

I. ARTYKUŁY

RYSZARD MASTALSKI

PRAWO PODATKOWE A GOSPODARKA

I. W obowiązującym prawie podatkowym, kształtowanym od początku lat dziewięćdziesiątych przez różnorodne czynniki polityczne, społeczne i ekonomiczne, trudno znaleźć jakąś myśl przewodnią będącą spoiwem łączącym podatki w uporządkowaną całość. Funkcjonuje więc w Polsce swego rodzaju konglomerat podatkowy, a nie system. Także dotychczasowe próby zmian systemu podatkowego podyktowane były z reguły celami doraźnymi, niejednokrotnie o partykularnym charakterze. Spowodowało to, że prawo podatkowe tworzone było metodą prób i błędów, bez przyjmowania generalnych założeń opartych na dorobku doktryny, orzecznictwa oraz doświadczeniach innych państw. Istotne są zwłaszcza te przesłanki tworzenia prawa podatkowego – w niewielkim stopniu uwzględniane w polskiej praktyce podatkowej – które wiążą się ze wzajemnymi relacjami pomiędzy prawem podatkowym a gospodarką.

II. Istota ekonomiczna podatku polega – w najszerszym ujęciu – na przejęciu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Świadczenia podatkowe nie wynikają ze związków rynkowych pomiędzy państwem a podatnikiem, lecz mają swoje źródło we władztwie podatkowym. Zakres świadczeń zależny jest w pierwszym rzędzie od tego, jak szeroko zostaną określone granice potrzeb publicznych. Potrzeby publiczne należy rozważać w dwóch aspektach – politycznym i gospodarczym. Pierwszy z nich jest w pewnym stopniu subiektywny i zmienny w czasie, w znacznej mierze zależy bowiem od tego, jak daleko władza polityczna wkracza w życie gospodarcze i społeczne. Stopień ingerencji państwa determinowany jest w istotnej mierze tym, w jakim zakresie państwo dokonuje korekty podziału produktu społecznego poprzez podatki oraz wydatki publiczne. Zwiększenie ciężarów podatkowych to wzrost roli państwa, przy pewnym ograniczeniu funkcjonowania mechanizmów rynkowych w procesach produkcji i wymiany. Wzrost opodatkowania nie zawsze jednak prowadzi do wzrostu dochodów budżetowych, bowiem zbyt wysokie obciążenia podatkowe powodują niejednokrotnie ograniczanie działalności gospodarczej, „ucieczki” podatkowe, a także poszukiwanie przez podatników możliwości nielegalnego unikania opodatkowania (oszustwa podatkowe).

III. Prawodawca ma dużą swobodę w tworzeniu prawa podatkowego. Dotyczy to w szczególności wyboru źródeł opodatkowania i nieraz trudno ustalić, dlaczego jeden stan faktyczny jest opodatkowany, a inny nie. Odmienne bowiem niż w innych gałęziach prawa, o zakresie i przedmiocie opodatkowania

nie decydują przesłanki prawne (w prawie karnym – bezpieczeństwo obywateli i państwa, w prawie cywilnym – zasady obrotu prawnego i jego bezpieczeństwo), lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne. Jeżeli więc prawodawca nie uwzględni ich należycie, powstaje niebezpieczeństwo zbyt dużej dowolności opodatkowania. Istotne jest zatem pytanie, w jakim stopniu można zakreślić ekonomiczne granice opodatkowania.

Zagadnienie granic opodatkowania nabiera szczególnego znaczenia, gdy proces legislacyjny zdominowany jest przez bieżącą sytuację gospodarczą i społeczną, co powoduje zwykle jego jednostronność. Tworząc konstrukcje podatkowe, prawodawca nie szuka wtedy kompromisu pomiędzy celami gospodarczymi, społecznymi i fiskalnymi opodatkowania, lecz koncentruje się wyłącznie na celach fiskalnych. Doraźne tworzenie prawa podatkowego (co niestety ma w Polsce miejsce) powoduje, że nie przywiązuje się większej wagi do jego długofalowych skutków w sferze gospodarczej i społecznej. Tym samym podstawowe przesłanki opodatkowania – ekonomiczne i socjalne – przestają w gruncie rzeczy ograniczać swobodę prawodawcy, która nabiera cech dowolności. Granic opodatkowania nie można zatem wytyczyć w sposób obiektywny, opierając się tylko na kryteriach politycznych – należy ich poszukiwać głównie w płaszczyźnie gospodarczej.

IV. Podstawowe znaczenie dla ustalenia granic opodatkowania ma odpowiedź na pytanie, jakie są w danym miejscu i czasie możliwości pokrywania potrzeb publicznych. Oczywiście jest, że publiczne dochody i wydatki są częścią produktu społecznego, a zatem granic opodatkowania należy szukać w efektywności systemu gospodarczego. Sprawia to, że są dość zmienne, uzależnione od koniunktury gospodarczej, jej wpływu na zatrudnienie, inwestycje czy konsumpcję. Dobra koniunktura nie musi jednak oznaczać wzrostu opodatkowania, zależy on bowiem od zapotrzebowania budżetu na środki pieniężne, kształtowanego głównie przez zakres zadań publicznych. Natomiast w przypadku konfliktu pomiędzy ograniczonymi możliwościami gospodarki a potrzebami budżetu, o stopniu obciążenia podatkowego powinny decydować względy gospodarcze – możliwości pokrywania przez gospodarkę potrzeb publicznych. Ważne jest zatem, aby przestrzegać zasady podatkowego wkraczania w gospodarkę w zakresie, jaki wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Chodzi jednak nie tylko o samą wielkość dochodu, jaka w danym czasie może być przejęta przez budżet, lecz w co najmniej równym stopniu o to, aby pobranie podatkowe uwzględniało ekonomiczne zasady funkcjonowania gospodarki. Granicą opodatkowania powinno być zatem przede wszystkim zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej, rozpatrywanej zarówno w stosunku do całej gospodarki, jak i poszczególnych podatników – w skali makroekonomicznej i mikroekonomicznej.

