Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu **3(5)/2017**
ISSN 2300-9853 DOI: http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2017.019

Data wpływu: 22 maja 2017 r. Data akceptacji: 15 września 2017 r.

MARTYNA WILMANOWICZ
MAREK SŁUPCZEWSKI
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Jacek Kulicki (red.), „Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania prawa podatkowego”

Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2017, ISBN 978-83-7666-491-0, ss. 294.

Jacek Kulicki (red.), „Selected issues of tax law – making and applying”, Publisher: Wydawnictwo Sejmowe, Warsaw 2017, ISBN 978-83-7666-491-0, pp. 294.

Streszczenie. W artykule autorzy dokonują kompleksowej prezentacji głównych tez publikacji pod redakcją J. Kulickiego pt. „Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania prawa podatkowego”, dokonując jednocześnie oceny głównych założeń poszczególnych artykułów. W toku narracji wskazywane są poszczególne poglądy, które zasługują na większą uwagę, a także systematycznie dokonywana jest ocena wkładu w rozwój nauki prawa podatkowego z uwzględnieniem mocnych i słabszych punktów poszczególnych referatów. Autorzy dokonują także podsumowującej oceny publikacji.

Słowa kluczowe: Trybunał Konstytucyjny; postępowanie przed Trybunałem; ustawodawstwo podatkowe; orzecznictwo podatkowe; interpretacje indywidualne prawa podatkowego.

Abstract. In this article, authors provide a comprehensive presentation of main concepts of a publication entitled 'Selected issues of tax law – making and applying' which was edited by J. Kulicki. At the same time, they assess main assumptions of particular papers. In the course of the narrative, authors indicate views, which deserve more attention. The contribution to the development of tax law science is systematically evaluated, taking into account strengths and weaknesses of particular papers. Finally, authors make an overall assessment of the publication.

Keywords: Constitutional Tribunal; proceedings in the Tribunal; tax legislation; tax case law; individual interpretations of tax law.

Prawo podatkowe jest dziedziną spajającą wszystkie gałęzie prawa. Ze względu na swoją uniwersalność wywiera skutki w prawie każdym aspekcie życia codziennego. Między innymi z tego względu niezwykle ważnego znaczenia nabierają kwestie jego stanowienia i stosowania. Jak mawiał F. Nitti: „Podatki były ściągane, zanim komukolwiek śniło się o teorii dla tych operacji". Mowa bowiem o wyjątkowej dziedzinie, w której nawet niewielkie zmiany w regulacjach mogą powodować kolosalne skutki dla całych grup podatników. Co więcej, prawo podatkowe jako jedna z nielicznych dziedzin powinna budzić zainteresowanie ogółu społeczeństwa – każdy bowiem prędzej czy później staje się podatnikiem. Ze względu na to, że podatki jako wymierny efekt stanowienia prawa w tej dziedzinie stanowią obowiązki, prawo podatkowe uznawane jest za mało popularną dziedzinę prawa, co przekłada się na konieczność zastosowania bardziej wnikliwej kontroli i transparentności w zagadnieniach stanowienia o stosowaniu tego prawa.

Okazję tę dostrzegli autorzy monografii „Wybrane zagadnienie stanowienia i stosowania prawa podatkowego" pod redakcją dra Jacka Kulickiego, która stanowi uzupełnienie wcześniej wydanej publikacji pt. „Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce". W monografii tej przedstawione zostały przemyślenia na temat prawa podatkowego służb

prawnych Sejmu i Senatu Rzeczpospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK lub Trybunał), sądownictwa administracyjnego oraz podmiotów stosujących to prawo w praktyce gospodarczej i administracyjnej.

Monografia składa się z krótkiego wprowadzenia oraz siedmiu artykułów uznanych w swych dziedzinach praktyków i teoretyków prawa. W pierwszym artykule ocenie Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu (dalej: BAS lub Biuro) została poddana tematyka projektów ustaw podatkowych. Tematyka kolejnych artykułów w monografii dotyczy także kwestii związanych z oceną skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Autorzy odnieśli się również do kwestii konstytucyjnych w zakresie ustaw podatkowych w ocenie BAS oraz w odniesieniu do stanowisk TK względem prawa podatkowego zawartych w orzecznictwie. Prawo podatkowe zostało w monografii przedstawione również z perspektywy orzecznictwa sądów administracyjnych. Całość monografii zwieńcza omówienie badania ankietowego związanego z tematyką przejrzystości i spójności ustawodawstwa podatkowego w ocenie podmiotów stosujących przepisy podatkowe.

W pierwszym artykule pt. „Projekty ustaw podatkowych w ocenie Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu" autorstwa Piotra Bartosiewicza[1] i dra Jacka Kulickiego[2] omówione zostały opinie projektów ustaw podatkowych sporządzane przez BAS w toku procesu legislacyjnego mającego miejsce w Sejmie od I do VII kadencji. Jak wskazują autorzy, przedmiotem oceny Biura objęto projekty wnoszone do Sejmu przez zarówno Prezydenta RP, jak też Radę Ministrów, posłów, Senat oraz obywateli.

Dla celów artykułu autorzy opracowania zdecydowali się na odniesienie do ustaw podatkowych w szerokim znaczeniu, gdyż wzięte pod uwagę zostały zarówno ustawy nakładające obowiązek podatkowy, jak i ustawy regulujące prawa i obowiązki podatników, organów podatkowych, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób

[1] P. Bartosiewicz był współpracownikiem BAS w latach 2012–2015, a obecnie jest aplikantem aplikacji ogólnej Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury.

