

Rozdział XI

PRAWO PODATKOWE

1. Pojęcie i zakres prawa podatkowego

1.1. Kryteria służące wyodrębnieniu prawa podatkowego —
zagadnienia ogólne

Dla wyodrębnienia zespołu norm w gałąź prawa stosuje się pięć kryteriów,¹ są to:

- 1) kryterium przedmiotu,
- 2) kryterium podmiotu,
- 3) kryterium zasad wiódących,
- 4) kryterium metody regulacji,
- 5) kryterium funkcji regulacji.

Kryteria te pozwalają na wskazanie cech charakterystycznych i specyficznych norm prawa podatkowego, dzięki którym można je wyodrębnić i odróżnić od innych norm prawnych. Normy prawa podatkowego w sposób spójny i uporządkowany regulują obszerne kategorie stosunków społecznych². Czynniami to w sposób bezpośredni; są właściwym zespołem norm prawnych dla rozstrzygnięcia danej sprawy, a normy należące do innej gałęzi prawa stosowane są przede wszystkim subsydiarnie. Prawo podatkowe nadaje stosunkom społecznym własną kwalifikację, co pozwala odrzucić (nie uwzględniać) kwalifikację i następstwa prawne nadane tym stosunkom przez inne gałęzie prawa.

¹ Szerzej na ten temat patrz: Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 8–14 oraz s. 232 i n.

² T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 33 i n., oraz tej autorki: *Istota i treść władztwa finansowego — samowola finansowa (samowola podatkowa), restrikcje finansowe — zagadnienia pojęciowe*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajaj*, Warszawa 1999, s. 345 i n.; C. Kosikowski, *Podatek jako instytucja ustrojowo-prawna*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa...*, s. 397 i n.

Zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalnym normy składające się na prawo podatkowe tworzą wewnętrzną jednolitą grupę norm³. Prawo podatkowe nie jest bezpośrednio zależne od innych gałęzi prawa i dzięki temu swobodnie konstruuje własne instytucje prawne. Stanowi ono gałąź prawa zbudowaną w oparciu o własne zasady. Zasady te wywodzą się z norm konstytucyjnych. Treść tych zasad determinowana jest celem, który dzięki regulacjom prawnopodatkowym ma być osiągnięty.

Istnieje rozbudowana i mająca swoje tradycje część ogólna prawa podatkowego dotycząca rozwiązań i instytucji prawnopodatkowych⁴. Wyodrębniony jest system organów podatkowych i stosowana jest — z uwagi na charakter ochronny prawnej oraz ze względu na charakter regulowanych stosunków społecznych, właściwa dla stosunków podatkowych procedura podatkowa⁵.

Rola norm prawnopodatkowych, ujmowana w aspekcie konstytucyjnym, gospodarczym i społecznym, sprawiła, że wykształciły się odrębne zasady wykładni prawa podatkowego⁶. Wyraźnie zaznaczona jest też linia orzecznicza w sprawach podatkowych Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Istnieją zatem rzeczowe argumenty pozwalające uznać prawo podatkowe za samodzielną gałąź prawa, a tym samym uznać naukę o prawie podatkowym za odrębną naukę o prawie.

³ Szerzej na ten temat patrz: T. Augustyniak-Góma, *Generalny charakter podatku*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Warszawa 1985, t. III, s. 151 i n.; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2001; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 15 i n.; I. Mirek, *Dariny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Kraków 1999.

⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999; M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999; C. Kosikowski, *Administracja podatkowa*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, Warszawa 1998, s. D/1 i n., oraz tego autora: *Kontrola skarbowa i szczególny nadzór podatkowy*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. D/97 i n.; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000; J. Matecki, *Egzekucja podatków i postępowanie zabezpieczające*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. D/138 i n.; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000.

⁵ H. Dzwonkowski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 304 i n.; C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa — cele i rzeczywistość*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, Łódź-Toruń 1999, s. 11 i n.; M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia...*, s. 185 i n.; J. Matecki, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. D/52 i n.; R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL...*, s. 224 i n., oraz tego autora: *Prawo podatkowe...*, s. 228 i n.; M. Stathl, *Ogarny podatkowe w świetle teorii prawa administracyjnego i ordynacji podatkowej...*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia...*, s. 167 i n.; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

⁶ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Warszawa 1939; por.: R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, oraz tego autora: *Prawo podatkowe...*, s. 92 i n.; W. Olszowy, *Decyzje podatkowe. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.

1.2. Kryterium przedmiotu

Przedmiot regulacji prawnej to rodzaj stosunków społecznych normowanych przez prawo. W przypadku prawa podatkowego chodzi o całością tych stosunków pomiędzy państwem a jednostką, których treścią jest obowiązek podatkowy⁷. Obowiązek podatkowy jest bardzo złożonym stosunkiem prawnym, na mocy którego podmiot prawa publicznego uprawniony jest do dokonania wymiaru podatku, a podatnik jest zobowiązany poddać się (podporządkować) temu wymiarowi⁸. Spełnienie obowiązku podatkowego oznacza, że dokonuje się przesunięcie środków-pieniężnych (o charakterystycznych cechach) ogólnemu podmiotowi zobowiązanemu na rzecz podmiotu uprawnionego. Prawo podatkowe reguluje więc te stosunki, które związane są z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Podmiot uprawniony żąda bowiem od podmiotu zobowiązanego świadczenia pieniężnego bez wzajemnego świadczenia ze swojej strony⁹. Stosunki społeczne regulowane przez prawo podatkowe dotyczą obowiązku świadczeń pieniężnych, a źródłem tych obowiązków jest władztwo państwowe. Te stosunki społeczne powstają, trwają i wygasają w związku z treścią obowiązku podatkowego¹⁰. Zawsze treścią tej regulacji są obowiązek główny i obowiązki instrumentalne. Ten pierwszy oznacza po prostu konieczność poniesienia podatku na rzecz podmiotu prawa publicznego, drugi natomiast ma na celu sprawne i terminowe wykonanie obowiązku głównego. Wola prawodawcy decyduje o tym, jak głęboko regulacja prawnopodatkowa wkracza w sferę praw podmiotowych jednostki oraz wolności i praw ekonomicznych.

Prawo podatkowe, stanowiąc o obowiązkach określonych zachowania się, jednostronnie kształtuje tego rodzaju związki między podmiotem uprawnionym a zobowiązanym, w których zachowanie jednego z nich oddziałuje na pozycję prawną (uprawnienia i obowiązki) drugiego. Prawo podatkowe w od-

⁷ B. Brzeziński, *Elementy konstrukcji podatku i źródła prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński, J. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 196 i n.; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe, podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, „Glosa” 1996, nr 11 i 12; H. Drzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PJP 1999, nr 2, s. 21-35; W. Goronowski, *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. A. Kosteckiego...*; R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System insynytucji prawnofinansowych PRL...*, t. III, s. 206 i n.; J. Szezepaniak, *Obowiązek podatkowy — próba systematyzacji*, „Glosa” 1999, nr 1, s. 1-8.

⁸ A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 129 i n., oraz tego autora: *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992; J. Matecki, *Sądowa kontrola rozstrzygnięć podatkowych*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. D/103 i n.

⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 12 i n.

¹⁰ B. Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. D/11 i n.; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego...*

miestieniu do podporządkowanych mu podmiotów ma takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego z nich połączona jest z sytuacją prawną drugiego.

1.3. Kryterium podmiotu

Stosunki prawne dotyczące obowiązku podatkowego mają charakter stosunków zobowiązaniowych. Związane są z realizacją świadczenia podatkowego. Pубlicznoprawny charakter świadczenia podatkowego wyznacza uprawnienia i obowiązki. Aby wyjaśnić, czego dotyczy uprawnienia i obowiązki, wskazać należy, kto jest podmiotem stosunków zobowiązaniowych¹¹. Wyróżnikiem tych stosunków jest zasada nierównorzędności podmiotów. Przede wszystkim istnieje podmiot zobowiązany z tytułu podatku. Jest nim dłużnik podatkowy, a więc ten podmiot stosunku zobowiązaniowego, który obowiązany jest ponieść podatek¹². Z reguły podatnik ponosi podatek na własny rachunek, zdarza się również, że na rachunek podatnika płaci podatek inny podmiot zobowiązania podatkowego¹³. Podmiotami, które z mocy ustawy są zobowiązane do zapłaty podatku na rachunek dłużnika podatkowego, są płatnik i inkasent. Nierównorzędność podmiotów jest konsekwencją władczego działania państwa w sferze prawnych stosunków zobowiązań podatkowych. Brak jest udziału dłużnika podatkowego w kształtowaniu treści tych stosunków, jego wola jest tu bowiem wyłączona.

Drugim podmiotem w stosunku zobowiązaniowym jest wierzyciel podatkowy. Wierzyciel podatkowy jest uprawniony do żądania poniesienia podatku, co wiąże się z realizacją obowiązku podatkowego przez dłużnika podatkowego.

W doktrynie podatkowej wskazuje się, że ustanowienie dłużnika podatkowego stwarza normatywną więź między nim a przedmiotem podatku¹⁴. Następstwem znalezienia się dłużnika podatkowego w sytuacji określonej w hipotezie

¹¹ P. Boroszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania prawnego*, „Glosa” 2000, nr 6, s. 1-5; M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa a Ordynacja podatkowa (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia...*, oraz tego autora: *Podmiotowość prawa podatkowego*, Toruń 1999; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji insynytucji podatku*, [w:] *System insynytucji prawnofinansowych PRL...*, s. 160 i n., oraz tego autora: *Podmiotowość prawnofinansowa*, [w:] *System insynytucji prawnofinansowych PRL...*, t. I, Warszawa 1982, s. 135 i n.; W. Olszowy, *Podmiotowość finansowo-prawna osób fizycznych*, [w:] *Acta Universitatis Lodzianensis* 1979, nr 65, s. 143 i n., oraz tego autora: *Niektóre zagadnienia prawne podmiotowości podatkowej*, „Acta Universitatis Lodzianensis” 1983, z. 31, s. 45 i n.

¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 164 i n.

¹³ A. Huchla, *Następy prawni w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia...*; A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000; M. Szustek-Janowska, *Odpowiedzialność osób trzecich w Ordynacji podatkowej*, [w:] P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz-Lublin 2002, s. 94 i n., oraz tej autorki: *Następy prawne w prawie podatkowym*, [w:] P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe...*, s. 105 i n.

¹⁴ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawną...*, s. 116 i n.

normy podatkowej jest bowiem powstanie podatkowego stosunku zobowiązaniowego. Obowiązek zapłaty podatku powstaje w związku z zajęciem zdarzeń prawnych, które są stypizowane w hipotezie normy prawnopodatkowej.

Pozycję prawną dłużnika podatkowego określa ustawodawca, dokonując po działu ciężaru podatkowego. O wyznaczeniu danego podmiotu podatnikiem, zdaniem doktryny, powinny przesądzać te czynniki ekonomiczne, które ustawodawca uwzględnił w konstrukcji przedmiotu podatku¹⁵.

1.4. Kryterium zasad wiadących

W doktrynie podatkowej zagadnieniom zasad podatkowych poświęcano zawsze wiele uwagi. Zajmowali się tym nie tylko ekonomiści, prawnicy i filozofowie, ale również teologowie, historycy i politycy. Takie podejście jest w pełni uzasadnione i znajduje swoje głębokie racje merytoryczne. Podatek wiąże się bowiem z państwem i z jego zwierzchnością, a państwo jest organizmem obejmującym wielość dziedzin życia, w które podatek wkracza¹⁶.

Zadanie nauki o podatkach pojmowano przede wszystkim jako wskazywanie praw kierujących dziedziną podatków oraz sił i prawideł ich funkcjonowania. Wiązało się to nie tylko z objaśnianiem zjawisk podatkowych, rozpoznawaniem ich przyczyn i prawdopodobnych następstw. Miało również szerszy walor. Formułowane w doktrynie uogólnienia dotyczące przebiegu zjawisk podatkowych przybierały formę reguł, a z czasem podatkowych zasad.

Każda epoka zasady podatkowe ujmowała w kontekście towarzyszących opodatkowaniu uwarunkowań. Były to uwarunkowania tak gospodarcze, jak i społeczne, ale również etyczne oraz filozoficzne. Zasady podatkowe nie pomijają także wątków i nurtów ustrojowych, a więc przesłanek politycznych. Kanonem stały się zasady podatkowe kameralistów i fizjokratów, aczkolwiek w sposób szczególny swoje piętno w myśli podatkowej zaznaczyły zasady sformułowane przez: A. Smitha, D. Ricarda, J.S. Milla, A. Wagnera, F. Neumarka. Treść tych zasad „łumaczyła zjawiska podatkowe, służąc tym samym szeroko rozumianej

¹⁵ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna...*, s. 117. „Dla prawa podmiotowości podatkowej istotną kwestią powinno być istnienie masy majątkowej, ośrodka działalności produkcyjnej, czy też węzła interesów gospodarczych, nie zaś zjawisko normatywne, za jakie uznać należy przyznanie mu podmiotowości prawnej”.

¹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daniowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII, s. 9 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, oraz tego autora: *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001; W. Łączkowski, *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] „Sądowictwo Konstytucyjne” 1997, z. 1, oraz tego autora: *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty*, Poznań 1998; J. Oniszcuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.

praktyce podatkowej”. Służenie praktyce podatkowej oznaczalo, że treść zasad podatkowych była jedną z przesłanek kształtowania prawodawstwa podatkowego.