V. Warunkiem osiągnięcia założonych celów opodatkowania jest przede wszystkim wyraźna wizja jego skutków ekonomicznych. Stanowi to zasadniczą przesłankę zmniejszenia rozbieżności pomiędzy tym, co zamierzano osiągnąć, a tym, co uzyskano. Chodzi również o trafne ustalenie wszelkich skutków gospodarczych, jakie związane są z opodatkowaniem, a więc także skutków ubocznych, które nieraz mogą być sprzeczne z założonymi celami opodatkowania.

Istotne jest zwłaszcza, aby w polityce podatkowej dostrzegać wzajemne (często o charakterze zwrotnym) oddziaływanie na siebie opodatkowania i gospodarki. W takim kontekście istotnego znaczenia nabiera elastyczność opodatkowania, jego zdolność dostosowywania się do zmieniającej się koniunktury gospodarczej.

Tworząc określony system podatkowy lub dokonując jego modyfikacji, prawodawca powinien zwracać uwagę na to, aby przy wyborze poszczególnych konstrukcji podatkowych (szczególnie zaś przedmiotu opodatkowania) oraz metody wymiaru i poboru podatków zachować odpowiednie relacje pomiędzy podatkami wykazującymi znaczny stopień wrażliwości na wahania koniunktury gospodarczej oraz podatkami, które są mniej podatne na zmiany tej koniunktury.

VI. Podstawowym warunkiem właściwego działania podatków w gospodarce jest ich zgodność z zasadami funkcjonowania rynku, zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i konkurencji. Powstaje pytanie, czy podatki powinny być neutralne w stosunku do gospodarki, a więc oddziaływać na nią niejako automatycznie w wyniku samego przesunięcia środków pieniężnych pomiędzy podatnikami a państwem, czy też można je wykorzystywać do celowego na nią oddziaływania. Wydaje się, że podatki mogą być wykorzystywane jako instrumenty oddziaływania na gospodarkę tylko pod warunkiem, że ich działanie jest zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki. Nie należy jednak przeceniać tych instrumentów i wiązać z nimi zbyt daleko idących oczekiwań. Wykorzystując podatki do przeciwdziałania bezrobociu, pobudzania procesów inwestycyjnych czy też oddziaływania na stabilizację wartości pieniądza i zapobieganie inflacji, nie należy zapominać, że główną przesłanką wprowadzania ich w życie jest cel fiskalny, a tylko wyjątkowo względy pozafiskalne (co oczywiście nie oznacza, że politykę podatkową można sprowadzać wyłącznie do realizacji celu fiskalnego). Podatek może być zatem tylko jednym z instrumentów oddziaływania na gospodarkę, którego skuteczność zależna jest od zgodności z innymi instrumentami stosowanymi przez państwo (np. instrumenty pieniężne i kredytowe, wydatki budżetowe), od właściwego doboru tych instrumentów, zwłaszcza zaś od tego, na ile są one zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki.

Istotne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania podatku w gospodarce ma to, aby wprowadzenie podatku jako elementu zewnętrznego do mechanizmu gospodarczego pozwoliło na jego odpowiednie wkomponowanie w ten mechanizm. Ważne jest bowiem, aby podatki niejako automatycznie dostosowywały się do zmiennych w czasie zjawisk gospodarczych. W ten sposób można z jednej strony zapewnić trwałość pokrycia potrzeb publicznych, bez konieczności ciąglego zmieniania konstrukcji podatkowych, zaś z drugiej strony stworzyć podmiotom gospodarczym możliwość wydłużania horyzontu czasowego rachunku ekonomicznego. Podatek jest bowiem w gospodarce rynkowej jednym z podstawowych elementów planowania gospodarczego.

VII. Opodatkowanie w skali mikroekonomicznej powinno być przede wszystkim zgodne z zasadą zdolności świadczenia – zdolności do zapłacenia podatku przez podmiot nim obciążony. Chociaż zasada ta wysuwana jest współcześnie na czoło prawnych zasad opodatkowania, nierzadko umieszczanych w konstytucjach

poszczególnych państw, to jednak miara tej zdolności ma głównie charakter ekonomiczny. Opodatkowanie bowiem w pierwszym rzędzie ma zachować źródła podatkowe, a także mieć na względzie możliwości rozwoju gospodarczego podatnika. Realizacja opodatkowania według zdolności świadczenia powinna prowadzić do podziału ciężarów podatkowych według indywidualnych możliwości świadczenia, opartych na uwzględnianiu wszystkich jej elementów – nie tylko osobowych, lecz przede wszystkim ekonomiczno-finansowych. Chodzi bowiem o to, aby ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie od ich siły ekonomicznej.