[2] J. Kulicki jest doradcą podatkowym i wieloletnim pracownikiem administracji skarbowej, obecnie zatrudnionym w BAS, gdzie kieruje zespołem ds. podatków.

trzecich. Ukazuje to, że wybrane przez autorów zagadnienie zostało przedstawione w pełnym zakresie pod względem tych obowiązujących aktów prawnych w dziedzinie podatków, a czytelnicy, zapoznając się z artykułem, mogą poznać szerszą perspektywę omawianego zjawiska. Na podstawie wielu tabel i wykresów zostały w przejrzysty sposób ukazane projekty ustaw podatkowych według wnioskodawców oraz projekty ustaw podatkowych opiniowanych przez ekspertów Biura. Dzięki temu w jednym miejscu ukazano w praktyczny sposób skalę zjawiska, bazując na danych liczbowych. Nie sposób nie zgodzić się z tezą autorów, iż opinie niezależnych ekspertów odgrywają niebagatelną rolę dla stanowienia spójnego i przejrzystego prawa podatkowego, lecz jak wskazali autorzy, w procesie legislacyjnym w Sejmie RP zauważalna jest marginalizacja BAS. Rola BAS przejawia się w zgłaszaniu uwag o charakterze konstytucyjnym, naruszeń prawa wspólnotowego Unii Europejskiej, uwag redakcyjnych, legislacyjnych czy merytorycznych, dlatego niepokojąca wydaje się tendencja do marginalizacji prac ekspertów. W artykule zostało przedstawionych wiele przykładów opinii ekspertów, dzięki którym wskazano, jak istotną rolę odgrywa w procesie legislacji opiniowanie i analizowanie projektów ustaw podatkowych przez niezależnych ekspertów. Jednakże po zapoznaniu się z artykułem można odczuć pewien niedosyt na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, prezentowane są opinie uznanych autorytetów w zakresie wskazanych zagadnień podatkowych, przykładowo: *Usankcjonowanie w przepisach Ordynacji podatkowej jednej z reguł wykładni prawa podatkowego (jaką pozostaje zasada in dubio pro tributario) może prowadzić do naruszenia konstytucyjnie wyznaczonych granic nakładania ciężarów podatkowych na jednostki, określonych w art. 84 i 217 Konstytucji RP (Dz.U. z 1997 nr 78, poz. 483, ze zm.). Dodatkowo regulacja w zaproponowanym brzmieniu budzi zastrzeżenia z punktu widzenia reguł przyzwoitej legislacji i dostatecznej określoności tworzonych przepisów prawa*[3] (s. 34), lecz w artykule brak zestawienia odmiennych poglą-

[3] H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 3018), http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=3018, (dostęp: 16 maja 2017 r.).

dów w zakresie przywołanej tematyki innych wybitnych specjalistów. Alternatywny pogląd w kwestii wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* został zawarty między innymi w Opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, która funkcjonowała w latach 2014–2016[4], gdzie idea ta została całkowicie poparta i rzeczywiście obecnie w art. 2a Ordynacji podatkowej[5] znajduje się regulacja dotycząca rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Po drugie, ciekawą materią byłoby także przytoczenie powodów bądź też prawdopodobnych przyczyn, które wpłynęły na trend marginalizacji prac BAS oraz zakreślenie postulatów *de lege ferenda*, które pozwoliłyby na przeciwstawienie się tej tendencji.

Jak wskazują autorzy, analizy pozwalają na określenie wymaganych zmian, które usprawnią postępowanie podatkowe i wpłyną na zachowanie symetrii w prawach i obowiązkach organu podatkowego i podatnika (s. 29), ukazują niekiedy, iż tekst projektu charakteryzuje się niedostateczną poprawnością techniczno-legislacyjną czy też pogarsza sytuację prawną podatnika w odniesieniu do ówcześnie obowiązującego stanu prawnego (s. 29). Należy także zwrócić uwagę na tak istotną kwestię, o której piszą autorzy artykułu, iż i nałożenie ciężaru podatkowego, i również jego korekta są decyzjami politycznymi, aczkolwiek nie można ich abstrahować od względów merytorycznych (s. 43).

Autorami artykułu pt. „Konstytucyjność ustaw podatkowych w ocenie Biura Analiz Sejmowych" są dr Marzena Laskowska, będąca pracownikiem naukowym Instytutu Nauk Prawnych PAN oraz naczelnikiem Wydziału Postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym (dalej: WPTK) w BAS, oraz dr Katarzyna Miaskowska-Daszkiewicz, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II i ekspert do spraw legislacji w WPTK w BAS. Artykuł podzielony został na trzy części. W pierwszej następuje omówienie roli Sejmu w postępowaniu przed TK z uwzględnieniem znaczenia służb prawnych

[4] Por. opinia nr 1/2015Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 30 stycznia 2015 r., *w sprawie zasadności wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przepisu wyrażającego zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika*, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4cecec4d-8045-4a1a-9e3f-f1ce5ab73c7f&groupId=764034.

[5] Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 201).

Sejmu. W dalszej kolejności ma miejsce charakterystyka udziału BAS w kontroli konstytucyjności prawa podatkowego. W trzeciej zaś części uwaga została skoncentrowana na prezentacji dorobku Biura z uwzględnieniem merytorycznej oceny konstytucyjności prawa podatkowego.

W pierwszej kolejności prezentowane są podstawowe założenia uczestnictwa Sejmu przed TK poprzez skrupulatne przywołanie treści przepisów poszczególnych aktów prawnych. Cenne jest, że autorki zwracają uwagę nie tylko na ogólne zasady udziału Sejmu, lecz poruszają również kwestie wyjątków[6] (przykładowo s. 47). Dalej następuje krótki opis genezy i ewolucji opracowywania stanowiska Sejmu – od doraźnych działań mających na celu przygotowanie projektu stanowiska Sejmu przez ekspertów Biura Legislacyjnego, aż do utworzenia WPTK. W tym miejscu zastanowić się należy, czy nie byłoby właściwym skrótowe zaprezentowanie struktury BAS, niejednokrotnie może się zdarzyć, że dla czytelnika jest to pierwszy kontakt z tą instytucją. Kolejny rozdział zawiera wyliczenie obowiązków, które obciążyły BAS na skutek m.in. nowelizacji regulaminu organizacyjnego Kancelarii Sejmu (s. 48) oraz opis założeń konstrukcyjnych i interpretacyjnych projektów sporządzanych przez WPTK. Niezwykle cenne są uwagi prowadzące do wyjaśnienia korelacji między korzystnością rozstrzygnięcia przez WPTKa ryzykiem odrzucenia przez parlament[7]. Autorki dzielą się w tym miejscu spostrzeżeniami z praktyki, w których wprost wskazują, że rozbieżności między oczekiwaniami Parlamentu a opinią ekspertów wynikają głównie z faktu, że obydwie grupy kierują się odrębnymi kryteriami[8] (s. 49). W końcowej części rozdziału autorki dochodzą do wniosku, że analiza konstytucyjności realizowana przez służby prawne na etapie sporządzania przez nie projektu stanowiska może zachować swój zobiektywizowany, profesjonalny charakter" (s. 50). W rozdziale dotyczącym konstytucyjności prawa podatkowego zawierającym merytoryczną analizę dorobku Biura następu-

[6] Pewne modyfikacje postępowania, gdy Trybunał ocenia akt prawny, który pochodzi od innego organu.

