

# DANINY PUBLICZNE

PRAWO FINANSOWE  
WOBEC WYZWAŃ XXI WIEKU

Praca pod redakcją:  
Anny Dobaczewskiej  
Edwarda Juchniewicza  
Tomasza Sowińskiego



[CEDEWU.PL](http://CEDEWU.PL)





**Księga dedykowana  
Panu profesorowi Andrzejowi Drwiłło  
w 70 rocznicę urodzin**



Recenzenci: Prof. dr hab. Anna Jurkowska-Zeidler  
Dr Małgorzata Wróblewska  
Dr Rafał Mroczkowski

Publikacja dofinansowana przez Uniwersytet Gdański

© Copyright do wydania polskiego CeDeWu Sp. z o.o.

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Zabronione jest kopiowanie, przetwarzanie i rozpowszechnianie w jakimkolwiek celu oraz postaci bez pisemnej zgody autorów i wydawcy.

Projekt okładki: Agnieszka Natalia Bury

CoverDrawing used by PerMission from the Artiste Per Oskar G. Dahlberg © 2010  
www.dahlberg.pl

DTP: CeDeWu Sp. z o.o.

Wydanie I, Warszawa 2010

ISBN 978-83-7556-329-0 (Uniwersytet Gdański); EAN 9788375563290

ISBN 978-83-7556-328-3 (CeDeWu); EAN 9788375563283

Wydanie I elektroniczne, Warszawa 2015

ISBN 978-83-7941-211-2

**Wydawca: CeDeWu Sp. z o.o.**

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47/49

e-mail: cedewu@cedewu.pl

Studio DTP: (4822) 396 15 06

Redakcja wydawnictwa: (4822) 396 15 03

Fax: (4822) 827 38 89

Sekretariat zarządu: (4822) 374 90 20, 374 90 22

**Księgarnia Ekonomiczna**

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47

Tel.: (4822) 396 15 00...01

Fax: (4822) 827 38 89

**Ekonomiczna Księgarnia Internetowa**

www.cedewu.pl

www.4books.pl

Made in Poland

# Spis treści

Wprowadzenie .....	9
--------------------	---

## Część I

### Zagadnienia ogólne i teoria prawa podatkowego

1. Zamierzchły problem ustalania rozmiaru podatku – <i>casus</i> podatkomierza z Kom Ombo – <i>Jan Głuchowski</i> .....	13
2. Wykładnia operatywna w prawie podatkowym – <i>Ryszard Mastalski</i> .....	21
3. <i>Pepper v. Hart</i> [1992] czyli historia pewnego wyroku Izby Lordów – <i>Bogumił Brzeziński</i> .....	29
4. Jednolite standardy rachunkowości jako jeden z instrumentów harmonizacji systemów podatkowych – <i>Hanna Litwińczuk</i> .....	39
5. Tax Relief: Forms, Functions, Perspectives – <i>Natalia Solovyeva</i> .....	49
6. European Union and Russia: Double Taxation in the 21 Century – <i>Andrey Krasnyukov</i> .....	55
7. Instytucja interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w świetle uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r. – <i>Maciej Ślifirczyk</i> .....	61
8. Nadpłata, zwrot podatku i odszkodowanie jako uprawnienia podatkowe w polskim prawie – <i>Mariusz Popławski</i> .....	69
9. Wpływ kryzysu gospodarczego (finansowego) na system podatkowy na przykładzie Hiszpanii – <i>Jarosław Marczak</i> .....	77
10. Nowa ustawa Ordynacja podatkowa w Republice Czeskiej z ukierunkowaniem na problematykę udzielania i dostępu do informacji w administracji podatkowej – <i>Damian Czudek</i> .....	89
11. Dylematy wokół pojęcia i zakresu ryczałtu podatkowego – <i>Robert Zieliński</i> .....	97

## Część II

### Zagadnienia szczegółowe z zakresu prawa podatkowego

12. Kierunki ewolucji podatku akcyzowego – <i>Witold Modzelewski</i> . . . . .	107
13. Przychody podatkowe a działalność zakładów ubezpieczeniowych – synteza problemu – <i>Tomasz Nieborak</i> . . . . .	113
14. Podatki majątkowe w krajach zachodnioeuropejskich a rozwój bankowości <i>offshore</i> – <i>Rafał Płókarz</i> . . . . .	121
15. Zwroty niedookreślone w procesie stosowania prawa podatkowego – <i>Jacek Leńczuk</i> . . . . .	131
16. Przerzucanie ciężaru podatku jako negatywna przesłanka prawa do nadpłaty – <i>Piotr Karwat</i> . . . . .	141
17. Перспективы развития садоводства на основе инновационно-кластерного подхода – <i>Andrei Vladimirovich Glotko</i> . . . . .	151
18. Opodatkowanie pożyczki partycypacyjnej – <i>Marcin Jamroży</i> . . . . .	161
19. Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatku od towarów i usług – <i>Artur Mudrecki</i> . . . . .	171
20. Legislation of Slot Machines in the Czech Republic (their local taxation, winnings taxation and comparison with polish legal area) – <i>Alena Salinkova</i> . . .	181
21. Opodatkowanie spadków i darowizn w Polsce współczesnej – <i>Jarosław Wierzbicki, Aleksander Werner</i> . . . . .	193

