵ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 70.

⁹⁶ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 41.

⁹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 13.

⁹⁸ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 56.

⁹⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 30.

¹⁰⁰ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii*, s. 42.

¹⁰¹ J. Guść, *O właściwości (naturze) stosunku prawnego*, Państwo i Prawo 1997/4, s. 25. W tym aspekcie wskazuje się na naturę stosunku jako dodatkowy niewyrażony wprost komponent ograniczający swobodę działań podmiotów prawa.

¹⁰² Por. chociażby: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 125-132; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL. Tom III*, Wrocław 1985, s. 189-192; R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 68 i n., M. Weralski, *Pojęcie podatku*, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny 1978/1, s. 50.

Powszechnie podzielany jest jednak pogląd, że podstawowym na tym gruncie jest stosunek o charakterze materialnoprawnym, zawierający w sobie obowiązek dokonania świadczenia podatkowego. W tym kontekście mówi się nawet o głównym stosunku podatkowoprawnym¹⁰³. Jednocześnie wskazuje się też, że z uwagi na rodzaj normy będącej podstawą stosunku można mieć do czynienia ze stosunkami materialnoprawnymi, powstającymi na różnym poziomie. W tym kontekście wskazuje się zatem na stosunki abstrakcyjne¹⁰⁴, nazywane także stosunkami podatkowoprawnymi pierwszego stopnia¹⁰⁵. Stosunki te nauka prawa podatkowego wiąże z obowiązkiem podatkowym w takiej postaci, w jakiej wyrażony on został w Ordynacji podatkowej (tj. jako nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach)¹⁰⁶. W prawie podatkowym stosunek prawny zachodzi już w sytuacji poprzedzającej konkretyzację zobowiązania, a określa go powstały obowiązek podatkowy¹⁰⁷. Dotyczy to oczywiście tzw. zindywidualizowanego obowiązku podatkowego¹⁰⁸, tzn. takiego, który spełnia się u określonego podmiotu z racji wystąpienia abstrakcyjnych, ustawowych przesłanek bycia podatnikiem¹⁰⁹. Także ustawowe określenie obowiązku podatkowego nawiązuje do zindywidualizowanego obowiązku podatkowego¹¹⁰. Przepis art. 4 Ordynacji podatkowej stanowi bowiem, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Wskazuje się jednak, że w tym ujęciu obowiązek podatkowy nie obejmuje obowiązków instrumentalnych (takich jak np. prowadzenie ksiąg podatkowych), lecz dotyczy przede wszystkim obowiązku zapłaty podatku¹¹¹.

¹⁰³ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 71.

¹⁰⁴ Tak np. B. Brzeziński, *Wstęp do...*, s. 129, który wskazuje, że stosunki abstrakcyjne odnoszą się do pewnych typów sytuacji spotykanych w rzeczywistości, w takim zakresie, w jakim podlegają one obecnie unormowaniu.

¹⁰⁵ A. Kostecki, *Elementy...*, s. 191.

¹⁰⁶ A. Nita, *Stosunek...*, s. 57; P. Borszowski, *Elementy...*, s. 234 i n.

¹⁰⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do uchwały SN z 27 maja 1993 r., III AZP 36/92*, Monitor Podatkowy 1994/4, s. 114.

¹⁰⁸ W doktrynie przeciwstawiany jest mu tzw. abstrakcyjny obowiązek podatkowy, który obejmuje podatkowoprawny stan faktyczny oraz następstwa tego stanu.

¹⁰⁹ B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, [red.] B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 73.

¹¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 318-319.

¹¹¹ M. Bogucka, *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, Glosa 2001/2, s. 12.

Zauważyć również należy, iż niekiedy obowiązek podatkowy postrzegany jest jako swego rodzaju pomost pomiędzy abstrakcyjnym a konkretnym stosunkiem prawnym¹¹². W innych zaś przypadkach utożsamia się te pojęcia wskazując, że stosunek podatkowoprawny jest na gruncie prawa podatkowego nazywany obowiązkiem podatkowym¹¹³.

Pojęcie obowiązku podatkowego może być rozpatrywane w kilku aspektach: teoretycznym, normatywnym na podstawie ogólnych przepisów prawa podatkowego, normatywnym na podstawie przepisów poszczególnych ustaw podatkowych¹¹⁴. W ujęciu teoretycznym pojęcie obowiązku podatkowego pojmowane jest wąsko (jako obowiązek zapłaty podatku) oraz szeroko (jako konglomerat obowiązku zapłaty i pozostałych obowiązków ciążących na podmiocie obowiązany do zapłaty). W piśmiennictwie wskazuje się, że taki złożony obowiązek podatkowy stanowi obowiązek podatkowy *sensu largo*. Obowiązkiem podatkowym *sensu stricto* jest zaś w istocie prawne określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania w danym podatku, co pozwala na określenie sytuacji faktycznej lub prawnej, której zaistnienie wiąże się z obowiązkiem świadczenia podatkowego¹¹⁵.

Ujęcie normatywne obowiązku podatkowego w ogólnym prawie podatkowym odpowiada wąskiemu ujęciu doktrynalnemu tego pojęcia. Analiza treści ustaw zawierających przepisy materialnego prawa podatkowego pozwala na sformułowanie wniosku, że obowiązek podatkowy jest w swej istocie rodzajem złożonego stosunku prawnego, łączącego adresata norm prawa podatkowego oraz reprezentujące państwo lub gminę organy podatkowe. Złożoność tego stosunku przejawia się w wielości różnorodnych obowiązków, z których podstawowym jest obowiązek zapłaty podatku¹¹⁶. Na tej podstawie można zatem wysnuć wniosek, że w przepisach szczególnego prawa podatkowego obowiązek podatkowy występuje w ujęciu szerokim, obejmującym nie tylko sam obowiązek świadczenia, ale również obowiązki instrumentalne.

Nie wydaje się, aby było to stanowisko do końca uprawnione. Można bowiem stwierdzić fakt powstawania w prawie podatkowym także innego rodzaju stosunków prawnych. Co do ich wyróżniania i nazywania panuje w doktrynie dość duża rozbieżność poglądów.

¹¹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 141.

¹¹³ M. Kalinowski, *Tranzyt rozliczany a obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług*, Monitor Podatkowy 1995/9, s. 260.

¹¹⁴ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy...*, s. 6.

¹¹⁵ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie...*, s. 26.

¹¹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 września 1989 r., sygn. akt III SA 483/89*, Państwo i Prawo 1991/11, s. 120.

Z jednej strony bowiem można zauważyć tendencję do nazywania wszystkich stosunków wynikających z obowiązków instrumentalnych, pomocniczych i służących prawidłowemu ustaleniu wysokości należności podatkowej mianem formalnych stosunków podatkowych¹¹⁷. Z drugiej zaś strony można także dostrzec tendencję do uznawania stosunków podatkowych innych niż materialnoprawny za stosunki instrumentalne, wyprowadzane z istnienia stosunku głównego, którego realizacji służą¹¹⁸. Wskazuje się następnie rozbudowaną typologię tychże stosunków instrumentalnych pisząc o podziale na stosunki proceduralne, oraz stosunki służące zabezpieczeniu realizacji zobowiązań podatkowych¹¹⁹. W każdym razie obowiązki instrumentalne nie wpływają bezpośrednio na wysokość podatku, spełniając jedynie rolę służebną w zakresie „odwzorowania podatkowego stanu faktycznego”, co ma pozwalać na „odkrycie jednej i jedynej kwoty podatku”, a następnie prowadzić do przesunięcia środków pieniężnych od podatnika na rzecz wierzyciela podatkowego¹²⁰.

Obok stosunków prawnych istniejących na poziomie abstrakcyjnym mogą powstawać także stosunki podatkowoprawne, które doktryna wiąże ze zobowiązaniem podatkowym i które są różnie przezeń nazywane: stosunkami podatkowoprawnymi drugiego stopnia¹²¹, stosunkami rzeczywistymi¹²², bądź stosunkami konkretnymi¹²³.

3. MATERIALNOPRAWNY STOSUNEK PODATKOWY

3.1. Uwagi ogólne

Na wstępie należy odwołać się przede wszystkim do pozycji i umiejscowienia podatnika jako takiego w stosunku podatkowoprawnym (w jego strukturze). Istotne znaczenie ma przy tym nie tyle pozycja tego podmiotu jako dłużnika podatkowego w konkretnym stosunku zobowiązania podatkowego, co status tego podmiotu jako podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu. Należy zatem odwołać się przede wszystkim do konstrukcji

¹¹⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 31-32.

¹¹⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 167.

¹¹⁹ R. Mastalski, *Niektóre...*, s. 71.

¹²⁰ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy...*, s. 7.

¹²¹ A. Kostecki, *Elementy...*, s. 191.

¹²² B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 129.

¹²³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 237 i n.

materialnoprawnego abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego. Materialnoprawny stosunek podatkowoprawny na tym poziomie jest bowiem powszechnie kojarzony właśnie z obowiązkiem podatkowym (w jego formie zindywidualizowanej). Następnie zaś poddać trzeba szczegółowej analizie pozycję podatnika jako jednego z podmiotów tego stosunku. Dla założonych celów analizę pozycji prawnej dłużnika podatkowego należy przedstawić na tle pozycji prawnej podmiotu podatku jako elementu konstrukcji prawnej podatku.

Zasadne będzie następnie postawienie pytania, czy podmiot ten – będący podatnikiem podległym obowiązkowi podatkowemu – może jednocześnie wchodzić w inne i odrębne stosunki podatkowoprawne (mające charakter materialnoprawny, lecz nie wynikające z obowiązków podatkowych) z podmiotami, które są podmiotami czynnymi w abstrakcyjnym stosunku podatkowoprawnym. Należy zbadać bowiem, czy ewentualne szczególne uprawnienia podatników wynikają z abstrakcyjnego stosunku obowiązku podatkowego, czy też mogą one wynikać z ewentualnie istniejących innych i odrębnych stosunków.

3.2. Podstawowe cechy materialnoprawnego abstrakcyjnego stosunku podatkowego

Na wstępie rozważań dotyczących abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego przedstawić należy przede wszystkim podstawowe cechy tego stosunku. W istocie bowiem prowadzi to do zdefiniowania samego stosunku.

Zauważyć należy, że samo prawo podatkowe¹²⁴ nie operuje pojęciem stosunku podatkowoprawnego. Pojęcie to ma charakter czysto doktrynalny. W związku z rozwojem prawa podatkowego i poszerzaniem się zakresu jego regulacji, obecnie – jak się wydaje – coraz rzadsze są spory o uznawanie odrębności pojęcia „stosunek podatkowoprawny”¹²⁵. Notabene wskazać należy, że były one częścią większego sporu o możliwość wyodrębniania nie tylko stosunku podatkowoprawnego, ale i stosunku finansowoprawnego w ogóle¹²⁶.

Stosunek podatkowoprawny kształtowany jest przez normę prawną i z normy tejże wynika. Jak każdy stosunek prawny (czy też społeczny stosunek tetyczny) stosunek podatkowoprawny zachodzi pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami. Są one połączone normą podatkowoprawną w taki sposób, że sytuacja (tj. prawa i obowiązki) jednego podmiotu

¹²⁴ W rozumieniu prawa pozytywnego, czyli przepisów prawnych.

¹²⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 7.

¹²⁶ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 153 i n.

zdeterminowana jest w określonej mierze przez sytuację (rozumianą jak wyżej) innego podmiotu¹²⁷.

Jak już wspomiano, stosunek podatkowoprawny kształtowany jest przez normę prawa podatkowego i z normy tej wynika. Charakter tych norm jest szczególny, bowiem są one oparte o administracyjnoprawną metodę regulacji prawnej. Prowadzi to do nierównorzędnej sytuacji prawnej podmiotów tego stosunku. Sam zaś stosunek podatkowoprawny ma charakter władczy. Zgodzić się przy tym należy, że nie chodzi tutaj o nadrzędność organizacyjnoprawną jednego podmiotu wobec drugiego, lecz o rodzaj uprawnień i obowiązków, jakie w określonej sytuacji ustawodawca przyznaje tylko wybranej przez niego grupie podmiotów. Są to kompetencje nieprawotwórcze, polegające na konkretyzacji uprawnień i obowiązków innych podmiotów¹²⁸. W stosunku podatkowoprawnym znajdujemy zatem wiele cech właściwych stosunkom administracyjnoprawnym. Jest to konsekwencją tego, że charakter publicznej działalności finansowej (do której można zaliczyć gromadzenie dochodów podatkowych), a zwłaszcza jej charakter władczy, powoduje potrzebę wykorzystywania instytucji administracyjnoprawnych¹²⁹.

Jednocześnie jednak trafnie wskazuje się, iż nierównorzędność sytuacji prawnej podmiotów wymaga uczynienia co najmniej dwóch zastrzeżeń. Po pierwsze nierównorzędność stron stosunku prawnego nie oznacza możliwości dowolnego kształtowania sytuacji prawnej innego podmiotu. Co więcej, normy podatkowoprawne determinują zakres obowiązków podmiotu podporządkowanego, zaś uprawnienia podmiotu nadrzędnego aktualizują się wówczas, gdy podmiot podporządkowany nie wykonuje swoich obowiązków. Po drugie zaś niektóre instytucje podatkowoprawne pozbawione są cech władczości, zaś stosunki prawne kształtowane są na mocy zgody zarówno podatnika, jak i organu podatkowego (np. wybór jednej z form opodatkowania)¹³⁰.

Władczość stosunku podatkowoprawnego wynika z faktu, że w stosunku tym obligatoryjnie występuje organ administracji publicznej¹³¹. Reprezentuje on związek

¹²⁷ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 127.

¹²⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia...*, s. 159.

¹²⁹ K. Jandy-Jendrośka, *Związki prawa finansowego z prawem administracyjnym (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 455.

¹³⁰ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 129.

¹³¹ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 71.

publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego), na rzecz którego powinno być dokonane świadczenie podatkowe.

Stosunek podatkowoprawny ma charakter trójelementowy, gdyż można w nim wyróżnić - podobnie jak większość stosunków prawnych - podmioty stosunku, przedmiot stosunku oraz jego treść.

Stosunek ten ma jednocześnie charakter powinnościowy. Jego istotą jest bowiem obowiązek (powinność) jednej ze stron, któremu to obowiązkowi odpowiada uprawnienie (możność) drugiej strony do żądania spełnienia tejże powinności. Podmiot uprawniony może żądać (domagać się) spełnienia świadczenia, zaś drugi podmiot powinien jest świadczenie to spełnić.

Świadczenie to ma charakter pieniężny. Cechą właściwą wszystkim stosunkom powstającym na gruncie szeroko rozumianego prawa finansowego (a więc w tym znaczeniu obejmującym także prawo podatkowe) jest to, że stosunki te w ostatecznym rezultacie zmierzają do przesunięcia środków pieniężnych¹³².

Stosunek podatkowoprawny powstaje w związku z zaistnieniem określonych faktów prawnych. Powstanie stosunku jest następstwem stanu faktycznego o znaczeniu prawnym. Zdarzenia lub działania, które miały miejsce wcześniej (uprzednio) stanowią podstawę tworzenia następczych stosunków prawnych. Odróżnia to stosunki podatkowoprawne od innych stosunków administracyjnoprawnych, gdyż te ostatnie zwykle nie mają swojej podstawy w przeszłym stanie faktycznym¹³³.

Jednocześnie powstanie stosunku podatkowoprawnego jest niezależne od woli podmiotów tego stosunku. Także zmiana lub wygaśnięcie tego stosunku jest od tego niezależne¹³⁴. Strony stosunku podatkowoprawnego są pozbawione możliwości decydowania, czy w konkretnej sytuacji powstanie obowiązek świadczenia podatku, na czyją rzecz ma ono nastąpić etc.¹³⁵

¹³² R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 69.

¹³³ R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985, s. 214.

¹³⁴ Nie znaczy to oczywiście, że podmioty - a w zasadzie wyłącznie podmiot obowiązany - nie mogą kreować stanu faktycznego, który skutkuje powstaniem stosunku podatkowoprawnego. Mogą także wpływać na stan faktyczny mający znaczenie dla trwania i kształtu tego stosunku. Nie mają jednakże żadnego wpływu na kształt skutków prawnych (powstanie, treść, wygaśnięcie stosunku) wpływających z wykreowanego przez nie stanu faktycznego.

¹³⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 17.

Materialnoprawny abstrakcyjny stosunek podatkowy ma charakter złożony, w znaczeniu przyjętym i rozwiniętym w nauce prawa zobowiązań. Oznacza to, że każdej stronie stosunku przysługuje prawo (prawa) skuteczne wobec drugiej strony. Oczywiście są to prawa o różnym znaczeniu, zaś wśród obowiązków i uprawnień występujących w ramach stosunku podatkowoprawnego centralną rolę odgrywa obowiązek zapłaty podatku¹³⁶ ciążyący na podmiocie przede wszystkim zobowiązanym, czemu odpowiada prawo podmiotu przede wszystkim uprawnionego do żądania spełnienia tego świadczenia (w razie jego skonkretyzowania w zobowiązaniu podatkowym). W tym kontekście mówi się także o tym, że obowiązek (powinność) dokonania świadczenia podatkowego ciążyący na podmiocie podatkowym jest istotą materialnego stosunku podatkowoprawnego¹³⁷. Na poziomie obowiązku podatkowego powinność zapłaty podatku wymaga jeszcze uprzedniej konkretyzacji (w zobowiązaniu podatkowym), zaś pozostałe obowiązki (o charakterze instrumentalnym) realizowane są bezpośrednio¹³⁸.

Istotne znaczenie dla stosunku podatkowoprawnego ma także jego terytorialny zakres. Jest on bowiem kształtowany przez terytorialny obszar obowiązywania normy podatkowoprawnej¹³⁹. Zakres terytorialny stosunku zależy bowiem od sposobu określenia czynników determinujących terytorialne ramy stosunku podatkowoprawnego. Terytorialny zasięg stosunku podatkowoprawnego nie musi się zaś pokrywać z obszarem (terytorium) obowiązywania przepisów regulujących dany podatek¹⁴⁰.

3.3. Elementy struktury abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego

Każdy stosunek prawny ma swoją strukturę, rozumianą jako zespół jego elementów składowych i wzajemne powiązania pomiędzy nimi. Stosunek prawny – a dotyczy to także stosunku podatkowoprawnego – przebiega pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami.

¹³⁶ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 131.

¹³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 30.

¹³⁸ B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia...*, s. 73.

¹³⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 19 i n.

¹⁴⁰ Dla zobrazowania tej relacji można wskazać na przykład ujęcia tzw. eksportu usług w ustawie dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. W rozumieniu ustawy z 1993 r. eksport usług był czynnością podlegającą opodatkowaniu, mimo, że przedmiot opodatkowania miał miejsce poza terytorium, na którym obowiązywały przepisy ustawy. Z kolei wedle przepisów ustawy z 2004 r. tzw. eksport usług nie jest żadną czynnością opodatkowaną, gdyż ma miejsce poza krajem, zaś przepisy tej ustawy interesują się zasadniczo wyłącznie czynnościami występującymi w kraju.

Występują w nim zatem podmioty, związane węzłem prawnym w taki sposób, że sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu. Występuje zatem splot wzajemnych uprawnień i obowiązków tych podmiotów. Tworzą one treść stosunku prawnego, który jest kolejnym elementem jego struktury. Występuje tu także określone świadczenie ze strony jednego z podmiotów, którego powinność (jeszcze nieskonkretyzowana) dokonania jest istotą tego stosunku. To podstawowe świadczenie, ale także i inne zachowania się podmiotów stosunku, tworzą kolejny element jego struktury, jakim jest przedmiot stosunku prawnego.

3.2.1. Podmioty stosunku podatkowoprawnego

Zgodnie z przywoływaną już definicją stosunku prawnego, wyznaczona przez prawo przedmiotowe sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu¹⁴¹. Aspekt podmiotowy ma więc tutaj znaczenie zasadnicze. Implikuje to także pozostałe komponenty struktury tego stosunku. Od statusu podmiotów zależy treść, a także i przedmiot stosunku. Analizując strukturę materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego wypada zatem zacząć właśnie od podmiotów tych stosunków.

W ramach abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego - odpowiadającemu obowiązkowi podatkowemu w formie zindywidualizowanej - występuje powinność poniesienia (nieskonkretyzowanego jeszcze) świadczenia pieniężnego. Nie może być więc stosunku tego bez podmiotu obowiązanej do poniesienia tego świadczenia. Tradycyjnie jest on nazywany biernym podmiotem stosunku podatkowoprawnego. Stosunki podatkowoprawne – zawierające w sobie elementy charakterystyczne także dla stosunków administracyjnoprawnych – charakteryzują się także tym, że obligatoryjnie występują w nich organy administracji publicznej. Ich występowanie jest także niezbędne z uwagi na charakter podstawowego świadczenia w tym stosunku. Podatek jest bowiem należnością uiszczaną na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, jednostek samorządu terytorialnego), stąd też konieczność występowania odpowiedniego organu administracji publicznej jako „reprezentanta” tegoż związku uprawnionego do przyjęcia świadczenia podatkowego. Podmiot ten (organ administracji podatkowej) tradycyjnie określany jest jako podmiot czynny

¹⁴¹F. Longschamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo XII1964, nr 19, s. 45.

stosunku podatkowoprawnego. Mając na uwadze powyższe należy przede wszystkim rozważyć sytuację tych dwóch podmiotów jako elementów struktury abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego.

W pierwszej kolejności należy jednak zastanowić się nad kwestiami podmiotowości podatkowoprawnej. Oczywiście jest bowiem, że dla wyróżnienia podmiotów stosunku podatkowoprawnego określić wprzód należy cechę podmiotowości podatkowoprawnej.

A) Podmiotowość podatkowoprawna

Pojęcie podmiotowości prawnej jest pojęciem o charakterze doktrynalnym. Nie jest bowiem definiowane przepisami prawa. Należy ono do kategorii pojęć umownych (w znaczeniu: konwencjonalnych), których przyjęcie jest sprawą wyboru pomiędzy różnymi możliwościami¹⁴².

Podmiotowość prawną tradycyjnie łączy się z kwestią zdolności prawnej. Bywa nawet, że utożsamia się podmiotowość prawną ze zdolnością prawną¹⁴³. Koncepcja zdolności prawnej została wykształcona najwcześniej i najpełniej ewoluowała na gruncie prawa cywilnego. Wywarła ona istotny wpływ na koncepcję zdolności prawnej w pozostałych gałęziach, czy też dziedzinach prawa. Przez zdolność prawną podług prawa cywilnego rozumie się zasadniczo możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków z zakresu tej dziedziny prawa¹⁴⁴.

Powstaje w tym momencie pytanie zarówno o możliwość, jak i celowość przeniesienia tejże ogólnej definicji na inne gałęzie, czy też dziedziny prawa. Wyodrębnienie tej kategorii pojęciowej także na gruncie innych dziedzin prawa, w tym w prawie publicznym, jest jak najbardziej zasadne¹⁴⁵. Definicja podmiotowości prawnej sformułowana w prawie cywilnym i na jego użytek ma jednocześnie charakter na tyle ogólny, że możliwa jest do zastosowania także w innych dziedzinach czy też gałęziach prawa. Przykładem takiego zabiegu jest próba budowania koncepcji zdolności administracyjnoprawnej w doktrynie prawa administracyjnego. Wskazuje się bowiem, że zdolność prawna podmiotu to cecha prawna

¹⁴² F. Longschamps, *O pojęciu...*, s. 39.

¹⁴³ J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień nauki...*, s. 181.

¹⁴⁴ S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, s. 39.

¹⁴⁵ Inaczej – J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 18-22

polegająca na tym, że można być podmiotem stosunku administracyjnoprawnego¹⁴⁶. Biorąc pod uwagę to, że na treść tego stosunku składają się określone uprawnienia i obowiązki, zdolność administracyjnoprawna jako możliwość bycia podmiotem tego stosunku, to w istocie możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków, co odpowiada cywilistycznej koncepcji zdolności prawnej. O ile jednak można posiłkować się pojęciem zdolności prawnej, transponując je z prawa cywilnego, o tyle nie jest wskazane posługiwanie się na gruncie prawa publicznego – a w tym także w prawie finansowym – pojęciem „osobowości prawnej”¹⁴⁷.

Kategoria zdolności prawnej jest wyróżniana także w prawie podatkowym. Mówi się wprost o zdolności podatkowoprawnej¹⁴⁸. Wskazuje się także, że pojęcie zdolności podatkowoprawnej należy odnosić przede wszystkim do kategorii podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego, zaś nie jest ona właściwa przy określaniu statusu podmiotów czynnych stosunku podatkowoprawnego.

Pojęcia zdolności podatkowoprawnej używa się dla określenia podmiotów, które mogą być obowiązane z tytułu podatku¹⁴⁹. Takie wąskie ujęcie tego pojęcia nie wydaje się do końca właściwe. Trafnie wskazuje się bowiem, że podmioty bierne stosunków podatkowoprawnych posiadają także i uprawnienia (roszczenia) – zarówno o charakterze proceduralnym, jak i materialnoprawnym. Również i te elementy w istocie składają się i wpływają ze zdolności prawnej¹⁵⁰. W tym miejscu podkreślić także należy, że uprawnienia i obowiązki, implikowane przez zdolność podatkowoprawną, nie muszą realnie dotyczyć podmiotu, któremu przyznano by zdolność podatkowoprawną. Podmiot mający zdolność podatkowoprawną powinien być nosicielem potencjalnych uprawnień i obowiązków. Zdolność podatkowoprawna – jak każda zdolność prawna – jest bowiem przede wszystkim stanem możliwości prawnej. Jeśli dany podmiot zdolny jest do tego, aby móc stać się podmiotem (nosicielem) praw i obowiązków w danym rodzaju stosunku podatkowoprawnego, to ma on zdolność podatkowoprawną w obszarze stosunków podatkowoprawnych określonego rodzaju.

¹⁴⁶ F. Longschamps, *O pojęciu... w gospodarce państwowej*, s. 15.

¹⁴⁷ Szerzej na ten temat – A. Kostecki, *Podmiotowość prawno-finansowa (w:) System... Tom I*, s. 127I n.. Autor ten wskazuje przede wszystkim, że pojęcie osobowości prawnej odpowiada podmiotowości prawno-cywilnej, gdzie występują osoby jako równorzędne i tożsame normatywnie podmioty stosunku prawnego; tymczasem na gruncie prawa finansowego nie można mówić o osobach.

¹⁴⁸ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁴⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁵⁰ P. Borszowski, *Pojęcie podmiotowości podatkowoprawnej*, Głosa 2001/5, s. 18.

Istotną cechą zdolności podatkowoprawnej jest jej relatywność, która jest rozumiana w ten sposób, że na potrzeby każdego podatku zdolność podatkowoprawna może być kreowana w inny sposób¹⁵¹. W prawie podatkowym nie można bowiem przyjąć ogólnej koncepcji podmiotowości podatkowej¹⁵². Uniwersalna definicja podmiotowości podatkowoprawnej musiałaby być tak ogólna, że nie miałyby żadnego waloru praktycznego¹⁵³. W związku z tym w Ordynacji podatkowej nie można było przesądzić, które konkretnie podmioty będą podatnikami¹⁵⁴. Zgodnie bowiem z przepisem art. 7 §1 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Odniesienie się do obowiązku podatkowego, określonego w ustawach podatkowych, powoduje że o zdolności prawnej w danym podatku każdorazowo decyduje dana ustawa podatkowa¹⁵⁵, a nie ogólne prawo podatkowe (czyli przepisy Ordynacji podatkowej).

Kwestia ta była podkreślana w zdecydowany sposób także w orzecznictwie. Dotyczyło przede wszystkim podmiotowości podatkowoprawnej spółek osobowych (w tym spółki cywilnej) na gruncie podatku od towarów i usług, w tym zwłaszcza w nawiązaniu do ich odrębności podatkowoprawnej od ich wspólników. Przykładowo w wyroku z dnia 18 grudnia 1998 r.¹⁵⁶ Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że *„Zdolność administracyjnoprawną spółki cywilnej w zakresie poszczególnych podatków określają ustawy regulujące zasady opodatkowania. Zasadnie zatem w oparciu o art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 1993 r. o VAT oraz przepisy prawa procesowego organy podatkowe przyjęły, iż stroną postępowania jest spółka cywilna jako podatnik podatku od towarów i usług”*.

Jednocześnie wskazana regulacja, w powiązaniu z przepisem art. 7 §2 Ordynacji podatkowej - który stanowi, że ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w §1 tego artykułu – powoduje, iż ustawodawca ma możliwość kreowania w poszczególnych ustawach podatkowych praktycznie nieograniczonego katalogu podmiotów „zdolnych” podatkowo. Jest to uzasadnione faktem, że każdy podatek ma swoje

¹⁵¹ A.Nita, *Stosunek...*, s. 29.

¹⁵² M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa...*, s. 265.

¹⁵³ J. Rusek, *Instytucja płatnika...*, s. 22.

¹⁵⁴ H. Dzwonkowski, *Zakres obowiązku podatkowego spółki cywilnej w podatku dochodowym od osób fizycznych*, Glosa 2000/2, s. 2.

¹⁵⁵ Przykładowo i najprościej rzecz ujmując – w podatku dochodowym od osób fizycznych zdolność podatkowoprawną mają osoby fizyczne, zaś w podatku dochodowym od osób prawnych – osoby prawne i niektóre jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

¹⁵⁶ Sygn. akt I SA/Lu 1182/97, publ. LEX nr 37157.

własne funkcje do spełnienia, co przesądza o konieczności określenia w sposób swoisty podatnika każdego z podatków¹⁵⁷.

Zauważyć w tym miejscu należy, że kwestia zdolności podatkowoprawnej – jako elementu wyznaczającego podmiotowość podatkowoprawną – dotyczy nie tylko podatnika (podmiotu biernego), ale także płatnika, inkasenta, czy też osoby odpowiedzialne za cudze zobowiązania podatkowe (osoby trzecie)¹⁵⁸.

Zdolność prawna w prawie podatkowym dotyczy też podmiotu czynnego w abstrakcyjnym stosunku prawnym obowiązku podatkowego. Przy pojmowaniu zdolności prawnej jako możliwości bycia podmiotem stosunku podatkowoprawnego, w przypadku organu podatkowego istotnego, aczkolwiek nie decydującego znaczenia nabiera kompetencja organu. Jeśli rozumieć kompetencję jako zdolność do podejmowania określonych czynności konwencjonalnych (doniosłych prawnie) wiążących dla podmiotu podległego kompetencji i mających znaczenie dla jego sytuacji prawnej, to jest ona określona w przepisach prawa podatkowego (w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Chociaż mówi się, że normy prawne określające kompetencje podmiotu formułują administracyjnoprawną zdolność czynną organu administracji¹⁵⁹, to jednak w literaturze przedmiotu wskazuje się także na niepoprawność utożsamiania zdolności prawnej organu administracji z jego kompetencją¹⁶⁰. Spotyka się natomiast wiązanie zdolności prawnej organu z jego właściwością. Pisze się bowiem, że zdolność prawna organu będzie oznaczać pewien zbiór warunków i przesłanek determinujących działanie organu administracyjnego, czy też odpowiednio podatkowego¹⁶¹. Wskazuje się także wprost (w ujęciu czysto proceduralnym) na właściwość jako na zdolność prawną organu administracji publicznej do rozpoznawania i załatwiania spraw określonej kategorii¹⁶². Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że dla określenia zdolności prawnej organu miarodajne będą także przepisy ustrojowe dotyczące tegoż organu oraz przepisy o właściwości.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zdolność podatkowoprawna oraz kompetencja organu określają warunki, w których może nastąpić urzeczywistnienie działania organu podatkowego i podmiotu biernego stosunków podatkowoprawnych. To zaś skłania do odniesienia się do ogólniejszej kategorii podmiotowości podatkowoprawnej. Pojęcie to

¹⁵⁷ A. Nykiel, *Podmiotowość podatkowoprawna (wybrane zagadnienia)*, Państwo i Prawo 2000/3, s. 60; a także M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18.10.1991, SA/P 906/91*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993/3, s. 166.

¹⁵⁸ A. Nita; *Stosunek...*, s. 29.

¹⁵⁹ J. Boć [red.], *Prawo...*, s. 368.

¹⁶⁰ W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 29.

¹⁶¹ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 38.

¹⁶² R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 38

obejmuje swoim zakresem zarówno zdolność prawną podmiotu, jak i kompetencję organu¹⁶³. Wskazuje się bowiem, że podmiotowość podatkowoprawna obejmuje zarówno to, kto może być podatnikiem, jak i to, jaki organ związku publicznoprawnego jest właściwy do wymierzania i pobierania podatku¹⁶⁴. Podmiotowość podatkowoprawna jest niewątpliwie cechą normatywną i wyposażenie w nią następuje poprzez przepis prawny¹⁶⁵.

Podmiotowość podatkowoprawna wyznaczać będzie krąg podmiotów mogących być podmiotami abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego. Zarówno w odniesieniu do zdolności prawnej podmiotów, jak i organów administracji podatkowej, decydujące znaczenie dla jej zakresu będą miały poszczególne ustawy podatkowe.

B) Strona stosunku a pomiot stosunku podatkowoprawnego

Wskazać w tym miejscu należy, że w stosunkach prawnych odróżnia się podmioty stosunku od stron stosunku. Szczególnie wyraźnie widać to na gruncie stosunków cywilnoprawnych. Strona stosunku prawnego nie jest bowiem elementem (struktury) stosunku, lecz jest pojęciem wyprowadzonym z analizy stosunku, który zawsze zachodzi pomiędzy co najmniej dwoma stronami. Pojęcie strony stosunku prawnego określa wzajemną konstrukcyjną sytuację prawną podmiotów takiego stosunku¹⁶⁶. Tak więc treść stosunku prawnego kształtuje pozycję podmiotów jako stron stosunku. Była już mowa o tym, że odróżnienie pojęcia strony stosunku od pojęcia podmiotu stosunku daje prawną możliwość (aczkolwiek ograniczoną przepisami *iuris cogentis*) skonstruowania tzw. stosunku prawnego z samym sobą. W tym przypadku bowiem, mimo tego, iż w stosunku występuje pojedyncza „jednostka”, wyróżnić można co najmniej dwie strony tego stosunku. Co prawda na gruncie prawa podatkowego nie występują stosunki z samym sobą¹⁶⁷, lecz przykład ten pozwala na wyraziste obrazowanie różnicy pomiędzy podmiotem stosunku a stroną stosunku prawnego.

Pojęcie strony stosunku (i odróżnienie go od podmiotu stosunku) jest przede wszystkim dorobkiem cywilistyki. Wydaje się jednak, że także i na gruncie innych dziedzin

¹⁶³ P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 19.

¹⁶⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52.

¹⁶⁵ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 160.

¹⁶⁶ S. Grzybowski, *System... Tom I*, s. 183.

¹⁶⁷ Z racji takiego a nie innego brzmienia przepisów; aczkolwiek wydaje się, że stosunki te nie byłyby konstrukcyjnie niemożliwe.

prawa, a także i w prawie podatkowym pojęcie to może znajdować zastosowanie. Powodem tego są przede wszystkim względy praktyczne.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu - zarówno z zakresu prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego - pojęcie strony stosunku podatkowego (jako pojęcia odrębnego od podmiotu stosunku) jest szczególnie przydatne w przypadku, gdy dane jednorodnjowe obowiązki, czy też uprawnienia z danego stosunku przysługują łącznie kilku podmiotom. Wówczas podmioty te łącznie tworzą jedną stronę stosunku. Sytuacje takie niewątpliwie występują także w prawie podatkowym, chociażby w przypadkach solidarnego nałożenia tego samego obowiązku podatkowego na większą liczbę podmiotów¹⁶⁸ czy też na etapie wykonywania zobowiązania – w przypadku odpowiedzialności tzw. osób trzecich za cudze zobowiązania podatkowe¹⁶⁹. Pojęcie strony stosunku niewątpliwie zatem pozwala „uporządkować” obraz danego stosunku prawnego (podatkowoprawnego).

Odwołując się do treści abstrakcyjnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego, można dostrzec zasadniczy obowiązek (powinność świadczenia podatkowego) i odpowiadające mu główne uprawnienie (do żądania spełnienia tego świadczenia). W związku z tym w literaturze przedmiotu mówi się o stronie uprawnionej oraz stronie zobowiązanej w stosunku podatkowoprawnym¹⁷⁰. Takie nazewnictwo można zaakceptować - z jednym wszakże zastrzeżeniem. Otóż należy pamiętać, że abstrakcyjny stosunek prawny obowiązku podatkowego ma charakter złożony. Strony tego stosunku - obok głównej powinności i uprawnienia wynikających z obowiązku podatkowego – mają inne jeszcze uprawnienia i obowiązki. Określone uprawnienia przysługują także podmiotom, które występują w tym stosunku w charakterze strony obowiązanej do świadczenia podatkowego. Są to nie tylko uprawnienia formalnoprawne, ale i materialnoprawne. W związku z tym bardziej właściwe (aczkolwiek trudniejsze do zrealizowania w praktyce) byłoby mówienie o stronie przede wszystkim zobowiązanej oraz stronie przede wszystkim uprawnionej w ramach danego stosunku podatkowego prawa materialnego.

Posługiwanie się pojęciem strony stosunku podatkowoprawnego ma uzasadniać także umiejscowienie w ramach stosunku podatkowoprawnego szczególnych jego podmiotów, które same nie są stronami stosunku, lecz działają na rzecz podmiotów stosunku. Nazywając

¹⁶⁸ Np. art. 4 ustawy z dnia 9 września 2001 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. 2000, nr 86, poz. 959 ze zm.

¹⁶⁹ Por. art. 107-117 Ordynacji podatkowej.

¹⁷⁰ A. Nita, *Stosunek...*, s. 24-30.

podmioty te uczestnikami stosunku, wskazuje się na podobną formułę ich działania do tej, jaka występuje w przypadku posługiwania się przez strony stosunków cywilnoprawnych innymi osobami¹⁷¹. W tym kontekście wskazuje się na płatników oraz inkasentów. Wypada dodać, że w przypadku stosunków prawopodatkowych powstających na gruncie podatku od towarów i usług w podobnym charakterze występować będzie również przedstawiciel podatkowy¹⁷².

Należy jednak zauważyć, że podmioty te występują jako uczestnicy stosunku podatkowoprawnego obowiązku podatkowego, łączącego podatnika z organem podatkowym. Niezależnie od powyższego pomiędzy nimi a organami podatkowymi występuje stosunek podatkowoprawny wypływający z faktu bycia płatnikiem (inkasentem). W tym stosunku występują w charakterze strony.

C) Dłużnik podatkowy

Podmioty występujące w charakterze stron stosunku podatkowoprawnego mają określone uprawnienia i obowiązki. Niewątpliwie występują one także na poziomie obowiązku podatkowego (gdy stosunek podatkowoprawny ma charakter abstrakcyjny, pozostając na poziomie obowiązku podatkowego), z tym że część z nich zdaje się wówczas mieć charakter potencjalny. W przypadku stosunków o charakterze zobowiązaniowym uprawnienia (zespół uprawnień) zwykło się określać mianem wierzytelności, zaś obowiązki (zespół obowiązków) - mianem długu. W istocie zatem w złożonym abstrakcyjnym stosunku podatkowym prawa materialnego podmioty tego stosunku występują w charakterze dłużników (jako podmioty mające obowiązki) i wierzycieli (którym służą uprawnienia korelatywne do obowiązków dłużników). Jak już wskazywano, w stosunkach złożonych podmioty występujące po obu stronach stosunku są jednocześnie obowiązane i uprawnione, występując w podwójnej roli dłużników i wierzycieli. Podobnie jest i w prawie podatkowym. Z uwagi jednakże na to, że w złożonym abstrakcyjnym stosunku podatkowym prawa materialnego centralnym i zasadniczym obowiązkiem jest obowiązek poniesienia świadczenia podatkowego, podmioty obowiązane do tego świadczenia nazywane są dłużnikami podatkowymi, zaś w mniejszym stopniu podnosi się ich charakter jako wierzycieli w stosunku

¹⁷¹ P. Borszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Głosa 1/2000, s. 1.

¹⁷² Por. art. 15 ust. 7-10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

podatkowoprawnym. Jest to także uzasadnione faktem, że elementem determinującym złożony abstrakcyjny stosunek podatkowy prawa materialnego jest obowiązek podatkowy¹⁷³. Uzasadnione jest zatem nazywanie dłużnikiem podatkowym tego właśnie podmiotu, na którym obowiązek ten spoczywa.

Wynika to także po części z faktu, że potocznie pojęcia dłużnika oraz wierzyciela kojarzone są z podmiotami obowiązanyymi i uprawnionymi do świadczeń pieniężnych¹⁷⁴. Nazywanie podmiotu zobowiązanego do świadczenia podatkowego dłużnikiem podatkowym najbardziej odpowiada zatem jego lingwistycznie konotowanej roli w świadomości społecznej.

W tym miejscu należy jednak od razu zaznaczyć, że z określeniem podmiotu przede wszystkim zobowiązanego w stosunku podatkowoprawnym wiążą się inne jeszcze określenia. Wskazać tutaj bowiem należy na pojęcia „podmiotu podatkowego”, „podatnika” oraz „dłużnika podatkowego”.

W piśmiennictwie można niekiedy się spotkać z utożsamianiem tych pojęć. Przykładowo, wskazuje się, że pojęcia: podmiot podatku używa się głównie na oznaczenie dłużnika podatkowego, czyli podatnika¹⁷⁵. Chociaż na poziomie obowiązku podatkowego wszystkie te trzy pojęcia w istocie odnoszą się do tej samej „jednostki”¹⁷⁶, to jednak należy je odróżniać.

Pojęcie podmiotu podatku jest używane zasadniczo w dwóch znaczeniach: jako określona konstrukcja prawa pozytywnego oraz jako instytucja finansowoprawna (czy też podatkowoprawna). Podmiot podatkowy w prawie pozytywnym (czyli w przepisach prawa podatkowego) to podmiot (jednostka życia społecznego) określony w hipotezie normy prawnej, na który norma ta nakłada obowiązek świadczenia podatkowego¹⁷⁷. Jednocześnie jednak ustawy podatkowe nie posługują się pojęciem podmiotu podatku. W zasadzie używany jest bowiem przede wszystkim termin „podatnik”.

Pojęcie: podmiot podatku odnosi się także do instytucji podatkowoprawnej (czy też jak określało się w dawniejszej literaturze – instytucji finansowoprawnej). Na tym gruncie początkowo istniały dwa rozumienia pojęcia podmiot podatku. Wedle szerszego ujęcia

¹⁷³ W jego zindywidualizowanej formie określonej w art. 4 Ordynacji podatkowej;

¹⁷⁴ Podobnie jak i dług oraz wierzytelność powszechnie kojarzona jest przede wszystkim z ich formą pieniężną.

¹⁷⁵ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60;

¹⁷⁶ Celowo używam tutaj pojęcia „jednostki”, aby nie kojarzyć pojęcia „podmiotu podatkowego” poprzez określenie „podmiot”.

¹⁷⁷ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 158.

podmiotem podatku był każdy uczestnik stosunku podatkowego¹⁷⁸. Takie ujęcie spotykało się jednak z krytyką, przede wszystkim z powodu jego odbiegania od ujęcia normatywnego, a także z powodu zacierania różnic pomiędzy poszczególnymi podmiotami stosunku podatkowoprawnego. Dominował zatem pogląd, że pojęcie podmiotu podatkowego jako instytucji podatkowoprawnej (finansowoprawnej) obejmuje te jednostki życia społecznego, na które przepis prawny nakłada obowiązek świadczenia podatkowego¹⁷⁹.

Podmiot podatkowy nie jest jednak zasadniczo podmiotem abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego. Podmiot podatkowy jest bowiem elementem konstrukcyjnym podatku¹⁸⁰. Oczywiście jako element podatkowoprawnego stanu faktycznego (czy też stanu faktycznego normy podatkowej) podmiot podatku jest jednocześnie jednym z czynników kształtujących stosunek podatkowoprawny¹⁸¹.

Pojęcie podmiotu podatkowego należy odróżniać jednak od pojęcia dłużnika podatkowego. Rozróżnienie to musi mieć poniekąd charakter przede wszystkim doktrynalny, gdyż samo ustawodawstwo podatkowe zamiast mówić o dłużniku podatkowym, zgodnie obowiązującymi zasadami techniki podatkowej, mówi o podmiocie podatku¹⁸².

Jeśli rozważamy pozycję prawną podmiotu, stanowiącego stronę abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego, zasadne jest właśnie posługiwanie się pojęciem dłużnika podatkowego. Określenie to wyraża bowiem podstawową cechę determinującą pozycję prawną tego podmiotu, jaką jest objęcie określonymi obowiązkami, których funkcjonalnie powiązany zespół tworzy dług ciężący na tym podmiocie. W literaturze przedmiotu zamiast terminu „dłużnik podatkowy” używane jest także pojęcie podmiotu obowiązującego z tytułu podatku jako strony stosunku podatkowoprawnego, powstałego na skutek urzeczywistnienia ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawnej¹⁸³.

Dłużnikiem podatkowym jest bowiem podmiot, który obowiązany jest ponieść podatek z własnych zasobów albo też na którego rachunek podatek poniesie inny podmiot

¹⁷⁸ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 204.

¹⁷⁹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 144.

¹⁸⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 93-94.

¹⁸¹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

¹⁸² P. Borszowski, *Podmoty stosunku...*, s. 3.

¹⁸³ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

stosunku prawnopodatkowego¹⁸⁴. Stąd też posługiwanie się określeniem podmiot obowiązany z tytułu podatku również jest zasadne.

W nawiązaniu do faktu, iż abstrakcyjny stosunek podatkowoprawy prawa materialnego powstaje na skutek ziszczenia się podatkowego stanu faktycznego (czy też ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawy) wskazuje się także na dłużnika podatkowego jako na podmiot, w którego obszarze wypełniły się przesłanki podatkowego stanu faktycznego¹⁸⁵.

Charakter sytuacji dłużnika podatkowego jako strony biernej stosunku podatkowoprawy sprawia także, że jest on podmiotem, do którego mogą być kierowane roszczenia podatkowe przez wierzyciela podatkowego¹⁸⁶.

Zazwyczaj w stosunku podatkowoprawnym jako dłużnik podatkowy występuje jeden podmiot. W takiej sytuacji podmiot ten jest samodzielnie stroną (bierną) tego stosunku. Zdarzają się jednak sytuacje, w których w danym stosunku występuje więcej niż jeden dłużnik podatkowy. Sytuacje takie występują zazwyczaj w przypadku solidarności dłużników podatkowych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że odróżniać należy przypadki, w których solidarność dłużników występuje z racji nałożenia tego samego obowiązku podatkowego na kilka podmiotów¹⁸⁷ od przypadków, kiedy odpowiedzialność solidarna ma miejsce z uwagi na jednoczesną odpowiedzialność za świadczenie podatkowe¹⁸⁸ innych jeszcze podmiotów (na które nie nałożono obowiązku podatkowego) obok podatnika¹⁸⁹. Wydaje się, że na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego (odpowiadającemu obowiązkowi podatkowemu) wielość dłużników podatkowych wynikać będzie raczej wyłącznie z racji nałożenia tego obowiązku podatkowego (powinności świadczenia) na kilka podmiotów. Nie będzie zaś na tym poziomie stosunku

¹⁸⁴ K. Tipke, W. Kruse, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln 1992, s. 147 i n. Zaznaczyć wszakże w tym miejscu, że to doktrynalne podejście – zgodnie, z którym dłużnikiem podatkowym jest także podmiot, na którego rachunek podatek poniesie inny podmiot stosunku prawnopodatkowego – nie znajduje obecnie odbicia w polskim prawie podatkowym.

¹⁸⁵ K. Tipke, J. Lang, *Steuerecht*, Köln 1994, s. 470; podobnie R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 147-148.

¹⁸⁶ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 147.

¹⁸⁷ Jak ma to miejsce np. przy uczynieniu podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych stron tej czynności.

¹⁸⁸ Dotyczy to przede wszystkim odpowiedzialności tzw. osób trzecich za zobowiązania podatkowe; na takiej samej zasadzie - odpowiedzialności za cudze zobowiązania kształtuje się odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego na gruncie podatku od towarów i usług.

¹⁸⁹ Szerzej na ten temat: P. Borszowski, *Elementy...*, s. 84-93.

podatkowoprawnego występować jeszcze odpowiedzialność za cudze świadczenia podatkowe¹⁹⁰.

Przesłanki zostania podatnikiem (dłużnikiem podatkowym) są sformułowane bardzo różnorodnie, a nadto w sposób właściwy i szczególny każdej ustawie podatkowej. Niekiedy przepisy opisują dość dokładnie osobiste i rzeczowe jego strony, innym zaś razem poprzestają się do związku pomiędzy przedmiotem a podmiotem podatku¹⁹¹. W każdym razie sam dłużnik podatkowy nie musi mieć świadomości, ani też woli bycia stroną zobowiązaną stosunku podatkowoprawnego¹⁹². Okoliczność powyższą akcentuje się także w orzecznictwie sądowym. Tytułem przykładu można tutaj wskazać na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 1992 r.¹⁹³, w którym stwierdzono, że *„Obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do różnych środków jego realizacji”*.

Podmiot podatkowy i dłużnik podatkowy to dwa różne pojęcia (co nie oznacza, że ta sama jednostka nie może być jednocześnie podmiotem podatku i dłużnikiem podatkowym; co więcej – jest to reguła). Należy jednakże odróżniać te dwa pojęcia. Podmiot podatku (podatkowy) to element konstrukcyjny podatku, wynikający z zastosowanych zasad techniki podatkowej natomiast dłużnik podatkowy to podmiot stosunku podatkowoprawnego. Pojęcia te pozostają w określonej do siebie relacji. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, właściwość podmiotu podatkowego polegająca na tym, że jako jeden z elementów podatkowego stanu faktycznego kształtuje on stosunek podatkowoprawny sprawia, że podmiot podatkowy staje się równocześnie podmiotem stosunku podatkowoprawnego. Zależności tej nie można odwracać, co oznacza, że nie każdy podmiot stosunku podatkowoprawnego (dłużnik podatkowy) jest zarazem podmiotem podatkowym¹⁹⁴. Wskazuje się również, że nie zawsze podatnik (w rozumieniu podmiotu podatku) będzie

¹⁹⁰ Ma to także swoje uzasadnienie normatywne: przepisy Ordynacji wyraźnie stwierdzają, że odpowiedzialność osób trzecich dotyczy cudzych zobowiązań podatkowych; podobnie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wskazują na solidarną (wraz z podatnikiem) odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego za zobowiązanie podatkowe podatnika; z powyższego wynika zatem, że o takiej odpowiedzialności możemy mówić dopiero po konkretyzacji obowiązku z zobowiązaniu podatkowym, czyli dopiero na poziomie konkretnego już stosunku podatkowoprawnego.

¹⁹¹ P. Borszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Glosa 2000/6, s. 2.

¹⁹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 148.

¹⁹³ Sygn. akt III SA 709/92, publ. POP 1993/4/62.

¹⁹⁴ A. Nita, *Stosunek...*, s. 27.

również dłużnikiem podatkowym¹⁹⁵. Zauważyć w tym miejscu należy, że relacja polegająca na tym, że dłużnikiem podatkowym nie jest podmiot podatku (podatnik) pojawia się przede wszystkim na poziomie konkretnego stosunku podatkowoprawnego, kiedy wynika on z już powstałego zobowiązania podatkowego. Wydaje się bowiem, że na etapie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (pozostającego na poziomie obowiązku podatkowego w jego formie zindywidualizowanej) dłużnikiem podatkowym jest podmiot podatku (ewentualnie kilka podmiotów podatku, w sytuacji gdy mamy do czynienia z obowiązkiem podatkowym nałożonym na kilka podmiotów jednocześnie). Wszelkie konstrukcje, na mocy których może nastąpić przeniesienie, czy też rozszerzenie długu podatkowego na inne podmioty (nie będące podmiotem podatku) mogą zostać zastosowane dopiero po konkretyzacji stosunku podatkowoprawnego na poziomie zobowiązania podatkowego.

Powstaje jeszcze jeden problem, a mianowicie to, jak odnieść do tych dwu kategorii (podmiot podatkowy oraz dłużnik podatkowy) pojęcie „podatnika”, które z kolei jest przede wszystkim terminem używanym przez pozytywne prawo podatkowe. W doktrynie bowiem można zauważyć odnoszenie tego pojęcia zarówno do podmiotu podatku, jak i do dłużnika podatkowego. Zwłaszcza w ujęciach o charakterze dydaktycznym (z natury rzeczy cechujących się niezbędnymi uproszczeniami) można spotkać się z używaniem określenia podatnik zarówno wobec podmiotu podatkowego, jak i wobec dłużnika podatkowego¹⁹⁶.

Przed wszystkim należy zauważyć, że termin „podatnik” to pojęcie prawa pozytywnego. Przesądza o tym brzmienie przepisów Ordynacji podatkowej, które wielokrotnie posługują się pojęciem „podatnik”, zaś w art. 7 §1 definiują to pojęcie. Zgodnie z powołanym przepisem podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W literaturze przedmiotu słusznie zwraca się uwagę na małe znaczenie praktyczne tej definicji z uwagi na fakt, iż w poszczególnych ustawach podatkowych i tak musi znaleźć się precyzyjne określenie podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu¹⁹⁷. Tym niemniej jednak definicja zawarta w Ordynacji podatkowej nie jest całkiem bez znaczenia¹⁹⁸.

¹⁹⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 94.

¹⁹⁶ Tak np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 131 oraz s. 309; a także H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 19.

¹⁹⁷ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60.

¹⁹⁸ M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa a Ordynacja podatkowa. Wybrane zagadnienia (w:) Studia nad Ordynacją podatkową*, [red.] B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 88 – autor wskazuje, że istotne

W piśmiennictwie wskazuje się, iż „bycie podatnikiem” oznacza znalezienie się danego podmiotu sytuacji faktycznej lub prawnej zawierającej ustawowe znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego¹⁹⁹. W innych ujęciach z kolei bardziej akcentuje się element długu ciążyący na podatniku. Pisz się bowiem, że odniesienie się w definicji ustawowej do podlegania obowiązkowi podatkowemu będzie w następstwie oznaczać zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego²⁰⁰. Niekiedy nawet wprost stwierdza się, iż podatnik jest dłużnikiem w podatkowoprawnym stosunku zobowiązaniowym, gdyż to jego obciąża dług – będący wyrazem powinności, obowiązku świadczenia – oraz odpowiedzialność, wiążąca się z przymusową realizacją świadczenia i kwestią pokrycia długu²⁰¹.

Zdarzają się ujęcia, w których łączy się podatkowoprawny stan faktyczny oraz stosunek podatkowoprawny i określa się podatnika jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, u którego zaistniały okoliczności objęte podatkowoprawnym stanem faktycznym, powodujące powstanie stosunku podatkowoprawnego²⁰².

Jednakże w zasadzie we wszystkich szczegółowych koncepcjach postrzegania podatnika akcentuje się element długu. Wskazuje się bowiem, że uzyskanie przymiotu „bycia podatnikiem” wymaga powstania obowiązku podatkowego²⁰³, a także jednoznacznie stwierdza się, że w przypadku braku elementu długu danego podmiotu nie możemy określać go jako podatnika²⁰⁴. Zresztą już z 1965 r. został wyrażony pogląd, że pojęcie podatnika wiąże się z obowiązkiem podatkowym, którego treść rzutuje na zakres i charakter obowiązków podatnika²⁰⁵.

Można zatem stwierdzić, że bycie podatnikiem łączy się ze statusem podmiotu podatku, u którego zaistniały okoliczności tożsame z przedmiotem podatku²⁰⁶. To bowiem od

znaczenie dla określenia podatnika ma nie tylko wyliczenie kategorii podmiotów, które mogą występować w stosunkach podatkowo-prawnych, lecz również przez wskazanie, że jest to osoba, która podlega obowiązkowi podatkowemu. To ten właśnie fragment przepisu ma istotne znaczenie.

¹⁹⁹ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 148-149.

²⁰⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 83.

²⁰¹ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s., 60.

²⁰² M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa a ordynacja ...*, s. 88-89.

²⁰³ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 stycznia 1992 r., SA/Gd 1395/91*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992/3, s. 132.

²⁰⁴ A. Nykiel, *Podmiotowość...*, s. 60-61.

²⁰⁵ M. Gintowt-Jankiewicz, *Platnik w prawie podatkowym PRL*, Państwo i Prawo 1965/8-9, s. 265.

²⁰⁶ Podkreślenia przy tym wymaga, że w pewnych szczególnych przypadkach nie musi to być „własny” przedmiot podatku, bowiem przepisy mogą przenieść na ten podmiot powstanie obowiązku podatkowego z tytułu przedmiotu opodatkowania występującego u innego podmiotu.

przedmiotu podatku zależy powstanie obowiązku podmiotowego u podmiotu podatku²⁰⁷. Znaczenie ma znalezienie się podmiotu podatkowego w sytuacji faktycznej lub prawnej (określonej w hipotezie normy podatkowoprawnej), z której zaistnieniem związany jest obowiązek świadczenia podatkowego²⁰⁸. Podkreśla się ponadto, że podstawowe znaczenie ma tutaj nie tyle sam podmiot podatku wyizolowany z konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego, co związek określonego podmiotu z przedmiotem podatku (a ściślej rzecz biorąc ze stroną przedmiotową opodatkowania)²⁰⁹. W istocie zatem decydujące znaczenie ma fakt nałożenia obowiązku podatkowego, zaś dopiero w dalszej kolejności - fakt bycia podmiotem podatku.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego prawa materialnego (odpowiadającego obowiązkowi podatkowemu) możemy posługiwać się określeniem podatnik zarówno w odniesieniu do dłużnika podatkowego, jak i względem podmiotu podatku. Podatnikiem jest tutaj bowiem podmiot obciążony długiem podatkowym, a na poziomie tym nie ma jeszcze możliwości prawnych przeniesienia, czy też rozszerzenia długu podatkowego na inne podmioty (nie będące podmiotem podatnikami). Można zatem posłużyć się pojęciem podatnika dla określenia dłużnika podatkowego. Jednocześnie podatnik jest podmiotem podatku, gdyż to u niego zrealizowanie się podatkowoprawnego stanu faktycznego skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego²¹⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się nadto, że norma materialnego prawa podatkowego wyraża stosunek podatkowoprawny w jego abstrakcyjnej postaci, co prowadzi do wniosku, że „elementy konstrukcji podatku” okazują się nie tyle „elementami podatku”, lecz elementami normy podatkowoprawnej, czy też elementami stosunku prawno-podatkowego²¹¹. Tak więc na tym poziomie dłużnik podatkowy i podmiot podatkowy to ta sama jednostka. Dla jej określenia można używać pojęcia podatnik.