[7] Ryzyko odrzucenia przez Parlament, gdyż poniekąd każdy przypadek uznania przez Trybunał przepisów za niezgodne z Konstytucją świadczy o uchybieniu Sejmu.

[8] Przyjmowane przez posłów pozajurydyczne kryteria przy badaniu trafności pytań zawartych we wniosku, pytaniu prawnym, czy też skardze konstytucyjnej.

je techniczne wyjaśnienie zakresu badań[9] oraz prezentacja danych liczbowych, przykładowo zestawienie obrazujące liczbę poszczególnych pism wszczynających kontrolę konstytucyjności. Mimo ogólnej przejrzystości należy się zastanowić, czy nie byłoby dobrym rozwiązaniem przedstawienie opisywanych danych w formie wykresu lub tabeli, co przyczyniłoby się do bardziej czytelnego zobrazowania zagadnienia. Kolejny rozdział zatytułowany „Projekty stanowisk Sejmu zawierające wniosek o umorzenie postępowania" rozpoczyna zwięzłe zaprezentowanie statystyki dotyczącej spraw, w których pisma były dotknięte wadami uniemożliwiającymi dalsze postępowanie. W zakresie tym formułowane były wnioski o umorzenie postępowania. Interesujące wskazanie zawarte zostało w dalszej części, mianowicie w kilku przypadkach formułowano wnioski ewentualne na wypadek, gdyby Trybunał nie podzielił pierwszego stanowiska Biura. Rozdział dotyczący projektów stanowisk Sejmu zawierających konkluzję merytoryczną z pewnością mógł sprawić problemy przy doborze systematyki prezentacji poglądów ekspertów Wydziału. Ostatecznie autorki zdecydowały się ująć konkretne regulacje prawa podatkowego na tle standardów konstytucyjnych, co systematycznie kontynuowały (zarzut naruszenia zasady określoności, nadmiernej represyjności prawa, proporcjonalności opodatkowania, podatek jako usprawiedliwiona konstytucyjnie ingerencja w prawo własności i inne), prezentując skrótowo stanowiska zajęte w poszczególnych sprawach.

W uwagach końcowych autorki zwróciły uwagę na niezwykle istotną kwestię, iż możliwym jest, ze względu na to, że eksperci WPTK nie badają ustaw lub też nawet artykułów *in toto*, a jedynie w granicach wzorców kontroli oraz zarzutów sformułowanych w pytaniu prawnym / wniosku do Trybunału Konstytucyjnego / skardze konstytucyjnej – mimo wadliwości konstytucyjnej, w projekcie stanowiska Sejmu uznanie przepisu za zgodny z Konstytucją. Artykuł stanowi uporządkowane, systematyczne studium zagadnienia. Znaczną część opracowania zajmuje streszczenie stanowisk zajętych w poszczególnych sprawach, co stanowi istotny rezerwuar wiedzy i co należy uznać za znaczny atut. Sformułowane wnioski,

[9] Ograniczenie rozważań do lat 2009–2015.

przykładowo konkluzje wynikające z analizy danych dotyczących zainicjowanych postępowań z uwzględnieniem podziału na kontrolę abstrakcyjną i konkretną (s. 51), obrazują nacisk autorek na praktyczne aspekty opracowania. Trafnie została również dobrana struktura artykułu, zgodnie z którą po zaprezentowaniu pewnych podstaw następuje przejście do praktyki, by zakończyć rozważania obszernym opisem stanowisk Wydziału zajętych w poszczególnych sprawach. Artykuł, ze względu na interesujący opis praktyki BAS z pewnością spotka się z należytym zainteresowaniem wśród czytelników.

Trzeci artykuł pod tytułem „Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa" autorstwa dr Jacka Kulickiego, stanowiący analizę skutków wprowadzenia i stosowania przepisów prawa podatkowego, sporządzony został w ramach prac nad modelem i metodologią oceny *ex ante* i *ex post* uchwalanego przez Sejm prawa, dotyczy oceny skutków wprowadzenia i stosowania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (s. 72). Analiza sporządzona została w II połowie 2015 r., autor na wstępie wyjaśnia wobec tego brak odniesień do zmian wprowadzanych ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej[10] (druki sejmowe 826 i 827). Należy to uznać za zauważalną stratę, biorąc pod uwagę ogólną kompleksowość tego dzieła.

Merytoryczna część opracowania rozpoczyna się od krótkiego uzasadnienia przez autora wyboru regulacji do analizy. Wskazuje przede wszystkim na ogromne znaczenie omawianej instytucji oraz jej uniwersalność. W tym miejscu należy zgodzić się z autorem – wydawanie interpretacji indywidualnych rzeczywiście osiągnęło monstrualne rozmiary, wskazać przykładowo należy fakt, że dziennie wydawana jest ich znaczna liczba[11]. Inną kwestią pozostaje zaś niejednokrotnie błędna wykładnia przepisów przez organy podatkowe, z której skutkami borykają się Wojewódzkie Sądy Administracyjne, oraz powtarzalność stanów faktycznych i pewna ogólna tożsamość rozstrzygnięć, co w skrócie przekłada się na to, że instytucja interpretacji indywidualnych jest aktualnie przebrzmiała i mało efektywna. Można pokusić się o stwierdzenie, że również moc

[10] Okres analizy to lata 2005–2014.
[11] http://sip.mf.gov.pl/

ochronna interpretacji jest adekwatna do niskiej ceny jej uzyskania. Niemniej należy zgodzić się z autorem, że warto zbadać zagadnienie. Nie sposób odmówić racjonalności uzasadnienia co do zasadności poruszania tego tematu w drodze analizy.