## Część III

### Zagadnienia szczegółowe z zakresu prawa dewizowego i celnego

22. Wyzwania dla prawa celnego w XXI wieku – <i>Wiesław Czyżowicz</i> . . . . .	205
23. Polskie prawo dewizowe w warunkach członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej – <i>Wanda Wójtowicz</i> . . . . .	221
24. Usługi pośrednictwa celnego w postępowaniach celnych na Wspólnym Rynku Europejskim – <i>Ewa Gwardzińska</i> . . . . .	231
25. Pojęcie subsydium według regulacji Porozumienia w sprawie subsydiów i środków wyrównawczych (SCM) Światowej Organizacji Handlu – <i>Małgorzata Wróblewska</i> . . . . .	239
26. Kontrowersyjne aspekty uregulowania opłat celnych – <i>Andrzej Gorgol</i> . . . . .	247
27. Środki antydumpingowe jako prawnofinansowy instrument ochrony gospodarki Unii Europejskiej – <i>Anna Reiwer-Kaliszewska</i> . . . . .	255

## Część IV

## Podatki i opłaty lokalne oraz inna problematyka finansów samorządu terytorialnego

- 28. Samorządowe dochody z opłat lokalnych – dotychczasowe doświadczenia i warunki ich poboru w przyszłości – Marek Zdebel . . . . . 263**
- 29. Akty planowania finansowego w jednostkach samorządu terytorialnego – Krystyna Sawicka . . . . . 273**
- 30. Umowa w sprawie udzielenia dotacji celowej – wybrane aspekty – Zbigniew Ofiarski, Małgorzata Ofiarska . . . . . 285**
- 31. Dotowanie organizacji pozarządowych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego – wybrane zagadnienia – Ewa Koniuszewska, Katarzyna Święch . . . . . 297**
- 32. Charge on Using Public Places – Michal Radvan . . . . . 307**
- 33. Subwencja jako instrument realizacji publicznych potrzeb wspólnot samorządowych – Rafał Bucholski, Wiesław Drabik . . . . . 313**
- 34. Procedura stanowienia miejscowego prawa podatkowego a przepisy o pomocy publicznej – Rafał Dowgier . . . . . 323**
- 35. Współuczestnictwo organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym – Bogumił Pahl . . . . . 333**
- 36. Совершенствование системы финансового контроля на муниципальном уровне – Natalia Vladimirovna Dolgova, Toskanai Aitmunovna Kuttubayeva . . . . . 345**
- 37. Совершенствование механизмов повышения инвестиционной активности – Yekaterina Nikolaevna Pop, Yevgeny Yevgenievich Shvakov . . . . . 349**





# Wprowadzenie

2010 rok przyniósł nam, pracownikom Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego, potrójny jubileusz. Przede wszystkim jest to rok 70 urodzin profesora Andrzeja Drwiłło, wieloletniego kierownika naszej katedry. Jest to także rok 40-lecia Uniwersytetu Gdańskiego i 40-lecia Wydziału Prawa i Administracji.

Niniejszym oddajemy już drugą monografię z serii „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”. Wspaniały odzew, z jakim spotkała się nasza inicjatywa, aby ten potrójny jubileusz, a przede wszystkim, profesora Andrzeja Drwiłło, uczcić poprzez wydanie z tej okazji monografii będącej zbiorowym wysiłkiem niemal całego środowiska naukowego finansów publicznych w Polsce i naukowców z sześciu innych krajów, zwłaszcza współpracujących z nami w Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej działającego przy Wydziale Prawa i Administracji w Białymstoku, spowodował iż zebraliśmy niezwykle ciekawy materiał badawczy, wykraczający poza rozmiar jednej publikacji. Dzięki dobrej woli i hojności Jego Magnificencji prof. dr hab. Jarosława Warylewskiego przyobleczył on postać dwóch niezwykle interesujących publikacji naukowych. Po „Systemie finansów publicznych”, kolejny tom „Daniny publiczne” dopełnia wizji wyzwań Anno Domini 2010, jakie stoją przed finansami publicznymi w XXI wieku. Znaleźć tu można trudną i ciekawą tematykę dotyczącą Zagadnień ogólnych i teorii prawa podatkowego. Zagadnienia szczegółowe z zakresu prawa podatkowego, dewizowego i celnego oraz duży dział poświęcony podatkom i opłatom lokalnym, poszerzony także o inną problematykę dotyczącą finansów samorządu terytorialnego.

We wstępie do niniejszego tomu przybliżamy nieco dwoje pozostałych Jubilatów, których to w większości jesteśmy także absolwentami, a obecnie pracownikami. W uroczystych dniach obchodów 40-lecia Uniwersytetu Gdańskiego, uczelni szerzącej wiedzę i wielowiekową humanistyczną tradycję oraz dorobek nauki, należy także wspomnieć o sławetnej przeszłości gdańskiego Gymnasium Academicum, z którego murów wyszli znamienici uczeni mężowie, jak Bartłomiej Keckerman, Jan Heweliusz, Filip Cluver, Gabriel Daniel Fahrenheit. Niemniejszej sławy życzymy naszej Alma Mater, która w prostej linii kontynuuje jego piękne tradycje. Gymnasium owe, założone w 1580 roku dzięki staraniom Rektora Fabriciusa, jako Ateneum Gdańskie znane było w całym ówczesnym świecie, a poziomem swym dorównywało wielu sławnym ośrodkom naukowym w Europie. Po 390 latach od powstania Ateneum, ukoronowaniem starań Gdańska o własną Akademię, stało się utworzenie Uniwersytetu Gdańskiego w 1970 roku. Możemy zatem mówić nie o 40-leciu uczelni, ale i o 430-letniej tradycji uniwersyteckiej Gdańska. Mamy więc do czynienia, nie tyle z powołaniem nowej uczelni, co z odrodze-

niem Universitas Gedanensis współtworzącym słynne Gdańskie Genius Locci.