Współcześnie zadania doktryny podatkowej pojmowane są podobnie. W sukurs nauce przyszło orzecznictwo. Przede wszystkim orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, które uwzględniając aspekt konstytucyjny opodatkowania i akceptując zasady podatkowe klasyków, twórczo wiązały się w nurt formułowania zasad podatkowych. Zasady te stanowią szczególnie ważną wartość, albowiem wywarły swój wpływ na konstytucyjne unormowania zagadnień podatkowych, a w dalszej kolejności zarówno wyznaczają kierunek i treść procesu legislacyjnego, jak i kształtują stosowanie prawa podatkowego.

W zakresie podatków wyraźnie widać, że **zasadnicza część zasad ma charakter ponadczasowy, uniwersalny**. Jest też oczywiste, że stosunki gospodarcze, społeczne i ustrojowe, w których zasady podatkowe mogą być przydatne, są zmiennne. Każdy nowy układ tych stosunków może domagać się, i to jest naturalne, innych od poprzednich rozwiązań praktycznych. Rozwiązania te, wywołując się z treści starych zasad podatkowych, nie naruszają ich podstaw ani sensu. Jest to walor i jednocześnie jedna z ważniejszych cech zasad podatkowych.

Przy formułowaniu treści zasad opodatkowania decyduje wiedza, natomiast w praktyce ustawodawczej zawsze podstawową i zasadniczą funkcję spełnia wola. Jednakże ustawodawca podatkowy, który lekceważy płynące z zasad podatkowych nauki, skazany jest w procesie legislacyjnym na postępowanie po omacku, co musi prowadzić do błędnych rozwiązań.

1.5. Kryterium metody regulacji

Władztwo i podporządkowanie — te dwie cechy należą do specyfiki stosowanej w prawie podatkowym metody regulacji. Podmioty stosunku zobowiązaniowego nie mają równorzędnej pozycji prawnej. **Zasadą jest podległość**. Władztwo państwowe jest niezbędnym warunkiem spełnienia świadczenia wynikającego z obowiązku podatkowego. Stosunek zobowiązaniowy, kształtowany jednostronnie przez państwo, powstaje jako następstwo wystąpienia po stronie podatnika takiego stanu faktycznego, który odpowiada hipotezie normy podatkowej. To ustawodawca decyduje o tym, które stosunki społeczne objęte są opodatkowaniem.

Państwo, realizując swoje uprawnienia podatkowe, wyposaża w kompetencje organy podatkowe. Kompetencje te mają gwarantować sprawność i skuteczność spełniania obowiązków podatkowych¹⁷.

¹⁷ C. Kosikowski, *Prawno-finansowe uprawnienia i obowiązki, stosunki i zobowiązania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Warszawa 1982, t. II, oraz tego autora: *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998; *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, PiP 1998, nr 2.

1.6. Kryterium funkcji regulacji

Łacińskie słowo *functio* oznacza zasadniczo czynność. Można więc rozumieć, że funkcje podatków wyrażają się w ich określonym działaniu. Chodzi o skutki następstwa, jakie wywołuje ustanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Ustawodawca może przyjmować świadomie taką konstrukcję systemu podatkowego, aby mógł on spełniać wielorakie zadania i cele polityki państwa.

System podatkowy, od powstania podatku, pełni funkcję podziału¹⁸. Podatki, zapewniając dochód budżetowy (funkcja fiskalna, dochodowa) dokonują okrojenia przychodu, dochodu, zysku, majątku. Redystrybucja podatkowa, w sensie finansowym, sprowadza się do zabrania określonej części zasobów finansowych jednostek i przekazania ich na rzecz budżetu. W ten sposób system podatkowy służy interesom państwa, albowiem poprzez wydatki budżetowe realizowane są zadania państwa.

2. Związki prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa

2.1. Zagadnienia ogólne

Prawo podatkowe należy do gałęzi prawa publicznego, współtworzy system prawa państwowego. W ramach tego systemu funkcjonują inne gałęzie prawa. Każda z nich jest samodzielna i niezależna. Nie zmienia to faktu, że częstokroć normują te same stosunki społeczne i gospodarcze i z uwagi na to dochodzi w sposób naturalny do powstawania wzajemnych związków pomiędzy poszczególnymi gałęziami prawa. Z tego punktu widzenia można rozpatrywać powiązania prawa podatkowego z prawem finansów publicznych, prawem administracyjnym, prawem cywilnym¹⁹.

2.2. Prawo podatkowe a prawo finansów publicznych

Związki pomiędzy tymi gałęziami prawa są bardzo wyraziste. Staje się to oczywiste, gdy spogląda się na związki pomiędzy prawem podatkowym a prawem finansów publicznych z punktu widzenia spełnianych przezeń funkcji²⁰. System podatkowy realizuje w praktyce, jednakże w stopniu niejednołitym, poszczególne funkcje finansów publicznych. Eksponuje je w zależności od celów i zadań poli-

¹⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle...*, Warszawa 1992, s. 127 i n.; P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000; C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2001; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1999.

¹⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 20 i n.

²⁰ B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2001.

tyki gospodarczej i społecznej. Wiąże się to z oddziaływaniem państwa na przebieg procesów gospodarczych. Niezależnie od tego, czy państwo stosuje politykę pieniężno-kredytową (monetarną), czy też politykę budżetową (fiskalną), to u jej podłoża tkwią elementy podatkowe ogniskujące się w trzech funkcjach finansów publicznych — alokacyjnej, redystrybucyjnej, stabilizacyjnej. W każdej z nich podatki mają do spełnienia swoją rolę, a normy podatkowe zaszczą się z klasycznymi normami prawa finansów publicznych. Dzieje się tak dlatego, że prawo podatkowe odpowiednio przez ustawodawcę modulowane i konstruowane pełni różnego rodzaju funkcje ekonomiczne i społeczne.

Za pomocą prawa finansów publicznych dokonują się znaczące przesunięcia w obrębie dochodu narodowego. Jest to możliwe dzięki stosowaniu wielu instrumentów finansowych, a wśród nich miejsce szczególne przypada podatkom. Podatki bowiem stanowią jeden z najbardziej wyrazistych instrumentów redystrybucyjnych. Działają dochód narodowy zarówno w aspekcie mikro-, jak i makroekonomicznym²¹.

Istota pozostałych funkcji finansów publicznych wiąże się z wykorzystaniem wielorakich i wielokierunkowych instrumentów finansowych, w tym przypadku podatkowych, tak aby pobudzały do osiągnięcia odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych, sprzyjały gospodarności, stabilizowały życie gospodarcze i społeczne.

2.3. Prawo podatkowe a prawo administracyjne

Związki pomiędzy prawem podatkowym a prawem administracyjnym są natury historycznej. Dotyczą one jednak meritum, gdyż prawo podatkowe w aspekcie ustrojowym wyrosło z procedury administracyjnej²².

Obecnie istnieje odrębny system postępowania podatkowego, ale w zasadniczej części jest to odwzorowanie trybu postępowania administracyjnego zawartego w Kodeksie postępowania administracyjnego. Z uwagi na odmienną naturę prawa podatkowego wprowadzono do procedury zmiany uwzględniające specyfikę tej gałęzi prawa.

Wyraźne są analogie do prawa administracyjnego w zakresie władczej, jednostronnej konkretyzacji w formie decyzji podatkowej, stosunków zobowiązaniowych łączących państwo z podatnikiem. Uformowana i ukształtowana jest administracja podatkowa (jej budowa, struktura, funkcjonowanie oparte są na instytucjach prawa administracyjnego).

Nadrzędność organizacyjnoprawna organów podatkowych, analogicznie jak w postępowaniu administracyjnym, skłania do zastanowienia się nad prawnymi gwarancjami skuteczności ochrony praw podmiotowych podatnika. W gestii or-

²¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle...*, s. 126 i n.

²² J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 5 i n.

ganu podatkowego leży rozstrzygnięcie o sytuacji prawnej podatnika, a przede wszystkim w prawie podatkowym interes publiczny ma znaczenie szczególne, co z kolei może stanowić zagrożenie dla interesu jednostki. Dlatego procedura podatkowa (jej zasady, tryb, forma) musi zawierać rozwiązania chroniące adresatów decyzji podatkowych. Te standardy w prawie podatkowym również sięgają do wzorów ukształtowanych w procedurach administracyjnych.

2.4. Prawo podatkowe a prawo cywilne

Związki zachodzące pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym zostały w doktrynie podatkowej zauważone stosunkowo wcześnie²³. Jednocześnie wskazano, że związki te mają wielorakie podłoże i uzasadnienie. W sposób szczególny uwewnętrzniają się związki pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym w procesie wykładni prawa podatkowego.

Ustawodawstwo podatkowe przy określaniu podatkowego stanu faktycznego częstokroć sięga i posługuje się rozwiązaniami z obszaru prawa cywilnego. Włącza je do konstrukcji podatkowych. Ustawodawca podatkowy korzysta w praktyce legislacyjnej z wielu instytucji wchodzących w skład prawa cywilnego. Wprowadza je zarówno do ogólnego prawa podatkowego (Ordynacja podatkowa), jak i do ustaw normujących poszczególne podatki.

W gospodarce rynkowej znaczenie umowy cywilnoprawnej jest szczególne. Przede wszystkim kształtuje ona wymianę dóbr i usług. Następnym realizacją umów cywilnoprawnych w wymiarze finansowym jest powstawanie: przychodu, dochodu, zysku, majątku. Są to zatem stany faktyczne, które mogą rodzić powstanie obowiązku podatkowego. W obszarze stosowania prawa podatkowego powstaje więc istotny do rozstrzygnięcia problem. Wiąże się on z oceną ważności czynności, jak i skuteczności umów, a także innych czynności cywilnoprawnych, na gruncie prawa podatkowego. Pod uwagę bierze się w tym przypadku następstwa prawnopodatkowe²⁴. Następstwa prawnopodatkowe mają zarówno wymiar wewnętrzny, jak i międzynarodowy²⁵.

²³ S. Różmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prymatywne w świetle wykładni prawa...*, A. Kostecki, *Gospodarce implikacje ustawodawstwa podatkowego*, [w:] *Studia z prawa gospodarczego i handlowego*, Kraków 1996.

²⁴ Szerzej na ten temat zobacz analityczne opracowania A. Hanusza: *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, PIP 1998, nr 12, s. 36 i n.; *Procesowe gwarancje zasady autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Polska lat dziewięćdziesiątych. Przemiany państwa i prawa*, Lublin 1998, s. 243 i n.; *Prawnopodatkowe skutki umowy użyczenia w obrocie gospodarczym*, „Przebieg Sądowy” 1998, nr 3, s. 27 i n.; A. Hanusz, *Prawnopodatkowe skutki umowy użyczenia w świetle przepisów o podatkach dochodowych na tle związku prawa podatkowego z prawem cywilnym*, „Rejent” 1998, nr 7-8, s. 75 i n.; *Swoboda umów a prawo podatkowe*, „Przebieg Podatkowy” 1999, nr 11, s. 3 i n.

²⁵ H. Litwińczuk, *Obiekt prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przebieg Podatkowy” 1999, nr 9, s. 3 i n.

3. Źródła prawa podatkowego

3.1. Zagadnienia ogólne

Praktyka prawodawcza w Polsce stosowana przed wejściem w życie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. budziła wiele zastrzeżeń, które dotyczyły przede wszystkim²⁶:

- 1) niekonstytucyjnych form tworzenia prawa podatkowego,
- 2) nieprzestrzegania hierarchicznej relacji pomiędzy aktami prawa podatkowego,
- 3) nieprzestrzegania materii, która mogła być przedmiotem regulacji poszczególnych rodzajów aktów normatywnych.

W procesie legislacji podatkowej naruszano zarówno zasady praworządności formalnej, jak i materialnej. Prowadziło to do naruszenia praw podmiotowych podatnika. Tych wad ma być pozbawiony przyjęty przez Konstytucję zamknięty system źródeł prawa. Dodać trzeba, że oprócz zamkniętego systemu źródeł prawa wyodrębnić można także i inne źródło prawa podatkowego. Tym źródłem jest prawotwórstwo sądowe²⁷.

3.2. Konstytucja i jej znaczenie

U podstaw rozwiązań konstytucyjnych dotyczących źródeł prawa legły dwie fundamentalne zasady²⁸:

- 1) zasada przepisów prawa powszechnie obowiązujących oraz
- 2) zasada hierarchicznej budowy systemu źródeł prawa.

Konstytucja odróżnia przepisy prawa powszechnie obowiązujące od aktów prawa wewnętrznych. Sytuacja prawna podatnika (jego obowiązki i uprawnienia) może być regulowana tylko w drodze stanowienia prawa powszechnie obowiązującego. Prawem powszechnie obowiązującym są: Konstytucja, usta-

²⁶ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 43 i n.

²⁷ J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa NSA w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993, nr 4, oraz tego autora: *Kilka uwag o prawotwórczej roli Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, [w:] *Podatki w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 1996; *Sądowa kontrola rozstrzygnięć podatkowych...*

²⁸ A. Bień-Kacala, *Zasada państwowego władztwa daninowego — wybrane zagadnienia*, [w:] *Przemiany polskiego prawa (1989-1999)*, „Studia Iuridica Toruniensia”, Toruń 2001, s. 94 i n.; C. Kosłowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7, 1999; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa...*, s. 387 i n.; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 44 i n., oraz tego autora: *Źródła prawa w orzecznictwie i powszechnie obowiązującej wykładni ustaw Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 1999.

²⁹ Patrz: art. 87 Konstytucji RP.

wy podatkowe, ratyfikowane międzynarodowe umowy podatkowe, rozporządzenia, akty prawa miejscowego.