Ważne jest, aby gospodarcza zdolność świadczenia oparta była o pewne zobiektywizowane miary ekonomiczne, stosowane jednolicie do wszystkich podlegających opodatkowaniu, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym przypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia do takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia. Powinna ona decydować o podmiotowym i przedmiotowym zakresie opodatkowania oraz o jego wysokości. Ostatecznie o ciężarze podatkowym przesądza w znacznej mierze to, w jakim stopniu podmioty stosujące prawo realizują zasadę zdolności świadczenia, jak kształtują ją administracja i sądy.

Zdolność świadczenia ma chronić podatników przed obciążeniem ponad granice zakreślone ekonomiczną zdolnością wytwórczą. Należy jednak wyraźnie rozdzielić potencjalną zdolność świadczenia (wytwórczą), która powinna być brana pod uwagę przy tworzeniu prawa podatkowego, od zdolności, jaka występuje w praktyce podatkowej. Można ją w pewnym uproszczeniu sprowadzić do faktycznej zdolności dostarczania dochodów budżetowych związanej z zewnętrznymi oznakami potencjału gospodarczego podatnika – jego dochodem, przychodem czy też majątkiem. Dla opodatkowania obojętne jest w zasadzie, jakim sposobem podatnik osiągnął określone rezultaty gospodarcze. Dlatego też ustawodawca podatkowy nie może zmuszać podatnika do pełnego wykorzystywania jego potencjalnych zdolności – do osiągnięcia określonych efektów gospodarczych zwiększających jego zdolność podatkową. Jednakże tworząc prawo podatkowe, które w odpowiedni sposób uruchamia motywację do zwiększania wysiłków podatnika skierowanych na powiększanie dochodu, przychodu czy majątku, uzyskuje się zbliżenie rzeczywistych efektów działalności podatnika do potencjalnych możliwości. Ustalając zatem ekonomiczne granice opodatkowania należy mieć na względzie możliwości rozwojowe gospodarki, zwłaszcza zaś indywidualne motywacje ekonomiczne.

VIII. Analiza ekonomiczna opodatkowania powinna być dokonywana także z uwzględnieniem wzajemnego wpływu na siebie gospodarek poszczególnych państw. Ma to istotne znaczenie zwłaszcza w dobie globalizacji gospodarki, powstawania ponadnarodowych struktur gospodarczych, swobodnego przepływu ludzi i towarów pomiędzy poszczególnymi państwami. Obecnie, kiedy większość przeszkód w międzynarodowym obiegu kapitałów, usług i technologii zostaje znoszonych, różnice w opodatkowaniu występujące w poszczególnych

krajach, zwłaszcza zaś wynikające z nierównego wykorzystywania podatków do oddziaływania na gospodarkę, mogą stanowić istotną przeszkodę w integracji ekonomicznej i społecznej. Przyjęta w danym państwie polityka podatkowa może mieć zatem poważny wpływ na funkcjonowanie gospodarki także w innych państwach.

Systemy podatkowe państw współczesnych wzajemnie się przenikają, co powoduje, że polityka podatkowa określonego państwa wychodzi poza jego granice, wpływając niekiedy w sposób bardzo istotny na gospodarkę innego państwa. Powszechnie przyjmuje się w literaturze, że w ostatecznym efekcie powoduje to konieczność zerwania z dotychczasowym prowincjonalnym podejściem do podatków. Dokonanie tego w drodze określonych umów i porozumień międzynarodowych jest niezwykle żmudne i czasochłonne, dotyczy bowiem ograniczenia suwerenności określonego państwa, której jednym z istotnych przejawów jest jego swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego. Niewątpliwie znacznie łatwiej można zmniejszyć prowincjonalne podejście do podatków w ramach określonych wspólnot politycznych i gospodarczych, gdzie samo ich utworzenie wymaga zgody państw wchodzących w skład tych wspólnot na ograniczenie ich suwerenności. Dotyczy to w szczególności Unii Europejskiej, w której harmonizacja podatków odgrywa niezwykle istotną rolę. Stanowi ona bowiem jeden z zasadniczych warunków ujednoczenia prawa wewnątrz państw wchodzących w skład Unii.

IX. Zadaniem Wspólnoty jest między innymi – poprzez utworzenie wspólnego rynku oraz unii gospodarczej i walutowej – osiągnięcie we wszystkich krajach członkowskich harmonijnego, zrównoważonego i stabilnego rozwoju działalności gospodarczej, wysokiego poziomu zatrudnienia i ochrony socjalnej, stałego i nieinflacyjnego wzrostu, wysokiego stopnia konkurencyjności i konwergencji gospodarczej. Nie ulega wątpliwości, że w polityce tworzenia prawa podatkowego polski prawodawca – szukając kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania – powinien uwzględniać także podstawowe cele, jakie legły u podstaw powołania do życia Unii Europejskiej.

W tytule VI Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TUE) „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw”, znajduje się rozdział 2 dotyczący postanowień podatkowych (art. 90-93). Treść tego rozdziału ma ważne znaczenie dla kształtowania prawa podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich, determinując w istotnym zakresie ogólne kierunki ich polityki podatkowej. Do tego nie ogranicza się jednak rola tych postanowień. Zawarte w analizowanym rozdziale przepisy art. 93 odnoszą się bowiem bezpośrednio do określonych rodzajów podatków. Zgodnie z jego treścią, Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich.