W ostatnim 40-leciu Uniwersytet Gdański stał się największą uczelnią Pomorza, będąc prężnym ośrodkiem naukowo-dydaktycznym, którego absolwenci w sposób znaczący zasilili życie publiczne Polski, od samorządów poczynając na Rządzie i Parlamencie RP oraz stanowisku głowy państwa kończąc.

Obchodząc zatem 40-lecie Uniwersytetu Gdańskiego obchodzimy jednocześnie 430-lecie Universitas Gedanensis.

Szczególne prawo do takiej interpretacji dziejów tradycji humanistycznej i naukowej naszego miasta i regionu ma Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego, gdyż to właśnie Szkoła Prawa, której profesorowie rozgłos zdobyli w całej Europie, zajmowała szczególne miejsce w Ateneum Gdańskim i nawet po jego likwidacji kontynuowała działalność w innej formule.

Czujemy na sobie ciężar tradycji i oczekiwań z nią związanych, mamy też nadzieję, choćby przez prześwietne grono współautorów, że monografia niniejsza w pełni wpisuje się w nurt kontynuacji owej tradycji. Dlatego pamiętając o przeszłości, aż nadto czasami odczuwając ciężar dnia codziennego, śmiało wybiegamy w przyszłość, kreśląc wizje finansów publicznych XXI wieku.

*Redaktorzy*

**Część I**

**ZAGADNIENIA OGÓLNE  
I TEORIA  
PRAWA PODATKOWEGO**



# 1

## Zamierzchły problem ustalania rozmiaru podatku – *casus* podatkomierza z Kom Ombo

Jan Gluchowski

### I



Wszelkie publikacje poświęcone historii opodatkowania nawiązują z reguły już na wstępie do faktu, iż istniało ono już w czasach antycznych. Stwierdzono wręcz, że zanim Europa uzyskała światowy status cywilizacyjny, w innych częściach globu istniały już szczegółowo dopracowane systemy podatkowe<sup>1</sup>.

W rodzimej literaturze przedmiotu znajdujemy aktualnie co najwyżej wzmianki na temat opodatkowania nad Nilem. Brzeziński stwierdza, że w starożytności podatki nie były tam początkowo znane, a źródłem dochodów publicznych były wówczas czynsze z tytułu dzierżawy gruntów publicznych. Wprowadzono też m.in. podatek od oleju jadalnego, pobierany przez urzędników określanych terminem *scribes*. Byli oni upoważnieni do przeprowadzania rewizji w domach, czy do przygotowywania posiłków nie używano produktów zastępujących ten rodzaj tłuszczu<sup>2</sup>.

Poza przymusową pracą początki opodatkowania wiążą się z przekazywaniem płodów rolnych i zwierząt hodowlanych szefowi wioski i jego służącym. Jedne i drugie służyły do własnej konsumpcji lub dystrybucji na rzecz potrzebujących takich jak wdowy i sieroty. Podział pól był nieskomplikowanym w prymitywnych wsiach rolniczych, w których każdy znał każdego. Jednakowoż sytuacja uległa zmianie w miarę rozwoju społeczeństwa i różnicowania aktywności zawodowej.

W liczniejszych i bardziej posegmentowanych społeczeństwach pobór podatków opartych na zbiorach nie był prosty, ponieważ rolnicy konsumowali przeważającą część zbiorów.

Problem podziału zbiorów stworzył potrzebę zastąpienia pomiaru ich przypuszczalnych rozmiarów w taki sposób, który byłby prostszym, sprawdzalnym oraz zbliżonym do rzeczywistości. Współczesnym, adekwatnym terminem może być domniema-

---

Prof. dr hab. Jan Gluchowski, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu.

ne opodatkowanie dochodu<sup>3</sup>. Problem ten zaistniał we wszystkich, najstarszych państwach, w tym w Egipcie. W kraju tym wyrafinowany system opodatkowania obejmował transakcje sprzedaży, korzystanie z niewolników, eksport i import niewolników, działalność gospodarczą, a przede wszystkim – zbiory płodów rolnych<sup>4</sup>.

## II

W starożytnym Egipcie zetknięto się z problemem ustalenia rozmiaru podatku, a tym samym z problemem przedmiotu opodatkowania. Generalnie rzecz biorąc przedmiot wskazuje, od czego podatek jest płacony. W klasycznym już podręczniku K. Ostrowskiego znajdujemy stwierdzenie, że przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której u określonego podmiotu norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego<sup>5</sup>. Zdarzenia będące przedmiotem podatku mogą mieć trojaki charakter. Mogą one być:

- jednorazowymi, przykładowo nabycie nieruchomości lub rzeczy ruchomej;
- powtarzalnymi, przykładowo otrzymywanie wynagrodzenia w ściśle określonych terminach lub ruchomych przedziałach czasowych;
- ciągłymi, przykładowo posiadanie gospodarstwa rolnego.

