

# Pojęcie „ekonomizacji” w polskim prawie podatkowym

## The concept of “economisation” in the Polish tax law

dr hab. Aleksander Werner

Profesor SGH, kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

dr Jarosław Wierzbicki

Adiunkt zatrudniony w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

### Streszczenie

Rozważania zawarte w artykule zostały poświęcone modnemu współcześnie zagadnieniu ekonomizacji prawa podatkowego. Koncepcja ta, z uwagi na elastyczność i niedookreśloność treściową pojęcia, bywa przywoływana już to jako zagrożenie dla prawa, w tym podatkowego, już to jako wielka nadzieja i źródło potencjału interpretacyjnego.

**Słowa kluczowe:** ekonomizacja, zasady prawa, pewność prawa, podatki, harmonizacja, UE, OECD.

### Abstract

The article deals with more and more popular category known as the economization of tax law. This specific concept due to its elasticity and interpretative potential may be considered as a treat for the rule of law or as a great hope within the application of tax law.

**Key words:** economization, rule of law, legal certainty, taxes, harmonization, UE, OECD.

## 1. WPROWADZENIE

Jedną z zasadniczych tendencji rozwojowych polskiego prawa podatkowego jest szersze z każdym rokiem otwieranie się na czynniki rozwojowe o charakterze międzynarodowym, a także na próby ujmowania w normach prawnych elementów konstrukcyjnych podatku o charakterze ekonomicznym. To ostatnie zjawisko zyskało miano ekonomizacji prawa (identyfikowane *prima facie* nie tylko w odniesieniu do prawa podatkowego). Nie posiada ono jednolitej konotacji wśród teoretyków prawa, rośnie jednak częstość i zakres jego powoływania w literaturze prawniczej<sup>1</sup>.

Samo pojęcie ekonomizacji nie stanowi specjalnego *novum* charakterystycznego dla naszych czasów. Instytucje podlegające współcześnie normowaniu prawem pozytywnym kształtowały się w praktyce obrotu rynkowego na długo przed koncepcją państwa prawa i objęciem kompleksową regulacją prowadzenia działalności gospodarczej. Podobnie jak obecnie, kategorie ekonomiczne były związane z oceną korzyści/użyteczności konkretnych zachowań. Ubieranie ich w kategorie, które dziś możemy określać jako sformalizowane, miało zatem charakter następczy - tak w prawie, jak i w ekonomii. W sferze prawnej zjawisko to wystąpiło w sposób dalece bardziej kompleksowy głównie ze względu na dogmatyczny charakter tej dziedziny, konieczny dla jej właściwego

funkcjonowania społecznego. Między prawem i ekonomią występuje w tym zakresie bardzo silny związek tak w odniesieniu do przedmiotu zainteresowania (interakcji społecznych), jak i wymienności pojęciowej i definicyjnej.

Coraz szersze otwieranie się systemu regulacyjnego na między- i ponadnarodowy wymiar regulacji prawnej (m.in. przez polityczny wymiar odnośnych aktów prawnych), skutkują otwieraniem się aktów prawa wewnętrznego na kategorie pojęciowe niedookreślone, ukierunkowane na późniejsze funkcjonalne uzupełnienie swoistego szkieletu normatywnego tworzonego przez akt prawno-międzynarodowy. Powyższa tendencja zaowocowała interesującym zjawiskiem – jak się wydaje bezkrytycznym entuzjazmem dla szerokiej akceptacji terminologii stricte ekonomicznej w sferze prawa podatkowego<sup>2</sup>. Entuzjazm ten nie dziwi w przypadku, kiedy charakteryzuje postawy administracji podatkowej, która może dzięki temu sytuować się wobec podatnika w pozycji nieomal boskiej. Z perspektywy idei prawa i państwa prawa wydaje się jednak potencjalnie trudny do zaakceptowania.

Każdy system prawny wpisuje się w szerszą grupę zbliżonych mechanizmów koordynacji społecznej, charakteryzowanych przez wspólne rozwiązania systemowe oparte na podzielanych wzorcach kulturowych. Taki system posiada cechy indywidualne, wynikające z odmiennych doświadczeń

historycznych; być może znajduje podstawy w zjawiskach psychologicznych, niekiedy indukowanych, zawsze jednak zinternalizowanych i uwspólnionych w społeczeństwie. Prowadzi to do obserwacji o znaczącej indywidualizacji systemów prawnych, które tak trudnymi czynią recepcje prawne – proste przejścia instytucji prawnych ukształtowanych i rozwijanych w systemach innych państw. Każdy system finansów publicznych, mechanizm podatkowy czy instytucja formalna – mimo podobieństw, a nawet analogii legislacyjnych – w praktyce funkcjonują w różnych społeczeństwach, różnym otoczeniu kulturalnym i instytucjonalnym. Dlatego w ramach poświęconych im analiz wymagają uwzględnienia odmienności i własnego indywidualnego charakteru. Odmienności te znajdują wyraz przede wszystkim w tych jego aspektach, które determinują poziom zaufania między jednostkami a władzą. Tu ewentualne niedobory muszą być wypełniane przez system prawny kompensujący luki w poziomie zaufania. W polskich warunkach organy skarbowe niejednokrotnie „polują” na podatników, „karzą” ich za dobrą wolę czy chęć pomocy, wykazują aprioryczny brak zaufania do nich, traktują ich jako potencjalnych przestępców. Te zjawiska zwiększające przyzwolenie na niepewność muszą być więc przyjmowane z najdalej posuniętą ostrożnością.

## 2. POJĘCIE „EKONOMIZACJI”

Pojęcie ekonomizacji występuje w publikacjach naukowych w kontekście dwóch zjawisk – przyjmowanej zrazu przez prawników w dość ostrożny sposób ekonomicznej analizy prawa i elementów związanych z implementacją prawa unijnego poświęconego przede wszystkim ochronie konkurencji i – częściowo – szeroko pojętego zarządzania publicznego (zamówienia publiczne i prawo finansów publicznych). Materie te współcześnie pojawiają się w opracowaniach teoretycznych na temat właściwie wszystkich gałęzi prawa, w tym również prawa prywatnego.

Niezależnie jednak od konkretnych gałęzi prawa, w których można wiązać pojawienie się kategorii ekonomizacji, obserwacje o rosnącej roli nauk ekonomicznych w prawotwórstwie i stosowaniu prawa były obecne w literaturze prawniczej znakomicie wcześniej, ponieważ już w prawie okresu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej<sup>3</sup>. Do współczesnego dyskursu termin „ekonomizacja” trafił stosunkowo niedawno w związku ze zjawiskami prawnymi o charakterze między- i ponadnarodowym. Pierwotnie to pojęcie miało źródło w narastających dążeniach do pogłębienia narzędziowej analizy prawa w ramach ekonomicznej analizy prawa, zaprzęganego do procesów reformy regulacji w ramach OECD<sup>4</sup>, a także programów poprawy regulacji i oceny skutków regulacji w ramach Unii Europejskiej (formalnie zapoczątkowanych programem *Better regulation*).

Dla Polski te tendencje miały charakter zewnętrzny, jako że początek okresu ich rozwoju, osadzony w latach 80. ubiegłego wieku, przypadał na przekształcenia ustrojowe i dostosowawcze związane z transformacją ustrojową, od strony prawnej wiążące się z naciskiem na recepcję, nie zaś na rozwijanie własnych rozwiązań. Poddanie prawa polskiego procesom analitycznym z punktu widzenia ekonomii, wiązało się w naszym państwie z aplikowaniem o członkostwo w wymienionych organizacjach między- i ponadnarodowych.

Konieczność przejścia i wypracowania właściwej metodyki wprowadziła ten wątek analityczny, traktowany zresztą jako wymóg, któremu należy zadośćuczynić wyłącznie formalnie w przypadku legislacji rządowej (lub obejść przez podruczenie projektu aktu normatywnego „zaprzyjaźnionym” posłom). O ile sfery rządowe dzięki kilku dostosowaniom organizacyjnym „uporały się” z problemem, o tyle na gruncie teoretycznoprawnym zaczęto wypracowywać próby odniesienia się do zidentyfikowanych zjawisk. Wtórne, aczkolwiek być może w praktyce istotniejsze źródło popularności terminu „ekonomizacja” w polskiej literaturze przedmiotu stanowią rozwiązania prawne z zakresu klauzul ocennych, mających uelastyczniać konstrukcje prawne wtórnego prawa unijnego, które w mniejszym lub większym stopniu są przejmowane do prawa wewnętrznego.