W harmonizacji podatków w Unii Europejskiej chodzi przede wszystkim o istotne zbliżenie do siebie poszczególnych systemów podatkowych. Ma ona nie tylko aspekt finansowy, lecz również gospodarczy i polityczny¹. Podstawowym jej celem jest – w najszerszym ujęciu – doprowadzenie do stworzenia

¹ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 101.

w poszczególnych państwach takich systemów podatkowych, które nie będą ograniczały funkcjonowania rynku wspólnotowego. Biorąc pod uwagę, że najbardziej wrażliwym wskaźnikiem funkcjonowania gospodarki jest podatek obrotowy, poddaje się go w najszerszym zakresie procesowi harmonizacji². Natomiast w przypadku podatków bezpośrednich – dochodowych i majątkowych – nakaz ich harmonizacji nie jest bezpośrednio określony w Traktacie, co nie oznacza, że podatki te nie są objęte procesem harmonizacji. Obejmuje ona również i te podatki, choć bez wątplenia nie w tak szerokim zakresie, jak to ma miejsce w przypadku podatków pośrednich. Ogólnej podstawy prawnej harmonizacji tych podatków należy szukać w postanowieniach Tytułu VI, w szczególności zaś w art. 94, zgodnie z którym Rada uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku. Do tego rodzaju uregulowań należy zaliczyć konstrukcje prawne podatków dochodowych (podatków od przyrostu czystego majątku) funkcjonujące w poszczególnych państwach Wspólnoty, które mogą (przy odmiennym unormowaniu ich w tych państwach) w istotnym stopniu ograniczać swobodę przepływu strumieni dochodów (dywidend, odsetek, opłat licencyjnych) oraz kapitałów pomiędzy państwami Unii Europejskiej.

X. Na gruncie prawnym powiązanie podatków z gospodarką przejawia się przede wszystkim we wzajemnych relacjach pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym. Przedmiot prawa podatkowego związany jest z reguły ze zjawiskami ze sfery obrotu prawnego, co stanowi główną przyczynę powiązań pomiędzy tą gałęzią prawa a prawem cywilnym. Obrót prawny, jak wiadomo, odbywa się poprzez wykorzystywanie instytucji cywilnoprawnych. W rezultacie stosowania przepisów prawa cywilnego powstaje z reguły u uczestników obrotu przychód, dochód, zysk czy też majątek, co z kolei stanowi tworzywo przy konstruowaniu określonych podatków. Można w pewnym uproszczeniu przyjąć, że skutkiem realizacji norm prawa cywilnego jest najczęściej powstanie stanów faktycznych rodzących obowiązki podatkowe. Pomiedzy tymi gałęziami istnieją jednak zasadnicze różnice w samym przedmiocie regulacji prawnej. Prawo cywilne bowiem normuje organizację i instrumenty obrotu prawnego, mając za swój przedmiot stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami tego obrotu, i to oparte na zasadzie swobody umów i autonomii woli stron, podczas gdy przedmiotem prawa podatkowego są stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami obrotu i państwem, oparte na władztwie i podporządkowaniu. Wykorzystując administracyjnoprawną metodę regulacji, prawo podatkowe ingeruje – niejako z zewnątrz – w sferę stosunków cywilnoprawnych w celu dokonania podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem a podmiotami stosunków społecznych tworzonych na gruncie prawa cywilnego. Istnieją bowiem wyraźne różnice w celach regulacji prawa podatkowego i cywilnego.

Można przyjąć w uproszczeniu, że w prawie cywilnym chodzi o interesy prywatne, a w podatkowym o interes ogółu, co oznacza, że prawo cywilne w swym programowaniu norm koncentruje się na zachowaniu porządku prawnego

² H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1995, s. 7.

i pewności prawa, zaś podatkowe kieruje się zasadą powszechności i sprawiedliwości opodatkowania. Należy przypomnieć, że o regulacji w prawie podatkowym, inaczej niż w innych gałęziach prawa, nie decydują w pierwszym rzędzie przesłanki prawne (np. organizacja obrotu prawnego i jego bezpieczeństwo w prawie cywilnym), lecz względy gospodarcze i społeczne. Dlatego też tak istotnego znaczenia nabiera w tym prawie rzeczywisty przebieg zjawisk życia gospodarczego związanych z opodatkowaniem, przy odsunięciu na dalszy plan zagadnień formalno-prawnych towarzyszących tym zjawiskom, zgodnie z zasadą „treść przed formą”.

Punktem wyjścia przy tworzeniu prawa podatkowego powinna być oczywista konstatacja, iż jego normy stanowią fragment obowiązującego porządku prawnego, a ich oddziaływanie ma miejsce nie tylko w prawie publicznym (w prawie podatkowym), lecz także w prawie prywatnym (w prawie cywilnym i w prawie handlowym). Nawet przy maksymalnym ograniczeniu celów pozafiskalnych polityki podatkowej i konsekwentnej realizacji zasady neutralności gospodarczej opodatkowania, już samo pobranie podatku wywołuje określone reakcje ekonomiczne podatnika oraz odpowiadające im formy prawne obrotu gospodarczego, przejawiające się w odpowiednim wykorzystywaniu przez podatnika instytucji prawa cywilnego w szerokim jego rozumieniu. Można więc przyjąć, że nie tylko prawo cywilne – mające bez wątpienia charakter pierwotny w stosunku do prawa podatkowego – wpływa na funkcjonowanie prawa podatkowego, lecz istnieje również swego rodzaju sprzężenie zwrotne.