Zdarzenia te mogą przejawiać się w postaci przychodu (obrotu), dochodu, majątku i konsumpcji.

Na przestrzeni tysiącleci paleta przedmiotów opodatkowania stawała się coraz barwniejsza. W świecie starożytnym oraz Egipcie epoki faraonów przedmiotem opodatkowania był przede wszystkim grunt<sup>6</sup>. W minionym tysiącleciu przedmiotem opodatkowania stała się w Europie m.in. ilość kominów w Besarabii (obecnie Rumunii), okien w średnio-wiecznej Holandii oraz zwierzęta, a w szczególności psy, którym dedykowano w Polsce projekt ustawy<sup>7</sup>. W muzułmańskiej Malezji występowało opodatkowanie trzeciej żony i następnych, a w Chinach od wielu lat praktykowane jest opodatkowanie ponadlimitowych dzieci – przyjęto tam, że rodzina w mieście może mieć tylko jedno, a na wsi – dwoje.

W podręcznym wydawnictwie profesjonalnym stwierdzono wprost, że przedmiot opodatkowania pozwala udzielić odpowiedzi na pytanie: od czego podatnik płaci podatek<sup>8</sup>? I zwrócono uwagę na fakt, że w Polsce znajduje to często odbicie w nazwie aktu prawnego:

- podatek dochodowy od osób fizycznych,
- podatek dochodowy od osób prawnych,
- podatek od towarów i usług,
- podatek od czynności cywilno-prawnych,
- podatek od gier,
- podatek od nieruchomości czy
- podatek od spadków i darowizn.



Dla ściągania podatków nie wystarcza określenie ich przedmiotu. Koniecznym jest też zdefiniowanie podstawy opodatkowania. Jest nią wartościowo lub ilościowo ujęty przedmiot podatku. Aby ustalić podstawę opodatkowania należy określić jednostki w jakich ma ona być ujęta. Najczęściej wyraża się ją w pieniądzu. Można ją jednak wyrażać w jednostkach miary (długość, powierzchnia, objętość, ciężar) lub jednostkach naturalnych, jak to miało miejsce w przypadku okien lub kominów. Podstawa opodatkowania może być określana w oparciu o rzeczywiste dane, przykładowo zapisy księgowe czy pomiar gruntu, lub w oparciu o znamiona zewnętrzne, takie jak lokalizacja czy jakość gleby.

Poza powyższym, konstrukcyjnym rozumieniem podstawy opodatkowania, może ona też być interpretowana na gruncie normatywnym<sup>9</sup>. Przejawia się wówczas jako:

- zespół norm prawnych regulujących kategorię podmiotu opodatkowania,
- oznaczenie wielkości podmiotu opodatkowania w danym rodzaju podatku,
- ustalanie w postępowaniu podatkowym w konkretnych i jednostkowych kategoriach podstawy wymiaru podatku.

Normy prawne, które określają w danym podatku przedmiot i podstawę opodatkowania są wspólne. Na gruncie prawnym podstawa opodatkowania nie jest samoistnym elementem regulacji prawnopodatkowej.

Wbrew teoretycznemu określeniu nie zawsze podstawa opodatkowania musi się wiązać bezpośrednio z przedmiotem podatku i być jego konkretyzacją. Dowodzi tego sytuacja w starożytnym Egipcie, kiedy to przedmiotem opodatkowania były zbiory płodów rolnych, których ilość była określana w sposób pośredni, w oparciu o stan wody w Nilu. A oto mechanizm owej współzależności.

### III

Historyczny rozwój prawa podatkowego oparty jest na ustalaniu świadczeń z użyciem odpowiednich do tego celu technik fiskalnych, do których mogą się odwoływać zarówno podmioty czynne, uprawnione do nakładania i ściągania podatków, jak i bierne – zobowiązane do ich uiszczania. W starożytnym Egipcie opodatkowanie było nierozzerwalnie związane z rolnictwem. Ziemie orne skoncentrowane są w ponad 90 proc. w dolinie Nilu. Uprawy i hodowla są całkowicie uzależnione od tej rzeki. Poza zbożem rozwinięta była uprawa roślin strączkowych, głównie fasoli, bobu, grochu, soczewicy oraz warzyw i owoców.

Herodot nazwał Egipt wprost „darem Nilu”. I jest to zasadne, gdyż gdyby ta majestatyczna rzeka nie nawadniała corocznie pól, to państwo zapewne by nie powstało około 5000 lat temu i nie stworzono by tam cywilizacji zadziwiającej przez tysiąclecia i po dzień dzisiejszy. Przez dziesiątki wieków faraonowie budowali bogom i sobie kamienne świątynie, pomniki i grobowce, a prości ludzie uprawiali ziemię i budowali

z cegły mułowej niewielkie domostwa i czynią tak po dzień dzisiejszy. Badaczom i turystom towarzyszyła i towarzyszy świadomość, iż z gruntu rzeczy w państwie tym niewiele się zmieniło. Można je postrzegać, jak ogromne muzeum na wolnym powietrzu, jako że tylko zabytki ruchome znalazły się w muzeach.