Dojście do głosu zjawisk ekonomicznych jako elementów celów stawianych rozwiązaniom prawnym lub jako narzędzi oceny jakości prawa zostało przyjęte w literaturze w sposób mocno niejednoznaczny. Ekonomiczną analizę prawa identyfikowano jako zagrożenie dla prawa<sup>5</sup>. Z uwagi na silnie zakorzenioną świadomość gwarancyjnej funkcji prawa w znakomicie mniejszym stopniu postrzegano ekonomiczną analizę prawa jako możliwość nadania mu pożądanej elastyczności interpretacyjnej. Sytuacja ta, analizowana z dzisiejszej perspektywy, może się wydawać zjawiskiem dość oczywistym, choć nie jawiła się jako taka, kiedy samo zjawisko występowało. Lata 90. ubiegłego wieku to okres, kiedy prawo w Polsce, w tym przede wszystkim prawo publiczne, z wolną odzyskiwało samodzielność i spójność aksjologiczną; nie będąc traktowane instrumentalnie, jako narzędzie zarządzania gospodarką narodową i zachowaniami społecznymi w zależności od interesów władz partyjnych i państwowych. Koncepcje poddawania prawa analizie ekonomicznej czy oceniania prawa z perspektywy aksjologii ekonomii bywały w efekcie traktowane jako zagrożenie dla odzyskanej samodzielności i m.in. z tego powodu były krytykowane w literaturze prawniczej<sup>6</sup>.

Odwrócenie tego zjawiska nastąpiło stosunkowo niedawno – z odwzorowywaniem w literaturze krajowej unijnego zjawiska dotyczącego *more economic approach* w stosunku do tworzenia i stosowania prawa ochrony konkurencji i konsumentów. Przełożone na pojęcie ekonomizacji zaczęło się rozpowszechniać również w innych gałęziach prawa. Koncepcje ekonomizacji jako samodzielnego zjawiska zaczęły się pojawiać w pracach poświęconych pomocy publicznej<sup>7</sup>, prawu konkurencji<sup>8</sup>, regulacji rynku finansowego<sup>9</sup> i szeroko pojętemu prawu finansowemu<sup>10</sup>. W tym ostatnim zakresie zostały wypracowane elementy ujęć teoretycznych i nomenklatura, zgodnie z którą wyodrębniono pojęcie ekonomizacji *sensu largo* i *sensu stricto*.

Ekonomizacja w ścisłym rozumieniu oznaczać ma sytuację, kiedy w konstrukcji normy prawnej używa się terminu ekonomicznego. W praktyce znajduje to wyraz w odesłaniu do kategorii ekonomicznej, której granice stanowią przedmiot definicji legalnych o charakterze doprecyzowującym<sup>11</sup>. W szerszym rozumieniu ekonomizacja prawa ma stanowić odwołanie się do szeroko pojętych społeczno-ekonomicznych celów regulacji. To ostatnie ujęcie ma cechować nurt prawa i ekonomii<sup>12</sup>.

Pojęcie ekonomizacji ma, zdaniem orędowników jego wprowadzenia do języka prawniczego, doniosłe znaczenie w rozumieniu współczesnych prawniczych ujęć naukowych. Z jednej strony, punktem wyjścia jest tutaj ujęcie nauki prawa wypracowane w państwach demokracji ludowej, w którym prawo to miało charakter silnie służebny<sup>13</sup>, abstrahujący od wewnętrznej aksjologii systemu prawa. Z drugiej strony, jest to zjawisko o charakterze funkcjonalnym, przeniesione w warunki krajowe z działań ponad- i międzynarodowych, których ujęcia w normy prawne mają charakter funkcjonalny (polityczny). Ujęcia te są oparte na wyrażeniu celu i w licznych wypadkach wymagają włączenia do wewnętrznego systemu prawnego.

Warto zauważyć, że afirmacja ekonomizacji rozumianej w sensie wąskim najszerzej jest wyrażana w systemie prawa anglosaskiego. W tym jednak wypadku, związanie organów publicznych prawem ma znakomicie luźniejszy charakter niż w Europie kontynentalnej, a już nieporównywalnie zgoła do bezwzględnej zasady legalizmu formalnego funkcjonującej w polskich warunkach<sup>14</sup>.

Ekonomia, wbrew temu, co może wynikać z poglądów niektórych jej prawniczych entuzjastów, nie jest nauką ścisłą. Wartością nauk ekonomicznych jest przede wszystkim dążenie do kompleksowego ujęcia i zrozumienia *ceteris paribus* analizowanego zagadnienia (procesu/mechanizmu) społecznego. Stąd wywodzi się eklektyczny warsztat badawczy, doniosłość aksjomatycznie przyjmowanych założeń i niejednokrotnie zapożyczana nomenklatura<sup>15</sup>. Pozwala to w licznych wypadkach na odwrócenie zagadnienia – to sposób zdefiniowania w prawie konkretnych terminów może mieć doniosłość dla analizy o charakterze ekonomicznym, jak niejednokrotnie znajduje to wyraz w rachunkowości sektora prywatnego i publicznego, zagadnieniach i zdefiniowanych prawnie miernikach z zakresu rozwoju społecznego czy polityki gospodarczej.

Wprowadzanie do prawa pozytywnego terminologii ekonomicznej i ocena tego prawa według kryteriów ekonomicznych stanowią działania trudne do zakwestionowania. Ich użyteczność bywa oczywista. Prawo finansowe, podobnie zresztą jak prawo gospodarcze, stanowi gałąź prawa (lub dyscyplinę dydaktyczną), w której ramach występuje bezpośredni związek między stanem normatywnym prawa pozytywnego a rzeczywistością gospodarczą. Ten szczególny związek bywał obserwowany w przeszłości<sup>16</sup> i jest także podkreślany współcześnie<sup>17</sup>. Mamy zatem do czynienia z instytucjami powstałymi wcześniej niż rozwiązania prawne, które to jednak zdeterminowały ostateczny kształt tych instytucji w gospodarce.

Szeroki rozwój sfer oddziaływań państw współczesnych musi naturalnie rodzić stałe pytanie, czy określonego efektu nie można osiągnąć równie skutecznie, a taniej. Ekonomiczna analiza prawa prowadzona na potrzeby oceny projektów czy już obowiązujących rozwiązań staje się w tym kontekście koniecznością. W świetle wyżej poczynionych uwag pozostaje jednak cały czas otwarta kwestia, do czego prowadzi wyróżnienie pojęcia „ekonomizacji” i kolejnych być może bytów, takich jak „socjologizacja”, „psychologizacja”, a biorąc pod uwagę coraz szersze naleciałości językowe w naszych aktach prawnych w związku z postępującym niechlujstwem języko-

wym ustawodawcy „makaronizacja anglosaska” prawa. Tam, gdzie mamy do czynienia ze standardami technicznymi, będzie można się odwoływać do elementów ujęć fizykalnych, kwantyfikacyjnych etc.

Rodzi się zatem pytanie: jak dalece koncepcja „ekonomizacji” spełnia kryteria logiki językowej języka prawniczego? Czy jej wyróżnienie w jakikolwiek sposób ułatwia analizę prawa i przekaz obserwacji, a w końcu realizację zasad systemu prawnego, a w jego ramach – podatkowego, co w dyskursie prawniczym powinno mieć zrozumiałe pierwszeństwo.

### 3. CELE SYSTEMU PRAWNEGO I PODATKOWEGO

System prawny stanowi element społecznego porządku prawnego, prowadzącego do uzyskania społecznego mechanizmu koordynacyjnego. Jako taki zawiera rozwiązania zabezpieczające elementy jawności i przejrzystości, od strony materialnej chroniące wartości istotne społecznie. Podstawową wartością w systemie prawa kontynentalnego jest zatem element przewidywalności – bezpieczeństwa. Co interesujące, w sposób dość zbliżony zwykły ujmować to zagadnienie nauki ekonomiczne (konkretnie nauki o zarządzaniu). Można tutaj odwołać się bezpośrednio do tzw. piramidy potrzeb Masłowa<sup>18</sup>. Podstawową ponadfizjologiczną potrzebą według tego ujęcia jest właśnie bezpieczeństwo. Odpowiednio potrzeby przynależności, uznania i samorealizacji stanowią dopiero kolejne, wyższe poziomy piramidy. System prawny powinien być zatem budowany na podstawie poczucia bezpieczeństwa – pewności i przewidywalności rozwiązań.