Rozwiązania przyjęte w prawie podatkowym nie pozostają bez wpływu na kształt i zasady funkcjonowania obrotu prawnego – obrotu, z którego rezultatów „żyje” prawo podatkowe. Należy zatem stwierdzić, że prawodawca, programując normy prawa podatkowego, powinien wychodzić z założenia, iż normy prawa cywilnego mają z prakseologicznego punktu widzenia charakter nadrzędny w stosunku do norm prawa podatkowego. Inaczej bowiem może dojść – i często niestety dochodzi – do niezgodności prakseologicznej norm systemu prawa jako całości, co pozostaje w sprzeczności z zasadą spójności tego systemu. Normy są niezgodne prakseologicznie, jeżeli wprawdzie możliwe jest spełnienie każdej z nich (tzn. realizując jedną normę nie przekracza się żadnej innej), ale zrealizowanie jednej z nich niweczy częściowo lub całkowicie skutki zrealizowania innej³. Realizacja norm prawa podatkowego nie powinna zatem ograniczać realizacji celów, jakie legły u podstaw tworzenia norm prawa cywilnego. Prowadzi to bowiem nie tylko do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji prawa cywilnego, lecz także – poprzez zakłócenia w obrocie prawnym – prowadzi do niepełnego zrealizowania założeń, jakie legły u podstaw powoływania do życia norm prawa podatkowego, zwłaszcza zasadniczych dla tego prawa norm celu fiskalnego. Nie ulega zatem wątpliwości, że racjonalny prawodawca powinien rozpocząć proces tworzenia prawa od analizy wpływu programowanych rozwiązań na obrót gospodarczy, wychodząc z założenia spójności i zupełności systemu prawa. Dopiero wówczas, gdy stwierdzi się, że dla realizacji celów prawa podatkowego niezbędne jest korzystanie z autonomii prawa podatkowego, można tworzyć rozwiązania swoiste dla tego prawa, z pełną jednak świadomo-

³ S. Wronkowska, w: S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 181.

ścią skutków, jakie mogą one wywoływać w obrocie prawnym – ich wpływu na funkcjonowanie instytucji prawa cywilnego. Innymi słowy, racjonalny prawodawca – programując normy prawa podatkowego – powinien poszukiwać swoistego kompromisu pomiędzy interesem skarbu państwa a spójnością i zupełnością systemu prawa, wyrażającą się w tym przypadku niezakłóconym przez prawo podatkowe funkcjonowaniem instytucji cywilnoprawnych.

Specyfika prawa podatkowego, determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego historycznie się wywodzi, co z prawem prywatnym – cywilnym i handlowym. Prawo podatkowe w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego. W dziedzinie prawa ustrojowego i procedury zbliżone jest ono do prawa administracyjnego, natomiast przy konstruowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wykorzystuje w szerokim zakresie instytucje prawa cywilnego i prawa handlowego – przejmując je w pełni lub też modyfikując dla własnych potrzeb. Współcześnie zaobserwować można znaczną prywatyzację prawa podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o opodatkowanie podmiotów gospodarczych.

Przedstawione związki prawa podatkowego z gospodarką powinny nie tylko kształtować politykę tworzenia tego prawa, determinującą treść jego norm, lecz także w nie mniejszym stopniu technikę legislacyjną oraz procedurę legislacyjną.

XI. Technika legislacyjna, przybierająca na gruncie prawa podatkowego specyficzną formę techniki podatkowej, ma bardzo ważne znaczenie przy prawnym kształtowaniu nowych podatków lub wprowadzaniu zmian w podatkach już istniejących, jest bowiem czynnikiem nadającym ostateczny kształt danemu podatkowi. Cele opodatkowania mogą być zrealizowane w praktyce jedynie w określonych przez prawo i właściwych dla niego formach.

Technika podatkowa powinna opierać się na ogólnych regułach prawnych, zwłaszcza zaś wynikających z zasady państwa prawnego. Z tego punktu widzenia ważne jest odpowiednie sformułowanie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ujętego w ustawach składających się na szczegółowe prawo podatkowe. Biorąc pod uwagę, że zjawiska gospodarcze, stanowiące jeden z zasadniczych elementów tego stanu, podlegają kwantyfikacji (wyrażane są w ujęciu liczbowym), przy masowości tych zjawisk objętych opodatkowaniem, technika podatkowa posługuje się niejednokrotnie pewną schematyzacją (np. ryczałtowe ustalenie kosztów), aby możliwe było ujęcie ich w formach właściwych dla prawa. Niemniej ważną przesłanką schematyzacji zjawisk gospodarczych jest wzgląd na taniść i prostotę opodatkowania (np. ryczałtowe formy wymiaru podatkowego). Może jednak powstać niebezpieczeństwo, że przy zbyt daleko idącym upraszczaniu konstrukcji poszczególnych podatków, zwłaszcza o charakterze osobistym (np. podatek dochodowy), zatracone zostaną w praktyce stosowania prawa indywidualne uwarunkowania opodatkowania, przede wszystkim zaś wynikające z jego powszechności i równości.