Miejscowością, w której danym nam było oglądać na trasie rejsu po Nilu wymieniony w tytule podatkomierz jest Kom Ombo. Miejscowość leży na południe od Edfu i 165 km od Luksoru oraz 45 km na północ od Assuanu. W tym to miejscu skalista dolina Dżabal al-Sisila rozszerza się i zmienia w żyzny teren rolniczy. Głównymi uprawami są trzcina cukrowa i zboże. Dolina jest wyjątkowo bogata w kanały nawadniające.

Miasto Kom Ombo położone jest na wysokim brzegu i już w czasach predynastycznych znane było jako ośrodek kultu Seta<sup>10</sup>. Dowodem jego znaczenia w przeszłości jest nekropola z czasów Starego Państwa. Miało też znakomitą lokalizację. Leżało na skrzyżowaniu dwóch szlaków karawanowych. Pierwszy prowadził ku Zachodowi, przez oazę Karkar do Tomas w Nubii. Drugi z Draw w kierunku Pustyni Wschodniej. Ze względu na kontakty z Nubią, zasobną w kopalnie złota, miasto bywało nazywane Nubt (Nubet, Nebet). Znaczyło to tyle, co Złote Miasto. W czasach ptolemejskich używano określenia Ombos (Omboi). Za czasów XVIII dynastii, ok. 1567-1320 p.n.Ch. wzniesiono w Nubt świątynię dedykowaną Sobkowi.

Sobek, grecki Suchos, był bogiem krokodylem i oddawano mu cześć w miejscach występowania, to jest w oazie Fajum i właśnie w Kom Ombo. Sobek był początkowo bóstwem ciemności, domagającym się ludzkich ofiar.

Z interesującego nas punktu widzenia ważnym jest, że z czasem Sobek stał się bogiem urodzaju, patronem wody i rzeki Nil. Czasami przedstawiano go w podwójnej koronie faraonów (*atef*) i berłem (*anch*), symbolem wiecznego życia. Zazwyczaj przedstawiano go jako krokodyla lub człowieka z głową krokodyla. W okresie późnym (ok. 644-332 p.n.Ch.) i czasach grecko-rzymskich Sobka rzeźbiono jako krokodyla z głową sokoła. Jego kult przetrwał do późnych czasów rzymskich.

Świątynia Sobka w Kom Ombo znajduje się na wysokim brzegu Nilu, tuż przy samej rzece. W bocznej kaplicy można zobaczyć mumie krokodyli. Na świątynnych murach wykute są trzy staroegipskie bóstwa: Sobek, Mut i ich syn Chonsu. W wewnętrznym korytarzu przedstawione są narzędzia rytualne i chirurgiczne, mimo rozwoju nauk medycznych są one zbliżone do współczesnych.

Najważniejszym z punktu widzenia niniejszego opracowania jest jednak podatkomierz. W niektórych opracowaniach, w tym internetowych<sup>11</sup> nazywany nilomierzem. Jest to urządzenie, za pomocą którego sprawdzano poziom wody w Nilu, i za pomocą tego szacowano plony, a zatem i podatki. Do świątyni doprowadzona była kanałem woda, przy wykorzystaniu jej naturalnego stanu, bez wykorzystania urządzeń pompujących. Jeśli poziom był odpowiednio wysoki to oznaczało, że większa część gruntów będzie odpowiednio nawodniona i użyźniona mułem rzeczonym. Wysokość podatków wówczas zawyzano. Jeśli zaś poziom wody był niski ciężary fiskalne łagodzone. Podatkomierz z Kom Ombo nie jest jedynym.

Podobne urządzenie znajduje się w starym Kairze, w miejscu gdzie znajdują się stare fortyfikacje i wyspa Rodo. Znajduje się ono w odległości 3 km od słynnego pałacu Manjal. Obecny nilometr został zbudowany przez abbasydzkiego Kalifa Muttawakila w 1861 r. w miejscu starszego o 150 lat, który został zniszczony przez powódź. Jest to osmiokątna kolumna, posadowiona na kwadratowej, kamiennej studni. Przez otwory na różnej wysokości przedostawała się woda do studni, której poziom było widać na oznaczonej kolumnie.

Najsłynniejszy podatkometer znajduje się na wyspie Elefantynie<sup>12</sup>. Wody Nilu wlewały się tam do niewielkiego pomieszczenia, na ścianach którego były zaznaczone poziomy wylewu<sup>13</sup>.

Generalnie stan wody mierzono podatkometrem w sierpniu. Jeśli na skali poziom wynosił co najmniej 16 łokci (8,6 m) to było wiadomym, iż dolina będzie nawodniona w całości. Poziom niższy lub wyższy mógł się wiązać z powodzią lub suszą. Po ogłoszeniu Wafa an-Nil, czyli obfitości Nilu, następowała bądź to ogólna radość, bądź też smutek i trwoga<sup>14</sup>. Nil wylewał co roku w lipcu, a we wrześniu na naniesionym żywym mule rozpoczynano zasiewy.