Prawo ujmuje w zespół reguł, ramy, w których jest dozwolona realizacja potrzeb społecznych i wolności jednostki. Nie oznacza to przyzwolenia na przypisywanie nadrzędnych wartości aksjologii ekonomicznej. Więcej – w przypadku przypisania priorytetowego znaczenia maksymalizacji efektywności w każdym przypadku, w którym rynek funkcjonuje, uzasadnionym wnioskiem może być obserwacja, że prawo nie powinno być społecznie potrzebne. Dopiero zatem pojawienie się dysfunkcji – zawodności rynku – mogłoby uzasadniać przyjmowanie rozwiązań normatywnych. Samo zaś prawo, co do zasady, powinno stanowić wyłącznie nakładkę usprawniającą działalność rynku. Jednocześnie z prostej obserwacji jesteśmy w stanie odczytać znacznie szerszy faktycznie zakres regulacji prawnych. Czy ma to oznaczać, że prawo rozrosło się ponad społeczno-ekonomiczne zapotrzebowanie?

Jakkolwiek zatem entuzjaści nomenklatury dotyczącej ekonomizacji prawa zauważają niekiedy istnienie rozwiązań nieefektywnych, tak naprawdę to zdecydowana większość unormowań generuje nieefektywności ekonomiczne. Takie rozwiązania wymagają analizy ekonomicznej prawa – właśnie w aspekcie skutku o charakterze pozaprawnym i pozaekonomicznym, dla którego konkretne rozwiązanie jest wprowadzane. Można, jak wspomniano, maksymalizować efektywność konkretnego rozwiązania przez minimalizację jego kosztów tak społecznych, jak i węższych – publicznych.

Wzajemne relacje między prawem i ekonomią są szczególnie widoczne w prawie podatkowym. Z perspektywy zasad ekonomii, w tym koncepcji straty ekonomicznej netto (ang. *deadweight loss*, ewentualnie *excess burden*), zarówno sys-

tem podatkowy, jak i publiczny zakup dóbr społecznie pożądanymi (dóbr publicznych *sensu largo*) jest ekonomicznie mocno wątpliwy. Większość unormowań prawnych w każdej gałęzi prawa rodzi sytuacje dalekie od efektywności ekonomicznej. Są realizowane cele społeczne, mające wymiar ekonomiczny, rodzące jednak zdecydowane nieefektywności z ekonomicznego/wolnorynkowego punktu widzenia. To samo dotyczy prawa finansowego i podatkowego, gdzie sam związek prawa finansowego i ekonomii jest niekwestionowany. Słusznie podnosi się również kwestię, że nie można się zajmować nauką prawa finansowego w oderwaniu od nauki finansów i aby „zajmować się normami prawa finansowego trzeba poznać stosunki społeczne i ekonomiczne, które te regulują”<sup>19</sup>.

Odmienności w postrzeganiu instytucji prawa finansowego są obserwowane również przez przedstawicieli nauki prawa, kiedy to (może nie w pełni precyzyjnie) przy omawianiu pojęcia podatku jako kategorii ekonomicznej i instytucji prawnej zwraca się uwagę na istniejące różnice w podejściu do niego ekonomistów i prawników. Pierwsi w podatku mogą widzieć np. przymusową pożyczkę państwową, której spłata przez państwo została zawieszona. Prawnik z kolei będzie zwracał uwagę na konkretne normy, analizując stosunki prawne powstające między uprawnionymi i zobowiązanymi<sup>20</sup>. W tym kontekście podkreśla się, że zwłaszcza po 1989 r. mamy do czynienia z koniecznością poddawania analizie ekonomicznej prawa finansowego, co znajduje wyraz w podręcznikach z dziedziny finansów i prawa finansowego, które reprezentują podejście prawno-ekonomiczne, oraz w badaniach interdyscyplinarnych ekonomiczno-prawnych<sup>21</sup>.

Ekonomia zajmuje się zatem oceną skutków regulacji. W tym wypadku zagadnienia prawne zawierają w sobie potencjał do oceny skuteczności i efektywności przyjętych rozwiązań konstrukcji podatku<sup>22</sup>. *Law&Economics* (ekonomiczna analiza prawa) definiuje się zatem jako dziedzinę nauki zmierzającą do określenia, jakie są ekonomiczne skutki rozwiązań prawnych<sup>23</sup>. Celem i zadaniem ekonomicznej analizy prawa jest przewidywanie efektów, jakie będzie miało ustanowienie sankcji prawnych, oraz oszacowanie ich wpływu na kształtowanie zachowań jednostek<sup>24</sup>. W tym zakresie kategoria ekonomizacji *sensu largo* wydaje się zbędna, gdyż opisuje w sposób niejednoznaczny cele przypisywane względnie narzędziowej kategorii analitycznej, jaką stanowi utylitarystycznie nastawiona ekonomiczna analiza prawa. Dublowanie pojęcia powszechnie znanego, jakim jest ekonomizacja *sensu largo*, wydaje się – zgodnie z postulatem Ockhama (*nomen omen* określanym jako zasada ekonomii myślenia) – zbędne, gdyż swoją rolę odgrywa w pełni siatka pojęciowa związanego z *Law&Economics*.

Jako zagadnienie do dalszej dyskusji pozostaje zatem ekonomizacja *sensu stricto*, która zgodnie z obietnicą daną w tytule opracowania powinna być odniesiona do prawa podatkowego. Sprowadza się ona do obserwacji, że coraz szerzej zaznacza się zjawisko (wcześniej nieobecne lub obecne marginalnie) szerokiej obecności w unormowaniach prawa pozytywnego kategorii ekonomicznych mających determinować ich treść normatywną. Zjawisko to postrzega się jako wprowadzanie do prawa pojęć ekonomicznych, wynikające z wdrażania nowych kategorii ekonomicznych w prawie<sup>25</sup>.

Punktem wyjścia do dalszej analizy powinny zatem stać jednak postulaty zasad prawa podatkowego – oczekiwania, jakie w odniesieniu do prawa podatkowego są formułowane przez jego naukę<sup>26</sup>.

Prawo podatkowe we współczesnym rozumieniu należy wywodzić od sformalizowanych obietnic, w których władca zobowiązywał się nie nakładać podatków bez zgody innych stanów społecznych (parlamentu), co znajdowało odzwierciedlenie w spisanych zakazach zmian (podnoszenia) obciążeń na rzecz państwa<sup>27</sup>. Również w ujęciach filozofów moralnych – protoekonomistów, jak Adam Smith, wskazuje się, że podatek winien być określony przez prawo, co oznacza, że nie może być dowolny<sup>28</sup>. Nauka o podatkach, której przedmiotem jest badanie ekonomicznych aspektów opodatkowania jako redystrybucji dochodu narodowego, ma długi rodowód, nauka prawa podatkowego rozwinęła się zaś stosunkowo niedawno, bo na początku XX w.<sup>29</sup> Jeśli sięgnie się do podstawowych zasad opodatkowania, niezależnie od autorstwa zestawienia, jako pierwsze pojawiają się postulaty dotyczące pewności opodatkowania, które powinny indukować stabilność prawa podatkowego, jako warunku podstawowego funkcjonowania państwa prawnego<sup>30</sup>. Postulaty stawiane prawu podatkowemu zostały przejęte w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK)<sup>31</sup> i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)<sup>32</sup>. Podstawową wartością w świetle przywoływanych obserwacji jest funkcja gwarancyjna prawa podatkowego, która wyznacza zakres i sposób dokonywania interpretacji prawa.