W dalszej kolejności autor odwołuje się do genezy instytucji interpretacji indywidualnych, przechodząc następnie do zagadnienia celów przyświecających ustawodawcy przy wprowadzaniu interpretacji podatkowych. Systematycznie przytaczając kolejne wyciągi z uzasadnień do projektów ustaw, wykazuje, że w zasadzie cel ten nie został nigdy wyartykułowany. Wskazuje również, że do żadnego z wymienionych na potrzeby publikacji projektów ustaw nie dołączono analizy *ex post* skutków obowiązywania nowelizowanych rozwiązań. Tym samym autor zwrócił uwagę na bardzo istotną kwestię, która do tej pory była ignorowana, a mianowicie potrzebę dokonywania ewaluacji zmian. W artykule umieszczona została również tabela[12], w której dosyć obszernie przedstawione zostały zmiany w zakresie omawianych regulacji na przestrzeni całego okresu ich obowiązywania[13]. Dalej autor wskazuje, choć w drodze wyjątku, gdyż zagadnienie to nie stanowi zasadniczego przedmiotu artykułu, dane obrazujące liczbę informacji udzielanych przez Krajową Informację Podatkową (s. 83). Ukazana została w ten sposób ogólna, wzrastająca rokrocznie liczba tych informacji. Wyrazić w tym miejscu należy ubolewanie, że autor nie rozwinął w większym stopniu tego zagadnienia, jest to jednak zrozumiałe ze względu na ogrom i złożoność prezentowanego materiału.

Kontynuując omawianie zagadnienia, autor odnosi się do debat parlamentarnych i orzecznictwa sądowego w zakresie objętym analizą, wskazując na konkluzję, że debaty komisyjne w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego stawały się z roku na rok coraz krótsze (w zakresie tym autor przedstawia bardzo ciekawe dane dotyczące ilości czasu poświęconego przez poszczególne komisje na debaty – s. 86 – które pozwalają czytelnikowi samodzielnie dojść do odpowiednich wniosków).

[12] Tabela 1. Zmiany w zakresie instytucji ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

[13] Okres od 1 stycznia 1998 r. do 1 stycznia 2016 r.

Nie brakuje również odniesień do spraw toczących się przed TK w zakresie unormowań dotyczących interpretacji podatkowych (przykładowo sprawa o sygnaturze K 4/03 z 11 maja 2004 r., K 49/12 z 25 września 2014 r.).

Przechodząc do punktu kulminacyjnego artykułu, dotyczącego właściwej analizy i oceny *ex post* analizowanej instytucji, autor w pierwszej kolejności wskazuje na jej aspekt podmiotowy (zgodzić się należy z autorem, że instytucja oddziałuje na wszystkich podatników itd.) i przedmiotowy regulacji, by następnie przejść do prawdopodobnie najważniejszego etapu, czyli oceny skutków regulacji. W tym miejscu ukazana została tendencja malejącego zainteresowania podmiotów gospodarczych wydawanymi interpretacjami. Do tego zagadnienia autor powraca w dalszej części artykułu, lecz trudno uznać to zagadnienie za dostatecznie opisane. Autor rozpatruje skutki administracyjne w zakresie organizacji i zarządzania wykonywaniem zadań przez organy podatkowe, skutki w zakresie wykonywania prawa podatkowego przez organy podatkowe, w ramach których następuje skrupulatne prezentowanie skutków przypisania nowych zadań organom podatkowym. W toku rozważań autor zwraca uwagę na trudności w pozyskiwaniu wiarygodnych informacji na temat liczby pracowników zajmujących się wyłącznie przygotowywaniem indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego do 1 lipca 2007 r. Przechodząc zaś do skutków w zakresie wykonywania prawa podatkowego przez organy podatkowe, autor kieruje się obiektywnymi kryteriami, wśród których na szczególną uwagę zasługuje użycie wskaźnika zaskarżalności interpretacji przy ocenie prawidłowości wydawanych interpretacji. Niestety, brakuje danych w pewnych okresach dotyczących tego wskaźnika. Ogólna tendencja została jednak oddana i możliwe jest wyciągnięcie wniosków na podstawie ujętych danych i tym samym całokształt zebranych informacji w kwestii zaskarżalności należy uznać za satysfakcjonujący i kompleksowy. Autor dochodzi do wniosku, że jakość wydawanych przez Ministra Finansów interpretacji indywidualnych nie tylko nie wzrosła w stosunku do okresu, w którym organem właściwym do wydawania interpretacji podatkowych był naczelnik urzędu skarbowego, lecz uległa znacznemu pogorszeniu.

Autor wyraża również pogląd, że przyjęty model nie wpływa pozytywnie na jakość tworzonego prawa podatkowego (s. 99). Prezentuje jednocześnie interesujące wyniki badań przeprowadzonych przez BAS, z których wynikają główne przyczyny niejasności przepisów podatkowych i które zestawia z konkluzją, że spór między podatnikiem a organem co do rozumienia przepisów prawa podatkowego występuje w 30–35% przypadków. Zdaniem autora oznacza to konieczność podjęcia prac nad poprawą jakości prawa podatkowego. Nie sposób nie zgodzić się z tym stwierdzeniem, choć wskaźnik na zaprezentowanym poziomie nie osiągnął jeszcze prawdopodobnie poziomu krytycznego.

W dalszej kolejności następuje ocena skutków finansowych przyjęcia modelu wydawania interpretacji podatkowych. Niestety, ze względu na trudności z pozyskaniem danych na temat kosztów wydawania interpretacji podatkowych niemożliwym jest, zdaniem autora, sprawowanie realnej kontroli Rady Ministrów. Autor uporał się jednak z brakiem niezbędnych danych poprzez zastosowanie metody szacunkowej przy ustalaniu wydatków związanych z wydawaniem interpretacji w obecnym modelu. Końcowo, w skrupulatny i systematyczny sposób przedstawione zostały koszty funkcjonowania instytucji interpretacji indywidualnych, również uwzględniając koszty sądownictwa administracyjnego. Autor przytacza także wyniki badania przeprowadzonego przez prof. Teresę Famulską[14] i prezentuje przykładowo przesłanki występowania przedsiębiorców o interpretację indywidualną oraz wpływ uzyskanych interpretacji na płynność finansową i rentowność przedsiębiorców itd. Po analizie danych autor dochodzi do konkluzji, że wpływ interpretacji indywidualnych na płynność finansową i rentowność jest ograniczony, cechuje się jednak sporym znaczeniem przy poprawności rozliczeń podatkowych.