#### IV

Na uwagę zasługuje też administracja podatkowa w starożytnym Egipcie, której rzeniem byli poborcy podatkowi, wymienieni wcześniej *scribes*. W tekście z okresu Średniego Państwa (ok. 2113-1567 p.n.Ch.) porównano korzyści tego zawodu z innymi pisząc, co następuje:

Czy zwracać uwagę na warunki wieśniaka przy ustalaniu podatków od zbiorów, kiedy wąż porwał połowę, a hipopotam zżarł resztę? Pola roją się od mysz. Szarańcza opada. Bydło zżarte. Strzały niosą spustoszenie. Resztki pozostałe na klepisku stają się łupem złodzieja. Wartość wypożyczonego bydła spadła. Woły w jarzmach zdychały w czasie młocki i orki. I oto poborca wysiada na brzegu rzeki, aby ustalić podatek od zbiorów. Towarzyszący mu dozorczy mają strzały w kołczanach, a Nubijczycy – palmowe kije. Żądają „oddaj zboże”, którego przecież nie ma. Wieśniak jest bity po całym ciele, wiąże się go zanurzając w studni głową do dołu i moczy. Żona jest przymuszana w jego obecności, a dzieci pętane. Sąsiedzi opuszczają ich uciekając. Ulatuje też ich zboże. A poborca podatkowy przewodzi wszystkim. On, który pracuje pisząc, nie jest opodatkowany, nie ma obowiązku płacenia. Dobrze to zapamiętaj.

Ten niezwykle barwny opis kłopotów rolnika był bardzo popularny w szkołach kształcących poborców podatkowych. Fakt, że ściąganie podatków było często dokonywane z wielką brutalnością jest zgodne z wiedzą na temat Egiptu do końca XIX wieku. Dozorcy i odźwierni, którzy towarzyszyli poborczy byli z całą pewnością krzepkimi osobnikami, zdolnymi do zastosowania żądanego przymusu.

Inny tekst – doktryna dla wyższych oficjeli – ma związek między innymi z praktycznymi pytaniami, jak traktować wieśniaków. „Jeśli obedrzesz go (wieśniaka), to stanie się wagabundą i zbiegnie. Jeśli pójdziesz mu na rękę, znajdziesz go tutaj w następnym roku”. Ponad 3000-letnia rada dla fiskusa, zalecająca mu umiarkowanie<sup>15</sup>.

## V

Z teoretycznego punktu widzenia podatkomierz służył dopasowaniu możliwości płatniczych podatnika do rozmiarów nakładanego podatku. Z perspektywy mikroekonomicznej bardzo istotną kwestią niezmiennie pozostaje ustalenie optymalnego poziomu ciężarów podatkowych. Jest to współcześnie zagadnienie trudne do oceny i budzące kontrowersje. Dzieje się tak dlatego, że poziom obciążenia podatkowego jest warunkowany czynnikami ekonomicznymi, gospodarczymi, społecznymi, politycznymi, psychologicznymi i prawnymi<sup>16</sup>. W rezultacie podatek zawsze pociąga za sobą ograniczenie możliwości gospodarczych podatnika, a w skrajnych przypadkach – gdy jest nadmiernie wysoki – może doprowadzić do jego ruiny.

W połowie minionej dekady średnie obciążenie fiskalne w 25 krajach Unii Europejskiej wynosiło 41,5% PKB<sup>17</sup>. Rozmiary podatków przejmowanych przez władze publiczne mają swoje granice wynikające z prawa Laffera, zgodnie z którym gdyby nie było podatków, nie istniałoby państwo, ale z kolei gdyby podatki pochłaniały 100% dochodów, to wówczas nikt nie podejmowałby działalności. Nie udało się dotąd określić uniwersalnego poziomu obciążeń fiskalnych. Równocześnie można jednak sformułować zasady, których naruszenie zagraża stabilności ekonomicznej podatnika oraz systemu finansowego i gospodarczego kraju. A oto one:

- nie należy naruszać źródeł podatku;
- nie należy naruszać podstawowych zasad opodatkowania, a szczególnie zasady sprawiedliwości;
- nie należy naruszać celów gospodarczych podatku, a więc stabilizacji poziomu cen, zanikania poziomu zatrudnienia, zachowania równowagi w zagranicznych obrotach towarowych i płatniczych.

Realizacji tych celów służy wiele środków, których katalog ulegał poszerzaniu na przestrzeni minionych lat. Wydaje się, iż można uznać, że u zarania dziejów realizacji pierwszego z nich służył właśnie staroegipski podatkomierz.

## Przypisy

- <sup>1</sup> F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe drugiego Millenium*, Toruń 2000, s. 3.
- <sup>2</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 25-26.
- <sup>3</sup> Patrz *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Warszawa 1997, s. 381.
- <sup>4</sup> F. Grapperhaus, *Compulsive Taxation in Egypt, Taxes through the Ages, A Pictorial History*, IBFD, Amsterdam 2009, s. 16.
- <sup>5</sup> *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- <sup>6</sup> *Podatki*, [w:] *Wielka encyklopedia PWN*, t. 21, s. 221.
- <sup>7</sup> C. Kosikowski, *Racjonalizacja opodatkowania zbytku trzymywania psów lub kaprysu trzymywania wszelkich innych zwierząt domowych*, [w:] *Regulacje prawo-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono*, Toruń 2002, s. 119-134.
- <sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Przedmiot opodatkowania*, [w:] *Leksykon finansów*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2001, s. 236-237.
- <sup>9</sup> A. Gomułowicz, *Podstawa opodatkowania*, [w:] *Leksykon finansów*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2001, s. 218
- <sup>10</sup> Opis historyczny oparty jest na publikacji A. Szaleńcowej, *Egipt*, Bielsko-Biała, 2008, s. 552-554.
- <sup>11</sup> [www.krzysztofmatys.pl](http://www.krzysztofmatys.pl)
- <sup>12</sup> [www.hanyalibaba.com](http://www.hanyalibaba.com)
- <sup>13</sup> A. Siliotti, *Egipt. Świątynie, ludzie, bogowie*. Warszawa 1994, s. 262.
- <sup>14</sup> A. Szaleńcowa, s. 164.
- <sup>15</sup> Opisy i komentarz przytaczam za: F.H.M. Grapperhaus, *Taxes through the Ages. A Pictorial History*, s. 16.
- <sup>16</sup> B. Brzeziński, W. Matuszewski, *Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 543.
- <sup>17</sup> Patrz: J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2006, s. 17.