Do aktów prawa wewnętrznego zalicza się³⁰: uchwały Rady Ministrów, zarządzenia Prezesa Rady Ministrów, zarządzenia ministrów. Wyróżnikiem przepisów prawa wewnętrznego jest to, że: (a) obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty, (b) nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec osób fizycznych, osób prawnych, innych podmiotów. **Przepisy prawa podatkowego wewnętrznego jako pozbawione mocy prawa powszechnie obowiązującego, nie mogą:**

- a) stanowić podstawy do obligatoryjnych działań poza sferą ich wewnętrznej mocy prawnej (aparatur skarbowy), gdyż wyjście poza sferę tych stosunków byłoby postępowaniem się przepisami prawa wewnętrznego w sposób wpływający na sytuację prawną podatnika,
- b) modyfikować sensu i znaczenia aktów podatkowych o mocy przepisów powszechnie obowiązujących,
- c) ustanawiać lub ograniczać praw podmiotowych wynikających z prawnych aktów podatkowych o mocy powszechnie obowiązującej,
- d) zastępować prawnych aktów podatkowych o mocy powszechnie obowiązującej.

Konstytucja określa treść ustaw podatkowych (art. 217), a ustawodawca podatkowy — z uwagi na konstytucyjnie chronione wartości w zakresie praw i wolności ekonomicznych — musi przestrzegać wymogów zarówno praworządności formalnej, jak i materialnej.

Konstytucja wskazuje jednoznacznie na odmienności dotyczące sposobu tworzenia ustaw podatkowych. Podstawowe z nich są następujące: (a) rządowy projekt ustawy podatkowej nie może mieć charakteru pilnego, co oznacza, że Sejm nie może uchwalić ustawy podatkowej w trybie przyspieszonym, (b) projekt ustawy podatkowej przedkładaany Sejmowi do uchwalenia musi przedstawiać finansowe skutki jej wykonania. Odrębności legislacyjnego procesu podatkowego podyktowane są złożonością materii będącej przedmiotem regulacji. **Ustanowienie podatku, według założeń konstytucyjnych, wymaga szczególnej rozważli, a to wyklucza zarówno pospieszne, jak i pochopne działania i skrócony tryb postępowania ustawodawczego.**

Hierarchiczna budowa systemu źródeł prawa podatkowego powszechnie obowiązującego jednoznacznie wskazuje na najwyższą moc Konstytucji w polskim

³⁰ Patrz: art. 93 Konstytucji RP; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny...*, s. 49; „Według Trybunału Konstytucyjnego podstawą konstytucyjnej koncepcji systemu prawa jest rozdzielenie źródeł prawa powszechnie obowiązującego od aktów prawa wewnętrznego i uznanie, że sytuacja prawna obywatela (oraz wszelkich podmiotów pozostających poza władzą organizacyjną organu wydającego akt normatywny) może być regulowana tylko w drodze aktów prawa powszechnie obowiązującego, wymienionych w art. 87 Konstytucji”.

porządku prawnym. Z konstytucyjnej hierarchiczności wynika³¹: (a) wyliczenie wszystkich aktów prawotwórczych w dziedzinie prawa podatkowego, (b) ustalenie relacji pomiędzy poszczególnymi aktami prawotwórczo podatkowego, (c) określenie zakresu spraw, które mogą być przedmiotem regulacji poszczególnych aktów prawotwórczo podatkowego.

Rozwiązania konstytucyjne dotyczące źródeł tworzenia prawa podatkowego w sposób konsekwentny przekładają się na konstytucyjne zasady stosowania prawa podatkowego. W tej dziedzinie najbardziej uniwersalne zasady ująć można następująco:

- 1) nie jest dopuszczalna taka interpretacja przepisów podatkowych, która by naruszała lub była sprzeczna z gwarantowanymi konstytucyjnie prawami i wolnościami jednostki i prawami ekonomicznymi;
- 2) nie jest dopuszczalna taka interpretacja przepisów podatkowych, która by naruszała lub była sprzeczna z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi dotyczącymi opodatkowania;
- 3) w razie istotnych i zasadniczych wątpliwości, których nie da się usunąć, a które dotyczą rozumienia przepisów prawa podatkowego, należy stosować taką wykładnię — gdy istnieje kilka możliwości interpretacyjnych — która najbardziej odpowiada zasadom wyrażonym w Konstytucji RP.

3.3. Ustawa podatkowa i jej znaczenie

Artykuł 217 Konstytucji RP stanowi o:

- 1) „naktadaniu podatków, innych danin publicznych, określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych w drodze ustawy”,
- 2) „określaniu zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku w drodze ustawy”.

Regulacja konstytucyjna oznacza, że do polskiego porządku prawnego wprowadzona została zasada bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej w zakresie ściśle określonym. **Ścisłe określony zakres bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej dotyczy: podmiotu, przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych.** Zasada bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej musi być rozumiana zarówno jako:

- 1) szczególnie istotna konstytucyjna gwarancja praw podatnika wobec organów władzy publicznej, oraz jako
- 2) gwarancja nienaruszalności prerogatyw parlamentu (treść obowiązku podatkowego jest określana wyłącznie przez demokratycznie wybrany parlament).

³¹ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny...*, s. 46 i n.

Zwrot „zasady przyznawania” odnoszony do ulg, umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku oznacza, że zasada bezwzględnej wyłączności ustawowej nie dotyczy tych elementów konstrukcji prawnej podatku. **Dopuszczalne jest zatem, zgodnie z normami konstytucyjnymi, opodatkowanie o charakterze podustawowym (forma rozporządzenia), ale tylko wówczas, gdy przestrzegane są zasady wyrażone w art. 92 Konstytucji RP.**

Konstytucyjny zwrot: „**nakładanie podatków**” należy rozumieć jako odnoszący się do czynności wprowadzania obowiązku podatkowego w formie ustawy, a zwrot „**określanie**” odnosi się do czynności związanych z ustawową regulacją ustanawiania, zgodnie z **zasadą bezwzględnej wyłączności ustawowej**, konstrukcji prawnej podatku. W ten sposób podkreśla się zarówno prymat, jak i wyłączność ustawy podatkowej w określaniu obowiązków podatkowych. Oznacza to zarówno **wyłączność ustawy w stanowieniu, jak i zmianie treści obowiązku podatkowego**. Ważne znaczenie ma relacja pomiędzy ustawą podatkową a rozporządzeniem. Prymat ustawy podatkowej w tym przypadku ma być osiągnięty dzięki ściślemu podporządkowaniu ustawie rozporządzeń traktowanych jako jedyna forma przepisów prawa podatkowego, powszechnie obowiązująca, która pochodzi od naczelnych organów władzy wykonawczej.

Artykuł 217 Konstytucji RP pozostawia niewielki zakres dla regulacji o charakterze wykonawczym i jednocześnie podkreśla, że w systemie prawa podatkowego powszechnie obowiązującego nie może pojawić się regulacja o charakterze podustawowym, która wkraczałaby w materię zastrzeżoną dla bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej. Sens tego rozwiązania jest następujący:

- 1) **ustawa podatkowa nie może zawierać upoważnienia do ustalania tych elementów konstrukcji prawnej podatku, które objęte są zakresem bezwzględnej wyłączności ustawowej,**
- 2) **upoważnienie sformułowane w ustawie podatkowej do wydania przepisów wykonawczych musi być samo w sobie konstytucyjne,**
- 3) **zmiana treści obowiązku podatkowego przez akt podustawowy ma charakter niekonstytucyjny, albowiem naruszając zasady procesu legislacyjnego, wkracza w materię zastrzeżoną dla ustawy podatkowej.**

Zarzut zmiany ustawowej treści obowiązku podatkowego przez akt wykonawczy (rozporządzenie) jest uzasadniony w szczególności wówczas, gdy przepisy rozporządzenia w sposób odmienny, a więc różniący się od ustawowego, określają: podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania (podstawę opodatkowania) i stawki podatkowe. **Zgodnie z normami konstytucyjnymi pomiędzy ustawą podatkową a rozporządzeniem jako aktem wykonawczym musi być zachowana tożsamość w zakresie podmiotu opodatkowania, przedmiotu opodatkowania (podstawy opodatkowania) i stawek podatkowych.**

3.4. Międzynarodowe umowy podatkowe i ich znaczenie

Zgodnie z konstytucyjnym porządkiem międzynarodowe umowy podatkowe stają się źródłem prawa powszechnie obowiązującego dopiero po ich ratyfikacji i ogłoszeniu.³² Ratyfikacja międzynarodowej umowy podatkowej potwierdza wolę przestrzegania jej postanowień i włącza umowę do polskiego systemu podatkowego.

Międzynarodowe umowy podatkowe ratyfikuje Prezydent. Ratyfikacja umowy jest często uzależniona od uprzedniego uzyskania zgody Sejmu wyrażonej w formie ustawy. **Międzynarodowa umowa podatkowa ratyfikowana za zgodą Sejmu, a następnie ogłoszona, stanowiąc część polskiego systemu podatkowego, jest stosowana bezpośrednio.** Przepisy międzynarodowej umowy podatkowej mają pierwszeństwo przed przepisami ustaw podatkowych w przypadku, jeżeli ustawy nie da się pogodzić z umową.

Podstawowe międzynarodowe umowy podatkowe dotyczą:

- a) harmonizacji systemów podatkowych zgodnie ze standardami Unii Europejskiej,
- b) pomocy prawnej w zakresie wymiaru i poboru podatków,
- c) podatkowego immunitetu dyplomatycznego i konsularnego,
- d) zapobiegania uchylaniu się od płacenia podatków,
- e) unikania międzynarodowego, podwójnego opodatkowania.

Źródłem prawa podatkowego mogą być również akty pochodzące od organizacji międzynarodowych. Musi być jednak spełniony podstawowy warunek. Tym warunkiem jest ratyfikowanie przez Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową. W takim przypadku **prawo podatkowe stanowione przez organizację międzynarodową stosuje się w Polsce bezpośrednio i prawo to ma pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami podatkowymi.**

3.5. Rozporządzenia w sprawach podatkowych i ich znaczenie

Należy przestrzegać podziatu materii na tę, która zgodnie z Konstytucją RP może być przedmiotem regulacji ustawowej w zakresie obowiązku podatkowego, i tę, która może być przedmiotem rozporządzenia.³³ Rozporządzenie może być wydane tylko zgodnie z normami konstytucyjnymi. Oznacza to, że:

- a) rozporządzenia są wydawane tylko przez organy wskazane w Konstytucji RP (Rada Ministrów oraz Minister Finansów), a organ upoważniony do wyda-

³² B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996; J. Ghuchowski, *Międzynarodowe prawo i stosunki finansowe*, Białystok 1993, oraz tego autora: *Międzynarodowe stosunki finansowe*, Warszawa 1996; *Uzay podatkowe*, Warszawa 1996; *Międzynarodowe prawo podatkowe (zagadnienia teoretycznoprawne)*, [w:] *Encyklopedia podatkowa...*, s. E/1 i n.; M. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1995.

³³ Patrz: art. 92 w związku z art. 217 Konstytucji RP.

nia rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji innemu organowi (szczegółowość podmiotowa),

b) rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie podatkowej,

c) rozporządzenie może być wydane tylko w granicach upoważnienia ustawy i tylko w celu jej wykonania (skoro rozporządzenie jest wydawane „w celu wykonania ustawy podatkowej”, to oznacza, że nie może w swej treści zastępować ustawy podatkowej),

d) upoważnienie musi określać zakres spraw przekazanych do uregulowania, a także zawierać wytyczne dotyczące treści aktu wykonawczego (szczegółowość przedmiotowa oraz szczegółowość treściowa).

Nie można wydać rozporządzenia opartego na domniemaniu upoważnienia ustawowego bądź opartego na wykładni celowościowej. **Rozporządzenie, które nie zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie, a także rozporządzenie, które nie zostało wydane w celu wykonania ustawy podatkowej, ma charakter niekonstytucyjny. Za sprzeczne z Konstytucją RP uznać należy również ustawowe upoważnienie blankietowe.**

Konstytucyjny wymóg odnoszący się do zakresu spraw przekazanych do uregulowania należy rozumieć jako czytelnie i jednoznacznie wysłowny zamiar ustawodawcy co do treści regulacji podustawowej. Powinien on wskazywać kierunek rozwiązań, które mają być zawarte w rozporządzeniu. **Wytyczne sformułowane w ustawie upoważniającej są środkami, który zabezpiecza dominujące znaczenie treści ustawy podatkowej. Jednocześnie ogranicza materiałny kształt i zakres regulacji podustawowej.** O konstytucyjności rozporządzenia nie decyduje tylko fakt wydania go na podstawie ustawowej delegacji, ale również ocena, czy wydano go w celu wykonania ustawy.

Z regulacji konstytucyjnej jednoznacznie wynika zakaz wydawania rozporządzeń, które są sprzeczne z Konstytucją RP i sprzeczne z ustawą podatkową. Chodzi o stworzenie systemu prawnych gwarancji, które chronią podatnika przed dowolnością kształtowania konstrukcji prawnej obowiązku podatkowego przez naczelne organy władzy wykonawczej.

Legalność rozporządzenia nie oznacza, że rozporządzenie ma charakter konstytucyjny. Należy badać, czy zachowana jest konstytucyjność upoważnienia ustawowego. Jest to szczególnie istotne, gdyż bez normy kompetencyjnej (delegacja ustawowa) nie można wydać aktu normatywnego o charakterze wykonawczym. Oznacza to, że przepisy dotyczące obowiązku podatkowego, a zawarte w rozporządzeniu, nie mogą zaistnieć bez ustawowego upoważnienia. **Konstytucyjność rozporządzenia oznacza przede wszystkim, że w ustawie podatkowej można korzystać z upoważnień ustawowych, ale tylko w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji do bezwzględnej wyłączności ustawy.** Rozporządzenie, stanowiąc dopełnienie regulacji zastrzeżonej do bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej, może być wydane tylko zgodnie z art. 92 Konstytucji.