Jednym z trudniejszych problemów techniki podatkowej jest dobór odpowiedniego języka prawnego, tak aby mógł on w sposób właściwy wyrażać normy zawarte w tekstach przepisów regulujących opodatkowanie. Chodzi o to, aby podmiot, do którego adresowany jest przepis prawny, mógł go zrozumieć,

a więc przypisać słowom tekstu prawnego znaczenie zgodne z zamiarem normodawcy⁴. Znaleźcie odpowiedniego języka dla sformułowania przepisów ustaw regulujących poszczególne podatki jest trudnym zagadnieniem. Prawo podatkowe bowiem powołuje do życia stosunki społeczne, które swoje istnienie zawdzięczają tylko normom prawnym, a więc granic opodatkowania nie można rozszerzać w procesie stosowania prawa ponad to, co wynika z sensu, jaki można przypisać słowom ustaw podatkowych⁵. Muszą się one posługiwać bardzo precyzyjnymi sformułowaniami, aby z jednej strony wyraźnie zakreślić granice podatkowoprawnych stanów faktycznych, poza którymi istnieje obszar wolny od opodatkowania, zaś z drugiej strony objąć opodatkowaniem te wszystkie zjawiska życia społecznego, które, zgodnie z celami polityki podatkowej, powinny zostać opodatkowane. Prawo podatkowe bowiem, jako prawo ingerencyjne, nakładające na jednostki obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego, powinno być ściśle zdeterminowane normami ustaw podatkowych, tak aby można było wyraźnie rozgraniczyć jego stanowienie i stosowanie. Często porównuje się z tego punktu widzenia prawo podatkowe z prawem karnym. W praktyce istnieją jednak w prawie podatkowym znacznie mniejsze, aniżeli w prawie karnym, możliwości stworzenia w ustawach podatkowych pełnych konstrukcji opodatkowania, określenia wyczerpująco i precyzyjnie wszystkich przejawów życia codziennego podlegających opodatkowaniu. Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym nakazują bowiem posługiwanie się w ustawach podatkowych bardziej elastycznymi konstrukcjami, dającymi możliwość dostosowywania tego prawa do zmieniających się stosunków społecznych, zwłaszcza gospodarczych. Prawo podatkowe nie może być na tyle ściśle i precyzyjne, aby wyeliminować z niego klauzule generalne i niedookreślone pojęcia. Problem polega jednak na tym, aby stosować tego rodzaju konstrukcje, gdy jest to niezbędne, oraz aby klauzule generalne, mające na celu elastyczność stosowania ustaw podatkowych, nie były niejasne. Istotne jest, jak praktyka opodatkowania, zwłaszcza zaś orzecznictwo, wypełniają te klauzule i niedookreślone pojęcia. Ważne znaczenie mają przede wszystkim te z nich, które odsyłają do pozaprawnych pojęć związanych ze zjawiskami gospodarczymi. Przykładowo wskazać można na normatywne ujęcie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego oraz kosztów uzyskania przychodów.

XII. Racjonalny prawodawca powinien dbać zarówno o to, aby normy prawa podatkowego nie zakłócały funkcjonowania instytucji prawa cywilnego, jak i tworzyć takie konstrukcje, które będą mogły ograniczać wykorzystywanie czynności cywilnoprawnych do obchodzenia prawa podatkowego.

Zjawisko obejścia prawa podatkowego jest niezwykle złożone. Wiąże się z wykorzystywaniem przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania treści czynności prawnych do uchylania się od opodatkowania. W prawie podatkowym wielu państw występują rozwiązania mające na celu przeciwdziałanie temu zjawisku. Chodzi o to, aby przy respektowaniu woli stron, ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego, nie

⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 37.

⁵ H. Kruse, *Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung*, w: *Grenzen und Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, Köln 1982, s. 73-75.

dopuszczyć do nadużywania jej autonomii. W najszerszym ujęciu nadużywanie prawa cywilnego wyraża się w takim ukształtowaniu stosunków cywilnoprawnych, które nie wynikają z ich celów gospodarczych lub finansowych, lecz są podejmowane wyłącznie dla uchylania się od opodatkowania. W szczególności będą to sytuacje prowadzące do obciążania wydatkami podmiotu gospodarczego, zwiększania jego strat lub też pozbawiania go przychodów w przypadkach, gdy nie jest to uzasadnione jego interesem gospodarczym (np. zbycie składników majątkowych przedsiębiorstwa poniżej ich rzeczywistej ceny osobom, które nim zarządzają, albo też udzielanie im nieoprocentowanych pożyczek).

Punktem wyjścia przy badaniu, czy w konkretnym przypadku wystąpiło to zjawisko, powinna być jednak zasada swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego (zasada wolności unikania opodatkowania), zaś samo obejście prawa podatkowego należy traktować jako nadużycie tej zasady⁶. Obejście prawa podatkowego nie można zatem uznawać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, analiza działań podatnika zaś może opierać się tu wyłącznie na ocenie całości kształtu okoliczności faktycznych i prawnych, wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym. Przyjęcie, że w danym przypadku wystąpiło zjawisko obejścia prawa podatkowego, musi być oparte na wszechstronnej, całościowej analizie okoliczności faktycznych i prawnych występujących w konkretnym przypadku, tak aby można było ustalić rzeczywistą treść czynności prawnych oraz towarzyszącą jej formę prawną.

XIII. Powiązanie prawa podatkowego z gospodarką powoduje, że prawo to musi się niekiedy posługiwać klauzulami generalnymi, odsyłającymi do wartości ekonomicznych. Obok ogólnej normy obejścia prawa podatkowego ma to także miejsce w przypadku kosztów uzyskania przychodów, odgrywających zasadniczą rolę w konstrukcji podatku dochodowego.