## 2

# Wykładnia operatywna w prawie podatkowym

*Ryszard Mastalski*

Wykładnia prawa jest różnie ujmowana. Rozpatrując ją od strony podmiotowej wskazać można na kilka rodzajów wykładni, z których współcześnie podstawowe znaczenie ma podział wykładni na wykładnię operatywną oraz wykładnię doktrynalną (naukową)<sup>1</sup>. Wykładnia doktrynalna, dokonywana przez umiejętnie argumentujących prawników, nie ma mocy wiążącej, jednak ze względu na te argumentacje czy autorytet naukowy jest często uwzględniana przez podmioty stosujące prawo<sup>2</sup>. W przeciwieństwie do wykładni operatywnej, w wykładni tej nie występują *ograniczenia* wynikające z kontekstu ustalonego stanu faktycznego, gdyż nie jest to wykładnia dokonywana przy podejmowaniu decyzji stosowania prawa<sup>3</sup>. W doktrynie podkreśla się, że wykładnia operatywna ma charakter konkretny a nie abstrakcyjny i dokonywana jest przez sąd i inne podmioty stosujące prawo w toku rozpatrywania indywidualnych spraw<sup>4</sup>.

Operatywność wykładni można uznać za związane z procesem decyzyjnym doprowadzenie do sformułowania podstawy wydania decyzji stosowania prawa, rozumianej jako nałożenie ustalonych kryteriów normatywnych na daną sytuację faktyczną, po to, aby ją odpowiednio zakwalifikować z punktu widzenia zawartego w niej zakazu, nakazu, czy uprawnienia, a następnie określić konsekwencje tej kwalifikacji<sup>5</sup>. Taka wykładnia jest bez wątpienia realizowana w procesie stosowania prawa podatkowego zarówno przez sądy, jako klasyczna wykładnia operatywna, jak i przez organy administracji. Poprzestając jednak na takim rozumieniu stosowania prawa podatkowego, w szczególności zaś przyjmując, że jest to proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy, w efekcie którego zostaje wydane wiążące rozstrzygnięcie w postaci decyzji administracyjnej lub orzeczenia sądowego, poza obszarem stosowania prawa pozostaje, dominujące obecnie w polskim systemie podatkowym, stosowanie prawa realizowane przez samego podatnika w formie samoobliczania podatkowego oraz stosowanie prawa przez płatnika zobowiązanego do obliczania podatku. Specyfika procesu stosowania prawa podatkowego, a więc posługiwania się w tym procesie wykładnią operatywną polega na tym, że proces ten może mieć miejsce bez bezpośredniego w nim udziału podmiotów publicznych. Biorąc pod uwagę, że

---

Prof. dr hab. Ryszard Mastalski, Uniwersytet Wrocławski.

obliczanie należności podatkowych przez płatnika ma ograniczony charakter, ze względu na konieczność występowania pomiędzy nim a stanem faktycznym opodatkowania tego rodzaju związków, że może on niejako automatycznie ustalić stan faktyczny i zastosować do niego odpowiednie, z reguły mało skomplikowane, normy prawne (np. obliczanie przez banki jako płatników podatku należnego z tytułu przychodów z oprocentowania rachunków bieżących lub lokat bankowych), dalsze rozważania skoncentrują się na dokonywaniu wykładni operatywnej przez podatników zobowiązanych do samoobliczania podatkowego. Wiele jednak rozważań poświęconych stosowaniu prawa podatkowego w drodze samoobliczania można odpowiednio odnieść także do płatników, zwłaszcza zaś gdy chodzi o wykładnię operatywną.

Samoobliczanie podatkowe stanowi specyficzną, niespotykaną w innych gałęziach prawa, formę stosowania prawa, związaną z występującymi w tej gałęzi daleko idącymi powiązaniem prawa materialnego z procedurą. Pozwala to na włączenie podatnika w proces stosowania prawa. Jego udział w tym procesie jest pochodną obowiązku podatkowego, wynikającego z materialnego prawa podatkowego. Pociąga on za sobą wiele obowiązków instrumentalnych<sup>6</sup>, wśród których podstawowe znaczenie ma samoobliczanie.