W ustawie podatkowej występują zarówno upoważnienia obligatoryjne, jak i fakultatywne. Istnienie tych pierwszych rozpoznaje się po ustawowym zwrocie: „Minister Finansów określi”, a drugich po zwrocie: „Minister Finansów może określić”.

3.6. Akty prawa miejscowego

Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie³⁴. Oznacza to, że władztwo jednostek samorządu terytorialnego jest ograniczone. Przede wszystkim **jednostki samorządu terytorialnego nie mają kompetencji do wprowadzania i znoszenia obowiązków podatkowych**, bo jest to wyłączna domena ustawy podatkowej. Ponadto **akty prawa miejscowego są źródłem prawa powszechnie obowiązującego tylko na obszarze działania organów, które je ustanowiły.** Przepisy prawa podatkowego, aczkolwiek powszechnie obowiązujące, mają zatem jednoznacznie przestrzenny zakres obowiązywania. Nie dotyczą terytorium Polski jako całości, ale wyłącznie tego obszaru, który wynika z właściwości miejscowej władzy podejmującej uchwałę podatkową.

Organami stanowiącymi akty prawa miejscowego są:

- a) rada gminy — na szczeblu gminy,
- b) rada powiatu — na szczeblu powiatu,
- c) sejmik województwa — na szczeblu województwa.

W Polsce własne źródła dochodów podatkowych mają wyłącznie gminy. Powiaty i województwa nie mają własnych źródeł dochodów podatkowych. Ich dochody pochodzą przede wszystkim z subwencji i dotacji z budżetu państwa. Dlatego **„akty prawa miejscowego”, jako źródło prawa podatkowego, odnoszą się jedynie do uchwał rad gminnych i miejskich**³⁵.

Do podatków samorządowych, których wysokość w ustawowo określonych granicach ustala w formie uchwały rada gminy, należą: (a) podatek od nieruchomości, (b) podatek od środków transportowych, (c) podatek rolny, (d) podatek od posiadania psów. Natomiast do opłat, na wysokość których rada gminy ma wpływ, zaliczyć trzeba opłaty: targową, miejscową, administracyjną.

Uchwały podatkowe mogą być podejmowane zgodnie z regulacją konstytucyjną tylko „w zakresie określonym w ustawie”. Oznacza to, że **uchwały podatkowe mają wyraźne umocowanie w ustawach podatkowych normujących podatki i opłaty gminne.** Dotyczy to przede wszystkim uprawnień do regulowania, w granicach ustawowych, **wysokości stawek podatkowych i opłat oraz zwolnień i ulg przedmiotowo-podmiotowych.** Kompetencje rady gminy do podejmowania

³⁴ Patrz: art. 168 Konstytucji RP.

³⁵ C. Kosikowski, *Prawo podatkowe i jego źródła*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*..., s. A/41 i n.

uchwał w sprawach podatków i opłat są zawężone i ograniczają się tylko do tych dochodów podatkowych, które zostały wyraźnie określone w szczegółowych ustawach podatkowych.

Uchwała rady gminy może dotyczyć samoopodatkowania mieszkańców. Samoopodatkowanie na cele publiczne może nastąpić wyłącznie w drodze referendum. Referendum w sprawie samoopodatkowania mieszkańców może być zainicjowane zarówno przez radę gminy, jak i 10% uprawnionych do głosowania mieszkańców gminy. Wynik referendum gminnego w sprawie samoopodatkowania się mieszkańców na cele publiczne jest ważny, jeżeli za samoopodatkowaniem oddano co najmniej 2/3 ważnych głosów, a w referendum uczestniczyło co najmniej 30% uprawnionych do głosowania. Uchwała rady gminy musi wskazywać cel, na który zostaną przeznaczone dochody z samoopodatkowania oraz musi określać zasady samoopodatkowania. Samoopodatkowanie jest traktowane jako gromadzenie przez samorząd terytorialny środków pieniężnych na ważne dla lokalnej społeczności cele publiczne.

3.7. Następstwa niekonstytucyjności przepisów podatkowych

W demokratycznym państwie prawnym w stosunkach państwo–obywatel obowiązuje zasada lojalności, która ma dwa odniesienia o równorzędnej doniosłości:

- 1) zobowiązuje do spełniania obowiązków podatkowych (art. 1, 2, 82, 83, 84, 217 Konstytucji RP),
- 2) nakłada na ustawodawcę oraz na inne organy władzy publicznej stanowienie obowiązków podatkowych w zgodzie z normami konstytucyjnymi (art. 7, 8, 64, 87–92, 217 Konstytucji RP).

Tak rozumiana zasada lojalności ma zapewniać ustrojową równowagę pomiędzy obowiązkami podatkowymi a powinnościami państwa co do konstytucyjności obowiązków podatkowych³⁶. Standardy konstytucyjne dotyczące procesów legislacyjnych same w sobie nie gwarantują konstytucyjności wszystkich rozwiązań podejmowanych w zakresie ustanawiania i wprowadzania obowiązków podatkowych, dowodzą tego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niekonstytucyjność ustaw bądź rozporządzeń, które równocześnie wskazują na problem o bardzo dużej doniosłości, a mianowicie: jakże powinny być następstwa niekonstytucyjności obowiązków podatkowych. **Zdarza się bowiem, że państwo przekracza swoje uprawnienia normodawcze.** Pojawiają się wówczas

³⁶ W zdaniu odrębnym do pkt 6 uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r. (P/7/2000), Sędzia Trybunału T. Dębowska-Romanowska stwierdza na s. 2: „Chodzi o to, by podatnik miał pewność, że podatki nakłada tylko parlament oraz tylko przy zachowaniu najwyższej staranności, jeśli chodzi o wymagania przyzwoitej legislacji. Tylko takie przekonanie pozwala obywatelom najpełniej identyfikować się z własnym państwem, na którego utrzymanie łożą. Zakłada bowiem wzajemną lojalność i najwyższe zaufanie”.

rozwiązania legislacyjne, które zostają uznane za złamanie konstytucyjnych norm obowiązujących stanowiąc obowiązków podatkowych. Niekonstytucyjny podatek podważa porządek prawny w państwie, gdyż stanowi negację istoty państwa prawnego. Dlatego odczucia podatników są jednoznaczne, albowiem uznają za sprawiedliwe zwroćcie podatku pobranego na podstawie ustawy, którą następnie Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodną z Konstytucją³⁷.

Zgodnie z **zasadą lojalności** państwo wymaga od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstaw opodatkowania i rzetelności w realizacji obowiązków podatkowych. W imię zasady lojalności podatnik musi żądać od państwa konstytucyjnych działań w sferze kształtowania treści obowiązków podatkowych³⁸. Jeżeli **podstawa prawa podatku jest niekonstytucyjna**, to zasada państwa prawnego nakazuje sprawiedliwość (art. 2 Konstytucji RP) nakazując, by wszyscy, którzy taki obowiązek spełnili, uzyskali prawną podstawę do zwrotu zapłaconego podatku. Tym samym skutki niekonstytucyjnego przepisu podatkowego zostają naprawione wobec wszystkich tych, którzy zapłacili podatek, pomieśli jego ciężar, a w stosunku do których państwo przekroczyło swoje normodawcze uprawnienia.

Sluszną i w pełni zasadną jest teza, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdza niekonstytucyjność przepisów prawa podatkowego „przekształca automatycznie i ze skutkiem *erga omnes* zapłacony podatek — w nienależnie uiszczone świadczenie³⁹”. Z zasady sprawiedliwości wytyła oczywiście dyrektor, że świadczenie podatkowe, które jest pobrane bez podstawy prawnej, musi zostać zwrócone tym, którzy świadczenie to faktycznie ponieśli. **Odmienne rozwiązanie prowadzi zawsze do destrukcyjnych postaw w zakresie moralności podatkowej, albowiem osłabia motywację do przestrzegania obowiązków podatkowych.** Dlatego nie wolno doprowadzić do sytuacji, w której stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu podatkowego wyłącza prawo do skutecznego dochodzenia

³⁷ J. Matecki, *Lex falsa lex non est? Ex iniuria non oritur ius, Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Prace WPIA UAM, t. X, Poznań 2003, s. 61. „Jeżeli państwo wymaga od obywateli rzetelności i najwyższej staranności w realizacji danin publicznych, to temu jednocześnie obywatelowi przysługuje prawo domagania się od organów państwa zgodnej z Konstytucją i przyzwoitej legislacji. Jeżeli powołane do tego organy państwa nie stanowią dobrego prawa, to zawsze prowadzić to może do destrukcyjnych postaw podmiotów mających realizować takie czy inne obowiązki”.

³⁸ W zdaniu odrębnym do pkt 6 uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r. (P/7/2000) Sędzia Trybunału T. Dębowska-Romanowska stwierdza na s. 2: „Artykuły Konstytucji nakładają na obywateli stały, nieprzerwany obowiązek obywatelski utrzymania państwa za pomocą podatków. Jest to obowiązek, który swoją intensywnością wkracza w prawo własności i inne prawa obywatelskie, stąd ciężar i powtarzalność nie daje się porównać z innymi obowiązkami — tak wielki jest jego ciężar gatunkowy (...). Od obywateli wymaga się zatem nie tylko spełnienia obowiązku utrzymania państwa, ale także wykazania się najwyższą starannością, jeśli chodzi o sposób ujawniania obowiązku podatkowego i sposób zapłaty”.

³⁹ Teza sformułowana w zdaniu odrębnym do pkt 6 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r. (P/7/2000) przez sędziego Trybunału T. Dębowską-Komanowską na stronie 3.

dzenia zwrotu nienależnie uiszczzonego podatku przez wszystkich tych, którzy go faktycznie ponieśli⁴⁰.

Przepisy prawa podatkowego korzystają z domniemania konstytucyjności do czasu uznania ich za niekonstytucyjne przez wyrok Trybunału Konstytucyjnego bądź wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Stwierdzenie niekonstytucyjności ustawy podatkowej lub innego podatkowego aktu normatywnego wywołuje w polskim systemie prawa skutki *erga omnes* od dnia wejścia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z życie w taki sposób, że przepis znika z porządku prawnego jako podstawa pobrania podatku. Jednakże wyrok taki wywołuje równocześnie skutki w odniesieniu do oceny ustawy podatkowej lub innego podatkowego aktu normatywnego w zakresie, w jakim uprzednio ustawa lub akt obowiązywały⁴¹. Orzeczenie o niekonstytucyjności należy uznać za takie, jakby było od początku przejawem samowoli podatkowej władzy ustawodawczej, gdyż tym samym dokonano się przekroczenie granic władzy, co objawiło się działaniem bezprawnym. Dlatego egzekwowanie prawa podatkowego, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał Konstytucyjny, jest demoralizujące.

4. Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa

Koncepcja zamkniętego katalogu źródeł prawa przyjęta w Konstytucji nie oznacza zamknięcia drogi dla powstania, w określonych warunkach, sądowych aktów prawotwórczych tworzonych przez sądownictwo administracyjne (Naczelną Sąd Administracyjny). Zamknięcie katalogu źródeł prawa ma bowiem charakter ograniczony. Odnosi się tylko do źródeł prawa pisanego, które mają postać aktów normatywnych. Nie oznacza natomiast niedopuszczalności uzupełnienia

⁴⁰ Szerzej na temat skutków orzeczeń o niekonstytucyjności ustaw patrz: Z. Czeszejko-Sochacki, *Skutki prawne orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny o niekonstytucyjności aktu normatywnego*, „Przebieg Sejmowy” nr 3, 1996, oraz tego autora: *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Pojęcie, klasyfikacja i skutki prawne*, PIP 2000, nr 12; T. Dybowski, *Wykonanie orzeczeń TK o niezgodności ustaw z przepisami konstytucyjnymi*, „Przebieg Sejmowy” nr 1, 1995; L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Studia nad prawem konstytucyjnym*, Wrocław 1997; M. Jaskowska, *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego*, Kraków 2001; B. Nita, *Bezpośrednie stosownie Konstytucji a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa*, PIP 2002, nr 9; K. Pietrzykowski, *Problem skuteczności ex tunc albo ex nunc orzeczeń TK*, [w:] *Ius et Lex*, Lublin 2000; M. Safjan, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, PIP 2003, nr 3; A. Zoll, *Skuteczność orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ius et Lex*...; S. Wronkowska, *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 9.

⁴¹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*..., s. 215.

tego systemu innymi źródłami prawa⁴². Powody, które stanowią uzasadnienie dla prawotwórczej roli Naczelnego Sądu Administracyjnego, a jednocześnie legitymizują te normy jako źródła prawa, są bardzo złożone, mają wiele aspektów i wątków.

Do zasadniczych argumentów, które przemawiają za prawotwórczą rolą NSA, zaliczyć trzeba:

- 1) rozwiązania konstytucyjne,
- 2) wady pozytywistycznej koncepcji źródeł prawa,
- 3) koncepcję hermeneutyki.

Konstytucyjny aspekt prawotwórstwa sądowego

Sądowymi aktami prawotwórczymi są takie normy ogólne, które co prawda nie wynikają bezpośrednio z rozdziału III Konstytucji RP — *Źródła prawa*, ale w rzeczywistości funkcjonują jako normy mające za sobą jej autorytet.