²⁰⁷ N. Gajl, *Finanse i prawo...*, s. 206.

²⁰⁸ W. Nykiel, *Norma prawa...*, s. 232.

²⁰⁹ R. Mastalski (w.): *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2004, s. 61.

²¹⁰ Nie każdy jednak podmiot podatku musi stać się podatnikiem; posiadanie podmiotowości podatkowoprawnej nie oznacza bowiem jeszcze, że obowiązek podatkowy zostanie na dany podmiot nałożony; przykładem może być sytuacja osoby fizycznej nieosiągającej dochodów, która jest podmiotem podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz jednocześnie nie jest podatnikiem tego podatku. Uznać bowiem należy, iż określenie, że podmiotem podatku jest jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy, nie oznacza, że ten obowiązek zostanie nałożony; wskazuje ono natomiast na zdatność (zdolność) tego podmiotu do nałożenia nań obowiązku podatkowego.

²¹¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 156.

Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga jeszcze jedna kwestia. W wypadku podatków o charakterze pośrednim, których ciężar finansowy jest przierzucany na inne podmioty, podmiot podatku rozpatrywany jest w kategoriach ekonomicznych, tzn. z punktu widzenia okoliczności, kto rzeczywiście ponosi ciężar podatku²¹². Można wtedy mówić o podmiocie obciążonym ciężarem ekonomicznym podatku. Jest to częstym zjawiskiem w podatkach pośrednich, gdzie ciężar opodatkowania spoczywa na innym podmiocie niż ten, który uczestniczy w stosunku podatkowoprawnym. W piśmiennictwie można się spotkać z poglądem, że podmiot ponoszący ekonomiczny ciężar podatku jest podatnikiem w ujęciu materialnym²¹³. W literaturze przedmiotu jednakże słusznie wskazuje się, że pojęcie podmiotu obciążonego ciężarem podatkowym jest pojęciem ekonomicznym nie znajdującym wyrazu normatywnego (w regulacjach podatkowoprawnych)²¹⁴. Podmiot obciążony ciężarem podatku (najczęściej anonimowy) nie jest ani elementem konstrukcyjnym podatku, ani nie uczestniczy w stosunku podatkowoprawnym. Określanie go „podatnikiem” jest zatem mylącym uproszczeniem. Na gruncie podatkowoprawnym istnienie takiego podmiotu jest praktycznie indyferentne. Z punktu widzenia treści stosunku podatkowoprawnego nie jest istotne to, czy dłużnik podatkowy rzeczywiście ponosi ciężar podatkowy, czy też przerzuca go na inny podmiot²¹⁵. Podmiot ekonomiczny opodatkowania – jak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie – ma natomiast istotne znaczenie, gdy przedmiotem analizy są ekonomiczne skutki opodatkowania, a zwłaszcza gdy dotyczy ona zdolności podatkowej (zdolności do świadczenia podatkowego)²¹⁶.

D) Wierzyciel podatkowy

Charakter stosunku podatkowoprawnego, który zawiera w sobie element zobowiązaniowy i implikuje istnienie w ramach stosunku strony zobowiązaniowej oraz strony uprawnionej, powoduje, że podmiotem stosunku jest także wierzyciel podatkowy. Występowanie w stosunku wierzyciela podatkowego jest także uzasadnieniem istnienia kategorii dłużnika podatkowego. W stosunkach zobowiązaniowych bowiem każdy dłużnik

²¹² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 94.

²¹³ T. Michalik, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 110; tak też H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 20.

²¹⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146.

²¹⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 309.

²¹⁶ R. Mastalski, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 21 stycznia 1992 r., U 4/91*, Państwo i Prawo 1993/5, s. 110.

musi mieć swojego wierzyciela, zaś każdy wierzyciel - swojego dłużnika. Dotyczy to także stosunków podatkowoprawnych.

W literaturze przedmiotu można spotkać się także z określeniem „czynny podmiot podatkowy”, które ma oznaczać podmiot uprawniony do żądania świadczeń finansowych²¹⁷. Wskazuje się także, że czynnym podmiotem podatkowym jest podmiot, który może korzystać w sferze podatkowej z atrybutu władczości²¹⁸. Powyższe określenia jednakże nawiązują bardziej do techniki podatkowej (konstrukcji podatku) i podatkowoprawnego stanu faktycznego, zaś w mniejszym stopniu do wytworzonego na kanwie tego stanu stosunku podatkowoprawnego.

W niemieckiej literaturze podatkowej pozycję wierzyciela podatkowego określa się trojkiego rodzaju kompetencjami: prawem do nakładania podatku, prawem do czerpania dochodów z podatku oraz prawem do dysponowania (rozporządzania) kwotą uzyskaną z podatku²¹⁹. Częstym zjawiskiem jednakże - zwłaszcza w toku postępującej decentralizacji finansów publicznych – jest to, że dochody podatkowe przypadają innym związkom publicznoprawnym (np. gminom), zaś stanowienie prawa podatkowego leży w kompetencji organów innego związku publicznoprawnego (państwa)²²⁰. Mogą występować także przypadki, gdzie dochody podatkowe przypadają danemu związkowi publicznoprawnemu, zaś podatek ten pobiera i stanowi inny związek publicznoprawny²²¹.

W takich sytuacjach decydujące znaczenie dla statusu wierzyciela podatkowego zdaje się mieć przede wszystkim uprawnienie do poboru podatku. Ten związek publicznoprawny, którego organy pobierają podatek, jest wierzycielem formalnym²²². W przypadku podatków opartych o zasadę samoobliczenia wierzycielem formalnym będzie zaś ten związek publicznoprawny, którego organ podatkowy jest właściwy w wypadku danego podatku. Prowadzi to do wniosku, że za wierzyciela podatkowego należy uznać ten związek

²¹⁷ K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146.

²¹⁸ A. Kostecki, *Podmiotowość prawno-finansowa...*, s. 144.

²¹⁹ G. Stoll, *Das Steuerschuldverhältnis*, Wien 1972, s. 177.

²²⁰ Taka sytuacja dotyczy w Polsce tzw. podatków lokalnych, gdzie jednostki samorządu terytorialnego pobierają podatki i czerpią z nich dochody, lecz kompetencje normodawcze ograniczają się wyłącznie do decydowania o stawkach podatku w określonych ustawowo granicach.

²²¹ Taka sytuacja w Polsce dotyczy np. podatku od spadków i darowizn – wpływy z niego są dochodami gmin, lecz podatek pobierają i stanowią organy państwa.

²²² R. Schranil, *Bestuerungsrecht und Steuranspruch*, Leipzig -Wien 1925, s. 85.

publicznoprawny, który jest władny występować do dłużnika podatkowego z roszczeniem podatkowym²²³.

Także w polskim piśmiennictwie wskazuje się, że wierzycielem podatkowym jest ten podmiot stosunku zobowiązaniowego, który jest uprawniony do żądania poniesienia (uiszczenia) podatku. Dla określenia tego faktu miarodajne jest powstanie roszczenia podatkowego, co w niektórych przypadkach następuje dopiero po zakończeniu roku podatkowego²²⁴. W tym miejscu zauważyć należy, że właściwość taka – że roszczenie podatkowe powstaje dopiero po zakończeniu okresu rozliczeniowego – dotyczy wszystkich podatków o tzw. otwartym stanie faktycznym. Niekoniecznie dotyczy to roku podatkowego. W niektórych podatkach - chociażby w podatku od towarów i usług – okresy rozliczeniowe są krótsze i wynoszą miesiąc (zaś w niektórych przypadkach dotyczących szczególnych grup podatników - kwartał).

W literaturze przedmiotu, akcentując publicznoprawny i zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowoprawnego, podkreśla się, że wierzycielem podatkowym jest podmiot prawa publicznego (związek publicznoprawny)²²⁵. Można się spotkać także z określeniem, że wierzycielem podatkowym są osoby prawne typu instytucjonalnego (państwo, samorząd)²²⁶. Jednocześnie jednak wskazuje się, że taka konstrukcja podmiotu uprawnionego sprawdza się na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawopodatkowego. W konkretnych zobowiązaniowych stosunkach podatkowoprawnych wierzycielem jest administracja podatkowa, występująca w imieniu państwa²²⁷. Można się spotkać także, z poglądem, że wierzycielem zobowiązania podatkowego jest podmiot reprezentujący władztwo państwowe – organ publicznoprawny (Skarb Państwa bądź gmina działająca przez organa podatkowe)²²⁸. Takie ujęcie jest wszakże niewłaściwe, gdyż instytucja Skarbu Państwa właściwa jest stosunkom prywatnoprawnym (jest emanacją państwa w tych stosunkach), zaś tutaj niewątpliwie nie występuje tego typu stosunek.

Na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego prawa materialnego wierzycielem podatkowym zdaje się być sam związek publicznoprawny, tyle że działający przez swoje organy. Zamknięty katalog organów podatkowych tworzących administrację podatkową -

²²³ W. Merk, *Steurschuldret*, Tübingen 1927, s. 17.

²²⁴ P. Borszowski, *Podmiot...*, s. 3.

²²⁵ A. Nita, *Stosunek...*, s. 24.

²²⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 95.

²²⁷ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 25.

²²⁸ J. Naczyńska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, Państwo i Prawo 1999/1, s. 60.

określony w prawie pozytywnym²²⁹ - sprawia, że obowiązujące przepisy określają zamknięty krąg możliwych wierzycieli podatkowych. Wierzycielem podatkowym (na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego) może być bowiem państwo, gmina, powiat oraz województwo samorządowe. Z uwagi jednakże na to, że w chwili obecnej bezpośrednie dochody z podatków czerpią państwo oraz gminy, w charakterze wierzycieli podatkowych na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowego występuje państwo oraz gminy.

Istotne znaczenie ma okoliczność, że wierzyciel podatkowy jest podmiotem prawa publicznego. W związku z tym mówi się o publicznoprawnym charakterze wierzyciela, co skutkuje tym, że wierzyciel podatkowy ma takie uprawnienia, jakie przypisują mu obowiązujące normy prawne, a nie może swoich uprawnień przenosić na inne podmioty, ani też z nich zrezygnować²³⁰.

Szczególny charakter stosunku podatkowoprawnego wyraża się w tym, że wierzyciel podatkowy ma uprawnienie do władczego rozstrzygnięcia sytuacji prawnej podatnika, wynikające z posiadania kompetencji prawnej²³¹ (na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawnego te uprawnienia zdają się wynikać przede wszystkim z władztwa podatkowego związku publicznoprawnego).

E) Inne podmioty stosunku podatkowoprawnego

Podmioty, o których była mowa dotychczas (dłużnik podatkowy, wierzyciel podatkowy) były stronami stosunków podatkowoprawnych: odpowiednio stroną zobowiązaną (bierną) oraz uprawnioną (czynną). Obok podmiotów, które występują w charakterze stron stosunku podatkowoprawnego, w stosunku podatkowoprawnym występować mogą inne jeszcze podmioty. Nie występują one jako strony stosunku podatkowoprawnego. Są to przede wszystkim płatnicy oraz inkasenci. Dodatkowo w przypadku stosunków podatkowoprawnych

²²⁹ Zgodnie z przepisami art. 13 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej organami podatkowymi pierwszej instancji są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

²³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105.

²³¹ P. Borszowski, *Podmioty...*, s. 5.

powstających na gruncie podatku od towarów i usług w charakterze podmiotu stosunku może występować także tzw. przedstawiciel podatkowy.

Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja zawarta w Ordynacji podatkowej – podobnie jak w wypadku definicji podatnika – nie ma jednak dużego znaczenia praktycznego. Określa ona bowiem konstrukcję płatnika, lecz nie wskazuje tego, jaki konkretnie podmiot będzie płatnikiem. To jest rzeczą szczegółowych przepisów prawa podatkowego, do których odsyła definicja zawarta w Ordynacji podatkowej. Chociaż z rezultatów wykładni językowej zdaje się wynikać co innego, to jednak w literaturze przedmiotu jednolicie przyjmuje się, iż nałożenie na dany podmiot funkcji płatnika może nastąpić wyłącznie na podstawie ustawowej, bezprawne jest zaś uczynienie określonego podmiotu płatnikiem wyłącznie na podstawie przepisów wykonawczych, co nie wyklucza jednak możliwości sprecyzowania, czy też dookreślenia statusu tego podmiotu w takich właśnie przepisach²³².

W praktyce określone kontrowersje związane są z określeniem roli, jaką wykonuje płatnik. Nie ulega bowiem wątpliwości, że same czynności płatnika mają charakter materialno-techniczny. Płatnik nie występuje w charakterze organu administracji publicznej, chociaż działa w interesie państwa²³³. Okoliczność ta podkreślana jest także w orzecznictwie sądowym, gdzie stwierdza się m. in. „płatnik (...) nie jest organem podatkowym w rozumieniu art. 1 k.p.a., a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowych od podatnika mają charakter jedynie czynności techniczno-rachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego”²³⁴. W literaturze przedmiotu można się także spotkać ze stanowiskiem, że rola płatnika jest *sui generis* funkcją zleconą z zakresu administracji publicznej²³⁵.

²³² B. Brzeziński (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Toruń 2002, s.32; R. Mastalski (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2004, s. 69; M. Niezgódka-Mendek (w:), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Mendek, Warszawa 2004, s. 61.

²³³ M. Niezgódka-Mendek, *Komentarz...*, s. 60.

²³⁴ Wyrok NSA z dnia 11 listopada 1984 r., Sygn. akt SA/Gd 929/84, publ. ONSA 1984/2/115.

²³⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999, s. 29.

Dla uznania, że dany podmiot jest płatnikiem nie ma znaczenia to, czy przepisy prawa podatkowego wprost nazywają go płatnikiem. Rozstrzygające znaczenie ma to, czy obowiązki nałożone na dany podmiot mają charakter obowiązków płatnika (tzn. dotyczą obliczenia podatku, pobrania go od podatnika i wpłacenia na rachunek organu podatkowego). Fakt ten jest dostrzegany także w orzecznictwie: „*Jeżeli szczegółowe przepisy podatkowe powierzają określonym podmiotom obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacanie go na właściwy rachunek, to podmiot ten staje się płatnikiem (...) bez względu na to, czy w przepisach szczegółowych został on wyraźnie nazwany płatnikiem*”²³⁶.

Z punktu widzenia konstrukcyjnego płatnik jest osobą trzecią, nie urzeczywistniającą ustawowego stanu faktycznego normy podatkowoprawnej, a przy tym obowiązana z tytułu podatku, na podstawie przepisów ustawy, nakazujących mu wypełnianie obowiązków podatkowych, ciężących na podmiocie podatkowym²³⁷. W literaturze przedmiotu w tym kontekście wskazuje się także na okoliczność, że płatnik nie jest związany z podatkowoprawnym stanem faktycznym rodzącym obowiązek podatkowy²³⁸.

Płatnik – o czym była już mowa - jest obowiązany z tytułu podatku, nie będąc jednocześnie stroną stosunku podatkowoprawnego. W piśmiennictwie wskazuje się, że występowanie w stosunku podatkowoprawnym takiego podmiotu jak płatnik wynika z braku w prawie podatkowym zasady osobistego świadczenia dłużnika podatkowego²³⁹. Charakter obowiązków ciężących na osobie płatnika sprawia, że stanowi on swoiste ogniwo pośrednie pomiędzy podatnikiem a organem administracji²⁴⁰. Pośrednictwo to dotyczy realizacji świadczenia podatkowego. Można się także spotkać z poglądem, że treścią stosunku (między płatnikiem a wierzycielem podatkowym) jest obowiązek zapłaty przez płatnika określonej kwoty przypadającej od płatnika (co nie czyni go dłużnikiem podatkowym)²⁴¹. Wskazuje się też jednak, że instytucja płatnika pozwala jednocześnie na uproszczenie i skrócenie

²³⁶ Wyrok NSA z dnia 25 września 1987 r., Sygn. akt III SA 316/87, publ. ONSA 1987/2/66.

²³⁷ A. Nita, *Stosunek...*, s. 60.

²³⁸ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 67.

²³⁹ P. Borszowski, *Podmioty...*, s. 4. Trudno się wszakże z takim poglądem zgodzić. Wydaje się, że instytucja płatnika została do prawa podatkowego wprowadzona ze względów pragmatycznych, z uwagi na efektywność poboru podatku (także w formie zaliczkowej). Orzecznictwo podatkowe stoi zaś na stanowisku, że zapłata dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika (zob. uchwałę NSA z dnia 26 maja 2008 r., sygn. I FPS 8/07, publ. ONSAiWSA z 2008 r. Nr 5, poz. 79).

²⁴⁰ R. Mastalski, *Obowiązek...*, s. 214.

²⁴¹ J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 14.

postępowania podatkowego, przeciwdziała powstawaniu zaległości podatkowych oraz zatajaniu przedmiotu opodatkowania²⁴².

Cechy tych obowiązków sprawiają, że płatnik wchodzi w stosunki prawne z podmiotami materialnoprawnego stosunku podatkowego, w tym z organem administracji. Sporne jest, czy płatnik wchodzi w stosunki z podatnikiem.

Wyrażane są też jednak poglądy, że płatnik jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowoprawnego, istniejącego między nim a wierzycielem podatkowym²⁴³. Biorąc pod uwagę, że nie ma normatywnych podstaw do tego, aby konstruować stosunek prawny między podatnikiem a płatnikiem, uznać trzeba za właściwą koncepcję, zgodnie z którą między płatnikiem a wierzycielem podatkowym powstaje odrębny stosunek podatkowoprawny. Płatnik ponosi za niewykonanie swoich zadań odrębną odpowiedzialność i jest ona niezależna od odpowiedzialności podatnika za niewykonanie przez niego obowiązku podatkowego. Jak podkreślono w wyroku WSA w Łodzi z dnia 6 października 2004 r.²⁴⁴ „są to dwa odrębne treściowo stosunki prawne, choć oba dotyczą stosunku ze związkiem publicznoprawnym, będącym beneficjentem dochodów podatkowych”.

Płatnik „wyręcza” podatnika w wypełnieniu niektórych z jego obowiązków, lecz nie wchodzi na jego miejsce. Wynika to także z faktu, że obowiązki płatnika nie mają charakteru samodzielnego, lecz są ściśle związane z powinnościami ciążącymi na podatniku, wynikają z tych ostatnich.

W przypadku podatku od towarów i usług płatnikami jest tylko jedna kategoria podmiotów. Stanowi o tym przepis art. 18 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z powołanym przepisem organy egzekucyjne, określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁴⁵, oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Na mocy przepisów ustawy płatnikami będą odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub odpowiednio dyrektor izby celnej (organa egzekucyjne) oraz komornik

²⁴² M. Gintowt-Jankiewicz, Płatnika w prawie podatkowym..., s. 274.

²⁴³ J. Rusek, *Instytucja płatnika...*, Warszawa 2007, s. 14.

²⁴⁴ Sygn. akt I SA/Łd 1774/93, niepublikowanym.

²⁴⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, z późn. zm.

sądowy wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego.

Innym jeszcze uczestnikiem stosunku podatkowoprawnego jest inkasent. Inkasentem – zgodnie z przepisem art. 9 Ordynacji podatkowej – jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Aczkolwiek nie wynika to bezpośrednio z powyższych przepisów, o tym, jaki podmiot będzie inkasentem, decydują szczególne przepisy podatkowe. W przypadku inkasentów występuje wyjątkowa w pewnej mierze sytuacja, gdyż możliwość wprowadzenia inkasa podatków przewidziano w podatkach stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Stąd też podjęcie decyzji co do zarządzenia poboru podatku w ten sposób, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso leży w kompetencji rad gmin. W orzecznictwie podatkowym wskazuje się na szczególny charakter uchwały gminy w tej sprawie: *„Uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy. Nie można przyjąć, iż jest ona adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków, i w istocie uchwała do tych wszystkich mieszkańców jest skierowana; nie jest ona aktem administracyjnym skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym, skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła”* (wyrok NSA z dnia 26 października 2001 r.²⁴⁶).

Poczynione wyżej uwagi dotyczące pozycji prawnej płatnika jako podmiotu stosunku podatkowoprawnego, odnosić się mogą odpowiednio do osoby inkasenta. Zauważyć wszakże należy, że inkasent występuje dopiero na etapie realizacji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Jego rola ogranicza się wyłącznie do uczestnictwa w wykonywaniu już istniejącego zobowiązaniowego stosunku prawnego²⁴⁷. Sprowadza się to w zasadzie wyłącznie do czynności technicznych.

Jeszcze jednym uczestnikiem stosunku podatkowoprawnego, o którym należy tutaj wspomnieć, a który występować może wyłącznie w stosunkach podatkowoprawnych w

²⁴⁶ Sygn. akt SA/Rz 1622/01, publ. *Finanse Komunalne* 2002/2/60.

²⁴⁷ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 69.

podatku od towarów i usług, jest przedstawiciel podatkowy. Możliwość występowania tego podmiotu w stosunkach podatkowoprawnych jest dość ograniczona, gdyż występować może tylko w niektórych stosunkach powstających na gruncie podatku od towarów i usług, kwalifikowanych ze względu na szczególne cechy dłużnika podatkowego.

3.2.3. Przedmiot stosunku podatkowoprawnego

W nauce prawa sporne jest postrzeganie przedmiotu stosunku prawnego. Dotyczy to zarówno samego umiejscowienia elementu przedmiotu w strukturze stosunku prawnego (a nawet jego wyróżniania), jak i rozstrzygnięcia, co jest przedmiotem stosunku. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak, że trudności związane z określaniem przedmiotu stosunku związane są poniekąd z tym, że próby w tym zakresie obarczone są hipostazą językową²⁴⁸. Przedstawianie przedmiotu stosunku prawnego zakłada bowiem pewne jego urealnienie, tymczasem byt ten można rozważać wyłącznie w kategoriach prawnych (abstrakcyjnych).

Spotkać się można z ujęciami, w których przedmiot stosunku identyfikuje się z treścią stosunku. Nazywa się bowiem przedmiotem stosunku to, do czego jedna strona jest uprawniona, zaś druga zobowiązana²⁴⁹. W innych z kolei ujęciach wskazuje się, że co prawda zasadne jest wyodrębnienie elementu przedmiotu stosunku, lecz nie jako odrębnego elementu struktury tego ostatniego, ale jako część elementu treści. Wyodrębnienie tego elementu i odrębna jego analiza jest jednak uzasadniona szczególną i doniosłą jego funkcją²⁵⁰.

Dominującym jednak ujęciem jest takie, w którym przedmiot stosunku prawnego postrzega się odrębnie od jego treści, jako jeden z elementów jego struktury. Jest to uzasadnione tym, że element treści stosunku można rozumieć jako obejmujący wyłącznie uprawnienia, obowiązki a nawet kompetencje, lecz jednocześnie będące określonymi komponentami wynikającymi bezpośrednio z normy prawnej. Przy takim rozumieniu konieczne jest wyodrębnienie elementu przedmiotu stosunku, który będzie wskazywał bezpośrednio na sposób zachowania się podmiotu (jego uprawnienia i obowiązki). Przy pomocy tego pojęcia można także łatwiej opisać funkcjonowanie danego typu stosunku prawnego, wskazując na związki zachodzące pomiędzy poszczególnymi jego elementami²⁵¹.

²⁴⁸ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 188.

²⁴⁹ A. Jamróz [red.], *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1999, s. 101 i n..

²⁵⁰ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 189-190.

²⁵¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 125.

Pewne kontrowersje w nauce prawa dotyczyły nie tylko umiejscowienia elementu przedmiotu w strukturze stosunku prawnego, ale także samego rozumienia przedmiotu stosunku. Poglądy na temat przedmiotów stosunków prawnych przeszły znaczącą ewolucję, gdyż przyjmowano, że są nimi zarówno wszelkie zachowania podmiotu prawa, jak i rzeczy oraz ich zbiory, a także prawa podmiotowe o charakterze majątkowym²⁵². Zdarza się także wyodrębnianie trzech grup przedmiotów stosunku prawnego, a mianowicie przedmiotu prawnego, wolicjalnego oraz materialnego, z tym wszakże zastrzeżeniem, że tylko ten pierwszy zawsze występuje w każdym stosunku prawnym, zaś pozostałe dwa nie mają już takiego charakteru²⁵³.

W ujęciu monistycznym przyjmuje się, że przedmiotem stosunku prawnego jest określone zachowanie²⁵⁴. Należy jednak zauważyć, że u wielu autorów można spotkać się z poglądem, wedle którego przedmiotem stosunków prawnych są także obiekty, czy też przedmioty, których dotyczą owe zachowania²⁵⁵. Niekiedy łączy się samo zachowanie z obiektem, którego zachowanie dotyczy, wskazując że łącznie są one przedmiotem stosunku prawnego²⁵⁶.

Takie ujmowanie przedmiotu stosunku prawnego jest charakterystyczne przede wszystkim dla stosunków cywilnoprawnych. W ujęciu administracyjnoprawnym wskazuje się przede wszystkim na działania organów administracji publicznej jako na przedmiot stosunku. Píše się, że w typowym stosunku administracyjnoprawnym jego specyficznym przedmiotem nie jest pewne działanie²⁵⁷ wyłącznie faktyczne, tj. pewne czynienie, nieczynienie lub znoszenie, które nie służy wypełnieniu uprawnień lub powinności prawnych przy nastawieniu na określenie praw lub obowiązków, lecz wprowadzenie (tym działaniem) normatywnie określonego stanu prawnego do sfery rzeczywistości²⁵⁸.

W stosunku podatkowoprawnym istotne znaczenie ma jednakże jego charakter zobowiązaniowy. Stąd też w tym przypadku przedmiotem stosunku jest zachowanie nie tylko organów administracji, ale także i podmiotów składających się na drugą stronę stosunku. W literaturze przedmiotu można spotkać się z twierdzeniem, że przez przedmiot

²⁵² J. Śmiałowski, W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień...*, s. 216 i n..

²⁵³ O. S. Joffe, M. D. Szargorodski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1963, s. 193 i n.

²⁵⁴ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki...*, s. 150.

²⁵⁵ Tak np. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 232.

²⁵⁶ E. Gniewek, *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wrocław 1998, s. 53.

²⁵⁷ Z kontekstu tego opisu wynikałoby, że bardziej poprawnym wyrażeniem byłoby tutaj nie tyle „działanie” - zakładające aktywność - lecz „zachowanie”.

²⁵⁸ J. Filipek, *Prawo administracyjne...*, s. 22-23.

zobowiązaniowego stosunku prawnego rozumieć należy zachowanie się podmiotów tego stosunku oraz przedmiot tego zachowania się, który można określić mianem wewnętrznego przedmiotu stosunku prawnego²⁵⁹. Zauważyć jednak należy, że w tym przypadku ów wewnętrzny przedmiot stosunku prawnego w praktyce ma znacznie mniejsze znaczenie.

Wydaje się także, iż na poziomie abstrakcyjnego stosunku prawnego prawa materialnego przedmiot stosunku ma charakter specyficzny. Zachowanie się stron stosunku jest jeszcze po części nieskonkretyzowane, a po części ma charakter potencjalny.

W tym miejscu wskazać trzeba, że podobnie jak w przypadku podmiotów, odróżniać należy przedmiot stosunku podatkowoprawnego od przedmiotu opodatkowania. Ten ostatni nie jest bowiem elementem stosunku podatkowoprawnego, lecz jest jednym z elementów konstrukcyjnych podatku. Wspomina o nim zresztą przepis art. 217 Konstytucji RP, nakazując jego określenie w ustawie.

Przedmiot opodatkowania i przedmiot stosunku podatkowoprawnego to oczywiście zupełnie odrębne kategorie, tym niemniej jednak wskazuje się na ścisły związek przedmiotu opodatkowania z przedmiotem stosunku podatkowoprawnego²⁶⁰. Wynika to, jak się wydaje, przede wszystkim stąd, że norma materialnego prawa podatkowego wyraża stosunek podatkowoprawny w jego abstrakcyjnej postaci, co prowadzi do tego, że „elementy konstrukcji podatku” okazują się nie tyle „elementami podatku”, o ile elementami normy podatkowoprawnej czy też elementami stosunku podatkowoprawnego²⁶¹.

Konieczność odróżniania przedmiotu stosunku podatkowoprawnego oraz przedmiotu podatku rodzi jednak potrzebę określenia tegoż ostatniego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przedmiot podatku – jako element konstrukcyjny podatku – ma charakter komponentu „zwoornikowego”, czy też „łącznikowego” pomiędzy podmiotem podatku a podstawą opodatkowania. Jest on jednocześnie tym elementem konstrukcyjnym określonym w hipotezie normy podatkowoprawnej, który stanowi przyczynę sprawczą zastosowania (uruchomienia) – czy też na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego: wyznaczenia - dyspozycji normy podatkowoprawnej²⁶². W doktrynie przyjmuje się, że zakres przedmiotu opodatkowania musi

²⁵⁹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 127.

²⁶⁰ R. Mastalski, *Niektóre problemy...*, s. 75.

²⁶¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 156.

²⁶² A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 166-167.

być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej²⁶³. Precyzja zapewnia bowiem realizację zasady ochrony prawnej podatnika, zgodnie z którą nie powinien on być obciążony żadnym świadczeniem pieniężnym poza takim, które jest możliwe do przewidzenia na podstawie ustawy podatkowej²⁶⁴.

Wyróżnić można dwa sposoby przedstawiania przedmiotu podatku. Można rozprawiać o nim w kategoriach pojęcia normatywnego (określonego w prawie pozytywnym), ale można również mówić o doktrynalnym rozumieniu przedmiotu podatku (jako określonej instytucji podatkowoprawnej).

Jeśli chodzi o płaszczyznę normatywną, to tutaj można spotkać się z dwoma ujęciami przedmiotu podatku. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, występuje dwoiste rozumienie przedmiotu podatku - jako określone zachowanie się podmiotu podatku, a nadto jako obiekt tego zachowania. W każdym razie uprzedmiotowienie obiektu zachowania jest pewnym skrótem myślowym²⁶⁵ - dodajmy, niechybnie prowadzącym do wskazywanej już hipostazy. Tym niemniej jednak znajduje ono swój wyraz w przepisach podatkowych²⁶⁶, chociaż i wtedy - jak słusznie zauważa się w doktrynie - określenie takich „obiektów” jako przedmiotów opodatkowania stanowi w istocie rzeczy jedynie „punkt odniesienia” określonego zachowania się podmiotu podatkowego²⁶⁷. Tego rodzaju zabieg normatywny nazywa się także skrótem techniczno-prawnym nie wywołującym istotnych, ujemnych skutków w procesie stosowania prawa²⁶⁸.

Także na płaszczyźnie doktrynalnej panuje zróżnicowanie co do rozumienia przedmiotu podatku. Z jednej strony bowiem istnieją poglądy, które wiążą wyraźnie przedmiot opodatkowania (jako element konstrukcyjny opodatkowania) z drugim elementem tej konstrukcji jakim jest podmiot podatkowy, dostrzegając w przedmiocie opodatkowania cechy, które stanowią przesłankę obejmowania go hipotezą normy podatkowoprawnej²⁶⁹. Z

²⁶³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1993 r., sygn. akt III ARN 50/92, publ. OSNC 1993/10/18.

²⁶⁴ C. Kosikowski, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 22.10.1993 r., sygn. akt III ARN 50/92*, OSP 1994/3, poz. 39

²⁶⁵ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 37.

²⁶⁶ Np. w podatku rolnym, gdzie stwierdza się, że opodatkowaniu podlegają określone grunty - por. art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

²⁶⁷ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 170.

²⁶⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 53.

²⁶⁹ Tak np. K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146, gdzie stwierdza, że przedmiot opodatkowania to określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Niekiedy więc pomiędzy przedmiotem a podmiotem podatku przedstawiana jest pośrednio, gdy wskazuje się na określone zjawiska powodujące powstanie obowiązku

drugiej zaś strony można się spotkać z poglądami, które za przedmiot podatku uznają określone zjawiska, stany faktyczne lub prawne, bądź też nawet rzeczy lub zdarzenia prawne łączące się z obowiązkiem podatkowym²⁷⁰. Tutaj więc za przedmiot podatku uznany zostaje sam obiekt zachowania podmiotu podatkowego. Współcześnie to drugie ujęcie przedmiotu podatku – będące niewątpliwie pewnym uproszczeniem – zdaje się mieć już przede wszystkim znaczenie historyczne.

W tym miejscu podkreślić natomiast należy, że sam przedmiot opodatkowania ma jednak niewątpliwie charakter dwoisty. Występuje tu bowiem określone zachowanie podmiotu podatkowego (traktowane jako pojęcie zbiorcze o charakterze w dużej mierze umownym), zaś niekiedy występuje także obiekt tego zachowania się, przy jego zaistnieniu nie jest konieczne, jeśli zachowanie (będące przedmiotem stosunku) jest ściśle związane z samym podmiotem podatku²⁷¹.

Dość szczególna sytuacja istnieje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Tam bowiem same przepisy prawa wskazują wyraźnie na przedmiot podatku jako określone zachowania się podmiotów podatku (nazywane czynnościami opodatkowanymi). Sam zaś obiekt owego zachowania się jest w zasadzie zepchnięty na plan dalszy²⁷². Występuje nadto jeden szczególny przypadek kiedy owo „zachowanie się” ma charakter zdecydowanie umowny (konwencjonalny) – w przypadku bowiem niektórych podatników opodatkowaniu podlegają nabyte lub wytworzone towary pozostałe po zakończeniu działalności²⁷³. Owym „zachowaniem się” jest wówczas określony stan faktyczny wywołujący skutki prawne.

W przypadku określania samego przedmiotu stosunku podatkowoprawnego również wskazuje się na określone zachowanie. Dotyczy ono wszakże obu stron stosunku, a nie tylko

podatkowego, które to zjawiska powiązane są z określonym podmiotem – M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 210.

²⁷⁰ Tak np. Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 115-116.

²⁷¹ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji...*, s. 177-178 gdzie wskazuje się na takie zachowania jak, np. przebywanie w określonej miejscowości „wypoczynkowej” co rodzi obowiązek zapłaty opłaty miejscowej.

²⁷² Aczkolwiek dalej można spotkać się z ujęciami odnoszącymi przedmiot podatku wyłącznie do obiektów zachowania jakimi są przede wszystkim „towary” oraz „usługi”; znajduje to również w nazwie podatku - „od towarów i usług”, choć w istocie jest on podatkiem od dostawy towarów i od świadczenia usług.

²⁷³ Jest to tzw. opodatkowanie remanentu likwidacyjnego. Zgodnie bowiem z przepisem art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

podmiotu podatkowego (jak ma to miejsce w przypadku przedmiotu podatku rozumianego jako element konstrukcyjny podatku). Niewątpliwie sposób zachowania się poszczególnych stron stosunku determinowany jest przede wszystkim przez ich relację do świadczenia podatkowego. Z tego też punktu widzenia wyróżnić można stronę głównie zobowiązaną (dłużnika podatkowego) i stronę przede wszystkim uprawnioną (wierzyciela podatkowego).

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że sposób zachowania się podmiotów stosunku podatkowoprawnego nie został dokładnie określony, a to przede wszystkim z uwagi na fakt, że zobowiązania w poszczególnych podatkach charakteryzują się znacząco różnorodnością i odmiennością faktyczną²⁷⁴.

Z tych to właśnie powodów w przepisach Ordynacji podatkowej określono jedynie ogólny sposób zachowania się. O ile w przypadku stosunku podatkowoprawnego istniejącego na etapie zobowiązania podatkowego decydujące znaczenie przypisuje się przede wszystkim brzmieniu przepisu art. 5 Ordynacji podatkowej, o tyle w przypadku abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (pozostającego na etapie obowiązku podatkowego) znaczenie przypisać należy przede wszystkim przepisowi art. 4 Ordynacji podatkowej, mając wszakże na uwadze brzmienie art. 5 Ordynacji podatkowej.

W piśmiennictwie wskazuje się, że zachowanie podatnika polega na spełnieniu świadczenia, to znaczy zapłacie podatku, przy czym sposób tego zachowania się jest określony szczegółowo w poszczególnych obowiązkach podatkowych²⁷⁵.

W przypadku abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego zachowanie podatnika trzeba będzie określić inaczej. Na tym etapie nie istnieje jeszcze skonkretyzowane zobowiązanie do zapłaty podatku. Mamy do czynienia jedynie z nieskonkretyzowaną powinnością. Na tym etapie można by określić zachowanie podatnika przede wszystkim jako oczekiwanie na powstanie zobowiązania podatkowego połączone z gotowością do poniesienia świadczenia podatkowego w razie przerodzenia się abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego w stosunek konkretny (istniejący na poziomie zobowiązania podatkowego). Takie określenie zachowania podatnika byłoby wszakże niepełne. Spełnienie świadczenia podatkowego jest bowiem nie czynnością jednorodną, lecz określonym zespołem funkcjonalnie sprzężonych zachowań o charakterze faktycznym oraz konwencjonalnym. Przykładowo wskazuje się tutaj na takie czynności jak zgłoszenie się

²⁷⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 129.

²⁷⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 130.

podatnika do właściwych organów podatkowych w celu objęcia ewidencją²⁷⁶, obliczenie i zadeklarowanie podatku, zapłata podatku²⁷⁷.

Wydaje się, że można również przyjąć, że na etapie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego (na poziomie obowiązku podatkowego) formą zachowania podatnika ma być również konstatacja przez podatnika faktu powstania obowiązku podatkowego, ewentualnie także zmian w zakresie tego obowiązku. To zachowanie połączone jest także z koniecznością znoszenia faktu powstania i trwania obowiązku podatkowego. Następnie, w zależności od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych w danym podatku, podatnik ma obowiązek poinformować organ podatkowy o powstałym (zmienionym) obowiązku podatkowym²⁷⁸, bądź też winien oczekiwać na ewentualne przekształcenie się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, mając baczenie na okoliczności, które mogą to spowodować²⁷⁹. Jednocześnie ustawy podatkowe poprzez odpowiednie regulacje zobowiązują podatnika do owego baczenia, nakładając na niego rozmaite obowiązki, mające gwarantować, że podatnik będzie w stanie spoznać powstałe zobowiązanie podatkowe, a które to obowiązki jednocześnie umożliwiają organom podatkowym ewentualną następczą kontrolę w tym zakresie²⁸⁰. Oczywiście w przypadku podatków, w których obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają jednocześnie, istotą zachowania dłużnika będzie przede wszystkim znoszenie powstania obowiązku podatkowego.

Podobnie jak w przypadku dłużnika podatkowego, także i sposób zachowania się wierzyciela podatkowego nie został określony w obowiązujących przepisach podatkowych. W piśmiennictwie wskazuje się, że w zależności od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych wyróżnić można dwie podstawowe formy zachowania się wierzyciela podatkowego. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających na mocy doręczenia decyzji konstytutywnej zachowanie wierzyciela podatkowego polega na wydaniu i

²⁷⁶ Przy czym może to być ewidencja ogólna dotycząca wszystkich podatników jaką jest ewidencja NIP, bądź też dodatkowo również ewidencja szczegółowa, jaką jest np. rejestr podatników podatku od towarów i usług, bądź też rejestr podatników akcyzy.

²⁷⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 134.

²⁷⁸ Jak ma to miejsce np. w podatku od nieruchomości - por. art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych, t. j. Dz. U. 2002, nr 9, poz. 84 ze zm. Podobne konstrukcje przewidziane są także w podatku leśnym oraz w podatku rolnym.

²⁷⁹ Biorąc pod uwagę, że znaczna część podatków ma charakter podatków o otwartym stanie faktycznym, zdarzeniem powodującym przekształcenie się zobowiązania podatkowego w obowiązek podatkowy może być po prostu upływ czasu i zamknięcie się danego okresu rozliczeniowego, w ramach którego powstaje zobowiązanie podatkowe.

²⁸⁰ Obowiązki w tym zakresie dotyczą przede wszystkim prowadzenia różnego rodzaju dokumentacji podatkowej.

doręczeniu decyzji podatkowej, a jego formą jest działanie²⁸¹. Wydaje się natomiast, że w przypadku, gdy stosunek podatkowoprawny jest na poziomie abstrakcyjnym (na etapie obowiązku podatkowego), to wówczas zachowanie organu podatkowego w istocie polega na oczekiwaniu na powstanie zobowiązania podatkowego, co jest połączone z ewentualnym badaniem, czy skutek taki już nastąpił. W przypadku podatków, w których obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe powstają równocześnie, okres oczekiwania nie wystąpi i zachowanie organu będzie przede wszystkim polegać na badaniu powstania zobowiązania podatkowego.

Natomiast w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa – tj. na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania – sposób zachowania się wierzyciela ma charakter mieszany: polega bowiem na oczekiwaniu na spełnienie świadczenia przy jednoczesnym podejmowaniu czynności zabezpieczających jego prawidłowe wykonanie (wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego)²⁸². Na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego można zaś wyróżnić przede wszystkim oczekiwanie wierzyciela podatkowego na ewentualne skonkretyzowanie się obowiązku podatkowego w zobowiązaniu podatkowym.

W stosunku podatkowoprawnym określone obowiązki ciążyą także na innych podmiotach stosunku podatkowoprawnego, w tym przede wszystkim na płatniku (inkasencie). Sposób ich zachowania się nie jest jednak przedmiotem zobowiązania podatkowego, lecz przedmiotem czynności zapewniających wykonanie świadczenia²⁸³. Powyższą uwagę można odnieść także odpowiednio do sposobu zachowania się tego szczególnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego w podatku od towarów i usług, jakim jest przedstawiciel podatkowy. Jego zachowanie także bowiem dotyczy czynności związanych z wykonaniem zobowiązania.

Sposób zachowania się poszczególnych stron stosunku podatkowoprawnego determinowany jest – o czym była już mowa - przede wszystkim przez ich relację do świadczenia podatkowego. Należy zatem umiejscowić samo świadczenie podatkowe w strukturze stosunku, czy też jako komponent tego elementu struktury stosunku podatkowoprawnego, jakim jest przedmiot tego stosunku. W piśmiennictwie wskazuje się, że świadczenie podatkowe jest przedmiotem zobowiązania²⁸⁴. Zauważyć w tym miejscu należy,

²⁸¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 131.

²⁸² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 132.

²⁸³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 132.

²⁸⁴ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 139.

że można by tutaj podnieść zarzut hipostazy, jeśli pojmowałoby się „świadczenie” w kategoriach samego obiektu zachowania się. Tymczasem świadczenie nie jest w tym ujęciu przedmiotem (jak często bywa potocznie rozumiane²⁸⁵), lecz oznaczeniem zachowania polegającego na świadczeniu czegoś na czyjąś rzecz. Określony podmiot „świadczy” - i w tym rozumieniu świadczenie jest sposobem jego zachowania się (a nie skutkiem tego zachowania). W stosunkach podatkowoprawnych wynikających z prawa materialnego, to świadczenie ma oczywiście charakter podatkowy. W tym kontekście świadczenie podatkowe jest utożsamiane z podatkiem rozumianym jako kwota należna do zapłaty z tytułu zobowiązania podatkowego. Takie rozumienie znajduje swoje normatywne oparcie w brzmieniu art. 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Mając jednakże na uwadze to, że przedmiotem stosunku prawnego jest określone zachowanie, można mówić o świadczeniu podatkowym nie tyle jako o kwocie należnej do zapłaty²⁸⁶, co jako o zapłacie kwoty należnej. Tym niemniej jednak cechy podatku - określone w art. 6 Ordynacji podatkowej – wpływają także na świadczenie podatkowe rozumiane jako zachowanie się polegające na zapłacie kwoty należnej wynikającej ze zobowiązania podatkowego.

3.2.4. Treść stosunku podatkowoprawnego

Kolejnym istotnym elementem struktury stosunku prawnego, który powszechnie wyróżniany jest w nauce prawa, jest jego treść. Ten komponent wiąże się przede wszystkim z dyspozycją normy prawnej, kształtującej stosunek prawny (normy prawnej będącej poprzednikiem stosunku). Jak wskazuje się bowiem w piśmiennictwie cywilistycznym, z racji tego, że dyspozycja (normy) określa prawa i obowiązki stron, płynące z tej dyspozycji prawa i obowiązki można uważać za treść stosunku prawnego. Dotyczy to także stosunków prawnych istniejących na poziomie stosunków abstrakcyjnych. W tym przypadku bowiem, na tym etapie, dyspozycja zachowania zostaje wyznaczona (jej realizacja następuje na poziomie konkretnego stosunku prawnego), lecz istotą stosunków abstrakcyjnych – wynikających z samej ich konstrukcji – jest prawo lub obowiązek określonego zachowania.

²⁸⁵ Np. w zbitkach słownych typu: świadczenie rentowe, świadczenie rzeczowe etc.

²⁸⁶ Gdyż wówczas zdaje się popadać w hipostazę.

Nawet przy przyjęciu, że są to zachowania możliwe (potencjalne), tak, czy inaczej są to prawa i obowiązki²⁸⁷.

Powiązanie uprawnień i obowiązków z dyspozycją normy zauważa się także w nauce (szeroko rozumianego) prawa finansowego. Wskazuje się bowiem, że uprawnienia i obowiązki finansowoprawne są określone w dyspozycji normy finansowoprawnej²⁸⁸. Pogląd powyższy niewątpliwie można przenieść na grunt prawa podatkowego. To bowiem dyspozycja normy podatkowoprawnej wyznacza powinny lub potencjalny sposób zachowania się podmiotów (stron) stosunku podatkowoprawnego, określając tym samym ich uprawnienia i obowiązki.

W literaturze prawa cywilnego podkreśla się, że element treści stosunku pozwala także na rozróżnienie poszczególnych typów stosunków prawnych, np. stosunku sprzedaży, najmu, czy też zlecenia²⁸⁹. Poglądu powyższego nie można przenosić na grunt prawa podatkowego, przede wszystkim z tego powodu, że nie można tam wyróżnić rozmaitych typów stosunków prawnych na wzór cywilistyczny. Typ stosunku zasadniczo jest jeden i jest to stosunek podatkowy prawa materialnego, którego przedmiotem jest świadczenie podatkowe. Treść stosunku w jego zasadniczych ramach będzie więc analogiczna w przypadku wszystkich podatków – podstawowym obowiązkiem podatnika będzie spełnienie świadczenia podatkowego.

Stosunek podatkowoprawny wykazuje ściśle związki ze stosunkami administracyjnoprawnymi. W nauce prawa administracyjnego wskazuje się, że tylko administracja publiczna może być uprawniona lub zobowiązana do autorytatywnych działań. Tylko jej działania mogą określać prawa i obowiązki, które wiążą prawnie. Natomiast jednostka stwarza swoimi działaniami tylko przesłanki faktyczne dla działań administracji publicznej²⁹⁰.

Powyższy pogląd należy w zasadzie zaaprobować na gruncie prawa podatkowego. Stosunki podatkowoprawne – podobnie jak stosunki administracyjnoprawne - wiążą się bowiem z podległością kompetencyjną. W tym miejscu należy wszakże poczynić dwa zastrzeżenia. Po pierwsze, wydaje się, że kwestia niniejsza nie ma aż tak dużego znaczenia na gruncie prawa podatkowego, a to z uwagi na znaczącą rolę podatkowego stanu faktycznego

²⁸⁷ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s. 187

²⁸⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 150.

²⁸⁹ S. Grzybowski, *Stosunek...*, s.187-188.

²⁹⁰ J. Filipek, *Prawo administracyjne...*, s. 20.

dla powstawania stosunków podatkowoprawnych i ich treści. Po drugie zaś należy zbadać, czy na gruncie prawa podatkowego, w przypadku niektórych szczególnych konstrukcji prawnych występujących w podatku od towarów i usług, nie ma miejsce sytuacja, w której działania jednostki (podatnika) nie kreują w jakiejś mierze określonych obowiązków organu podatkowego, przy czym same te działania mają charakter wiążący dla organów podatkowych i jednocześnie podejmowane są w ramach odrębnego – od stosunku podatkowego prawa materialnego - stosunku prawnego istniejącego pomiędzy podmiotem będącym podatnikiem a organem podatkowym.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że treść stosunku podatkowoprawnego ukazuje relacje faktyczne i normatywne zachodzące pomiędzy podmiotami, które w następstwie ich urzeczywistnienia określają przedmiot zachowania się, tj. przedmiot stosunku²⁹¹.

Analizując treść stosunku podatkowoprawnego wskazać należy przede wszystkim na uprawnienia i obowiązki stron stosunku. To właśnie bowiem prawa i obowiązki stron stosunku determinują treść stosunku podatkowoprawnego²⁹².

Zauważyć jednakże należy, że na element treści stosunku podatkowoprawnego składa się także niezwykle istotny komponent, jakim jest podatkowoprawny stan faktyczny (nazywany także ustawowym stanem faktycznym normy podatkowej). Stan faktyczny jest bowiem tym czynnikiem, który pozostaje na granicy pomiędzy normą prawną a elementem treści zobowiązania podatkowego (czy też szerzej stosunku podatkowego prawa materialnego) i związany jest z przejściem normy prawnej w stadium konkretyzacji²⁹³.

Norma prawa kwalifikuje bowiem stan faktyczny zarówno jako całość, jak i określone jego elementy. Stan faktyczny pozostaje jednocześnie pierwszym etapem realizacji normy prawnej²⁹⁴. W obszarze prawa podatkowego kwalifikacja ta ma charakter zupełny. Normy prawa podatkowego mają bowiem charakter bezwzględnie obowiązujący. W związku z tym stan faktyczny jest kwalifikowany w sposób zupełny – tzn. kompleksowo i szczegółowo. Wszelkie konieczne elementy stanu faktycznego - kwalifikowanego przez normą prawną – są już zatem określone przez ustawodawcę²⁹⁵.

²⁹¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 210.

²⁹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 137.

²⁹³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 211.

²⁹⁴ J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze. Zeszyt 99, Kraków 1982, s. 42 i n.

²⁹⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 222.

Taki a nie inny charakter podatkowoprawnego stanu faktycznego powoduje, że jego konstrukcja wyznacza zakres stosunku podatkowoprawnego²⁹⁶. Także zatem w tym sensie możemy mówić o kwalifikacji stanu faktycznego.

Podatkowy stan faktyczny ma charakter szczególny. W zakresie powstawania stosunków podatkowych prawa materialnego stosunek ten zastępuje wolę bycia zobowiązanym, czy też pojęcie zgodnej woli stron²⁹⁷, jaka konieczna jest do zawiązania stosunków zobowiązaniowych w prawie cywilnym. Zastępuje on zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych²⁹⁸. Podmiot podatkowy ma zaś jedynie możliwość takiego pokierowania swoim zachowaniem, aby nie urzeczywistnił się podatkowoprawny stan faktyczny²⁹⁹. W przypadku zaś jego urzeczywistnienia powstanie stosunku podatkowoprawnego z jego udziałem jest całkowicie niezależne od jego woli oraz wiedzy (świadomości w tym zakresie). To właśnie bowiem podatkowoprawny stan faktyczny – określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach podatkowych - jest przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego (w prawie podatkowym)³⁰⁰.

Pojęcie stanu faktycznego jest dość dobrze ugruntowane w nauce prawa podatkowego. Przy jego definiowaniu doktryna odnosi się zarówno do przesłanek określonych w materialnym prawie podatkowym, jak i do skutków prawnych urzeczywistnienia się tych przesłanek. Wskazuje się bowiem, że jest to ogół znamion stanu faktycznego zawartego w normach regulujących poszczególne podatki, będący jednocześnie przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego w dziedzinie opodatkowania³⁰¹. Definiuje się go także jako ogół abstrakcyjnych przesłanek zawartych w materialnej normie podatkowej, których urzeczywistnienie wywołuje określone skutki prawne³⁰².

Mimo dość zgodnie brzmiących określeń pojęcia podatkowoprawnego stanu faktycznego (czy też ustawowego stanu faktycznego normy podatkowej), skupiających się na prawnym określeniu zwracających uwagę na prawne określenie przesłanek o doniosłości

²⁹⁶ A. Nita, *Stosunek...*, s. 34.

²⁹⁷ A. Hensel, *Steuerrrecht*, Berlin 1927, s. 42.

²⁹⁸ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2005/8, s. 7.

²⁹⁹ A. Nita, *Stosunek...*, s. 41.

³⁰⁰ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji...*, s. 7.

³⁰¹ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 59.

³⁰² A. Nita, *Stosunek...*, s. 17-18.

podatkowoprawnej, sporne w doktrynie bywa rozumienie owego „ogółu” przesłanek³⁰³. Można bowiem spotkać się z wąskim rozumieniem tego pojęcia. Wówczas jego zakres sprowadza się do przedmiotowych przesłanek opodatkowania, zaś sam podatkowoprawny stan faktyczny odpowiada przedmiotowi opodatkowania³⁰⁴. W szerokim rozumieniu podatkowoprawnego stanu faktycznego do ogółu przesłanek – obok przesłanek przedmiotowych – zalicza także terytorialny zakres stosunku podatkowoprawnego oraz przesłanki podmiotowe określające osobę dłużnika podatkowego³⁰⁵. Takie też szerokie ujęcie podatkowoprawnego stanu faktycznego dominuje w polskiej nauce prawa podatkowego. Niewątpliwie zresztą występują ku temu podstawy normatywne, o czym poniżej.

Zauważyć w tym miejscu także należy, że przydatną koncepcją zdaje się być także konstrukcja negatywnego stanu faktycznego. Jest to instytucja zawężająca ogólnie określony podatkowy stan faktyczny w ten sposób, że wskazuje na określone stany i zdarzenia, które spełniają przesłanki ogólniej określonego podatkowego stanu faktycznego, lecz wyraźnie wyłączone są z jego zakresu. W piśmiennictwie – opisując konstrukcję negatywnego stanu faktycznego - używa się obrazowego określenia, że negatywne stany faktyczne „złobią” podatkowoprawny stan faktyczny, co powoduje wykluczenie opisanych przez nie podmiotów lub sytuacji z zakresu poszczególnych ustaw podatkowych³⁰⁶. Normatywnym wyrazem konstruowania negatywnych stanów faktycznych są przepisy ustaw podatkowych wyłączające stosowanie tych ustaw podatkowych do określonych sytuacji lub (rzadziej) podmiotów³⁰⁷.

Szerokie rozumienie podatkowoprawnego stanu faktycznego znajduje swoje normatywne oparcie. Jest to podstawa szczególna, gdyż stanowi ją przepis rangi konstytucyjnej. Zgodnie bowiem z przepisem art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zasada wyłączności ustawy w ogólności – co odnosi się także do prawa daninowego – pełni funkcje gwarancyjne. To

³⁰³ Na rozbieżności w tym zakresie wskazuje także W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, ODDK Gdańsk 2003, s. 80.

³⁰⁴ W. Merk, *Steurschuldrecht...*, s. 35 i n.

³⁰⁵ A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny* (w:) *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 132.

³⁰⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1993, s. 31.

³⁰⁷ Przykładowo art. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;

bowiem ustawa jest podstawą i granicą działalności administracyjnej³⁰⁸. Tego rodzaju regulacja gwarancyjna w zakresie dotyczącym podatków i innych danin publicznych zdaje się być standardem w nowoczesnych demokracjach. Wprost wyraża ją wiele ustaw konstytucyjnych państw europejskich, zaś nawet jeśli nie jest wyrażona wprost w konstytucji, to wyprowadza się ją z odpowiednich postanowień tego aktu³⁰⁹. Panuje przy tym przekonanie, że zasada, o której mowa jest wręcz jednym z filarów zachodniej demokracji, gdyż stanowi demokratyczną gwarancję pozwalającą przeciwdziałać arbitralnemu nakładaniu podatków przez władzę państwową (rząd)³¹⁰. Regulacja ta tradycyjnie była wyrażana *expressis verbis* w polskich konstytucjach, za wyjątkiem Konstytucji PRL z 1952 r.³¹¹

Na temat rozumienia nakazu wynikającego z niniejszej regulacji konstytucyjnej napisano już bardzo wiele³¹²; w tym miejscu można natomiast stwierdzić, że powyższa norma wprowadza bezwzględny nakaz precyzowania w przepisach ustawowych (przy czym powinna to być ustawa zarówno w znaczeniu formalnym, jak i materialnym) tych wszystkich składników, które zostały wymienione w art. 217 Konstytucji.

Żadne organy podatkowe nie mają możliwości arbitralnego, czy też władczego określania tych składników³¹³. Jednocześnie to ustawa określa, jakie składniki podatkowy stan faktyczny zawiera. Ustawodawca podatkowy w określaniu stanu faktycznego powinien być konsekwentny aż do spełnienia zasady zupełności³¹⁴. W ustawie powinny być zaś uregulowane wszystkie podstawowe elementy konstrukcji podatku, tak aby unormowanie zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności³¹⁵.

W piśmiennictwie wskazuje się ponadto, że ustawy podatkowe określają kolejność spełniania się poszczególnych elementów (komponentów) podatkowego stanu faktycznego .

³⁰⁸ M. Wyrzykowski, *Legislacja – demokratyczne państwo prawa – radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, Państwo i Prawo 1991/5, s. 24.

³⁰⁹ Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPP 2000/1, s. 10.

³¹⁰ Ch. Geppaart, *Thresholds for Access to the Tax Court (w:) Taxpayer Protection in the European Union*, [red.] D. Albregtse, H. Van Aredonk, Hague – London – Boston 1998, s. 35-36.

³¹¹ N. Galj, *Konstytucyjne ujęcie problematyki finansów*, Państwo i Prawo 1989/11, s. 26.

³¹² por. np. H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, Głosa 1999/6, s. 1 i n.; J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, Głosa 1999/1, s. 1 i n.; C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, Państwo i Prawo 1998/2, s. 3; R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa a Konstytucja RP*, Monitor Podatkowy 1998/12, s. 385; T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji (w:) Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 207; por. także Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, publikacja elektroniczna – <http://www.trybunal.gov.pl>.

³¹³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 215.

³¹⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 220.

³¹⁵ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 listopada 1999 r., syg. akt K 28/98, OTK 1999/7/156.

Powołując się na przykład podatku od towarów i usług wskazuje się, że podmiot ma najpierw dookreślić swój status oraz status organu podatkowego (poprzez dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego), zaś potem może przystąpić do dalszych czynności dotyczących przedmiotu opodatkowania³¹⁶. Z poglądem powyższym nie do końca można się zgodzić. Rzeczywiście, w przypadku większości podatków – także w podatku od towarów i usług – ziszczenie się podatkowego stanu faktycznego rozpoczyna się od elementu podmiotu. Nie jest jednakże tak, że faktyczny stan podatkowoprawny nie ziści się bez dookreślenia swego statusu przez podmioty podatkowe. Komponent podmiotowy spełni się niezależnie od tego, czy nastąpi dookreślenie swego statusu (czy też nie przez) podmiot podatku. Oczywiście zgodzić się można z twierdzeniem, że czynność sprecyzowania swego statusu przez podmiot podatkowy jest zachowaniem preferowanym przez ustawodawcę. Nie jest jednakże tak, iż jest to warunek *sine qua non* ziszczenia się podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Zasadniczym wszakże komponentem elementu treści stosunku podatkowoprawnego są uprawnienia i obowiązki stron stosunku. W tym rozumieniu można mówić o tym, że treść stosunku jest spoiwem łączącym podmioty (strony) stosunku oraz przedmiot. Treść stosunku wyznacza podmiotom stosunku jego przedmiot. Określając bowiem uprawnienia i obowiązki, wskazuje na powinności i możliwości określonych zachowań, w ten sposób determinując przedmiot stosunku (czyli zachowania podmiotów).

W nauce prawa pojęcie uprawnienia i obowiązku rozumiane są dość jednolicie. Uprawnienie pojmuje się przede wszystkim jako określony w normie prawnej wybór sposobu zachowania się adresata normy, co skutkuje zazwyczaj powstaniem obowiązku odpowiedniego zachowania się drugiej strony stosunku³¹⁷. Wskazuje się również, że uprawnienie to stan podmiotu stosunku prawnego, który polega na tym, że może on zachować się w określony w normie prawnej sposób³¹⁸. Zdarza się też pojmowanie uprawnienia wyłącznie od strony drugiej stosunku, zobowiązanej wobec strony, której przysługuje uprawnienie. W tym kontekście wskazuje się, że uprawnienie istnieje wówczas, gdy innemu podmiotowi nakazane jest wykonanie świadczenia na rzecz podmiotu mającego uprawnienie³¹⁹.

³¹⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 224-225.

³¹⁷ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, s. 216.

³¹⁸ H. Rot, *Wstęp...*, s. 104.

³¹⁹ S. Wronkowska (w:) *Zarys...*, s. 144 i n.

Obowiązek pojmowany jest przede wszystkim jako wyznaczony przez normę prawną nakaz albo zakaz określonego zachowanie się, przy czym przestrzeganie tego zakazu sankcjonowane jest zazwyczaj przymusem państwowym³²⁰. Wskazuje się również, że jest to stan podmiotu prawnego, polegający na tym, że podmiot ten powinien zachować się w określony w normie prawnej sposób³²¹. Patrząc zaś od strony normy prawnej zachowanie jest przedmiotem obowiązku wówczas, gdy jest przez daną normę zakazane lub nakazane³²².

Przyjmując zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowego prawa materialnego, zakłada się równocześnie istnienie uprawnień i obowiązków, a więc zasadniczego komponentu treści stosunku. Stosunki o charakterze zobowiązaniowym wymagają bowiem dla swojego istnienia wiarygodności i długu. Te zaś nie są niczym innym jak funkcjonalnie powiązaniem zespołem obowiązków i skorelowanym z nim zespołem uprawnień. Jeśli więc stosunek podatkowy prawa materialnego ma charakter stosunku zobowiązaniowego, to tym samym muszą istnieć uprawnienia i obowiązki podmiotów stosunku (będących jego stronami).

Stosunek podatkowoprawny nie jest wszakże wyłącznie stosunkiem zobowiązaniowym, zaś jego charakter w znacznej części determinowany jest przez jego administracyjnoprawny rodowód. W prawie podatkowym zastosowanie ma bowiem administracyjnoprawna metoda regulacji, rzutuująca na charakter norm podatkowoprawnych, a tym samym również na treść stosunku podatkowoprawnego. Taki właśnie charakter norm podatkowoprawnych w powiązaniu z przysługującą wierzycielowi kompetencją powodują, że w stosunku podatkowoprawnym zarówno uprawnienie, jak i obowiązek nie występują w „czystej” postaci. Jest to także jednym z powodów, dla którego prawo podatkowe rezygnuje z normatywnego określenia sytuacji wierzyciela podatkowego jako posiadacza uprawnienia³²³. *Notabene* zauważyć należy, że posiadanie kompetencji przez wierzyciela podatkowego powoduje „uszczywnienie” jego uprawnień, sprawiając, że nie ma on swobody realizacji swoich uprawnień (co jest charakterystyczne dla prawa cywilnego) i jednocześnie prowadzi do tego, że właściwie nie myśli się o uprawnieniach organu podatkowego w rozumieniu właśnie uprawnień (gdyż w istocie sprowadza się je wyłącznie do obowiązków). Także zespolenie obowiązku dłużnika podatkowego z podległością kompetencji powoduje, że

³²⁰ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, s. 217.

³²¹ H. Rot, *Wstęp...*, s. 104.

³²² S. Wronkowska (w:) *Zarys...*, s. 144 i n.

³²³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 231.

obowiązek świadczenia ma bardziej powinnościowy charakter, a nadto nie jest w żadnej mierze zależny od decyzji organu podatkowego co do dochodzenia wykonania tegoż świadczenia³²⁴.

Jak już wielokrotnie wskazywano, w stosunku podatkowym prawa materialnego na plan pierwszy wybija się samo świadczenie podatkowe w postaci zapłaty należnego podatku. Zatem także uprawnienia i obowiązki stron stosunku definiuje się głównie poprzez odniesienie się do ich relacji względem tego świadczenia. Stąd też wskazuje się, że uprawnieniem podatkowoprawnym jest wynikająca ze zobowiązania podatkowego normatywnie określona możliwość żądania przez organ podatkowy spełnienia świadczenia, w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej (lub w związku z doręczeniem decyzji podatkowej). Z kolei konkretnym obowiązkiem podatkowoprawnym jest wynikająca ze zobowiązania podatkowego, normatywnie określona powinność spełnienia świadczenia, w związku z zaistnieniem zdarzeń wynikających z ustaw podatkowych³²⁵.

Powyższe definicje określają jednak elementy treści stosunku podatkowoprawnego przede wszystkim w odniesieniu do głównego i zasadniczego przedmiotu tego stosunku, jakim jest świadczenie podatkowe (ze strony dłużnika) i oczekiwanie na jego spełnienie (ze strony wierzyciela). Tymczasem stosunek podatkowoprawny ma charakter stosunku złożonego, zarówno w tym rozumieniu, że obok głównego stosunku, którego istotą jest zapłata podatku, łączy się w nim wiele innych stosunków o charakterze instrumentalnym, zawiązywanych między tymi samymi stronami stosunku, jak i w tym rozumieniu, które zakłada, że w ramach stosunku podatkowoprawnego występuje więcej wierzytelności oraz długów, zaś każda ze stron stosunku występuje w podwójnej roli - uprawnionej i jednocześnie zobowiązanej osoby³²⁶.

W związku z tym w obrębie stosunku podatkowoprawnego prawa materialnego występuje wiele różnych uprawnień, przy czym podstawowe z nich jest uprawnienie do uzyskania świadczenia podatkowego (przysługujące organowi podatkowemu). Trafnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, że obok kluczowego dla całego stosunku podatkowoprawnego obowiązku zapłaty podatku i uprawnienia do jej żądania, mamy do czynienia ze splotem rozmaitych uprawnień i obowiązków obu stron tego stosunku³²⁷.

³²⁴ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 245-246.

³²⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 233.

³²⁶ Z. Radwański, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1997, s. 83-84.

³²⁷ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 67.

Uprawnienia może jednak posiadać także dłużnik podatkowy. Podkreślić przy tym należy, że wbrew pozorom nie jest to antynomia, gdyż chodzi o to, że uprawnienia przysługują nie tyle dłużnikowi w ogóle, co pomiotowi będącemu dłużnikiem w relacji do świadczenia podatkowego (będącego zasadniczym przedmiotem stosunku podatkowoprawnego), który w relacji do innych komponentów elementu przedmiotu stosunku może być wierzycielem, czyli podmiotem uprawnień właśnie. Możliwe są bowiem sytuacje takie, w których podatnikowi przysługiwać będą określone uprawnienia, którym odpowiadać będą obowiązki organu podatkowego. Jak podkreśla się bowiem w nauce prawa finansowego – co można odnieść odpowiednio do prawa podatkowego – uprawnienia finansowoprawne dotyczą także podmiotów biernych. Mają one przede wszystkim charakter żądań skierowanych do organu podatkowego, aby dopełnił swoich obowiązków, umożliwiając realizację praw biernego pomiotu uprawnionego³²⁸. W piśmiennictwie zauważa się, że w odniesieniu do uprawnień wynikających ze stosunku podatkowoprawnego (czy też szerzej – ze stosunku finansowoprawnego) bardziej celowe byłoby posługiwanie się nazwą roszczenia. W doktrynie roszczeniami nazywa się możliwość uprawnionego do żądania zachowania się w ściśle określony sposób, której podporządkowany jest obowiązek innego podmiotu³²⁹. W tym sensie roszczenie jest emanacją uprawnienia, gdyż wskazuje w sposób bardziej instrumentalny na indywidualną możliwość żądania jakiegoś zachowania się³³⁰. Z punktu widzenia normatywnego pozostać jednak należy przy wyrażeniu „uprawnienie”, chociaż wyrażany jest pogląd, że skonstruowanie instytucji roszczenia na gruncie prawa finansowego (szeroko rozumianego i obejmującego także prawo podatkowe) byłoby wskazane.

Uprawnienia podmiotów biernych powszechnie kojarzy się przede wszystkim z prawami występującymi w zakresie proceduralnym. Mówi się w tym kontekście o uprawnieniach proceduralnych, bądź procesowych, czy też formalnoprawnych. Zdecydowanie mniej uwagi poświęca się zagadnieniu uprawnień materialnoprawnych, a już zwłaszcza tych wynikających z przepisów ustaw dotyczących poszczególnych podatków³³¹. Analizy wymagają zaś zwłaszcza uprawnienia prawnomaterialne związane z ulgami podatkowymi (dodajmy, że chodzi o analizę w kontekście ich umiejscowienia w ramach

³²⁸ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe...*, s. 179.

³²⁹ Z. Radwański, *Prawo...*, s. 89.

³³⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 239.

³³¹ Dość dobrze bowiem wydaje się być rozpoznana problematyka poszczególnych uprawnień materialnoprawnych wynikających z ogólnych przepisów prawa podatkowego.

stosunku podatkowoprawnego). Analizy pod względem miejsca w stosunku podatkowoprawnym – o ile okaże się, że mieszczą się one w tym stosunku, a nie są elementami jakiegoś innego stosunku pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym – wymagają także szczególny elementy konstrukcyjne podatku od towarów i usług, takie jak prawo do odliczenia (obniżenia podatku należnego o podatek naliczony) oraz mechanizm odwróconego poboru podatku (ang. *reverse charge mechanism*).

Ulgi podatkowe były przedmiotem zainteresowania doktryny przede wszystkim jako elementy konstrukcji prawnej podatku. Stąd też dominują przede wszystkim ujęcia postrzegające problematykę ulg podatkowych z punktu widzenia techniki podatkowej. W tym kontekście wskazuje się na ulgi jako na mechanizmy zmniejszające wysokość podatku, które wiążą się z podmiotem i przedmiotem podatku. Zmniejszenie zaś wysokości podatku poprzez zastosowanie ulgi polega na zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub obniżeniu stawek podatkowych lub bezpośrednim obniżeniu kwoty podatku³³². W piśmiennictwie nazywa się ulgi podatkowe kwantytatywnymi elementami konstrukcji podatku, wywodząc niniejszą nazwę z tego, że ulgi podatkowe stanowią swoistą korektę podstawy, stawki lub kwoty podatku, a więc ilościowych (czyli właśnie kwantytatywnych) elementów konstrukcji podatku³³³. Jednocześnie wskazuje się, że ulgi podatkowe są niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku, zaś z ich charakteru i funkcji wynika, że nie są one niezbędne dla bytu konstrukcji danego podatku³³⁴. W literaturze przedmiotu sformułowano także koncepcję skonstruowania odrębnej normy obejmującej tylko i wyłącznie jeden z elementów podatku, tj. ulgę podatkową. Normę taką można byłoby określić skrótowo jako „normę ulgi podatkowej”³³⁵. Pozwalałoby to na uproszczenie konstrukcji zasadniczej normy podatkowoprawnej oraz uniknięcie „wkomponowania” ulgi w strukturę elementów konstrukcyjnych podatku³³⁶.

Niewątpliwie natomiast – z punktu widzenia treści stosunku podatkowoprawnego – możliwość skorzystania z ulgi podatkowej należy postrzegać w kategoriach uprawnienia, czy też prawa. Uprawnienie to ma charakter materialnoprawny, gdyż możliwość korzystania z ulg podatkowych wynika z prawa materialnego i dotyczy bezpośrednio właśnie materialnego

³³² A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny...*, s. 201.

³³³ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 29.

³³⁴ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 30/

³³⁵ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, Gdańsk 2003, s. 69.

³³⁶ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 71.

stosunku podatkowoprawnego³³⁷. Podkreśla się, że prawo do ulg podatkowych jest szczególnie ważnym uprawnieniem podatnika. Co prawda niekiedy redakcja przepisów podatkowych może nasuwać wątpliwości co do takiego charakteru korzystania z ulgi, gdyż z regulacji tych zdaje się wynikać, że podatnik ma obowiązek skorzystania z ulgi podatkowej³³⁸. Wskazuje się jednakże, że nawet w tego rodzaju sytuacjach należy uznać prawo podatnika do korzystania z ulg podatkowych, rozumiane jako możliwość dokonania wyboru w zakresie korzystania z ulgi podatkowej³³⁹. Niemniej jednak prawo to ma charakter niejednorodny i wyróżniać można ulgi obligatoryjne oraz ulgi fakultatywne³⁴⁰.

Inny charakter – pod względem konstrukcyjnym (techniki podatkowej) – ma natomiast prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony występujące w podatku od towarów i usług. Nie jest ono ulgą podatkową; stanowi natomiast niezbędny element konstrukcyjny podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej.

4. PODSUMOWANIE

Niekwestionowane założenie o istnieniu prawa podatkowego jako wyodrębnionej dziedziny prawa, musi prowadzić do wyodrębnienia charakterystycznych norm prawa podatkowego. Ich istnienie implikuje z kolei występowanie stosunków podatkowoprawnych, jako swoistych i charakterystycznych dla prawa podatkowego stosunków prawnych. Dla wyróżnienia i przedstawienia cech charakterystycznych tych stosunków konieczne było uprzednie zaprezentowanie istoty dwóch klasycznie wyróżnianych typów stosunków, z których „wyrastają” stosunki podatkowoprawne, tj. typu stosunku podległości kompetencyjnej jako właściwego dla stosunków powstających pod rządami norm prawa publicznego (a taki właśnie charakter ma prawo podatkowe) oraz typu stosunku

³³⁷ Dotyczy to oczywiście samego skorzystania z ulgi; możliwe są bowiem przypadki, w których dla skorzystania z ulgi podatkowej konieczne będzie przeprowadzenie określonego postępowania przed organami (jak dotyczyło to np. tzw. ulgi uczniowskiej – por. obecnie uchylony art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), jednakże nie zmienia to charakteru samego uprawnienia do ulgi podatkowej jako uprawnienia o charakterze materialnoprawnym.

³³⁸ Szerzej na ten temat: W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 69-71.

³³⁹ T. Dębowska-Romanowska, *O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym” o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, maszynopis artykułu, Łódź 2002 – cyt. za W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia...*, s. 70.

³⁴⁰ Interesującą analizę „prawa do ulgi podatkowej” przedstawił W. Morawski [w:] *Ulgi i zwolnienia...*, s. 153-172.

zobowiązaniowego jako konstrukcji określającej relację wzajemnych zachowań stron stosunku podatkowoprawnego (który to stosunek „polega” przede wszystkim na świadczeniu podatkowym).

Podatnik każdego podatku jest podmiotem, na który trzeba patrzeć przede wszystkim przez pryzmat stosunku podatkowoprawnego. To bowiem w ramach stosunku podatkowoprawnego odbywa się realizacja uprawnień i obowiązków związanych ze świadczeniem podatków. W dalszej kolejności na podatnika patrzeć należy także z punktu widzenia techniki podatkowej (konstrukcji danego podatku). To ujęcie pozwala bowiem na określenie, kiedy i z czym udziałem może powstać stosunek podatkowoprawny. Dlatego też wskazane było przedstawienie pojęcia podatnika z jednej punktu widzenia jako podmiotu stosunku podatkowoprawnego (występującego jako dłużnik podatkowy), lecz jednocześnie zachowując odniesienia do rozumienia podmiotu podatku jako elementu konstrukcyjnego podatku. Prowadzone w tym zakresie rozważania pozwoliły na stwierdzenie, że w doktrynie występują co najmniej trzy bliskoznaczne pojęcia: podatnik, dłużnik podatkowy oraz podmiot podatkowy. Choć bywają one częstokroć utożsamiane, zaś na poziomie abstrakcyjnego stosunku podatkowoprawnego służą do oznaczania tego samego podmiotu, to jednak każde z tych pojęć służy do opisywania innego typu bytu prawnego. Konieczność odróżniania tych pojęć stała się szczególnie widoczna, jeśli pamiętać o podstawowym celu badawczym niniejszej pracy, jakim jest umiejscowienie konstrukcji podatnika podatku od towarów i usług i jego szczególnych uprawnień i obowiązków w ramach stosunków podatkowoprawnych i konstrukcji podatku jako takiej.

Obok podmiotów, będących stronami stosunku podatkowoprawnego, w stosunku tym uczestniczą także inne podmioty nazywane uczestnikami stosunku podatkowoprawnego. W doktrynie w tym kontekście powszechnie wskazuje się na płatników i inkasentów. Występowanie w podatku od towarów i usług szczególnego podmiotu jakim jest przedstawiciel podatkowy, wymagało natomiast osadzenia tego podmiotu w strukturze stosunku podatkowoprawnego. Przeprowadzone w tym względzie analizy prowadzą do wniosku, że z punktu widzenia obowiązków ciążących na tym podmiocie, jego pozycja zbliża się do pozycji płatnika, zaś zakres odpowiedzialności sytuuje go w podobnym miejscu jak osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe (z tym wszakże zastrzeżeniem, że odpowiedzialność ta nie jest subsydiarna i akcesoryjna, lecz ma charakter równorzędny z odpowiedzialnością podatnika reprezentowanego przez przedstawiciela podatkowego).

Charakterystyka podatnika – zarówno w rozumieniu strony (podmiotu) stosunku podatkowoprawnego jak i w rozumieniu podmiotu podatkowego – byłaby jednak niepełna i nieuzasadniona bez odwoływania się do zachowań tego podmiotu. Dlatego też prowadzone dalej rozważania koncentrowały się na zachowaniach podatnika – zarówno w kontekście przedmiotu opodatkowania, jak i w kontekście przedmiotu stosunku podatkowoprawnego. Analizując zachowania podmiotu zobowiązanego (dłużnika podatkowego), nie sposób pomijać zachowania podmiotu uprawnionego (wierzyciela podatkowego), gdyż stanowią one swoisty korelat zachowań podatnika.

Konieczna była również analiza treści stosunku podatkowoprawnego. To właśnie bowiem element treści stosunku podatkowoprawnego w istotny sposób oddziałuje na pozycję podmiotów stosunku. Określa bowiem ich wzajemną pozycję i powiązania. Stąd też celowe było wyróżnienie uprawnień i obowiązków stron stosunku, a także samo nazwanie (wyjaśnienie) tych pojęć. Umożliwia to bowiem prowadzenie dalszych szczegółowych analiz dotyczących konkretnych wyjątkowych uprawnień i obowiązków podatników podatku od towarów i usług. Brak osadzenia pojęcia uprawnienia i obowiązku w strukturze stosunków prawnych w ogóle, uniemożliwiłoby prowadzenie dalszych badań w tym zakresie.

W przypadku stosunku podatkowoprawnego niebagatelną rolę, jako komponent treści stosunku, odgrywa także podatkowoprawny stan faktyczny. To on bowiem zastępuje zgodną wolę stron. Niezbędne zatem było odniesienie się również i do tego komponentu treści stosunku

podatkowoprawnego.

PODSTAWOWE PROBLEMY DZIAŁANIA MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO W CZASIE

ADAM KUCHARSKI

SPIS TREŚCI:

1. Ogólna charakterystyka problemów związanych z działaniem prawa w czasie	77
2. Specyfika podatkowa w obszarze zagadnień międzyczasowych	93
3. Ocena skutków tzw. bezpośredniego działania nowego prawa	111
4. Realizacja zasady państwa prawnego międzyczasowe zagadnienia podatkowe	114
5. Szkic ogólnych rozwiązań intertemporalnych stosowanych w prawie podatkowym	128
6. Propozycja podstawowego rozstrzygnięcia międzyczasowego w prawie podatkowym	130

1. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA PROBLEMÓW ZWIĄZANYCH Z DZIAŁANIEM PRAWA W CZASIE

1.1. STOSOWANIE A OBOWIĄZYWANIE PRAWA

Podstawowym dylematem przy analizie zagadnień międzyczasowych jest problem zastosowania w danej sytuacji nowego bądź dotychczasowego (starego) prawa³⁴¹. Próba omówienia tego zagadnienia łączy się z koniecznością wstępnej analizy kilku podstawowych pojęć.

³⁴¹ Określenia: „stare (dawne)” oraz „nowe” prawo są powszechnie używane w literaturze dotyczącej problematyki intertemporalnej. Słusznie jednak zwraca uwagę J. Mikołajewicz, że określenia te stanowią swego rodzaju skróty myślowe. „Traktowanie prawa intertemporalnego jako zespołu pewnych wypowiedzi zawierających elementy norm ma tę podstawową zaletę, że w tym przypadku w ogóle nie można mówić o żadnych normach <prawa dawnego> czy normach <prawa nowego> – zawsze mamy do czynienia po prostu z normą obowiązującą ...” (*Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 73).

Przez stosowanie prawa najczęściej rozumie się zespół czynności prowadzących do wydania indywidualnej decyzji ustalającej skutki prawne określonego faktu prawnego³⁴². W innym ujęciu o stosowaniu prawa można mówić, gdy podmiot czyni użytek z kompetencji przyznanej mu przez określoną normę prawną³⁴³.

Gdyby przyjąć, że usunięcie aktu prawnego z systemu prawa poprzez jego uchylenie oznacza wykluczenie dalszego wydawania decyzji stosowania prawa w oparciu o uchylony przepis, wówczas przepisy, które zastąpiły regulację uchyloną, musiałyby być stosowane do oceny wszelkich faktów prawnych, w tym również tych, które zaszły pod rządami regulacji dotychczasowych. Stąd słusznie zauważa się, że sama derogacja przepisu nie wywiera *per se* takiego skutku, że przepis nie może być od tej chwili dalej stosowany, oczywiście w zakresie konsekwencji faktów, które zaszły w przeszłości³⁴⁴.

Przyjęcie wąskiego rozumienia pojęcia „stosowanie prawa” oznacza konieczność konsekwentnego odróżnienia tego pojęcia od wyrażen wskazujących na przepisy, które jedynie dotyczą danego przypadku, gdzie mówi się o „stosowniu (zastosowaniu) danego przepisu do określonego zdarzenia” czy też o „prawie, które stosuje się w danej sytuacji”³⁴⁵

Nieco inne problemy wiążą się ze sprecyzowaniem granic czasowych obowiązywania aktu prawnego (prawa)³⁴⁶.

W. Wróbel łączy początek obowiązywania aktu prawnego z jego wejściem w życie, w znaczeniu momentu, od którego zaczynają obowiązywać normy prawne, a tekst prawny może stanowić materiał interpretacyjny dla ich rekonstrukcji³⁴⁷. W tym ostatnim ujęciu można doszukać się elementów wspólnych z kwalifikacją obowiązujących przepisów jako zbioru wypowiedzi prawnych, które należy uwzględniać w toku wykładni prawa³⁴⁸.

Ścisłe określoną perspektywę rozumienia omawianych pojęć prezentują S. Wronkowska i M. Zieliński, rozróżniając pojęcia „obowiązywania aktu normatywnego” oraz

³⁴² Por. np. T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 29.

³⁴³ Zob. np. Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa – Poznań 1973, s. 117.

³⁴⁴ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 30.

³⁴⁵ Wąskie rozumienie „stosowania prawa” proponuje przyjąć np. M. Kłoda (*Prawo międzyczasowe prywatne*, Warszawa 2007, s. 60).

³⁴⁶ W sprawie różnych ujęć obowiązywania prawa, por. np. J. Stelmach, *Obowiązywanie...*, op. cit., s. 317 i nast.

³⁴⁷ Zob. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 39. Inaczej TK w postanowieniu z dnia 25 stycznia 2005 r., K 37/05, OTK ZU 2005, nr 9A, poz.106.

³⁴⁸ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 23.

„wejścia w życie aktu normatywnego”. Ten pierwszy termin przywołani autorzy łączą z ogłoszeniem aktu normatywnego, przyjmując jednocześnie, że wejście w życie ustawy oznacza, że od wskazanego dnia wszyscy, których to może dotyczyć mają obowiązek realizować normy postępowania sformułowane w tym akcie³⁴⁹.

Rozróżnienie pojęć „obowiązywania prawa” i „stosowania prawa” interesująco ujmuje T. Pietrzykowski. Jego zdaniem kluczowym momentem dla funkcjonowania aktu normatywnego w systemie prawa jest czas jego ogłoszenia we właściwym dzienniku urzędowym³⁵⁰. Oznacza to, że „akt (...) z tą chwilą zostaje włączony i staje się elementem systemu prawa (uporządkowanego zbioru wszystkich aktów prawnych)”³⁵¹. Tak rozumiany akt prawny – w ocenie T. Pietrzykowskiego – pozostaje elementem systemu prawnego do czasu jego usunięcia (derogacji)³⁵².

Również prosta analiza języka prawnego i prawniczego sugeruje, że okres obowiązywania prawa w czasie obejmuje część wspólną zakresów czasu związanych z przynależnością przepisu do systemu prawa oraz obowiązkiem jego stosowania.

Teoretycznoprawną relację pojęć „obowiązywania prawa” i „stosowania prawa” starał się wyrazić precyzyjniej L. Leszczyński. Jego zdaniem można mówić o obowiązywaniu „w czasie procesu podejmowania decyzji albo bezpośrednio, albo na podstawie przepisów przejściowych (...)”³⁵³. Dostrzegając trafność tego ujęcia należałoby je rozbudować o reguły międzyczasowe, wynikające z uznanych w danej kulturze ocen walidacyjnych³⁵⁴. Nie zmienia to faktu, że przywołana propozycja potwierdza konieczność rozszerzenia w praktyce języka prawniczego samego pojęcia „obowiązywania” o dodatkowy element zakresu czasu czy też zakresu zastosowania.

Szczególnie godną uwagi próbą poszanowania praktyki używania wyrażenia „przepis obowiązujący”, przy jednoczesnym zaakcentowaniu jej powierzchowności, jest odróżnienie

³⁴⁹ Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 29 i 74.

³⁵⁰ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 22.

³⁵¹ Ibidem. Zdaniem W. Wróbla, jak się wydaje, akt staje się częścią systemu prawnego dopiero z momentem wejścia w życie (*Zmiana...*, op. cit., s. 40).

³⁵² Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 25.

³⁵³ Por. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 63.

³⁵⁴ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 45. Por. A. Aarnio, *O obowiązywaniu, skuteczności i akceptowalności norm prawnych*, Acta Univesritatis Lodziensis 1987, Folia Iuridica 32, s. 9.

tego terminu od zagadnienia obowiązywania normy prawnej³⁵⁵. W pierwszym przypadku chodzi o pojęcie o dużej doniosłości praktycznej, odnoszone do wytworów aktu tworzącego prawo, pozwalające w sposób funkcjonalny przypisać określonym zwrotom językowym doniosłość prawną. W drugim przypadku na czoło wysuwa się wiążący charakter normy, która wyznacza komuś powinność określonego zachowania się.

Warto odnotować, że kłopoty z ustaleniem precyzyjnego języka opisującego zjawiska międzyczasowe prowadzą do używania w języku prawniczym wyrażen nieobarczonych ciężarem konotacji związanych ze sporem wokół pojęcia „obowiązywania”. Wyrazem tego są pojawiające się wypowiedzi o „aktualnym przepisie”³⁵⁶. Podobnie uniwersalną konwencją językową, choć opisującą analizowaną relację niejako performatywnie (przy tym z perspektywy samego zjawiska kulturowego) jest mówienie o działaniu prawa w czasie³⁵⁷. W tym znaczeniu prawo działające to prawo, które winno być w danej sytuacji respektowane, czy też wykonywane. Ta ostatnia kategoria, jako rodzaj pojęcia zbiorczego akcentującego doniosłość społeczną prawa w danej sytuacji, obejmuje zarówno realizowanie, przestrzeganie, jak i stosowanie normy prawnej³⁵⁸.

1.2. PRAWO INTERTEMPORALNE

Konieczność zdefiniowania czasowych konsekwencji zmiany stanu normatywnego od dawna znajdowała się w polu zainteresowania nauki prawa. W jej ramach szczególnym przedmiotem badań stał się obszar normatywny zwany prawem intertemporalnym.

Prawem intertemporalnym – *sensu stricto* – jest zbiór reguł, których celem jest określenie zakresu zastosowania norm prawnych w stosunku do sytuacji prawnych powstałych pod rządami prawa dawnego, ale tylko i wyłącznie od momentu wejścia w życie

³⁵⁵ Por. S. Wronkowska, *O źródłach ...*, op. cit., s. 119 – 121. Oderwanie się od terminologii nawiązującej do „przepisów” wydaje się na płaszczyźnie międzyczasowej co najmniej daleko niepraktyczne.

³⁵⁶ O zbiorze „aktualnych przepisów prawnych” wspomina np. S. Wronkowska (*Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2003, s. 77) oraz (*Niektóre problemy eliminowania norm z systemu prawnego*, [w:] *Tworzenie prawa – zbiór studiów*, Warszawa 1987, s. 71).

³⁵⁷ Przejawem tego ujęcia są chociażby takie określenia, jak: „działanie prawa wstecz”, „dalsze działanie ustawy dawnej”, „bezpośrednie działanie ustawy nowej”. Szeroko terminem „działanie ustawy” posługuje się np. M. Kłoda (*Prawo...*, op. cit., s. 68 i nast.), J. Kurcysz (*Przepisy międzyczasowe do kodeksu cywilnego oraz kodeksu rodzinnego i opiekuńczego*, Katowice 1966, s. 9), S. L. Kaleda (*Przejęcie...*, op. cit., s. 116 i nast.).

³⁵⁸ W sprawie pojęcia wykonywania prawa, por. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, op. cit., s. 16.

prawa nowego³⁵⁹. W tym rozumieniu prawo intertemporalne jest traktowane jako zespół pewnych wypowiedzi wysławiających elementy norm, czy też wyrażen kształujących ich treść.

Ze względu na konieczność objęcia zakresem analizy szerszej grupy problemów związanych z działaniem prawa w czasie, w dalszej części niniejszego opracowania pojęcia: problematyki, regulacji oraz rozstrzygnięć intertemporalnych (międzyczasowych, tranzytoryjnych, przechodnich) będą używane w szerszym rozumieniu, uwzględniającym również obszary objęte regulacjami *stricte* retroaktywnymi.

1.3. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ

1.3.1. WSPÓŁCZESNE PODEJŚCIE PIŚMIENNICTWA DO DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ

W ocenie J. Mikołajewicza z retroaktywnością mamy do czynienia, gdy normy prawne, których zakres zastosowania, odnosząc się do okoliczności sprzed wejścia w życie, powiązany jest z innym zakresem normowania niż zakres normowania normy, która przy podobnym zakresie zastosowania obowiązywała w momencie znalezienia przez określoną normę zastosowania³⁶⁰.

W perspektywie proponowanej przez W. Wróbla retroaktywność to powiązanie jakiegoś elementu zakresu zastosowania nowej normy z przeszłością³⁶¹. W konsekwencji – dla W. Wróbla – retroaktywność jest pojęciem stopniowalnym. Nie jest tu istotne znaczenie konkretnej regulacji dla jej adresatów (w sensie poprawy lub pogorszenia ich sytuacji prawnej), ani też fakt, czy zawiera ona jakąś nowość normatywną³⁶².

Nieco inne podejście do omawianego zagadnienia cechuje stanowisko, zgodnie z którym retroaktywność (właściwą) należy odnosić jedynie „do oceny w świetle nowego prawa sytuacji już <ukształtowanych>, <zaszłych> i zdarzeń zrealizowanych przed datą

³⁵⁹ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 60 i nast. Zdaniem tego autora przedmiotem tego, co można określić mianem „prawo intertemporalne” jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, która norma czy zespół norm prawnych wyznacza sytuację prawną z elementem dawnym.

³⁶⁰ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 67.

³⁶¹ Zob. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 333.

³⁶² *Ibidem*, s. 336.

wejścia w życie prawa”³⁶³. W tym ujęciu konsekwencją natychmiastowego działania nowego prawa jest tzw. przechwycenie w toku sytuacji trwających (od momentu wejścia w życie nowego prawa) i poddanie ich nowemu reżimowi prawnemu.

Rozwinięciem tego poglądu, z jednoczesnym wyeksponowaniem czasu powstania poszczególnych skutków prawnych, jest przyjęcie, że „ustawa nowa ma działanie wsteczne (...), jeżeli należy oceniać według niej zaszłe przed jej wejściem w życie skutki zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed jej wejściem w życie”³⁶⁴.

Obszerną analizę pojęcia retroaktywności przeprowadził T. Pietrzykowski. Dla tego autora retroakcja polega na wiązaniu skutków prawnych z faktami prawnymi, które nastąpiły przed wejściem w życie przepisu³⁶⁵. Przez tak przywołany „fakt prawny” należy rozumieć połączenie okoliczności oraz cech podmiotów prawa, które dopiero łącznie, tzn. wówczas, gdy wszystkie przewidziane tam elementy zajdą kumulatywnie, rodzi skutki prawne. W tym kontekście T. Pietrzykowski wskazuje, że przyczyną sprawczą powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego są zdarzenia (fakty), a „stany” mogą jedynie pośrednio wpływać na powstanie i ocenę skutków prawnych, same jednak ich nie wywołują³⁶⁶. Analizowane przez T. Pietrzykowskiego pojęcie retroaktywności obejmuje zarówno retroaktywność „stanu faktycznego”, jak i „skutku prawnego”. Pierwsza – zdaniem T. Pietrzykowskiego – ma miejsce, gdy przepis prawa nakazuje wiązać, ale dopiero *pro futuro*, skutki prawne z faktami zaszłymi w przeszłości. Retroaktywność skutku prawnego to z kolei sytuacja, gdy określone w retroaktywnych przepisach skutki prawne nie tylko mają być związane z faktami, które wystąpiły w przeszłości, lecz także same te skutki mają być traktowane w ten sposób, jak gdyby nastąpiły już od chwili zajścia owego faktu prawnego.

1.3.2. ZARYS PROBLEMATYKI ZAKAZU DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ

Osobną kwestią, która w sposób oczywisty łączy się z zagadnieniem retroaktywności, jest zakaz działania prawa wstecz. Sama definicja, zgodnie z którą retroaktywnością jest to, co stanowi nieusprawiedliwione konstytucyjnie naruszenie zakazu retroaktywności, „grzeszy”

³⁶³ Por. np. E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2004 r., FSK 571/2004*, OSP 2005, nr 3, s. 292 i nast.

³⁶⁴ Por. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 83.

³⁶⁵ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 73. Jak się wydaje, podobnie co do zasady np. L. Morawski (*Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 142).

³⁶⁶ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 73. Na marginesie warto wspomnieć o propozycji wyróżnienia zdarzeń oraz stanów, jako elementów składowych faktu prawnego, por. S. Grzybowski, *System...*, op. cit., s. 190.

błędem definicyjnym *ignotum per ignotum*³⁶⁷. Trudno nie dostrzec, że – w zależności od przyjętej teorii retroaktywności – zakaz retroakcji może dotyczyć większej lub mniejszej liczby przypadków zdefiniowanych uprzednio jako działanie prawa wstecz.

Obserwując rozwój teorii dotyczących retroakcji, łatwo zauważyć ewolucję w kierunku określenia możliwie obiektywnych i powszechnie uznanych kryteriów identyfikujących zakaz wstecznego działania prawa. Choć konstytucyjne korzenie zasady niedziałania prawa wstecz można ustalić dzięki orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego, szczegółowy zakres obowiązywania tej zasady w poszczególnych gałęziach prawa nie jest jednakowy.

W teorii prawa mechanizm wzajemnych zależności wartości konstytucyjnych w procesie współkształtowania granic zakazu działania prawa wstecz próbuje się objaśnić poprzez kwalifikację tego zakazu jako normy o charakterze *prima facie*³⁶⁸. W tym znaczeniu norma ta może zostać w pewnych okolicznościach „uchylona” przez przemawiające za rozstrzygnięciem retroaktywnym zasady, czy nawet wartości pozaprawne.

1.3.3. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ I JEGO ZAKAZ W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Problematyka retroaktywności stała się przedmiotem szczególnego zainteresowania orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego w okresie przemian społeczno-gospodarczych końca lat osiemdziesiątych i początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia.

Spośród wypowiedzi Trybunału z lat osiemdziesiątych, warto odnotować orzeczenie z dnia 28 maja 1986 r.³⁶⁹. W uzasadnieniu tego orzeczenia skonstatowano, że zasada niedziałania prawa wstecz „polega na tym, że nie należy stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń (rozumianych ... *largo*), które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych normami tymi przewidzianych. (...) Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń,

³⁶⁷ Zob. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 336.

³⁶⁸ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 303. O pojęciu norm *prima facie* – por. A. Peczenik, *Non-Positivist conception of Law*, [w:] *Teoria prawa. Filozofia prawa, współczesne prawo i prawnoznawstwo*, Toruń 1998, s. 226 i nast. oraz przywołana tam literatura.

³⁶⁹ Por. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U. 1/86, OTK 1986, poz. 2.

które wystąpiły po jej wejściu w życie”. Trybunał zaznaczył dodatkowo, że nie stanowi przypadku retroaktywności sytuacja, gdy „jakieś zdarzenie prawne miało miejsce w przeszłości w czasie obowiązywania danych norm prawnych, lecz skutki takiego zdarzenia trwają w okresie wejścia w życie norm nowo ustanowionych”. To ostatnie zastrzeżenie stanowi nawiązanie do pojęcia tzw. sytuacji w toku.

W późniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznaczyło się kilka sposobów rozumienia zakazu retroaktywności.

W świetle orzeczenia z dnia 30 listopada 1988 r. zasadę niedziałania prawa wstecz należy rozumieć szerzej „także jako zakaz stanowienia intertemporalnych reguł, które mają określić treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie wejścia w życie norm nowo ustanowionych, jeżeli reguły te wywołują ujemne prawne (...) następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych”³⁷⁰. Pełna akceptacja tego poglądu oznaczałaby daleko idące włączenie w kwalifikację działania prawa wstecz oceny z punktu widzenia kryterium poszanowania praw nabytych³⁷¹.

Modyfikację tego stanowiska stanowi rozumienie retroakcji nakreślone w orzeczeniu Trybunału z dnia 31 marca 1998 r.³⁷² Zdaniem Trybunału, zasada niedziałania prawa wstecz polega na tym, aby nie stanowić prawa, które nakazywałoby stosowanie nowo ustanowionych norm do sytuacji powstałych przed wejściem tych norm w życie. Zasada ta oznacza, że nowa ustawa nie powinna zmieniać ocen prawnych dokonanych pod rządem dawnego prawa³⁷³. Podobnie w orzeczeniu z dnia 3 października 2001 r. podniesiono, że „norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Przy ustalaniu następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dawnych norm, ale występują także w okresie po wejściu w życie nowej ustawy, należy – zgodnie z zasadą *lex retro non agit* – kwalifikować je według norm poprzednio obowiązujących”³⁷⁴.

³⁷⁰ Por. orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r., K 1/88, OTK 1988, poz. 6. Podobnie w wyroku TK z dnia 8 marca 2005 r., K 27/03, OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 22 oraz w wyroku TK z dnia 11 stycznia 2005 r., SK 60/03, OTK ZU 2005, nr 1A, poz. 2.

³⁷¹ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

³⁷² Por. wyrok TK z dnia 31 marca 1998 r., K 24/97, OTK 1998, poz. 6.

³⁷³ Podobnie SN w uchwale z dnia 5 lipca 2002 r., III CZP 36/02, OSNC 2003, nr 4, poz. 45 oraz wyrok NSA (7) z dnia 25 sierpnia 2003 r., FSA 1/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 1.

³⁷⁴ Zob. wyrok TK z dnia 3 października 2001 r., K 27/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 209.

Z kolei w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 15/91³⁷⁵ Trybunał wyjaśnił, że „ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania ustalony został na czas wcześniejszy, aniżeli ten, w którym ustawa stała się obowiązująca (została nie tylko uchwalona, ale także prawidłowo ogłoszona w organie promulgacyjnym)”. W literaturze słusznie zarzucono temu ostatniemu stanowisku brak należytej precyzji, zwłaszcza w zakresie wyrażenia „początek stosowania ustawy”³⁷⁶.

Rozwinięciem perspektywy zaprezentowanej w orzeczeniu Trybunału w sprawie o sygn. U 1/86, w ślad za orzecznictwem niemieckim, było rozróżnienie retroaktywności i retrospektywności³⁷⁷.

Liczne odwołania w orzecznictwie Trybunału do tego rozróżnienia, jak również próby bliższego określenia zakresu „bezpośredniego działania nowego prawa”, zaowocowały utrwaleniem się rozróżnienia wąskiego i szerokiego podejścia do zjawiska retroaktywności³⁷⁸. W tej konwencji, retroaktywnością w wąskim zakresie należałoby nazwać perspektywę opartą na rozróżnieniu retroaktywności i retrospektywności – w rozumieniu prezentowanym w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego o sygn. U 1/86. Z kolei retroaktywnością *sensu largo*, można by określić stanowisko znacząco utożsamiające działanie prawa wstecz z zakresem ochrony praw nabytych – przyjęte w orzeczeniu Trybunału o sygn. K 1/88³⁷⁹.

Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że zdaniem Trybunału, zakaz retroaktywności dotyczy jedynie regulacji, które „mogą prowadzić do pogorszenia sytuacji dotkniętych nim podmiotów”³⁸⁰.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego niejednokrotnie podkreślano dopuszczalność odstąpienia od zasady nieretroaktywności. W literaturze – w ramach syntezy

³⁷⁵ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

³⁷⁶ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 240.

³⁷⁷ Por. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86, OTK 1986, poz. 2. Por. też przykładowo orzeczenie TK z dnia 5 listopada 1986 r., U. 5/86, OTK 1986, poz. 1, czy też wyrok TK z dnia 18 października 2006 r., P 27/05, OTK ZU 2006, nr 9A, poz. 124.

³⁷⁸ Zob. np. wyrok TK z dnia 2 marca 1993 r., K9/92, OTK 1993, nr I poz. 6.; wyrok TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr I, poz. 10.

³⁷⁹ Nie wyklucza to rzecz jasna istnienia stanowisk pośrednich. W sprawie szerszej analizy orzeczeń TK w omawianym przedmiocie, por. np. E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 351 i nast.

³⁸⁰ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

orzecznictwa – wskazano na dwa główne warunki „przeważenia”: uznanie retroakcji za usprawiedliwioną oraz wynikanie retroaktywności z samej treści ustawy³⁸¹.

1.4. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ A KWESTIE INTERTEMPORALNE

W teorii prawa wskazuje się na brak tożsamości pomiędzy zagadnieniami retroaktywności i problematyką ściśle rozumianego prawa intertemporalnego³⁸². Rozbieżności dotyczą zarówno przedmiotu analizy, jak i elementu oceny z punktu widzenia wartości doniosłych konstytucyjnie.

Sygnalizowane wyżej różnice teoretycznoprawne, nie stoją w sprzeczności ze spostrzeżeniem, że przy próbie rozwiązania problemów związanych ze zmianą stanu prawnego na gruncie określonej dziedziny prawa, pominięcie jednego z wspomnianych zagadnień może odbić się na funkcjonalności przyjmowanych rozwiązań, a nawet prowadzić do wątpliwych argumentacyjnie rozstrzygnięć prawnych. Stąd w literaturze podkreśla się, że wyłączenie kwestii działania prawa wstecz z zagadnień międzyczasowych jest daleko nieoperatywne³⁸³. Proponuje się jednocześnie, by obszarem tych zagadnień zostały objęte wszelkie rozstrzygnięcia określające zasady obowiązywania i stosowania norm prawnych w stosunku do sytuacji ukształtowanych w różnych przedziałach czasowych. Przez tak nakreślone zagadnienia międzyczasowe należałoby zatem rozumieć zbiór reguł adresowanych, zarówno do ustawodawcy, jednostek, jak i organów stosujących prawo, „określających czasowy zakres zastosowania norm prawnych, a także wskazujących sposób rozstrzygnięcia kolizji norm pochodzących z różnych okresów czasu”. Jest to tym samym „szerszy krąg dyrektyw związanych z czasową charakterystyką norm prawnych, obejmujący w szczególności pewne postulaty o charakterze aksjologicznym i reguły interpretacji tekstów prawnych (...)”³⁸⁴.

1.5. POZOSTAŁE ZASADY KONSTYTUCYJNE BEZPOŚREDNIO DOTYCZĄCE PROBLEMATYKI MIĘDZYZASOWEJ

³⁸¹ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 249. Zob. też uchwałę SN (5) – IAPiUS z dnia 18 kwietnia 1990 r., III AZP 4/90, OSNCP 1990, nr 12, poz. 145.

³⁸² Por. np. E. Łętowska, *Reżim prawny stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnych na tle art. 250 Ordynacji podatkowej*, Głosa 2002, nr 3, s. 5.

³⁸³ Zob. S. L. Kaleda, *Przejęcie...*, op. cit., s. 116.

³⁸⁴ Por. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 75. Por. też np. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne – zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 89.

1.5.1. ZASADA OCHRONY PRAW NABYTYCH

Nie ulega wątpliwości, że zasada ochrony praw nabytych znajduje zastosowanie do ochrony praw podmiotowych³⁸⁵. Aby można było mówić o prawie podmiotowym, normy prawa przedmiotowego powinny wskazywać wyraźnie podmiot danego prawa, podmiot zobowiązany do realizacji świadczenia, treść obowiązku oraz okoliczności, w których ten podmiot powinien spełnić ciężący na nim obowiązek³⁸⁶. Dodatkowo konieczna jest ochrona realizacji tych praw środkami przymusu państwowego.

Z pojęciem praw nabytych wiąże się mechanizm ich ochrony, zwany powszechnie zasadą ochrony praw nabytych³⁸⁷.

Treścią zasady ochrony praw nabytych jest zakaz arbitralnego ograniczania oraz pozbawiania obywateli praw podmiotowych i ich ekspektatyw, ukształtowanych przez obowiązujące ustawy³⁸⁸. Formuła ta oznacza, że:

- przedmiotowa zasada obejmuje zarówno prawa podmiotowe prywatne, jak i publiczne, a także ich ekspektatywy; nie ma znaczenia, czy prawo zostało nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy, czy wprost na podstawie ustawy (z chwilą spełnienia określonych w niej przesłanek)³⁸⁹;
- chodzi o prawa, których źródłem jest ustawa zwykła, lecz które funkcjonalnie związane są z prawami podstawowymi gwarantowanymi przez Konstytucję;
- zasada ochrony praw nabytych nie wyklucza dopuszczalności ograniczenia, a nawet pozbawienia obywatela prawa podmiotowego, jeżeli wymaga tego ważny interes społeczny³⁹⁰.

³⁸⁵ Por. np. wyrok TK z dnia 17 grudnia 2003 r., SK 15/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 103.

³⁸⁶ Por. wyrok TK z dnia 17 grudnia 2003 r., SK 15/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 103. W sprawie charakteru nabytych praw podmiotowych por. np. wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 r., K 45/2001, OTK ZU 2002, nr 4A, poz. 46, wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., K 12/2003, OTK ZU 2004, nr 2A, poz. 8.

³⁸⁷ U podstaw ochrony praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej racjonalnego planowania przyszłych działań (wyrok TK z dnia 6 kwietnia 2004 r., SK 56/2003, OTK ZU 2004, nr 4A, poz. 29). Por. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 35/2003, niepubl.

³⁸⁸ Por. M. Wyrzykowski, *Zasada demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, red. W. Sokolewicz, Warszawa 1998, str. 85 i nast. Art. 2 Konstytucji nie wyraża jednak publicznego prawa podmiotowego, z którego płynąłby bezwzględny zakaz pozbawiania obywateli praw podmiotowych o randze ustawowej (postanowienie TK z dnia 10 września 2003 r., Ts. 194/2002, OTK ZU 2004, nr 2B, poz. 113).

³⁸⁹ Zob. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

³⁹⁰ Por. orzeczenie TK z dnia 4 października 1989 r., K 3/88, OTK 1989, poz. 2; por. też wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

W orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego podejmowano próby uszczegóławiania okoliczności, które ustawodawca winien brać pod uwagę przy ograniczaniu przyznanych wcześniej praw podmiotowych. Analiza tego orzecznictwa prowadzi do wniosku, że ocena dopuszczalności ograniczeń praw podmiotowych wymaga rozważenia:

- czy wprowadzone ograniczenia znajdują podstawę w innych normach, zasadach lub wartościach konstytucyjnych ;
- czy nie zachodzi możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych;
- czy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych;
- czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji³⁹¹?

Okolicznością mającą szczególne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego jest utrzymanie należytego poziomu wpływów z danin publicznoprawnych do budżetu państwa. W tym kontekście warto odnotować wypowiedź Trybunału Konstytucyjnego zawartą w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 29 stycznia 1992 r. W ocenie Trybunału nie można wykluczyć, iż drastyczne załamanie się równowagi budżetowej może stanowić podstawę ograniczenia, a nawet przejściowego zniesienia nabytych uprawnień. Ograniczenie to nie powinno jednak prowadzić do niesprawiedliwego rozłożenia dolegliwości z tytułu recesji gospodarczej³⁹².

W kwestii szczególnego rozumienia zasady proporcjonalności w prawie daninowym warto odnotować uzasadnienie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 1/94, gdzie Trybunał zauważył, iż „dla oceny prawnej kwestionowanych przepisów ustawowych nie ma znaczenia okoliczność, jak dużej liczebnie grupy podatników dotknęły skutki ich niekonstytucyjnego trybu wejścia w życie. Jeżeli choćby jeden podatnik został dotknięty ograniczeniem niewadliwie nabytych praw nie oznaczałoby to, że sprzeczność z konstytucyjnymi zasadami postępowania jest mniejsza, niż w wypadku uszczerbku poniesionego przez liczniejszą grupę podatników. Podmiotem praw obywatelskich (...) jest zawsze indywidualny obywatel – podatnik. Stąd wszelkie próby traktowania podatników jako

³⁹¹ Por. wyrok TK z dnia 17 listopada 2003 r., K 32/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 93.

³⁹² Por. orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, OTK 1993, nr 1, poz. 6.

jednorodnej grupy i rozliczania zbiorczo ich strat i zysków nie miałyby podstaw w konstytucyjnej – zindywidualizowanej, a nie kolektywistycznej – koncepcji praw jednostki”³⁹³.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zasada ochrony praw nabytych obejmuje nie tylko prawa podmiotowe, ale również niektóre z ich ekspektatyw. W uzasadnieniach trybunalskich podkreśla się przy tym, że różnica między tymi fenomenami jest umiejscowiona na płaszczyźnie konstrukcyjnej, a nie aksjologicznej³⁹⁴.

W większości orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż zasada ochrony praw nabytych chroni ekspektatywy maksymalnie ukształtowane³⁹⁵.

Najczęściej przymiot ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej przypisuje się oczekiwaniom prawnym, które spełniają wszystkie zasadnicze przesłanki ustawowe nabycia praw pod rządami danej ustawy³⁹⁶. Ocenność tego określenia jest przyczyną wielu kontrowersji³⁹⁷.

Niektóre ujęcia ekspektatyw objętych zasadą ochrony praw nabytych wskazują, iż w zasadzie mowa jest o *sui generis* prawach podmiotowych *in abstracto*³⁹⁸. Chodzi o sytuacje spełnienia wszystkich warunków koniecznych do uznania istnienia roszczenia prawnego, co nie wyklucza konieczności podjęcia aktów stosowania prawa niezbędnych do jego realizacji. Takie rozumienie ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej w zasadzie zaprzecza potrzebie istnienia tej kategorii pojęciowej.

Jeżeli przyjąć, że cechą charakterystyczną maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy jest to, że „na jej straży” stoi możliwość wymuszenia przez oczekującego zachowania prowadzącego do ostatecznego przejścia na niego pełnego prawa, to poza *condicio iuris*, na przeszkodzie realizacji przesłanek nabycia pełnego prawa nie powinna stać inna warunkowa

³⁹³ Zob. orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10. O odmiennych poglądach w literaturze niemieckojęzycznej, por. I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 58.

³⁹⁴ Zob. np. orzeczenie TK z dnia 3 grudnia 1996 r., K 25/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 52.

³⁹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 23 listopada 1998 r., SK 7/98, OTK ZU 1997, nr 7, poz. 114; wyrok TK z dnia 22 czerwca 1999 r., K 5/99, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 100; wyrok TK z dnia 28 października 2003 r., P 3/2003, OTK ZU 2003, nr 8A, poz. 82.

³⁹⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

³⁹⁷ Por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165. Por. też: wyrok TK z dnia 27 listopada 2002 r., K 47/2001, OTK ZU 2002, nr 1A, poz. 6, wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., K 3/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 73.

³⁹⁸ Wydaje się, że tak postrzega to zagadnienie SSN B. Gudowska na gruncie ubezpieczeń społecznych, por. zdanie odrębne B. Gudowskiej do uchwały SN z dnia 27 kwietnia 2000 r. III ZP 2/2000, OSNAPiUS 2000/16, poz. 620. W tym również kontekście wydaje się wypowiadać Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 23 listopada 1998 r., SK 7/98, OTK ZU 1998, nr 7, poz. 114.

okoliczność. Wydaje się, że w tym kierunku wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 3/99, wskazując, że jeżeli oczekiwanie zasadza się na założeniu zaistnienia faktów przyszłych niepewnych, to oczekiwanie to nie ma charakteru ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej³⁹⁹.

1.5.2. ZASADA POSZANOWANIA INTERESÓW W TOKU

Wyrażenie „interesy w toku” wymieniane jest zwykle w uzasadnieniach orzeczeń łącznie z zasadą ochrony praw nabytych⁴⁰⁰. Jednoczesne przywoływanie obu zasad nie pomaga w uchwyceniu istniejących między nimi różnic. Sytuację utrudnia wspólny przedmiot ochrony w postaci bezpieczeństwa prawnego gwarantowanego w ramach zasady ochrony zaufania obywatela do państwa⁴⁰¹.

W orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 27/2000 „interesy w toku” zdefiniowano jako przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe, rozpoczęte na gruncie dotychczasowych przepisów⁴⁰². Ze względu na brak wymogu kontynuacji inwestycji oraz bezpośredniego odniesienia do norm prawnych, ujęcie to odpowiada raczej ekonomicznemu niż prawnemu znaczeniu rzeczzonego terminu⁴⁰³.

Bardziej precyzyjne granice „interesów w toku” zostały określone w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r.⁴⁰⁴. Wskazano tam na konieczność spełnienia trzech warunków:

- ustawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których jednostka może realizować określone przedsięwzięcie według z góry ustalonych reguł;
- dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia.

³⁹⁹ Zob. wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., K 3/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 73; zob. też wyrok TK z dnia 30 marca 2004 r., K 32/2003, OTK ZU 2004, nr 3A, poz. 22.

⁴⁰⁰ Por. np. wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r. P 11/98 OTK ZU 2000/1 poz. 3; wyrok TK z dnia 28 stycznia 2003 r., SK 37/2001, OTK ZU 2003, nr 1A, poz. 3; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/2003 POP 2003, nr 5, poz. 144.

⁴⁰¹ Zob. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/2000, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29. Por. też L. Garlicki, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w 1998 r.*, PS 1999, nr 6, s. 123.

⁴⁰² Zob. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK ZU, 2001, nr 2, poz. 29.

⁴⁰³ Por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/2003, POP 2003, nr 5, poz. 144.