#### 4. EKONOMIZACJA W OPODATKOWANIU

Prawo podatkowe odnosi się zatem do zjawisk ekonomicznych (np. redystrybucji dochodu narodowego) i stara się te zjawiska ująć w normy prawne. Częstość nie jest ono w stanie kompleksowo ująć zjawisk ekonomicznych w normy prawne i przez to odwołuje się do pojęć występujących w innych naukach, w tym ekonomii. Ekonomiści nawet określili ten trend „jako mieszanie praw ekonomicznych z normami prawnymi (patrz osławione hasło: «plan najświętszym prawem») i postulatami moralnymi”<sup>33</sup>. Często prawo podatkowe w odwoływaniu się do zjawisk ekonomicznych wykazuje się biernością. Konsekwencją tego jest posługiwanie się pojęciami ekonomicznymi bez ich definiowania. Stąd również niekiedy prawu towarzyszy szereg objaśnień do pojęć ekonomicznych. To zjawisko wydaje się spełniać kryteria pozwalające je zaliczyć do ekonomizacji *sensu stricto*. Jest to sytuacja typowa na poziomie między- i ponadnarodowym. Akty prawne z tego poziomu mają w licznych wypadkach charakter celowo niedookreślony pojęciowo, interpretacji podlegają zaś szerokiej – opartej w rozwiązaniach zrębowych na art. 31 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, kładącym nacisk na wykładnię celowości i funkcjonalną<sup>34</sup>.

Widac to zwłaszcza w regulacjach unijnych, gdzie w ramach tzw. miękkiego prawa (ang. *soft law*) w sposób szczególny następuje odniesienie do pojęć ekonomicznych (np. w prawie ochrony konkurencji czy prawie zamówień publicznych). Mowa o takich dokumentach Komisji Europejskiej (KE), jak: komunikaty (ang. *communications*), przewodniki (ang. *guidelines*), zasady ramowe (ang. *frameworks*), kodeksy praktyki (ang. *codes*) i listy (ang. *letters*) oraz noty (ang. *notes*) do państw członkowskich. Często wskazówki te odnajduje się



w tak szczegółowych dokumentach, jak listy czy noty do państw członkowskich, które dotyczą problemów pojawiających się w konkretnych przypadkach pomocowych. Nie są one źródłem prawa, nie mają bezpośredniej skuteczności ani nie wiążą państw członkowskich co do celów. Są jednak zbiorem kryteriów, którymi kieruje się KE, podejmując konkretne decyzje.

*Soft law* podlega częstym zmianom w zależności od sytuacji gospodarczej (także np. stanu konkurencji na obszarze UE w prawie konkurencji). Adresaci rozstrzygnięć KE, odwołując się do *soft law*, zwiększają szanse akceptacji swoich propozycji kierowanych do KE. Dzięki *soft law* istnieje możliwość analizy toku rozumowania KE i odniesienia do własnych problemów pojawiających się w konkretnej sprawie, która ma być przedmiotem rozstrzygnięcia KE.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), skoro KE stanowi *soft law*, jest obowiązana go stosować<sup>35</sup>. Zwiększa to znacząco przewidywalność interpretacyjną i w jakimś stopniu zwiększa pewność prawa „w działaniu”. Prawidłowość przestrzegania przez KE ustalonych reguł podlega kontroli sądowej<sup>36</sup>. Kontrola sądowa w zakresie ustanowionych przez KE kompetencji ocennych dotyczących aspektów gospodarczo-społecznych pozostaje poza kontrolą sądów unijnych i ogranicza się w takich wypadkach do ustalenia, „czy przestrzegane były reguły proceduralne oraz zasady dotyczące obowiązku uzasadnienia aktu, a także czy nie wystąpił błąd co do okoliczności faktycznych oraz czy nie wystąpił oczywisty błąd w ocenie i czy nie doszło do nadużycia uprawnień”<sup>37</sup>.

KE w *soft law* ogranicza zatem swoją władzę dyskrecyjną, a TSUE może kontrolować prawidłowość rozstrzygnięć KE w świetle przyjętych przez nią regulacji<sup>38</sup>. Wyraźnie się podkreśla, że akty należące do *soft law* prezentują sposób postępowania KE (ang. *the course of conduct*), oceny czy warunki<sup>39</sup>. Jako przykład odwoływania się do praw ekonomicznych można wskazać zasady przeczalności, które można znaleźć w *soft law* dotyczącym prawa konkurencji. Rekomendacje KE odnoszą się m.in. do metodyki szacowania wysokości szkody poniesionej w wyniku działań naruszających warunki konkurencji<sup>40</sup>.

Podobne wytyczne, wyjaśnienia są przyjmowane na poziomie międzynarodowym, w tym przez OECD. Można wymienić przykładowo opracowywane przez OECD Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych<sup>41</sup>. O ile *soft law* w prawie unijnym nie jest źródłem prawa, ale ma wspomnianą doniosłość prawną (związanie KE), o tyle tego samego już nie można powiedzieć o dokumentach tworzonych przez organy międzynarodowe.

W literaturze słusznie się zauważa, że Wytyczne OECD nie stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego w świetle postanowień art. 87 Konstytucji RP<sup>42</sup>. W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych zauważa się jednak rolę Wytycznych OECD. Wskazuje się, że „wytyczne w sprawie cen transferowych OECD nie zawierają norm prawa powszechnie obowiązującego (art. 87 ust. 1 Konstytucji RP) – to jednak poddając wykładni przepisy regulujące przesłanki stosowania cen transferowych oraz ogólne warunki określenia dochodu w drodze szacowania (art. 11 ust. 1-3 updog)<sup>43</sup> na-

leży wskazania tychże wytycznych uwzględnić jako swoisty «zbiór dobrych praktyk» oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego”<sup>44</sup>.

Jednocześnie słusznie się zauważa, że z jednej strony na wytyczne może się powołać podatnik, z drugiej zaś nie mogą one prowadzić do rozszerzenia uprawnień organów podatkowych lub obowiązków podatnika<sup>45</sup>. W konsekwencji akcentuje się, że tego rodzaju regulacje dotyczące cen transferowych jak Wytyczne OECD „należy stosować z wyjątkową ostrożnością, zważywszy, że wprowadzają one wyłom od zasady ustalania dochodu z uwzględnieniem cen stosowanych między kontrahentami”<sup>46</sup>.

W prawie podatkowym coraz częściej można spotkać odesłania do pojęć występujących w ekonomii. Dotyczą one zasadniczo trzech płaszczyzn.

**Pierwsza** jest związana z odsyłaniem przez ustawy podatkowe do pojęcia ceny (wartości) rynkowej. Dotyczy to z jednej strony transakcji zawieranych między podmiotami powiązanyymi, z drugiej zaś sytuacji, w tym także zdarzeń między podmiotami niepowiązanyymi. Pojęcie wartości rynkowej co do zasady nie jest definiowane, chociaż w tym zakresie są wyjątki. W ramach pierwszej płaszczyzny trzeba zauważyć, że odesłanie do pojęcia wartości rynkowej pojawia się w elementach konstrukcyjnych poszczególnych podatków (przedmiotu opodatkowania, zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, także odpowiedzialności podatkowej). Określenie rynkowych odniesień transakcji, a więc takich, które znajdują odzwierciedlenie w cenie, lub takich, które powinny w niej zostać uwzględnione, stanowi jedno z podstawowych zagadnień międzynarodowego prawa podatkowego. W posługiwaniu się pojęciem wartości (ceny) rynkowej obserwuje się duże, nieuzasadnione zróżnicowanie. Stąd postulaty podjęcia próby stworzenia przepisów ogólnych, które powinny – z przyczyn znajdujących oparcie w systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego – mieć charakter zgodny z uwarunkowaniami międzynarodowymi, w szczególności konstrukcjami OECD<sup>47</sup>.

Wartość rynkowa jest najczęściej określana przez odwołanie do metody ceny porównywalnej oraz odesłanie do wartości porównywalnych transakcji, jakie są stosowane w obrocie określonych kategorii dóbr lub usług. W niektórych wypadkach ustawy odsyłają do pojęcia cen „przeciętnych” w danych transakcjach, co może mieć wpływ na wycenę i sugeruje konieczność ich uśrednienia. Wartość rynkowa bywa także definiowana jako wypadkowa między ceną maksymalną i minimalną w danych warunkach transakcyjnych. Zagadnienia te były przedmiotem analizy autorów, stąd w tym zakresie ograniczymy się do odesłania<sup>48</sup>.

**Druga** płaszczyzna jest związana z przepisami mającymi na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Można je spotkać w przepisach krajowych, unijnych i międzynarodowych. Pojawiają się także propozycje przepisów, w których odwołuje się do nomenklatury ekonomicznej w dokumentach (wytyczne, modelowe propozycje regulacji) przygotowywanych przez organizacje międzynarodowe (OECD i Organizacja Narodów Zjednoczonych).