Samoobliczanie prowadzi do ustalenia przez podmiot niepubliczny obowiązku podatkowego, przekształcenie go w zobowiązanie podatkowe oraz dobrowolną jego realizację. Cele stosowania prawa podatkowego zostają zatem osiągnięte – w przypadku gdy nie nastąpi zakwestionowanie prawidłowości samoobliczania – bez władczego rozstrzygnięcia przez podmiot publiczny sprawy podatkowej. W prawie podatkowym ma więc miejsce – niespotykany w przypadku innych gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego – **dwuetapowy model stosowania prawa**, w którym biorą udział podatnicy (płatnicy), jako podmioty nie będące podmiotami publicznymi – pierwszy etap stosowania prawa – oraz podmioty publiczne – administracja i sąd administracyjny – uczestniczące w drugim etapie stosowania prawa<sup>7</sup>. Wszystkie podmioty występujące w procesie stosowania prawa podatkowego dokonują, jak w każdym przypadku stosowania prawa, kwalifikacji ustalonego stanu faktycznego z punktu widzenia kryteriów normatywnych, w tym przypadku z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego określonego w ustawach podatkowych, oraz wyznaczają konsekwencje tej kwalifikacji<sup>8</sup>. Sam podatnik może oczywiście dokonywać tych czynności w przypadku prostego stanu faktycznego i mało skomplikowanych przepisów prawnych (np. samoobliczenie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych). Dla wypełnienia obowiązków samoobliczania musi on często korzystać z usług prawników, czy innych podmiotów zajmujących się zawodowo problematyką podatkową. Współcześnie obserwujemy znaczne poszerzenie obszaru zainteresowań prawników, zwłaszcza gdy chodzi o obrót gospodarczy<sup>9</sup>, czego wyrazem jest między innymi powstanie w okresie powojennym (w Polsce w ostatnim dwudziestoleciu) zawodu doradcy podatkowego. Dalsze rozważania związane z wykładnią prawa realizowaną w drodze samoobliczenia dotyczyć będą w rzeczywistości nie tyle podatników, co prawników wykonujących usługi w zakresie samoobliczania.

Z prawnego punktu widzenia nie ma to jednak znaczenia, ponieważ niezależnie od tego, kto w rzeczywistości dokonuje samoobliczenia, zawsze – na gruncie prawa podatkowego – za właściwe jego rezultaty odpowiada podatnik.

Z przedstawionego *modelu* stosowania prawa podatkowego wynika dość wyraźnie, iż proces wykładni prawa rozpoczyna się z reguły od dokonywania jego interpretacji przez podmioty nie będące organami publicznymi (zwykle przez reprezentujących ich prawników), a więc dość nietypowo w porównaniu ze stosowaniem prawa w innych gałęziach, a kończy się ostatecznie orzeczeniem kasacyjnym Naczelnego Sądu Administracyjnego. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że stosowanie prawa podatkowego, poza pierwszym jego etapem, sprowadza się do kontroli jego prawidłowości realizowanej przez podmioty publiczne. Organ podatkowy pierwszej instancji kontroluje prawidłowość stosowania prawa (głównie zaś jego wykładni) dokonanej przez podatnika, organ drugiej instancji – w ramach postępowania odwoławczego – dokonuje kontroli z tego punktu widzenia podatnika i organu pierwszej instancji, zaś wojewódzki sąd administracyjny kontroluje zgodność z prawem działalności administracji podatkowej, a więc w znacznej mierze prawidłowość dokonywanej przez nią wykładni prawa, wreszcie Naczelny Sąd Administracyjny w postępowaniu kasacyjnym kontroluje zgodność z prawem rozstrzygnięć dokonanych przez sąd pierwszej instancji.

Właściwe stosowanie prawa podatkowego uzależnione jest w znacznym stopniu od tego, czy i na ile uda się stworzyć odpowiednie zasady jego interpretacji, w oparciu o które dokonuje się ustalenia, jaka norma, a więc o jakiej treści, właściwa jest dla rozstrzygnięcia określonej sprawy, w szczególności zaś wyjaśnienie jej znaczenia w stopniu dostatecznie sprecyzowanym dla potrzeb tego rozstrzygnięcia<sup>10</sup>, a więc ustalenia, do jakich sytuacji, podmiotów, czy obiektów dana norma lub jej fragment się odnosi<sup>11</sup>. Ustalenie to dokonywane jest w procesie stosowania prawa podatkowego zarówno przez podmioty publiczne – administrację i sądy – jak i podmioty niepubliczne, na które nałożono obowiązek uczestniczenia w procesie stosowania prawa.

Optymalne funkcjonowanie dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego ma miejsce wówczas, gdy proces stosowania prawa kończy się na jak najniższym jego etapie, najlepiej na pierwszym etapie, gdy w wyniku kontroli samoobliczania działania podatnika zostają uznane za prawidłowe, tak gdy chodzi o ustalenie stanu faktycznego, jak i określenie konsekwencji prawnych tego stanu na podstawie zastosowanej normy prawnej. Jeżeli bowiem organ podatkowy zbyt często kwestionuje prawidłowość działań podatnika, dając temu wyraz w decyzji wymiarowej (wymiar kontrolny organu podatkowego), wówczas następuje istotny wzrost kosztów realizacji prawa podatkowego, a dwuetapowy model stosowania prawa nie spełnia założonych jego celów.

Dla optymalnego stosowania prawa podatkowego niezbędne jest przyjęcie przez wszystkie podmioty uczestniczące w procesie jego stosowania swego rodzaju ideologii wykładni tego prawa, głównie zaś wykładni operatywnej. Rozumie się przez nią zbiór wartości lub dyrektyw interpretacyjnych służących do rozstrzygnięcia ewentualnych konfliktów między różnymi ustaleniami wykładni lub też wybór dyrektyw interpretacyjnych oraz wskazania, jak się nimi posługiwać<sup>12</sup>. