

Stosowanie prawa podatkowego

Ryszard Mastalski



Oficyna

a Wolters Kluwer business

Stosowanie prawa podatkowego

Ryszard Mastalski

Prawo jest na naszej stronie!

**www.profinfo.pl
www.wolterskluwer.pl**

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

Stosowanie prawa podatkowego

Ryszard Mastalski



Oficyna
a Wolters Kluwer business

Warszawa 2008

Wydawca:
Ewa Fonkowicz

Redaktor prowadzący:
Ewa Fonkowicz

Skład, łamanie:
PIUS, Krystyna Lisiowska

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

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

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

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

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

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

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

Rozdział IV

Dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia w procesie stosowania prawa podatkowego.....	97
1. Dyrektywy procedury	97
2. Dyrektywy preferencji.....	108

Rozdział V

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

Rozdział VI

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

Bibliografia	191
---------------------------	------------

Wykaz skrótów

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

Wstęp

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

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

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

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

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

Wrocław, styczeń 2008 r.

Rozdział I

Wpływ specyfiki prawa podatkowego na jego stosowanie

1. Pojęcie stosowania prawa

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

Rozpatrując stosowanie prawa z podmiotowego punktu widzenia, podmiotami stosowania prawa są organy państwa, organy osób prawnych lub też inne podmioty (np. osoby prywatne) wykorzystujące swe uprawnienia³. Stosowanie prawa może być również ujmowane z punktu widzenia jego skutków (np. skutkiem wydania decyzji jest ustalenie praw i obowiązków jej adresatów) i wreszcie może oznaczać określoną aktywność w odniesieniu do danego systemu prawa lub jego części⁴.

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

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

³ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7.

⁴ Tamże, s. 9.

W doktrynie istnieje na ogół zgodność poglądów, że na stosowanie prawa składają się trzy zasadnicze, ściśle ze sobą powiązane, **etapy działania**. Mają one doprowadzić do ustalenia, jaka norma jest właściwa dla określonego stanu faktycznego, ustalenia tego stanu, i wreszcie określenia konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie zastosowanej normy prawnej⁵. Określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego poprzedzone jest z reguły nałożeniem na siebie stanu faktycznego i obowiązującego prawa, co powoduje, iż niekiedy wyróżnia się nie trzy, lecz cztery etapy stosowania prawa. Wyodrębnienie tego ostatniego etapu ma jednak tylko konwencjonalny charakter. Określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego w odniesieniu do ustalonej normy prawnej wymaga bez wątpienia konfrontacja stanu faktycznego ze stanem obowiązującym. Sprawą umowną jest, czy stanowi to odrębny etap procesu stosowania prawa, czy też mieści się w jego trzech wymienionych już etapach.

2. Ogólne poglądy dotyczące stosowania prawa, zwłaszcza zaś wyrażone na gruncie teorii prawa, powinny być odnoszone do określonych gałęzi prawa. Nie zawsze ma to miejsce. Często bowiem generalne zasady wykładni i stosowania prawa nie są w odpowiednim stopniu konfrontowane z regułami rządzącymi daną gałęzią prawa⁶. W efekcie spotkać się można z gorzką, może nieco przesadzoną refleksją, iż pomiędzy teorią i praktyką przestaje istnieć jakikolwiek funkcjonalny związek – twórcy filozofii interpretacyjnych nie zajmują się praktyką, zaś przedstawiciele praktyki stosują prawo bez jakiegokolwiek metodologicznej kontroli⁷. Jest to bardzo niebezpieczne dla stosowania prawa, zwłaszcza zaś dla realizacji jego celów. Pozostaje bowiem również obecnie w pełni aktualne twierdzenie, iż prawo jest po to, by je realizować, a to, co nie jest realizowane, w rzeczywistości nie może być uznane za prawo⁸. Trudno o odpowiednią realizację prawa, gdy nie ma właściwych relacji pomiędzy ogólnymi zasadami wykładni i stosowania prawa a praktyką, w szczególności zaś, kiedy praktyka nie korzysta w dostatecznym zakresie z dorobku teorii prawa, a przedstawiciele teorii prawa częściej toczą spory pomiędzy sobą, niż myślą o praktycznych możliwościach wykorzystywania tworzonych przez się

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

⁶ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 420.

⁷ J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 11.

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

bie ogólnych zasad wykładni i stosowania prawa. Ogranicza to możliwość sprawiedliwego rozstrzygnięcia określonych spraw w procesie stosowania prawa. Sprawiedliwość rozstrzygnięcia determinowana jest bowiem w znacznej mierze ujednoczeniem normatywnej podstawy orzekania w drodze stabilnej interpretacji i konkretyzacji prawa⁹.

3. Realizacja prawa wymaga nie tylko znajomości podstawowych zasad wykładni i stosowania prawa, lecz także odpowiedniego ich adaptowania na potrzeby określonej gałęzi, w tym przypadku na potrzeby prawa podatkowego. Odniesienie wykładni i stosowania prawa do specyfiki danej gałęzi determinuje w znacznej mierze właściwe relacje pomiędzy teorią prawa a praktyką jego stosowania. Dobra znajomość podstawowych zasad tworzenia i stosowania norm prawnych określonej gałęzi prawa stanowi bowiem z reguły punkt wyjścia dla interpretacji jej przepisów, zakreśla *pole* tej interpretacji. Nie musi to jednak oznaczać, iż interpretacja przepisów zaliczanych do określonej gałęzi jest na tyle odmienna od ogólnych zasad przyjętych w teorii prawa, iż charakteryzuje się właściwymi tylko dla niej metodami czy też środkami wykładni. Należy się zgodzić z poglądem, iż również prawo podatkowe nie charakteryzuje się na tyle specyficznymi metodami i środkami wykładni¹⁰, by nie były one znane ogólnej teorii prawa. Jednakże ich praktyczna przydatność w procesie stosowania prawa wymaga odniesienia ustaleń dokonanych na gruncie teorii prawa do określonej gałęzi, jeżeli mają one być skutecznym narzędziem do osiągnięcia celów, jakie zwykle się stawia przed procesem stosowania prawa. Wydaje się zatem, iż pomostem pomiędzy ogólną teorią prawa a praktyką jego stosowania powinna być teoria określonych gałęzi prawa, oczywiście wówczas, gdy są one dostatecznie – w oparciu o istotne dla prawa kryteria – wyodrębnione w ramach całego systemu prawa. Ma to bez wątpienia miejsce w przypadku prawa podatkowego. Dla ustalenia pojęcia stosowania prawa niezbędne jest zatem również określenie istoty danej gałęzi prawa oraz tych jej cech, które pozwalają na wskazanie jej miejsca w obowiązującym porządku prawnym. Inaczej bowiem przedstawia się zastosowanie ogólnych reguł wykładni i stosowania prawa w systemie zamkniętym i zupełnym, jak prawo karne lub podatkowe, a inaczej w systemie otwartym, którego klasycznym przykładem jest prawo cywilne¹¹. Zależy ono bowiem w znacznej mierze od tego, w jaki sposób skonstruowany jest tekst prawny,

⁹ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992, s. 178.

¹⁰ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 17.

¹¹ A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 418.