W przepisach prawa podatkowego odwołanie do pojęć z zakresu ekonomii można spotkać w klauzulach przeciw unikaniu opodatkowania, co jak wskazano wyżej, jest już przedmiotem materii drugiej płaszczyzny.

Tak jest przykładowo w ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. Przy określeniu pojęcia sztuczności odsyła się do wzorca zachowania podmiotu działającego rozsądnie i kierującego się w dominującej mierze uzasadnionymi przyczynami ekonomicznymi (por. art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej<sup>49</sup>). Jako działania mające charakter sztuczny wskazuje się także przykładowo:

- 1) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 ww. ustawy);
- 2) występowanie ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 2 ww. ustawy);
- 3) występowanie sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych (art. 119c § 2 pkt 6 ww. ustawy);
- 4) występowanie zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej straty ekonomicznej (art. 119c § 2 pkt 7 ww. ustawy);
- 5) angażowanie podmiotu, który nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej (art. 119c § 2 pkt 8 ww. ustawy).

Odesłanie do pojęcia sztuczności jest także elementem konstrukcji w tzw. małych klauzulach antyabuzywnych. Pojęcie sztuczności wiąże się z takim postępowaniem, które nie jest uzasadnione z przyczyn ekonomicznych. Tak jest przykładowo przy:

- 1) pozbawieniu zwolnienia dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (por. art. 17 ust. 6c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 21 ust. 5cc ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>50</sup>);
- 2) klauzuli antyabuzywnej pozbawiającej prawa do zwolnienia dywidend, należności licencyjnych, zwolnień dla spółki holdingowej, gdzie dodatkowo się wskazuje, że sposób działania jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (por. art. 22c ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.);
- 3) połączeniach, podziałach spółek, wymianie udziałów lub wniesieniu wkładu niepieniężnego, gdzie wprowadza się domniemanie, zgodnym z którym jeżeli taka czynność nie została przeprowadzona z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, uznaje się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie opodatkowania lub uchylene się od opodatkowania. W konsekwencji w wyniku tych transakcji powstaje przychód do opodatkowania (por. art. 12 ust. 14, 14a i 14b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.);
- 4) pozbawieniu możliwości podwyższania kosztów uzyskania przychodów o odpowiednik kosztów finansowania dłużnego, gdzie takiej możliwości nie daje się podatnikowi lub podmiotowi z nim powiązanemu, który dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uza-

sadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty będącej odpowiednikiem kosztu finansowania dłużnego za koszt uzyskania przychodów (por. art. 15cb ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.);

- 5) rekasyfikacji transakcji na potrzeby ustalania cen transferowych, w sytuacji gdy „warunki ustalone między podmiotami powiązаныmi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji” (por. art. 11c ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 23o ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.);
  - 6) odpowiednim zastosowaniu przepisów o podatku od przychodów z budynków, w przypadku gdy podatnik bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych przeniesie w całości albo w części własność albo współwłasność budynku albo odda do używania budynek na podstawie umowy leasingu w celu uniknięcia podatku od przychodów z budynków (por. art. 24b ust. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 30g ust. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.);
  - 7) uznaniu za podmioty powiązane, między którymi występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich (por. art. 11a ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 23m ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.);
  - 8) ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, gdzie istotne jest m.in., czy taka jednostka wytwarza wartość dodaną pod względem ekonomicznym (por. art. 24a ust. 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), tworzy struktury funkcjonujące w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych (por. art. 24a ust. 18 pkt 2 ww. ustawy), zawiera porozumienia zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mające uzasadnienie gospodarcze i niebędące w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki (por. art. 24a ust. 18 pkt 4 ww. ustawy);
  - 9) ustaleniu statusu zagranicznej jednostki kontrolowanej, gdzie nie uwzględnia się relacji między podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich (por. art. 24a ust. 20 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.; odpowiednio art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.);
  - 10) ocenie na potrzeby zastosowania podatku z tytułu przerzuconych dochodów, czy podmiot powiązany prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, gdzie bierze się pod uwagę m.in., czy podmiot ten ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą danej należności (art. 24aa ust. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).
- Odesłanie do pojęć ekonomicznego ujęcia ryzyka można znaleźć w definicji beneficjenta rzeczywistego (ang. *beneficial owner*). Rzeczywistym właścicielem jest podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:
- 1) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko

ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części;

- 2) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
- 3) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter i skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności (art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 5a pkt 33d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

**Trzecia** płaszczyzna nie ma charakteru tak homogenicznego jak dwie pozostałe. Można wyróżnić przypadki, gdy ustawodawca wskazuje w przepisie, że dotyczy to także innych sytuacji, które z ekonomicznego punktu widzenia mają tożsamy cel lub skutek. Tak jest przykładowo przy wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, gdzie ustawodawca postanowił, że przez przychody o charakterze odsetkowym rozumie się przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom, odpowiadające kosztom finansowania dłużnego (por. art. 15c ust. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). W uregulowaniach, które mają na celu przeciwdziałanie negatywnym konsekwencjom ekonomicznym wywołanym epidemią COVID-19, ustawodawca wprowadza natomiast zwolnienia, których warunkiem zastosowania jest poniesienie negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (por. przykładowo art. 38i powyższej ustawy). W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>51</sup> w definicji pojęcia małego producenta (odpowiednio wina, napojów fermentowanych lub wyrobów pośrednich) wskazuje się, że taki podmiot ma być ekonomicznie niezależny od innych producentów (art. 95 ust. 7, art. 96 ust. 7 i art. 97 ust. 7 przywołanej ustawy).

W końcu trzeba wspomnieć o tzw. wykładni gospodarczej, która jest określana niekiedy jako doktryna służąca do zwalczania unikania opodatkowania<sup>52</sup>. Wskazuje się, że w wykładni gospodarczej zakłada się, że podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (np. dąży do osiągnięcia zysku, a nie poniesienia strat), w sposób gospodarczo racjonalny i podatkowo neutralny, przy czym wszyscy podatnicy powinni podlegać adekwatnemu obciążeniu podatkowemu (podatnik płaci podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień)<sup>53</sup>. Takie rozumienie kosztów uzyskania, oparte na ich istocie ekonomicznej, dominuje we współczesnych ustawodawstwach podatkowych<sup>54</sup>.

W kontekście interpretacji przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów takie rozumienie wykładni gospodarczej przyjmuje się także w orzecznictwie sądowoadministracyjnym<sup>55</sup>. Sądy m.in. w sprawach dotyczących uzasadnienia związku między wydatkiem a przychodem uznawały, że: „Działając w warunkach rynkowych, podatnik musi podejmować racjonalne z jego punktu widzenia, oparte na ekonomicznych analizach i kalkulacjach, działania zmierzające do uzyskania możliwie największej efektywności ekonomicznej.

Działania te mogą również polegać na dokonywaniu określonych oszczędności, zmniejszeniu kosztów i wydatków, minimalizowaniu strat z określonych segmentów działalności, czy też eliminowaniu nieopłacalnych przedsięwzięć. Gdyby podatnik działań takich nie podejmował, mógłby nie sprostać konkurencji, a prowadzona przez niego działalność mogłaby stać się nierentowna i zacząć przynosić straty”<sup>56</sup>.

Ten kierunek wykładni został podtrzymany w późniejszym orzecznictwie. Na przykład w wyroku z dnia 14 czerwca 2013 r.<sup>57</sup> NSA uznał, że do likwidacji środka trwałego wystarczy wykreślenie go z ewidencji i wyzbycie się go. Sąd stwierdził też, że wyzbycie się środka trwałego, jakim jest inwestycja w obcym środku trwałym, może nastąpić w wyniku pozostawienia jej w wynajmowanej nieruchomości, a warunek fizycznego zniszczenia środka trwałego nie wynika z przepisów podatkowych.