Prawotwórstwo sądowe nie oznacza bynajmniej, że zaczyna kształtować się zjawisko „rządu sędziów”⁴³. Takie obawy są bezzasadne. Zgodnie bowiem z art. 178 Konstytucji, sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Nie bez powodu w *pierwszej kolejności art. 178 ust. 1 wskazuje na podległość sędziów Konstytucji*, a dopiero w następnej kolejności wskazuje na podległość sędziów ustawie. Taką sekwencją normy konstytucyjnej jednoznacznie wskazuje, że podstawowym i zasadniczym aktem jest Konstytucja, a dopiero w dalszej kolejności ustawy, ale tylko wówczas

⁴² K. Dziatocha, *Źródła prawa powszechnie obowiązującego w praktyce konstytucyjnej*, Referat na Ogólnopolską Konferencję Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego, Natęczęw, 1-3 czerwca 2000 r., s. 4 i n.; patrz także: J. Matecki, *Lex falsa lex non est?* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Prace WPLA UAM, t. IX, Poznań 2003, s. 63; „Przyjęta w postanowieniach Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. tzw. zamknięta idea źródeł prawa ogranicza się jedynie do tzw. prawa stanowionego. Oznacza to zatem, iż nie został w tym zasadniczym akcie prawnym rozstrzygnięty spór ani między pozytywistycznymi i niepozytywistycznymi koncepcjami źródeł prawa, ani problem tzw. faktów prawotwórczych (...) ustawodawca nie wykluczył w nowej Konstytucji istnienia pewnych faktów tworzących prawo, do których zaliczyć można m.in. prawo zwyczajowe i precedens sądowy”.

⁴³ Szerzej patrz na ten temat: J. Łętowski, *Prawotwórstwo w czasach konfliktów*, PIP 1990, nr 5; J. Matecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych...*, oraz tego autora: *Kilka uwag o prawotwórczej roli Naczelnego Sądu Administracyjnego w toku przemian*, Warszawa 1999, oraz tego autora: *Czy precedens powinien być źródłem prawa*, [w:] *W kręgu problematyki władzy państwa i prawa*, Lublin 1996; W. Olszowy, *Orzecznictwo sądowe nie odgrywa roli prawotwórczej*, [w:] *Orzecznictwo sądowe w sprawach podatkowych...*; A. Peretti-Gattiker, *Prąd nowy w prawoznawstwie (ustawa a sędzia)*, Kraków 1916, oraz tego autora: *Ustawa i sędzia. Problem społecznej wykładni*, [w:] *Studia prawnicze*, Poznań 1938; S. Pomorski, *Z zagadnień prawotwórczej funkcji sądów amerykańskich*, [w:] *Instytucje i doktryny prawnopolityczne Stanów Zjednoczonych Ameryki*, Ossolineum 1974; A. Stelmachowski, *Prawotwórcza rola sądów (w świetle orzecznictwa cywilnego)*, PIP 1967, nr 4-5; M. Zirk-Sadowski, *Precedens a decyzyja prawotwórcza*, PIP 1980, nr 6.

Wady pozytywistycznej koncepcji źródeł prawa

Pozytywistyczna koncepcja prawa wyraża stałą dążność do coraz szerszej, coraz bardziej kompleksowej, wnikliwej i drobiazgowej regulacji prawnej stosunków społecznych i ekonomicznych⁴⁵. Dokonująca się jurydykacja tych stosunków nie przynosi jednak zakładanych efektów w oczekiwanym stopniu. Jest tak dlatego, że wiele zjawisk społecznych i ekonomicznych ma sobie tylko dane właściwości, których nie można uwzględnić, w ogóle bądź w całości, w przepisie prawnym. Głęboko sięgająca regulacja prawna w takim właśnie stanie rzeczy powoduje wzrastające i nawarstwiają się komplikacje w stosowaniu prawa. Regulacja ta staje się bowiem coraz mniej przejrzysta, jasna, komunikatywna, coraz wyraźniej zaznacza się brak wewnętrznej spójności regulacji prawnej.

Nadmiar regulacji prawnych wywołuje zjawisko inflacji przepisów prawnych. Inflacja przepisów prawnych nie tylko obniża rangę i znaczenie prawa. Obala jednocześnie mit dotyczący przekonania o wszechmocności prawa stanowionego. Nieskuteczność regulacji prawnych powoduje, że rozmiągają się one z treścią tych stosunków społecznych i ekonomicznych, do których są adresowane. W rzeczywistości regulacja prawna niczego nie kształtuje kompleksowo, wszechstronnie, wyczerpujący sposób. Często staje się regulacją tylko pozorną. Pozostawia poza swoim zakresem pewne ważne i istotne cechy zjawisk społecznych i ekonomicznych. Uświadamia to, że przed prawem stanowionym coraz wyraźniej pojawia się problem dotyczący granicy efektywnego rozwiązywania skomplikowanych i przez to nieschematycznych współczesnych stosunków społecznych.

Pozytywistyczna wizja prawa nie powinna przesłaniać coraz bardziej uświadamianej prawdy: **normatywna koncepcja źródeł prawa opiera się na fikcji racjonalnego ustawodawcy, a tym samym na fikcji doskonałości stanowionego prawa**. Ten filar (racjonalność ustawodawcy) jest współcześnie mocno zmuszany.

Nie można zgodzić się z pozytywistyczną koncepcją źródeł prawa, albowiem źródłem prawa oprócz tych norm, które zawarte są w oficjalnych tekstach prawnych (prawo powstaje w trybie władczych i jednostronnych działań państwa), są w pewnych okolicznościach **reguły pozatekstowe**⁴⁶. Mieści się w nich prawotwór-

⁴⁵ K. Działocha, W. Gromski, *Niepozytywistyczna koncepcja państwa prawnego a Trybunał Konstytucyjny*, PIP 1995, nr 3; Z. Ziemiński, *O pojmowaniu pozytywizmu oraz prawa natury*, Warszawa 1993, oraz tego autora: *O aspekcie normatywnym ustawy zasadniczej PRL*, PIP 1998, nr 7; por. A. Hart, *Recht und Moral (Drei Aufsätze)*, Göttingen 1971.

⁴⁶ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa...*, s. 276. „Idea, że prawo można zamknąć w języku tekstów prawnych, wydaje się tak samo wątpliwa, jak wątpliwe jest założenie, że wszystko to, co uchwała władza, jest zawsze prawem, a wszystko to, czego nie uchwała, prawem nigdy być nie może”; Z. Ziemiński, *O aspekcie normatywnym ustawy zasadniczej PRL*: „W praktyce, nawet przy najbardziej formalistycznym prawodawstwie, nie spotyka się pełnego stormulowania w przepisach prawnych reguł konstrukcji danego systemu prawnego. W znacznym stopniu reguły te są wytworem orzecznictwa i doktryny akademickiej po części zgodnej, po części spornej. W praktyce przy tym zawsze powstają takie nieprzewidziane kwestie, które mianowicie można rozstrzygać tylko sądownictwo konstytucyjne czy jakaś podobna instytucja, dora-

czas, o ile zgodne są z normami konstytucyjnymi. Podkreśla to także art. 8 ust. 1 Konstytucji RP stanowiący, że Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej, a jej przepisy — zgodnie z art. 8 ust. 2 — stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Norma konstytucyjna jest zawsze w stosunku do normy ustawowej hierarchicznie wyższa. Naczelny Sąd Administracyjny może zatem w konkretnym przypadku dotyczącym ustawy podatkowej nie zastosować jej przepisów, a rozstrzygnięcie oprzeć na treści normy konstytucyjnej. Znajduje to uzasadnienie w konstytucyjnej zasadzie zobowiązującej Naczelny Sąd Administracyjny do podległości normie hierarchicznie wyższej, tj. normie konstytucyjnej. Jeżeli NSA uzna, że przepis ustawy podatkowej jest sprzeczny z przepisem konstytucyjnym, to nie może zastosować przepisu ustawowego, ale musi zastosować przepis konstytucyjny. Z uwagi na brzmienie art. 178 ust. 1 nie jest to możliwość działania NSA, lecz obowiązek. W przeciwnym razie NSA dopuściłby się obrazy norm konstytucyjnych. Niezawisłość sędziowska jest przy tym rękojmią, że NSA, podejmując rozstrzygnięcie wprost na podstawie norm konstytucyjnych, a odrzucając ustawowe, nie pełni — tak jak to często bywa w przypadku parlamentu stanowiącego obowiązki podatkowe — funkcji instrumentalnej w stosunku do doraźnych celów politycznych, gospodarczych bądź społecznych.

Zgodnie z art. 193 Konstytucji Naczelny Sąd Administracyjny może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed NSA. Użyty w treści art. 193 zwrot „może” oznacza, że Naczelny Sąd Administracyjny nie ma obowiązku, a jedynie możliwość zwracania się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Tak więc, jeżeli NSA jest przekonany, że przepis ustawy podatkowej jest niekonstytucyjny, to może samodzielnie, bez zwracania się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, wydać orzeczenie oparte na zarzucie niekonstytucyjności ustawy podatkowej. Takie działanie pozwala znacznie szybciej uniknąć negatywnych skutków zastosowania niekonstytucyjnego przepisu ustawy podatkowej, aniżeli oczekując na wyrok Trybunału Konstytucyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny może także odmówić stosowania rozporządzeń, jeżeli uzna, że w sposób oczywisty są one sprzeczne z Konstytucją RP bądź z ustawą podatkową⁴⁷.

⁴⁷ J. Mabecki, *Lex falsa lex non est...*, s. 71: „Sędziowie mają prawo, na podstawie art. 8 ust. 2 Konstytucji, do bezpośredniego stosowania przepisów konstytucyjnych. Dzięki temu sędzia sądu administracyjnego może w konkretnej sprawie odstąpić od stosowania przepisów ustawy prawa daninowego sprzecznej z Konstytucją oraz pominąć akt podustawowy sprzeczny z Konstytucją i ustawą. Także niekonstytucyjność delegacji ustawowej rodzi zawsze konsekwencje w postaci niekonstytucyjności aktów podustawowych. Orzeczenia sądowe są w konkretnych sprawach częścią jedynym sposobem na to, by w demokratycznym państwie prawnym została zachowana zasada, że *ex iniuria non oritur ius*”.

stwo sądowe, które wówczas gdy pozbawione jest wsparcia w oficjalnych tekstach prawnych, zwraca się ku tym zasadom, które niezależnie od woli ustawodawcy stanowią składnik każdego systemu prawa⁴⁷; są nimi m.in. sprawiedliwość, równość, powszechność, solidaryzm społeczny⁴⁸.

Innym merytorycznym powodem uzasadniającym prawotwórstwo sądowe są błędy legislacji prawa. Główne znaczenie mają tu rażące błędy popełniane w toku procesu legislacyjnego, a także rażące luki w przepisach prawnych oraz rażące błędy natury aksjologicznej i prakseologicznej⁴⁹. Prawo stanowione często narusza fundamentalne wartości, na których winno spoczywać bezpieczeństwo prawne jednostki. Do kręgu tych wartości należy przede wszystkim zasada sprawiedliwości. Ponadto nie można akceptować prawa, które narusza powszechnie akceptowane standardy moralne. Luki prawne zakłócają funkcjonowanie porządku prawnego⁵⁰. Błędy legislacyjne naruszają zasady praworządności w państwie. **Opieszałość ustawodawcy może stanowić zagrożenie dla podstaw funkcjonowania porządku społecznego w państwie**, podobnie utrzymywanie nie istniejącego stanu prawnego może w określonych warunkach prowadzić do takich negatywnych następstw, jak **niepowetowane straty społeczne czy ekonomiczne**.

NSA ma wiele obiektywnych powodów do wyreżczenia ustawodawcy, który działa w sposób wadliwy. Zważa się wówczas, gdy zachodzi potrzeba podjęcia rozstrzygnięcia, a ustawodawca nie jest w stanie bądź też nie może poprawić prawa. Uprawnia to NSA do tworzenia nowych reguł prawnych, dotychczas nieistniejących, które chronią określone wartości konstytucyjne⁵¹.

biając racjonalizację *ex post*. Powstają wtedy problemy dotyczące swoistej symbiozy prawodawstwa i doktryny, która ma to prawodawstwo uzupełniać i na gruncie której prawodawstwo powstaje⁴⁷.

⁴⁷ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa*..., s. 260. „Pewne zasady i reguły prawne powołują się na nie, czy też nie (...) Ludzie mają pewne prawa bez względu na to, czy władza te prawa uznaje, czy też nie”.

⁴⁸ J. Matecki, *Lex falsa lex non est?*..., s. 64 i n. „Prawo finansowe, nawet gdy sięga do wspomnianych wyżej klauzul generalnych, bliżej owych kryteriów pobierania i rozdzielania publicznych zasobów pieniężnych nie definiuje, pozostawiając znaczny luz decyzyjny organom stosującym prawo oraz sądom. Oznacza to zatem przyzwolenie na to, by organy państwowe (w szczególności sądy) modyfikowały przepisy prawne w zależności od zmieniającego się otoczenia politycznego, gospodarczego i społecznego, dopisywały do prawa stanowionego takie lub inne reguły postępowania, nadawały odmienny sens dotychczasowemu ich rozumieniu, wyręczały tym samym organy prawodawcze w stanowieniu powszechnie obowiązujących reguł postępowania, zmieniających dotychczasowe nakazy i zakazy”.

⁴⁹ S. Wróblewski, M. Zieliński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, Warszawa 1997. ⁵⁰ J. Nowacki, *O tzw. konstrukcyjnych lukach w prawie*, ZNUL 1967, z. 1, s. 3 i n.; Z. Ziemiński, *Podstawy sporów o luki w prawie*, PIP 1966, nr 2.