Celem dokonania kompleksowej analizy w artykule nie została pominięta ocena skutków społecznych. Trafnie zauważone zostało, że znikome jest znaczenie instytucji interpretacji podatkowych przy realizacji zasady określoności prawa podatkowego i autor przypisuje im znaczenie narzędzia, którego celem jest minimalizacja ułomności przepisów. Dalej

[14] Badania przeprowadzono w ramach projektu realizowanego w Katedrze Finansów na Wydziale Finansów i Ubezpieczeń Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

wskazane zostało, że wprowadzenie tej instytucji w żaden sposób nie wpłynęło pozytywnie na rozmiary sporów między podatnikami a organizacją skarbową. Co więcej, instytucja ta nie buduje zaufania do prawa podatkowego i organów je wykonujących (jako argument pada stwierdzenie, że interpretacje są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej, stając się tym samym częścią informacji podatkowej). W tym miejscu należy się zastanowić, czy brak wpływu na budowę zaufania jest w istocie znacznym mankamentem tej instytucji. Zauważyć bowiem należy, że wobec liczby wydawanych interpretacji, a także rozbieżności w interpretacji przepisów, trudno się dopatrywać „normatywnej" wartości, a nawet mogącej stanowić wskazówkę właściwej wykładni. Abstrahując od faktu, że indywidualna interpretacja nie wywiera skutków wobec innych podatników, nie wolno również zapominać o odrębnościach stanu faktycznego, które w skrócie mogą powodować brak jakiejkolwiek adekwatności interpretacji. Tym samym warto się zastanowić, czy obecna praktyka w zakresie interpretacji nie powoduje, że przestały realizować swoją drugą z zasadniczych funkcji[15], do których zostały powołane, mianowicie funkcję informacyjną. Informacyjną, gdyż nie wolno zapominać, że „pojęcie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego", którym posługuje się ustawa ordynacja podatkowa, nie jest tożsame z pojęciem wykładni prawa, ani też nawet interpretacji rozumianej jako wynik przeprowadzonej wykładni[16]. Dalej autor wskazuje, że inne cechy, takie jak możliwość stwierdzenia nieprawidłowości interpretacji, brak ochrony podatnika w pewnych okolicznościach mimo zastosowania się do interpretacji nie gwarantują należytej ochrony prawnej – należy w tym zakresie podzielić poglądy autora.

Ostatnim rozdziałem w artykule, poprzedzającym rekomendacje, jest synteza skutków związanych z przedmiotem analizy. Autor w tym miejscu dokonuje spójnych, wynikających z treści publikacji konkluzji. Po wyczerpującej analizie zaprezentowanych zostało wiele trafnych wniosków oraz postulaty zmian. Podsumowując należy stwierdzić, że zagad-

[15] K. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 20.

[16] J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 50.

nienie zostało przeanalizowane metodycznie i z należytą starannością. Obejmuje wiele zanalizowanych danych liczbowych i stanowi atrakcyjne studium interesujących zestawień badanych kwestii. Systematyczna analiza składa się ostatecznie na spójną ocenę instytucji. Celem zaś osiągnięcia pełnej kompleksowości omawianego zagadnienia należałoby wskazać pewne skutki związane z tzw. interpretacjami milczącymi. Pojedyncze sformułowane wnioski pozostały nierozwiniętymi przez autora, lecz prawdopodobnie był to celowy zabieg. Należy mieć nadzieję, że kwestie te zostaną poruszone w kolejnych publikacjach.

Kolejne ciekawe rozważania znajdują się w artykule Agaty Karwowskiej-Sokołowskiej i Adama Niemczewskiego[17] pt. „Ustawy podatkowe w ocenie Biura Analiz i Dokumentacji oraz Biura Legislacyjnego Kancelarii Sejmu". Należy wskazać, że autorzy w przystępny sposób dokonali opisania i oceny ustaw podatkowych rozpatrywanych przez Senat, które w trybie art. 121 Konstytucji RP po uchwaleniu przez Sejm, są przekazywane do Senatu przez Marszałka Sejmu. Autorzy odnieśli się także do inicjatyw senackich w zakresie szeroko rozumianego prawa podatkowego, inicjowanych przez senatorów, zarówno wykonujących wyroki TK, jak i będących efektem pracy petycji składanych przez obywateli. W pierwszej części opisana została częstotliwość nowelizowania przepisów podatkowych wraz z liczbą poprawek zgłaszanych przez Senat w tym zakresie. Nad rzetelnością danych statystycznych ukazanych w artykule czuwał główny specjalista w Biurze Analiz i Dokumentacji Kancelarii Sejmu. Autorzy dokonali szczegółowego omówienia poprawek przyjmowanych przez izbę w ujęciu ilościowym na podstawie 10 ustaw podatkowych. Jednocześnie zaznaczono, iż ustawy te zostały wybrane ze względu na to, iż są one jednocześnie głównymi ustawami podatkowymi, a także są reprezentatywne z punktu widzenia przebiegu procesu legislacyjnego w Senacie, z czym nie można się nie zgodzić. Opis odnoszący się do nowelizacji ustaw wraz z danymi liczbowymi o poprawkach został podsumowany precyzyjnymi i słusznymi wnioskami. W dalszej kolejności auto-

[17] A. Karwowska-Sokołowska jest radcą prawnym, a także dyrektorem Biura Analiz i Dokumentacji Kancelarii Senatu. A. Niemczewski również jest radcą prawnym, a także wicedyrektorem Biura Legislacyjnego Kancelarii Senatu.