## 5. WNIOSKI

Wydaje się, że źródłem coraz szerszego korzystania w nauce prawa z pojęcia ekonomizacji jest nieporozumienie co do mechanizmów funkcjonowania prawa w naszym państwie. Prawo jako instrument sytuuje się w dwojakiej roli – samodzielnego aksjologicznie mechanizmu koordynacji i jednocześnie narzędzia używanego w ramach mechanizmów politycznych do osiągania celów uzasadnionych wartościami pozaprawnymi. Sfery te nie powinny być mieszane i w zakresie dogmatyki prawa takiemu mieszanemu nie podlegają. Konstataowanie otwartości krajowego systemu prawa na jakąś niewyraźną „ekonomizację” niesie ze sobą ryzyko erodowania rozwiązań zasadniczych (gwarancyjnych) systemu prawa. Zjawisko to, wynikające niekiedy z „fascynacji” prawników ekonomią, może się okazać dla systemu prawnego gorsze niż prezentowane dążenie do wyparcia przez prawników istnienia mechanizmów analitycznych ekonomicznej analizy prawa i korzyści przez nie przynoszonych. O ile jednak wiarygodny i bezpieczny aksjologicznie system prawny może istnieć w generowanych warunkach nieefektywności ekonomicznych, o tyle otwarty na dowolne, niedookreślone, a być może i o zmiennej treści kategorie ekonomiczne stanie się entuzjastycznym systemem poczucia rewolucyjnej sprawiedliwości ekonomicznej, nie zaś systemem prawa, którego zasadniczym walorem jest czytelność i przewidywalność. W przypadku prawa podatkowego może się stać źródłem oporu podatkowego posuniętego do poziomu rewolty.

Sama ekonomizacja jako transpozycja z zakresu opisu prawa między- i ponadnarodowego, gdzie niekiedy znajduje swoje uzasadnienie, stała się niestety hasłem modnym również w nauce polskiego prawa podatkowego i zdobyła zwolenników w naukach społecznych. Nie wydaje się, by istniało dostateczne uzasadnienie, aby to zjawisko trwale zagościło w języku naukowym prawa finansowego i podatkowego. Może jednak, jako kwiat jednej nocy zakwitnąć i zasiać swoje potomstwo w naszej rzeczywistości. Należałoby zachować jednak daleko posuniętą ostrożność w tym zakresie. Dzieci nocy nie starzeją się dobrze, a generowanie aprobaty dla nowych punktów niepewności prawnej w naszych warunkach wydaje się postulatem co najmniej nieodpowiedzialnym. Nie ma tutaj znaczenia okoliczność posiadania odpowiedników w prawie innych państw Europy kontynentalnej czy w rozwiązaniach UE. Odnośnego zaufania do władz w Polsce nie ma



i w związku z szeroko zakrojoną współcześnie radosną twórczością podatkową być nie może.

Wprowadzanie do prawa pozytywnego terminologii ekonomicznej i ocena tego prawa według kryteriów ekonomicznych to działania trudne do zakwestionowania. Ich użyteczność bywa oczywista. Prawo finansowe, podobnie zresztą jak prawo gospodarcze, stanowi gałąź prawa, w której ramach występuje bezpośredni związek między stanem normatywnym prawa pozytywnego a rzeczywistością gospodarczą. Ten szczególny związek bywał obserwowany w przeszłości<sup>58</sup> i jest także podkreślany współcześnie<sup>59</sup>. Mamy zatem do czynienia z instytucjami powstałymi wcześniej niż rozwiązania prawne, które to jednak zdeterminowały ich ostateczny kształt w gospodarce. Szeroki rozwój sfer oddziaływań współczesnych państw musi naturalnie rodzić stałe pytanie, czy określonego skutku nie można osiągnąć równie efektywnie, a taniej. Jak jednak wskazano wyżej, o ile w przypadku *soft law* w prawie unijnym i praktyce organów unijnych (KE) ekonomizacja prawa *sensu stricto* ma uzasadnione miejsce, o tyle bezkrytyczne recypowanie tego modelu nie ma uzasadnienia nie tylko z perspektywy konstytucyjnego modelu polskiego prawa podatkowego, ale także z perspektywy wpływu takich zabiegów na zapewnienie gwarancyjnej funkcji prawa. Pojęcia ekonomiczne często w samej nauce nie mają jednego ujęcia. Tym bardziej wprowadzanie ich do prawa podatkowego nie będzie wpływać na poprawę gwarancyjnych funkcji prawa. Widać to już na przykładzie – mającego długą historię – prawnego pojęcia wartości (ceny) rynkowej, gdzie regulacje w prawie materialnym różnią się szczegółowością, a jednocześnie prawo przewiduje gwarancje proceduralne i weryfikacje ustalania tej wartości (ceny) przez biegłego rzeczoznawcę.

W zakresie bezpośredniego stosowania prawa w warunkach polskich niemożliwe jest odejście od gwarancyjnej funkcji prawa, w tym przede wszystkim prawa podatkowego. W warunkach istotnej zmienności prawa powszechnie obowiązującego, pogłębiającej się inflacji unormowań, tragicznie pogłębiającej się zapaści jakościowej prawa stanowionego, jak również radosnej twórczości interpretacyjnej, której skutków doświadczamy nieprzerwanie właściwie od początku okresu transformacji, dodanie elementu przyzwolenia na w pełni swobodną interpretacyjnie „ekonomizację prawa” będzie determinować niestabilność systemu podatkowego, przesądzającą o samowoli władz. Taka sytuacja przypieczętuje obserwowany na co dzień mechanizm *calamitatis rei publicae Poloniae*, bez odwołania i bez nadziei na dającą się przewidzieć przyszłość.

Co pragniemy podkreślić, wyrażony w niniejszym opracowaniu postulat ostrożnego podejścia do zagadnienia ekonomizacji prawa nie jest bynajmniej wezwaniem do pomijania roli analizy ekonomicznej rozwiązań prawnych. Niewątpliwie stanowi jednak postulat ograniczenia wykorzystywania analizy ekonomicznej do oceny potencjalnych skutków regulacji (na etapie jej opracowywania) i rzeczywistych skutków z perspektywy efektywności przyjętych rozwiązań (ekonomiczna ocena *ex post*).

#### Przypisy

<sup>1</sup> K. Nizioł, w: K. Nizioł, M. Peno, *Ekonomiczna analiza prawa publicznego – problemy, konteksty, zastosowania*, Szczecin 2019, s. 85 i nast.

- <sup>2</sup> F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rywności jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 7, s. 36-41.
- <sup>3</sup> Por. przykładowo cytowane w niniejszym artykule prace profesorów: Mariana Weralskiego, Cezarego Kosikowskiego, Ryszarda Malinowskiego, Natalii Gajl.
- <sup>4</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- <sup>5</sup> R. Tokarczyk, *Jednostronność ekonomicznej analizy prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4, s. 175-184 (artykuł recenzyjny książki: J. Stelmach, B. Brożek, W. Załuski, *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*, Warszawa 2007).
- <sup>6</sup> J. Stelmach, *Spór o ekonomiczną analizę prawa*, w: *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, J. Stelmach, M. Soniewicka (red.), Warszawa 2007, s. 16 i nast. Zob. również: K. Koźmiński, *Krytyka ekonomicznej analizy prawa*, „Przegląd Prawniczy Uniwersytetu Warszawskiego” 2016, nr 1, r. XV, s. 31-60.
- <sup>7</sup> I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008, s. 61 i nast.; B. Kurcz, *Rozdział V. Jak astronomowi teleskop? Pomoc państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną*, w: *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, B. Kurcz (red.), Warszawa 2009, s. 132 i nast.
- <sup>8</sup> A. Piszcz, *Ekonomizacja prawa antymonopolowego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 45, s. 501 i nast.; A. Jurkowska-Gomułka, *Stosowanie zakazu porozumień ograniczających konkurencję zorientowane na ocenę skutków ekonomicznych?*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2012, nr 1, s. 33 i nast.
- <sup>9</sup> T. Nieborak, *Tworzenie i stosowanie prawa rynku finansowego a proces ekonomizacji prawa*, Poznań 2016.
- <sup>10</sup> K. Nizioł, M. Peno, *Ekonomiczna analiza prawa publicznego – problemy, konteksty, zastosowania*, Szczecin 2019; M. Münnich, *Rozdział 34. Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020, s. 405 i nast.
- <sup>11</sup> K. Nizioł, dz. cyt., s. 86.
- <sup>12</sup> Tamże, s. 87.
- <sup>13</sup> R. Malinowski, *Węzłowe elementy prawa administracyjnego w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1974, z bardzo trafnymi uwagami krytycznymi w recenzji: K. Sobczak, *Ryszard Malinowski, Węzłowe problemy prawa administracyjnego w zarządzaniu gospodarką państwową [Les problèmes essentiels de droit administratif en matière de gestion de l'économie nationale]*, Warszawa 1974, „Contemporary Central & East European Law” 1976, nr 3-4 (31-32), s. 73-75, <https://czasopisma.inp.pan.pl/index.php/cceel/article/view/1178>, dostęp: 21.03.2022.
- <sup>14</sup> Art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- <sup>15</sup> Szeroko o kontrowersyjnych problemach ze sfery zagadnień metodycznych w ekonomii: T. Mayer, *Prawda kontra precyzja w ekonomii*, Warszawa 1996.
- <sup>16</sup> „[S]twierdza się obecnie, że prawo finansowe wyszło z «tona» prawa administracyjnego, ujawnił się jednak obecnie «ojciec», którym jest ekonomia polityczna”, tak: M. Weralski, *Instytucje prawno-finansowe a prawo finansowe w: System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I. Instytucje ogólne*, M. Weralski (red.), Wrocław 1982, s. 35.
- <sup>17</sup> Takie pojęcie, jak danina (kontrybucja, opłata, podatek, akcyza) pojawiło się dużo wcześniej niż prawo normujące funkcjonowanie tej instytucji. Za: C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego w: System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2000, s. 16.
- <sup>18</sup> A. Masłow, *Motywacja a osobowość*, Warszawa 2006, s. 65.
- <sup>19</sup> E. Drgas, w: E. Drgas, J. Głuchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe (Skrypty i Teksty Pomocnicze – Uniwersytet Mikołaja Kopernika)*, Toruń 1977, s. 2.
- <sup>20</sup> M. Weralski, *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom II. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Wrocław 1985, s. 24.
- <sup>21</sup> A. Pomorska, *11.2. Specyficzne kierunki rozwoju nauki prawa finansowego w ostatnim dwudziestolecium*, w: *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2010, s. 454-455.



- <sup>22</sup> Szerzej na temat ekonomicznej analizy prawa: A. Komar, *Prawo a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1982, z. 4, r. XLIV, s. 25-32; A. Wasilewski, *W poszukiwaniu „istoty” prawa gospodarczego?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 1, r. XV, s. 2-6; L. Balcerowicz, *Prawo a ekonomia*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, z. 2, r. LXVIII, s. 87-93; A.G. Lisitsyn-Svetlanov, *The Rule of Law As a Factor of Economic Development*, „Herald of the Russian Academy of Sciences” 2018, March, vol. 88, issue 2, s. 119-126; D. Campbell, S. Picciotto, *Exploring the interaction between law and economics: the limits of formalism*, „Legal Studies” 1988, September, vol. 18, issue 3, s. 249-278.
- <sup>23</sup> L. Balcerowicz, *Systemy gospodarcze. Elementy analizy porównawczej*, Warszawa 1993, s. 8.
- <sup>24</sup> R. Cooter, T. Ulen, *Ekonomiczna analiza prawa*, Warszawa 2009, s. XVII.
- <sup>25</sup> K. Nizioł, *Ekonomizacja prawa finansowego – nowy trend w polskim i unijnym prawie finansowym*, w: *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, J. Gliniecka i in. (red.), Warszawa 2015, s. 536.
- <sup>26</sup> M. Sosnowski, *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 52, s. 59 i nast.; M. Pasternak-Malicka, *Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3, s. 85 i nast.
- <sup>27</sup> C. Kosikowski, J. Matuszewski, dz. cyt., s. 17-19.
- <sup>28</sup> Szerzej: E. Strasburger, *Podatek, jako zjawisko formalno-prawne*, w: tegoż, *Nauka skarbowości (część ogólna)*, Warszawa 1924, s. 243-245.
- <sup>29</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 146.
- <sup>30</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 17 i nast. Szerzej: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013 r., s. 75 i n.
- <sup>31</sup> Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 22.03.2022: „Ogólnie ujmując, **wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym** [wszystkie podkreślenia – aut.] (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), **a w mniejszym stopniu w prawie publicznym**, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienianych dziedzin prawa”.
- <sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 21 października 2004 r. (FSK 571/04, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8C84DEB569>, dostęp: 22.03.2022) wraz z powołanym tam orzecznictwem: „Nawiązując do argumentacji skargi, należy zauważyć, że **wykładnię celowościową, jako pomocniczą na gruncie prawa podatkowego metodę odczytywania treści przepisu prawnego, można stosować wyjątkowo i tylko wówczas, gdy na tle dopuszczalnych reguł znaczyliwych języka etnicznego sens przepisu prawnego jest wieloznaczny** [podkreślenie – aut.]. Wykładnia celowościowa nie może być stosowana w oderwaniu od wykładni językowej i wbrew tej wykładni”.
- <sup>33</sup> W. Wilczyński, *Przedmiot ekonomii politycznej i prawa ekonomiczne (Przyczynek do dyskusji)*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1958, z. 1, s. 152.
- <sup>34</sup> Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r., Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439. Art. 31 „Ogólna reguła interpretacji”:  
„1. Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.  
2. Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:  
a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu;  
b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.  
3. Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę:  
a) każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień;  
b) każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji;  
c) wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.”
4. Specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron”.
- <sup>35</sup> Wyrok z dnia 24 marca 1993 r. w sprawie C-313/90 Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques i in. v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1993:111, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0313> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022, pkt 29; wyrok z dnia 24 lutego 1987 r. w sprawie 310/85 Deufil GmbH & Co. KG v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1987:96, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61985CJ0310> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022, pkt 22, dalej: wyrok w sprawie Deufil.
- <sup>36</sup> Wyrok z dnia 30 stycznia 2002 r. w sprawie T-35/99 Keller SpA i Keller Meccanica SpA v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:2002:19, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999TJ0035> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- <sup>37</sup> Wyrok z dnia 17 września 1980 r. w sprawie 730/79 Philip Morris Holland BV v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1980:209, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61979CJ0730> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022, pkt 86; wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-56/93 Królestwo Belgii v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1996:64, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0056> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022, pkt 11; wyrok z dnia 6 października 1999 r. w sprawie T-110/97 Kneissl Dachstein Sportartikel AG v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:1999:244, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61997TJ0110> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022, dalej: wyrok w sprawie Kneissl Dachstein Sportartikel.
- <sup>38</sup> Wyrok w sprawie Deufil, dok. cyt.
- <sup>39</sup> Wyrok w sprawie Kneissl Dachstein Sportartikel, dok. cyt.; wyrok w sprawie Deufil, dok. cyt.
- <sup>40</sup> Komisja Europejska, *Study on the Passing – on of Overcharges. Final report*, written by: RBB | Economics, Cuatrecasas Gonçalves Pereira, <http://ec.europa.eu/competition/publications/reports/KD0216916ENN.pdf>, dostęp: 25.02.2022.
- <sup>41</sup> Zob. OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, January 2022, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_0e655865-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1), dostęp: 23.03.2022.
- <sup>42</sup> K. Winiarski, *«Ratio legis» przepisów o cenach transferowych. Znaczenie Wytycznych OECD, w: Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2019, s. 325.
- <sup>43</sup> Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.) – przyp. red.
- <sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r., II FSK 1665/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7E4C300125>, dostęp: 23.03.2022. Zob. też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 września 2019 r., I SA/Go 277/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F3A760287>, dostęp: 23.03.2022.
- <sup>45</sup> K. Winiarski, dz. cyt., s. 326.
- <sup>46</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 czerwca 2021 r., I SA/Gl 190/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6036CF994E>, dostęp: 23.03.2022.
- <sup>47</sup> Por. np. *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, K. Bany (przeł.), Warszawa 2012.
- <sup>48</sup> A. Werner, J. Wierzbicki, *Wartość rynkowa jako element konstrukcji podatku a międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania, w: Międzynarodowe unikanie opodatkowania: wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017, s. 285-301.
- <sup>49</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- <sup>50</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- <sup>51</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143.
- <sup>52</sup> Tak np. A. Mudrecki, *Wykładnia gospodarcza jako metoda uszczelniania systemu podatkowego*, <https://docplayer.pl/60532196-Wykladnia-gospodarcza-jako-metoda-uszczelniania-systemu-podatkowego-prof-alk-dr-hab-artur-mudrecki-sedzia-nsa.html>, dostęp: 23.03.2022.
- <sup>53</sup> Szerzej: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 148-149.

- <sup>54</sup> R. Mastalski, *Glosa do wyroku SN z dnia 26 września 1995 r., o sygn. akt III ARN 32/95*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1997, nr 1, poz. 21.
- <sup>55</sup> Por. uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FEAF77CB3D>, dostęp: 23.03.2022, i przywołane tam orzecznictwo i piśmiennictwo. Zob. też wyroki NSA: z dnia 18 kwietnia 2018 r., II FSK 1168/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D080BC6BB8>, dostęp: 23.03.2022; z dnia 19 listopada 2020 r., II FSK 1841/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C8DD7ED32>, dostęp: 23.03.2022.
- <sup>56</sup> Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, dok. cyt.
- <sup>57</sup> II FSK 2097/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A28F6B225>, dostęp: 23.03.2022.
- <sup>58</sup> „[S]twierdza się obecnie, że prawo finansowe wyszło z «tona» prawa administracyjnego, ujawnił się jednak obecnie «ojciec», którym jest ekonomia polityczna”, tak: M. Weralski, *Instytucje prawno-finansowe...*, dz. cyt., s. 35.
- <sup>59</sup> Takie pojęcie, jak danina (kontrybucja, opłata, podatek, akcyza) pojawiło się dużo wcześniej niż prawo normujące funkcjonowanie tej instytucji. Za: C. Kosikowski, J. Matuszewski, dz. cyt., s. 16.

## Bibliografia

### Literatura

- Balcerowicz L., *Prawo a ekonomia*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, z. 2, r. LXVIII.
- Balcerowicz L., *Systemy gospodarcze. Elementy analizy porównawczej*, Warszawa 1993.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Campbell D., Picciotto S., *Exploring the interaction between law and economics: the limits of formalism*, „Legal Studies” 1988, September, vol. 18, issue 3.
- Cooter R., Ulen T., *Ekonomiczna analiza prawa*, Warszawa 2009.
- Drgas E., w: E. Drgas, J. Gluchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe* (Skrypty i Teksty Pomocnicze – Uniwersytet Mikołaja Kopernika), Toruń 1977.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Jurkowska-Gomułka A., *Stosowanie zakazu porozumień ograniczających konkurencję zorientowane na ocenę skutków ekonomicznych?*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2012, nr 1.
- Komar A., *Prawo a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1982, z. 4, r. XLIV.
- Kosikowski C., Matuszewski J., *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego*, w: *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2000.
- Koźmiński K., *Krytyka ekonomicznej analizy prawa*, „Przegląd Prawniczy Uniwersytetu Warszawskiego” 2016, nr 1, r. XV.
- Kurcz B., *Rozdział V. Jak astronomowi teleskop? Pomoc państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną*, w: *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, B. Kurcz (red.), Warszawa 2009.
- Lisitsyn-Svetlanov A.G., *The Rule of Law As a Factor of Economic Development*, „Herald of the Russian Academy of Sciences” 2018, March, vol. 88, issue 2.
- Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 7.
- Malinowski R., *Węzłowe elementy prawa administracyjnego w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1974.
- Maslowa A., *Motywacja a osobowość*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Glosa do wyroku SN z dnia 26 września 1995 r., o sygn. akt III ARN 32/95*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1997, nr 1, poz. 21.
- Mayer T., *Prawda kontra precyzja w ekonomii*, Warszawa 1996.
- Münnich M., *Rozdział 34. Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020.
- Nieborak T., *Tworzenie i stosowanie prawa rynku finansowego a proces ekonomizacji prawa*, Poznań 2016.
- Nizioł K., *Ekonomizacja prawa finansowego – nowy trend w polskim i unijnym prawie finansowym*, w: *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, J. Gliniecka i in. (red.), Warszawa 2015.
- Nizioł K., w: K. Nizioł, M. Peno, *Ekonomiczna analiza prawa publicznego – problemy, konteksty, zastosowania*, Szczecin 2019.

- Nizioł K., Peno M., *Ekonomiczna analiza prawa publicznego – problemy, konteksty, zastosowania*, Szczecin 2019.
- Pasternak-Malicka M., *Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3.
- Piszcz A., *Ekonomizacja prawa antymonopolowego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 45.
- Pomorska A., *11.2. Specyficzne kierunki rozwoju nauki prawa finansowego w ostatnim dwudziestolecu*, w: *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2010.
- Postuła I., Werner A., *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008.
- Sobczak K., *Ryszard Malinowski, Węzłowe problemy prawa administracyjnego w zarządzaniu gospodarką państwową [Les problèmes essentiels de droit administratif en matière de gestion de l'économie nationale]*, Warszawa 1974, „Contemporary Central & East European Law” 1976, nr 3-4 (31-32), s. 73-75, <https://czasopisma.inp.pan.pl/index.php/cceel/article/view/1178>, dostęp: 21.03.2022.
- Sosnowski M., *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 52.
- Stelmach J., *Spór o ekonomiczną analizę prawa*, w: *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, J. Stelmach, M. Soniewicka (red.), Warszawa 2007.
- Strasburger E., *Podatek, jako zjawisko formalno-prawne*, w: tegoż, *Nauka skarbowości (część ogólna)*, Warszawa 1924.
- Tokarczyk R., *Jednostronność ekonomicznej analizy prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4 (artykuł recenzyjny książki: J. Stelmach, B. Brożek, W. Załuski, *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*, Warszawa 2007).
- Wasilewski A., *W poszukiwaniu „istoty” prawa gospodarczego?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 1, r. XV.
- Weralski M., *Instytucje prawno-finansowe a prawo finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom I. Instytucje ogólne*, M. Weralski (red.), Wrocław 1982.
- Weralski M., *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom II. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Wrocław 1985.
- Werner A., Wierzbicki J., *Wartość rynkowa jako element konstrukcji podatku a międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania*, w: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania: wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017.
- Wilczyński W., *Przedmiot ekonomii politycznej i prawa ekonomiczne (Przyczynek do dyskusji)*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1958, z. 1.
- Winiarski K., *«Ratio legis» przepisów o cenach transferowych. Znaczenie Wytocznych OECD*, w: *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2019.
- Wytoczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, K. Bany (przekł.), Warszawa 2012.
- Źródła internetowe
- Mudrecki A., *Wykładnia gospodarcza jako metoda uszczelniania systemu podatkowego*, <https://docplayer.pl/60532196-Wykladnia-gospodarcza-jako-metoda-uszczelniania-systemu-podatkowego-prof-alk-dr-hab-artur-mudrecki-sedzia-nsa.html>, dostęp: 23.03.2022.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r., Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FEAF77CB3D>, dostęp: 23.03.2022.

- Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2013 r., II FSK 2097/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A28F6B225>, dostęp: 23.03.2022.
- Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2018 r., II FSK 1168/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D080BC6BB8>, dostęp: 23.03.2022.
- Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2020 r., II FSK 1841/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C8DD7ED32>, dostęp: 23.03.2022.
- Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r., II FSK 1665/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7E4C300125>, dostęp: 23.03.2022.
- Wyrok NSA z dnia 21 października 2004 r., FSK 571/04, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8C84DEB569>, dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 6 października 1999 r. w sprawie T-110/97 Kneissl Dachstein Sportartikel AG v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:1999:244, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61997TJ0110> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 17 września 1980 r. w sprawie 730/79 Philip Morris Holland BV v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1980:209, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-61979CJ0730> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 24 lutego 1987 r. w sprawie 310/85 Deufil GmbH & Co. KG v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1987:96, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61985CJ0310> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 24 marca 1993 r. w sprawie C-313/90 Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques i in. v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1993:111, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0313> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-56/93 Królestwo Belgii v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1996:64, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0056> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 30 stycznia 2002 r. w sprawie T-35/99 Keller SpA i Keller Meccanica SpA v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:2002:19, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999TJ0035> (wer. ang.), dostęp: 22.03.2022.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 czerwca 2021 r., I SA/GI 190/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6036CF994E>, dostęp: 23.03.2022.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 września 2019 r., I SA/Go 277/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F3A760287>, dostęp: 23.03.2022.

#### Inne źródła

- Komisja Europejska, *Study on the Passing – on of Overcharges. Final report*, written by: RBB | Economics, Cuatrecasas Gonçalves Pereira, <http://ec.europa.eu/competition/publications/reports/KD0216916ENN.pdf>, dostęp: 25.02.2022.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, January 2022, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_0e655865-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1), dostęp: 23.03.2022.