Koszty uzyskania decydują o wewnętrznej strukturze podatkowoprawnego stanu faktycznego w podatku dochodowym, gdy źródłem uzyskiwania przychodów jest działalność gospodarcza. Szeroki zakres zjawisk faktycznych i prawnych związanych z działalnością gospodarczą, a także jej znaczna różnorodność powodują, że problematyka kosztów uzyskania jest niezwykle skomplikowana, zarówno gdy chodzi o jej prawną regulację, jak i – a może nawet przede wszystkim – o samo stosowanie prawa podatkowego. Problemy związane z kosztami uzyskania wynikają z bogactwa zjawisk faktycznych i prawnych, jakie niesie działalność gospodarcza w warunkach gospodarki rynkowej.

W obu ustawach o podatku dochodowym przyjmuje się podobną zasadę, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w przepisach tych ustaw⁷. Będą to więc koszty ekonomiczne zmierzające do uzyskania dochodu.

⁶ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 222.

⁷ Zgodnie z treścią art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654, ze zm.), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Według art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176, ze zm.), kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Zakwalifikowanie danego stanu faktycznego do kosztów uzyskania przychodów zależy od przeznaczenia określonych wydatków. Celowość i efektywność nakładów gospodarczych pozostawiona jest ocenie podatnika. Administracja może jedynie badać związek nakładów gospodarczych z przychodami, zaś ocena ich racjonalności pozostaje poza zakresem kontroli podatkowej. Ustalenie tego związku w praktyce opodatkowania staje się jednym z najbardziej istotnych problemów podatku dochodowego. Podstawowe znaczenie dla praktyki podatkowej ma sposób wypełniania przez orzecznictwo podatkowe klauzuli generalnej zawartej w regulacji prawnej kosztów uzyskania przychodów.

W orzecznictwie podatkowym, jak dotąd, koszty uzyskania przychodów ujmowane są dość wąsko. Poszukuje się więc bezpośredniego związku pomiędzy nakładami a kosztami. W szczególności za koszty uzyskania przychodów uznaje się nakłady ponoszone w celu osiągnięcia przychodu, pozostające w związku ze źródłami przychodów, niekiedy zastrzegając, że aby pewien wydatek stał się kosztem uzyskania przychodu, to pomiędzy tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo-skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu, czy też wreszcie uznaje się za koszt uzyskania przychodów tylko taki wydatek, który został poniesiony, aby osiągnąć konkretny przychód, będący wielkością wyjściową do obliczenia podatku.

Przedstawione rozumienie kosztów uzyskania przychodów nie odpowiada ich ekonomicznemu pojęciu we współczesnej gospodarce. Uznanie danego wydatku za koszty uzyskania przychodów powinno być uzależnione przede wszystkim od jego przeznaczenia. Podmioty stosujące prawo (administracja podatkowa i sądy) nie powinny natomiast badać celowości i efektywności nakładów gospodarczych podatnika, lecz jedynie, czy dany rodzaj wydatku pozostaje w związku z działalnością przedsiębiorstwa i nie stanowi wydatków ponoszonych na cele osobiste podmiotów zarządzających przedsiębiorstwem lub osób trzecich. Takie rozumienie kosztów uzyskania, oparte na ich istocie ekonomicznej, dominuje we współczesnych ustawodawstwach podatkowych. Za koszty uzyskania przychodów uznaje się bowiem z reguły wydatki, które mają swoją przyczynę w działalności przedsiębiorstwa, co powoduje, że podstawowym kryterium zaliczania ich do kosztów uzyskania jest rozgraniczenie wydatków przedsiębiorstwa od wydatków na cele prywatne.

XIV. Cele opodatkowania powinny być realizowane z myślą o racjonalnym dopasowaniu interesów publicznych i interesów prywatnych. Podatników nie można traktować jedynie jako podmiotów, które dostarczają dochodów budżetowych. Należy ich widzieć w szerszym kontekście socjalnym, jako członków danego społeczeństwa, reprezentujących często różne interesy grupowe. Różnic tych opodatkowanie nie może pogłębiać, lecz powinno zmierzać do znalezienia pomiędzy nimi rozsądnego kompromisu. Istotne jest także, aby system podatkowy kształtowany był z uwzględnieniem odczuć społecznych, jakie temu procesowi towarzyszą, jak również, aby jego twórcy przewidywali związane z nim możliwe reakcje społeczne. Coraz większego znaczenia nabiera więc współcześnie procedura legislacyjna stosowana przy tworzeniu prawa podatkowego.

Przywiązuje się obecnie duże znaczenie do udziału społeczeństwa w procesie przygotowywania projektów ustaw podatkowych. Udział ten, sprowadzający się do roli przedstawicieli społeczeństwa w parlamencie, nie zawsze jest wystarczający. Dlatego też niejednokrotnie poważniejsze zmiany w prawodawstwie podatkowym poprzedzane są publicznymi debatami, zwłaszcza zaś prezentacją stanowisk poszczególnych grup społecznych. Chodzi zarówno o przygotowanie optymalnych rozwiązań prawnych, jak i uzyskanie określonego stopnia aprobaty dla projektowanych zmian. Istotne jest bowiem, aby można było ujawnić różnorodne interesy poszczególnych grup społecznych (np. pracodawców i pracobiorców, przedstawicieli przemysłu, rolnictwa, handlu, usług).