rzy pochylili się nad opisem roli służb analitycznych i legislacyjnych w procesie prawotwórczym w Senacie, gdzie zostały m.in. omówione aktywność i zadania Biura. Autorzy postanowili także ukazać, na przykładzie trzech ustaw, zarys prac legislacyjnych w Senacie, jednakże bez wyjaśnienia, dlaczego właśnie te trzy konkretne ustawy zostały wybrane. W tej części ukazano, jak ważne są opinie ekspertów chociażby w zakresie przestrzegania Konstytucji. Ciekawym zagadnieniem jest także poruszone przez autorów zjawisko zgłaszania przez senatorów dwóch wykluczających się poprawek, w trakcie debaty do przepisu, co ma bardzo często miejsce w debacie parlamentarnej. Autorzy skrupulatnie opisali procedurę związaną z kwestią inicjatywy ustawodawczej Sejmu oraz przedstawili problematykę rozpatrywania petycji przez Sejm. Należy przyznać autorom całkowitą słuszność, iż jak wskazano w uwagach końcowych: *podniesienie jakości procesów decyzyjnych jest możliwe dzięki wykorzystaniu potencjału środowisk naukowych i eksperckich* (s. 149). Artykuł stanowi kompletny i rzetelny opis wybranej przez autorów problematyki.

W kolejnym artykule zatytułowanym „Ocena prawa podatkowego wynikająca z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego" autorstwa dr Anny Michalak, będącej pracownikiem naukowym Uniwersytetu Łódzkiego oraz Biura Trybunału Konstytucyjnego w Zespole Wstępnej Kontroli Skarg Konstytucyjnych i Wniosków, i dr Anety Szymczak, zatrudnionej w Biurze Trybunału Konstytucyjnego, będącej jednocześnie pracownikiem naukowym Uniwersytetu Łódzkiego, przeanalizowane zostało orzecznictwo TK w zakresie prawa podatkowego z uwzględnieniem respektowania przez ustawodawcę wymagań konstytucyjnych. Za cel autorki przyjęły podsumowanie wypowiedzi TK związanych z oceną polskiego prawa podatkowego.

W pierwszej kolejności uwaga poświęcona została opisowi postępowania przed TK. Autorki przedstawiają skrótowo statystykę dotyczącą liczby spraw, które wpływały do Trybunału oraz liczbę poddanych merytorycznemu rozpoznaniu. Wskazują również, że mimo iż w latach 1998–2014. TK wystosował tylko jedno postanowienie sygnalizacyjne dotyczące unormowań z zakresu prawa podatkowego, to często w swoich wyrokach umieszczał wskazówki dla ustawodawcy, które dotyczyły potrzeby

podjęcia pilnych działań legislacyjnych. Cenne jest to, że autorki skrzętnie popierają tezy odwołaniami do konkretnych wyroków Trybunału.

Zasadnicza część artykułu została podzielona na trzy fragmenty: Granice kontroli konstytucyjnej z punktu widzenia materialno-prawnych wymagań stanowienia prawa podatkowego, formalnoprawne aspekty stanowienia prawa podatkowego jako wzorce kontroli konstytucyjnej w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz proces stanowienia norm z zakresu prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Każdy z rozdziałów został podzielony na mniejsze jednostki, stosownie do wymagań omawianego zagadnienia.

W pierwszej kolejności pod rozważania poddana została konstytucyjna zasada władztwa daninowego. Autorki wskazują, że przepisy te rzadko stanowią skuteczną podstawę kwestionowania konstytucyjności przepisów podatkowych (ze względu na brak możliwości ingerowania przez Trybunał w kwestie związane z polityką finansową państwa – ustawodawcy przysługuje bowiem szeroka swoboda decyzji w tym zakresie). W dalszej kolejności autorki zwracają uwagę na tezy orzeczeń Trybunału w których wskazują, że kwestia wysokości ekonomicznej wprowadzanych danin pozostaje poza kognicją Trybunału[18]. Jak wynika z ustaleń autorek, mało popularnymi są również wyroki dotyczące niezgodności przepisów z zasadą proporcjonalności nakładania przepisów podatkowych (art. 2 Konstytucji). W dalszej kolejności opisane zostało orzecznictwo Trybunału w zakresie zasady powszechności i równości opodatkowania. Wiele uwagi poświęcono rozumieniu instytucji pojęcia przez Trybunał oraz „prawa do przedawnienia", a także braku konstytucyjnych podstaw do uznania, jakoby podatnikowi przysługiwało prawo do przedawnienia. Dodać w tym miejscu należy, że również w ustawie ordynacja podatkowa nie posłużono się wprost pojęciem przedawnienia obowiązku podatkowego[19], jednak kwestia ta wymaga dłuższych rozważań. Przechodząc do drugiego bloku zagadnień omawianych w artykule, autorki wskazują na doniosłe znaczenie przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych. Przykładowo wymieniają takie naruszenia art. 217 Konsty-

[18] K 47/01 z dnia 27 lutego 2002 r.
[19] A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 42.

tucji RP jak delegacje do zryczałtowania podatków w drodze rozporządzenia oraz przepisy upoważniające Ministra Finansów do przedłużania terminów płatności zobowiązań podatkowych itd. Podzielić w tym miejscu należy słuszny pogląd Trybunału i autorek, zgodnie z którym upoważnienie do podejmowania tych działań prowadzi do niekonstytucyjnego wkroczenia w sferę własności podatników. Autorki słusznie zwróciły również uwagę na konieczność ochrony interesów w toku, a tym samym ochronę podatnika, który zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne i rozpoczął ich realizację. Kilkukrotnie były w tej materii formułowane zarzuty wobec ustawodawcy. Kompromisowo autorki stwierdziły za Trybunałem, że jakkolwiek zasada ta wymaga poszanowania, to jednak zmienność prawa w pewnym zakresie jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. Następnie przytoczone zostały stanowiska Trybunału sprawach, w których poruszane było zagadnienie ochrony praw niewadliwie nabytych. W tym miejscu następuje również ciekawa konkluzja, iż niejednokrotnie zdarzało się jednak, że przepisy normujące kwestie zmian przepisów dotyczących ulg i zwolnień były ostatecznie uchylane, głównie ze względu na fakt, iż ustawodawca zlekceważył przewidziany horyzont czasowy ich realizacji. Dochodziło bowiem tym samym do braku poszanowania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa. Słusznie również autorki zauważyły, że z mniej lub bardziej oczywistych względów nie dotyczyło to podmiotów, które nie rozpoczęły inwestycji przed wprowadzeniem zmian. Wydaje się, że właściwym byłoby rozwinięcie tej ostatniej kwestii, jednak prawdopodobnie kierując się ograniczeniami typowymi dla tego typu publikacji, autorki zdecydowały się płynnie przejść do kolejnego zagadnienia, którym jest nakaz określoności przepisów prawa podatkowego. Trafnie wskazują, że prawo daninowe, zaraz obok prawa karnego, jest tą dziedziną prawa, która wymaga szczególnego respektowania zasady określoności prawa. Niekompletnym byłoby omówienie przedmiotowego zagadnienia, gdyby pominięta została zasada nieretroaktywności prawa. Tę kwestię jednak autorki krótko konstatują stwierdzeniem, że od wejścia w życie Konstytucji RP z 1997 r. Trybunał nie zakwestionował zgodności z Konstytucją przepisów podatkowych ze względu na zakaz działania prawa wstecz, co też zdecydowa-

nie poprawia wizerunek ustawodawcy, w szczególności wobec wskazywanych w toku wywodu naruszeń.

Z kolei w kwestii respektowania zasady zakazu wprowadzania zmian w ciągu roku podatkowego autorki upatrują znacznej zasługi TK, bowiem „w ostatnim okresie nie kwestionowano w postępowaniu przed TK naruszenia tej zasady". Wprawdzie nie zostało w artykule dookreślone, co oznacza sformułowanie „w ostatnim okresie", tym niemniej z dużą dozą prawdopodobieństwa można stwierdzić, że zaistniał rzeczywisty postęp w obrębie respektowania tej zasady. Ostatnią w tym rozdziale jest zasada istotnie sprzężona z omawianymi wcześniej kwestiami, mianowicie nakaz ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis*. Ostatni przed podsumowaniem rozdział poświęcony został procesowi stanowienia norm z zakresu prawa podatkowego w świetle orzecznictwa TK. Badaniu w tym zakresie podlega procedura prawodawcza. W tym miejscu należy wskazać, że niezwykle ciekawym byłoby powiązanie ustaleń dr Jacka Kulickiego[20] w zakresie dotyczącym debat komisji w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, który skonstatował, że debaty te stawały się z roku na rok coraz krótsze z dorobkiem orzeczniczym Trybunału w świetle naruszeń omawianej zasady.

W podsumowaniu następuje krótkie zaprezentowanie podstawowych cech postępowania przed Trybunałem, które w praktyce wpływają na zakres jego kompetencji (przykładowo zasada skargowości, Trybunał jako sąd prawa itd.). Pada również odpowiedź na pytanie, które zagadnienia stanowią najczęściej kwestionowane problemy przed Trybunałem (dotyczące powierzania kompetencji organom wykonawczym do unormowania w drodze rozporządzenia). Zdecydowanie jest to bardzo newralgiczna kwestia, którą należy brać pod uwagę na etapie prac legislacyjnych. W artykule autorki zdecydowały się przyjąć sprawozdawczy tok narracji, poświęcając ogrom uwagi cytowaniom i streszczeniom istotniejszych z perspektywy omawianej materii orzeczeń Trybunału. Tym samym artykuł stanowi usystematyzowany obraz orzecznictwa uszeregowany według

[20] J. Kulicki (red.), *Wybrane zagadnienie stanowienia i stosowania prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 86.

naruszeń poszczególnych sfer pozostających w zakresie kompetencji Trybunału.

W artykule pt. „Ocena prawa podatkowego wynikająca z orzecznictwa sądów administracyjnych" sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego Hieronim Sęk dokonał oceny prawa podatkowego, kierując się kryteriami legislacyjnymi i szeroko rozumianą sferą aksjologiczną. Na wstępie autor wskazuje, że w orzecznictwie sądów administracyjnych zdecydowanie na dalszym planie znajdują się oceny co do samego prawa podatkowego, a samemu prawu podatkowemu przypisywane są jedynie znaczenie tła dla problemu jednostki zwracającej się o udzielenie ochrony prawnej. Uprzedza również o wstrzemięźliwości sądów administracyjnych w zakresie formułowania ocen prawa podatkowego. Wskazuje także na uchwały powiększonych składów Naczelnego Sądu Administracyjnego jako judykatów zorientowanych na rozstrzyganie wątpliwości skutkujących rozbieżnym stosowaniem prawa, upatrując w tym jednocześnie materii do wstępnej oceny tego prawa. Artykuł przyjmuje przejrzystą strukturę – po zaprezentowaniu uchwał i innych orzeczeń sądów administracyjnych następuje ocena prawa podatkowego wynikająca z prezentowanych rozstrzygnięć oraz wnioski końcowe.

W cytowanym orzecznictwie wskazane zostały takie uchybienia ustawodawcy, takie jak brak odpowiedniego uzasadnienia dokonywanych nowelizacji przepisów prawa podatkowego, brak precyzji w tworzeniu przejrzystego i rozważnego otoczenia prawnego. Autor podejmuje również rozważania nad orzeczeniami, w których otwarcie wskazane zostało, że zły stan ustawodawstwa jest faktem powszechnie znanym, że przy wprowadzaniu nowych regulacji nierzadko brakuje refleksji na temat potrzeby zapewnienia spójności systemu podatkowego, unaoczniony został brak staranności legislacyjnej ustawodawcy, a także problem braku komunikatywności przepisów prawa podatkowego (podatnik celem określenia swojej sytuacji powinien był bowiem uwzględnić rezultaty wykładni systemowej, historycznej i celowościowej).