⁴⁰⁴ Zob. wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/2001, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81. Zob. też: wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/2000, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29 oraz wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5 – 6, poz. 64.

1.5.3. ZAKAZ ZMIAN NIEKTÓRYCH PRZEPISÓW PODATKOWYCH W TRAKCIE ROKU

Wśród zasad odnoszących się do prawa daniowego Trybunał Konstytucyjny wyartykułował zakaz „zamian tzw. podatków rocznych w trakcie roku podatkowego”⁴⁰⁵. Wobec nieujęcia tej dyrektywy w tekście Konstytucji RP, mogą pojawić się wątpliwości co do jej zakresu normatywnego.

Argumenty przeciw istnieniu omawianego zakazu przedstawił między innymi Minister Finansów w sprawie K 1/95. Przypomniął on, że podatek dochodowy od osób fizycznych jest rozliczany w systemie rocznym, zatem jego ostateczna wysokość ustalana jest dopiero po upływie roku. Zdaniem Ministra, opublikowanie ustawy podatkowej w Dzienniku Ustaw z dnia 20 stycznia nie powoduje zmiany wcześniej ustalonego podatku, gdyż *ex lege* ustalenie to następuje dopiero po 31 grudnia danego roku⁴⁰⁶.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, co do zasady, argumentacja Ministra Finansów nie podważa omawianego ograniczenia zmian w zakresie podatków rocznych, gdyż zakaz ten odnosi się do reguł dotyczących podatku, a nie technicznych aspektów ich aplikacji⁴⁰⁷.

Inną propozycją, która pojawiła się przy rozstrzygnięciu spraw przez Trybunał Konstytucyjny, było ograniczenie czasowego zakresu działania normy prawnej, jedynie do części roku podatkowego, mającej miejsce po dniu wejścia tej zmiany w życie⁴⁰⁸. W tym przypadku, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę dwie kwestie. Pierwsza – zdaniem Trybunału – ma charakter formalno-techniczny i opiera się na spostrzeżeniu, że podatek dochodowy od osób fizycznych wymierzany jest od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego. Oznacza to, że rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym, co wywołuje trudności podziału roku podatkowego na okresy, w których obowiązywałyby odmienne reguły opodatkowania. Drugą kwestią są wymogi pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. W świetle tych dwóch aspektów Trybunał odrzucił możliwość ograniczenia stwierdzenia niekonstytucyjności ustawy jedynie do fragmentu roku podatkowego⁴⁰⁹.

⁴⁰⁵ Por. np. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7, zob. też orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995, nr 1, poz. 2.

⁴⁰⁶ Zob. uzasadnienie orzeczenia TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁷ Por. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁸ Zob. np. uzasadnienie orzeczenia TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁹ Por. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

1.5.4. OBOWIĄZEK ZACHOWANIA ODPOWIEDNIEJ *VACATIO LEGIS*

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał konieczność rozdzielania w czasie dnia ogłoszenia aktu normatywnego od dnia jego wejścia w życie⁴¹⁰. Zachowanie okresu *vacatio legis* ma na celu umożliwienie adresatom aktu normatywnego przede wszystkim zapoznanie się z treścią nowych unormowań⁴¹¹.

Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym⁴¹².

W oparciu o dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, nie ulega wątpliwości, że osią problematyki okresu dostosowawczego jest określenie, jaka *vacatio legis* ma charakter „odpowiedni” do treści i charakteru wprowadzanych zmian normatywnych⁴¹³. Przy ocenie długości spoczywania ustawy warto pamiętać, że do spełnienia wymagania ustanowionego w art. 88 ust. 1 Konstytucji RP konieczne jest nie tylko wydanie danego numeru Dziennika Ustaw, ale także jego udostępnienie, a więc przynajmniej skierowanie go do rozpowszechniania⁴¹⁴.

⁴¹⁰ Zob. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165; zob. też wyrok SN – IAPiUS z dnia 13 marca 1997 r., I PKN 55/97, OSNAPiUS 1997, nr 13, poz. 235.

⁴¹¹ Por. orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30; polskie terminy „spoczywanie ustawy” i „okres dostosowawczy” nie przyjęły się w praktyce.

W sprawie podstaw prawnych omawianej zasady konstytucyjnej zob. np. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5 – 6, poz. 64 lub orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, OTK 1993, nr 1, poz. 6.

⁴¹² (Dz. U. 2000 r. Nr 62, poz. 718 ze zm.). Por. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 35/2003, niepubl.

⁴¹³ Zob. orzeczenie TK z dnia 11 września 1995 r., P 1/95, OTK 1995, nr 2, poz. 26; zob. też: orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10, orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36, orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30.

⁴¹⁴ Por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165; por. też wyrok TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca może zrezygnować z zastosowania *vacatio legis*, jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki⁴¹⁵. Wykazanie istnienia tego interesu winno znaleźć miejsce w uzasadnieniu projektów aktów prawnych⁴¹⁶.

2. SPECYFIKA PODATKOWA W OBSZARZE ZAGADNIEŃ MIĘDZYCZASOWYCH

2.1. WPROWADZENIE

Problematyka międzyczasowa, obok elementów wspólnych dla całego systemu prawa, jest przedmiotem analizy w przestrzeni poszczególnych dogmatyk⁴¹⁷. Nie deprecjonuje to wartości badań prowadzonych w teorii prawa, choć spójność analizy teoretycznoprawnej nie zawsze przekłada się na jej dogmatycznoprawną użyteczność. Kompilacja obu przywołanych aspektów pozwala na wypracowanie funkcjonalnych formuł możliwych do zaakceptowania zarówno z punktu widzenia teorii prawa, jak i wewnętrznego kontekstu danej gałęzi prawa.

2.2. OKRES ROZLICZENIOWY JAKO ELEMENT SPECYFIKI PODATKOWEJ

W piśmiennictwie przedmiotu wskazuje się na dużą użyteczność argumentacji nawiązującej do struktury normatywnej podatku i założeń, w oparciu o które struktura ta jest kształtowana⁴¹⁸. Dotyczy to zarówno procesu kształtowania się zobowiązania podatkowego, jak i periodyzacji rozliczeń podatkowych.

Rozciągłość w czasie zdarzeń relewantnych podatkowo łączy się z ryzykiem modyfikacji regulacji prawnych przed ostatecznym rozliczeniem należności podatkowej. Zmiana prawa podatkowego w trakcie formowania się finalnego kształtu stosunku podatkowego może postawić pod znakiem zapytania sens wcześniejszej aktywności podatnika.

⁴¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 17 listopada 2003 r., K 32/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 93. Zob. wyrok TK z dnia 3 listopada 1999 r., K 13/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 155.

⁴¹⁶ Por. zdanie odrębne sędziego TK L. Garlickiego do punktu 2 sentencji wyroku TK z dnia 3 listopada 1999 r., K 13/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 155.

⁴¹⁷ Zob. np. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 15 – 17; J. Gwiazdomorski, *Międzyczasowe...*, op. cit., s. 614.

⁴¹⁸ Por. B. Brzeziński, *Argumentum...*, op. cit., s. 129.

Co do podatku dochodowego, wiele wątpliwości związanych z naruszeniem w trakcie roku podatkowego zaufania podatnika do prawa rozwiązuje przyjęte w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ograniczenie zmian w trakcie trwania roku podatkowego regulacji dotyczących podatków dochodowych.

W przypadku podatku od towarów i usług, na przeszkodzie dokonywaniu w trakcie okresu rozliczeniowego zmian wysokości należności podatkowej lub terminu jej uiszczenia mógłby w pierwszym rzędzie stanąć mechanizm związany z odliczaniem kwot podatku naliczonego. Poza tym „(...) miesięczny okres przyjęty dla rozliczenia podatkowego w podatku od towarów i usług każe – przy analizie postanowień ustawy – przyjmować jako zasadę interpretacyjną to, że w tym podatku nie mamy do czynienia z jakimś niekończącym się strumieniem zdarzeń gospodarczych i odpowiadających im skutków podatkowych, ale, w istocie rzeczy, z kumulacją unormowań i wynikających z nich stosunków podatkowopravných, wokół rozliczenia miesięcznego”. Temporalny skutek unormowań ustawy o podatku od towarów i usług „trzeba więc postrzegać w kontekście przyjętego okresu rozliczeniowego”⁴¹⁹.

W przypadku pozostałych podatków rozliczanych w okresach rozliczeniowych wątpliwości koncentrują się zwłaszcza wokół znaczenia deklaracji podatkowych, terminów płatności oraz okresowego charakteru poszczególnych elementów konstrukcji podatku⁴²⁰.

Z kolei w sytuacji zmiany prawa podatkowego w okresie pomiędzy zakończeniem okresu rozliczeniowego a upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej powstaje

⁴¹⁹ Ibidem, s. 131.

⁴²⁰ W zakresie podatków lokalnych, kwestia ta zostanie poruszona przy analizie zakazu zmian niektórych przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego.

Jeżeli chodzi o podatek akcyzowy, znajduje do niego zastosowanie znacząca część uwag dotyczących podatku od towarów i usług, za wyjątkiem kwestii związanych z mechanizmem odliczania podatku naliczonego.

Z kolei, podatek od gier rozliczany w okresach miesięcznych, w swej konstrukcji temporalnej okresu rozliczeniowego wydaje się przypominać podatek dochodowy, por. art. 42a ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych. W takim ujęciu przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier rozliczanym w okresach miesięcznych byłoby nie tyle dokonanie określonej czynności, np. w postaci przeprowadzenia danej gry losowej, co ujęty całościowo proces dokonywania tych czynności w ramach wykonywanej działalności. Argumentem za przyjęciem takiej charakterystyki podatku od gier może być przepis umiejscawiający obowiązek podatkowy w ramach tego podatku w chwili rozpoczęcia wykonywania działalności w zakresie gier i zakładów (art. 40 ust. 2 ustawy o grach i zakładach wzajemnych), interpretowany w powiązaniu z ogólną dyspozycją o objęciu tym podatkiem podmiotów prowadzących tego typu działalność (art. 40 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych).

Na marginesie warto nadmienić dodatkowo o istnieniu szczególnej grupy okresów rozliczeniowych, związanych z rozliczaniem podatków przez płatników. Przykładem mogą być: podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od spadków i darowizn, por. art. 10 ust. 3a pkt. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz art. 18 ust. 2 pkt. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

dotkające pytanie o respektowanie zasady równości w sytuacji, gdy część podatników złożyła już swoje deklaracje.

2.3. RELEVANTNE TEMPORALNIE ASPEKTY SPECYFIKI PODATKOWEJ W UJĘCIU PORÓWNAWCZYM

Przez długi czas prawo cywilne uważane było za prawo uniwersalne. Ta perspektywa zmieniła się wraz z procesem wyodrębniania poszczególnych działów prawa. Na tym tle pojawiła się konieczność respektowania względnej autonomii prawa podatkowego⁴²¹.

Z prawem administracyjnym prawo podatkowe łączy istotne podobieństwo na płaszczyźnie ustrojowej. Organizacja i zasady działania organów administracji podatkowej są wzorowane na rozwiązaniach spotykanych w innych działach administracji publicznej. Nie mniej ważny jest fakt, że formalne prawo podatkowe, regulujące ustalanie, wymiar i pobór należności podatkowych, należy do rodziny procedur administracyjnych⁴²².

Z kolei podobieństwa prawa podatkowego z prawem cywilnym można dostrzec przy analizie unormowań dotyczących realizacji obowiązków wynikających ze stosunku prawnego.

Nie jest to jednak prosta akceptacja instytucji cywilnoprawnych. Stąd w literaturze podatkowej krytycznie oceniono próby traktowania zobowiązania podatkowego jako konstrukcji stosunku zobowiązaniowego, w którym występuje dłużnik podatkowy i wierzyciel podatkowy, a ich uprawnienia i obowiązki stanowią wobec siebie korelat, który nie musi być wyrażony w przepisie prawa⁴²³.

W prawie podatkowym, podobnie jak w prawie karnym, rozdzielenie sfery normatywnej ingerencji od obszaru pozaprawnej swobody ma fundamentalne znaczenie. W przypadku prawa prywatnego regulacja prawa pozytywnego ma jedynie charakter ramowy. W praktyce stosowania prawa cywilnego niezbędne jest bowiem swoiste „dopełnienie” podstawy prawnej przez stosujących prawo⁴²⁴. W przeciwieństwie do tego, zakres autonomii podatnika

⁴²¹ „Różnice w zakresie specyficznych rozwiązań prawnopodatkowych wynikają z reguły z natury stosunków podatkowopravných. To z kolei stanowi efekt odmiennych celów jakim służy prawo podatkowe w porównaniu z innymi dziedzinami prawa”, por. A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 73.

⁴²² Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op .cit., s. 38.

⁴²³ Zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, op. cit., s. 51.

⁴²⁴ Por. I. C. Kamiński, *Słuszność i prawo. Szkic prawno-porównawczy*, Kraków 2003, s. 52.

jest ściśle określony i ograniczony do sytuacji wprost zdefiniowanych w przepisach podatkowopravných⁴²⁵.

Znaczny stopień nasycenia prawa podatkowego elementami o charakterze materialno-technicznym powodowany jest zarówno związkami z naukami ekonomicznymi, zwłaszcza rachunkowością, jak i koniecznością kontroli rozliczeń podatkowych na tle dynamicznych zjawisk gospodarczych. Dynamika ta nie pozostaje bez wpływu na kolejność realizacji elementów podatkowego stanu faktycznego, co znajduje wyraz w sposobie ich opisu przez ustawodawcę podatkowego⁴²⁶.

Pisząc o specyfice podatkowej, nie sposób zapomnieć o istnieniu tzw. techniki podatkowej⁴²⁷. W jej kontekście pojawia się postulat poszukiwania „typów stosunków prawnych, które będą w swej strukturze składały się z pewnych składników właściwych zarówno stosunkom władczym, jak i zobowiązaniowym”. Ta kategoria stanowi podstawę do analizy zobowiązaniowego stosunku prawnego, przy czym kryteriami jego wyodrębnienia są przedmiot i metoda regulacji⁴²⁸.

Wśród cech szczególnych zobowiązania podatkowego w piśmiennictwie podaje się występowanie w prawie podatkowym ściśle powiązanych dwóch kategorii uprawnień, tj. uprawnienia procesowego i materialnoprawnego, przy czym uprawnienie procesowe wyprzedza uprawnienie materialnoprawne, lub też je warunkuje. W tym kontekście pisze się o mieszanym charakterze uprawnienia, tj. procesowym o skutkach materialnoprawnych⁴²⁹.

W ramach elementów objętych standardami „przyzwoitej legislacji” wymienia się, obok zakazu retroakcji i ograniczenia skutków retrospekcji, technikę poprawnego konstruowania tekstów ustaw podatkowych. „Na strategię legislacyjną wpływają bowiem różne czynniki, takie chociażby, jak tradycja i wynikający z tej tradycji sposób pisania tekstów ustaw, ale i sposób interpretacji przepisów prawa podatkowego przez sądy”⁴³⁰.

⁴²⁵ „Istota uprawnienia (...) może się sprowadzać do wyboru jednego ze składników decydujących o ostatecznym kształcie tego węzła prawnego”, por. P. Borszowski, *Elementy stosunku zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 248.

⁴²⁶ Por. P. Borszowski, *Elementy...*, op. cit., s. 226.

⁴²⁷ Ibidem, s. 32. Por. też R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op. cit. s. 46, 50 – 51.

⁴²⁸ Por. P. Borszowski, *Elementy...*, op. cit., s. 39.

⁴²⁹ Ibidem, s. 246, 248.

⁴³⁰ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe pomiędzy Scyllą kazuistyki a Charybdą ogólności przepisów*, [w:] *Doctrina multiplex veritas una, Księga Jubileuszowa ofiarowana Profesorowi Mariuszowi Kulickiemu*, Toruń 2004, s. 554.

Mimo że w kwestiach ogólnych, przy interpretacji przepisów podatkowych, zastosowanie znajdują te same dyrektywy co w innych dziedzinach prawa, to obok nich istnieje pewna charakterystyka interpretacji przepisów podatkowych, wyrażająca się w określonym nastawieniu i oczekiwaniach wobec rezultatów interpretacji⁴³¹. Po pierwsze chodzi o położenie akcentu na ochronę praw jednostki w ramach relacji prawnej państwo – podatnik, po drugie o odwoływanie się do zasobów argumentów nawiązujących do schematu konstrukcji prawnej podatku oraz ideowego stosunku podatkowoprawnego. W tym ostatnim kontekście znaczenie konkretnych przepisów ustawy podatkowej może być w określonej mierze zdeterminowane tym, z jakim elementem konstrukcji podatku powiązał go ustawodawca. „Poszukując treści norm prawa podatkowego, można niekiedy wnioskować o ich kształcie z tego, jakiej fazy stosunku podatkowoprawnego dotyczą”⁴³².

Zakres uwzględniania przepisów, jak i innych źródeł, przy rekonstrukcji podstawy decyzji, zależy od związków treściowych z elementami innej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego. O tym, jak należy poszukiwać jednostkowej normy współdecyduje technika legislacyjna oraz struktura przepisów danej gałęzi prawa⁴³³.

Przy wykładni przepisów prawa nie sposób pominąć współzależności zachodzących w ramach poszczególnych instytucji, wiążących podobnie jak zasady budowy aktu normatywnego. W przypadku tych ostatnich nie ulega wątpliwości, że one „nie tylko dopuszczają, ale także wymagają brania pod uwagę w procesach stosowania prawa części ogólnej aktu normatywnego, którego przepisy szczegółowe regulują kwalifikowany stan faktyczny”⁴³⁴. Zatem prawodawca winien mieć świadomość, że stanowiąc szczegółowe prawo podatkowe „nie tworzy nowego prawa w <puście prawnej>”⁴³⁵.

Dla wykładni prawa podatkowego nie bez znaczenia jest również wyodrębnienie w doktrynie trzech grup norm prawa podatkowego: norm celu fiskalnego, celu społecznego oraz norm upraszczających⁴³⁶. Ma to szczególne znaczenie przy interpretacji ulg i zwolnień podatkowych, gdzie należy brać pod uwagę ich zróżnicowany charakter⁴³⁷.

⁴³¹ Por. B. Brzeziński, *Wstęp...*, op. cit., s. 145.

⁴³² Ibidem, s. 146 – 147.

⁴³³ Por. E. Łętowska, *Zbieg ...*, op. cit., s. 27 – 28.

⁴³⁴ Ibidem, s. 169.

⁴³⁵ Por. A. Stelmachowski, *Problemy legislacji*, [w:] *Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Sołtysińskiemu*, red. A. Nowicka, Poznań 2005, s. 110.

⁴³⁶ Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op. cit., s. 113. Por. też E. Tegler, *Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne)*, *Roczniki Nauk Prawnych*, t. VIII z 1998 r., s. 150.

⁴³⁷ Zob. B. Brzeziński, *Argumentum ...*, op. cit., s. 86 – 88

W prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym, szczególnie istotna jest precyzja w określeniu stanu faktycznego. Sprzyja jej dominacja elementów statycznych wykładni oraz eliminacja zbędnych wyrażeń ocennych tak, aby pojęcia podatkowe były dostatecznie zobiektywizowane⁴³⁸.

Nie można zapominać, że część dyrektyw, uwzględnianych w praktyce stosowania prawa, nie jest wprost wyrażona w formie przepisu prawa⁴³⁹. Uznanie takich dyrektyw za wiążące może opierać się na różnych argumentach jurydycznych, np. doniosłości aksjologicznej, czy też tradycji prawniczej⁴⁴⁰.

W tym kontekście w literaturze podatkowoprawnej, jako rodzaj argumentu posiłkowego przywołuje się niekiedy tzw. zasady podatkowe. Obecnie są to postulaty doktryny wobec podatków i systemu podatkowego jako całości. Jedną z tych zasad jest pewność opodatkowania. Oznacza ona oparcie podatków na z góry określonych regułach, przy eliminacji dowolności i uznaniowości, a także nadmiernej zmienności reguł opodatkowania w czasie⁴⁴¹.

W praktyce istotną rolę odgrywają również zasady akcentowane w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, takie jak zasada neutralności podatku od wartości dodanej⁴⁴².

Na szczególną uwagę zasługują relewantne temporalnie zasady przywołane przez B. Brzezińskiego i W. Nykiela⁴⁴³. Chodzi o zasadę stosowania uchylonych już przepisów dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami oraz zasadę stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli te przepisy ulegają zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych.

W literaturze przypomina się, że „podatek może wywierać wpływ na gospodarkę, należy jednak unikać sytuacji, w której powodowałoby to zaburzenia (...), faworyzując

⁴³⁸ Por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 215 – 216.

⁴³⁹ Przykładem na gruncie prawa cywilnego mogą być np. reguły: *super ficies solo cedit*, czy też *numerus clausu* praw rzeczowych, por. E. Skowrońska, [w:] red. K. Pietrzykowski, *KC. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 110, 117 – 118, 294.

⁴⁴⁰ Takie uzasadnienie dla przyjęcia niektórych zasad prawa przy ustalaniu stanu prawnego omawia np. L. Leszczyński (*Zagadnienia...*, op. cit., s. 170).

⁴⁴¹ Por. B. Brzeziński, *Wstęp...*, op. cit., s. 65 – 66.

⁴⁴² Zob. K. Stanik, *Analogia wypełniająca lukę w prawie podatkowym zastosowana w celu zabezpieczenia porządku konstytucyjnego*, *Jurysdykcja Podatkowa* 2007, nr 1, s. 62 i nast.

⁴⁴³ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, PP 2002, nr 3, s. 11.

pewne typy obiegu gospodarczego ze szkodą dla innych”⁴⁴⁴. Stąd oddziaływanie na gospodarkę za pomocą podatków winno być wykorzystywane jedynie w przypadkach, gdy inne mechanizmy zawodzą. Podatki bowiem są instrumentem poboru dochodów, a nie ich kierowania⁴⁴⁵. Zapominanie o tej prawidłowości łatwo skutkuje nadmierną zmiennością i instrumentalizacją prawa podatkowego.

Wśród podstawowych założeń nowoczesnych systemów podatkowych wymienia się następujące zalecenia: a) podatki nie powinny pozbawiać osób dochodu lub majątku w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z istoty prawa wolności, b) zapłata podatku nie może zagrażać egzystencji jednostki, c) obciążenia podatkowe nie powinny naruszać prawa do prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁴⁶.

Sygnalizowane wyżej elementy współtworzą określony paradygmat prawa podatkowego obecny we współczesnej nauce tego prawa. Próba stosowania rozwiązań normatywnych pomijających te uwarunkowania prowadzi do dysharmonii systemu podatkowego i dysfunkcji wprowadzanych instytucji.

2.4. ZNACZENIE RODZAJU DECYZJI WYMIAROWYCH DLA ROZSTRZYGANIA ZAGADNIENÍ MIĘDZYCZASOWYCH

2.4.1. UWAGI OGÓLNE

Z punktu widzenia identyfikacji skutków prawnych związanych ze zdarzeniami podatkowymi możliwe jest przyjęcie, jako materialnoprawnej podstawy wydania tzw. decyzji konstytutywnych, co najmniej trzech stanów prawnych⁴⁴⁷.

Najczęstszą praktyką jest ustalanie skutków prawnych na podstawie przepisów nieuchylonych w dacie wydania decyzji⁴⁴⁸. Zwolennicy takiego rozwiązania powołują się na zasadę legalności oraz powszechną w tym zakresie praktykę administracji przy wydawaniu

⁴⁴⁴ Zob. P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 423.

⁴⁴⁵ Por. A. Krajewska, *Podatki, Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, Warszawa 2004, s. 50 oraz podana tam literatura.

⁴⁴⁶ Zob. A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych w granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, RPEiS 2005, nr 3, s. 32 i powołana tam literatura.

⁴⁴⁷ W sprawie podziału na decyzje wymiarowe deklaratoryjne i decyzje wymiarowe konstytutywne zob. np. A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, op. cit. s. 115.

⁴⁴⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 22 marca 1983 r., I SA 1598/82, ONSA 1983, nr 1, poz. 16; wyrok NSA z dnia 24 maja 1995 r., SA/Ka 982/94, Fiskus 1995, nr 21, s. 14; wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 1995 r., SA/Bk 35/95, Prawo Gospodarcze 1996, nr 1, s. 30, wyrok NSA z dnia 7 lutego 1997 r., SA/Gd 3508/95, niepubl.; wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., I SA/Łd 404/05, niepubl.

decyzji⁴⁴⁹. Przykładem akceptacji tego stanowiska może być wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny z dnia 28 września 1999 r.⁴⁵⁰ Zgodnie z tym orzeczeniem „(...) aby (...) nie popaść w konflikt z zasadą nieretroakcji, należy w przypadku decyzji konstytutywnych (...) stosować przepisy obowiązujące w tej chwili (przepisy nowe)”. Z punktu widzenia zagadnień międzyczasowych decyzja konstytutywna kreuje skutki prawne, natomiast wcześniejsze okoliczności stanowią jedynie przesłanki jej wydania. W przypadku klasycznej procedury administracyjnej wydanie tego rodzaju decyzji traktowane jest jako odrębny fakt prawny, nie zaś jako zmiana skutków prawnych faktu przeszłego⁴⁵¹. W tych okolicznościach – używając języka H. Reichenbacha – moment wydania decyzji, to zarówno „punkt zdarzenia”, jak i „punkt decyzji”⁴⁵².

Innym możliwym wyjściem jest stosowanie reżimu prawnego obowiązującego w momencie składania wniosku przez stronę lub w dacie wszczęcia postępowania z urzędu⁴⁵³. Jest to rozwiązanie pośrednie. Ma ono zabezpieczać przed skutkami beczynności administracji oraz przewlekłości jej postępowania. W przypadku zmiany stanu prawnego, trudno bowiem przekonująco uzasadnić, dlaczego na skutek błędów urzędniczych, strona miałaby zostać pozbawiona korzystnych skutków prawnych przewidzianych w poprzednio obowiązującym stanie prawnym.

W końcu trzecim rozwiązaniem jest stosowanie innego reżimu prawnego niż obowiązujący w momencie wszczęcia postępowania bądź wydania decyzji. Może tu wchodzić w grę reżim prawny z chwili np. zajścia zdarzenia, które stało się „przesłanką” prowadzenia

⁴⁴⁹ Warto zauważyć, że legalność jest rozumiana jako zgodność – zachowania bądź też aktu – z prawem, w przeciwieństwie do praworządności, która przypisywana jest państwu i zależy od spełnienia przez nie określonych wymogów politycznych, por. Z. Tobor, *Legalność a praworządność*, [w:] *Rozważania o państwie i prawie. Księga jubileuszowa ofiarowana Profesorowi Józefowi Nowackiemu*, Katowice 1993, s. 194 – 195, 197, 200. Przy badaniu przymiotu legalności należy wskazać normę prawną, z którą owa zgodność lub niezgodność jest ustalana (J. Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 111). Tak scharakteryzowana zależność nie przesądza, czy będący punktem odniesienia przepis winien być obowiązujący w pełnym zakresie zastosowania, czy też obowiązujący w ograniczonym czasowo zakresie zastosowania. Poza tym idea legalności to koncepcja decyzji związanych przez prawo. Od sposobu jej rozumienia będzie zależała ocena poszczególnych zagadnień prawnych, por. Z. Tobor, *Ideologia legalności*, [w:] *Teoria Prawa, Filozofia Prawa, Współczesne Prawo Prawoznawstwo*, Toruń 1998, s. 344.

⁴⁵⁰ Por. wyrok NSA z dnia 28 września 1999 r., I SA/Wr 926/98, OSP 2000, z. 5, s. 83.

⁴⁵¹ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 98.

⁴⁵² Zob. H. Reichenbach, *Elementy logiki formalnej*, [w:] H. Reichenbach i inni, *Logika i język. Studia z semiotyki logicznej*, Warszawa 1967, s. 39.

⁴⁵³ Por. np. uchwałę NSA z dnia 21 lutego 2000, OPS 6/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 89; por. uchwałę SN (7) z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, POP 1993, nr 1, poz. 18. Zob. też C. Kosikowski, *Ustawa...*, op. cit., s. 141.

postępowania⁴⁵⁴ lub też powstania stosunku materialnoprawnego. Dokonanie konkretnego wyboru winno znaleźć uzasadnienie w całokształcie prawnie relewantnych okoliczności, związanych z wydaniem takiej decyzji, w tym w normatywnej charakterystyce stosunku prawnego.

2.4.2. PODSTAWOWY STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY A STOSUNEK ADMINISTRACYJNOPRAWNY

Właściwe ujęcie relacji kwestii międzyczasowych i rodzajów decyzji podatkowych wymaga bliższego omówienia różnic pomiędzy podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym, a stosunkiem administracyjnoprawnym.

W piśmiennictwie wyróżnia się dwa podstawowe typy stosowania prawa przez organy władzy publicznej: stosowanie prawa typu sądowego oraz kierowniczego⁴⁵⁵.

W pierwszym przypadku, treść decyzji finalnej jest stosunkowo ściśle wyznaczona przez normy prawa materialnego będące podstawą rozstrzygnięcia, a organ stosujący prawo „ustala konsekwencje prawne stwierdzonego stanu faktycznego”. W drugim przypadku, treść decyzji finalnej jest tylko w ogólnym zarysie wyznaczona przez normy prawa materialnego, co oznacza, że „organ stosujący prawo nie ustala prawnych konsekwencji stwierdzonego stanu faktycznego, ale rozstrzyga sprawę w granicach zakreślonych przez normy prawne, kierując się wieloma kryteriami (celowością i ekonomicznością)”⁴⁵⁶.

Podstawowy materialny stosunek podatkowoprawny zawiązuje się w momencie wkroczenia podmiotu w pole obowiązku podatkowego. Efektem tego może być wydanie w

⁴⁵⁴ Do czasu wydania uchwały SN (7) z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, w orzecznictwie NSA przy rozstrzyganiu problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa materialnego po dniu 1 stycznia 1990 r. przeważał pogląd, że zmiana – zarówno skal podatkowych, jak i kwot wolnych od podatku lub wyłączonych z opodatkowania – po powstaniu obowiązku podatkowego tylko wówczas może być uwzględniona przy ustalaniu zobowiązania w podatku od spadków i darowizn, gdy tak stanowi przepis wprowadzający tę zmianę, por. np. wyrok NSA z dnia 30 lipca 1990 r., III SA 589/90, niepubl. oraz wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1991 r., III SA 206/91, ONSA 1991, nr 2. Zob. też uchwałę SN (5) z dnia 18 kwietnia 1990 r., III AZP 4/90, OSNCP 1990, z. 12, poz. 145.

⁴⁵⁵ Por. S. Wronkowska, *Podstawowe ...*, op. cit., s. 138.

⁴⁵⁶ Ibidem. „Z punktu widzenia metodologii, poznanie sędziowskie przypomina poznanie naukowe przeprowadzane w naukach historycznych. W obu tych typach poznania idzie o stwierdzenie wystąpienia pewnych faktów w przeszłości (...)”. „Ustalanie faktów w typie kierowniczym (...) charakteryzuje się (...) innymi właściwościami” (S. Wronkowska, *Podstawowe ...*, op. cit., s. 138).

Przy decyzjach podejmowanych w wyniku realizacji norm zadaniowych ustalanie stanu faktycznego „nie jest takim samym składnikiem procesu decyzyjnego, jak to ma miejsce w typie sądowym, bowiem sam proces decyzyjny nie wiąże się z kwalifikacją stanu faktycznego i ustalaniem konsekwencji tej kwalifikacji, lecz polega na konfrontacji stanu faktycznego z zadaniami administracji wyznaczonymi przez tę normę zadaniową”, por. L. Leszczyński, *Zagadnienia ...*, op. cit., s. 67 – 68.

przyszłości decyzji wymiarowej. Stąd, z punktu widzenia skutków podatkowopravných, zwykle najistotniejszy dla podatnika jest moment powstania obowiązku podatkowego bądź przynajmniej zaistnienia faktu podatkowego objętego przedmiotem opodatkowania w perspektywie powstania tego obowiązku.

Zobowiązanie podatkowe, będąc normatywną konsekwencją wcześniejszego obowiązku podatkowego, nie wykracza poza ramy wyznaczone wcześniej przez stosunek podatkowopravný pierwszego stopnia. W tym świetle wydanie decyzji wymiarowej, choć istotne z punktu widzenia powstania roszczenia o zapłatę określonej wcześniej wysokości należności, nabiera jedynie charakteru normatywnej konsekwencji powstania obowiązku podatkowego⁴⁵⁷. Stąd słuszne jest spostrzeżenie, że na gruncie podatkowym przeszłe „zdarzenia lub działania, stanowią (...) podstawę tworzenia przyszłych stosunków prawných⁴⁵⁸, a orzekanie w sprawach podatkowych w oparciu o „historyczny” materiał normatywny ma istotne znaczenie dla jednostek⁴⁵⁹. W trakcie postępowania podatkowego, podobnie jak w postępowaniu sądowym, dąży się bowiem do odtworzenia przeszłości⁴⁶⁰.

Zdaniem J. Zimmermana sprawa administracyjna powstaje, gdy „prawo materialne żąda swojej konkretyzacji ze względu na stan faktyczny”. Dla tego autora „sprawa administracyjna nie jest tylko sporem wyrosłym na gruncie już skonkretyzowanego stosunku prawnego, nie jest sprawą ze stosunku prawnego, ale sprawą stosunku prawnego”⁴⁶¹. W tym ujęciu byt sprawy administracyjnej jest zatem uprzedni i w zasadzie samoistny, przy czym „powstanie powinności przestrzegania normy przedmiotowej przez adresata jest uwarunkowane jej uprzednią konkretyzacją w drodze indywidualnego aktu”. Samo ziszczenie się określonego stanu faktycznego aktualizuje tu jedynie powinność zastosowania normy przedmiotowej przez organ administrujący. Tak rozumiana sprawa administracyjna „powstaje z chwilą ziszczenia się przesłanek faktycznych zawartych w hipotezie normy wyższego stopnia, stanowiącej o powinności zastosowania normy przedmiotowej przez rozstrzygnięcie o określonych uprawnieniach lub obowiązkach za pomocą autorytatywnego aktu; z tą chwilą

⁴⁵⁷ Oczywiście poza sytuacjami, gdy zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje lub samoobliczenie jest poprawne. W każdym bądź razie, wydanie tych decyzji nie jest zależne od uznania organów podatkowych.

⁴⁵⁸ Zob. R. Mastalski, *Obowiązek...*, op. cit., s. 214.

⁴⁵⁹ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Ocena obowiązującego prawa podatkowego*, Fiskus 2006, nr 17, s. 33.

⁴⁶⁰ Zob. R. Mastalski, *Niektóre zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego*, Przegląd Prawa i Administracji XXVI, nr 1093, Wrocław 1990, s. 141.

⁴⁶¹ Por. J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 13. Warto zaznaczyć, że nie we wszystkich sytuacjach działania prawa administracyjnego mówi się o powstaniu sprawy administracyjnej, por. M. Szydło, Ł. Błaszczak, *Sprawa antymonopolowa jako przykład sprawy administracyjnej i sprawy gospodarczej*, Przegląd Sądowy 2005, nr 7 – 8, s. 120.

zawiązuje się między właściwym organem, a przyszłym adresatem tegoż aktu stosunek administracyjnoprawny”⁴⁶². Różni się on od stosunku prawa cywilnego tym, że zdarzenie faktyczne w prawie prywatnym aktualizuje od razu nie tylko samą normę przedmiotową (odnoszącą się do obowiązkowych zachowań jednostek o charakterze faktycznym), ale także stanowiącą o jej mocy obowiązującej normę drugiego stopnia (normę dotyczącą czynności konwencjonalnych, przez które określone podmioty mogą znosić lub zmieniać normy pierwotne), gdyż obie skierowane są do tych samych podmiotów⁴⁶³.

W literaturze prawa administracyjnego akcentuje się, że na istotę tak rozumianego stosunku administracyjnoprawnego składają się wyłącznie uprawnienia i obowiązki zmierzające do konkretyzacji prawa⁴⁶⁴.

Tak nakreślona charakterystyka sprawy administracyjnej wykazuje pewną zbieżność z modelem zawiązania i rozwoju podstawowego stosunku podatkowoprawnego w sytuacji wydania tzw. konstytutywnej decyzji wymiarowej. Podobieństwo to nie jest jednak pełne.

Po pierwsze, w odniesieniu do znacznej liczby spraw administracyjnych przepisy szczególne uzależniają wydanie decyzji od złożenia przez stronę stosownego wniosku. Dopiero wówczas powstaje uprawnienie organu do orzekania w sprawie administracyjnej⁴⁶⁵. W takim przypadku cecha uprzedniości sprawy względem postępowania prowadzonego w celu jej rozstrzygnięcia nie będzie aktualna. Ponadto część piśmiennictwa wciąż łączy „chwilę początkową” materialnego stosunku administracyjnoprawnego z wydaniem aktu administracyjnego⁴⁶⁶.

Szczegółowe przepisy prawa administracyjnego wskazują, że sama strona – w ramach istniejącej już sprawy administracyjnej – może znacząco wpływać na jej kształt⁴⁶⁷.

⁴⁶² Zob. T. Kielkowski, (I) *Sprawa administracyjna ...*, Casus 2000, nr 21, s. 25 i 51.

⁴⁶³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 23.

⁴⁶⁴ Por. J. Filipek, *Granice między normami prawa materialnego a normami postępowania w prawie administracyjnym*, [w:] *Administracja publiczna w państwie prawa. Księga jubileuszowa dla profesora Jana Jędrośki*, AUW No 2154, Prawo CCLXVI, Wrocław 1999, s. 100; T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 77.

⁴⁶⁵ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 51. Warto również odnotować spostrzeżenie, iż to „...treść żądania tworzy sprawę administracyjną, która winna być rozstrzygnięta decyzją administracji państwowej”, por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 71.

⁴⁶⁶ Zob. A. Skóra, *Koncepcja wielopodmiotowych stosunków administracyjnoprawnych*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa – Kraków 2007, s. 261 – 262 i powołana tam literatura.

⁴⁶⁷ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia...*, op. cit., s. 52 – 53.

Przy konkretyzacji normy indywidualnej może pojawić się kwestia tzw. postanowień dodatkowych (klauzul ubocznych) decyzji administracyjnej⁴⁶⁸. Jest to związane z daleko idącą różnorodnością sytuacji faktycznych i prawnych, w których powstają sprawy administracyjne.

Określoną wagę posiada również dynamika sprawy administracyjnej w czasie⁴⁶⁹. „Moment pełnego ukształtowania się granic sprawy administracyjnej następuje (...) dopiero przed wydaniem decyzji (...)”⁴⁷⁰. Granice sprawy administracyjnej nie są ustalone w momencie wszczęcia postępowania administracyjnego, ale „kształtują się one nieraz dopiero podczas trwania czynności jurysdykcyjnych”, zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym⁴⁷¹.

W doktrynie prawa administracyjnego przyjmuje się, że jeżeli po wydaniu decyzji ostatecznej zmienia się stan faktyczny, to będzie to „nowa” sprawa administracyjna. W przypadku prawa podatkowego „rozstrzygnięcie zamykające się w ramach danego okresu podatkowego (...) lub okresu rozliczeniowego (...) to zawsze ta sama sprawa podatkowa”⁴⁷².

Ze względu na przyjęty sposób rozliczania podatków, znacznie większą rolę w prawie podatkowym odgrywają czynności materialno-techniczne. Stąd, to właśnie prawo podatkowe podaje się jako przykład dziedziny operującej rozwiązaniami odmiennymi od klasycznych stosunków administracyjnoprawnych⁴⁷³.

W piśmiennictwie administracyjnoprawnym dostrzega się ewolucję rozumienia pojęcia państwa prawnego, polegającą na przesunięciu akcentów od liberalnej do socjalnej koncepcji tego państwa⁴⁷⁴. Tym samym negatywne pojęcie wolności jest zastępowane ujęciem pozytywnym, a działalność administracji winna łączyć skuteczność z

⁴⁶⁸ Por. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym*, PiP 1994, z. 6, s. 23 – 24.

⁴⁶⁹ Organy administracji zmagają się często z regulowaniem stanów mających nastąpić dopiero w przyszłości, a prawo pełni tu funkcję jednego z elementów kształtowania przyszłych stanów, zob. Z. Rybicki, *Zainteresowania badawcze w nauce prawa administracyjnego*, [w:] *Problemy metodologiczne nauki prawa administracyjnego*, Katowice 1976, s. 16.

⁴⁷⁰ Zob. J. Zimmermann, *Problem „beneficium novorum” w postępowaniu administracyjnym*, PiP 1987, z. 5, s. 64.

⁴⁷¹ Por. J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 72 – 73, 128. W tym znaczeniu, zależnie od elementów zewnętrznych, podmiotami w ramach sprawy administracyjnej mogą być różne zmieniające się podmioty, uwikłane w daną sytuację faktyczną, por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 62 – 63.

⁴⁷² Zob. H. Dzwonkowski, *Decyzje aktualizujące wysokość zobowiązania podatkowego*, PP 2002, nr 3, s. 52.

⁴⁷³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 68.

⁴⁷⁴ Zob. Z. Cieślak, *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004, s. 18

elastycznością⁴⁷⁵. Kryterium praworządności w coraz szerszym stopniu opiera się na fuzji „klasycznych” wolności obywatelskich z pozytywnymi celami państwa socjalnego⁴⁷⁶. Tak rozumiany stan rzeczy powoduje, że „prawo administracyjne (...) nie zawsze powinno być sztywne i bezpośrednio czy jednoznacznie regulować stosunki społeczne”⁴⁷⁷.

W obliczu norm uzależniających wydanie aktu administracyjnego od wartości, którym akt winien służyć, znaczenia nabiera docelowy stan faktyczny, tj. przede wszystkim ten, który miał być wynikiem, celem albo określać kierunek działań administracji⁴⁷⁸. W tym znaczeniu w prawie administracyjnym zaciera się niejednokrotnie rozgraniczenie pomiędzy stanem faktycznym, który ma stanowić przesłankę działania administracji, a stanem faktycznym, który ma być jego efektem⁴⁷⁹.

Obowiązki nakładane na obywateli na mocy prawa administracyjnego są bardzo różnorodne. U podstaw tej dywersyfikacji leży istotne zróżnicowanie objętych tym działaniem stosunków prawnych.

W prawie podatkowym, mimo kilku szczegółowych mechanizmów działania podatków, wszystkie one mają na celu pozyskanie odpowiedniego wolumenu dochodów dla budżetów związków publicznoprawnych. Ten cel wymusza unifikację elementów konstrukcji podatków oraz wypracowanego w doktrynie ujęcia podstawowego stosunku podatkowoprawnego.

Szersza analiza systemu prawa przekonuje, że wyróżnienie dwóch skrajnych modeli stosowania prawa przez organy władzy publicznej jest jedynie podstawową typologią.

Upowszechniona charakterystyka deklaratywnego działania orzecznictwa sądowego w sprawach cywilnych nie dotyczy całości judykatury. Przykładem mogą być orzeczenia w sprawach rodzinnych (np. wyroki rozwodowe), czy w postępowaniach nieprocesowych (np. postanowienie o ustanowieniu służebności drogi koniecznej)⁴⁸⁰. Podobnie w sprawach

⁴⁷⁵ Ibidem, s. 25.

⁴⁷⁶ W takim stanie rzeczy ustawa staje się tylko jednym z elementów branych pod uwagę w trakcie wydawania aktów administracyjnych, a coraz większą rolę odgrywa tzw. słaba interpretacja zasady związania administracji prawem, por. Z. Cieślak, *Umowa...*, op. cit., s. 30 i 92.

⁴⁷⁷ Zob. K. Zagulak, *O normach pozaprawnych we współczesnej administracji publicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, nr 37, Seria Prawnicza, Prawo 4, red. J. Ciągwy, Rzeszów 2006, s. 518.

⁴⁷⁸ Por. J. Filipek, *Prawo administracyjne, Instytucje ogólne, część I*, Kraków 1995, s. 41.

⁴⁷⁹ Ibidem, s. 45.

⁴⁸⁰ W tych sytuacjach orzeczenia sądowe są traktowane jako zdarzenia cywilnoprawne, por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 116. Na marginesie warto zwrócić uwagę, że orzeczenia sądowe z zakresu prawa prywatnego o tzw. skutku konstytutywnym zapadają w istotnie odmiennych okolicznościach niż podatkowe decyzje wymiarowe. W tym pierwszym przypadku, określony stosunek prawny

karnych, zmiana społecznej oceny danego typu zachowania zabronionego wydatnie wpływa na ostateczny kształt wydawanych przez sądy wyroków.

Również w obszarze prawa administracyjnego funkcjonują „nietypowe” władcze formy działania administracji (chodzi zarówno o tzw. akty tworzące konkretne sytuacje prawne dla obywateli, jak i tzw. działania bezpośrednio zobowiązujące). Pozostają one poza granicami jurysdykcji administracyjnej, choć w pewnym sensie przesądzają o uprawnieniach i obowiązkach administracyjnych⁴⁸¹. Również decyzje podejmowane w wyniku postępowania wymierzającego *quasi*-sankcje (np. decyzja nakazująca rozbiórkę budowli wykonanej niezgodnie z wymogami formalnymi) charakteryzują się wieloma cechami podobnymi do tzw. sądowego typu stosowania prawa⁴⁸².

W efekcie, nawet w publikacjach z zakresu prawa administracyjnego, stawia się pytanie o teoretycznoprawne uzasadnienie samej koncepcji dychotomicznego podziału decyzji pozytywnych na konstytutywne i deklaratoryjne⁴⁸³. „Na podstawie decyzji deklaratoryjnej nabywa się (...) prawo do korzystania z prawa, którego istnienie ona autorytatywnie potwierdza”⁴⁸⁴. Oba rodzaje decyzji realizują efekt zastosowania normy prawa materialnego w drodze jurysdykcyjnej. Z punktu widzenia istoty jurysdykcji administracyjnej nie ma więc między nimi różnicy. Sprowadza się ona co najwyżej do „czasu od którego można odnotować ich skuteczność prawną”⁴⁸⁵. „Akty deklaratoryjne, choć w zasadzie deklarują tylko powstanie wynikających z przepisów skutków prawnych, stwarzają

jest – najczęściej – dopiero kreowany *in toto* orzeczeniem sądu, gdy w wypadku tzw. konstytutywnych decyzji podatkowych stosunek podatkowoprawny – co do zasady – już istnieje, a po wydaniu decyzji wymiarowej następuje jedynie konkretyzacja jego niektórych elementów.

⁴⁸¹ Por. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 18 – 19.

⁴⁸² Zob. L. Leszczyński, *Zagadnienia ...*, op. cit., s. 67 – 68.

⁴⁸³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 66 – 67.

⁴⁸⁴ Zob. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 142. Zdaniem W. Siedleckiego cywilnoprawne orzeczenia deklaratoryjne odgrywają znaczenie jedynie z punktu widzenia realizacji określonych praw i obowiązków. Jeżeli bowiem stan prawny „w danym wypadku bez wydania orzeczenia nie mógłby być prawnie uznawany, to niewątpliwie należy przyjąć, iż stworzony on zostaje dopiero orzeczeniem sądu (...)”. Ponadto „(...) bez znaczenia dla charakteru orzeczenia sądowego, jako konstytutywnego, jest okoliczność, iż orzeczenie stwarza czy przekształca prawo lub stosunek prawny tylko na przyszłość (...), a nie także na czas przeszły (np. w razie unieważnienia małżeństwa)” (*Orzeczenia...*, s. 303 – 305).

⁴⁸⁵ Zob. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 142. „Jeżeli wszystkie warunki nabycia trwania i ustania prawa zostały wyraźnie określone za pomocą prawa, to decyzje o nabyciu takich praw mają w zasadzie deklaratoryjny charakter. Decyzje te sprowadzają się do oceny zgodności stanu faktycznego z treścią ustawowych przesłanek nabycia prawa”, por. S. Wojtczak, *Glosa...*, op. cit., s. 279.

W tym kontekście nie dziwi pytanie postawione w piśmiennictwie podatkowoprawnym „czy mimo zawodności podziału na decyzje konstytutywne i decyzje deklaratoryjne <można tak znacząco, z uwagi na następstwa prawne tych decyzji, różnicować pozycję prawną podatnika>”, A. Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, *Monitor Podatkowy* 1997, nr 10, s. 291.

jednak pod pewnym względem nową sytuację (...), dopiero bowiem od chwili wydania takiego aktu strona może się skutecznie powołać na swoje prawo”⁴⁸⁶. Zatem „akt prawny o charakterze deklaratoryjnym jest, jak każdy akt prawny, aktem performatywnym kreującym nową rzeczywistość w sferze językowej i pozajęzykowej. W porządku prawnym jest on <nowością normatywną>”⁴⁸⁷.

Na marginesie trzeba nadmienić, że generalna ocena samej idei podziału decyzji organów publicznych na konstytutywne i deklaratoryjne daleko przekracza ramy niniejszego opracowania. W istocie rzeczy chodzi raczej o refleksję nad wiązanymi z tym podziałem – mniej lub bardziej świadomie – skutkami na płaszczyźnie działania prawa w czasie. Sygnalizowany relatywizm podziału na kierownicze i sądowe stosowanie prawa przez organy państwowe, stanowi ważny impuls dla podejmowania prób wypracowania w obszarze prawa podatkowego autonomicznych rozwiązań międzyczasowych, harmonijnie korespondujących ze specyfiką tego działu prawa i realizacją założonych w nim celów⁴⁸⁸.

2.4.3. PODSTAWA PRAWNA DECYZJI W SPRAWACH ADMINISTRACYJNYCH

Tradycyjnie na gruncie modelowego stosunku administracyjnoprawnego dominuje dyrektywa, w myśl której wszelkie rozstrzygnięcia powinny być podejmowane w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w chwili orzekania, co oznacza, że przed tą chwilą elementy konstytutywne sprawy kształtują się również w sensie obiektywnym, a zachodzące w nich zmiany muszą być przez organ orzekający wzięte pod uwagę⁴⁸⁹.

Współcześnie w piśmiennictwie administracyjnoprawnym przyznaje się jednak, że stosowanie przy rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej stanu prawnego innego niż obowiązujący w momencie powstania tej sprawy może powodować konsekwencje podobne

⁴⁸⁶ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 67. Por. też wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2003 r., II SA/Łd 736/02, ONSA 2004, nr 1, poz. 38; wyrok NSA z dnia 10 maja 1999 r., IV SA 811/97, ONSA 2000, nr 2, poz. 80.

⁴⁸⁷ Gdyby instytucjonalizacja praw nie zawierała elementu konstytutywnego, byłaby zabiegiem zbędnym, por. W. Lang, *Prawa podmiotowe i prawa człowieka*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004, s. 221.

⁴⁸⁸ Twierdzenie, że deklaratoryjne decyzje podatkowe nie tworzą nowych sytuacji prawnych wydaje się być uproszczeniem skierowanym na określenie, czy w dniu wydania decyzji wymiarowej istniało, czy też nie istniało zobowiązanie podatkowe, por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1997 r., I SA/Po 3/97, przywołany w opracowaniu *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 1999, s. 195.

⁴⁸⁹ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 59. Por. też np.: uchwała NSA (7) z dnia 12 marca 2001 r., OPS 14/00, ONSA 2001, nr 3, poz. 101; J. Borkowski, *Glosa do wyroku SN – IAPiUS z dnia 17 kwietnia 1997 r., III RN 12/97*, OSP 1998, nr 5, str. 259 i nast.

do tych, jakie niesie ze sobą wsteczne działanie prawa⁴⁹⁰. Z tego względu dostrzega się potrzebę „reasumpcji zasady nakazującej niejako automatycznie stosować prawo nowe”⁴⁹¹. Prowadzi to do akceptacji w przestrzeni prawa administracyjnego dodatkowego kryterium – ustawy względniejszej dla strony. Zdaniem T. Kielkowskiego „zmiana stanu prawnego, która nastąpiła po zawiązaniu stosunku administracyjnoprawnego, powinna być tedy uwzględniana tylko o tyle, o ile nie pogarsza sytuacji adresata działań jurysdykcyjnych, w przeciwnym razie dochodzić może do naruszenia norm konstytucyjnych, a także do wydatnego osłabienia funkcji predyktywnej prawa”⁴⁹². Takie stanowisko wpisuje się w funkcję administrowania, związaną z koniecznością stałej analizy dynamicznej *per se* sprawy administracyjnej.

2.4.4. MATERIALNOPRAWNA PODSTAWA OPODATKOWANIA W DECYZJACH, O KTÓRYCH MOWA W ART. 21 § 1 pkt 2 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Jak już wcześniej sygnalizowano, w przypadku decyzji administracyjnych, którym przypisuje się przymiot konstytucyjności, najczęściej jako *actus* traktuje się moment ich wydania. Podobnie jest w praktyce podatkowej. Głębsza analiza specyfiki podatkowej, jak i podatkowego znaczenia tzw. sytuacji w toku, może uzasadniać zmianę tej perspektywy.

Zarówno z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jak i z analizy piśmiennictwa wynika, że norma prawna oparta na uchylonym przepisie znajduje dalsze zastosowanie do sytuacji, które miały miejsce w czasie przed uchyceniem tego przepisu, o ile wynika to z przyjętych w danym systemie rozstrzygnięć intertemporalnych⁴⁹³. W tym ujęciu derogacja przepisu nie pozbawia prawa wywodzenia z opartej na nim normy prawnej (bądź nowej normy o identycznej treści, lecz różnym zakresie zastosowania) właściwych skutków prawnych, związanych ze zdarzeniami mającymi miejsce przed uchyceniem tego przepisu⁴⁹⁴.

Biorąc pod uwagę obowiązujące regulacje prawne wiążące skutki prawne z momentem powstania obowiązku podatkowego, jak również głosy w piśmiennictwie na temat

⁴⁹⁰ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 60.

⁴⁹¹ Ibidem, s. 61. Por. też wyrok NSA z dnia 9 października 1998r., II SA 1245/98, Jurysta 1998, nr 12, s. 25.

⁴⁹² Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 61.

⁴⁹³ Por. orzeczenie TK z dnia 8 stycznia 1991 r., P 1/90, OTK 1991, poz. 6. Por. też T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 28 – 31 i przywołana tam literatura.

⁴⁹⁴ Sprawą drugorzędą jest uzasadnienie powyższego przekonania w oparciu o definicję stosowania prawa przyjętą przez T. Pietrzykowskiego, czy też regułę częściowej derogacji czasowej, analizowaną na gruncie prawa karnego przez W. Wróbla, zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 28 – 31 i 46 oraz W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 44. O koncepcji ograniczonego obowiązywania, zob. A. Grabowski, B. Naleziński, *Kłopoty...*, op. cit., s. 248.

funkcji jaką spełnia jego identyfikacja w ustawach podatkowych⁴⁹⁵, godny rozważenia wydaje się kierunek interpretacji zmierzający do przyznania momentowi kreacji stosunku podatkowoprawnego pierwszego stopnia – roli *sui generis* faktu wywoławczego podatku.

Z punktu widzenia dynamiki sytuacji podatkowej, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe wieńczy proces pełnego ustalenia roszczenia podatkowego. Powstały wcześniej obowiązek podatkowy ostatecznie określa jednak granice przyszłego zobowiązania, determinując od początku niektóre jego kluczowe elementy. Z momentem powstania obowiązku podatkowego na podatniku zaczynają ciążyć obowiązki, jak i mogą przysługiwać mu określone prawa⁴⁹⁶. Jest to zatem znacznie więcej niż tylko jedna z przesłanek wydania decyzji wymiarowej. Takie podejście do momentu powstania obowiązku podatkowego wychodzi naprzeciw pojawiającym się w piśmiennictwie głosom, iż w razie wątpliwości co do właściwego reżimu prawnego, należy stosować ustawę dawną⁴⁹⁷. Zdaniem E. Łętowskiej przyjęcie takiego punktu widzenia lepiej chroni zaufanie obywateli do działań organów państwowych. Orzekanie w sprawach podatkowych w oparciu o „dawny” materiał normatywny zabezpiecza również przed skutkami braku stabilności prawodawstwa⁴⁹⁸. Na tej płaszczyźnie „specyfika prawa podatkowego determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego się wywodzi, co z prawem prywatnym (...)”⁴⁹⁹. Nie bez znaczenia pozostają tu w szczególności argumenty *ad structuram* oparte na złożonej konstrukcji stosunku podatkowoprawnego, jak i взгляд na bezpieczeństwo prawne obywateli⁵⁰⁰.

2.4.5. REGUŁA *LEX MITIUS*

Interesującą formułę rozwiązania omawianych wątpliwości przynosi sygnalizowana wcześniej – w kontekście orzecznictwa administracyjnego – propozycja nawiązująca do dyrektywy *lex mitior agit*⁵⁰¹. Jest to rozwiązanie pośrednie pomiędzy stosowaniem zasady orzekania na podstawie aktów normatywnych nieuchylonych w dacie podejmowania decyzji,

⁴⁹⁵ Por. H. Dzwonkowski, *Powstanie...*, op. cit., s. 16.

⁴⁹⁶ Np. obowiązek prowadzenia ewidencji, por. np. art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁴⁹⁷ Zob. E. Łętowska, *Reżim...*, op. cit., s. 5.

⁴⁹⁸ Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, *Raport o stanie prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków* (red. A. Kostecki), Kraków 2000, s. 116.

⁴⁹⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS 2005, z. 3, s. 12.

⁵⁰⁰ Zob. E. Morawska, *Klauzula ...*, op. cit., s. 339 i nast.

⁵⁰¹ Por. Z. Kmiecik, *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 września 1999 r., I SA/Wr 926/98*, OSP 2000, nr 5, s. 276 i nast.

a kierowaniem się przy orzekaniu momentem powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z tym poglądem „wydając decyzję konstytutywną, organ podatkowy powinien stosować przepisy obowiązujące w chwili ustalenia zobowiązania (przepisy nowe), jeżeli tylko nie prowadzi to do pogorszenia sytuacji podatnika. Gdyby było inaczej, obowiązany jest on – mając na uwadze konieczność zapobiegania negatywnym skutkom bezpośredniego działania nowej ustawy – zastosować przepisy wcześniejsze”⁵⁰².