Jednym z podstawowych warunków akceptacji przez społeczeństwo ciężarów podatkowych jest przekonanie, że sprawiedliwość podatkowa, wyrażająca się w powszechności i równości opodatkowania, jest rzeczywiście realizowana. Od tego uzależnione jest w znacznej mierze społeczne przyzwolenie na podatek – akceptacja ciężarów podatkowych przez podmioty nimi obciążone. Obciążenia podatkowe powinny być zatem rozpatrywane w kontekście sprzecznych interesów społecznych, z czego na ogół zdaje sobie sprawę współczesny prawodawca, nie zawsze jednak polski. Niewłaściwe jest bowiem zarówno tworzenie prawa zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*, jak również uwzględnianie interesów (niekiedy nawet niewłaściwie pojętych) tylko jednej grupy podatników. Przykładowo wskazać można na rozszerzanie w ostatnich latach odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na coraz to liczniejsze grupy podmiotów niebędących podatnikami (tzw. osoby trzecie), czy też zwiększanie obowiązków podatników i innych podmiotów (zwłaszcza banków) w zakresie udostępniania organom podatkowym informacji dotyczących ich kontrahentów, przy jednoczesnym braku infrastruktury technicznej tych organów niezbędnej do gromadzenia, agregowania i wykorzystywania uzyskanych informacji. Są to bez wątpienia działania jednostronne, mające na celu jedynie interesy skarbu państwa, i to nie najlepiej rozumiane. Z drugiej strony wskazać można na wiele kontrowersyjne regulacje wiążących interpretacji prawa podatkowego stworzone w źle pojętym interesie podatników, zwłaszcza zaś przedsiębiorców. Pozostają one w wyraźnej sprzeczności z zasadą równości i powszechności opodatkowania, różnicując w rzeczywistości opodatkowanie nie w zależności od ustanowionego prawa, lecz jego interpretacji dokonywanej przez organy podatkowe pierwszego stopnia, co powoduje, że jest ona sprzeczna z zasadą wolności gospodarczej, którą miała realizować w zamyśle jej twórców, oraz prawem wspólnotowym, gdyż wyraźnie zakłóca konkurencję. Należy przy tym zwrócić uwagę, że funkcjonująca w innych państwach unijnych urzędowa interpretacja prawa podatkowego w zasadniczy sposób różni się od obowiązującej w Polsce, gdyż nie wywołuje tak daleko idących skutków prawnych oraz ma charakter scentralizowany, co zapewnia realizację zasady sprawiedliwości podatkowej i nie pozostaje w sprzeczności z zasadą konkurencyjności.

XV. Prawo podatkowe wymaga głębokiej reformy. Jest ona niezbędna z co najmniej dwóch bardzo istotnych powodów – doświadczeń dotychczasowej praktyki podatkowej oraz wejścia Polski do Unii Europejskiej. Jednym z warunków powodzenia reformy jest przyjęcie, już na samym wstępie, zasadniczych,

wręcz brzegowych, przesłanek racjonalnego systemu podatkowego, opartych na odpowiednich relacjach pomiędzy podatkami a gospodarką. Dotyczy to zarówno polityki tworzenia prawa podatkowego, determinującej treść stanowionego prawa, jak i techniki oraz procedury legislacyjnej.

Prawo podatkowe nie może zakłócać przebiegu procesów gospodarczych, ani też pozostawać w sprzeczności prakseologicznej z normami prawa cywilnego. Warunkiem właściwej realizacji celów polityki tworzenia prawa podatkowego jest dobór techniki legislacyjnej ze świadomością, iż prawo podatkowe funkcjonuje w obszarze naturalnych zjawisk gospodarczych, jak i względ na precyzję regulacji prawnej, niezbędną w prawie ingerencyjnym, jakim jest prawo podatkowe. Istotne jest wreszcie, aby w procedurze tworzenia prawa stworzyć możliwości pogłębionych dyskusji w celu ujawnienia sprzecznych interesów poszczególnych grup społecznych oraz poszukiwania kompromisu łągodzącego te sprzeczności.

Prof. dr hab. Ryszard Mastalski jest pracownikiem Uniwersytetu Wrocławskiego.

TAX LAW AND ECONOMY

S u m m a r y

Taxes will fulfil their function in economy adequately when and only they are in conformity with the principles of a market economy, and in particular with the freedom of economic activity and free competition rules. Therefore the implementation of external elements such as taxes into the economic mechanism must be properly integrated with that mechanism. On the microeconomic scale, taxation rules should, above all, conform with the principle of the ability of a tax payer to perform the obligation, i.e. the subjects on whom the tax obligation has been imposed must be capable of fulfilling that obligation. Further, the influence of national economies must be recognised, which is of particular significance in the European Union where tax harmonisation is one of the key elements of the overall harmonisation of laws of its member states.

From the legal aspect, the tying of taxes to economy manifests itself mainly in the relations between tax law and civil law. A reasonable legislator should attempt to ensure a compromise between the interest of the State Treasury and the cohesion and completeness of the legal system ensuring that institutions formed and regulated according to the procedures of the civil law code can function in a manner not disrupted or hindered by tax law. In the exercising the objectives of the legislation policy and selecting legislative techniques, it is necessary to account for the fact that tax law operates within an area of natural economic activities phenomena and that the legal regulations must be very precise and clear. Another important element of proper legislation procedure is accounting for potential conflicts of interests of different groups subjected to a given legislation, and providing for compromises to alleviate their such potential conflicts.