Końcowo autor konstatuje, że z analizy orzecznictwa wynika, iż sądy administracyjne dostrzegają liczne uchybienia. Wskazuje, że niejednokrotnie zdarza się, że przepisy podatkowe nie respektują prawa unijnego,

naruszają wartości konstytucyjne. Dostrzega istnienie luk konstrukcyjnych i aksjologicznych. Do bardzo ciekawych wniosków autor dochodzi w zakresie „śmiałości" w dokonywaniu ocen przez składy orzekające – powielanie przez składy orzekające ocen TK oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a tym samym formułowanie bardziej kategorycznych osądów w przypadku, gdy instytucja ciesząca się istotnym autorytetem dostrzegła pewne mankamenty. Zauważona przez autora prawidłowość jest zrozumiała i w pełni uzasadniona, składy orzekające bowiem nie zawsze chcą „występować przed szereg" i wyrażać negatywne spostrzeżenia, prawdopodobnie w obawie przed pozostaniem w mniejszości. Za wymagające zauważenia należy uznać wnioski autora, przykładowo w kwestii ewolucji ocen wyrażanych przez sądy w czasie, a także wpływ przystąpienia do Unii Europejskiej. Mimo trudności w pozyskaniu reprezentatywnej grupy orzeczeń, należy docenić trafny ich dobór. Na uwagę zasługuje również umiejętność dostrzeżenia najważniejszych aspektów w orzecznictwie i wytłuszczenie ich w tekście, co znacznie ułatwia czytelnikowi odbiór treści.

Ostatni z artykułów pt. „Przejrzystość i spójność ustawodawstwa podatkowego w ocenie podmiotów stosujących przepisy podatkowe (omówienie badania ankietowego)" autorstwa dr Jacka Kulickiego poświęcony jest analizie wyników badania ankietowego przeprowadzonego przez BAS w pierwszej połowie 2015 r.

Należy wskazać, iż ocena została przeprowadzana według dwóch podstawowych kryteriów, takich jak: kryterium wagi problemu oraz kryterium prawnego. Artykuł rozpoczyna się od omówienia celu i zakresu badania ankietowego, co daje możliwość czytelnikom niezaznajomionym w tematyce poznania zagadnienia od podstaw, a także pozwala na uzyskanie odpowiedzi, jaki był zamysł badania. Autor słusznie wskazuje, iż *spójność i przejrzystość prawa podatkowego jest gwarancją jednakowego rozumienia i w konsekwencji stosowania poszczególnych norm prawnych* (s. 209). W celu szerszego spojrzenia na zagadnienie prawa podatkowego można byłoby także odnieść się do zasad prawa podatkowego, jak przykładowo zasady legalizmu, zasady praworządności, zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu

obowiązków podatkowych, zasady zakazu retroaktywności prawa podatkowego oraz innych[21], a także zasad podatkowych: równość, pewność, dogodność oraz taniość wyróżnionych przez Adama Smitha w fundamentalnym dziele „O bogactwie narodów"[22]. Należy podkreślić, iż autor artykułu zdecydował się na analizę bardzo ciekawej tematyki, gdyż wcześniej można było odnotować brak badań, które w sposób obiektywny pozwoliłyby na zweryfikowanie tezy o braku spójności i przejrzystości polskiego prawa podatkowego oraz ich przyczyn (s. 209). Artykuł stanowi swego rodzaju syntezę wyników badań BAS. W sposób precyzyjny wyjaśniono cel oraz zakres badania, m.in. ze szczegółowym wyliczeniem przepisów ustaw, które zostały objęte analizą. Całość badań jest wyjątkowo usystematyzowana, świadczą o tym: pogrupowanie zagadnień regulowanych przez przepisy w pięć grup, przyjęcie kryteriów oceny przepisów prawa podatkowego wraz z dokładnym ich wyjaśnieniem oraz wskazaniem respondentów ankiety.

Należy wskazać, iż w badaniu ankietowym wzięło udział 5626 osób, spośród których wyróżniono profile zawodowe respondentów. Autor zwizualizował m.in. udział procentowy zarejestrowanych w podziale na grupy zawodowe oraz inne za pomocą diagramów kołowych i wykresów, a także wzbogacił je konkretnymi wnioskami oraz spostrzeżeniami dokonanymi na podstawie zestawień liczbowych. Problematyka badania ankietowego w odniesieniu do kryterium wagi problemu i kryterium prawnego została również zaprezentowana za pomocą przejrzystych tabel. Jedynie wykres 11. ze względu na dużą liczbę danych oraz specyfikę wykresu wydaje się mało czytelny. Podkreślić należy, iż autor podsumował wyniki badania ankietowego za pomocą rzetelnych wniosków w zależności od kryterium, które pozwalają na dogłębne zapoznanie się z problematyką artykułu. Wyniki ankiety jednoznacznie wskazały, na jakich grupach przepisów reforma prawa podatkowego powinna się skoncentrować w pierwszej kolejności, co oznacza, iż cel przeprowadzonych badań, jakim była ocena konkretnych rozwiązań prawnych, został w pełni osiągnięty.

[21] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 111– 143.
[22] B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 72.

Monografia pt. „Wybrane zagadnienie stanowienia i stosowania prawa podatkowego" pod redakcją dra Jacka Kulickiego niewątpliwie jest opracowaniem oryginalnym i wartościowym. Poszczególne artykuły, posiadające zauważalny walor naukowy, mimo oczywistych różnic (w niektórych przyjęto drogę wszechstronnej analizy zagadnienia, w innych zaś skoncentrowano się na wyczerpującej prezentacji tez orzeczeń dotyczących konkretnego zagadnienia), całościowo stanowią interesujące dzieło, poruszające ważkie zagadnienie. Monografia ukazała, z jak wielu perspektyw można przeanalizować problematykę stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego. Znacznym atutem jest fakt, że grono autorów stanowią praktycy, którzy dysponują doświadczeniem w dziedzinie, i na łamach artykułu w istocie uchylają rąbka tajemnicy, oprowadzając po kuluarach tych aspektów prawa podatkowego, które nie są łatwo osiągalne. Budzącą uznanie inicjatywą jest chęć podzielenia się materiałami sporządzonymi dla potrzeb wewnętrznych BAS (przykładowo dr Jacek Kulicki, „Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa"). Ze względu na liczne odniesienia do praktyki orzeczniczej ograniczony został dobór literatury, co jednak w oczywisty sposób wynika z przyjętego sposobu narracji.

Bibliografia:

Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2010.

Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2008.

Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 3018), http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=3018.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012.

Turzyński K., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.