Propozycja ta zmierza do ochrony tych samych wartości, które mają być zabezpieczone przy przyjęciu determinującej roli obowiązku podatkowego. Wprowadza ona jednak ocenne pojęcie „pogorszenia sytuacji podatnika”, co oznacza konieczność każdorazowej weryfikacji sytuacji prawnej z punktu widzenia tej przesłanki.

Odwołanie się przy wydawaniu decyzji podatkowej związanej ze zmianą stanu prawnego do klauzuli „niepogarszania sytuacji podatnika” jest prostą drogą do aktualizacji w prawie podatkowym dylematów, z którymi od lat boryka się prawo karne. Chodzi o takie zagadnienia, jak rozumienie terminu „ustawa względniejsza” (*in abstracto* oraz *in concreto*), łączne stosowanie starej i nowej ustawy, czas orzekania, skutki depenalizacji zdarzeń po uprawomocnieniu się orzeczenia itd. Poza tym rodzi się pytanie o skutki zmiany prawa pomiędzy powstaniem obowiązku podatkowego a dniem wydania decyzji podatkowej. Czy wówczas należałoby stosować ustawę najłagodniejszą ze wszystkich, które obowiązywały od czasu powstania obowiązku podatkowego?

Poszerzenie palety możliwych opcji interpretacyjnych, tam gdzie nie jest to wymuszone przez charakter stosunków prawnych, czy charakter danego zagadnienia, z pewnością nie będzie przeciwdziałać tej niepewności. W praktyce bowiem „produkt odczytania prawa (...) jest (...) interpretacją – jedną z wielu możliwych”⁵⁰³.

Jeżeli omawiane rozwiązanie, oparte na regule *lex mitius*, przyjęte przy samoobliczeniu podatku, odwołanie się do reguły intertemporalnej opartej na nieostrym kryterium „ustawy względniejszej” może prowadzić do permanentnej niepewności w przedmiocie wysokości należnej daniny. Ostatecznie podatnicy podzielą się na „odważnych” i „zachowawczych”. Unormowanie *ab initio* prowadzące do takiego rezultatu nie wydaje się być satysfakcjonujące z punktu widzenia zasady równości, czy zaufania podatników do państwa. Ta pierwsza

⁵⁰² Ibidem, s. 277. Jak można rozumieć z dalszej wypowiedzi chodzi o przepisy „obowiązujące w czasie zaistnienia zdarzenia [podatkowego – A.K.]”.

⁵⁰³ Por. E. Łętowska, *O nauczaniu...*, op. cit., s. 249. Ponadto wraz z rosnącym skomplikowaniem wymiaru i poboru podatków rośnie liczba nadużyć.

„wskazuje nie tylko na potrzebę ograniczenia do minimum uznaniowości w ustalaniu i egzekwowaniu podatków, ale też w trakcie samoobliczenia podatku przez podatnika (...)”⁵⁰⁴, druga – jak była już o tym mowa – bardziej zasadza się na przewidywalności prawa, niż jego łagodności.

Z kolei w przypadku wydawania decyzji wymiarowych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, akceptacja wyżej wymienionych rozwiązań może prowadzić do angażowania organów podatkowych w spory, mające na celu rozstrzygnięcie, która regulacja jest korzystniejsza dla podatnika, a nadto będzie „zachęcało” podatników do niezgłaszania obowiązku podatkowego w oczekiwaniu na pojawienie się korzystniejszych rozwiązań normatywnych.

3. OCENA SKUTKÓW TZW. BEZPOŚREDNIEGO DZIAŁANIA NOWEGO PRAWA

Zarzuty wobec teorii praw nabytych stały się impulsem do zawężającego definiowania retroakcji.

Jak była już o tym mowa, w wąskim ujęciu „wsteczne działanie prawa polega na tym, że normy prawne nakazują nawiązywać do czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, przed wejściem owych norm w życie. Nakazują mianowicie kwalifikować według nowych norm czyny, stany rzeczy lub zdarzenia, które miały miejsce i zakończyły się w przeszłości, przed wejściem w życie nowego prawa, albo nakazują kwalifikować według nowych norm następstwa owych czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które to następstwa wystąpiły jeszcze przed wprowadzeniem w życie nowych norm”⁵⁰⁵.

Przy wąsko rozumianej retroakcji zakaz działania prawa wstecz „nie obejmuje (...) swym zakresem rozstrzygnięcia kwestii, jakie prawo: nowe czy stare należy stosować do

⁵⁰⁴ Zob. P. Pietrasz, *Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów*, KPP 2006, nr 3 – 4, s. 43.

⁵⁰⁵ Por. S. Wronkowska, *Zmiany prawa. Zagadnienia poprawnego legislacyjnie i nieuciążliwego dokonywania zmian w systemie prawnym*, [w:] *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, red. H. Suchocka, Warszawa 1992, s. 157.

sytuacji <w toku>, od momentu wejścia w życie nowego prawa (...). Można tu bowiem wybrać jedno z dwóch rozwiązań: zasadę dalszego działania ustawy dawnej i bezpośredniego działania ustawy nowej”⁵⁰⁶.

Z tej perspektywy tzw. bezpośrednie działanie nowego prawa polega zasadniczo na tym, że „od chwili wejścia w życie nowych norm prawnych należy je stosować do wszelkich stosunków prawnych, zdarzeń czy stanów rzeczy danego rodzaju, zarówno tych, które dopiero powstaną, jak i tych, które powstały wcześniej, przed wejściem w życie nowych przepisów, ale trwają w czasie dokonywania zmiany prawa”⁵⁰⁷.

Wyróżnienie zasady bezpośredniego działania nowego prawa nie przyniosło przełomu na gruncie ochrony praw obywateli przed samowolą administracji, i to zarówno na etapie stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Wąskie ujęcie retroakcji postawiło adresatów norm prawnych wobec niebezpieczeństwa lekceważenia ich uzasadnionych oczekiwań związanych z podejmowaną wcześniej aktywnością życiową⁵⁰⁸.

Zgodnie z najczęściej spotykanym rozumieniem zasady (techniki) bezpośredniego stosowania nowej ustawy, „przechwycenie” przez ustawę nową trwającego już stosunku prawnego i poddanie go – od momentu wejścia w życie nowelizacji – nowemu reżimowi prawnemu, nie traktuje się jako naruszenia zasady nieretoakcji⁵⁰⁹. Mimo akceptacji dla takiego stanowiska, E. Łętowska przyznaje, że „wąskie zakresowo ujęcie retroaktywności w teorii prawa – rozmija się z potocznym rozumieniem tej zasady”⁵¹⁰.

Głównym motywem walki z retroaktywnością było poszerzenie ochrony sfery wolności i odpowiedzialności człowieka. W piśmiennictwie zauważa się, że „każdy z wątków zwalczających retroaktywność ustawy, niezależnie od tego, czy wykorzystał argumentację ideologiczną, filozoficzną czy pragmatyczną – mógł być równie dobrze wykorzystany w dyskusji przeciw zasadzie bezpośredniego działania prawa”⁵¹¹.

⁵⁰⁶ Zob. E. Łętowska, *O potrzebie...*, op. cit., s. 287.

⁵⁰⁷ Por. S. Wronkowska, *Zmiany prawa...*, op. cit., s. 156.

⁵⁰⁸ Sąd Naczelny Sąd Administracyjny, obok akcentowania niedopuszczalności stanowienia przepisów z naruszeniem zasady *lex retro non agit*, podkreślał również niedopuszczalność retrospektywnego stosowania prawa, por. wyrok NSA z dnia 18 lipca 1994 r., V SA 535/93, ONSA 1995, nr 2, poz. 91.

⁵⁰⁹ Por. E. Łętowska, *Polityczne...*, op. cit., s. 352.

⁵¹⁰ Ibidem, s. 352 – 354.

⁵¹¹ Ibidem, s. 356.

Dodatkowego komentarza wymaga – pojawiające się w orzecznictwie – stwierdzenie, że w razie wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy należy przyjąć, że każdy przepis normuje przyszłość, nie zaś przeszłość⁵¹².

Po pierwsze, obowiązywanie każdego przepisu jest zawsze prospektywne. Po drugie, czasowy zakres jego stosowania wynika zarówno z samego przepisu, jak i innych reguł międzyczasowych. Po trzecie, brak w obszarze poszczególnych dyscyplin prawnych powszechnie przyjętej zgody co do statusu techniki bezpośredniego stosowania nowego prawa. Po czwarte, w przypadku dokonania ustalenia określonej metody rozstrzygania szczegółowych problemów intertemporalnych w ramach konkretnej dogmatyki prawniczej, brak jest podstaw do automatycznego przenoszenia jej na grunt innych gałęzi prawa.

Zaakcentowanie powyższych wątpliwości nie podważa faktu, że sens stanowienia nowego prawa polega na jego aplikacji wobec możliwie szerokiej palety zdarzeń. W tym kontekście aktualną kwestią pozostaje ustalenie właściwego zakresu znaczeniowego wyrażenia „bezpośrednie działanie nowego prawa”⁵¹³. W omawianym przedmiocie szczególnie interesująca jest propozycja M. Kłody, który związał znaczenie tego terminu jedynie z sytuacją, gdy na podstawie nowej ustawy należy oceniać „skutki, zaszłe po chwili jej wejścia w życie, zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed tą chwilą, oraz skutki zdarzenia prawnego zaszłego po tej chwili i związanego z sytuacją prawną powstałą przed tą chwilą”⁵¹⁴. Sytuację, gdy na podstawie nowej ustawy należy oceniać zaszłe po chwili jej wejścia w życie skutki zdarzenia prawnego, które nastąpiło po tej chwili i nie jest związane z powstałą przed tą chwilą sytuacją prawną, autor ten określił jako „działanie nowej ustawy na przyszłość”⁵¹⁵. Ten ostatni sposób aplikacji prawa nie wymaga szerszego uzasadnienia, w przeciwieństwie do sytuacji „bezpośredniego działania nowego prawa”.

Warto zaznaczyć, że bezpośrednie działanie prawa, rozumiane zgodnie z wyżej podaną definicją, nie posiada *a priori* prymatu nad techniką dalszego działania dawnego prawa. W braku szczegółowych przepisów intertemporalnych, dopiero podjęcie odpowiednich działań interpretacyjnych obejmujących reguły egzekucy, dyrektywy

⁵¹² Por. np. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86, OTK 1986, por. 2; wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, OSP 1994, nr 3 poz. 39.

⁵¹³ W tym kontekście, sformułowanie „bezwzględne działanie ustawy nowej”, użyte przez Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie SK 37/2001 można uznać jako próbę uniknięcia niezamierzonych konotacji językowych. Podobnie jest w przypadku wyrażenia „natychmiastowe działanie prawa”.

⁵¹⁴ Zob. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 85.

⁵¹⁵ *Ibidem*, s. 86.

inferencyjne, kolizyjne itd., może pozwolić na ustalenie reguły międzyczasowej mającej zastosowanie w danym przypadku⁵¹⁶.

4. REALIZACJA ZASADY PAŃSTWA PRAWNEGO A MIĘDZYZASOWE ZAGADNIENIA PODATKOWE

4.1. KONSTYTUCYJNA OCHRONA WŁASNOŚCI WOBEC ZMIAN PRZEPISÓW PODATKOWYCH

Ochrona interesów jednostki w świetle Konstytucji RP może opierać się na odwołaniu do praw człowieka gwarantowanych w ustawie zasadniczej bądź też do zasad konstytucyjnych o charakterze przedmiotowym. W ten sposób dochodzi do zbiegu konstytucyjnych sposobów ochrony, pozostających ze sobą w relacji krzyżowania się⁵¹⁷.

Z podatkowego punktu widzenia na szczególną uwagę zasługuje konstytucyjne prawo do własności⁵¹⁸. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ochrona własności przed nadmierną ingerencją państwa musi uwzględniać wymagania określone w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. Ostateczną barierę dla ingerencji państwa stanowi właściwie rozumiana istota tego prawa⁵¹⁹. Sprowadza się ona do „zagwarantowania podstaw utrzymania właściciela i jego rodziny”⁵²⁰. W praktyce, jej naruszenie polega często na ekonomicznym wywłaszczeniu jednostki⁵²¹.

W zakresie obowiązku uiszczania danin publicznych ważne znacznie odgrywa art. 84 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu – każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wymienienie w art. 84 Konstytucji RP należności podatkowych podkreśla obowiązek obywateli współfinansowania wydatków publicznych. Przepis ten wyraża zasadę władztwa podatkowego i stanowi element całościowej perspektywy nakazującej postrzegać praw

⁵¹⁶ Zdaniem M. Kłody „ustawy nowej niezawierającej przepisów intertemporalnych nie można bez uzupełnienia zastosować w praktyce” (*Prawo...*, op. cit., s. 236).

⁵¹⁷ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 239.

⁵¹⁸ Szerzej por. S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna...*, op. cit. s. 40 – 43, 80 – 85.

⁵¹⁹ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 208, 211.

⁵²⁰ Por. S. Jarosz-Żukowska, *Istota prawa własności w ujęciu art. 64 Konstytucji RP*, Przegląd Prawa i Administracji XLIX, Wrocław 2002, s. 167.

⁵²¹ Por. S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna...*, op. cit., s. 171. Pojęcie to jest obecne również na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności, por. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002, s. 124.

obywateli we współzależności z nałożonymi na nich obowiązkami⁵²². Zmiana przepisów podatkowych skutkująca powiększeniem obciążenia podatkowego prowadzi do zawężenia sfery wolności prawnej podatnika⁵²³. Nie oznacza to jednak, że każde ograniczenie majątkowe wynikające z nałożenia podatku stanowi niedopuszczalną ingerencję w prawo własności. Konstytucja RP dopuszcza stosunkowo szeroki zakres ingerencji w prawo własności. Wypływa to między innymi z założenia, że o zakresie interwencjonizmu gospodarczego państwa powinni każdorazowo decydować obywatele w drodze wyborów parlamentarnych. Tęsknoty za absolutyzacją prawa własności są współcześnie wyraźnie anachroniczne⁵²⁴.

W praktyce orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, brzmienie art. 84 Konstytucji RP i ochrona interesów fiskalnych państwa, w tym równowagi budżetowej, stanowią dostateczny argument bądź na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jako okoliczność uzasadniająca ograniczenie prawa własności, bądź w ramach koncepcji uznającej konieczność świadczenia danin publicznych, jako element „wewnętrznego” ograniczenia prawa konstytucyjnego.

Nieco inaczej rzecz ma się w przypadku konstytucyjnych zasad przedmiotowych, w tym objętych wspólną nazwą „zasad przyzwoitej legislacji”.

Słusznie podniesiono w literaturze, że zasady przyzwoitej legislacji są powołane dla ochrony interesów, które często nie mieszczą się w zakresie ochrony konstytucyjnych praw człowieka⁵²⁵. Stanowią one ochronę jednostki przed arbitralną zmianą regulacji prawnych odniesioną do zakresu, w jakim dane prawo było realizowane w dotychczasowym ustawodawstwie. Mimo braku bezpośredniego odwołania w artykule 31 ust. 3 Konstytucji RP do zasad rzetelnej legislacji, w piśmiennictwie uznaje się ten przepis za konkretyzację zasady proporcjonalności również w stosunku do działań prawodawczych, które pociągają za sobą ograniczenie bezpieczeństwa prawnego jednostki⁵²⁶.

Ochrona dotychczasowych sytuacji prawnych jednostek przed arbitralnym działaniem państwa ma miejsce w szczególności na gruncie zakazu retroakcji oraz zasady ochrony praw

⁵²² Por. wyrok TK z dnia 20 czerwca 2002 r., K 33/01, OTK ZU 2002, nr 4A, poz. 44.

⁵²³ „Podatki z istoty swojej natury zawsze wkraczają w prawa podmiotowe podatnika, dotyczą bowiem własności, a także wolności gospodarczej”, por. A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, op. cit., s. 56.

⁵²⁴ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 85, 212.

⁵²⁵ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 235.

⁵²⁶ Zob. wyrok TK z dnia 10 lipca 2000, SK 21/99, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 144 oraz K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 239.

nabytych. Te same interesy podlegają niejednokrotnie ochronie na podstawie obu tych zasad, gdyż obie ograniczają swobodę stanowienia norm odnoszących się do przeszłości. Relacja między tymi zasadami zależy w znacznej mierze od rozumienia norm retroaktywnych⁵²⁷. Przy skrajnie szerokim ujęciu retroakcji ochrona praw nabytych może zawrzeć się w zasadzie *lex retro non agit*. W pozostałych przypadkach, zakresy obu zasad krzyżują się ze sobą. W tym ostatnim układzie nie obejmują one jednak całego zakresu norm odnoszących się do przeszłości. Stąd miejsce dla pozostałych dyrektyw objętych zbiorczą nazwą: zasad rzetelnej (przyzwoitej) legislacji, nie wyłączając ogólnego aspektu zasady zaufania obywatela do państwa.

4.2. DZIAŁANIE PRAWA PODATKOWEGO WSTECZ

4.2.1. PRÓBA IDENTYFIKACJI RETROAKCJI W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

Z punktu widzenia prawa podatkowego głównym obiektem zainteresowania podatników jest kwestia: czy dane zachowanie jest, czy nie jest opodatkowane.

Realizacja przedmiotu opodatkowania prowadzi do wstąpienia podatnika w pole obowiązku podatkowego⁵²⁸. Ponieważ opis zachowania objętego przedmiotem opodatkowania nawiązuje często do instytucji prawnych spoza prawa podatkowego bądź też pojęć z zakresu innych dziedzin nauki, precyzyjne określenie momentu realizacji tego zachowania niejednokrotnie okazuje się znacząco utrudnione⁵²⁹. W celu spełnienia postulatu oznaczoności prawa, w ustawach podatkowych ustala się „punktowy” moment powstania obowiązku podatkowego⁵³⁰. Taka technika legislacyjna pozwala podatnikom w miarę precyzyjne ustalić moment, od którego ciążą na nich podstawowe obowiązki podatkowe.

⁵²⁷ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 234.

⁵²⁸ Zob. K. Ostrowski, *Prawo...*, op. cit., s. 144 – 148. Przy czym w przypadku niektórych podatków, np. podatku od towarów i usług, moment powstania obowiązku podatkowego jest odsunięty w czasie, np. do momentu wystawienia faktury VAT. Por. art. 19 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁵²⁹ Pomijam w tym miejscu brak dostatecznej dbałości ustawodawcy o jednoznaczność przepisów, jak również częste tzw. uprzedmiotowienie przedmiotu opodatkowania. Szerzej w tej ostatniej kwestii por. A. Kostecki, *Elementy...*, op. cit., s. 175.

⁵³⁰ Nawet w przypadku, gdy moment ten jest nieco oddalony w czasie od realizacji istoty przedmiotu opodatkowania – jak np. w przypadku wykonania zapisu na gruncie podatku od spadków i darowizn – z punktu widzenia kwestii międzyczasowych spełnia on dobrze funkcję swoistego faktu wywoławczego podatku. Poza tym, to ostatecznie ustawodawca określa jakie elementy stanu faktycznego muszą zaistnieć, by powstał stosunek podatkowoprawy pierwszego stopnia i brak jest podstaw prawnych, by go w tym wyborze ograniczać, ile respektuje on zasady konstytucyjne.

W przypadku powiązania w przyszłości przez ustawodawcę skutków prawnych z wcześniejszymi zachowaniami podatników, które nie prowadziły dotychczas do powstania obowiązku podatkowego, poprzez „wsteczne” rozszerzenie przedmiotu opodatkowania, niewątpliwie można mówić o regulacjach retroaktywnych⁵³¹. Podobnie będzie w przypadku „wstecznego” rozszerzenia wcześniej istniejącego zakresu podmiotowego ustaw podatkowych.

Jeżeli chodzi o skutki prawne (czy też patrząc z perspektywy stosunku podatkowoprawnego – pewne elementy tego stosunku), które mają miejsce (bądź też są konkretyzowane) dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego⁵³², to na gruncie podatków, gdzie powstanie obowiązku podatkowego pociąga za sobą jednoczesne powstanie zobowiązania podatkowego, całe zagadnienie retroaktywności można rozstrzygnąć w oparciu o moment powstania obowiązku podatkowego.

Sytuacja komplikuje się, gdy powstanie zobowiązania podatkowego jest rozdzielone czasowo od powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli uznać, że upływ czasu lub wydanie decyzji wymiarowej stanowi element „zamykający” zdarzenie oceniane z punktu widzenia działania prawa wstecz można twierdzić, że w obszarze skutków powiązanych bezpośrednio z powstaniem zobowiązania podatkowego dokonana „w międzyczasie” (to jest w okresie po powstaniu obowiązku podatkowego a przed powstaniem zobowiązania podatkowego) zmiana stanu prawnego nie miała charakteru retroaktywnego⁵³³. Podobnie rzecz przedstawia się, gdy skupić uwagę na fakcie, że pomiędzy powstaniem obowiązku podatkowego a powstaniem zobowiązania podatkowego, podatnik przynajmniej częściowo miał możliwość (np. poprzez powiększenie kosztów względem przychodów w podatku dochodowym lub zwiększenie wolumenu podatku naliczonego w podatku od towarów i usług) uniknięcia konsekwencji płynących z zaistniałej „w

⁵³¹ Znaczenie momentu powstania obowiązku podatkowego podkreślano również w wewnętrznych instrukcjach administracji skarbowej: „...skutki zdarzeń prawnych ocenia się w oparciu o przepisy z daty ich powstania. W przypadku podatku od spadków i darowizn zdarzeniem prawnym, z którego zaistnieniem wiążą się określone skutki (...) jest powstanie obowiązku w tym podatku”, por. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 18 listopada 1992 r. MFPO 6-B-8051-0380/92, Rejent 1993, nr 1, s. 97.

⁵³² Wśród najistotniejszych trzeba wymienić kwestie: zwolnień, ulg i stawek podatkowych. Odmienne w odniesieniu do stawek podatkowych, por. P. Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji*, Prawo i Podatki 2008, nr 7, s. 26.

⁵³³ Np. na gruncie cywilnoprawnym dla M. Kłody „orzeczenie sądowe konstytutywne jest zdarzeniem prawnym częściowym składającym się na zdarzenie prawne złożone” (*Prawo...*, op. cit., s. 137).

międzyczasie” zmiany stanu prawnego⁵³⁴. W tym ujęciu, w praktyce jedynie w podatkach o zamkniętych stanach faktycznych można mówić o prawdziwym działaniu prawa podatkowego wstecz, podczas gdy zmiana stanu prawnego w ramach podatków o otwartych stanach faktycznych nie rodzi zwykle skutków retroaktywnych⁵³⁵.

W przypadku odrzucenia tych założeń, dla całego podstawowego stosunku podatkowoprawnego, związanego z jednostkowym zachowaniem się podatnika, nieretroaktywny byłby reżim prawny dotyczący powstania i treści podstawowego stosunku podatkowoprawnego, obowiązujący w momencie kreacji obowiązku podatkowego (bądź realizacji przedmiotu opodatkowania), a jego zmianę do czasu wygaśnięcia stosunku podatkowoprawnego należałoby traktować jako działającą wstecz.

Warto odnotować, że w wypowiedziach na temat pojęcia retroaktywności, wyrażonych na gruncie teorii prawa bądź prawa cywilnego, większe uznanie zyskuje wąskie rozumienie działania prawa wstec⁵³⁶. Aplikacja tego ujęcia wobec stosunku podatkowoprawnego oznacza akceptację pierwszego spośród dwóch opisanych wyżej ujęć dotyczących temporalnego znaczenia skutków, które są konkretyzowane dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego.

Przedstawiona perspektywa odnosi się odpowiednio do zmiany prawa podatkowego przed złożeniem deklaracji podatkowej⁵³⁷. Jeżeli nie łączyć bezwzględnie powstania zobowiązania podatkowego z wymiarem podatku, to biorąc pod uwagę metodę regulacji stosunków podatkowoprawnych oraz obowiązkowy – w zasadzie – charakter zwolnień i ulg podatkowych, złożenie deklaracji podatkowej bądź też zaniechanie jej złożenia w niewielkim stopniu wpływa na ostateczny kształt należności podatkowej⁵³⁸. Jedynie w tym zakresie w jakim stanowi ono akt woli podatnika można by bronić poglądu o prospektywnym

⁵³⁴ Wyrazem referowanej w tym miejscu optyki interpretacyjnej są głosy w literaturze artykułujące konieczność odmiennego rozpatrywania zagadnienia wstecznego działania prawa podatkowego w przypadku zamkniętych stanów faktycznych i odmiennego w przypadku otwartych stanów faktycznych, zob. R. Mastalski, *Glosa...*, op. cit., s. 92.

⁵³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 20 marca 2002 r., III SA 2017/01, OSP 2003, nr 9, poz. 111.

⁵³⁶ Por. np. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 83-85, 148; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 89 – 90; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 57.

⁵³⁷ Nie chodzi tu o deklaracje dotyczące zaliczek podatkowych, gdyż ich pozycja – ze względu na specyfikę – musiałaby być przedmiotem osobnej analizy międzyczasowej. W sprawie różnej oceny charakteru prawnego zaliczek na podatek, por. np. A. Nita, *Stosunek...*, op. cit., s. 52 – 53; H. Dzwonkowski, *Powstanie...*, op. cit., s. 27.

⁵³⁸ W orzecznictwie TK podkreśla się, że złożenie deklaracji podatkowej stanowi jedynie etap realizacji (proceduralny wyraz) wcześniej powstałych praw i obowiązków, por. wyrok TK z dnia 29 maja 2007 r., OTK ZU 2007, 6A, poz. 52.

charakterze regulacji zmieniającej prawo podatkowe przed dniem jej złożenia⁵³⁹. Mogłoby to dotyczyć np. wspólnego rozliczania się małżonków w podatku dochodowym.

Nietrudno zauważyć, że na gruncie wąskiego rozumienia działania prawa wstecz, kierowanie się w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego samą kwalifikacją regulacji jako retroaktywnych bądź prospektywnych, może prowadzić w praktyce podatków dochodowych rozliczanych w skali rocznej do akceptacji częściowej zmiany rocznego reżimu prawnego dotyczącego przynajmniej pewnych aspektów kształtowania się zobowiązania podatkowego. Z kolei w przypadku akceptacji poglądu, że w ramach podatku dochodowego rozliczanego w skali rocznej powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce pod koniec roku podatkowego, niewykluczona byłaby możliwość zmiany właściwie całego dotyczącego tego obowiązku reżimu prawnego.

Również na gruncie podstawowego stosunku podatkowo prawnego w podatku od towarów i usług, zmiana prawa w trakcie okresu rozliczeniowego, analizowana jedynie z punktu widzenia wąsko pojętego działania prawa wstecz, może prowadzić do podziału okresu rozliczeniowego, lub też do częściowej zmiany reżimu prawnego wobec całego okresu.

4.2.2. ZAKAZ DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ W OBSZARZE PRAWA PODATKOWEGO

W polskim systemie prawnym nie ma wprost wyartykułowanej interdyscyplinarnej zasady zakazu działania prawa wstecz.

W art. 217 Konstytucja RP przewiduje, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Tak sformułowany przepis – *verba legis* – nie zawiera odniesienia do zmiany przepisów w czasie. Oparta na tym przepisie norma prawna nie stoi zatem na przeszkodzie ani retroaktywności stanów faktycznych, ani retroaktywności skutków podatkowoprawnych. Potwierdzenie tej tezy łatwo odnaleźć w prostym porównaniu brzmienia art. 217 i art. 42 ust. 1 Konstytucji RP.

Kwalifikacja danego prawodawstwa jako retroaktywnego nie przesądza o jego sprzeczności z Konstytucją RP.

⁵³⁹ O deklaracji podatkowej, jako akcie woli podatnika, por. np. A. Gomułowicz, *Niektóre społeczno-gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej*, RPEiS 1982, 2 kwartał, s. 171.

W braku szczegółowych przepisów ustawy zasadniczej, należy dokonać oceny określonej zmiany normatywnej z punktu widzenia zasady państwa prawnego, w tym konstytucyjnego zakazu działania prawa wstecz. Adresatem dyrektywy wyrażonej maksymą *lex retro non agit* jest w pierwszym rzędzie ustawodawca. Jej naruszenie stanowi przekroczenie legitymacji do stanowienia ustaw zwykłych. Poza tym zasada nieretroakcji stanowi element właściwie prowadzonej wykładni prawa. Jej treść jest wyznaczana przez wartości leżące u podstaw zasad Konstytucji RP, w tym bezpieczeństwo prawne jednostek. Konstytucja RP co do zasady nie stoi na przeszkodzie retroaktywnej zmianie przepisów podatkowych na korzyść podatników, o ile nie narusza to innych zasad konstytucyjnych.

W przedmiocie zmiany terminu przedawnienia słuszne wydaje się – podzielane w obszarze innych dziedzin prawa – generalne stanowisko o niekonstytucyjności zmiany terminu przedawnienia jedynie po jego upływie⁵⁴⁰. Konkluzję tę należałoby odnieść zarówno do przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i przedawnienia o którym mowa w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej.

Podobnie w odniesieniu do zasad przerywania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, kluczowe znaczenie – z punktu widzenia zasady niedziałania prawa wstecz – ma wyodrębnienie „poszczególnych zdarzeń, które zachodzą po powstaniu zobowiązania podatkowego, jak rozpoczęcie biegu przedawnienia, jego przerwanie, czy wreszcie – upływ terminu przedawnienia”⁵⁴¹. W tym ujęciu, ocena skutków prawnych każdego z wymienionych zdarzeń może być dokonywana w świetle odmiennych reżimów prawnych.

4.3. ZASADA OCHRONY PRAW SŁUSZNIE NABYTYCH W PRAWIE PODATKOWYM

Ochroną praw nabytych objęte są takie prawa podmiotowe wynikające z ustawodawstwa zwykłego, które stanowią trwałe i realne przysporzenie na rzecz jednostki w

⁵⁴⁰ Por. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 538; J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 97. Por. też uchwałę SN (7) z dnia 21 marca 1991 r., III AZP 14/90, POP 1992, nr 4 poz. 88.

Pewien problem stanowi skrócenie terminów przedawnienia podatków stanowiących w całości dochód jednostek samorządu terytorialnego. W skrajnym przypadku, konstytucyjność tej praktyki mogłaby być kwestionowana w oparciu o zarzut pozbawienia tych jednostek dochodów z podatków. Na konieczność zwrócenia uwagi na ten aspekt zmiany prawa podatkowego wskazuje np. L. Etel (*Ogłaszanie...*, op. cit., s. 68).

⁵⁴¹ Zob. W. Morawski, *Zmiana zasad przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – dokonana z dniem 1 września 2005 r. – kwestie intertemporalne*, PP 2008, nr 3, s. 46.

sferze uprawnień albo zniesienie, względnie ograniczenie ciężących na niej obowiązków, przy czym istotny jest fakt nabycia prawa, a nie stworzenie jedynie możliwości jego nabycia w przyszłości po spełnieniu określonych warunków. Tak rozumiane prawa nabyte *in abstracto* są wtórne wobec pierwotnych praw podmiotowych wyrażonych wprost w Konstytucji RP i z tego względu zasługują na słabszą ochronę prawną⁵⁴².

Za moment nabycia prawa, zdaniem M. Kłody, należy uznać „chwilę, w której nastąpiło zdarzenie prawne, z którym przepisy prawa obowiązujące w tej chwili łączyły powstanie takiego uprawnienia”⁵⁴³. Taki stan rzeczy oznacza, że dla nabycia prawa nie wystarczy jedynie określenie w ustawie sytuacji jednostki. Konieczna jest realizacja przez zainteresowanego stanu faktycznego opisanego w przepisie materialnoprawnym. W tym znaczeniu generalna norma ustawowa określa jedynie ramy potencjalnej sfery prawnej, nie przyznając jednak nikomu konkretnych praw, przynajmniej do czasu zaistnienia określonego w nich stanu faktycznego⁵⁴⁴.

Aby racjonalnie mówić o publicznych prawach podmiotowych, przesłanki ich nabycia na mocy ustawy muszą być precyzyjnie określone. Łatwo zauważyć, że w obrocie znaczenie mają jedynie sytuacje, gdzie obok identyfikacji stron istnieje możliwość oznaczenia wysokości należnego świadczenia⁵⁴⁵. Niekiedy pojawia się dodatkowo element zakreślenia terminu przysługiwania danej sytuacji prawnej⁵⁴⁶.

Zasadę ochrony praw nabytych postrzega się jako gwarancję względnej trwałości uzyskanych uprawnień. Jej obowiązywanie wyprowadza się instrumentalnie z zasady państwa prawnego, gdzie „jednym z podstawowych wymagań (...) jest przestrzeganie zasady *pacta sunt servanda*, wywodzonej z koncepcji umowy społecznej”⁵⁴⁷.

⁵⁴² Por. W. Lang, *Prawa ...*, op. cit., s. 216 – 217.

⁵⁴³ Por. M. Kłoda, *Wybrane...*, op. cit., s. 446.

⁵⁴⁴ W takim ujęciu rolę decyzji deklaratoryjnych jest jedynie uruchomienie ustawowych praw podmiotowych, por. W. Jakimowicz, *Publiczne ...*, op. cit., s. 191; por. też orzeczenie TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

⁵⁴⁵ Na przykładzie potrącenia por. M. Pyziak-Szafnicka, *Potrącenie w prawie cywilnym*, Kraków 2002, s. 354.

⁵⁴⁶ Zob. K. Kolasiński, *Prawa socjalne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ład społeczny w Polsce i Niemczech na tle jednoczącej się Europy, Księga pamiątkowa poświęcona Czesławowi Jackowiakowi*, red. B. von Maydell, T. Zieliński, Warszawa 1999, s. 273.

⁵⁴⁷ Por. T. Zieliński, *Ochrona...*, op. cit., s. 8.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zakresem ochrony praw nabytych objęte są prawa nabyte *in concreto*, *in abstracto* oraz ekspektatywy maksymalnie ukształtowane⁵⁴⁸.

W ramach stosunku podatkowoprawnego prawa nabyte *in concreto* powstają w przypadku wydania indywidualnej decyzji podatkowej. Dotyczy to w szczególności decyzji ustalającej bądź określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak również dotyczącej odpowiedzialności podatkowej płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich.

O prawach nabytych *in abstracto* można mówić w chwili pełnego ukształtowania się stanu faktycznego, z którym abstrakcyjne i generalne normy prawne wiążą powstanie takiego prawa. W zakresie podstawowego stosunku podatkowoprawnego będzie to przede wszystkim moment powstania idealnego zobowiązania podatkowego⁵⁴⁹.

Z kolei przypadek ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej, to sytuacja zrealizowania stanu podatkowoprawnego, lecz przed powstaniem idealnego zobowiązania podatkowego. Realizacja w toku podatkowego stanu faktycznego – w ramach przyjętego okresu rozliczeniowego – mogłaby zostać objęta pojęciem „ekspektatywy w procesie kształtowania się”. Ten ostatni przypadek pozostawałby jednak poza granicami ochrony przez zasadę poszanowania praw nabytych. Nie wykluczałoby to możliwości ochrony z punktu widzenia innych zasad konstytucyjnych.

Jeżeli chodzi o ochronę prawa własności, to konstytucyjne zasady ochrony praw nabytych polega między innymi na tym, że chronione przez nią prawa wynikające z ustawodawstwa zwykłego są niejednokrotnie bezpośrednim rozwinięciem praw o rodowodzie konstytucyjnym⁵⁵⁰. Oznacza to, że dany stan podatkowoprawny zwykle można zrelatywizować do konstytucyjnego prawa własności, przy czym – jak była o tym mowa – ochrona tego prawa na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP może wchodzić w grę jedynie w sytuacjach naruszenia jego istoty.

⁵⁴⁸ Zob. np.: wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

⁵⁴⁹ Z formalnego punktu widzenia można by dodać, że chodzi tu również o chwilę, gdy zgodnie ze stosowaną w danym podatku techniką podatkową, winno dojść do pełnego ukształtowania idealnego zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji, w kategoriach skrótu myślowego można by mówić o „nabyciu prawa do zwolnienia podatkowego” czy negatywnego stanu faktycznego. Tak rozumiane „prawo nabyte” nie jest jednak niczym innym, jak deklaracją *status quo* w obszarze prawa własności (mienia). Stąd wątpliwa użyteczność posługiwania się w tym kontekście instytucją prawa nabytego.

⁵⁵⁰ Por. J. Kaczor, *Zasady ochrony praw nabytych na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (wybrane zagadnienia)*, [w:] Gdańskie Studia Prawnicze, t. IX z 2002 r., s. 171.

Biorąc pod uwagę oczywistą konieczność dostosowywania prawa do zmieniających się warunków społecznych, wykluczone jest przyznanie *in genere* prawa podmiotowego do utrzymania stanu dotychczasowego prawodawstwa.

W tym znaczeniu Trybunał Konstytucyjny wykluczył możliwość uznania zwolnień podatkowych za przedmiot praw nabytych wynikających z samego faktu posiadania ich w przeszłości. Za dodatkowy argument na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych Trybunał uznał istnienie otwartego katalogu źródeł dochodu i ogólną formułę art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁵¹. Zdaniem Trybunału w zasadę ochrony praw nabytych nie godzi również samo wskazanie – przy zachowaniu odpowiedniej *vacatio legis* – terminu zamykającego okres przysługiwania uprawnień⁵⁵².

Kwalifikacja sytuacji prawnej jednostki jako prawa podmiotowego wiąże się z uznaniem szczególnego znacznie chronionych dóbr⁵⁵³. Nie wszystkie korzystne dla jednostki sytuacje prawne podlegają identycznej ochronie. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, tam gdzie chodzi o „cofnięcie ulg i przywilejów podatkowych” ustawodawca ma względnie szeroką swobodę⁵⁵⁴. W tym obszarze jednostka musi liczyć się ze zmianą warunków społecznych lub gospodarczych, co może – w określonych okolicznościach – wymagać zmiany obowiązującego prawa⁵⁵⁵.

4.4. ZASADA POSZANOWANIA INTERESÓW W TOKU

Kolejną dyrektywą wywiedzioną przez Trybunał Konstytucyjny z konstytucyjnej zasady państwa prawnego jest zasada poszanowania interesów w toku. Dla Trybunału Konstytucyjnego zakres interesów w toku wyznacza łączne spełnienie następujących przesłanek: niejednorazowy charakter przedsięwzięcia, ograniczenie czasowe ulgi oraz rozpoczęcie inwestycji⁵⁵⁶. Wśród wymienionych warunków zwraca uwagę konieczność faktycznego zaangażowania podmiotów w długoterminowe przedsięwzięcie oraz skonkretyzowany przedmiot inwestycji.

⁵⁵¹ Por. np. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/2001, OTK ZU 2002, nr 1A, poz. 6.

⁵⁵² Zob. wyrok TK z dnia 13 marca 2006 r., P 8/05/ OTK ZU 2006, nr 3A, poz. 28.

⁵⁵³ Por. np. wyrok TK z dnia 16 czerwca 2003 r., K 52/02, OTK ZU 2003, nr 6A, poz. 54.

⁵⁵⁴ Zob. np. wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, OTK ZU nr 1, poz. 2.

555 Por. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29.

⁵⁵⁶ Por. wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/2001, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81.

Zakresy ochrony w ramach zasady respektowania praw nabytych oraz zasady poszanowania interesów w toku pozostają w relacji krzyżowania się. Stąd powoływanie się na zasadę poszanowania interesów w toku jest nieodzowne dopiero w sytuacji, która na gruncie zasady ochrony praw nabytych mieści się w obszarze niechronionej prawnie ekspektatywy.

Pojęcie „interesów w toku” jest używane również w szerszym tego słowa znaczeniu, to jest jako *sui generis* przewidywalność podatkowa. W piśmiennictwie ten ostatni termin zdefiniowano jako „poznawalność wszystkich elementów hipotezy normy prawnopodatkowej (tzn. podmiotu i przedmiotu podatku) w takim stopniu, by można było z prawdopodobieństwem niezbędnym dla bezpiecznego prowadzenia spraw osobistych majątkowych i gospodarczych przewidywać ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania”⁵⁵⁷.

Tak rozumiana przewidywalność podatkowa stanowi niewątpliwie element „interesu w toku *sensu largo*”. W świetle przywołanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego to rozumienie wydaje się wykraczać poza zakres ochrony zasadą poszanowania interesów w toku, co nie oznacza, że nie zostanie ono objęte ochroną szeroko pojętej zasady zaufania obywatela do państwa⁵⁵⁸.

Na marginesie można przypomnieć, że w prawodawstwie, w tym w praktyce legislacji podatkowej, sposobem zarówno ochrony praw nabytych, jak i poszanowania interesów w toku, jest najczęściej przedłużenie okresu zastosowania ustawy dawnej.

4.5. ZAKAZ ZMIAN NIEKTÓRYCH PRZEPISÓW W PODATKOWYM OKRESIE ROZLICZENIOWYM

Mimo, że zakaz zmian w trakcie roku podatkowego w obszarze podatków rozliczanych rocznie był przywoływany w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego stosunkowo często, Trybunał nie sprecyzował do końca ani treści tego zakazu, ani jego granic. Nie jest pewne, czy o jego zastosowaniu przesądza przedmiot

⁵⁵⁷ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 30.

⁵⁵⁸ Przyjęcie niekonstytucyjności przepisów podatkowych na podstawie dyrektywy „poszanowania interesów w toku” wymagałoby w takiej sytuacji dodatkowego sprecyzowania przesłanek naruszenia bezpieczeństwa prawnego podatników i ich prawnie gwarantowanych prognoz interpretacyjnych. W sprawie tego ostatniego pojęcia, por. szerzej E. Kustra, *Rozumienie prawa a proces prawotwórczy*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XIX – Nauki Humanistyczno-Społeczne, z. 115 z 1981 r., s. 30.

podatku, charakterystyka materialnego stosunku podatkowo prawnego, czy też jeszcze inne względy⁵⁵⁹.

Niewątpliwie zgodzić się trzeba z twierdzeniem, że zakaz zmiany prawa podatkowego w trakcie okresu rozliczeniowego nie może dotyczyć wszystkich przepisów podatkowych⁵⁶⁰. W tym kontekście nie sposób oprzeć się jedynie na kryterium umieszczenia regulacji w obrębie poszczególnych ustaw⁵⁶¹. Uzasadnionym wydaje się stosowanie omawianej zasady jedynie wobec regulacji, które bezpośrednio wpływają na kwotę podatku należną do zapłaty. Ponadto omawianą zasadę należy ograniczyć do regulacji powodujących negatywne następstwa podatkowe⁵⁶².

Osobną kwestią jest odpowiedź na pytanie jakiego rodzaju podatków dotyczy bądź powinna dotyczyć omawiana zasada. W piśmiennictwie proponuje się, by dotyczyła ona podatków bezpośrednich (dochodowych i majątkowych)⁵⁶³.

De lege lata dwunastomiesięczny okres rozliczeniowy, rozumiany jako odniesiona bezpośrednio do sytuacji prawnej konkretnego podatnika podstawa rocznego charakteru wszystkich elementów konstrukcji podatku, obowiązuje niewątpliwie w podatkach dochodowych (przychodowych) rozliczanych w skali roku.

Istotne wątpliwości może nasuwać *de lege lata* pełne zastosowanie omawiane zasady w podatkach majątkowych, w których jedynie niektóre elementy konstrukcji podatku, np. stawki podatkowe, mają charakter roczny. O ile zasada ta mogłaby znaleźć aplikację wobec osób będących podatnikami w dniu wejścia w życie nowelizacji, to trudno w ten sam sposób uzasadniać jej aplikację wobec osób, co do których nie powstał jeszcze obowiązek podatkowy. W przeciwieństwie do podatku dochodowego, w podatkach majątkowych nie jest bowiem wykluczona partycja okresu rocznego, co znacząco osłabia konstytucyjne uzasadnienie rocznej petryfikacji *in genere* sytuacji prawnej w ramach tych danin.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego trudno znaleźć odniesienie zakazu modyfikacji przepisów podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego do

⁵⁵⁹ W literaturze omawiany zakaz łączono nawet z zahamowaniem zjawiska „nadużycia prawa przedmiotowego”, zob. A. Stelmachowski, *Nadużycie prawa*, [w:] red. H. Izdebski, A. Strzepkowski, Warszawa 2003, s. 162.

⁵⁶⁰ Por. R. Mastalski, *Glosa*, op. cit., s. 92.

⁵⁶¹ Na marginesie warto odnotować ogólne stwierdzenie, że „nie ma (...) zakazu zmiany aktów wykonawczych do ustawy podatkowej w ciągu trwania danego roku podatkowego”, por. C. Kosikowski, *Ustawa*..., op. cit., s. 89.

⁵⁶² Por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1996 r., SA/Ka 2218/95, Komentarz do Dz.U. 1997, nr 37, s. 33.

⁵⁶³ Por. C. Kosikowski, *Ustawa*..., op. cit., s. 136.

podatku od towarów i usług⁵⁶⁴. Dokonana wcześniej charakterystyka podatku od towarów i usług pozornie mogłaby prowadzić do wniosku, że w przypadku zmiany stanu prawnego w trakcie okresu rozliczeniowego, dochodzi do podziału zdarzeń na dwie grupy, tj. zdarzenia objęte działaniem prawa starego (zdarzenia, co do których obowiązek podatkowy powstał przed wejściem w życie nowej ustawy) oraz zdarzenia objęte działaniem prawa nowego (zdarzenia, co do których obowiązek podatkowy powstał po wejściu w życie nowej ustawy). Stopień skomplikowania podatku od wartości dodanej stoi jednak na przeszkodzie tego rodzaju podziałowi. W skrajnych przypadkach prowadziłby on do ukształtowania nowych okresów rozliczeniowych, co wymagałoby modyfikacji całego kompleksu przepisów podatkowych.

Ostatecznie, przy rozumieniu zakazu zmian niektórych podatków w ich okresach rozliczeniowych, jako spójnej zasady opartej na temporalnym charakterze elementów konstrukcji podatku, trudno *de lege lata* podatki: od towarów i usług, akcyzowy, rolny, leśny i od nieruchomości, objąć w pełni konstytucyjnymi skutkami stosowania tej zasady⁵⁶⁵. Nie zmienia to faktu, że modyfikacja tych danin w okresach rozliczeniowych, pogarszająca *pro futuro* sytuacje podatników, prawdopodobnie spotka się z zarzutem naruszenia ogólnej zasady zaufania obywateli do państwa. Osobną kwestią jest stopień tego naruszenia.

W tym kontekście widać wyraźnie, jak istotna jest potrzeba zmian *de lege ferenda* polegających na generalnej stabilizacji materialnego reżimu prawnego w zakresie rozliczeń podatkowych dotyczących poszczególnych okresów rozliczeniowych. Tak projektowana zasada powinna prowadzić do ukształtowania i kompleksowego określenia międzyczasowego znaczenia instytucji „podatkowego okresu rozliczeniowego”.

4.6. ZASADA ODPOWIEDNIEJ *VACATIO LEGIS* W PRAWIE PODATKOWYM

⁵⁶⁴ Jedynie w literaturze wprost stwierdza się, że zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego „nie odnosi się jednak do podatków pośrednich (podatku od towarów i usług) i konsumpcyjnych (podatku akcyzowego)”, por. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa...*, op. cit., s. 63 – 64.

⁵⁶⁵ W przypadku podatku od nieruchomości rolnego, leśnego oraz od środków transportowych mogłaby ona w pełni dotyczyć stanów faktycznych i podmiotowych, wobec których obowiązek podatkowy już powstał. Ponadto roczny charakter mają oczywiście zastrzeżone ustawą granice stawek podatkowych.

Z kolei objęcie podatku od towarów i usług wyraźnym zakazem zmian w okresie roku kalendarzowego proponuje C. Kosikowski (*Ustawa...*, op. cit., s. 142).

Problematyka okresu dostosowawczego leży poza zagadnieniem ściśle pojmowanego prawa intertemporalnego. Omawiając kwestie międzyczasowe w obszarze konkretnej dziedziny prawa, nie sposób jednak pominąć tego aspektu zmiany prawa w czasie.

W świetle dotychczasowych wypowiedzi orzecznictwa, najistotniejsza przy ocenie *vacatio legis* jest jego „odpowiedniość”. W celu nadania temu terminowi właściwego znaczenia należy traktować go indywidualnie w poszczególnych dziedzinach prawa⁵⁶⁶.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dość wcześnie wypracowano regułę, zgodnie z którą nowelizacja ustaw o podatkach dochodowych winna zostać ogłoszona najpóźniej do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok podatkowy⁵⁶⁷.

W praktyce legislacji podatkowej niepokoją statystycznie nierzadkie przypadki całkowitej rezygnacji z *vacatio legis*. Taki stan rzeczy jest efektem „korzystania” przez prawodawcę ze względnego nakazu stosowania czternastodniowego okresu spoczywania ustawy.

Specyfika prawa podatkowego, jako dziedziny o charakterze silnie ingerencyjnym, skłania do zaproponowania sztywnych okresów minimalnej *vacatio legis* z dopuszczeniem w miarę precyzyjnie określonych wyjątków, ograniczonych do sytuacji wprost nazwanych w przepisach konstytucyjnych. Dodatkowy element winno stanowić nawiązanie do rozróżnienia regulacji przyznających prawa i regulacji nakładających na jednostkę obowiązki. Powiązanie obu tych aspektów pozwala na sformułowanie postulatu, aby poza sytuacją uzasadniającą uruchomienie procedur naprawczych, o których mowa w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP oraz stanami nadzwyczajnymi, o których mowa w rozdziale XI Konstytucji RP, prawodawca podatkowy zachowywał minimalny trzydziestodniowy okres dostosowawczy w przypadku wszelkich zmian przepisów podatkowych modyfikujących wysokość ciężaru opodatkowania oraz nakładających na jednostki dodatkowe obowiązki materialnoprawne. W praktyce przyjęcie tej propozycji pozwalałoby na zachowanie integralności miesięcznych okresów rozliczeniowych i dawałoby podatnikom realną możliwość rzetelnego przygotowania się do zmiany prawa podatkowego⁵⁶⁸.

⁵⁶⁶ Por. K. Działocha, *Wpływ...*, op. cit., s. 62. Zob. też D. Salitra, op. cit., s. 38 i przywołane tam orzecznictwo TK.

⁵⁶⁷ Por. np. orzeczenie TK z dnia 11 września 1995 r., P. 1/95, OTK 1995, nr 2, poz. 26.

⁵⁶⁸ Ponadto celem zmobilizowania prawodawcy do wydawania aktów wykonawczych należy przychylić się do zgłaszanej w piśmiennictwie propozycji określania w ustawach maksymalnych terminów ustanowienia aktów podustawowych, por. Z. Duniewska, ..., op. cit., s. 71.

4.7. OGÓLNA ZASADA ZAUFANIA OBYWATELA DO PAŃSTWA W PRAWIE PODATKOWYM

Ze względu na ingerencyjny charakter prawa podatkowego, jego działanie w czasie winno podlegać szczególnie wnikliwej weryfikacji z punktu widzenia unormowań rangi konstytucyjnej.

W tym świetle nie można lekceważyć wypracowanych w ramach zasady zaufania obywatela do państwa wskazań, które nie są usystematyzowane w odrębne formuły szczegółowych zasad konstytucyjnych. Tak ogólnie pojmowaną zasadę lojalności państwa wobec obywatela traktuje się często jako klauzulę dopełniającą analityczną argumentację, opartą na szczegółowych dyrektywach konstytucyjnych⁵⁶⁹. Pominięcie tych racji zubożyłoby znacząco obraz wymagań stawianych przez ustrojodawcę⁵⁷⁰.

Ogólnie rozumiana zasada zaufania do państwa „wymaga postępowania *fair* w stosunku do obywatela”⁵⁷¹. Jest to istotny „argument za przyjęciem jako kierunkowej w prawie międzyczasowym tezy o dalszym działaniu dawnego prawa, w odniesieniu do stosunków w toku”⁵⁷².

5. SZKIC OGÓLNYCH ROZWIĄZAŃ INTERTEMPORALNYCH STOSOWANYCH W PRAWIE PODATKOWYM

O zakresie czasowym ustawy współdecydują: charakter stosunków prawnych, materia poddana regulacji, jak i względy konstytucyjne⁵⁷³. W tym znaczeniu wyrażenie „podmiot podlega opodatkowaniu” nie jest zdaniem pełnym znaczeniowo. Dotknięte jest ono tzw.

⁵⁶⁹ Zob. K. Działocha, *Zasada ...*, op. cit., s. 16. Podobnie S. Wronkowska, *O stanowieniu...*, op. cit., s. 9. Por. też wyrok TK z dnia 8 marca 2005 r., K 27/03. OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 22.

⁵⁷⁰ Tak rozumiana zasada zaufania obywateli do państwa, oznacza co najmniej „pewną prawidłowość kultury prawnej polegającą na tym, że obywatele cenią prawo, które jest podstawą miarodajnych prognoz w życiu zbiorowym i jednostkowym, czyli takie prawo, które jest stabilne, nie działa wstecz i na którym można z tego powodu polegać w urządzaniu sobie życia dziś, na jutro i na dalszą przyszłość”, T. Zieliński, *Ochrona...*, op. cit., s. 30. Poza tym mieszczą się w niej różne szczegółowe dyrektywy, których wymogi nie zostały dostatecznie precyzyjnie ustalone, przykładem może być „zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa”, por. wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 r., K 33/2002, OTK ZU 2002, nr 7A, poz. 97.

⁵⁷¹ Zob. A. Zoll, *Przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków przez funkcjonariusza publicznego w świetle Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji*, [w:] *Ius et lex, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, kom. red. S. Pikulski i inni, Olsztyn 2004, s. 440.

⁵⁷² Por. E. Łętowska, *Polityczne ...*, op. cit., s. 361. Podobnie Rzecznik Praw Obywatelskich, por. A. Domańska, op. cit., s. 11. Na stosowanie tej zasady, jako kierunkowej – w braku przepisów przejściowych – wskazują również uzasadnienia niektórych orzeczeń sądowych, por. np. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 6 września 2005 r., III SA/Wa 1705/05, PP 2005, nr 12, s. 56.

⁵⁷³ Por. W. Wróbel, *O definiowaniu...*, op. cit., s. 169.

niedopowiedzeniem relatywizacji. Jest to błąd polegający na pominięciu w tym przypadku informacji o czasie podlegania obowiązkowi⁵⁷⁴.

Z dokonanych wcześniej ustaleń wynika, że obok zasad konstytucyjnych dotyczących innych działów prawa, w obszarze prawa podatkowego obowiązuje dodatkowo konstytucyjny zakaz zmiany niektórych przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego wraz z dyrektywą nakazującą ogłoszenie zmian podatkowych w podatkach dochodowych rozliczanych w skali rocznej najpóźniej do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok podatkowy.

Jeżeli chodzi o ustawodawstwo zwykłe, to w przestrzeni prawa podatkowego nie sposób odnotować satysfakcjonującej liczby przepisów przejściowych. Ten stan rzeczy prowadzi do konieczności rozwiązywania niektórych problemów intertemporalnych w oparciu o rezultaty analizy prawniczej stosowane *ad casum*⁵⁷⁵.

Jeżeli chodzi o przepisy wykonawcze, to nie mają one pełnej samodzielności międzyczasowej, lecz w znacznej mierze dzielą – w temporalnym zakresie – losy norm podstawowych⁵⁷⁶.

W praktyce orzeczniczej istotne znaczenie międzyczasowe ma podział na decyzje deklaratoryjne i decyzje konstytutywne⁵⁷⁷. W przypadku tych ostatnich – podstawę prawną decyzji organów podatkowych stanowią przepisy nieuchylone w dniu wydawania decyzji wymiarowej, co oznacza przynajmniej częściowe zerwanie więzi normatywnej z przepisami obowiązującymi w czasie powstania obowiązku podatkowego⁵⁷⁸. W przypadku decyzji

⁵⁷⁴ Por. R. Grupiński, *Zmiana ...*, op. cit., s. 125.

⁵⁷⁵ Zob. np. A. Kucharski, *Problemy intertemporalne w obrocie nieruchomościami związane z wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2005, nr 4, s. 155 i nast.

⁵⁷⁶ Por. uchwałę SN (7) z dnia 7 marca 1966 r., III CO 72/65, OSNCP 1966, poz. 180.

⁵⁷⁷ Por. np. wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1999 r., I SA/Ka 2248/98, Serwis Podatkowy 2001, nr 4, s. 8; wyrok SN z dnia 7 czerwca 2001 r., III RN 103/2000, OSP 2003, nr 3, poz. 31.

⁵⁷⁸ Warto zauważyć, że moment wydania decyzji zwykle nie pokrywa się z momentem powstania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, to ostatnie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. Z braku stosownej definicji legalnej, jedynie pewną próbą rozwiązania tego problemu pozostaje interpretacja, zgodnie z którą „pojęcie <wydania decyzji> (...) obejmuje również doręczenie decyzji (...)” – takie założenie na gruncie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej przyjął NSA, por. wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2006 r., II FSK 135/05, POP 2006, nr 10, s. 55. W sprawie wciąż żywego sporu co do relacji temporalnej momentów: wydania decyzji i jej doręczenia, por. M. Niezgódka-Medek, *Czy wydanie decyzji oznacza także jej doręczenie?*, Jurysdykcja Podatkowa 2008, nr 2, s. 58 i podane tam orzecznictwo; W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego (I)*, op. cit., s. 30 – 31.

Szczególny problem powstaje w sytuacji pełnej derogacji przepisów podatkowych. Przykładem może być: 1) wejście w życie ustawy o podatku leśnym z jednoczesnym uchYLENIEM starych regulacji, 2) uchYLENIEM przepisów „sankcyjnych VAT” wraz z ustawą o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym z 8 stycznia 1993 r. Na gruncie praktyki przypisującej decydujące znaczenie międzyczasowe charakterowi decyzji wymiarowej, w obu

wydawanych w trybie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, jako podstawę prawną przyjmuje się prawo obowiązujące w chwili powstania zobowiązania podatkowego. Zasadę tę stosuje się również w przypadku samoobliczenia podatku przez podatników⁵⁷⁹.

Opisane wyżej reguły, w braku odmiennych przepisów przejściowych, odnosi się do odpowiedzialności innych niż podatnicy osób odpowiedzialnych za należności podatkowe, co oznacza, że również w tym przypadku w praktyce decydujące znacznie posiada charakter decyzji podatkowej.

Pewne dylematy pojawiają się przy modyfikacji elementów, które formalnie nie zwiększają wprost wysokości podatku, ale są ściśle związane z materialnoprawnym mechanizmem jego działania.

Przykładem mogą być wątpliwości wokół zmiany, po zakończeniu okresu rozliczeniowego, niektórych reguł odliczania podatku naliczonego⁵⁸⁰. Wzajemnie wykluczające się argumenty powoływane w uzasadnieniach poszczególnych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczą o braku w orzecznictwie ugruntowanego rozwiązania międzyczasowego. Ostatecznie – w omawianym zakresie – większe uznanie zyskał kierunek oparty na dalszym stosowaniu dawnego prawa przy rozliczaniu przeszłych okresów rozliczeniowych⁵⁸¹.

W odniesieniu do *stricte* pojętego etapu wykonania zobowiązań podatkowych, czy też świadczeń wynikających z należności podatkowych, decydujące znaczenie przypisuje się zasadzie bezpośredniego stosowania nowej ustawy⁵⁸². Koresponduje to z instrumentalnym charakterem fazy wykonania zobowiązania podatkowego.

6. PROPOZYCJA PODSTAWOWEGO ROZSTRZYGNIECIA MIĘDZYZASOWEGO W PRAWIE PODATKOWYM

przypadkach organy podatkowe utraciły prawo do ustalania zobowiązania podatkowego za okres sprzed zmiany prawa, por. np. P. Karwat, *Orzekanie ...*, op. cit, s. 49, 55; B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 września 2005 r. (IFPS 2/05)*, POP 2007, nr 1, s. 18.

⁵⁷⁹ Por. np. wyrok TK z dnia 22 października 2002 r., SK 39/01, OTK ZU 2002, nr 5A, poz. 66. Podobne reguły stosowane są odpowiednio w przypadku innych relacji prawnych, związanych z podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym. Przykładem może być stosunek nadpłaty.

⁵⁸⁰ Por. wyrok NSA (7) z dnia 25 sierpnia 2003 r., FSA 1/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 1.

⁵⁸¹ Por. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2004 r., III S.A. 948/03, Monitor Podatkowy 2004, nr 11, s. 45.

⁵⁸² Por. np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 lutego 2006 r., I SA/OI 527/05, niepubl.

6.1. WPROWADZENIE

Prowadzone dotychczas rozważania koncentrują się wokół dwóch aspektów problematyki międzyczasowej: specyfiki prawa podatkowego oraz możliwości różnego sposobu rozumienia zasad międzyczasowych.

W świetle relatywizacji problematyki intertemporalnej, celowe wydaje się zaproponowanie przynajmniej niektórych rozwiązań międzyczasowych, uwzględniających zarówno rudymenty wykładni zgodnej z Konstytucją RP, jak i specyfikę prawa podatkowego.

Wysuwane tu propozycje są obliczone na włączenie się w proces wypracowania w prawie podatkowym ustabilizowanego rozumienia „zasady legalizmu podatkowego” na kształt „zasady legalizmu przestępstw i kar”⁵⁸³. Jest to krok w kierunku kontestacji sytuacji, gdzie jedynym pewnym rozwiązaniem międzyczasowym jest odwołanie się do momentu wejścia w życie nowej ustawy.

6.2. ROZWIĄZANIA MIĘDZYCASOWE W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

Z funkcjonalnego punktu widzenia szczególnie interesujące wydają się badania skoncentrowane na wypracowaniu określonych łączników temporalnych szczególnie uzasadnionych specyfiką poszczególnych rodzajów stosunków prawnych. Przykładu systemowego rozwiązania obliczonego na poszukiwanie generalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym dostarczają unormowania prawa francuskiego. W ramach tego prawa, fakt wywoławczy podatku jest traktowany jako instrument identyfikacji stanu prawnego wyznaczającego skutki prawne określonej grupy zdarzeń relewantnych podatkowo⁵⁸⁴.

Analiza roli francuskiego faktu wywoławczego podatku prowadzi do wniosku, że kryterium generalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym winno posiadać przymiot dostatecznej uniwersalności, służąc skutecznie rozwiązywaniu sytuacji kolizyjnych. Oznacza to spełnienie wymagania spójnej i kompletnej koncepcji, posiadającej cechy uznane z punktu widzenia wartości respektowanych przez teorię i praktykę danej dziedziny prawa. Taka konstatacja w sposób naturalny zwraca uwagę w kierunku elementów konstrukcji podatku

⁵⁸³ W sprawie tej ostatniej por. B. Gronowska, *Wolność, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:] *Prawo konstytucyjne*, red. Witkowski, Toruń 1998, s. 99.

⁵⁸⁴ To bowiem w rozwiązaniach francuskich „...istnieje (...) pojęcie faktu wywoławczego obowiązku podatkowego, wskazujące głównie (...) na stan prawny obowiązujący dla danego stosunku prawnopodatkowego”, zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, op. cit., s. 31, 45 – 46.

oraz kluczowych momentów w procesie kształtowania się materialnego stosunku podatkowoprawnego.

Spośród elementów konstrukcji podatku, wybór uniwersalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym można ograniczyć do tych elementów, które znajdują dostatecznie precyzyjne umiejscowienie w czasie, to jest w zasadzie do przedmiotu opodatkowania oraz terminu zapłaty podatku.

Głównym argumentem przeciwko wyborowi chwili realizacji przedmiotu opodatkowania jest jego nieprecyzyjne oznaczenie w ustawach podatkowych. Taki stan rzeczy jest po części skutkiem braku dbałości ustawodawcy o kształt legislacji podatkowej. Z drugiej jednak strony jest to związane ze specyfiką podatkową przejawiającą się w typizacji w języku prawnym zdarzeń z zakresu ekonomii, co *nolens volens* prowadzi do stosowania nazw nieostrych, oddających często jedynie gospodarcze znaczenie danego zjawiska⁵⁸⁵. W tym stanie rzeczy podatnicy w praktyce koncentrują się w szczególności na momencie powstania obowiązku podatkowego. Identyfikacja tego ostatniego – co do zasady – służy „potwierdzeniu” realizacji przedmiotu opodatkowania, co w efekcie umożliwia stwierdzenie objęcia konkretnego zachowania zakresem przedmiotowym ustawy. Tym samym, w uznanym w polskiej kulturze prawnej paradygmacie tłumaczenia zjawisk podatkowych, powstanie obowiązku podatkowego ściśle wiąże się z przedmiotem opodatkowania i *vice versa*. Taka zależność pozwala dokonać wyboru tego ze wspomnianych momentów, który – ze względu na swój „punktowy” charakter – poddaje się łatwiejszej identyfikacji temporalnej.

Jeżeli chodzi o termin zapłaty podatku, to trudno zaprzeczyć jego wtórnej roli z punktu widzenia zawiązywania się stosunku podatkowoprawnego. Nie bez znaczenia jest również oddalenie w czasie od momentu, gdy podatnik rozpoczyna realizację przedmiotu opodatkowania, przypadkowość oraz możliwość odraczania tego terminu.

Wybór momentu powstania obowiązku podatkowego jako łącznika czasowego w prawie podatkowym wydaje się szczególnie uzasadniony, zarówno ze względu na jego kluczowe znaczenie dla opisu stosunku podatkowoprawnego, jak i stosunkowo łatwą recypowalność przez podatników⁵⁸⁶. Sprzyjają temu istniejące w piśmiennictwie przedmiotu różnice poglądów przy precyzyjnym ustalaniu momentu powstania zobowiązania

⁵⁸⁵ Zob. I. Mirek, *Daniny...*, op. cit., s. 215. Por. też E. Łętowska, *Zbieg...*, op. cit., s. 45.

⁵⁸⁶ Np. zdaniem J. Zubrzyckiego, prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego pozwala podatnikowi na przypisanie danej transakcji do właściwego okresu rozliczeniowego (*Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2005, s. 375).

podatkowego. Poza tym powiązanie z momentem powstania obowiązku podatkowego rozstrzygnięcia międzyczasowego w przedmiocie reżimu prawnego właściwego dla określenia wysokości należności podatkowej, oznacza często daleko idące spełnienie postulatu przewidywalności podatkowych skutków decyzji jednostki.

Pewna trudność przy odwołaniu się do techniki opartej na dalszym działaniu dawnego prawa polega na konieczności precyzyjnego ograniczenia zakresu stosowania tego reżimu. W tym zakresie brzmienie art. 217 Konstytucji RP niewątpliwie może stanowić punkt wyjścia dla określenia ram jednolitego reżimu podatkowoprawnego.

6.3. PROPOZYCJE NIEKTÓRYCH ROZSTRZYGNIEĆ MIĘDZYCASOWYCH POZA PODSTAWOWYM STOSUNKIEM PODATKOWOPRAWNYM

Podstawowy stosunek podatkowoprawny nie jest jedyną relacją podatkowoprawną będącą przedmiotem analizy nauki prawa podatkowego. Poza obowiązkiem zapłaty podatku przez podatnika pozostają bowiem takie kwestie, jak współodpowiedzialność za należność podatkową, jej skuteczne zabezpieczenie, stosunki instrumentalne, stosunek nadpłaty itd.

Jak była już o tym mowa, z punktu widzenia roli, jaką spełniają płatnicy i inkasenci, uzasadnione jest kierowanie się w zakresie oceny realizacji powierzonych im obowiązków reżimem prawnym obowiązującym w dniu wymaganej prawem realizacji poszczególnych obowiązków.

Z kolei, ze względu na brak bezpośredniego wpływu innych osób odpowiedzialnych za należności podatkowe, na powstanie i wysokość zobowiązania podatnika, płatnika i inkasenta, najbardziej uzasadniony dla określenia zakresu ewentualnej odpowiedzialności wydaje się wybór reżimu prawnego, w którym pojawił się, a następnie istniał ów ekonomiczny związek uzasadniający odpowiedzialność podatkową tych osób. W sytuacji zmiany tego reżimu w trakcie trwania rzeczonyj więzi ekonomicznej z podatnikiem (płatnikiem, inkasentem), odpowiednio zmianie ulegałyby reguły i zakres odpowiedzialności. W tym świetle, wydaje się, że wyjściem nie w pełni satysfakcjonującym byłoby przyjęcie rozwiązania wyrażonego w art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, gdzie za łącznik czasowy wyznaczający właściwy reżim prawny dla oceny odpowiedzialności innych osób za należności podatkowe podatnika, przyjęto moment powstania zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej) podatnika.

W zakresie stosunków wykraczających poza wyżej opisane więzi materialnoprawne, trudno *a priori* wyartykułować jedno uniwersalne rozwiązanie międzyczasowe. Różnorodność zagadnień mogących pojawić się przy szczegółowej analizie poszczególnych relacji oraz wzgląd na hierarchię celów prawa podatkowego, nakazują akceptację istotnej swobody prawodawcy podatkowego poza obszarem powstania i kształtowania się podstawowego stosunku podatkowoprawnego. W praktyce oznacza to, że o poszczególnych skutkach prawnych „decydują” przepisy obowiązujące w dniu powstania tych skutków⁵⁸⁷. Nie uchybia to, rzecz jasna, konieczności respektowania zasad prawidłowej legislacji, co ostatecznie może prowadzić do zakwestionowania niektórych regulacji wprowadzających nowe skutki prawne z pogwałceniem tej zasady.

Osobną kategorię stanowią sankcje podatkowe. Wdrożenie racjonalnych rozwiązań wymaga w tym zakresie jednoznacznego rozdzielenia zagadnień represyjnych od kwestii *stricte* podatkowych. W każdym z tych obszarów winny obowiązywać inne reguły międzyczasowe, ze szczególnym uwzględnieniem dyrektywy *lex mitior agit* na polu precyzyjnie określonej sankcji podatkowej.

6.4. OGÓLNE UREGULOWANIE MIĘDZYZASOWE W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

6.4.1. WPROWADZENIE

Jednym z postulatów nauki o podatkach, jak i nauki prawa podatkowego jest stabilność i przewidywalność prawa podatkowego⁵⁸⁸. Trudno o pewność prawa, jeżeli nie znajduje ona dostatecznego odzwierciedlenia w brzmieniu przepisów prawnych. W obszarze zagadnień międzyczasowych wiele konkretnych rozstrzygnięć tranzytoryjnych opiera się na regułach inferowanych z norm o charakterze klauzul generalnych, czy też przepisów wprowadzających konkretne akty prawne. Ten stan rzeczy, w dziedzinie tak ingerencyjnej jak prawo podatkowe, nie może zadawać.

⁵⁸⁷ W sprawie artikulacji takiej zasady w ogólnym prawie podatkowym wobec skutków prawnych powstałych z mocy prawa, por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ...*, op. cit., s. 11.; Por. też *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji...*, op. cit., s. 117.

⁵⁸⁸ Por. J. Głuchowski, *System dochodów publicznych*, [w:] *Finanse Publiczne i Prawo Finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 475; por. też T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 30.

6.4.2. UREGULOWANIA RANGI KONSTITUCYJNEJ

W przedmiocie nowelizacji Konstytucji RP, pozornie najłatwiejsze byłoby proste nawiązanie do brzmienia art. 42 ust. 1 Konstytucji RP poprzez przyjęcie, że opodatkowaniu podlega tylko ten, kto zachował się w sposób stanowiący realizację przedmiotu opodatkowania określonego w przepisach obowiązujących w czasie, gdy miało miejsce to zachowanie. W praktyce, akceptacja takiej regulacji ustawy zasadniczej stanowiłaby silny argument za *sui generis* karnistycznym kierunkiem wykładni maksymy: *nullum tributum sine lege*⁵⁸⁹. Głębsza refleksja nad tą propozycją potwierdza obawy przed „inkorporowaniem” na grunt podatkowy dylematów od dawna obecnych w penalnych dziedzinach prawa. Z jednej strony, nadmierne ograniczenie ustawodawcy „zwykłego” w pozyskiwaniu dochodów budżetowych, mogłoby prowadzić do zagrożenia bezpieczeństwa państwa, z drugiej strony, dodatkowego doprecyzowania wymagałoby określenie przedmiotów opodatkowania w poszczególnych podatkach. Nie bez znaczenia pozostawałaby kwestia ewentualnego odwołania się – *per analogiam* – do elementu ocennego „ustawy względniejszej dla podatników”⁵⁹⁰.

Przedstawione wyżej obawy potwierdzają obecne w piśmiennictwie przekonanie, że wyrażone w konstytucji ograniczenia prawodawcy zwykłego winny dotyczyć jedynie obszarów, gdzie panuje *communis opinio* co do zasadności ich wprowadzenia⁵⁹¹. Poza tym, aby ograniczenia te nie paraliżowały działalności państwa, muszą być one formułowane na odpowiednim poziomie abstrakcji, przy uwzględnieniu wyjątków istotnych z punktu widzenia zarówno teorii, jak i praktyki stosowania prawa w danej dziedzinie.

6.4.3. UREGULOWANIA RANGI USTAWOWEJ

W porównaniu do przepisów konstytucyjnych, regulacje ustaw zwykłych mogą podlegać znacznie częstszym zmianom. Stąd też ustawodawca zwykły posiada większą swobodę modyfikowania ustalonych wcześniej rozstrzygnięć normatywnych.

W tym kontekście znaczenie ogólnych rozwiązań intertemporalnych zamieszczanych w ustawach zwykłych jest dwojakie: 1) w braku szczegółowych regulacji stanowią podstawę

⁵⁸⁹ W sprawie odwołań w literaturze do tej maksymy por. np. M. Kalinowski, *Granice...*, op. cit., s. 57.

⁵⁹⁰ To ostatnie mogłoby przyczynić się do istotnej relatywizacji obowiązku równego współuczestniczenia obywateli w tworzeniu dochodów budżetowych państwa.

⁵⁹¹ Por. P. Sarnecki, *Idee przewodnie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Przegląd Sejmowy 1997, nr 5, s. 10.

dla wyinterpretowania normy zawierającej rozstrzygnięcie międzyczasowe, 2) pełnią funkcję dyrektyw interpretacyjnych, zwłaszcza przy ustalaniu zakresu czasowego aktów podustawowych. W piśmiennictwie tego typu rozwiązanie określane jest niekiedy mianem „reguły pomocniczej”, która zapewnia rodzaj ochrony abstrakcyjnej, realizowanej w skali globalnej⁵⁹².

W przedmiocie ustalenia możliwie daleko zunifikowanego łącznika czasowego, w obszarze dotyczącym ustalenia wysokości należności podatkowej, najbardziej przekonujący wydaje się wybór momentu powstania obowiązku podatkowego. Biorąc powyższe pod uwagę, można zaproponować następującą redakcję przepisu normującego kluczowe zagadnienia międzyczasowe w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego:

„Art. (...)

Przy ustalaniu ciężaru podatkowego podatnika, w szczególności przedmiotu opodatkowania, podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, zasad odliczania bądź zwrotu podatku naliczonego, ulg i zwolnień podatkowych oraz terminu zapłaty podatku (zaliczek na podatek), stosuje się przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego.”

Zaprezentowane wyżej brzmienie proponowanego przepisu ma na celu włączenie w zakres działania tej regulacji jak największej liczby relewantnych podatkowo okoliczności, mających bezpośredni wpływ na wysokość obciążenia podatkowego podatnika. Służy temu przede wszystkim użycie terminu „ciężar podatkowy podatnika”, jako zbiorczej kategorii obejmującej kluczowe elementy podstawowego stosunku podatkowoprawnego kształtujące bezpośrednio główny obowiązek podatnika w postaci zapłaty daniny publicznej w określonej wysokości i terminie. Zawarte w dalszej części tej regulacji elementy współokreślają ostateczny kształt tego ciężaru. Taka redakcja przepisu ma z jednej strony – zapobiec ewentualnym zarzutom pominięcia niektórych z nich, wpływających bezpośrednio na wysokość należnego podatku, z drugiej strony – stanowić rodzaj dyrektywy interpretacyjnej pozwalającej na objęcie zakresem znaczeniowym pojęcia ciężaru podatkowego wszystkich instytucji prawa podatkowego, od których wprost współzależy ostateczny kształt obowiązku zapłaty podatku czy też należności płaconej na jego poczet.

Jeżeli chodzi o termin „ustalenie”, to ma on znaczenie potoczne i w żadnym razie nie należy łączyć go z konwencją językową związaną niekiedy z rozróżnieniem konstytutywnych i

⁵⁹² Por. Z. Kmiecik, *Glosa...*, op cit., s. 278. Por. też P. Grabowski, M. Herman, op. cit., s.76.

deklaratoryjnych decyzji podatkowych. Podobnie wyrażenie „stosuje się” oznacza działanie relewantnego reżimu prawnego w określonej sytuacji czasoprzestrzennej. Kategoria ta obejmuje zatem przepisy, do których w danej chwili należy się stosować, a w przyszłości zostaną one zastosowane przez organy państwa przy ocenie skutków prawnych wcześniejszych zachowań jednostek⁵⁹³.

Wykorzystana w omawianej propozycji konwencja rozumienia terminu „obowiązywanie przepisu” jest zgodna z wcześniej przyjętym założeniem, że obowiązywanie przepisu stanowi wspólny obszar czasowy przynależności przepisu do systemu prawa i jego stosowania przez organy państwa.

Ostatni fragment proponowanej regulacji wskazuje na dokonany wybór obowiązku podatkowego jako *sui generis* faktu wywoławczego podatku, czyli łącznika wyznaczającego moment, który determinuje reżim prawny właściwy dla oceny ciężaru podatkowego podatnika.

Przepis o opisanym charakterze winien znaleźć się w grupie regulacji ogólnych, podobnie jak dzieje się to w przypadku art. 3 k.c., czy art. 1 i 4 k.k. Przy obecnej systematyce Ordynacji podatkowej, oznaczałoby to miejsce w Dziale I - Przepisy ogólne. W świetle coraz wyraźniej rysującej się potrzeby zastąpienia Ordynacji podatkowej nowym, bardziej spójnym unormowaniem ogólnych zagadnień podatkowoprawnych, szczegółowa notacja proponowanej regulacji pozostaje kwestią otwartą.

W sytuacjach uzasadnionych konstytucyjnie ustawodawca może oczywiście wprowadzać uregulowania o charakterze szczególnym. W tym świetle pominięcie bądź zawarcie postanowienia, iż ustawa może stanowić inaczej, nie zawiera żadnej nowości normatywnej. Jest powszechnie akceptowaną zasadą, że przepis szczególny wyłącza stosowanie przepisu ogólnego i nie potrzeba do tego zastrzeżenia w przepisie ogólnym⁵⁹⁴. W celu uniknięcia ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych, w ustawie wprowadzającej ogólne rozstrzgnięcie intertemporalne w ramach podstawowego stosunku

⁵⁹³ Na marginesie warto nadmienić, że wyrażenie „stosuje się” użyto w omawianej propozycji w znaczeniu *largo* (jako „znajduje zastosowanie”), tak jak to się dzieje powszechnie w legislacji podatkowej. Znaczenie to obejmuje zarówno „przestrzeganie prawa przez podatnika”, jak i „stosowanie prawa przez organ administracji”.

⁵⁹⁴ Por. uchwałę SN z dnia 17 czerwca 2003 r., III CZP 31/03, OSP 2004, nr 7– 8, poz. 94. Zbytne akcentowanie swobody ustawodawcy w zakresie zmian uregulowań ustawowych może prowadzić do osłabienia znaczenia interpretacyjnego omawianej regulacji. Ostatecznie, pewną alternatywą – wobec całkowitego pominięcia postanowienia, iż ustawa szczególna może stanowić inaczej – mogłoby być użycie tego zwrotu w zmodyfikowanym brzemieniu, to jest: „chyba że ustawa szczególna wyraźnie stanowi inaczej”.

podatkowoprawnego mogłoby znaleźć się uregulowanie przechodnie jednoznacznie określające stosunek nowego unormowania ogólnego do zastanych rozwiązań międzyczasowych oraz powstałych już stosunków podatkowoprawnych.

Przyjęty w polskiej nauce prawa podatkowego paradygmat podstawowego stosunku podatkowoprawnego pozwala wierzyć, że wybór momentu powstania obowiązku podatkowego, jako łącznika czasowego w ramach tego stosunku:

- będzie *per se* czynnikiem stabilizującym sytuację prawną podatników – poprzez zwiększenie przewidywalności skutków prawnych podejmowanych przez nich decyzji gospodarczych,
- umożliwi budowanie spójnego systemu szczegółowych rozwiązań międzyczasowych,
- będzie prowadzić do większej przejrzystości działań organów państwowych, a tym samym będzie pogłębiać zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Na koniec warto zaznaczyć, że wprowadzeniu wyżej zaproponowanej regulacji winny towarzyszyć nowelizacje szczegółowych ustaw podatkowych precyzujące moment powstania obowiązku podatkowego w konkretnych podatkach. Tak zsynchronizowane inicjatywy legislacyjne będą niewątpliwie służyć klaryfikacji podstawowych zasad działania prawa podatkowego w czasie w sposób zgodny ze standardami państwa prawnego.

ARTYKUŁY

PRZENIESIENIE STATUTOWEJ SIEDZIBY SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ⁵⁹⁵

TOMASZ JEZERSKI

SPIS TREŚCI:

1. Uwagi wstępne	140
2. Procedura przeniesienia siedziby spółki europejskiej	143
3. Skutki podatkowoprawne przeniesienia siedziby	145
3.1. Uwagi ogólne	145
3.2. Zasady opodatkowania wg dyrektywy 2005/19/WE	147
3.3. Opuszczenie terytorium Polski - państwa rezydencji	154
3.3.1. Opodatkowanie spółki europejskiej	154
3.3.2. Opodatkowanie akcjonariuszy	156
3.4. Objęcie polską jurysdykcją podatkową	160
4. Wnioski końcowe	165

1. UWAGI WSTĘPNE

Jednym ze środków prowadzących do osiągnięcia celów Wspólnoty Europejskiej jest stworzenie wspólnego rynku, charakteryzującego się zniesieniem przeszkód w swobodnym przepływie towarów, osób, usług i kapitału między państwami członkowskimi. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską gwarantuje swobodny przepływ pracowników i swobodę przedsiębiorczości poprzez prawo do prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek czy w formie zakładania kolejnego miejsca pracy⁵⁹⁶, prawo do zakładania i

⁵⁹⁵ Niniejszy tekst stanowi fragment rozprawy doktorskiej zatytułowanej „Zasady opodatkowania spółki europejskiej w procesie restrukturyzacji transgranicznej”, obronionej w kwietniu 2009 roku na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie.

⁵⁹⁶ Por. orzeczenie ETS w sprawie *Ramrath* (C-106/91).

prowadzenia przedsiębiorstw, prawo do zakładania agencji, oddziałów i filii. Uprawnia ono do ciągłej działalności na terenie państwa członkowskiego także wtedy, gdy działalność nie może być zakwalifikowana jako agencja, oddział czy filia⁵⁹⁷. O ile zostało zagwarantowane prawo swobodnego przemieszczania się osób fizycznych w ramach Wspólnoty, to TWE nie przyznaje jednak tego prawa osobom prawnym. Stanowisko takie zajął Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu w sprawie *Daily-Mail*⁵⁹⁸ stwierdzając, że art. 52 oraz 58 Traktatu (obecnie art. 43 i 48 TWE) nie przyznaje prawa spółce zarejestrowanej (założonej) zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego i mającej w nim statutową siedzibę, do przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego⁵⁹⁹. W uzasadnieniu orzeczenia podniesiono, że prawo zakładania przedsiębiorstw (ang. *freedom of establishment*) konstituuje jedną z podstawowych zasad Wspólnoty, a te postanowienia Traktatu są stosowane bezpośrednio. Pomimo że mają one na celu zapewnienie przedsiębiorstwom innego państwa członkowskiego takiego samego traktowania jak przedsiębiorstw rodzimych, to jednak zakazują także państwu członkowskiemu pochodzenia przedsiębiorstwa utrudniania zakładania podmiotów w rozumieniu art. 58 TWE⁶⁰⁰ w innych państwach członkowskich. W przeciwnym razie postanowienia art. 52 TWE⁶⁰¹ byłyby bez znaczenia, gdyby państwo członkowskie pochodzenia przedsiębiorstwa mogłoby zabronić przeniesienia go do innego państwa członkowskiego. Jednakże w przeciwieństwie do osób fizycznych, podmiotowość prawna spółek wynika z prawa państwa członkowskiego, a nie prawa wspólnotowego. Istnieją one tylko z racji różnych regulacji krajowych, które określają sposób ich zakładania i zasady funkcjonowania. Prawo poszczególnych państw członkowskich jednak różni się w tym zakresie. Dotyczy to w szczególności ustalania zasad podlegania prawu danego państwa, bowiem niektóre ustawodawstwa wymagają dla rejestracji danego podmiotu posiadania nie tylko krajowej siedziby statutowej (ang. *registred office*) ale także krajowej rzeczywistej siedziby zarządu (ang. *real head office*). W związku z tym, w przypadku niektórych państw członkowskich przeniesienie rzeczywistej siedziby zarządu poza terytorium kraju może stanowić przyczynę rozwiązania podmiotu ze wszystkimi tego konsekwencjami, w szczególności podatkowymi. Traktat uznaje te różnice w systemach prawnych państw członkowskich, co znajduje przejaw między innymi w

⁵⁹⁷ M. Drobysz [w:] Z. Brodecki, M. Drobysz, S. Majkowska, *Traktat o Unii Europejskiej traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem*, Warszawa 2002, kom. do art. 43.

⁵⁹⁸ Wyrok ETS z 27 września 1988r. w sprawie *The Queen v H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC* (C-81/87).

⁵⁹⁹ "(...) in the present state of Community law, Articles 52 and 58 of the Treaty, properly construed, confer no right on a company incorporated under the legislation of a Member State and having its registered office there to transfer its central management and control to another Member State."

⁶⁰⁰ Obecny art. 48 TWE.

⁶⁰¹ Obecny art. 43 TWE

równym traktowaniu siedziby statutowej, siedziby zarządu oraz miejsca prowadzenia działalności, a ponadto w art. 220 TWE⁶⁰² przewiduje, że państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom wzajemnego uznania spółek w rozumieniu art. 48 akapit 2 TWE, utrzymania osobowości prawnej w przypadku przeniesienia siedziby z kraju do kraju oraz możliwości łączenia spółek podlegających ustawodawstwu różnych krajów. Problem siedziby statutowej lub siedziby zarządu jako czynnika determinującego podleganie konkretnemu ustawodawstwu nie może być wobec tego, zdaniem ETS, rozwiązany na podstawie przepisów przewidujących prawo zakładania przedsiębiorstw, a musi być rozwiązany poprzez interwencję ustawodawcy bądź w drodze stosownych umów międzynarodowych. Tym samym TWE nie daje prawa do transgranicznego przeniesienia siedziby.

Stanowisko to uległo częściowej zmianie⁶⁰³ w wyroku ETS w sprawie *Überseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*⁶⁰⁴. Trybunał orzekł, iż państwo członkowskie zobowiązane jest uznać zdolność prawną i sądową, którą ma spółka zgodnie z porządkiem prawnym państwa jej założenia. Wobec tego państwa członkowskie nie mogą odmówić zdolności prawnej i procesowej spółce, która została skutecznie założona zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego nawet wtedy, jeśli państwo to jest zdania, że spółka przeniosła swoją rzeczywistą siedzibę na terytorium podlegające określonej władzy państwowej a kwestię zdolności prawnej i procesowej należy oceniać zgodnie z jego własnym prawem o spółkach handlowych⁶⁰⁵. Stanowisko ETS nie zmieniło jednak faktu, iż do transgranicznego przeniesienia siedziby konieczna jest regulacja prawa pozytywnego⁶⁰⁶.

Obecnie tylko trzy wspólnotowe bezpośrednio skuteczne akty prawne zawierają podstawę prawną do transgranicznego przeniesienia siedziby. Są to trzy rozporządzenia: w sprawie statutu spółki europejskiej⁶⁰⁷, w sprawie statutu spółdzielni europejskiej⁶⁰⁸ oraz w

⁶⁰² Obecny art. 293 TWE.

⁶⁰³ J. Napierała, Teoria siedziby a swoboda zakładania przedsiębiorstw w świetle orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Überseering*, *Studia Prawnicze* 1/2003, s.94.

⁶⁰⁴ Wyrok ETS z 2 listopada 2002r. w sprawie C-208/00.

⁶⁰⁵ Ch. Teichmann, Minderheitenschutz bei Gründung und Sitzverlegung der SE, *ZGR* 3/2003 s. 299. K. Bilewska, *Spółka europejska*, Warszawa 2006, s. 232.

⁶⁰⁶ Problem jest jednak o wiele bardziej skomplikowany i sprowadza się do zajęcia stanowiska pomiędzy dwoma teoriami: teorią siedziby oraz teorią założenia: por. J. Napierała, Teoria siedziby a swoboda zakładania przedsiębiorstw..., s. 89-105, M. Wenz [w:] M. R. Theisen (red.), M. Wenz (red.), M. Hölzl, R. Köstler, S. Maul, J. Neun, M. Niehues, M. Plendl, Ch. Teichmann, O. Thömmes, G. Widmayer, *Die Europäische Aktiengesellschaft, Recht, Steuern und Betriebswirtschaft der Societas Europaea*, Stuttgart 2002, s.171-246 i powołana tam literatura.

⁶⁰⁷ Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (Dz. Urz. WE L 294 z 10 listopada 2001 roku, s. 1 i nast.), dalej jako RSE.

sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych⁶⁰⁹, a dotyczą tylko instytucji w nich uregulowanych czyli spółki europejskiej, spółdzielni europejskiej oraz europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych. Brak jest natomiast wspólnotowej regulacji pozwalającej na przeniesienie siedziby innym podmiotom, np. krajowym spółkom akcyjnym czy spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością. Także niewiele państw członkowskich UE dopuszcza możliwość przeniesienia do innego państwa siedziby spółki zarejestrowanej na ich terytorium bez konieczności rozwiązania tej spółki⁶¹⁰. Z tego względu SE jest instytucją niezwykle atrakcyjną dla przedsiębiorców, którzy przy wyborze państwa jej siedziby mogą kierować się przede wszystkim kryteriami ekonomicznymi.

2. PROCEDURA PRZENIESIENIA SIEDZIBY SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ

Procedurę przeniesienia siedziby można podzielić na trzy fazy: czynności przygotowawcze, uchwałę walnego zgromadzenia oraz rejestrację i publikację przeniesienia⁶¹¹.

Pierwszą czynnością przygotowawczą jest sporządzenie planu transgranicznego przeniesienia siedziby. Należy ona do organu zarządzającego bądź administrującego spółki, w zależności od przyjętego ustroju organów. Plan ten określa obecną firmę, siedzibę, numer rejestracyjny SE i obejmuje również proponowaną statutową siedzibę SE, proponowany statut SE włącznie z jej nową firmą i wszelkimi konsekwencjami, jakie przeniesienie może mieć na uczestnictwo pracowników spółki, proponowany harmonogram przeniesienia oraz wszelkie prawa zagwarantowane w celu ochrony akcjonariuszy i wierzycieli. Plan przeniesienia siedziby podlega publikacji zgodnie z przepisami krajowymi wprowadzonymi zgodnie z Pierwszą Dyrektywą⁶¹². Organ zarządzający lub administrujący zobowiązany jest także do opracowania sprawozdania wyjaśniającego i uzasadniającego aspekty prawne i ekonomiczne przeniesienia oraz wyjaśniającego jego konsekwencje dla akcjonariuszy, wierzycieli i pracowników. Językowa i systemowa wykładnia przepisów RSE wskazuje, że sprawozdanie zarządu, w przeciwieństwie

⁶⁰⁸ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z 22 lipca 2003 roku w sprawie statutu spółdzielni europejskiej SCE (Dz. Urz. L 2007 z 18 sierpnia 2003r., s. 1 i nast.).

⁶⁰⁹ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 roku w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych.

⁶¹⁰ K. Oplustil, *Europejska Spółka Akcyjna, Teksty aktów prawnych z omówieniem*, Warszawa 2002, s. 122.

⁶¹¹ K. Bilewska, *Spółka...*, s. 236.

⁶¹² Pierwsza dyrektywa Rady (WE) nr 68/151/EWG w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w Państwach Członkowskich od spółek w rozumieniu art. 58 akapit 2 Traktatu, w celu uzyskania ich równoważności w całej Wspólnocie, dla zapewnienia ochrony interesów zarówno wspólników jak i osób trzecich (Dz. Urz. L 65 z 14 marca 1968r., s. 8 i nast.).

do planu przeniesienia, nie podlega publikacji. Jednakże akcjonariusze i wierzyciele spółki europejskiej mają prawo, przynajmniej na jeden miesiąc przed walnym zgromadzeniem zwołanym w celu podjęcia uchwały o przeniesieniu, przeglądać w statutowej siedzibie spółki plan przeniesienia i sprawozdania, jak także mogą żądać otrzymania bezpłatnych kopii tych dokumentów.

Podjęcie decyzji o transgranicznym przeniesieniu siedziby spółki europejskiej należy do walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Uchwała ta może zostać podjęta dopiero po upływie dwóch miesięcy, następujących po opublikowaniu planu przeniesienia. W tym też terminie, jeżeli skutkiem przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej byłaby zmiana właściwego prawa, właściwy organ państwa członkowskiego może wyrazić sprzeciw wobec przeniesienia siedziby. Sprzeciw ten może być uzasadniony wyłącznie interesem publicznym, a przysługuje tylko wtedy, gdy tak stanowi prawo państwa członkowskiego siedziby spółki. Spółka musi w tym wypadku dysponować możliwością wniesienia środka odwoławczego do sądu. RSE stanowi ponadto, że w przypadku, gdy spółka europejska podlega nadzorowi krajowego finansowego organu nadzorczego, to prawo do wniesienia sprzeciwu w sprawie przeniesienia statutowej siedziby przysługuje również temu organowi (art. 8 ust. 14 akapit 2 RSE).

Uchwała o przeniesieniu siedziby statutowej wymaga większości dwóch trzecich głosów, chyba że prawo, które stosuje się do spółek akcyjnych w państwie członkowskim siedziby SE przewiduje surowsze warunki podjęcia uchwały. Jednakże każde państwo członkowskie może postanowić, że wystarczająca jest zwykła większość głosów, o ile reprezentowana jest przynajmniej połowa subskrybowanego kapitału akcyjnego spółki europejskiej (art. 8 ust. 6 RSE w zw. z art. 59 RSE). Jeżeli więc decyzja o przeniesieniu siedziby będzie podejmowana przez spółkę ze statutową siedzibą na terytorium Polski, wówczas skuteczne podjęcie uchwały będzie wymagać większości trzech czwartych głosów (art. 415 § 1 KSH), a jeżeli spółka europejska jest instytucją finansową, to właściwy organ nadzoru, w terminie dwóch miesięcy od dnia ogłoszenia planu przeniesienia siedziby statutowej może w drodze decyzji administracyjnej wyrazić sprzeciw wobec przeniesienia siedziby statutowej. Na decyzję organu nadzoru przysługuje skarga do sądu administracyjnego (art. 51 SEU).

W przypadku skutecznego podjęcia uchwały i niezgłoszenia sprzeciwu przez właściwy organ, sąd, notariusz lub inny właściwy organ w państwie członkowskim, w którym SE ma swoją statutową siedzibę, wydaje zaświadczenie potwierdzające dopełnienie aktów i czynności prawnych, które należy dopełnić przed przeniesieniem. Jednakże wcześniej spółka europejska musi zapewnić właściwy organ, że interesy wierzycieli i osób mających inne prawa wobec SE

(włączając w to organy publiczne) są właściwie chronione zgodnie z wymaganiami określonymi przez państwo członkowskie, w którym SE ma swoją dotychczasową statutową siedzibę. Zapewnienie to dotyczy zobowiązań wobec wierzycieli, które powstały przed opublikowaniem planu przeniesienia. Spółka europejska może zostać zarejestrowana w państwie nowej siedziby dopiero wtedy, gdy zostanie przedstawione powyższe zaświadczenie oraz zostanie udowodnione, że dokonano wszystkich czynności wymaganych dla zarejestrowania spółki w państwie przyjmującym⁶¹³.

Przeniesienie statutowej siedziby jest skuteczne od daty zarejestrowania spółki europejskiej w państwie przyjmującym. Wpis ten nie wywołuje jednak automatycznie skutku wykreślenia w państwie pierwotnej siedziby. Dopiero po dokonaniu rejestracji nowej siedziby spółki, rejestr w państwie przyjmującym zawiadamia rejestr poprzedniej statutowej siedziby, a wykreślenie spółki z dotychczasowego rejestru zostanie dokonane nie wcześniej niż z chwilą otrzymania zawiadomienia. Zarówno wpis w państwie przyjmującym, jak i wykreślenie w państwie poprzedniej siedziby, musi zostać opublikowany zgodnie z przepisami krajowymi zgodnymi z Pierwszą Dyrektywą. Informacja o przeniesieniu statutowej siedziby jest skuteczna wobec osób trzecich z momentem publikacji. Jednakże jeżeli informacja o wykreśleniu z rejestru dawnej siedziby nie została opublikowana, osoby trzecie mogą nadal powoływać się na tę okoliczność, chyba że SE udowodni, że osoby trzecie wiedziały o zmianie siedziby spółki.

Rozporządzenie o spółce europejskiej chroni także wierzycieli, których wierzytelności powstały przed przeniesieniem statutowej siedziby SE do innego państwa członkowskiego. W tym wypadku przyjmuje się fikcję prawną, iż SE ma siedzibę w państwie członkowskim dotychczasowej siedziby, niezależnie od terminu wszczęcia postępowania przeciwko SE.

3. SKUTKI PODATKOWOPRAWNE PRZENIESIENIA SIEDZIBY

3.1. UWAGI OGÓLNE

⁶¹³ Por. art. 8 ust. 9 RSE. Rozporządzenie nie używa jednak pojęcia państwa przyjmującego. Posługuje się tylko określeniem „państwa, w którym mieści się nowa statutowa siedziba” (ang. *country of new registered office*).

Zasady opodatkowania transgranicznego przeniesienia siedziby spółki europejskiej zostały wprowadzone do dyrektywy 90/434/EWG⁶¹⁴ dopiero dyrektywą nowelizującą 2005/19/WE⁶¹⁵. Wcześniej brak było wspólnotowych regulacji podatkowych dotyczących tego procesu. Jak podniesiono w motywach dyrektywy 2005/19/WE, przeniesienie statutowej siedziby jest jednym ze sposobów korzystania ze swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 43 i 48 TWE. Nie przenosi się aktywów, a spółka i jej akcjonariusze nie czerpią z tej operacji dochodów, zysków ani zysków kapitałowych. Decyzja spółki dotycząca reorganizacji przedsiębiorstwa przez przeniesienie statutowej siedziby nie powinna być utrudniana przez restrykcyjne reguły podatkowe lub ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające z krajowych przepisów podatkowych państw członkowskich, sprzecznych z prawem wspólnotowym. Przeniesienie statutowej siedziby spółki, lub sytuacja związana z tym przeniesieniem, które pociąga za sobą zmianę rezydencji podatkowej może bowiem skutkować nałożeniem pewnej formy opodatkowania w państwie członkowskim, z którego przenosi się siedzibę. Opodatkowanie może zostać nałożone także wtedy, gdy przeniesienie siedziby nie prowadzi do zmiany rezydencji dla celów podatkowych. Z tego względu do dyrektywy 90/434/EWG wprowadzono kilka reguł, które mają zapobiec powyższemu opodatkowaniu⁶¹⁶. Dyrektywa nie ustanawia jednak wspólnych zasad dotyczących określania rezydencji SE dla celów podatkowych, pozostawiając tą kwestię ustawodawstwu krajowemu oraz umowom międzynarodowym. Transgraniczne przeniesienie siedziby SE nie musi wobec tego prowadzić do zmiany rezydencji podatkowej.

Zasady opodatkowania transgranicznego przeniesienia siedziby dyrektywa 90/434/EWG ujemuje w trzech artykułach (10b-10d) tytułu IVb, ukształtowanych na wzór regulacji dotyczących pozostałych operacji restrukturyzacyjnych. Z zasady przeniesienie siedziby powinno być neutralne podatkowo, zarówno dla samej spółki jak i jej akcjonariuszy. Dyrektywa pozostawia państwom członkowskim pewną swobodę w zakresie implementacji jej postanowień, zakreślając jedynie termin wprowadzenia stosownych zmian. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2005/19/WE, państwa członkowskie zobowiązane były do jej wdrożenia do 1 stycznia 2006 roku. Niestety polski ustawodawca nie wprowadził jeszcze stosownych regulacji,

⁶¹⁴ Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących różnych państw członkowskich (Dz. Urz. L 225 z 20 sierpnia 1990r., s. 1 i nast.).

⁶¹⁵ Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 roku zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. L 58 z 4 marca 2005r., s. 19 i nast.).

⁶¹⁶ Por. motyw 6 i 7 dyrektywy 2005/19/WE.

tak więc ewentualne skutki podatkowe powinny być oceniane w aspekcie obecnych rozwiązań na tle prawa europejskiego. Niemniej proces transgranicznego przeniesienia siedziby SE może być rozpatrywany w dwóch aspektach, niezależnie od ustawodawstwa krajowego: z punktu widzenia państwa rezydencji SE, które traci podatnika (państwa wyjścia), oraz z punktu widzenia państwa, na terytorium którego zostaje przeniesiona siedziba SE. Wg takich założeń zostanie dokonana analiza polskich rozwiązań podatkowych.

3.2. ZASADY OPODATKOWANIA WG DYREKTYWY 2005/19/WE

Zgodnie z niezwykle złożonym przepisem art. 10b ust. 1 dyrektywy 90/434/EWG, jeżeli SE lub SCE przenosi statutową siedzibę z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub w związku z przeniesieniem statutowej siedziby z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, SE lub SCE będąca rezydentem w pierwszym państwie członkowskim przestaje być rezydentem w tym państwie członkowskim i staje się rezydentem w innym państwie członkowskim, to przeniesienie statutowej siedziby lub zmiana rezydencji nie stanowią podstawy do opodatkowania zysków kapitałowych, obliczonych zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona, osiągniętych w związku z aktywami i pasywami SE i SCE, które wskutek przeniesienia statutowej siedziby albo zmiany rezydencji, pozostają efektywnie powiązane ze stałym zakładem SE lub SCE w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych. Jednakże zasada ta ma zastosowanie tylko wówczas, gdy SE lub SCE dokonuje obliczenia nowych odpisów amortyzacyjnych i jakichkolwiek zysków lub strat w odniesieniu do aktywów i pasywów, które pozostają efektywnie związane ze stałym zakładem, jak gdyby nie dokonano przeniesienia statutowej siedziby bądź nie zmieniono rezydencji do celów podatkowych.

Powołany przepis dyrektywy, wprawdzie niezwykle skomplikowany i wieloelementowy, akcentuje kilka zdarzeń mających doniosłe znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Przede wszystkim słusznie wskazuje, iż sam fakt przeniesienia statutowej siedziby wcale nie musi powodować zmiany rezydencji podatkowej. Wprawdzie zarówno RSE jak i RSCE wyraźnie stanowią, iż statutowa siedziba musi znajdować się w tym samym państwie członkowskim, co

siedziba zarządu⁶¹⁷, to jednak takie podejście nie rozwiązuje problemów podatkowych. Prawo podatkowe nie musi się opierać na kryteriach cywilnoprawnych dla ustalania rezydencji podatkowej, może także nadawać im odmienne znaczenie. W konkretnym wypadku może się bowiem okazać, iż pomimo zmiany statutowej siedziby i siedziby zarządu w rozumieniu RSE, spółka europejska dalej pozostaje rezydentem państwa dotychczasowej siedziby stając się jednocześnie rezydentem państwa nowej statutowej siedziby. Dojdzie do tego między innymi na skutek odmiennego rozumienia pojęcia siedziby zarządu. Problem ten nie może zostać rozwiązany na gruncie KM OECD, gdyż ta stanowi tylko, iż jeżeli osoba niebędąca osobą fizyczną ma siedzibę w obu umawiających się państwach, to uważa się, że ma ona siedzibę w tym umawiającym się państwie, w którym znajdzie się miejsce jej faktycznego zarządu⁶¹⁸, przy czym nie wprowadza definicji miejsca faktycznego zarządu. Należy wówczas stosować takie znaczenie pojęcia miejsca faktycznego zarządu, jakie ma ono w przepisach prawnych tych państw w zakresie podatków, do których ma zastosowanie konwencja, a znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym przez inne przepisy prawne⁶¹⁹. Dochodzi w ten sposób do zapętlenia kryterium rezydencji, gdyż na skutek braku zgodności ustawodawstw krajowych należy stosować kryteria z umowy międzynarodowej, która z kolei odsyła z powrotem do ustawodawstw krajowych, a te do umowy itd. Błędnego koła nie przerwa dyrektywa 90/434/EWG, akceptując tylko istnienie problemu⁶²⁰. W doktrynie zaproponowano⁶²¹, aby miejsce faktycznego zarządu rozumieć jako miejsce, w którym z merytorycznego punktu widzenia podejmowane są kluczowe decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa. Miejscem faktycznego zarządu będzie więc zazwyczaj miejsce, w którym osoba lub grupa osób sprawujących najwyższe funkcje (np. rada dyrektorów) podejmuje oficjalne decyzje, czyli miejsce, w którym wypracowywane są działania obejmujące przedsiębiorstwo jako całość. Ponieważ nie można ustalić dokładnej normy, zatem w celu ustalenia miejsca faktycznego zarządu powinny być brane pod uwagę wszystkie fakty i okoliczności⁶²². Zalicza się do nich w szczególności miejsce, gdzie umiejscowiony jest zarząd najwyższego szczebla, miejsce, gdzie faktycznie wykonywano działalność gospodarczą, miejsce

⁶¹⁷ Por. art. 7 RSE oraz art. 6 RSCE.

⁶¹⁸ Art. 4 ust. 3 KM OECD.

⁶¹⁹ Por. art. 3 ust. 2 KM OECD.

⁶²⁰ Por. motyw nr 7 dyrektywy 2005/19/WE.

⁶²¹ *Komentarz KM OECD*, art. 4 nr 24.

⁶²² *Komentarz KM OECD*, art. 4 nr 24.

rejestracji⁶²³, miejsce, w którym udziałowcy podejmują kluczowe decyzje w odniesieniu do spółki bądź miejsce, gdzie przebywają osoby zarządzające spółką⁶²⁴. Powyższe kryteria także nie pozwalają jednoznacznie określić miejsca faktycznego zarządu, gdyż nie sposób przypisać określonej wagi do poszczególnych okoliczności. Przykładowo może się zdarzyć, iż całe przedsiębiorstwo, za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność SE, umiejscowione jest w dotychczasowym państwie rezydencji, podczas gdy zarząd oraz rada nadzorcza zostały przeniesione do nowego państwa, gdzie zapadają już wszystkie decyzje. Przy zastosowaniu wskazanych kryteriów SE będzie rezydentem zarówno dotychczasowego państwa (położenie przedsiębiorstwa) oraz nowego państwa (umiejscowienie ośrodka decyzyjnego)⁶²⁵. Przeniesienie statutowej siedziby nie spowoduje więc przeniesienia rezydencji podatkowej, gdyż SE nie przestanie być rezydentem państwa, z którego przeniesiono statutową siedzibę. Może się także zdarzyć, iż przeniesienie statutowej siedziby bezspornie spowoduje przeniesienie rezydencji podatkowej. Przykładowo dojdzie to tego w sytuacji, gdy SE w dotychczasowym państwie rezydencji posiadała tylko siedzibę organów, a działalność przedsiębiorstwa prowadzona była w innym państwie członkowskim. Przeniesienie statutowej siedziby wraz z siedzibą organów spowoduje, iż SE utraci wszelkie łączniki z dotychczasowym państwem i przestanie być jego rezydentem. Obie sytuacje są objęte zakresem przedmiotowym dyrektywy – państwo członkowskie dotychczasowej rezydencji nie może wobec tego wywodzić prawa do opodatkowania przeniesienia siedziby z faktu, iż SE dalej podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na jego terytorium.

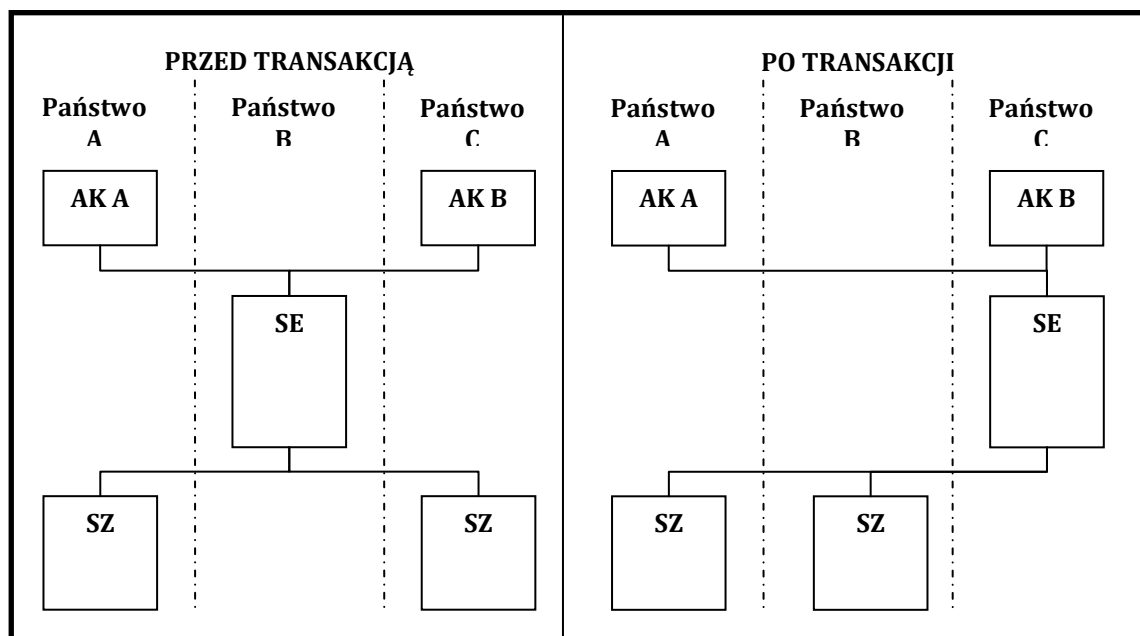
Odroczenie opodatkowania przeniesienia statutowej siedziby następuje na podobnych zasadach jak przy pozostałych operacjach restrukturyzacyjnych i odnosi się do zysków kapitałowych, obliczonych zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/434/EWG w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona. Także przy przeniesieniu statutowej siedziby, aktywa i pasywa SE mają być efektywnie powiązane ze stałym zakładem SE w państwie wyjścia i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych

⁶²³ Jednakże miejsce rejestracji nie może być samodzielnym kryterium, na podstawie którego będzie ustalane miejsce faktycznego zarządu, por. art. 4 nr 22 *Komentarza do KM OECD*.

⁶²⁴ M. Guzek [w:] M. Jamroży (red.), A. Cloer (red.), K. Bobkiewicz, M. Guzek, A. Harasimowicz, A. Jamroży, K. Kaczor, M. Klukowska, M. Krawczyk, A. Kunc, A. Maczura, S. Moczko-Wdowczyk, K. Modrzejewska, L. Patrzek, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007, s. 41 za OECD, *The Impact of the Communications Revolutions on the Application of „Place of Effective Management as a Tie Breaker Rule”*, *Discussion Paper*, February 2001.

⁶²⁵ Tytułem przykładu można wskazać przeniesienie statutowej siedziby SE z Włoch do Polski. Włochy nie podzielają bowiem interpretacji zawartej art. 4 nr 24 *Komentarza KM OECD* odnośnie „osoby lub grupy osób” jako jedynego kryterium określającego siedzibę faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Ich zdaniem, przy określaniu siedziby faktycznego zarządu należy również brać pod uwagę miejsce, w którym odbywa się główna i podstawowa działalność przedsiębiorstwa (por. Uwagi do *Komentarza KM OECD*, art. 4 nr 25).

dla celów podatkowych. Sformułowanie to na gruncie przeniesienia statutowej siedziby nabiera szczególnego znaczenia. Warto bowiem zauważyć, iż w pierwotnym brzmieniu dyrektywy brak było tych regulacji, a główna myśl ustawodawcy europejskiego, niejako wyciągnięta przed nawias, została skupiona w art. 4 dotyczącym aktywów i pasywów znajdujących się w państwach spółek biorących udział w transakcji restrukturyzacyjnej, natomiast skutki podatkowe dotyczące zakładu uregulowane zostały w art. 10. Ustawodawca europejski wprowadzając art. 10b-10d nie wkomponował ich w dotychczasową konstrukcję aktu prawnego i nie odesłał do art. 10 dyrektywy pomijając w zupełności fakt, iż transgraniczna działalność SE opiera się w istocie na funkcjonowaniu zakładów w innych państwach członkowskich. Przeniesienie statutowej siedziby może być bowiem identyczne w skutkach w państwie wyjścia, jak fuzja wyjściowa⁶²⁶ – zarówno w stosunku do przedsiębiorstwa macierzystego, jak i zakładów w innych państwach członkowskich. Dla wyjaśnienia problemu należy posłużyć się przykładem opartym na wcześniej analizowanym schemacie⁶²⁷ nr 1. Otóż w wyniku fuzji transgranicznej powstała SE z siedzibą w państwie B, która posiada stałe zakłady (SZ) w państwach A oraz C. Na obecnym etapie SE przenosi siedzibę z państwa B do państwa C. Po zakończeniu procesu ta sama spółka europejska ma już swoją statutową siedzibę w państwie C oraz stałe zakłady w państwie A oraz państwie B. Przykład ten ilustruje poniższy diagram:



⁶²⁶ Pojęcie fuzji wyjściowej i jej skutków prawnohandlowych oraz podatkowych zostało szczegółowo omówione w rozdziale dot. powołania spółki europejskiej przez fuzję transgraniczną.

⁶²⁷ Schemat nr 1 został zamieszczony w rozdziale dot. powołania spółki europejskiej przez fuzję transgraniczną.

Należy zauważyć, iż państwo B do momentu przeniesienia siedziby SE było uprawnione do opodatkowania całości dochodów SE z racji faktu, iż podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na jego terytorium. Państwu B przysługiwały więc prawa podatkowe do stałego zakładu położonego w państwie A. Jeżeli w wyniku przeniesienia siedziby SE przestanie być rezydentem państwa B, wówczas państwo B utraci prawo do opodatkowania zysków kapitałowych stałego zakładu z państwa A, gdyż zaniknie dotychczasowy łącznik z jego terytorium. Należy zadać pytanie, czy państwo B na etapie przeniesienia statutowej siedziby SE jest uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych stałego zakładu SE położonego w państwie A. Odpowiedź na tak postawione pytanie jest złożona. Dla odroczenia opodatkowania dyrektywa wymaga bowiem, aby aktywa i pasywa SE pozostały efektywnie powiązane ze stałym zakładem w opuszczanym państwie członkowskim (państwie wyjścia) i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych. Jeżeli uzna się, iż zakład w państwie A zostanie efektywnie powiązany⁶²⁸ z nowopowstałym zakładem w państwie B i będzie miał udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych w państwie B, to państwo B zobowiązane jest do odroczenia opodatkowania. Jest to w sumie pytanie o znaczenie pojęcia efektywnego powiązania ze stałym zakładem oraz o możliwość uznania, czy do stałego zakładu położonego w jednym państwie można przypisać stały zakład w innym państwie. Wydaje się, iż dyrektywa nie stwarza podstaw do konstruowania odmiennych instytucji, aniżeli występujących dotychczas na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Należałoby więc uznać, iż efektywne powiązanie aktywów i pasywów ze stałym zakładem w państwie członkowskim powinno być utożsamiane z możliwością uznania tych aktywów i pasywów za stały zakład. Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, iż stałemu zakładowi położonemu w jednym państwie członkowskim można przypisać stały zakład położony w innym państwie. Stały zakład jest bowiem konstrukcją fikcyjną, stosowaną w celu określenia prawa jednego państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa drugiego państwa⁶²⁹. Relatywizowany jest właśnie do przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, a więc przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie⁶³⁰, a nie do stałego zakładu tego przedsiębiorstwa. Instytucja stałego zakładu została bowiem wprowadzona do ustawodawstw podatkowych dla zapewnienia, aby podatnicy-nierezydenci płacili godziwą część podatku w

⁶²⁸ Niem. tatsächlich einer Betriebsstätte der SE (...) zugerechnet bleibt, ang. remain effectively connected with a permanent establishment of the SE.

⁶²⁹ *Komentarz KM OECD*, art. 5 teza nr 1.

⁶³⁰ Por. art. 3 ust. 1 lit. d) *KM OECD*.

każdej jurysdykcji, w której prowadzą działalność poprzez stałą bazę⁶³¹, jest więc immanentnie związana z instytucją ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Uznanie, iż stały zakład może być powiązany z innym stałym zakładem prowadzioby do konkluzji, iż państwo położenia stałego zakładu byłoby uprawnione do opodatkowania zysków, które ani nie zostały osiągnięte na jego terytorium, ani nie pochodzą od jego rezydenta podatkowego. Wymagałoby to przededefiniowania instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego⁶³². Należały więc uznać, iż w świetle dyrektywy 90/434/EWG państwo członkowskie dotychczasowej siedziby jest uprawnione do opodatkowania ukrytych rezerw stałego zakładu spółki europejskiej położonego w innym państwie członkowskim w wypadku przeniesienia statutowej siedziby tejże spółki do innego państwa członkowskiego.

Odroczenie opodatkowania nie musi nastąpić także w wypadku, gdy zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego, SE jest uprawniona do dokonania odliczeń nowych odpisów amortyzacyjnych lub jakichkolwiek zysków lub strat w odniesieniu do aktywów i pasywów pozostających w tym państwie członkowskim obliczonych na innej podstawie niż określono w art. 10b ust. 2. Odroczenia nie stosuje się wówczas do aktywów i pasywów, w odniesieniu do których SE skorzystała z tej możliwości. Innymi słowy, jeżeli państwo członkowskie położenia SE (państwo wyjścia) zezwala na zmianę sposobu obliczania odpisów amortyzacyjnych (np. zmianę wartości początkowej, dokonywanie ponownych odliczeń odpisów amortyzacyjnych) i SE w związku ze zmianą siedziby skorzysta z tej możliwości w stosunku do określonych aktywów lub pasywów, wówczas państwo członkowskie będzie uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych związanych z tymi aktywami bądź pasywami. Warto odnotować, iż możliwość dokonania nowych obliczeń amortyzacyjnych odnosi się do ustawodawstwa państwa wyjścia SE⁶³³ i w tym państwie ustalane są ewentualne skutki podatkowe. Nie ma znaczenia, iż SE skorzystałaby z możliwości ustalenia nowych odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby w stosunku do aktywów i pasywów pozostawionych w państwie wyjścia. Państwo wyjścia nie może wobec tego wywodzić prawa do

⁶³¹ F. Vincent, *Transfer Pricing and Attribution of Income to Permanent Establishments: The Case for Systematic Global Profit Splits*, Canadian Tax Journal 2/2005, s. 411.

⁶³² W zakresie odmiennego znaczenia pojęcia nieograniczonego obowiązku podatkowego por. A. Kostecki, *Wirtualna instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s.199 i nast.

⁶³³ Konkluzja ta wynika z brzmienia art. 10b ust.3 dyrektywy 90/434/EWG.

opodatkowania zysków kapitałowych z faktu, iż SE dokonuje nowych (ponownych) odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby⁶³⁴.

Przeniesienie statutowej siedziby SE powoduje z reguły, iż majątek pozostawiony w państwie wyjścia jest przyporządkowany położonemu tam stałemu zakładowi. W tym wypadku, zgodnie z dosłownym brzmieniem art. 10c ust. 1 dyrektywy, który aż razi wyjątkowo niezgrabnym tłumaczeniem na język polski: „państwo członkowskie podejmuje niezbędne działania, aby zapewnić, żeby, jeśli zapasy albo rezerwy należycie ustanowione przez SE (...) przed przeniesieniem statutowej siedziby są częściowo bądź całkowicie zwolnione z opodatkowania i nie są uzyskane w związku z utrzymywanymi za granicą stałymi zakładami, takie zapasy lub rezerwy mogą być przeniesione z takim samym zwolnieniem, przez stały zakład SE (...), który znajduje się na terytorium państwa członkowskiego, z którego statutowa siedziba została przeniesiona”. Inaczej mówiąc, w toku działalności SE wypracowuje wartości akumulowane w postaci zapasów lub rezerw, które na etapie gromadzenia nie podlegają opodatkowaniu z tytułu ich dystrybucji. Państwo wyjścia jest zobowiązane zapewnić, aby te zapasy i rezerwy SE mogły zostać przypisane stałemu zakładowi SE, który pozostanie w państwie wyjścia i w związku z tym przyporządkowaniem nie zostały opodatkowane. Zakaz opodatkowania nie odnosi się jednak do zapasów i rezerw, które zostały uzyskane w związku z utrzymywanymi za granicą stałymi zakładami - w przeciwnym wypadku państwo wyjścia utraciłoby bezpowrotnie możliwość ich opodatkowania ze względu na brak nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego. Regulacja ta wpisywałaby się w konkluzję, iż państwo członkowskie wyjścia jest uprawnione do opodatkowania ukrytych rezerw stałego zakładu SE położonego w innym państwie członkowskim w wypadku przeniesienia statutowej siedziby tejże spółki do innego państwa członkowskiego. Pozwala to wyciągnąć ogólny wniosek, iż państwo członkowskie wyjścia jest zobowiązane do odroczenia opodatkowania SE tylko wtedy i w takim zakresie, w jakim będzie uprawnione do nałożenia podatku w przyszłości.

Dyrektywa precyzuje także sposób traktowania strat spółki europejskiej przenoszącej swoją statutową siedzibę. Zgodnie z art. 10c ust. 2 dyrektywy, w zakresie, w jakim spółka przenosząca statutową siedzibę na terytorium państwa członkowskiego byłaby uprawniona do przenoszenia na okresy przyszłe lub okresy przeszłe strat, które nie zostały wykorzystane dla celów podatkowych, to państwo członkowskie zezwala stałemu zakładowi SE znajdującemu się na jego terytorium, na przejmowanie strat podatkowych spółki europejskiej, które nie zostały

⁶³⁴ Możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby od majątku pozostawionego w państwie wyjścia należy jednak zawsze rozpatrywać w związku z zasadami przypisywania zysków stałemu zakładowi i zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania.

wykorzystane dla celów podatkowych, pod warunkiem że przeniesienie na okresy przyszłe lub okresy przeszłe byłoby możliwe⁶³⁵ w podobnych warunkach w przypadku spółki, która nadal posiadałaby statutową siedzibę lub która pozostałaby rezydentem do celów podatkowych tego państwa członkowskiego. Innymi słowy stały zakład spółki europejskiej pozostawiony w państwie wyjścia jest uprawniony do przejęcia i dalszego rozliczenia strat SE pod warunkiem, że byłaby do tego uprawniona SE, gdyby nie zmieniała państwa swojej statutowej siedziby.

Dyrektywa stanowi także, iż przeniesienie statutowej siedziby SE nie stanowi podstawy opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych akcjonariuszy. Dochód ten może być jednak opodatkowany przy późniejszym zbyciu tych papierów wartościowych⁶³⁶.

3.3. OPUSZCZENIE TERYTORIUM POLSKI - PAŃSTWA REZYDENCJI

3.3.1. OPODATKOWANIE SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ

Ustalenie skutków podatkowych opuszczenia państwa rezydencji w przypadku transgranicznego przeniesienia siedziby statutowej SE podlegającej w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest zadaniem trudnym, bowiem polski ustawodawca nie implementował jeszcze dyrektywy 2005/19/WE. Zasady opodatkowania należałoby wobec tego wywodzić z obecnych rozwiązań podatkowych i ewentualnie korygować je o postanowienia dyrektywy 90/434/EWG⁶³⁷.

W pierwszej kolejności należałoby ustalić, czy przeniesienie statutowej siedziby SE do innego państwa członkowskiego mogłoby spowodować na gruncie PDOP opodatkowanie zysków kapitałowych. Wydaje się, iż żaden przepis powołanej ustawy nie może być podstawą do

⁶³⁵ Podane brzmienie przepisu odzwierciedla jego prawidłową normatywną treść. Polskie urzędowe tłumaczenie jest oczywiście błędne. Stanowi bowiem, iż przejęcie strat jest dopuszczalne pod warunkiem, że „przeniesienie na okresy przyszłe lub okresy przeszłe nie byłoby możliwe w podobnych warunkach w przypadku spółki, która nadal posiadałaby statutową siedzibę lub która pozostałaby rezydentem do celów podatkowych tego Państwa Członkowskiego”. Inne wersje językowe jednoznacznie wskazują, iż przejęcie strat jest dopuszczalne pod warunkiem, że ich przeniesienie byłoby możliwe w podobnych warunkach, a nie jak stanowi polskie tłumaczenie „nie byłoby możliwe”. Wystarczy wskazać wersję niemiecką przepisu, zgodnie z którą „*vorausgesetzt, die Vor- oder Rückübertragung der Verluste wäre für ein Unternehmen, das weiterhin seinen Sitz oder seinen steuerlichen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, zu vergleichbaren Bedingungen möglich gewesen*“, lub angielską: „*provided that the loss carry forward or carry back would have been available in comparable circumstances to a company which continued to have its registered office or which continued to be tax resident in that Member State*”.

⁶³⁶ Por. art. 10d dyrektywy 90/434/EWG.

⁶³⁷ Ze względu na upływ terminu implementacji dyrektywa 90/434/EWG może znaleźć bezpośrednie zastosowanie.

opodatkowania zysków kapitałowych spółki europejskiej na etapie przeniesienia siedziby. Przede wszystkim należy podkreślić, iż PDOP nie wiąże z przeniesieniem siedziby SE skutku w postaci rozwiązania spółki i likwidacji jej majątku. Na gruncie prawa handlowego przewidziana jest bowiem ciągłość podmiotowa SE, a polskie prawo podatkowe nie wprowadza w tym zakresie żadnych odstępstw. Prawo podatkowe traktuje SE zarówno przed jak i po przeniesieniu siedziby jako ten sam podmiot. Konkluzja ta prowadzi nieuchronnie do wniosku, iż nie można mówić o zbyciu majątku spółki europejskiej, ponieważ zarówno przed jak i po przeniesieniu siedziby majątek ten przysługuje temu samemu podmiotowi. Nie można więc zastosować przepisów przewidujących opodatkowanie zysków ujawnionych przy zbyciu majątku bądź składników majątkowych, ponieważ w ogóle nie dochodzi do zbycia. Ponadto polski ustawodawca nie wprowadził opodatkowania „na wyjściu” (*exit tax*), a więc podatku od ukrytych rezerw nakładanego z tytułu usunięcia składnika majątkowego spod jurysdykcji podatkowej. Okoliczności te przemawiają za uznaniem, iż została zagwarantowana neutralność podatkowa przeniesienia siedziby SE w stosunku do ukrytych rezerw. Warto jeszcze zauważyć, iż polskie przepisy podatkowe nie przewidują dla odroczenia opodatkowania warunku w postaci efektywnego przypisania majątku do stałego zakładu SE w Polsce⁶³⁸. Na skutek przeniesienia statutowej siedziby SE z terytorium Polski może więc dojść do definitywnego wyłączenia polskiej jurysdykcji podatkowej bez nałożenia *exit taxes*.

Istotnym zagadnieniem jest także kwestia ustalenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych od majątku pozostawionego w Polsce, a więc państwie dotychczasowej rezydencji. Problem ten może wystąpić w wypadku, gdy majątek zostanie przypisany do stałego zakładu SE położonego w Polsce. Wydaje się, iż spółka europejska zobowiązana będzie do dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych na dotychczasowych warunkach, a więc na zasadzie kontynuacji. Wniosek ten wypływa z przyjętej wcześniej zasady kontynuacji bytu prawnego SE, to jest tożsamości podmiotowej spółki europejskiej, także dla celów podatkowych. Nie dochodzi również do żadnej operacji, od której ustawa uzależniałaby możliwość zmiany zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Podobnie zasada tożsamości podmiotowej SE nakazywałby przyjąć, iż zapasy i rezerwy zwolnione od opodatkowania, ustanowione przez SE z siedzibą w Polsce przed przeniesieniem statutowej siedziby, nie związane ze stałym zakładem SE położonym za granicą, mogły być dalej przypisane stałemu zakładowi SE pozostawionemu w Polsce po przeniesieniu siedziby SE. Nie wydaje się także, aby inaczej należałoby rozstrzygać kwestię przejścia strat SE przez jej stały zakład pozostawiony Polsce. Ustawa o podatku

⁶³⁸ Jest to konsekwencją braku implementacji dyrektywy 2005/19/WE.

dochodowym od osób prawnych stanowi tylko, że przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową⁶³⁹. Przeniesienie statutowej siedziby nie może zostać uznane za jakąkolwiek z tych operacji, w związku z czym ustawa nie stoi na przeszkodzie dalszemu rozliczaniu strat przez stały zakład SE, a poniesionych przed przeniesieniem siedziby SE do innego państwa członkowskiego.

W doktrynie podniesiono także, iż z braku stosownych przepisów należy *mutatis mutandis* stosować przepisy dotyczące przekształcenia spółek kapitałowych w zakresie zamknięcia ksiąg rachunkowych, sporządzenia sprawozdania finansowego oraz długości roku podatkowego⁶⁴⁰. Ze względu na symetryczność zagadnień, problem ten zostanie omówiony przy przeniesieniu statutowej siedziby SE pod polską jurysdykcję podatkową.

Powyższe wnioski wskazują, iż polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych jest zgodna z dyrektywą 90/434/EWG w zakresie opodatkowania ukrytych rezerw, przejścia zapasów, rezerw oraz strat przy przeniesieniu statutowej siedziby SE poza granice Polski. Przeniesienie siedziby jest więc neutralne podatkowo w takim zakresie, jaki przewiduje powołana dyrektywa, nawet przy braku przepisów implementujących jej postanowienia. Polski ustawodawca nie skorzystał tym samym z możliwości ograniczenia neutralności podatkowej do przypadku, w którym pozostawiony majątek będzie przypisany do stałego zakładu położonego na terytorium Polski, co zagwarantowałoby późniejsze opodatkowanie zysków wynikających ze zbycia składników majątku. Brak jest także możliwości zmiany podatkowych odpisów amortyzacyjnych od majątku przyporządkowanego stałemu zakładowi powstałemu na terytorium RP. Należałoby więc stwierdzić, iż ewentualne zmiany w powyższym zakresie w PDOP byłyby bardziej podyktowane fiskalnym interesem państwa a nie koniecznością dostosowania przepisów do prawa europejskiego.

3.3.2. OPODATKOWANIE AKCJONARIUSZY

⁶³⁹ Tak art. 7 ust. 3 pkt 4 PDOP.

⁶⁴⁰ K.G. Szymański, Opodatkowanie czynności restrukturyzacyjnych z udziałem europejskiej spółki akcyjnej, Przegląd Podatkowy 7/2006, s.16.

Zmieniona dyrektywa 90/434/EWG zakazuje opodatkowania dochodów, zysków lub zysków kapitałowych akcjonariuszy na skutek przeniesienia statutowej siedziby SE. W przypadku polskich ustaw podatkowych, zarówno PDOF jak i PDOP nie przewidują, aby przeniesienie siedziby SE stanowiło podstawę do opodatkowania akcjonariuszy. Nie można także zastosować przepisów przewidujących opodatkowanie na wypadek zbycia papierów wartościowych. O zbyciu można bowiem mówić w sytuacji, gdy dochodzi do zmiany podmiotowej w zakresie prawa własności, to jest przypisania tytułu do określonych akcji określonej osobie, jako nowemu uprawnionemu⁶⁴¹.

Wątpliwości mogą jednak wzbudzać regulacje dotyczące opodatkowania dochodu powstałego na skutek umorzenia akcji. Obie ustawy o podatku dochodowym stanowią bowiem, iż dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także dochód z umorzenia akcji⁶⁴². W przypadku akcjonariuszy podlegających PDOP, dochód podlegałby opodatkowaniu podatkiem zryczałtowanym w wysokości 19%, przy czym do przychodów nie zaliczałoby się umorzenia akcji w części, która odpowiada kosztom ich nabycia (objęcia). Podstawą naliczenia podatku byłaby więc jedynie nadwyżka⁶⁴³ kwoty umorzenia ponad koszt nabycia akcji – lub w przypadku wniesienia aportu w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część – koszt ich objęcia, którym jest nominalna wartość objętych akcji z dnia objęcia⁶⁴⁴. W przypadku osób fizycznych dochodem z umorzenia akcji byłaby nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu, obliczonymi stosownie do art. 22 ust. 1f lub 23 ust. 1 pkt 28 PDOF⁶⁴⁵. Należy więc zadać pytanie, czy na skutek transgranicznego przeniesienia siedziby dochodzi do umorzenia akcji spółki europejskiej z siedzibą w państwie wyjścia, za które spółka europejska – już z siedzibą w nowym państwie – wyemituje nowe akcje dotychczasowym akcjonariuszom. Pozytywna odpowiedź na tak postawione pytanie umożliwiłaby

⁶⁴¹ W doktrynie prawnohandlowej zbycie określa się też mianem transferu – por. L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.), A. Chłopecki, M. Dyl, M. Michalski, L. Sobolewski, I. Weiss, *System Prawa Prywatnego, Prawo papierów wartościowych, Tom 19*, Warszawa 2006, s. 1039-1043.

⁶⁴² Por. art. 24 ust. 5 pkt 1 PDOF oraz art. 10 ust. 1 pkt 1 PDOP.

⁶⁴³ Warto zauważyć, że ustawodawca w sposób dowolny posługuje się tutaj pojęciem przychodu i dochodu. Z jednej strony stwierdza, że dochodem jest dochód z umorzenia akcji, by dalej stwierdzić, że już do przychodów nie zalicza się umorzenia akcji w odpowiedniej części.

⁶⁴⁴ Por. art. 12 ust. 4 pkt 3 PDOP oraz art. 15 ust. 1j oraz 1k PDOP oraz M. Marciniuk (red.) A. Dąbrowski, M. Dymek, M. Fałowska-Kupis, J. Grabowska, M. Izdebska, T. Karaś, A. Małocha, I. Marciniuk, T. Matyka, A. Pokora, K. Zaremba-Jesiotr, *Podatek dochodowy od osób prawnych, Rok 2007*, Warszawa 2007, s. 207.

⁶⁴⁵ Art. 24 ust. 5d PDOF. Koszty uzyskania przychodów relatywizowane są więc do sposobu nabycia i rodzaju wkładów, za jakie zostały akcje nabyte bądź objęte.

opodatkowanie akcjonariuszy⁶⁴⁶. Wydaje się jednak, iż przeniesienie siedziby nie powoduje umorzenia akcji, a tym samym brak jest podstaw do opodatkowania z tego tytułu zysków akcjonariuszy. Przemawia za tym przede wszystkim fakt, iż pod pojęciem umorzenia akcji rozumie się jej prawne unicestwienie. Unicestwienie to polega na wygaśnięciu (pozbawieniu) praw udziałowych akcjonariusza ucieleśnionych w dokumencie akcji⁶⁴⁷. Przyczyny umorzenia akcji powinny być wywodzone z prawa państwa wyjścia, gdyż kapitał SE, jego utrzymanie i zmiany z nim związane, wraz z akcjami, obligacjami i innymi papierami wartościowymi jest regulowany przepisami, które miałyby zastosowanie do spółek akcyjnych ze statutową siedzibą w państwie członkowskim, w którym zarejestrowana jest SE⁶⁴⁸. W polskiej doktrynie prawa spółek wyróżnia się cztery rodzaje umorzenia akcji: dobrowolne, przymusowe, automatyczne i ustawowe⁶⁴⁹. Umorzenie dobrowolne następuje za zgodą akcjonariusza w drodze nabycia przez spółkę a umorzenie przymusowe bez takiej zgody, niemniej w obu przypadkach statut musi zawierać stosowne postanowienia zezwalające na umorzenie⁶⁵⁰. Umorzenie automatyczne następuje z kolei bez powzięcia uchwały przez walne zgromadzenie w razie ziszczenia się określonego w statucie zdarzenia⁶⁵¹, natomiast umorzenie ustawowe powinno nastąpić w razie nabycia akcji własnych⁶⁵² i jako jedyne nie wymaga delegacji statutowej⁶⁵³. Wydaje się, iż w ramach umorzenia ustawowego można także wskazać unicestwienie akcji spółki przejmowanej bądź spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, które na dzień połączenia tracą swój byt prawny, skutkiem czego także nie mogą istnieć ich akcje. Niemniej żaden z powyższych rodzajów umorzenia akcji nie występuje w przypadku przeniesienia statutowej siedziby SE poza granice Polski. Przede wszystkim brak jest powodów do przyjęcia umorzenia ustawowego, gdyż SE nie nabywa akcji własnych, jak także RSE nie przewiduje utraty bytu prawnego przez SE. W przypadku umorzenia dobrowolnego, przymusowego czy automatycznego statut może oczywiście przewidywać, iż dojdzie do umorzenia akcji określonych akcjonariuszy, ale umorzenie to będzie przecież definitywne, gdyż w zamian za umorzone akcje akcjonariusze nie otrzymają akcji SE w państwie nowej siedziby. Będzie to więc „klasyczne” umorzenie

⁶⁴⁶ Należy oczywiście wziąć pod uwagę stosowne postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mogły ograniczyć opodatkowanie w państwie wyjścia.

⁶⁴⁷ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.), A. Chłopecki, M. Dyl, M. Michalski, L. Sobolewski, I. Weiss, *System Prawa Prywatnego, Prawo papierów wartościowych, Tom 19*, Warszawa 2006, s. 324 i powołana tam literatura.

⁶⁴⁸ Por. art. 5 RSE.

⁶⁴⁹ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.), i in., *System...*, tom 19, s. 330. Autor wskazuje także na inne możliwe klasyfikacje: oparte na kryterium zgody bądź braku zgody akcjonariusza, umorzenie za wynagrodzeniem bądź bez wynagrodzenia, statutowe bądź ustawowe.

⁶⁵⁰ Por. art. 359 § 1 KSH.

⁶⁵¹ Art. 359 § 6 KSH.

⁶⁵² Por. przesłanki z art. 363 KSH.

⁶⁵³ Por. A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 330.

konkretnych akcji, a nie umorzenie wszystkich akcji, wynikające z ich wymiany ze względu na zmianę statutowej siedziby SE. Wątpliwości może jednak wzbudzać zmiana jurysdykcji. Akcje zostały bowiem wyemitowane na podstawie prawa państwa dotychczasowej siedziby, a w wyniku jej przeniesienia zmienia się statut główny papieru wartościowego⁶⁵⁴. Akcje są udziałowymi papierami wartościowymi, tak więc statutem głównym akcji jest statut personalny podmiotu emitującego. Ponadto zrozumienie i zdefiniowanie uprawnień z nich wynikających jest tak zdeterminowane przez cechy organizacji i funkcjonowania podmiotu emitującego te papiery, że kierowanie się zasadą wyboru prawa innego niż prawa wynikającego ze statutu personalnego emitenta, jest wykluczone⁶⁵⁵. Nie można wobec tego wybrać dla akcji SE stałej właściwości prawa państwa wyjścia, czyli w tym wypadku Polski. Powyższa konkluzja potwierdza trafność regulacji zawartej w art. 5 RSE, niemniej nie wyjaśnia kwestii wpływu zmiany statutu personalnego na wyemitowane akcje. Należy więc zadać pytanie, czy zmiana statutu personalnego SE powoduje umorzenie jej akcji. Wydaje się, że na to pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Nie można zaprzeczyć, że udziałowe papiery wartościowe są kreowane na podstawie prawa państwa emitenta. Nie są więc tworem oderwanym od tego prawa, są wręcz tak ściśle z nim związane, iż zerwanie tej więzi może doprowadzić do ich unicestwienia. Niemniej w wypadku SE należy mieć na względzie, iż spółka ta działa w oparciu o hierarchię źródeł prawa wskazaną w art. 9 RSE. Byt spółki europejskiej nie wynika więc tylko z prawa państwa siedziby, ale przede wszystkim oparty jest na RSE, wiążącym wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej. W wyniku przeniesienia statutowej siedziby nie dochodzi więc do zmiany prawa konstytuującego byt SE, jakim jest prawo Wspólnoty Europejskiej. Zmienia się tylko prawo regulujące kwestie niejako drugorzędne z punktu widzenia ustawodawcy europejskiego, nieuregulowane w RSE. Nie ustaje także byt SE. Wydaje się więc, iż skoro przesłanką istnienia udziałowych papierów wartościowych jest właśnie byt emitenta, w którym prawa reprezentują, to wobec kontynuacji bytu i podlegania prawu konstytuującego ten byt nie można mówić o umorzeniu udziałowych papierów wartościowych, jakimi są akcje SE. Umorzenie akcji należy jednak odróżnić od unieważnienia akcji. O ile pierwsza kategoria wiąże się z unicestwieniem praw udziałowych z akcji, o tyle unieważnienie akcji odnosi się do

⁶⁵⁴ Pod pojęciem statutu głównego papieru wartościowego rozumie się prawo właściwe dla uprawnienia z papieru wartościowego. Statut ten rozstrzyga w pierwszym rzędzie, czy dany instrument lub prawo jest papierem wartościowym, w drugim rzędzie o tym, jaka jest treść praw inkorporowanych w papierze wartościowym. Uważa się, iż do statutu głównego należy określenie zbywalności, przesłanek dochodzenia uprawnień z papieru wartościowego i sposób wskazania osoby uprawnionej – L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 1093-1094; M. Spyra, *Zagraniczne emisje polskich obligacji. Analiza czynników międzynarodowego ryzyka prawnego, praca doktorska* (niepubl.) Biblioteka Jagiellońska 2004, s.93-99.

⁶⁵⁵ L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 1095; por. także W. Popiołek, *Prawo właściwe dla przeniesienia akcji poza obrotom regulowanym*, PPH 11/2002, s. 39.

dokumentu akcji i polega na pozbawieniu dokumentu funkcji nośnika (ucieleśnienia) praw udziałowych⁶⁵⁶, nie zaś praw inkorporowanych w tym dokumencie, które nadal istnieją⁶⁵⁷. Jedną z przyczyn unieważnienia dokumentu akcji jest dezaktualizacja jego treści wskutek zmiany stosunków prawnych⁶⁵⁸. Chodzi tu o dezaktualizację danych objętych treścią dokumentu, zarówno tych, który mają charakter obowiązkowy jak i dodatkowych⁶⁵⁹, przykładowo siedziby spółki, oznaczenia sądu rejestrowego i numeru, pod którym spółka wpisana jest do rejestru⁶⁶⁰. Łatwo zauważyć, iż dane te ulegają zmianie w trakcie przeniesienia siedziby. Należałoby więc stwierdzić, że transgraniczne przeniesienie statutowej siedziby może doprowadzić do unieważnienia dokumentów akcji⁶⁶¹, a nie do ich umorzenia. Natomiast unieważnienie dokumentów akcji nie rodzi na gruncie prawa podatkowego konsekwencji podatkowych. Wobec powyższego brak jest podstaw do opodatkowania akcjonariuszy.

3.4. OBJĘCIE POLSKĄ JURYSDYKCJĄ PODATKOWĄ

Dyrektywa 90/434/EWG w zakresie przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE jest adresowana do państwa członkowskiego wyjścia, które zobowiązane jest do zachowania neutralności podatkowej na powyższych zasadach. Dyrektywa nie wskazuje rozwiązań, jakie mają zostać wprowadzone w państwie członkowskim, do którego została przeniesiona statutowa siedziba. Ustawodawcy krajowi mają więc w tym zakresie dużą swobodę. Nie oznacza to jednak, iż brak ograniczeń wyrażonych wprost w dyrektywie upoważnia państwo członkowskie wejścia do wprowadzania rozwiązań zaporowych, które wypaczałyby sens postanowień dyrektywy. Doszłoby wówczas do naruszenia między innymi art. 43 w zw. z art. 48 TWE. Niemniej są to rozważania czysto teoretyczne, gdyż trudno jest sobie wyobrazić, że państwa członkowskie byłyby zainteresowane w ograniczaniu napływu podatników, który to napływ może zwiększyć wpływy podatkowe.

Polskie regulacje podatkowe nie przewidują sytuacji, w której SE lub SCE przeniosłaby swoją statutową siedzibę pod polską jurysdykcję podatkową. Wynika to nie tylko z faktu, iż dyrektywa 2005/19/WE nie została jeszcze implementowana, ale z samego braku rozwiązań

⁶⁵⁶ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 324.

⁶⁵⁷ Por J. Mojak, *Unieważnienie akcji*, *Palestra* 1-2/1994, s. 30-31.

⁶⁵⁸ Por. art. 358 KSH.

⁶⁵⁹ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 363.

⁶⁶⁰ Por. art. 328 § 1 KSH.

⁶⁶¹ Warto odnotować, iż procedura unieważnienia dokumentów akcji odbywać się będzie już wg ustawodawstwa państwa, do którego została przeniesiona siedziba statutowa.

europejskich dotyczących państwa wejścia. Należy więc podjąć próbę wyprowadzenia odpowiednich konstrukcji prawnych z istniejących rozwiązań. Przyjmując zasadę, że przedmiot podatku winien być wyraźnie określony w ustawie, należy stwierdzić, iż fakt przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pod polską jurysdykcję podatkową nie prowadzi do powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. W szczególności nie dochodzi do zbycia lub nabycia majątku pod jakimkolwiek tytułem ze względu na zasadę ciągłości podmiotowej SE, co uniemożliwia wymierzenie podatku. Brak obowiązku uiszczenia podatku przy przeniesieniu siedziby nie oznacza jednak, iż obowiązek podatkowy nie powstanie w przyszłości, np. na skutek zbycia składników majątkowych SE. Warto zauważyć, że w tym wypadku państwo wejścia uzyskuje możliwość opodatkowania ukrytych rezerw zawartych w majątku SE, do których wcześniej nie mogło mieć roszczeń podatkowych ze względu na brak nieograniczonego obowiązku podatkowego⁶⁶². Brak obowiązku podatkowego nie oznacza jednak, iż nie występują inne konsekwencje podatkowe, które mogą mieć wpływ na wymiar podatku. Zmiana jurysdykcji podatkowej wymusza rozstrzygnięcie problemów dotyczących w szczególności długości roku podatkowego, zasad ustalenia wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, czy wewnętrznej kapitalizacji. W doktrynie zaproponowano, aby w tym zakresie stosować odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółek kapitałowych⁶⁶³. Jest to uwaga niezwykle cenna, niemniej jej zastosowanie może sprawiać w praktyce olbrzymie trudności, głównie ze względu na istotę odpowiedniego odesłania do innej instytucji, której w dodatku nie towarzyszy zmiana jurysdykcji podatkowej.

W pierwszej kolejności należy poddać analizie wpływ przeniesienia siedziby na długość roku podatkowego w podatku dochodowym. Warto zauważyć, iż w przypadku przeniesienia statutowej siedziby RSE wyraźnie dopuszcza możliwość jednoczesnego wpisu tej samej SE w dwóch rejestrach różnych państw członkowskich. Wprawdzie rozporządzenie stanowi, że przeniesienie siedziby SE jest skuteczne od daty zarejestrowania SE w rejestrze nowej statutowej siedziby (art. 8 ust. 10 *in fine* RSE), to jednak po dokonaniu rejestracji nowej siedziby SE, rejestr, który dokonał nowej rejestracji zawiadamia rejestr poprzedniej statutowej siedziby, a wykreślenie SE ze starego rejestru zostaje dokonane nie wcześniej niż z chwilą zawiadomienia (art. 8 ust. 11 RSE). Brzmienie powyższych przepisów wskazywałoby, że kluczowym momentem w całej procedurze jest wpis w rejestrze państwa nowej siedziby i z tą chwilą zostają wywołane wszystkie skutki prawne, natomiast wykreślenie z rejestru państwa starej siedziby ma tylko

⁶⁶² Por. art. 13 ust. 2 KM OECD oraz O. Thömmes [w:] M. R. Theisen (red.), M. Wenz, (red.), i in., *Die Europäische Aktiengesellschaft...*, s. 534.

⁶⁶³ Por. K.G. Szymański, *Opodatkowanie czynności ...*, Przegląd Podatkowy 7/2006, s.16.

charakter techniczny. Należy więc zadać pytanie, czy przeniesienie siedziby (wpis do rejestru) powoduje przerwanie roku podatkowego w państwie wyjścia i rozpoczęcie nowego roku podatkowego państwie wejścia. Odpowiedź jest o tyle istotna, że rok podatkowy pełni rolę okresu, w ramach którego powstają i są składnikami wymiaru wszystkie elementy podatkowego stanu faktycznego, a więc w tym okresie kształtuje się całościowy pełny podatkowy stan faktyczny, niezbędny do wyznaczenia materialnych uprawnień i obowiązków podatnika w zakresie danego podatku⁶⁶⁴. Przeniesienie statutowej siedziby może natomiast wiązać się ze zmianą rezydencji podatkowej, co z założenia rzutuje na uprawnienia i obowiązki podatnika. Problem ten należy rozstrzygać każdorazowo z punktu widzenia ustawodawstw obu państw. Wydaje się, iż bez wyraźnych regulacji ustawowych brak jest podstaw do uznania, iż rok podatkowy w państwie wyjścia jest skorelowany z rokiem podatkowym w państwie wejścia. Także KM OECD ani akty prawa europejskiego nie nakładają w tym zakresie żadnych obowiązków. Jest to suwerenna decyzja poszczególnych państw członkowskich, uzależniona tylko od ich wewnętrznych regulacji tworzących system podatkowy. Może więc dojść do sytuacji, w której w stosunku do tej samej SE rok podatkowy w państwie wyjścia nie zakończy się, a w państwie wejścia rozpocznie się nowy. W toku bieżącej działalności, a więc w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej w różnych jurysdykcjach za pośrednictwem stałego zakładu, rozbieżność w terminach zakończenia roku podatkowego nie powinna powodować większych problemów podatkowych⁶⁶⁵. Natomiast w przypadku przeniesienia statutowej siedziby SE mogą pojawić się komplikacje, gdyż nałożą się konsekwencje ustalone w świetle jednego systemu podatkowego na inny system. Przyjmując, iż rok podatkowy SE w państwie wyjścia został uznany za rok podatkowy stałego zakładu SE w państwie wejścia, to czy po przeniesieniu statutowej siedziby ewentualne skrócenie roku podatkowego przez państwo wyjścia wpłynie na rok podatkowy w państwie wejścia? Czy to zdarzenie wpłynie także na długość roku podatkowego w państwach trzecich, w których SE także prowadziła działalność za pośrednictwem stałych zakładów⁶⁶⁶? Bez stosownych regulacji prawa pozytywnego nie sposób

⁶⁶⁴ H. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), J. Gliniecka, M. Zdebel, Z. Zgierski, M. Bogucka, A. Buczek, M. Karlikowska, T. Nowak, J. Serwacki, A. Barczak, M. Biskupski, J. Kulicki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2006, s. 95-96.

⁶⁶⁵ Mogą oczywiście wystąpić problemy natury organizacyjnej czy księgowej.

⁶⁶⁶ Niezwykle istotnym zagadnieniem, a pomijanym w doktrynie, jest dzień rozpoczęcia roku podatkowego stałego zakładu, za pośrednictwem którego prowadzi działalność na terytorium RP podmiot podlegający polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Mianowicie należy odpowiedzieć na pytanie, czy w wypadku, gdy przedsiębiorstwo macierzyste w kraju rezydencji rozlicza się w roku podatkowym innym niż rok kalendarzowy rozpoczynający się 1 stycznia, oznacza to, iż zakład prowadzony na terytorium RP automatycznie stosuje rok podatkowy przedsiębiorstwa macierzystego w kraju rezydencji. Odpowiedzi należy szukać tylko w polskim ustawodawstwie, a konkretnie w art. 8 PDOP, chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi inaczej. Zakres zastosowania tego przepisu nie został bowiem ograniczony tylko do polskich

odpowiedzieć na te pytania. Skalę problemów może uzmysłowić fakt, iż z końcem roku podatkowego poszczególne systemy podatkowe nakładają określone obowiązki, w szczególności w postaci złożenia stosownych sprawozdań czy rozliczenia i uiszczenia podatku⁶⁶⁷.

Kwestia dokonywania odpisów amortyzacyjnych⁶⁶⁸ wymaga dodatkowego wyjaśnienia. Spółka europejska przenosząca statutową siedzibę kontynuuje działalność, to w związku z tym

rezydentów. Wydaje się, że z zasady rokiem podatkowym, w którym rozliczany jest zakład (a konkretnie dochód przedsiębiorstwa osiągnany na terytorium RP za pośrednictwem zakładu) jest rok kalendarzowy (1 stycznia-31 grudnia). Dopiero w przypadku, gdy akt erekcyjny przedsiębiorstwa przewiduje inny okres, o czym zostanie zawiadomiony naczelnik polskiego urzędu skarbowego, wówczas rokiem podatkowym byłby ten inny okres obejmujący kolejne dwanaście miesięcy kalendarzowych (art. 8 ust. 1 PDOP). Problematyczna może być sytuacja, w której o dniu rozpoczęcia roku podatkowego rozstrzyga akt prawny państwa rezydencji. Polska ustawa stanowi bowiem, iż podatnik może postanowić inaczej „w statucie albo umowie spółki albo innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników”, nie przewiduje natomiast aktu prawa powszechnie obowiązującego. W drodze wykładni można jednak przyjąć, że zasady ustrojowe jednostek organizacyjnych związane są zawsze z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, a więc pomimo niewymienienia ich wprost w treści przepisów, mogą decydować o dniu rozpoczęcia roku podatkowego.

⁶⁶⁷ W przypadku Polski rozwiązania w zakresie terminu rozpoczęcia i długości roku podatkowego przy przeniesieniu statutowej siedziby należałoby szukać w art. 6 ustawy z 4 marca 2005 roku o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (Dz. U. nr 62 z 2005 r., poz. 551 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, w przypadku przeniesienia siedziby zgrupowania albo siedziby SE z innego państwa członkowskiego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do innego państwa członkowskiego, stosuje się odpowiednio art. 12 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Wbrew pozorom taka konstrukcja przepisu nie rozwiązuje problemów, a wręcz je tworzy. Art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości wskazuje bowiem na przyczyny otwarcia i zamknięcia ksiąg rachunkowych, wymieniając konkretne zdarzenia, wśród których nie sposób się doszukać analogii to przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej. Można wprawdzie twierdzić, iż odesłanie dotyczy tylko zwrotu o otwarciu i zamknięciu ksiąg rachunkowych, niemniej jaki sens ma wówczas samo wprowadzenie odwołania, skoro tak skąpą regulację można byłoby umieścić w samym art. 6 ustawy.

⁶⁶⁸ Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych są częścią o wiele szerszego problemu, a mianowicie obliczania zysków przypisywanych zakładowi oraz zasad stosowania jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania. KM OECD (a w ślad za nią poszczególne umowy) nie daje bowiem konkretnej odpowiedzi na pytanie, jakie elementy konstrukcyjne podatków państw-stron powinny być stosowne dla uniknięcia podwójnego opodatkowania. Wynika to przede wszystkim z faktu niezdefiniowania w umowie pojęcia osiąganego dochodu oraz zysku, na skutek czego stosuje się pojęcia wprowadzone przez ustawodawstwa wewnętrzne. W konkretnej sytuacji mogą się pojawić fundamentalne pytania, w szczególności czy zysk przedsiębiorstwa względnie dochód z danego źródła osiągnany w drugim państwie, ustalany jest odrębnie z punktu widzenia regulacji podatkowych obu państw, a wpływ na ustalenie opodatkowania w państwie rezydencji ma tylko kwota podatku ustalona w świetle prawa państwa źródła, czy też znajdują zastosowanie inne elementy systemu podatkowego państwa źródła (np. wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów, zasady ustalania odpisów amortyzacyjnych czy też ulg podatkowych). Odwrotna sytuacja może mieć miejsce w wypadku, gdy to państwo źródła stosuje elementy systemu podatkowego państwa rezydencji, np. w przypadku zasad rozliczania strat zakładu. Komentarz KM OECD podaje w tym względzie, iż kwotą dochodu podlegającą zwolnieniu przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby jest kwota, która przy braku Konwencji podlegałaby podatkowi wewnętrznemu od dochodu, zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym odnoszącym się do takiego dochodu, przy czym kwota może różnić się od kwoty dochodu podlegającej opodatkowaniu przez państwo źródła, zgodnie z jego wewnętrznym ustawodawstwem (Komentarz OECD, art. 23A i 23B, teza nr 39). Oznacza to, że dochód z tego samego źródła powinien być ustalany odrębnie w państwie rezydencji i państwie źródła (konieczne byłoby więc prowadzenie odrębnych urzędzeń ewidencyjnych). Wbrew pozorom, nawet takie stanowisko nie rozwiązuje większości problemów, na co wskazuje Komentarz, przykładowo w zakresie podstawy obliczenia podatku. Zgodnie z tezami nr 40 oraz 41 do art. 23A i 23B, zazwyczaj podstawą obliczenia podatku od dochodu jest łączny dochód netto, tzn. dochód brutto pomniejszony o dozwolone odliczenia. Tak więc jest to dochód brutto pochodzący z państw źródła minus wszelkie dozwolone odliczenia (szczególne lub proporcjonalne) związane z uzyskaniem

w państwie wyjścia powinny być dokonywane stosowne podatkowe odpisy amortyzacyjne na zasadzie kontynuacji, zgodnie z wewnętrznymi regulacjami tego państwa. Dla zastosowania odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania, w zależności od ustawodawstwa wewnętrznego i regulacji umów międzynarodowych, SE obliczałyby wysokość odpisów amortyzacyjnych także od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych utrzymywanych w zagranicznych stałych zakładach. Ponadto, w państwie każdego z zakładów były dokonywane odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych stosownie do regulacji wewnętrznych tych państw. Posługując się wcześniej przedstawionym diagramem, przy założeniu, że państwem C jest Polska, należałoby zadać pytanie o wpływ przeniesienia siedziby na zasady amortyzacji podatkowej. Jak łatwo zauważyć, skoro SE prowadziła w Polsce działalność gospodarczą za pośrednictwem zakładu, to zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, SE była zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych w odniesieniu do działalności prowadzonej na terytorium RP. Ponadto SE podlegała w zakresie osiągniętych dochodów z działalności gospodarczej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wobec czego była uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na zasadach wskazanych w PDOP od składników majątkowych wykorzystywanych przez zakład. Wydaje się więc, że wobec wskazanej wcześniej zasady ciągłości podmiotowej, po przeniesieniu siedziby na terytorium Polski, SE zobowiązana będzie do kontynuacji odpisów na dotychczasowych zasadach w stosunku do majątku dawnego zakładu. Problemem może być natomiast sprecyzowanie zasad amortyzacji składników majątkowych, które weszły pod polską jurysdykcję podatkową na skutek zmiany rezydencji SE⁶⁶⁹, a w szczególności ustalenie ich wartości początkowej. PDOP w obecnym kształcie nie zawiera stosownych regulacji przewidzianych na tą okoliczność. Wydaje się, iż przypadku tego typu środków trwałych należałoby umożliwić ustalenie nowej wartości początkowej i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych na nowych zasadach.

takiego dochodu, który ma być zwolniony z opodatkowania. Wg Komentarza OECD problemy wynikają z faktu, że większość państw przewiduje w swych ustawodawstwach podatkowych dodatkowe odliczenia od łącznego dochodu lub od pewnych części dochodu, zanim ustalony zostanie dochód podlegający opodatkowaniu, zaś porównanie ustawodawstw i praktyk państw członkowskich OECD wykazuje, że kwoty przypadające do zwolnienia różnią się w poszczególnych państwach. Warto odnotować, że Komentarz OECD wskazuje na sposób ustalania podstawy opodatkowania, który występuje zazwyczaj, a nie zawsze. W świetle kształtu KM OECD takie stanowisko jest bez wątpienia słuszne, niemniej wskazuje na niedoskonałość samej KM OECD. Pozostawienie tak istotnej kwestii procedurze wzajemnego porozumiewania, a w pewnym zakresie konwencji 90/436/EEC może budzić duże wątpliwości. Należy jednak żywić nadzieję, że poszczególne państwa uregulują je we wzajemnych umowach, biorąc pod uwagę własne systemy podatkowe.

⁶⁶⁹ Należy oczywiście mieć tu na względzie zasady przyporządkowania zysków do zakładu, o których mowa m.in. w art. 7 ust. 2 KM OECD i ustalenie państwa, w którym będą dokonywane odpisy amortyzacyjne.

4. WNIOSKI KOŃCOWE

Dopuszczalność przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej do innego państwa członkowskiego wprowadzona przez ustawodawcę europejskiego jest rozwiązaniem rewolucyjnym, którego znaczenia nie można przecenić, nie tylko w kontekście zasad wynikających z TWE. Dotychczas można było bowiem mówić o swobodzie wyboru miejsca prowadzenia działalności tylko w przypadku osób fizycznych, natomiast osoby prawne – jako jednostki organizacyjne związane bezpośrednio z systemem prawnym danego państwa – pozbawione były prawa zmiany swojej siedziby. Rozporządzenie w sprawie statutu spółki europejskiej wprowadziło wyłom w tej zasadzie, dopuszczając przeniesienie statutowej siedziby w obrębie wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. Wyjątek z RSE dotyczy wprawdzie tylko spółki europejskiej i nie zrywa w żaden sposób z zasadą związania osoby prawnej z prawem regulującym jej ustrój, bowiem nawet po zmianie siedziby głównym aktem ustrojowym spółki europejskiej będzie RSE, niemniej w ten sposób oddano w ręce przedsiębiorców prowadzących działalność w większym rozmiarze instrument umożliwiający wybór optymalnej jurysdykcji, także podatkowej.

Nie może ująć uwadze, iż na drodze przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej do innego państwa członkowskiego znajdują się różne przeszkody. Fakt ten nie może budzić zdziwienia, bowiem poszczególne państwa nie są z zasady zainteresowane utratą podatników – a co za tym idzie utratą wpływów podatkowych. W porównaniu do innych problemów występujących przy przeniesieniu, ograniczony zakres zastosowania dyrektywy 90/434/EWG także w tym wypadku nie przyznającej stałym zakładom SE prawa odroczenia opodatkowania ukrytych rezerw, wydaje się być problemem najmniej uciążliwym pod względem prawnym. Brak jest bowiem regulacji, które umożliwiłyby synchronizację dwóch systemów prawno-podatkowych. Migracja osoby prawnej to nie tylko kwestia opodatkowania ukrytych rezerw, potrącalności strat czy podatkowego traktowania zapasów i rezerw, a więc praw podatkowych poszczególnych państw bezpośrednio przekładających się na ich wpływy, ale także cały kompleks zagadnień, niekiedy o charakterze technicznym, chociaż pośrednio wpływających na elementy konstrukcyjne podatku. Wprawdzie główny akt ustrojowy SE pozostaje ten sam, ale swoboda państw członkowskich w ustaleniu szczegółowych zasad funkcjonowania SE w niewielkim stopniu krępowana przez miękkie prawo europejskie może w konkretnym wypadku przełożyć się na dotkliwe skutki podatkowe. Przy przeniesieniu siedziby SE nie zmienia się bowiem RSE, ale zmienia się całe pozostałe otoczenie prawne SE, co może mieć wpływ na

obowiązki podatkowe. Należy tutaj przykładowo wskazać zmianę podstawy prawnej zatrudnienia członków organów czy pracowników spółki, moment rozpoczęcia i zakończenia roku podatkowego czy zagadnienie powiązane - otwarcie i zamknięcia ksiąg rachunkowych. Można oczywiście twierdzić, że temu właśnie służy przeniesienie siedziby, a więc zmianie otoczenia prawnego, ale trzeba mieć świadomość, iż nie sposób przewidzieć wszystkich skutków tej zmiany, a przede wszystkim – nie sposób kompleksowo uregulować wszystkich zagadnień towarzyszących przeniesieniu. W praktyce oznaczałoby to, iż każde z państw członkowskich UE musiałoby uwzględnić w swoim systemie prawnym regulacje każdego z pozostałych państw. Brak możliwości kompleksowej regulacji nie oznacza jednak, iż nie należy wprowadzić pewnych zasad ogólnych, bądź podjęcia prób uregulowania pewnych zagadnień. Niestety w polskim ustawodawstwie podatkowym brak jakichkolwiek przejawów działań zmierzających do uregulowania przeniesienia statutowej siedziby SE. O ile w konkretnym wypadku można byłoby bezpośrednio zastosować dyrektywę 90/434/EWG, to ze względu na jej ramowy charakter nie udałoby się w ten sposób rozwiązać większości problemów. Brak działań ustawodawcy należy więc ocenić bardzo krytycznie.

ZAKRES ZWIĄZANIA PAŃSTWA- STRONY METODĄ UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA PRZEWIDZIANĄ W UMOWIE BILATERALNEJ. PRZYCZYNEK DO DYSKUSJI

KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI

SPIS TREŚCI

1. Metody unikania podwójnego opodatkowania	167
2. Wykładnia umów międzynarodowych.....	169
3. Cele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	170
4. Umowy wobec kształtu krajowych systemów podatkowych	173
5. Praktyka stosowania umów w wybranych krajach	174
6. Wnioski.....	175

1. METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Przewidziany w szeregu bilateralnych umów międzynarodowych wzorowanych na Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku mechanizm unikania podwójnego opodatkowania może polegać na zastosowaniu jednej z dwóch metod unikania podwójnego opodatkowania⁶⁷⁰.

Pierwsza metoda – wyłączenia – polega na tym, że państwo rezydencji (czyli państwo, w którym dana osoba, z uwagi na posiadanie w nim miejsca zamieszkania, podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia) wyłącza z podstawy

⁶⁷⁰ W niniejszym opracowaniu autorzy odwołują się – dla uproszczenia – do postanowień Modelu Konwencji OECD (polskie wydanie: Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006), które nie mają waloru normatywnego. Jednak większość polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zwiera postanowienia niemalże identyczne.

opodatkowania dochód osiągnięty za granicą w tzw. państwie źródła. Państwo rezydencji może przy tym – przy obliczaniu podatku od pozostałego dochodu – zastosować stawkę, która byłaby stosowana do całości dochodu (tzw. rzeczywista stopa podatkowa), co ma zapobiec – przynajmniej częściowo – „ucieczce” przed progresją podatkową w sytuacji osiągania dochodów w kilku krajach.

Metoda zaliczenia – zwana też metodą potrącenia lub kredytu podatkowego – polega na tym, że państwo rezydencji zalicza na poczet podatku należnego od całości dochodów podatek, który został zapłacony w państwie źródła od dochodu w nim osiągniętego.

Zastosowanie którejkolwiek z powyższych metod skutkuje stworzeniem określonej sytuacji prawnopodatkowej podatników. Państwa-strony umowy z pewnością tracą – na czas związania umową – możliwość takiego ukształtowania krajowych przepisów prawnych, które przeczyłoby postanowieniom umowy. Pozostawienie państwom-stronom takiej możliwości pozbawiałoby zawieranie umów międzynarodowych jakiegokolwiek sensu tak na płaszczyźnie relacji między państwami, jak i z punktu widzenia bezpośrednio zainteresowanych, tj. podatników.

Próba umiejscowienia umów bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w polskim systemie konstytucyjnym prowadzi do stwierdzenia, że są one umowami międzynarodowymi ratyfikowanymi przez Prezydenta RP za zgodą Sejmu. Umowy takie są zatem, w świetle art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶⁷¹, źródłami prawa w Polsce. Art. 9 Konstytucji stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Ponadto, zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji, umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Polska nie może zatem jednostronnie, nawet w drodze ustawy, zmienić metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w umowie bilateralnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Należy się jednak zastanowić nad tym, czy państwo-strona umowy może jednostronnie, w krajowych przepisach prawnych, wprowadzić dla podatników rozwiązania w zakresie unikania podwójnego opodatkowania bardziej korzystne niż te, które wynikają z umowy.

⁶⁷¹ Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Problem ten pojawił się w kontekście prac nad tzw. abolicją podatkową⁶⁷². Przyjęte rozwiązanie polega w gruncie rzeczy na przyznaniu podatnikowi prawa do wyboru korzystniejszej metody unikania podwójnego opodatkowania. Formalnie rozwiązanie polega na przyznaniu zwolnienia równego różnicy między podatkiem wyliczonym według metody przewidzianej w umowie a podatkiem wyliczonym według metody korzystniejszej⁶⁷³.

Problem szczegółowo analizowano w ekspertyzach przygotowanych na zlecenie Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu⁶⁷⁴ oraz w literaturze przedmiotu⁶⁷⁵.

2. WYKŁADNIA UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH

Wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odbywa się na zasadach określonych w konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (konwencja wiedeńska)⁶⁷⁶. Podstawowa zasada wykładni została wyrażona w jej art. 31 ust. 1 stanowiącym, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu. W europejskiej doktrynie prawa podatkowego nie kwestionuje się dopuszczalności stosowania przy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zasad wykładni skodyfikowanych w powołanej konwencji⁶⁷⁷.

Do konwencji tej raczej nie odwołują się *expressis verbis* polskie sądy, którym przychodzi zająć się wykładnią umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie wydaje się jednak, aby sądy negowały zastosowanie metod przewidzianych w konwencji wiedeńskiej do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Składy orzekające polskich sądów niejednokrotnie

⁶⁷² Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2008 r., Nr 143, poz. 894.

⁶⁷³ Art. 27g ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

⁶⁷⁴ Opinie na temat charakteru prawnego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przygotowali: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (Przed pierwszym czytaniem, Abolicja podatkowa. Druki sejmowe nr 548, 549, 550, czerwiec 2008, s. 9-14); H. Dzwonkowski (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 15-20), M. Ślifirczyk (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 21-24), zaś na temat zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – H. Dzwonkowski (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 45-46) i E. Gierach (Przed pierwszym czytaniem, op. cit., s. 47-50).

⁶⁷⁵ A. Bartosiewicz i R. Kubacki, *Abolicja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 9 i nast.

⁶⁷⁶ Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439.

⁶⁷⁷ Zob. np. P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, London 1994, s. 20 i nast., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, The Hague – London – Boston 1997, s. 35 i nast.

dokonują wykładni postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwzględnieniem ich celu⁶⁷⁸, a nawet parafrazują art. 31 ust. 1 konwencji wiedeńskiej bez jednakże wyraźnego do niego odwołania⁶⁷⁹. Przyczyny takiego stanu rzeczy należy zapewne dopatrywać się w tym, że Polska opublikowała oświadczenie o przystąpieniu do konwencji wiedeńskiej dopiero w Dzienniku Ustaw z dnia 2 listopada 1990 r.⁶⁸⁰, podczas gdy część wiążących Polskę umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania została zawarta przed tą datą. Art. 4 konwencji wiedeńskiej stanowi zaś o tym, że ma ona zastosowanie tylko do traktatów zawartych przez państwa po jej wejściu w życie w stosunku do państw-stron traktatu. Polskie sądy unikają zatem, poprzez wystrzeganie się od wyraźnych odwołań do art. 31 i nast. konwencji wiedeńskiej, sporów co do znaczenia tych postanowień dla wykładni umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przed rokiem 1990. Stosują jednak opisane w konwencji wiedeńskiej metody wykładni traktując je jednak jako swoiste normy zwyczajowe.

3. CELE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Cel każdej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika wprost z jej tytułu. Jest zatem jasny. Celem tym jest uniknięcie podwójnego opodatkowania jako zjawiska z wielu powodów niekorzystnego. Dodatkowym celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania.

Osiągnięciu celów umowy służy m.in. mechanizm unikania podwójnego opodatkowania polegający na zastosowaniu bądź to metody zaliczenia, bądź to metody wyłączenia, które to zostały zwięźle scharakteryzowane na wstępie tego opracowania. W literaturze przedmiotu wskazuje się na to, że celem art. 23 A i B Modelu Konwencji OECD (MK OECD) przewidujących zastosowanie rzeczonych metod jest eliminacja podwójnego opodatkowania w państwie

⁶⁷⁸ Np. wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 1994 r., SA/Wr 1789/93, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995, Nr 6, poz. 114; wyrok NSA z dnia 12 lipca 1999 r., I SA/Ka 2472/97, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, Nr 3, poz. 103; uchwała Składu Siedmiu Sędziów SN z dnia 13 października 1994 r., AZP 2/94, OSNAP 1994, Nr 4, poz. 42.

⁶⁷⁹ Np. uchwała Składu Siedmiu Sędziów SN z dnia 13 października 1994 r., AZP 2/94, OSNAP 1994, Nr 4, poz. 42. Głosę krytyczną do tej uchwały opublikowali: A. Dębiec i M. Grzybowski, Głosa 1996, Nr 11, s. 11-17.

⁶⁸⁰ Oświadczenie Prezydenta o przystąpieniu nosi datę 27 kwietnia 1990 r.

rezydencji⁶⁸¹. Zastosowanie tego mechanizmu powoduje uniknięcie podwójnego opodatkowania.

Państwa rezydencji są z całą pewnością związane art. 23 A i B MK OECD w takim sensie, że muszą wyeliminować podwójne opodatkowanie. Umowa ma ograniczyć swobodę prawodawcy krajowego państwa rezydencji tak, aby jej cel został osiągnięty. Art. 23 A i B MK OECD nie zmiernają jednak do wyłączenia dopuszczalności zastosowania przez państwo rezydencji krajowych regulacji prawnych korzystniejszych od samej umowy⁶⁸². Innymi słowy – przyznanie przez umowę prawa do opodatkowania danego dochodu danemu państwu, ani nie stanowi samodzielnej podstawy do opodatkowania danego dochodu, ani nie nakazuje państwu wprowadzenia regulacji, które powodowałyby opodatkowanie danego dochodu⁶⁸³. Państwa mogą przecież, na co warto zwrócić uwagę, podjąć działania legislacyjne zmierzające do eliminacji podwójnego opodatkowania nawet w sytuacji, gdy nie są związane żadną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jeżeli dane państwo chce opodatkować każdy dochód, który może opodatkować na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to musi wprowadzić odpowiednie postanowienie do swojego prawa krajowego. Przykładem (i to raczej nie mającym charakteru powszechnego) takiej regulacji jest przepis art. 165-bis francuskiego *Code generale des impôts* (Ogólny kodeks podatkowy), zgodnie z którym we Francji podatkowi dochodowemu są poddane wszelkie dochody, których opodatkowanie zostało przyznane Francji przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁸⁴. *A contrario*, gdyby takiego przepisu nie było we francuskim systemie prawnym, w wypadku milczenia francuskiego prawa w zakresie opodatkowania danego dochodu, który Francja mogłaby opodatkować na podstawie umowy, taki dochód nie byłby opodatkowany.

Trudno byłoby znaleźć racjonalne uzasadnienie dla tego, aby państwo źródła wymagało od państwa rezydencji opodatkowania jakiejś kategorii dochodu. Celem umów o unikaniu

⁶⁸¹ Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions*, op. cit., s. 1130 oraz s. 1221 ; zob. też A. Cloer, [w:] *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, praca zbiorowa pod red. M. Jamrożego i A. Cloera, C. H. Beck, Warszawa 2007, s. 454.

⁶⁸² Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions*, op. cit., s. 1174-75.

⁶⁸³ H. Hamaekers, [w:] H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 56.

⁶⁸⁴ Na podstawie *Code general des impôts* (preface de M. Cozian), LexisNexis Litec 2008.

podwójnego opodatkowania nie jest przecież unikanie podwójnego nieopodatkowania⁶⁸⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się niekiedy na to, że „celem umowy jest zapobieganie potencjalnemu (wirtualnemu) podwójnemu opodatkowaniu poprzez ograniczenie praw do opodatkowania. W rezultacie dla przyznania wyłączenia (zwolnienia) spod opodatkowania nie ma zasadniczo znaczenia to, czy dane państwo skorzysta z przyznanego prawa opodatkowania i faktycznie dochody opodatkuje”⁶⁸⁶. Państwa zawierając umowę kierują się swoimi interesami, które wiążą się z chęcią uniknięcia reperkusji gospodarczych lub społecznych związanych z istnieniem podwójnego opodatkowania. Państwo źródła nie ma jednak zasadniczo interesu w tym, by domagać się opodatkowania danej kategorii dochodów w państwie rezydencji. W przypadku zastosowania metody zaliczenia, państwo źródła może być zniechęcone do stosowania ulg podatkowych wobec podmiotów-rezydentów drugiego umawiającego się państwa, gdyż skutkowałaby one zwiększeniem dochodów podatkowych państwa rezydencji (trudno byłoby jednak odmówić państwu źródła prawa do udzielania takich ulg).

Można by się zastanawiać nad tym, czy udzielanie przez państwo rezydencji korzyści przekraczających te zagwarantowane umową międzynarodową nie nosi znamion szkodliwej konkurencji podatkowej. Państwa częstokroć starają się przyciągnąć inwestorów między innymi poprzez oferowanie im różnorodnych preferencji podatkowych. Pojawia się również pytanie, czy preferencje te mogą być również postrzegane jako zakazana pomoc publiczna w rozumieniu prawa Wspólnoty Europejskiej.

Zasygnalizowane powyżej problemy nie występują na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż te nie regulują ani kwestii szkodliwej konkurencji podatkowej, ani niedozwolonej pomocy publicznej. Głębsza analiza pojęcia szkodliwej konkurencji podatkowej prowadzi do konstatacji, że występuje ona zasadniczo w sytuacjach związanych z przyciąganiem inwestorów poprzez stosowanie zwolnień podatkowych w państwie źródła. Trudno zatem uznać brak opodatkowania danej kategorii dochodów w państwie rezydencji za pomoc publiczną czy też szkodliwą konkurencję podatkową.

Zupełnie nerelevantny wydaje się drugi z celów umowy – tj. zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania. Odstąpienie przez państwo rezydencji od opodatkowania pewnej kategorii

⁶⁸⁵ Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, Nr 4, s. 106; zob. też J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, wyd. 2, C. H. Beck, Warszawa 2002, s. 366.

⁶⁸⁶ Zob. A. Cloer, op. cit., s. 455 (uwaga sformułowana w kontekście konkretnej metody unikania opodatkowania).

dochodów nie koliduje w żaden sposób z możliwością osiągnięcia tego celu. Zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania oznacza podejmowanie działań służących zabezpieczeniu interesów finansowych państwa przed działaniami przez nie nieakceptowanymi. W sytuacji, gdy państwo samo rezygnuje z dochodów możliwych do osiągnięcia poprzez mechanizm opodatkowania, nie może być mowy o uchylaniu się od niego przez osoby, które skorzystają z istniejącej możliwości zmniejszenia ciężaru podatkowego.

4. UMOWY WOBEC KSZTAŁTU KRAJOWYCH SYSTEMÓW PODATKOWYCH

Warto podkreślić, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie narzucają modelu opodatkowania dochodu, który miałby być stosowany przez państwa-strony umowy. Każde z państw prowadzi samodzielną politykę podatkową. Normy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania służą jedynie określeniu zasad podziału dochodów podatkowych między poszczególne państwa. Nie wydaje się przy tym, że państwo musi opodatkować wszystko to, co ma prawo opodatkować w kontekście postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przyjęcie zasady swoistego „obowiązku” nałożenia podatku prowadziłyby do wielu problemów praktycznych. Przykładowo, skoro art. 11 Konwencji z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (nowa umowa polsko-brytyjska)⁶⁸⁷ przyznaje państwu źródła (założmy, że jest nim Polska) prawo do opodatkowania dochodów z odsetek wypłacanych do innego państwa (założmy, że jest nim Zjednoczone Królestwo), to akceptacja „obowiązku” opodatkowania tych odsetek uniemożliwiłaby np. likwidację tzw. podatku Belki od odsetek wypłacanych nierezydentom. Ponadto, polskie przepisy w tym zakresie, chociaż zgodne z nową umową polsko-brytyjską, mogłyby pozostawać w sprzeczności z Dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek⁶⁸⁸. Dyrektywa ta przewiduje opodatkowanie odsetek, co do zasady, w państwie rezydencji ich odbiorcy. W art. 21 nowej umowy polsko-

⁶⁸⁷ Dz. U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840.

⁶⁸⁸ Dz. U. UE, polskie wydanie specjalne, 09/ t. 1, s. 369 i nast. ze zm.

brytyjskiej przyznano natomiast państwu źródła wyłączne prawo do opodatkowania wszystkich dochodów swojego rezydenta, które nie zostały wymienione w artykułach poprzedzających. Nie sposób jednak przyjąć, że takie dochody muszą być opodatkowane i nie można stosować w ich wypadku zwolnień podatkowych. W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę zasadniczo używa się zwrotu, że dany dochód „może być opodatkowany” w danym państwie. Umowy stwarzają więc tylko „uprawnienie” do czerpania dochodów podatkowych z danej kategorii dochodów. Państwa-strony wspólnie zgadzają się na ograniczenie swej swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego, aby osiągnąć cel w postaci uniknięcia podwójnego opodatkowania. Uwzględniając rzeczne ograniczenie, państwa-strony przyznają sobie „uprawnienie” do opodatkowania danej kategorii dochodów czy też danej części dochodów. Umowy te nie nakładają jednak na państwa-strony obowiązku opodatkowania określonych kategorii dochodów. Tym bardziej zaś nie są one źródłem obowiązku zapłaty podatku dla samych podatników.

Rozumowanie zaprezentowane powyżej znajduje potwierdzenie w Komentarzu do Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, zgodnie z którym państwo rezydencji musi przyznać zwolnienie niezależnie od tego, czy państwo źródła skorzystało z prawa do opodatkowania⁶⁸⁹.

5. PRAKTYKA STOSOWANIA UMÓW W WYBRANYCH KRAJACH

Warto na problem spojrzeć też przez pryzmat praktyki stosowania umów w innych krajach. Sama praktyka może się okazać oczywiście niezgodna z treścią umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale może stanowić pewien argument w rozwiązaniu problemu. Trzeba bowiem pamiętać, że umowy należy interpretować zgodnie z celem zakładanym przez strony umowy. Jeżeli istniałaby praktyka dopuszczania do korzystania przez podatników z rozwiązań korzystniejszych niż przewidziane w umowach, to można byłoby zakładać, że właśnie taka była wola stron umowy.

H. Hamaekers wskazuje, że w Stanach Zjednoczonych obywatel ma prawo zażądać zastosowania w stosunku do niego postawień prawa krajowego, gdy są dla niego korzystniejsze

⁶⁸⁹ Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona, lipiec 2005, tłum. K. Bany, Warszawa 2006, pkt 34 komentarza do art. 23 A i 23 B, s. 277. Por. pkt 35 komentarza.

niż postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁹⁰. Identyczne poglądy prezentują sądy niemieckie⁶⁹¹.

6. WNIOSKI

Państwo-strona nie jest uprawnione do jednostronnej zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w umowie bilateralnej, gdyż takie działanie naruszałoby umowę. Nie ma jednak przeszkód ku temu, by państwo rezydencji dało podatnikowi możliwość wyboru – na gruncie prawa krajowego – odmiennej metody, która byłaby dla niego korzystniejsza niż wynikająca z umowy. Rozwiązanie takie nie narusza postanowień umowy ani nie uniemożliwia osiągnięcia jej celu. Nie uderza również w interes drugiego państwa-strony. Jest przy tym zgodne z praktyką wykładni umów istniejącą w innych państwach.

⁶⁹⁰ H. Hamaekers, op. cit. s. 56.

⁶⁹¹ Ibidem, s. 56. Autor ten stwierdza wprost, że „Większość państw stosuje podobną zasadę”.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE, PRZEPISY PROCEDURALNE, STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO. ZAGADNIENIA POJĘCIOWO- TERMINOLOGICZNE

DARIUSZ STRZELEC

SPIS TREŚCI:

1. Wprowadzenie	176
2. Treść pojęcia „postępowanie podatkowe”	177
3. Proceduralne a materialne przepisy prawa podatkowego	181
4. Stosowanie a przestrzeganie prawa podatkowego	183
5. Podsumowanie	191

1. WPROWADZENIE

Dynamicznemu rozwojowi prawa podatkowego od początku lat dziewięćdziesiątych towarzyszy istotny rozwój nauki prawa podatkowego⁶⁹², którego przejawem jest obszerne piśmiennictwo. Wskazuje się, iż opracowania z tej dziedziny mają różny cel, prezentują różny poziom refleksji praktycznej i teoretycznej⁶⁹³. Niekiedy poglądy formułowane w piśmiennictwie naukowym wprowadzają niepotrzebne nieporozumienia terminologiczne. Dotyczy to nie tylko kwestii drugoplanowych, ale również zagadnień kluczowych dla właściwego rozumienia poszczególnych instytucji prawa podatkowego. Przykładowo, w ostatnich latach w dogmatyce prawa podatkowego pojawia się tendencja do procesualizowania poszczególnych unormowań należących do ogólnego prawa podatkowego. Towarzyszy jej tworzenie specyficznej siatki pojęciowej, niezależnej od terminów

⁶⁹² B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 119.

⁶⁹³ B. Brzeziński, *O znaczeniu dyscypliny metodologicznej w nauce prawa podatkowego*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 73.

występujących w języku prawnym i prawniczym, oraz nadawanie nowego znaczenia zespołom norm już istniejących. Może to prowadzić do zacierania się różnic pomiędzy konstrukcjami o charakterze materialnoprawnym a przepisami procesowymi. Narosło na tym tle wątpliwości dotyczą trzech powiązanych ze sobą kwestii. Pierwsza związana jest ze sposobem rozumienia pojęcia „postępowanie podatkowe”, „procedura podatkowa” i rozstrzygnięciem, czy na gruncie obowiązujących przepisów mamy do czynienia z jedną procedurą podatkową, czy może mozaiką różnego rodzaju procedur rozsianych w rozmaitych przepisach podatkowych. Druga – nierozzerwalnie w mojej ocenie związana z pierwszą - dotyczy właściwego umiejscowienia norm proceduralnych w systemie prawa podatkowego. Ostatnia, ocierająca się o zagadnienia ogólnej teorii prawa, dotyczy pojęcia „stosowanie prawa” i odpowiedzi na pytanie, czy monopol na stosowanie prawa podatkowego mają organy podatkowe, czy może również o działaniach podatników związanych ze składaniem deklaracji podatkowych w procesie samoobliczenia podatku należałoby mówić, iż stanowią przejaw stosowania prawa.

Niniejsze opracowanie jest próbą uporządkowania zagadnień, dotyczących tych właśnie wątpliwości.

2. TREŚĆ POJĘCIA „POSTĘPOWANIE PODATKOWE”

W piśmiennictwie podatkowym można spotkać się ze zbiorczym określeniem „postępowania w sprawach podatkowych”, w ramach którego wyróżnić można kilka postępowań odnoszących się do spraw podatkowych o zróżnicowanym charakterze prawnym⁶⁹⁴. Wśród nich, „niektóre mają zastosowanie wyłącznie do spraw podatkowych (np. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa), inne natomiast są postępowaniami uniwersalnymi, prowadzonymi w różnych sprawach, wśród których mogą być również sprawy podatkowe, np. postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające, kontrola i postępowanie skarbowe”⁶⁹⁵.

Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu są przepisy Ordynacji podatkowej⁶⁹⁶ i do tych przepisów ograniczone zostaną rozważania. Unormowane przepisami Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe służy realizacji norm zawartych w przepisach

⁶⁹⁴ M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 101.

⁶⁹⁵ *Loc. cit.*

⁶⁹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

materialnego prawa podatkowego. W przepisach tych nie znajdziemy definicji postępowania podatkowego⁶⁹⁷. Natomiast w literaturze przedmiotu można spotkać węższy i szerszy sposób rozumienia tego terminu⁶⁹⁸. Przez postępowanie podatkowe w ujęciu węższym rozumie się postępowanie w zakresie czynności sprawdzających, kontrolę podatkową oraz właściwe postępowanie podatkowe. Oprócz tego formułowane są poglądy w sposób szeroki ujmujące treść tego pojęcia⁶⁹⁹. Zgodnie z nimi, postępowanie podatkowe obejmuje także czynności prawne oraz faktyczne podejmowane, nie tylko przez organy podatkowe (tj. czynności sprawdzające i kontrola podatkowa), ale także przez podmioty zobowiązane stosunków podatkowych, zmierzające do konkretyzacji zobowiązania podatkowego (np. zgłoszenie rejestracyjne na potrzeby podatku od towarów i usług). Innymi słowy, postępowanie podatkowe w ujęciu szerszym obejmuje - zdaniem zwolenników takiego rozumienia tego pojęcia - wszelkie inne czynności będące treścią wzajemnych stosunków pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym⁷⁰⁰. W tak szeroko pojmowanym pojęciu postępowania wyróżnia się: postępowanie wstępne, którego celem jest zaewidencjonowanie podatnika i zgromadzenie materiału dowodowego ułatwiającego późniejszy wymiar i pobór podatku, oraz właściwe postępowanie wymiarowe i poborcze.

Warto zauważyć, iż wątpliwości podobnej natury istniały także w doktrynie prawa administracyjnego, w której również nie było jednolitego poglądu, jeśli chodzi o postępowanie administracyjne i jego zakres⁷⁰¹. Ujmując na potrzeby niniejszego opracowania problem w pewnym uproszczeniu, można wskazać, iż wyróżniano pojęcie postępowania administracyjnego w szerokim i ścisłym znaczeniu⁷⁰². Między poszczególnymi poglądami pojawiały się rozbieżności terminologiczne, ale generalnie w szerszym ujęciu postępowanie administracyjne - to całokształt przepisów proceduralnych prawa administracyjnego, na podstawie których działają organy, a postępowanie w ujęciu węższym lub też ścisłym - to przepisy regulujące działalność organów kończąca się w formie decyzji. Wielu z autorów

⁶⁹⁷ H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, PiP 7/2000, s. 18.

⁶⁹⁸ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 55–61; *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2008, s. 226.

⁶⁹⁹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 33.

⁷⁰⁰ Por. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Ossolineum 1985, s. 230; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.

⁷⁰¹ Np. K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *Instytucje postępowania administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, red J. Starościec, Wrocław 1973, s. 330.

⁷⁰² Zob. B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1953, s. 13.

opowiadało się za wąskim ujęciem pojęcia postępowania administracyjnego⁷⁰³. W tym zakresie warto zwrócić uwagę na pogląd M. Zimmermanna, który określając pojęcie postępowania administracyjnego jako całokształt przepisów proceduralnych regulujących ciąg czynności procesowoprawnych organów i innych uczestników postępowania, podejmowanych w celu wydania aktu administracyjnego, nazwał ten typ postępowania – postępowaniem jurysdykcyjnym⁷⁰⁴.

W literaturze podatkowej dominuje węższy sposób rozumienia pojęcia „postępowanie podatkowe”⁷⁰⁵. W ramach postępowania prowadzonego na podstawie przepisów Działu IV o.p. następuje, w drodze decyzji, konkretyzacja norm materialnego prawa podatkowego. W związku z tym postępowanie normowane tymi przepisami również można określić jako tzw. jurysdykcyjne postępowanie podatkowe⁷⁰⁶. „Z całokształtu unormowań zawartych w Ordynacji podatkowej, a szczególnie w Dziale IV można wysnuć wniosek, iż postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym, w którym powstają indywidualne zewnętrzne akty konkretyzujące prawa i obowiązki podmiotów podatkowych”⁷⁰⁷. Tym samym postępowanie podatkowe w takim znaczeniu, jakie daje się wywieść z obowiązujących przepisów różni się od prezentowanego niekiedy w doktrynie sposobu rozumienia tego pojęcia⁷⁰⁸. Nie obejmuje ono bowiem wszystkich działań organów podatkowych oraz podmiotów zobowiązań podatkowych, lecz tylko takie czynności, które ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego⁷⁰⁹. W obecnym stanie prawnym najczęściej dochodzi do zrealizowania zobowiązania podatkowego przez podatnika w drodze samoobliczenia, bądź płatnika w drodze obliczenia płatniczego, bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe, prowadzone w celu zapewnienia właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków, jest drogą realizacji norm prawa materialnego fakultatywną bądź wyłączną. Pierwsza dotyczyć będzie sytuacji, gdy decyzja organu, wydana w następstwie przeprowadzonego postępowania, umożliwi właściwe wykonanie przepisów materialnego

⁷⁰³ J. Starościak, *Wprowadzenie do prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Warszawa 1968, s. 232; S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1947, s. 121.

⁷⁰⁴ M. Zimmermann, *Z rozważań nad postępowaniem jurysdykcyjnym i pojęciem strony w kodeksie postępowania administracyjnego. Księga pamiątkowa prof. dr K. Stefki*, Wrocław 1967, s. 433–446.

⁷⁰⁵ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 55–61.

⁷⁰⁶ Np. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 57; M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

⁷⁰⁷ M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

⁷⁰⁸ Zob. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *System...*, *op. cit.*

⁷⁰⁹ M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

prawa podatkowego wcześniej nieprzestrzeganego (określa właściwą kwotę podatku do zapłaty). Wszczęcie postępowania podatkowego będzie następstwem ujawnienia, w ramach czynności sprawdzających lub kontrolnych, okoliczności zaistniałych w przeszłości, które to wszczęcie uzasadniają. Druga dotyczy sytuacji, w których przepisy przewidują, iż konkretyzacja pewnych obowiązków następuje wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, gdy rozstrzygnięcie organu podatkowego, wydane po przeprowadzeniu postępowania, kształtuje nową sytuację prawną.

Obok postępowania jurysdykcyjnego Ordynacja podatkowa reguluje jeszcze dwa inne rodzaje postępowań, tj. czynności sprawdzające i kontrolę podatkową⁷¹⁰. Przy czym, o ile z jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym mamy do czynienia w zasadzie przy rozstrzygnięciu wszystkich spraw podatkowych, w których konkretyzacja przepisów materialnego prawa podatkowego następuje w drodze decyzji wydawanej przez organ, o tyle czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa nie mają takiego charakteru. Istotnego znaczenia nabierają w związku z realizacją zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia i przesunięciem punktu ciężkości, jeśli chodzi o aktywność organów - z dokonywania wymiaru na jego kontrolę. Ustalenia dokonane w trakcie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej mogą stanowić podstawę do wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego. Możliwe są również sytuacje, w których zakończenie czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej nie spowoduje podjęcia dalszych czynności postępowania, gdyż nie stwierdzono nieprawidłowości lub podatnik skorzystał z prawa dokonania korekty. Ponadto wśród przepisów Ordynacji podatkowej wyróżnić można postępowanie dotyczące wydawania zaświadczeń (Dział VIII) oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez Ministra Finansów⁷¹¹. Do obu poprzez odesłania zawarte odpowiednio w art. 306k oraz art. 14h - stosuje się pewne przepisy Działu IV.

Przepisy normujące postępowanie podatkowe zamieszczone w Dziale IV określają sytuację strony w postępowaniu oraz pewien „ciąg wzajemnie uwarunkowanych czynności strony i organu, dotyczący, takiego samego sposobu działania, potencjalnie dla każdej sprawy

⁷¹⁰ *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2008, s. 226.

⁷¹¹ Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, Mon. Pod. 4/2005, s. 11-14; W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa wydawane w indywidualnych sprawach*, PP 5/2007.

i w zasadzie niezależnie od tego, o co *in merito* pójdzie⁷¹². Przepisy te znajdują zastosowanie, gdy organ w drodze decyzyjnej koryguje bądź ustala wysokość zobowiązania podatkowego. Według tych zasad prowadzone są postępowania dotyczące odpowiedzialności płatnika bądź orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej, ewentualnie organ orzeka o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, a także rozpatrywane są wnioski dotyczące stwierdzenia nadpłaty⁷¹³ bądź ulg indywidualnych⁷¹⁴. Nie można jednak w takiej sytuacji argumentować - tak, jak to się niekiedy dzieje w literaturze przedmiotu - iż są to różne procedury bądź różne rodzaje postępowań⁷¹⁵. Właściwsze jest przyjęcie, iż są to postępowania, których przedmiotem jest konkretyzacja różnych norm materialnego prawa podatkowego.

3. PROCEDURALNE A MATERIALNE PRZEPISY PRAWA PODATKOWEGO

W ogólnej teorii prawa formułuje się różnego rodzaju kryteria systematyzujące przepisy prawa oraz wynikające z nich normy prawne. Wśród wielu klasyfikacji, niekwestionowany jest podział norm na merytoryczne, stanowienia oraz formalne, ewentualnie normy merytoryczne i formalne⁷¹⁶, czy też „normy prawa materialnego, normy postępowania (proceduralne) i normy ustrojowe”⁷¹⁷.

W kwestii teoretycznych podstaw odróżnienia przepisów materialnych od procesowych nie ma dość jasnych kryteriów⁷¹⁸. Niekiedy wskazuje się, że za takie mogą posłużyć cel, treść oraz przedmiot danego przepisu. Szczególnie jednak to ostatnie kryterium może się jawić, jako ogólne i mało precyzyjne, gdyż „powstaje problem wyznaczników

⁷¹² F. Longchamp, *O pojęciu stosunku procesowego między organem państwa a jednostką. Rozprawy prawnicze*, [w:] *Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej K. Przybyłowskiego*, Kraków 1964, s. 167.

⁷¹³ Zob. L. Etel, *Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne (Białystok, 09.03.2007 r.)*, Białystok 2007, s. 25 i n.

⁷¹⁴ Zob. L. Etel, *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, *Prawo i Podatki* 9/2007, s. 1-6.

⁷¹⁵ Tak. H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 93-95.

⁷¹⁶ J. Wróblewski, *Modele systemów norm a system prawa*, *SPE* 1969, t. II, s. 23-24.

⁷¹⁷ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Warszawa 2004, s. 107.

⁷¹⁸ J. Jodłowski, *O potrzebie i kierunkach badań integracyjnych w dziedzinie prawa cywilnego materialnego i procesowego*, *PiP* 2/1973, s. 14.

determinujących przedmiot i treść przepisów. Mianowicie, czy są nimi elementy samej normy, a jeśli tak, to jakie, czy też czynniki leżące poza normą⁷¹⁹.

Podział norm na normy materialne i proceduralne jest zabiegiem o charakterze nie tylko teoretycznym, ale również o dużym znaczeniu praktycznym, np. w płaszczyźnie stosowania przepisów o charakterze intertemporalnym oraz w zakresie sposobu dokonywania ich wykładni, a także formułowania podstaw do wnoszenia środków zaskarżenia. W praktyce ich odróżnienie może w niektórych sytuacjach nastroczać pewnych problemów. Obie grupy przepisów ściśle na siebie oddziałują, a różnice między nimi mogą być niezbyt wyraźne. Niekiedy sens konkretnego przepisu materialnoprawnego „sprowadza się do skutków procesowych”⁷²⁰. To z kolei może rodzić wątpliwości, czy przepis, który wywiera również skutek procesowy, powinien być zakwalifikowany jako materialnoprawny czy procesowy?⁷²¹ Taki dylemat jest charakterystyczny dla wielu gałęzi prawa, a jeśli chodzi o prawo podatkowe, to za najbardziej wyraziste, przykłady posłużyć mogą wątpliwości dotyczące przepisu art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącego tzw. nieujawnionych źródeł przychodów, przepisów Ordynacji podatkowej o szacowaniu podstawy opodatkowania⁷²², przedawnieniu zobowiązań podatkowych, czy też opisywane w literaturze dylematy związane z charakterem przepisu dotyczącego obejścia prawa podatkowego⁷²³.

Posługując się kryterium funkcji norm prawnych, można stanąć na stanowisku, że przepisy prawa materialnego „regulują w sposób pierwotny prawa i obowiązki adresatów norm”⁷²⁴. Normy merytoryczne określają treść decyzji stosowania prawa, natomiast formalne tworzą reguły stosowania prawa⁷²⁵. Będą to „normy stosowane przez organy na podstawie kompetencji szczegółowej, w celu określenia sytuacji prawnej (praw/obowiązków) podmiotów niepodporządkowanych organizacyjnie tym organom”⁷²⁶. Takie jednak uogólnienie nie wyczerpuje problematyki przepisów postępowania w prawie podatkowym,

⁷¹⁹ *Ibidem*, s. 15.

⁷²⁰ W. Siedlecki, *Prawo procesowe cywilne a prawo cywilne materialne*, KSP 3-4/1969, s. 95.

⁷²¹ Zob. J. Jodłowski, *op. cit.*, s. 15.

⁷²² D. Strzelec, *Szacowanie podstawy opodatkowania - analiza zmian wprowadzonych w ustawie Ordynacja podatkowa nowelą z dnia 12 września 2002 r.*, KPP 1/2003.

⁷²³ B. Brzeziński, *Prawo materialne czy procedura podatkowa - dylemat kwalifikacji art. 24b Ordynacji podatkowej*, KPP 4/2003; tenże, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 31.05.2006 r. III SA/Wa 983/06*, POP 2007 nr 6 s. 520-524.

⁷²⁴ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych...*, *op. cit.*, s. 107.

⁷²⁵ J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 23-24.

⁷²⁶ W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 7.

albowiem znajdziemy tu również przepisy dotyczące aktywności organów podatkowych, w wyniku zastosowania których nie dojdzie do wydania decyzji podatkowej, tj. dotyczące czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej, a także wydawania zaświadczeń i udzielania interpretacji. Dlatego też właściwsze jest przyjęcie, iż przepisy postępowania (przepisy proceduralne) tworzą zestaw reguł obowiązujących zarówno organy podatkowe, jak i uczestników, związanych z prowadzonymi postępowaniami⁷²⁷, mającymi na celu ustalenie praw lub obowiązków, czy też „ustalenie w sposób prawnie wiążący (np. w postępowaniu typu kontrolnego) stanu faktycznego”⁷²⁸.

Przepisy prawa podatkowego dotyczące postępowania ujęte są w Ordynacji podatkowej w Dziale IV. Taki charakter mają również przepisy dotyczące czynności sprawdzających (Dział V) oraz kontroli podatkowej (Dział VI) – czyli właściwych prawu podatkowemu odrębnych rodzajów postępowań o kontrolnym charakterze. W ustawie tej znajduje się także odrębna grupa przepisów dotyczących wydawania zaświadczeń (Dział VIIIa) oraz wydawania interpretacji indywidualnych. Nie można jednak twierdzić, iż wszystkie przepisy wywierające jakiegokolwiek skutki procesowe w trakcie postępowania (np. dotyczące szacowania, zabezpieczenia zobowiązań podatkowych etc.) mają proceduralny charakter czy też tworzą odrębne procedury podatkowe.

4. STOSOWANIE A PRZESTRZEGANIE PRAWA PODATKOWEGO

Pojęcie „stosowanie prawa” na ogół w teorii prawa przeciwstawiane jest pojęciu „tworzenia (stanowienia) prawa”. Jednocześnie samo pojęcie w teorii nie jest jednoznacznie pojmowane⁷²⁹. Jest pojęciem umownym, używanym obok lub w opozycji do takich pojęć, jak przestrzeganie lub stosowanie się do prawa np. podatkowego⁷³⁰. Nadawany jest mu węższy bądź szerszy zakres znaczeniowy. Dotyczy to zarówno zakresu podmiotowego - czyli

⁷²⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 14.

⁷²⁸ B. BRZEZIŃSKI, *Prawo materialne czy procedura podatkowa...*, *op. cit.*, s. 9.

⁷²⁹ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Zakamycze 2000, s. 200; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie, zakres i najważniejsze zasady*, *Jur. Pod.* 5/2007, s. 29–37.

⁷³⁰ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 85.

podmiotów, jakie zalicza się do kręgu podmiotów stosujących prawo⁷³¹, jak i przedmiotowego – tj. działań, które kwalifikuje się jako stosowanie prawa⁷³².

W ujęciu szerokim, przez stosowanie prawa rozumie się czynienie przez jakiś podmiot użytku z kompetencji przyznanej mu przez normę prawną, określaną mianem normy kompetencyjnej⁷³³. W takim ujęciu podmiotami stosującymi prawo są zarówno organy państwowe, jak i osoby fizyczne oraz organy osób prawnych o charakterze prywatnym⁷³⁴. Przyjęcie tej koncepcji skutkuje uznaniem także prawotwórstwa za przejaw stosowania prawa⁷³⁵. Związek z takim pojmowaniem zakresu pojęcia „stosowanie prawa” ma propozycja, jaka pojawiła się w literaturze, zakwalifikowania jako norm kompetencyjnych nie tylko tych, które przyznają organom państwa określone kompetencje, ale również tych wszystkich, które przyznają wszelkim podmiotom jakiegokolwiek uprawnienia⁷³⁶. Prowadzi to do objęcia pojęciem norm kompetencyjnych, podstawowej i bardzo licznej grupy norm o charakterze materialnym. W literaturze wskazywano na wątpliwy walor i przydatność takiej zbiorczej kategorii norm w zakresie badań naukowych dotyczących różnych gałęzi prawa⁷³⁷, i - co za tym idzie – na wątpliwy charakter samej koncepcji. Argumentowano również, iż ta konstrukcja jest mało przydatna do badania dziedziny określonej mianem administracji publicznej, w której dominują stosunki prawne oparte na nierównorzędności podmiotów, wynikającej stąd, że jeden z nich jest organem działającym w imieniu państwa⁷³⁸.

Tak w ogólnej teorii prawa, jak i poszczególnych dogmatykach prawniczych autorzy zazwyczaj posługują się pojęciami „stosowanie prawa” i „kompetencja” w odniesieniu do organów władzy publicznej i organów podmiotów uprawnionych do wykonywania funkcji o zbliżonym charakterze. Tym samym nadawany są im węższe, niż powyżej przedstawione, zakresy znaczeniowe.

Termin „stosowanie prawa” w wąskim znaczeniu, przyjmowanym powszechnie w literaturze prawniczej, odnosi się wyłącznie do pewnej kategorii działań władczych organów

⁷³¹ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Zakamycze 2004, s. 19.

⁷³² A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa. Zarys wykładu*, Zakamycze 2003, s. 254.

⁷³³ *Loc. cit.*

⁷³⁴ Tak np. Z. Ziemiński, *Kilka uwag o pojęciu przestrzegania i pojęciu stosowania prawa*, PiP 1/1968, s. 11.

⁷³⁵ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 417.

⁷³⁶ Z. Ziemiński, *Kompetencja i normy kompetencyjne*, RPEiS 4/1969, s. 30.

⁷³⁷ J. Jodłowski, *op.cit.*, s. 14.

⁷³⁸ W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 35; zob. M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Zakamycze 2004.

państwa⁷³⁹. Zazwyczaj przez stosowanie prawa rozumie się „orzeczenie przez organ o konkretnych prawach i obowiązkach określonych podmiotów, na podstawie relacji między ustalonym obiektywnie stanem faktycznym, a odpowiednią normą prawa”⁷⁴⁰, czy też ustalenie skutków prawnych pewnego stanu faktycznego⁷⁴¹. Niekiedy wskazuje się, iż stosowanie prawa zaczyna się równocześnie z pierwszą przewidzianą prawem czynnością, jaką jest przykładowo zawiadomienie o wszczęciu postępowania, wniesienie do sądu pozwu czy też wszczęcie postępowania przygotowawczego przez prokuratora⁷⁴². Stosowanie prawa polega na podejmowaniu przez kompetentny organ wiążących, indywidualnych i konkretnych decyzji prawnych⁷⁴³. Aktem stosowania prawa jest taki akt, który na podstawie dyrektywy zawartej w normie generalnej ustala normę indywidualną dla określonego adresata⁷⁴⁴. Przy czym, to ustalenie należy rozumieć jako określoną czynność konwencjonalną upoważnionego do tego organu, a nie tylko czynność poznawczą⁷⁴⁵, albowiem żeby dokonać aktu stosowania prawa, trzeba legitymować się kompetencją do dokonywania aktów tego rodzaju⁷⁴⁶. Pojęcie stosowania prawa, zrelatywizowane do prawa administracyjnego, znalazło na gruncie tej dogmatyki prawniczej wyraz w konstrukcji aktu administracyjnego, jako swoistej formy orzecznictwa administracyjnego⁷⁴⁷.

Aktami stosowania prawa - oprócz decyzji administracyjnych, w tym podatkowych - będą również wyroki sądowe. Nie powinno się używać tych określeń na oznaczenie aktywności osób fizycznych i ich organizacji. Podmiotom tym przysługuje prawo do dokonywania czynności prawnych różnego rodzaju. Owe podmioty czynią użytek ze swego prawa lub też wykonują swoje prawo⁷⁴⁸. Konsekwencją takiego założenia było wyróżnienie dwóch modeli stosowania prawa: sądowego oraz kierowniczego⁷⁴⁹. Każdy z nich charakteryzuje się wieloma cechami wskazującymi na ich odmienności. Ponadto, przedstawiciele nauki prawa administracyjnego są skłonni wyodrębnić model

⁷³⁹ W. Lang, *Teoretyczna charakterystyka pojęcia przestrzegania prawa*, PiP 12/1980, s. 44.

⁷⁴⁰ J. Wróblewski, *Stosowanie prawa (model teoretyczny)*, PiP 3/1967, s. 375 i n.

⁷⁴¹ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 253.

⁷⁴² A. Redelbach, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 224.

⁷⁴³ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003, s. 119; por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 140.

⁷⁴⁴ J. Oniszczuk, *Stosowanie prawa*, Warszawa 2000, s. 77.

⁷⁴⁵ *Loc. cit.*

⁷⁴⁶ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, *op. cit.*, s. 140.

⁷⁴⁷ W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa administracyjnego przez organy administracji państwowej*, [w:] *Studia z dziedziny prawa administracyjnego*, red. L. Bar, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk 1971, s. 21.

⁷⁴⁸ A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *op. cit.*, s. 256.

⁷⁴⁹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 10.

administracyjnego stosowania prawa⁷⁵⁰. Inni autorzy z uwagi na charakter podmiotu stosującego prawo wyróżniają typy: sądowy, administracyjny oraz quasi – sądowy i quasi – administracyjny⁷⁵¹.

Rozbudowana część badań nad stosowaniem prawa dotyczy sądowego stosowania prawa. Nie przekreśla to jednak możliwości odpowiedniego odniesienia szeregu poczynionych w tym zakresie uogólnień do stosowania prawa przez inne niż sądy organy⁷⁵². J. Wróblewski wskazywał, iż przeniesienie tych ustaleń zależy od zbieżności przyjętego modelu sądowego stosowania prawa z modelami innych rodzajów stosowania prawa. Jednocześnie podkreślał identyczność cech modelu stosowania prawa przez sądy i organy administracji⁷⁵³. Owa bliskość działań administracji wobec modelu sądowego powoduje, iż w literaturze można spotkać określenie „model orzecznicy stosowania prawa”, kiedy to sąd lub organ administracji podejmuje decyzje stosowania prawa, przeciwstawiając go modelowi kierowniczemu⁷⁵⁴.

Od stosowania prawa należy odróżnić jego przestrzeganie⁷⁵⁵. Także i te pojęcia różnią się od siebie, i to zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Przestrzeganie prawa odnosi się do „relevantnych prawnie zachowań wszystkich adresatów prawa”⁷⁵⁶ - czyli zarówno obywateli, podmiotów prywatnych, jak i organów państwa. Rozróżnienie tych pojęć nie budzi wątpliwości w literaturze, w której wskazuje się, iż nie można używać zwrotu „stosowanie prawa”, mając na myśli jakikolwiek akt świadomego realizowania (spełniania) normy prawnej, czyli postępowanie w sposób przewidziany przez normę. Gdyby bowiem przyjąć taką konwencję terminologiczną, termin „stosowanie prawa” byłby zbędnym synonimem przestrzegania prawa. Natomiast okazałoby się, że brakuje odpowiedniego terminu na oznaczenie czegoś, co ogólnie można by określić jako podejmowanie przez jakiś podmiot, a szczególnie organ państwa, decyzji stwarzającej czy aktualizującej określone obowiązki prawne dla innych i ewentualnie również dla danego

⁷⁵⁰ W. Dawidowicz, *O stosowaniu prawa przez organy administracji*, ZNWPiAUG, Prace Instytutu Administracji i Zarządzania 4/1981.

⁷⁵¹ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 98.

⁷⁵² J. Wróblewski, *Sądowe...*, *op. cit.*, s. 10.

⁷⁵³ J. Wróblewski, *Stosowanie prawa przez organa administracji*, OMT 12/1972, s. 16; zob. również: J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*, s. 54.

⁷⁵⁴ J. Borkowski, *Normy formalne prawa administracyjnego a procedura administracyjna*, AUW Nr 857, Prawo CXLIII 1985, s. 36.

⁷⁵⁵ Zob. W. Lang, *op. cit.*, s. 44.

⁷⁵⁶ *Loc. cit.*

podmiotu⁷⁵⁷. Przestrzega prawa „ten, kto będąc adresatem określonych norm prawnych, świadomie postępuje zgodnie z ich treścią”⁷⁵⁸. Nie przestrzega prawa ten, kto będąc świadomym tego, że prawo wymaga od niego określonego zachowania, postępuje inaczej. Jednocześnie, przeciwstawiając ten termin pojęciu stosowania prawa, wskazuje się, iż prawo stosuje tylko państwo, jego organy⁷⁵⁹ lub inne podmioty, które upoważniono do dokonywania czynności władczych (np. wójt, burmistrz, prezydent - jako organy samorządu terytorialnego)⁷⁶⁰. Przy czym „akt stosowania prawa, zgodnie z przepisami procedury oraz przepisami kompetencyjnymi, jest zarazem aktem przestrzegania norm proceduralnych i kompetencyjnych przez organ stosujący prawo”⁷⁶¹.

Ponadto z przestrzeganiem i stosowaniem prawa wiąże się pojęcie „praworządności”. Również sposób rozumienia tego terminu, a w szczególności podmiotu, którego dotyczy - tj. czy odnosi się do przestrzegania prawa przez organy, czy również obywateli - zajmował teoretyków prawa⁷⁶². W potocznym rozumieniu praworządność oznacza przestrzeganie prawa przez wszystkie podmioty - tj. zarówno organy, jak i osoby fizyczne czy też podmioty prywatne⁷⁶³. W literaturze prawniczej zwolenników zyskało jednak węższe rozumienie praworządności, które utożsamia się z działaniem organów na podstawie przepisów prawa i w sposób przez prawo przewidziany⁷⁶⁴. W związku z tym naruszenie praworządności w obszarze stosowania prawa może polegać m.in. na „działaniu organu bez kompetencji w tym zakresie, niepodejmowaniu działań, do których organ jest zobowiązany”⁷⁶⁵, czy też „nieprzestrzeganiu procedury postępowania przez właściwy organ”⁷⁶⁶.

Przenosząc na grunt prawa podatkowego rozważania dotyczące stosowania i przestrzegania prawa oraz praworządności, należy zwrócić uwagę na istotną kwestię. Podatnik, który posługuje się nawet najdoskonalszymi metodami poznawczymi, i ustalił jaki stan faktyczny miał miejsce, a następnie wskaże na jego kwalifikację prawną na gruncie

⁷⁵⁷ Z. Ziemiński, *Kilka uwag o pojęciu przestrzegania...*, *op. cit.*, s. 3–4.

⁷⁵⁸ A. Łopatka, *Prawoznawstwo*, Warszawa 2000, s. 189.

⁷⁵⁹ *Loc. cit.*

⁷⁶⁰ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, *op. cit.*, s. 140.

⁷⁶¹ W. Lang, *op. cit.*, s. 44; zob. również: J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach praworządności*, Katowice 1980, s. 58.

⁷⁶² J. Nowacki, *Praworządność. Wybrane problemy teoretyczne*, Warszawa 1977; tenże, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*; Z. Tobor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998.

⁷⁶³ J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 78–79.

⁷⁶⁴ Zob. M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1998, s. 111; J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 78–79. J. Nowacki, *Praworządność...*, *op. cit.*

⁷⁶⁵ A. Redelbach, *Wstęp do...*, *op. cit.*, s. 252.

⁷⁶⁶ J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 80; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 286–287.

obowiązujących przepisów prawa podatkowego, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa, niekiedy określanego mianem „samowymiaru”, albowiem nie ma odpowiednich kompetencji do wydawania decyzji⁷⁶⁷. Natomiast prawo stosuje organ, który nawet „niedbale bądź błędnie ustali stan faktyczny i wyda wątpliwą decyzję podatkową”⁷⁶⁸. Podatnik dokonuje czynności „pozytywnie porównywalnych do stosowania prawa – w obszarze i granicach praw i obowiązków przestrzegania prawa w samoobliczeniu podatku, do którego jest zobowiązany, w sposób i formach specyficznych dla samoobliczenia podatku”⁷⁶⁹. Owe porównywalne czynności, których dokonuje zarówno organ, jak i podatnik, to ustalenie i ocena jakie normy będą adekwatne do załatwienia sprawy podatkowej. Mimo jednak podobieństwa i „pozornej ekwiwalencji prawnej”⁷⁷⁰, nie mają one takiego samego charakteru⁷⁷¹.

Stosowanie prawa jest zadaniem, które wyodrębnia się wyraźnie w całokształcie działania organów administracji państwowej, czyli również administracji podatkowej. Funkcja orzekania w indywidualnych sprawach z zakresu administracji państwowej kształtuje się zazwyczaj jako szczególna rola organu, polegająca na bezpośredniej prawnie wiążącej regulacji określonych stosunków społecznych⁷⁷². Odnosząc te rozważania do zagadnień prawa podatkowego i przewidzianych przez przepisy obowiązków podmiotów stosunków podatkowych oraz przysługujących im praw, należy zauważyć, że jako stosowania prawa podatkowego nie można traktować każdego przejawu aktywności organów podatkowych bądź skarbowych, a już tym bardziej podatników⁷⁷³. Są takie sfery aktywności organów, w których funkcja orzekania o indywidualnych sprawach została wyeliminowana, a mimo to organy pełnią określone funkcje i działają na podstawie przepisów prawa podatkowego. Również w teorii prawa wskazuje się, że nie w każdym przypadku, w którym organ państwowy postępuje zgodnie z prawem, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa⁷⁷⁴. Organ stosuje prawo wtedy,

⁷⁶⁷ Inaczej: H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, Prawo i Podatki 3/2006, s. 23.

⁷⁶⁸ Por. A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, *op. cit.*, s. 256.

⁷⁶⁹ J. Brolik, *Wybrane zagadnienia przestrzegania prawa w procesie samoobliczania podatku*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 65.

⁷⁷⁰ B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, Prawo i Podatki 11/2005, s. 16.

⁷⁷¹ Zob. również polemikę: H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, PriP 3/2006, oraz odpowiedź na polemikę: B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, Prawo i Podatki 3/2006.

⁷⁷² W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa...*, *op. cit.*, s. 24.

⁷⁷³ Inaczej H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s. 93–95.

⁷⁷⁴ Zob. J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*, s. 53 - 54.

gdy na podstawie obowiązującej normy prawnej ustanawia normę indywidualną dla określonej sytuacji czy określonego przypadku.

Warto także zauważyć, iż kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są merytorycznie konsekwencją stanu regulacji prawnej w zakresie materialnego prawa podatkowego⁷⁷⁵. Jeśli chodzi o realizację zobowiązań podatkowych, to jest ona uzależniona od tego, na kim spoczywa obowiązek obliczenia wysokości podatku i jaką rolę pełnią tu organy podatkowe. Z drugiej strony, to przepisy części ogólnej prawa podatkowego przewidują materialno-prawną podstawę działania organów (np. odpowiedzialność podatkowa osób trzecich), której ramy procesowe także zostały prawnie unormowane (przepisy Działu IV Ordynacji podatkowej). Proces stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe podejmowany jest najczęściej z urzędu, choć może być również uruchamiany przez podmioty stojące poza strukturą administracji podatkowej, mające określony interes w uzyskaniu rozstrzygnięcia np. rozłożenia na raty zaległości podatkowej czy też stwierdzenie nadpłaty.

Należy odnotować funkcjonujący równolegle w literaturze pogląd, iż na gruncie prawa podatkowego podmiotami stosującymi prawo są również podatnicy, i stąd finalnie można mówić o tzw. „samowymiarze zobowiązań podatkowych”⁷⁷⁶. Wskazuje się jednocześnie, iż kompetencji w zakresie stosowania prawa nie można współcześnie przypisywać jedynie organom państwa⁷⁷⁷. Uzasadnienie dla takiego poglądu ma stanowić koncepcja szerokiego rozumienia „kompetencji”, o którym była mowa powyżej. Jednocześnie kompetencji dla podatnika do stosowania prawa upatruje się w istniejącym obowiązku składania deklaracji podatkowej. W tym jednak miejscu należy zauważyć, iż przyjęcie tak szerokiego sposobu pojmowania pojęcia kompetencji i stosowania prawa nie znajduje szerszej akceptacji w literaturze⁷⁷⁸. Przydatność konstrukcji kompetencji pojmowanej w szeroki sposób, z punktu widzenia badań naukowych została podważona i na gruncie różnych dziedzin prawnych nie znajdowała liczniejszych zwolenników. Oczywiście, sama ta okoliczność nie jest dostatecznym powodem, aby przedstawioną koncepcję negować. Niemniej jednak, stosując test poprawności konstrukcji teoretycznej⁷⁷⁹, w którym poprawność konstrukcji mierzona jest

⁷⁷⁵ Por. W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 25.

⁷⁷⁶ H. Dzwonkowski, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, PiP 12/2004.

⁷⁷⁷ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s. 115–116; por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie...*, *op. cit.*, s. 29–37.

⁷⁷⁸ Zob. W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności...*, *op. cit.*

⁷⁷⁹ F. Longchamp, *Współczesne problemy podstawowych pojęć prawa administracyjnego*, PiP 6/1966, s. 889.

praktyczną przydatnością przy rozstrzyganiu problemów interpretacyjnych, jak i odpowiedniością wobec istniejącego prawa, również można nabrać wątpliwości co do przedstawionej koncepcji. Skoro zatem jej przydatność z punktu widzenia praktyki stosowania aż nazbyt skomplikowanych przepisów podatkowych jest znikoma, a z punktu widzenia interdyscyplinarnych badań prawnych nie ma dostatecznego uzasadnienia teoretycznego, a ponadto nie znajduje oparcia w obowiązującym ustawodawstwie, to można poddać w wątpliwość zasadność takiego spojrzenia na pojęcie stosowania prawa podatkowego i opartą na tym konstrukcję wymiaru zobowiązań. Powołując wyrażone w literaturze poglądy, należy podzielić wniosek, iż za użyteczną może być uznana taka konstrukcja, której ujęcie przyczynia się do wyjaśnienia określonego zagadnienia w sposób odpowiadający danemu systemowi prawa⁷⁸⁰. W tym ujęciu, przedstawiona koncepcja nie ma oparcia teoretycznoprawnego, a jednocześnie abstrahuje do formułowanych w teorii prawa poglądów co do rozróżnienia pojęć: przestrzegania i stosowania prawa. Można w niej również dostrzec pewne sprzeczności, w szczególności w kontekście dokonanego porównania prawa cywilnego i podatkowego. Mianowicie na gruncie prawa cywilnego słusznie wskazuje się, iż strony, układając stosunek prawny pomiędzy sobą, jedynie przestrzegają prawa. Natomiast stosowanie prawa następuje dopiero w procesie cywilnym. Inaczej w ocenie zwolenników takiego ujęcia rzecz się przedstawia na gruncie prawa podatkowego. Przypisując inny charakter administracji podatkowej jako swoistej strony postępowania⁷⁸¹, stwierdza się, że procedura jest niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego⁷⁸², a pojęcia stosowania prawa nie można ograniczać jedynie do organów⁷⁸³.

W związku z tym trudno jest precyzyjnie ustalić, czy u podstaw tworzenia całej nadbudowy teoretycznoprawnej znajduje się niewłaściwy pogląd o stosowaniu prawa przez podatnika w oparciu o szeroko rozumiane pojęcie kompetencji, czy też o istnieniu wielu różnych procedur, czy też oba te założenia łącznie. Szerokie rozumienie pojęcia

⁷⁸⁰ S. Grzybowski, *Przepisy prawa oraz normy prawne a zagadnienie wykładni i konstrukcji*, KSP XXI/1988, s. 11.

⁷⁸¹ Na marginesie należy dodać, że niekiedy w literaturze postępowania administracyjnego wskazywano, iż organ administracyjny spełnia „potrójną funkcję: jest – jako obligatoryjny podmiot postępowania – odpowiedzialny za jego należyty przebieg i w sposób autorytatywny kieruje tym postępowaniem, ma pozycję swoistej strony w postępowaniu i jest równocześnie fachowym doradcą stron w postępowaniu” (zob. K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego...*, *op. cit.*, s. 178.).

⁷⁸² H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s.115 – 116.

⁷⁸³ *Ibidem*, s. 109.

kompetencji⁷⁸⁴, do którego taka koncepcja nawiązuje, skutkuje zakwalifikowaniem obszernej grupy norm materialnoprawnych do norm kompetencyjnych; stąd być może wnioski o istnieniu wielu instytucji proceduralnych „zakamuflowanych wśród przepisów ordynacji podatkowej”⁷⁸⁵. Po części niewłaściwe założenie - jak sądzę - związane jest z historycznym spojrzeniem na prawo podatkowe i szeroką koncepcją postępowania podatkowego w związku ze stosowanym do końca lat 80. tradycyjnym wymiarem podatków, który następował w ramach postępowania podatkowego.

Mając na względzie wskazane powyżej okoliczności na gruncie prawa podatkowego pojęciem stosowania prawa, a konkretnie - prawa podatkowego należy posługiwać się, mając na myśli działalność organów podatkowych ewentualnie organów kontroli skarbowej w zakresie, w jakim podejmują one władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów stojących poza administracją podatkową. W ten sposób pojmowane jest stosowanie prawa w teorii postępowania administracyjnego⁷⁸⁶. Podobny sposób ujęcia tego problemu prezentowany jest również w zakresie badań nad prawem podatkowym, w których przyjmuje się, iż prawo podatkowe stosują organy podatkowe i organy z nimi zrównane, mające uprawnienia do wydawania rozstrzygnięć władczych o charakterze indywidualnym w sprawach podatkowych, oraz sądy i trybunały⁷⁸⁷. Stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym pierwotnie będzie miało na celu sprawdzenie, czy podatnik przestrzegał prawa znajdującego zastosowanie do danej kontrolowanej sytuacji, oraz czy przestrzegał prawa wykonując i oceniając dane czynności objęte samoobliczeniem⁷⁸⁸. Ta funkcja nie wyczerpuje jednak całej aktywności organów podatkowych, z jaką możemy mieć do czynienia w obowiązującym systemie podatkowym.

5. PODSUMOWANIE

⁷⁸⁴ Zob. Z. Ziemiński, *Kompetencja i normy...*, *op. cit.*

⁷⁸⁵ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.

⁷⁸⁶ J. P. Tarno, *Naczelny Sąd Administracyjny a wykładnia prawa administracyjnego*, Warszawa 1999, s. 115.

⁷⁸⁷ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa...*, *op. cit.*, s. 85; B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PriP, 11/2005.

⁷⁸⁸ Zob. J. Brolik, *op. cit.*, s. 66

W nauce do niedawna funkcjonowała szeroka koncepcja postępowania podatkowego⁷⁸⁹. Było to w znacznym stopniu uzasadnione względami historycznymi i stosowanym mechanizmem wymierzania podatku w drodze decyzji podatkowej. Przy czym poglądy, które choć nie bez zastrzeżeń natury prawnej, ewentualnie pasowały do obowiązującego wtedy systemu podatkowego, traktującego szerzej postępowanie podatkowe niż tylko postępowanie jurysdykcyjne, w żadnej mierze nie mogą być przenoszone na grunt obecnych regulacji prawnych⁷⁹⁰.

Przepisy normujące postępowanie podatkowe są sposobem, choć nie jedynym, realizacji materialnego prawa podatkowego. Zbyt daleko idący jest jednak pogląd, iż „procedura podatkowa jest niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego”, a jednocześnie jest ona „pierwotnym sposobem konkretyzacji roszczenia podatkowego”⁷⁹¹. Pogląd ten jest nietrafny, a został sformułowany w oparciu o nieprawidłowe przeświadczenie o wszechogarniającej prawo podatkowe procedurze. Jedną z przyczyn takiego ujmowania problemu może być również sposób rozumienia pojęcia „stosowanie prawa”

Kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są konsekwencją przyjętego modelu regulacji prawnej jeśli chodzi o sposób realizacji zobowiązań podatkowych. Organy podatkowe, stosują prawo w granicach przysługujących im kompetencji oraz w trybie określonym przez przepis postępowania. W tym kontekście można powiedzieć, iż przestrzegają lub nie przestrzegają prawa, w tym przepisów postępowania w procesie jego stosowania. Natomiast podatnik, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa.

Przepisy o charakterze proceduralnym ujmowane są zazwyczaj w odrębnych aktach prawnych (k.p.a., k.p.c., k.p.k.), ewentualnie odrębnych jednostkach redakcyjnych tych aktów, jak w przypadku ordynacji podatkowej. Sama jednak systematyka i umieszczenie przepisu w ustawie uznawanej za prawo materialne czy też wśród przepisów traktowanych jako przepisy materialne, nie przesądza o jego kwalifikacji. Jeśli chodzi o prawo podatkowe, to sporadycznie „w przepisach materialnoprawnych odnaleźć można inkluzje”⁷⁹² w postaci przepisów proceduralnych⁷⁹³. Niemniej jednak, przepisy zawarte w części ogólnej prawa

⁷⁸⁹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 58.

⁷⁹⁰ *Loc. cit.*

⁷⁹¹ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, ..., *op. cit.*, s. 115–116.

⁷⁹² *Ibidem*, s. 11.

⁷⁹³ Np. art. 8 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 6 ust. 4 u.p.c.c.

podatkowego dotyczące szacowania, odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, czy też w poszczególnych ustawach podatkowych (np. o przeliczeniu dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi; dotyczące nieujawnionych źródeł przychodu), które dopiero w trakcie postępowania podatkowego mogą być zastosowane i oddziałują na jego kształt, nie mogą być uznawane za przepisy postępowania, czy też tworzące odrębne procedury podatkowe. Niekiedy jednak, przyjęcie szerokiego sposobu rozumienia pojęcia kompetencji, skutkuje tym, iż takie przepisy o charakterze materialnoprawnym są w niewłaściwy sposób klasyfikowane. Nierzadko jest to podstawa do nieuzasadnionego wyróżniania w ramach jednolitej procedury podatkowej – wielu odrębnych procedur prawnych, co w świetle obowiązujących przepisów podatkowych nie znajduje uzasadnienia.