⁵¹ J. Matecki, *Lex falsa lex non est?*..., s. 62. „Tworzenie prawa przez sąd powinno być jednak wyjątkiem od reguły, gdyż jest to, co do zasady, konstytucyjnie uprawnienie parlamentu, ale możliwe np. gdy norma prawa stanowionego jest wydana z oczywistym błędem legislacyjnym”.

Wykładnia sądowa, w pewnych uzasadnionych stanach faktycznych i prawnych, oprócz spełniania klasycznej funkcji⁵² przede wszystkim współtworzy sens przepisów prawnych. Dotyczy to zwłaszcza precedensów⁵³.

Jako precedens traktuje się takie rozstrzygnięcie sądu, które *de facto* lub *de iure* wpływa na podejmowanie innych decyzji⁵⁴. W innym ujęciu precedens jest rozumiany jako takie orzeczenie sądu, które stanowi model, wzór dla późniejszych rozstrzygnięć⁵⁵.

Przy precedensie nie chodzi bynajmniej o cały wyrok lub całe postanowienie sądu. **Podstawowe znaczenie ma bowiem ogólna reguła zawarta w sentencji wyroku lub w jego uzasadnieniu. To właśnie ta ogólna reguła staje się modelem (wzorem), traktowanym następnie jako podstawa przy rozstrzyganiu podobnych (identycznych) spraw w przyszłości**⁵⁶. Ogólna reguła zmienia zakres czynów ujmowanych w kategorii obowiązków i uprawnień. A to oznacza, że tym samym zawiera w sobie nieistniejący dotychczas element nowości normatywnej⁵⁷. Jest to istotna i znacząca różnica w stosunku do stanu obowiązującego uregulowania prawnego. Z uwagi na to ogólna reguła (precedens) ma moc wiążącą na równi z prawem pisanim (*ius scripta*). Stanowić może podstawę dla decyzji dotyczących praw i obowiązków.

Wyróżnić można precedens abstrakcyjny i precedens konkretny⁵⁸.

Z precedensem abstrakcyjnym mamy do czynienia wówczas, gdy sąd, tworząc normę postępowania, rozstrzyga ogólne problemy związane ze sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości. **Precedens konkretny** wiąże się natomiast z taką sytuacją, w której sąd formułuje normę ogólną przy rozstrzygnięciu indywidualnej sprawy jednostki.

Precedens dowodzi, że pojęcie prawa, wbrew pozytywistycznej koncepcji źródła prawa, nie wyczerpuje się w pojęciu tekstów prawnych. Sądy podejmują bowiem próbę naprawy prawa, szczególnie w takich przypadkach, w których bierne zachowanie ustawodawcy prowadzi do rażącego w ocenie sądu pokrzywdzenia adresatów norm prawnych.

Precedens w coraz większym zakresie zyskuje sobie obywatelstwo i rację bytu. Przepisy prawa podatkowego nigdy w praktyce (w rzeczywistości) nie tworzą spój-

⁵² J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972.

⁵³ M. Zirk-Sadowski, *Precedens a tzw. decyzja prawotwórcza...*; por.: L. Morawski, *Czy precedens powinien być źródłem prawa...*; J. Wróblewski, *Precedens i jednolitość sądowego stosowania prawa*, PIP 1971, nr 10, oraz tego autora: *Wartości a decyzje sądowe*, Ossolineum 1973.

⁵⁴ L. Morawski, *Główne problemy...* s. 211.

⁵⁵ J. Wróblewski, *Wartości a decyzje sądowe...*, s. 133.

⁵⁶ L. Morawski, *Czy precedens powinien być źródłem prawa...*, s. 187, oraz tego autora: *Główne problemy...* s. 212.

⁵⁷ M. Zirk-Sadowski, *Problem nowości normatywnej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1979, nr 22.

⁵⁸ L. Morawski, *Główne problemy...* s. 213.

nego wewnętrznie i systemowo, logicznego, wolnego od niezgodności zbioru reguł postępowania⁵⁹. Dlatego przy stosowaniu prawa w przypadku konfliktu między treścią normy konstytucyjnej a treścią normy ustawowej szczególna rola przypada sądowi. Koncepcje jest w takim przypadku podejście pragmatyczne, a więc takie, które pozwala na oswojenie się z więzów pozytywistycznej koncepcji prawa. Dzięki temu sąd, kierując się ogólnymi zasadami konstytucyjnie chronionego porządku prawnego, konstytucyjnymi wartościami, przy respektowaniu powszechnie akceptowanej zasady sprawiedliwości i słuszności, uwzględniając wyjątkowe i specyficzne cechy rozpatrywanej sytuacji prawnej — ustala dla niej indywidualną normę postępowania⁶⁰.

Sprawiedliwość, która nakazuje traktować podobne sprawy w podobny sposób, ma w takim przypadku doniosłe konsekwencje. Pozornie indywidualna norma dotycząca tylko danego przypadku zaczyna stanowić wzór powinnego, należącego zachowania. Oznacza to, że tę indywidualną normę postępowania traktuje się jako właściwą dla wszystkich takich samych przypadków. Staje się ona podstawą dla wydawania indywidualnych rozstrzygnięć w podobnych sprawach. Nabiera charakteru normy generalnej. Tym samym orzecznictwo sądowe zyskuje wymiar normatywny. Tworzy bowiem reguły wyznaczające określone zachowanie w określonej sytuacji, a reguły te mają przy tym charakter norm abstrakcyjnych i generalnych⁶¹.

Koncepcja hermeneutyki. Na problematykę sądowego prawotwórstwa spojrzeć należy także przez pryzmat koncepcji zwanej **hermeneutyką**⁶², a zwłaszcza dwóch jej tendencji: hermeneutyki egzegezyjnej oraz hermeneutyki swobodnej.

⁵⁹ S. Wrótkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993; M. Zieliński, *Współczesne problemy wykładni prawa*, PIP 1996, nr 8-9; Z. Ziemiński, M. Zieliński, *Dyrektywy i sposób ich wypowiedziania*, Warszawa 1992.

⁶⁰ J. Małecki, *Lex falsa lex non est?*..., s. 69: „Wiele jest nadal prawotwórczych orzeczeń sądowych, w których ze względu na uznanie stanowiącego prawa finansowego za źle podejmowane byłe muszą przez powiększone gremia sędziowskie tzw. uchwały wyjaśniające wątpliwości prawne, które tylko formalnie mają charakter precedensów niewiązujących. Podobnie wiele orzeczeń sądowych w sprawach indywidualnych musi na użytek konkretnych spraw uzupełniać lub korygować stanowione prawo finansowe”.

⁶¹ Odmieniony pogląd reprezentuje R. Mastalski, *Prawo podatkowe*..., s. 145: „W Polsce przeważa pogląd, że rozstrzygnięcia sądowe należy zaliczyć do procesu stosowania prawa, a nie jego stanowienia. Tworzenie prawa polega bowiem na stanowieniu reguł w dostatecznym stopniu ogólnych i abstrakcyjnych, nie zaś jednostkowych, powstających w wyniku stosowania prawa (...). Uznanie za źródła prawa podatkowego aktów generalnych, tworzonych przez podmioty, którym kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane — wyklucza możliwość zaliczenia orzecznictwa do źródeł prawa podatkowego”. Podobny pogląd wypowiedział C. Kosikowski, *Prawo podatkowe i jego źródła*..., s. A/39: „Wiele wyroków w sprawach podatkowych ma tzw. twórczy charakter, ponieważ prowadzi do ustalenia znaczenia danego przepisu prawa podatkowego (...). Nie oznacza to jednak, że orzecznictwo podatkowe sądów jest źródłem prawa podatkowego”.

⁶² M. Zirk-Sadowski, *Hermeneutyka a problemy filozofii prawa*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. XXVIII, 1982, oraz tego autora: *Prawo a uczestnictwo w kulturze*, Łódź 1998; por.: J. Stelmach, *Współczesna filozofia interpretacji prawnej*, Kraków 1995.

Fundament tendencji egzegezyjnej w hermeneutyce⁶³ stanowi teza głosząca monopol ustawy jako źródła prawa. Jest to nawiązanie wprost do teorii suwerenności prawodawcy. Rola sędziego wyznaczona przez tendencję egzegezyjną jest następująca: odczytując ustawę, tj. dokonując interpretacji przepisów ustawowych, odwołuje się on wprost do woli prawodawcy. Misją sędziego sprawnego jest rola sędziego „prostego i zwykłego” zastosowania ustawy, do jej egzegezy. Nie jest rolą sędziego wskazywanie prawa niezależnego od pozytywnych źródeł. *Corpus iuris* jest bowiem w całości zawarty w prawie stanowionym, tj. w normach pozytywnych.

Zasadniczo inny jest punkt widzenia hermeneutyki swobodnej⁶⁴. Przyjmuje ona, że **ustawa jest tylko jednym ze źródeł prawa, a tekst ustawy przestaje być dla sędziego jedynym punktem odniesienia przy interpretacji przepisów prawnych**. Ponadto tekst ustawy należy interpretować nie przez odwołanie się do woli racjonalnego prawodawcy, ale przez odwołanie się do idei samego prawa. Idea samego prawa ma znacznie szerszy kontekst. **Nakazuje bowiem uwzględnić wszelkie, a nie tylko instytucjonalne formy tworzenia prawa, jako obowiązujące ogólnie regulacje stosunków społecznych**. Wola prawodawcy sama przez się nie czego nie przesądza, nie ma przy interpretacji przepisów większego znaczenia, gdyż norma prawna istnieje przed i ponad tekstem⁶⁵, a odkodować ją powinien sędzia. Rozsądek sędziego (wiedza, kwalifikacje, doświadczenie, kultura prawnicza) ma tu znaczenie i istotną rolę do spełnienia. Sędzia nie może być traktowany jako tylko i wyłącznie „usta ustawy”. Sędzia jest gwarantem praw jednostki chroniących ją przed arbitralnością ustawodawcy. Prawa jednostki mają moc obowiązującą niezależnie od kontekstu czasowego i przestrzennego. Reguły tego prawa mają siłę mocniejszą od norm prawa pozytywnego. Dla celów rozstrzygnięcia sądowego pozwalają sędziemu ocenić to, co słuszne i to, co sprawiedliwe. Sędzia, wyrażając rzeczywistość prawa, odgrywa tym samym doniosłą rolę, albowiem nadaje prawu sens. Swobodna hermeneutyka wyznacza sędziemu szczególną pozycję. Uznaje, że sędzia, w procesie stosowania prawa może je także współtworzyć. Tym samym hermeneutyka legitymizuje prawotwórczą rolę orzecznictwa sądowego, które ma charakter subsydiarny i czasowy⁶⁶.

⁶³ H. Rabault, *Granice wykładni sędziowskiej*, Warszawa 1997, s. 9 i n.

⁶⁴ Tamże, s. 10.

⁶⁵ Tamże, s. 9-10.

⁶⁶ J. Małecki, *Lex falsa lex non est?*..., s. 64: „Przy usuwaniu z tego prawa przez sądy, w państwie prawa, kierować się należy zasadą subsydiarności. (...) Tylko zatem w sytuacji, gdy legislator nie wyeliminuje tego z tego prawa w odpowiednim czasie, a zachodzi nagła potrzeba wyomiaru sprawiedliwości i ochrony praw podmiotowych jednostki, sędziowie, zwłaszcza sądów najwyższych, mają obowiązek wyeliminowania (nieuwzględnienia) takiego z tego prawa stanowionego lub stworzenia normy postępowania (mogącej być precedensem) na użytek konkretnej sprawy (...) Granice działalności prawotwórczej sędziego w powyższych sytuacjach — ze względu na bezpieczeństwo prawne — są wyznaczane przez względy celowości, potrzeby społeczne, potrzebę dopasowania określonego stanu faktycznego do istniejącego porządku prawnego oraz poczucie prawne społeczeństwa w danej kwestii”.

5. Wykładnia prawa podatkowego

5.1. Wprowadzenie

Wykładnia prawa ma podstawowe znaczenie w procesie stosowania prawa podatkowego. W nauce prawa oraz w praktyce prawniczej używa się zamiennie terminów: wykładnia i interpretacja⁶⁷.

W wąskim rozumieniu wykładnia ujmowana jest jako operacja myślowa, w której dokonuje się przekładu przepisów prawnych na zbiór norm postępowania. W szerszym ujęciu wykładnia obejmuje — oprócz rekonstrukcji norm postępowania z przepisów prawnych — wnioskowanie z norm o normach oraz rozstrzygnięcie o obowiązaniu w danym systemie norm ze sobą niezgodnych⁶⁸.

Odróżnić należy przepis prawa podatkowego od normy prawa podatkowego. Przepis prawa podatkowego jest jednostką redakcyjną tekstu prawnego, z reguły wydzieloną graficznie i strukturalnie jako artykuł, ustęp, paragraf. Norma prawno podatkowa jest wyrażeniem, które bezpośrednio nakazuje (zakazuje) wyraźnie określonymu podmiotowi, wyraźnie określone zachowanie się w wyraźnie określonych okolicznościach⁶⁹. Przepis prawa podatkowego może być jednocześnie normą prawno podatkową, ale ma to miejsce niezmiernie rzadko.

W doktrynie podatkowej wskazuje się, że „wykładnia poszukuje znaczenia, sensu, treści norm — oczywiście właściwego znaczenia, właściwego sensu, właściwej treści”. Dodaje się przy tym, że w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, chodzi przede wszystkim o „odróżnienie pozorów od rzeczywistości, subiektywnych uproszczeń od obiektywnej prawdy”⁷⁰. Motyw i cel wykładni jest także oczywisty. Generalnie „w wykładni prawa podatkowego należy dążyć do uzyskania swego rodzaju kompromisu pomiędzy dwoma podstawowymi wartościami, jakie powinno ono realizować, a wynikającymi z zasady pewności prawa oraz z zasady sprawiedliwości (...). Pewność i sprawiedliwość opodatkowania są wartościami niekwestionowanymi, a często uważa się, że zasada pewności prawa ma służyć zasadzie sprawiedliwości podatkowej w procesie stosowania prawa, gwarantując właściwy wymiar podatkowy”⁷¹.

⁶⁷ Szerzej na ten temat patrz: R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego...*, oraz tego autora: *Prawo podatkowe...*; S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*; M. Zieliński, *Współczesne problemy wykładni prawa*, PIP 1996, nr 8-9, oraz tego autora: *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1998, nr 3-4; *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.

⁶⁸ M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972; A. Redelbach, S. Wróblewski, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994; Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1995.

⁶⁹ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990.

⁷⁰ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne...*, s. 2.

⁷¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 97.

5.2. Dyrektywy interpretacyjne

Wykładnia przepisów prawa podatkowego jest konieczna z wielu powodów⁷². Najważniejsze z nich ująć można następująco:

1. Teksty przepisów prawa podatkowego redagowane są zgodnie z regułami składni języka powszechnego. W tekstach prawnym dotyczącym opodatkowania uwidaczniają się zatem typowe cechy słownictwa ogólnego, a przede wszystkim — wieloznaczność i niedookreśloność. Praktyka legislacyjna dowodzi, że w tekście prawnym — co zawsze jest jego mankamentem — nie da się uniknąć zwrotów wieloznacznych. Natomiast zwroty niedookreślone ustawodawca z reguły stosuje po to, by zapewnić elastyczność tekstu prawnego.

2. Prawodawca, stosując w prawie podatkowym język etniczny (ogólny, powszechny), może popełnić, a praktyka legislacyjna niezmiernie często, błąd polegający na tym, że sformułowania prawne tekstu podatkowego są niejasne.

3. Prawodawca przy formułowaniu przepisów prawno podatkowych wysławia się jasno, ale nieadekwatnie do założeń danego aktu prawnego.

Z reguły dyrektywy interpretacyjne systematyzuje się w trzy grupy: językowe, systemowe, funkcjonalne (celowościowe) i stosownie do tego podziału wyodrębnia się trzy rodzaje wykładni, tj.: wykładnię językową, wykładnię systemową, wykładnię funkcjonalną (celowościową)⁷³.

Wykładnia językowa uwzględnia reguły znaczeniowe⁷⁴; języka powszechnego, języka prawnego, języka prawniczego.

W przypadku reguł znaczeniowych języka powszechnego chodzi o odwołanie się do słownika języka polskiego, a najlepiej do kilku z nich. Język prawny, czyli język tekstu prawnego, może zawierać definicje legalne (słowniczek definiujący użyte zwroty ustawowe). Natomiast język prawniczy to język orzecznictwa (Trybunał Konstytucyjny, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny) oraz język literatury prawniczej (*communis opinio doctorum*). Przy stosowaniu wykładni językowej pierwszeństwo przyszan należy definicji legalnej, albowiem

⁷² *Raport o stanie prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000, s. 117-118; „Sprawność przebiegu stosowania prawa podatkowego zależy od treści i jakości przepisów. Adresaci przepisów prawa podatkowego, w związku z niską jakością przepisów tego prawa, mają nieraz trudności w wyborze takiego wariantu zachowania, który byłby uznany za zgodny z prawem. Problemy te należy przenosić na organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny”. Patrz także: K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, pod red. M. Ziark-Sadowskiego, Łódź 1997; J. Oniszczyk, *Stosowanie prawa. Wybrane problemy*, Warszawa 2000; S. Wróblewski, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.

⁷³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 99 i n.

⁷⁴ S. Rozmaryn, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” nr 8, 1999, s. 3 i n.; M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa...*, s. 12.

nie ma silniejszych reguł służących ustaleniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych⁷⁵. W dalszej kolejności, a więc wówczas gdy brak jest definicji legalnej, stosować należy reguły znaczeniowe języka prawniczego. Przy stosowaniu reguł znaczeniowych języka prawniczego musi być zachowana następująca hierarchia⁷⁶: (1) ustalenie, czy nie ma związania cudzą decyzją interpretacyjną w danej sprawie (orzeczenie TK, SN, NSA), (2) jeśli brak jest tego związania, należy ustalić, czy istnieje zgodny, niebudzący wątpliwości pogląd doktryny.

W przypadku braku definicji legalnej i niemożności posłużenia się językiem prawniczym należy odwołać się do reguł języka powszechnego, określanego często jako język potoczny, język etniczny.

Regułom językowym wykładni należy przyznać pierwszeństwo przed dyktawami systemowymi i funkcjonalnymi (celowościowymi)⁷⁷. A zatem, jeżeli na gruncie reguł znaczeniowych języka można przelożyć interpretowane przepisy prawne na zgodne ze sobą normy postępowania, to stosując zasadę *clara non sunt interpretanda*, nie należy odwoływać się do innego sposobu wykładni. Wykładnia systemowa bądź celowościowa może jedynie dodatkowo wzmacniać wyniki wykładni językowej. Oznacza to, że w państwie prawnym przy stosowaniu wykładni należy brać pod uwagę przede wszystkim znaczenie językowe tekstu prawnego.

Wykładnia systemowa wiąże się z ustaleniem znaczenia przepisu prawa podatkowego ze względu na system prawa, do którego przepis należy. Oznacza to, że przepisy są interpretowane we wzajemnym ich związku z całością systemu prawa podatkowego. Ma ona dwa aspekty: zewnętrzny i wewnętrzny.

Wykładnia systemowa zewnętrzna umiejscawia przepis prawa podatkowego w ramach porządku prawnego, do którego należy, a więc — Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia. Dotyczy też interpretacji przepisów prawa podatkowego w powiązaniu z przepisami należącymi do innych gałęzi prawa (np. prawa cywilnego, administracyjnego).

Wykładnia systemowa wewnętrzna dotyczy powiązań o charakterze wewnątrzgałęziowym, czyli powiązań, które zachodzą między przepisami prawa podat-

⁷⁵ M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa...*, s. 15–16, oraz tego autora: *Wykładnia prawa...*, s. 293 i n.

⁷⁶ S. Czepita, *Reguły konstytucyjne a zagadnienia prawoznawstwa*, Szczecin 1996; M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 188 i n.

⁷⁷ Wykładnię językową należy stosować w pierwszej kolejności. Można dzięki temu ustalić treść normy zawartej w przepisach podatkowych. Stosowanie wykładni językowej wiąże się z strzeganiem przez prawodawcę zasad racjonalności przy tworzeniu tekstu prawnego, co wymaga nienagannej techniki legislacyjnej. Punktem wyjścia w procesie wykładni przepisów podatkowych jest zawsze odwołanie się do reguł znaczeniowych języka, w których przepisy te są sformułowane. Z założenia językowej racjonalności prawodawcy wprowadza się regułę, że jeżeli przepis podatkowy jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie dany przepis należy rozumieć.

kowego. Przede wszystkim poszukuje się związków znaczeniowych przepisów prawa podatkowego zarówno w ramach danego aktu prawnego, jak i w ramach pozostałych aktów prawnych.

Wykładnia systemowa zakłada zgodność ustaw podatkowych z Konstytucją. Dlatego zmierza do takiej interpretacji przepisów prawa podatkowego, która prowadzi do sformułowania norm postępowania o treści zgodnej z normami, wartościami i zasadami konstytucyjnymi.

Wykładnia funkcjonalna (celowościowa) poszukuje sensu przepisów prawa podatkowego przez nadanie im takiego znaczenia, które znajduje uzasadnienie w systemie wartości przypisywanym racjonalnemu ustawodawcy. Przy tej wykładni jest się zdaniem na wiedzę, mądrość, system wartości, poczucie i rozumienie sprawiedliwości przez interpretatora, który poszukuje „racjonalnego celu” danego przepisu i w nawiązaniu do niego przyporządkowuje treść wysłowionej normy postępowania. Interpretator wiąże brzmienie słów przepisów prawa podatkowego z sensem i celem przyjętym jego zdaniem przez ustawodawcę w danym akcie prawnym. Oznacza to, że przy wykładni celowościowej uwzględnia się kontekst funkcjonalny, w skład którego wchodzi wszystkie fakty, a także reguły pozaprawne i oceny, które wpływają na rozumienie tekstu prawnego.

Wykładnia celowościowa nie jest ze sobą niebezpieczeństwem. Związane jest ono przede wszystkim z tym, że interpretator uzyskuje bardzo dużą swobodę w poszukiwaniu *ratio legis* aktu prawnego. **Interpretator, ustalając cel aktu prawnego, czyni to na gruncie przyjętych i aprobowanych przez siebie wartości i ocen. Nie muszą one być w rzeczywistości tożsame z tymi, którymi kierował się rzekomo racjonalny ustawodawca.** Dlatego stosowanie wykładni celowościowej powinno być w prawie podatkowym bardzo rozważne i ostrożne. Oznacza to, że wykładnia celowościowa nie może mieć charakteru głównego i podstawowego, ale jedynie charakter uzupełniający. Tak więc wykładnia celowościowa może być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową. **Nigdy natomiast samodzielnie.** Ponadto dyrektywy celowościowe nigdy nie mogą prowadzić do rozszerzenia obowiązku podatkowego, albowiem interpretacja *in dubio pro fisco* byłaby naruszeniem wartości i zasad konstytucyjnych. Przede wszystkim byłoby to niezgodne z konstytucyjnym pojęciem demokratycznego państwa prawnego. Podobnie na mocy wykładni celowościowej nie można poszerzać uprawnień, takich jak ulgi, zwolnienia, poprzez wychodzenie poza granice znaczeniowe tekstu prawnego.

5.3. Standardy interpretacyjne

Przepisy dotyczące obowiązków podatkowych są niejednokrotnie nieostre, niejasne, wieloznaczne. Ich sens z reguły budzi wątpliwości interpretacyjne. Wątpliwości podkrotowane są także i tym, że pojęcia prawne używane na gruncie prawa podatkowego mogą mieć i mają różną, a więc odmienną treść od tych

samych określeń używanych w gałęziach prawa powiązanych z prawem podatkowym. W procesie odkodowania norm z przepisów prawnopodatkowych istotną rolę spełniają standardy interpretacyjne.

Standardy interpretacji⁷⁸ nadają zasadę pierwszeństwa wykładni językowej. Przyjmuje się, że nie należy podejmować wykładni funkcjonalnej w przypadku jednoznaczności rezultatu wykładni językowej⁷⁹. Jest tak przede wszystkim dlatego, że „w państwie prawa obywatele mają prawo działać w zaufaniu do tego, co zostało powiedziane w ustawie, a nie stosownie do tego, co ustawodawca chciał powiedzieć albo powiedziałby, gdyby znał nowe okoliczności”⁸⁰. Regułą jest, że znaczeniem językowym przepisu jest jego znaczenie potoczne. Natomiast w przypadku, gdy ustawodawca nadaje przepisowi podatkowemu swoiste znaczenie prawne czy też znaczenie specjalne, trzeba przyjąć, że znaczeniem językowym jest to właśnie znaczenie.

Konsekwencją pierwszeństwa i prymatu wykładni językowej jest pomocniczość wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej). Pomocniczość należy rozumieć jako stosowanie wykładni systemowej i funkcjonalnej wówczas, gdy:

- 1) znaczenia językowego przepisu nie da się ustalić,
- 2) rezultat wykładni językowej nie może być zaakceptowany ze względu na ważne racje.

Ważne racje⁸¹ odnoszą się do wskazania, że wykładnia językowa:

- 1) jednoznacznie i wyraźnie, a więc w sposób niebudzący wątpliwości, prowadzi do wyższym normom systemu prawa,
- 2) prowadzi do rażąco niesprawiedliwego lub niesłusznego rozstrzygnięcia,
- 3) prowadzi do niedorzecznych i absurdalnych konsekwencji.

Gdy nie da się usunąć wątpliwości opierając się na rezultatach wykładni językowej, należy korzystać z wykładni systemowej, a w dalszej kolejności (a więc wówczas, gdy i wykładnia systemowa nie usuwa wątpliwości interpretacyjnych z wykładni funkcjonalnej (celowościowej)).

W myśl zasady *in dubio pro tributario*, wywodzącej się z konstytucyjnych gwarancji podstawowych praw i wolności, wątpliwości, które dotyczą wykładni przepisów podatkowych, nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika⁸².

⁷⁸ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 1997, s. 131 i n.

⁷⁹ Z. Ziemiński, *Lex a ius w okresie przemian*, PIP 1991, nr 6, s. 11 i n.

⁸⁰ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa*..., s. 236.

⁸¹ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*..., s. 142.

⁸² Szerzej na ten temat patrz: Uzasadnienie wyroku SN z 24 kwietnia 1997 r. (III RN 14/97); uchwała (7) NSA z 20 kwietnia 1998 r., FPS 4/98; B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*..., s. 251 i n., oraz tego autora: *Skice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.

5.4. Reguły intertemporalne

Stosunek przepisów prawnych ustanowionych w danym czasie do sytuacji prawnych, które powstały przed wejściem tych przepisów w życie, jest podstawowym problemem intertemporalnym⁸³. Chodzi więc o zagadnienie, które ująć można następująco: **dawna sytuacja prawna a nowe prawo**. Problem ten może rozstrzygać:

- 1) decyzja prawodawcy wyrażona bezpośrednio w przepisach prawa,
- 2) orzeczenie sądu.

Zagadnienia intertemporalne, które musi rozstrzygnąć prawodawca, dotyczą:

- 1) daty wejścia aktu normatywnego w życie,
- 2) relacji sytuacji prawnych powstałych przed datą wejścia aktu normatywnego w życie do rozwiązań prawnych, które z tego aktu normatywnego wynikają.

Wprowadzenie aktu normatywnego w życie może dokonać się z dniem jego ogłoszenia. Odmienne rozwiązanie może polegać na wskazaniu terminu innego niż termin ogłoszenia (np. ustawa podatkowa ogłoszona dnia 1 marca wchodzi w życie z dniem 15 kwietnia) bądź wskazania upływu określonego czasu od dnia ogłoszenia (np. ustawa podatkowa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia).

Data wejścia w życie podatkowego aktu normatywnego ma podstawowe znaczenie. Oznacza bowiem, że od tego dnia aktualizuje się obowiązki stosowania przepisów w tym akcie zawartych. W odniesieniu do relacji: dawna sytuacja prawna a nowe prawo — rozwiązanie stosowane przez prawodawcę może wskazywać na opowiedzenie się za zasadą bezpośredniego działania nowego prawa podatkowego. Zasada ta polega na tym, że od chwili wejścia w życie nowych przepisów prawa podatkowego należy je stosować do wszelkich stosunków prawnych, zdarzeń czy stanów rzeczy danego rodzaju, zarówno tych, które dopiero powstają, jak i tych, które powstały wcześniej, tj. przed wejściem w życie nowych przepisów, ale trwają w czasie dokonywania zmiany prawa podatkowego. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęło, że zasada bezpośredniego działania nowej normy prawnej powinna mieć zastosowanie do tych przepisów prawa podatkowego, które zawierają jedynie formułę o ich wejściu w życie z dniem ogłoszenia (uchwała pięciu sędziów NSA z 20 października 1997 r., FPK 11/97).

Oprócz zasady bezpośredniego działania nowego prawa prawodawca może wybrać również inne rozwiązania. I tak, może wskazać na **zasadę dalszego działania dawnego prawa podatkowego** (należy stosować dawne przepisy podatkowe) bądź może wskazać na **zasadę wyboru** (uprawniony podmiot wybiera, które przepisy prawa podatkowego należy stosować).

⁸³ J. Mikolajewicz, *Prawo intertemporalne w okresie transformacji (referat przedstawiony na Zjeździe Katedr Teorii i Filozofii Prawa)*, oraz tego autora: *Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000; M. Zirk-Sadowski, *Problemy intertemporalne w orzecznictwie sądowym*, maszynopis, s. 51.

Orzeczenia sądowe (wyroki Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego Naczelnego Sądu Administracyjnego) dotyczące problemów intertemporalnych formułowane są w kontekście zasady zakazu retroakcji. Chodzi tu zarówno o regułę, która (1) zakazuje prawodawcy stanowienia przepisów prawa podatkowego o mocy wstecznej, jak i o dyrektywę interpretacyjną, która (2) zakazuje stosowania takiej wykładni przepisów prawa podatkowego, która prowadziłaby do uznania, że odnoszą się one do zdarzeń sprzed ich wejścia w życie.

Biorąc pod uwagę orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (m. in. orzeczenia o syn. akt: K.1/88, K.7/90, K.14/91, K.8/93, K.13/93, K.1/94, K.15/95, K.26/97, K.10/98) oraz na linie orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, można sformułować następujące reguły dotyczące zasady zakazu retroakcji.

Zasada niedziałania prawa podatkowego wstecz oznacza:

- a) zakaz stanowienia norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowe ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych,
- b) 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 prawnie ujemne następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych.

Przy ustalaniu następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dawnych norm podatkowych, ale występują w okresie, gdy nowa norma podatkowa weszła w życie, należy zgodnie z zasadą *lex retro non agit* następstwa te określić na podstawie dawnych norm prawnych, ale jedynie do czasu wejścia w życie norm nowych.

Jeżeli prawodawcy byli od dawna znane przyczyny i okoliczności wymagające zmiany przepisów podatkowych, to choćby te przyczyny i okoliczności były niezmiernie ważne, to nie stanowią uzasadnienia usprawiedliwiającego zastosowanie retroaktywnej formy regulacji. **Podatnik nie może ponosić konsekwencji opieszałości czy wręcz niedbalstwa prawodawcy.**

Istotną cechą stanowienia prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawa jest to, iż **prawo powinno działać pro futuro**. Jedynie w przypadku, gdy prawo podatkowe wprowadza regulacje korzystniejsze dla podatników lub choćby tylko niepogarszające ich dotychczasowej sytuacji prawnej, można przyjąć, że retroaktywność nie narusza konstytucyjnych zasad. Trzeba to jednak każdorazowo wyraźnie wykazać. Nie wystarczy tu domniemanie, zwłaszcza gdy chodzi o interes prawny jednostki, który nie może doznawać ograniczeń tylko na podstawie domniemania.

Ustawa podatkowa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania ustalony został na czas wcześniejszy aniżeli ten, w którym ustawa podatkowa sta-

⁸⁴ M. Zirk-Sadowski, *Problemy intertemporalne w orzecznictwie sądowym...*

je się obowiązująca; treścią zasady niedziałania prawa wstecz jest więc zakaz nadawania prawu podatkowemu mocy wstecznej. Zakaz ten dotyczy zwłaszcza tych przepisów podatkowych, które normując uprawnienia i obowiązki podatkowe, prowadzą do pogorszenia sytuacji ich adresatów w stosunku do stanu poprzedniego.

Wsteczne działania prawa podatkowego nie zachodzi wówczas, gdy następuje zdarzeń, które nastąpiły w przeszłości, są kwalifikowane według norm nowych, jednakże dopiero od momentu wejścia tych norm w życie.

W razie wątpliwości co do czasu obowiązywania podatkowego aktu normatywnego należy przyjąć, że **każdy przepis normuje przyszłość, a nie przeszłość**.

6. Etapy stosowania prawa podatkowego

Mała precyzja przepisów prawnopodatkowych jest jednym z podstawowych mankamentów procesu legislacyjnego. Stanowi zaprzeczenie zasady pewności prawa. Błędy i uchybienia prawodawcy prowadzą do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego. Często hipoteza normy prawnopodatkowej sformułowana jest w sposób normatywnie nieostry (pozostaje w związku z tym znaczna swoboda interpretacji). Kanonem stosowania prawa podatkowego musi być następująca zasada: **obowiązek podatkowy nie może być rezultatem interpretacji przepisów podatkowych, musi wynikać wprost i bezpośrednio z ustawy podatkowej**.

Zasadniczo każdy tekst z dziedziny prawa podatkowego, z uwagi na swoje cechy, wymaga interpretacji. Różnica sprowadza się z reguły do tego, że z uwagi na treść przepisów podatkowych interpretacja dokonywana jest z większym bądź mniejszym trudem. W celu uniknięcia błędów interpretacyjnych należy przestrzegać właściwych etapów stosowania prawa podatkowego.

Pierwszy etap wiąże się z ustaleniem kwestii podstawowej, a mianowicie jaki przepis prawa podatkowego obowiązuje. Chodzi tu o dwa zagadnienia:

- 1) czy dany przepis prawa podatkowego aktualnie obowiązuje,
- 2) jakie jest aktualne brzmienie danego przepisu podatkowego.

Przy ustalaniu, czy dany przepis prawa podatkowego aktualnie obowiązuje, należy uwzględnić⁸⁵: przepisy derogacyjne, reguły derogacyjne, *desuetudo*, przepisy utrzymane w mocy, zmiany tekstu prawnego, tekst jednolity, zmiany tekstu jednolitego.

Ustalenie aktualnego brzmienia przepisu prawnopodatkowego wiąże się nie tylko z uwzględnieniem zmian dokonanych w danej ustawie podatkowej, ale również ze zmianami, które zostały dokonane w ustawach, które nie mają charakteru *stricto* podatkowego.

⁸⁵ M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa...*, s. 15, oraz tego autora: *Wykładnia prawa...*, s. 293 i n.

Drugi etap polega na ustaleniu rzeczywistego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Z zasady prawdy obiektywnej wynika obowiązek uzyskania przez organ podatkowy takiego obrazu stanu faktycznego sprawy, który jest zgodny z rzeczywistością. Ustalenie stanu faktycznego indywidualnej sprawy podatkowej polega nie tylko na ustaleniu faktów, ale wiąże się również z wszechstronną oceną ustalonych faktów. Oznacza to, że obraz indywidualnego stanu faktycznego sprawy podatkowej musi zawierać nie tylko proste odbicie faktów obiektywnej rzeczywistości, ale i wnioski o faktach. Jeżeli istnieją wątpliwości, które dotyczą ustaleń samych faktów bądź oceny tych faktów, to należy kierować się zakazem rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika. Ten zakaz wyraża następujących uściśleń:

- a) wątpliwości, których nie udało się wyjaśnić, muszą dotyczyć istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej okoliczności,
- b) pomimo starannie przeprowadzonego postępowania dowodowego i wyczerpania wszystkich dopuszczonych przez prawo środków dowodowych nie udało się wyjaśnić (rozstrzygnąć) istniejących wątpliwości.

Stan faktyczny sprawy podatkowej kształtuje ustawodawca przepisem o charakterze generalnym. Niedopuszczalne jest w procesie stosowania prawa podatkowego wychodzenie poza te cechy stanu faktycznego, które określa ustawa podatkowa. Dokonuje się w takim przypadku nadinterpretacji tekstu ustawy podatkowej, co w konsekwencji prowadzi bądź do rozszerzenia obowiązku podatkowego, bądź też do rozszerzenia stosowania przywileju podatkowego.

Trzeci etap dotyczy niewądliwie dokonanej subsumpcji. Wiąże się zatem z zasadniczym problemem, a mianowicie z oceną, czy dany stan faktyczny sprawy podatkowej mieści się w zakresie wyznaczonym przez dany przepis prawny podatkowy. Przepis prawa podatkowego określa zarówno abstrakcyjny stan faktyczny, jak i dyspozycję, która wskazuje, jakie następstwo prawne z tym stanem faktycznym jest związane. Należy ustalić, czy rzeczywisty stan faktyczny (wynikający z indywidualnej konkretnej sprawy podatkowej) i stan abstrakcyjny (wynikający z ustawy podatkowej) są identyczne, tożsame. Problem sprowadza się zatem do tego, czy można w sposób logiczny i zasadny powiązać konkretny stan faktyczny z abstrakcyjnym stanem faktycznym wyznaczonym przez przepis prawa podatkowego. Jeżeli oba stany faktyczne nie pokrywają się, a więc są różniące, to mylne podciągnięcie rzeczywistego stanu faktycznego jednostkowej sprawy podatkowej pod abstrakcyjny stan faktyczny ujęty w przepisie podatkowym zawsze stanowi błąd w subsumpcji.

Czwarty etap to prawidłowe ustalenie następstwa prawnego, określonego w przepisie prawa podatkowego. Następstwo prawne powstaje skutecznie tylko i wyłącznie wówczas, gdy dokonana została niewądliva subsumpcja. Chodzi tu zarówno o obowiązki podatkowe (zobowiązanie podatkowe i jego wysokość), jak i o uprawnienia (zwolnienia, odliczenia, obniżenia, zmniejszenia, które powodują obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku).

Rozdział XII

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE

1. Wprowadzenie

Związki, jakie zachodzą pomiędzy prawem podatkowym (prawem publicznym) a prawem cywilnym (prawem prywatnym) mają swój aspekt teoretyczny, który przekłada się na zasady stosowania prawa podatkowego¹. Podstawowy problem dotyczy kwestii skuteczności umów cywilnoprawnych w obszarze prawa podatkowego, a zwłaszcza następstw w zakresie uchylania się od obowiązków podatkowych bądź łagodzenia ciężarów podatkowych przy zastosowaniu instytucji i zasad prawa cywilnego.

W prawie cywilnym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. W ten sposób prawo cywilne wyraża zasadę autonomii woli stron, która ma szczególne znaczenie w obrocie prawnym. Strony umowy mogą podejmować swobodnie decyzje co do zawarcia bądź niezawarcia umowy, doboru kontrahenta, kształtowania treści umowy, a także wyboru formy nawiązania stosunku prawnego². Następowaniem

¹ Szerzej na ten temat patrz: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002; S. Rozmariński, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939; por.: B. Brzeziński, *Angielskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996; A. Hanusz, *Prawo podatkowe skutki umowy użyczenia w obrocie gospodarczym*, „Przebieg Sądowy” 1998, nr 3, oraz tego autora: *Procesowe gwarancje zasady autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Polska lat dziewięćdziesiątych. Przemiany państwa i prawa*, Lublin 1998, s. 243 i n.; *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, PIP 1998, nr 12; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001.

² A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, s. 36: „W myśl zasady autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych prawo cywilne przyznaje podmiotom uczestniczącym w obrocie prawnym szeroką swobodę w dokonywaniu różnorodnych czynności. Swoboda ta obejmuje kształtowanie treści czynności prawnych, wybór formy, a gdy idzie o czynności dwustronne, oznacza również swobodę doboru kontrahenta. Wśród tych ostatnich czynności prawnych podstawowym instrumentem pozwalającym po szczególnym podmiotom na kształtowanie własnej sytuacji prawnej są umowy”.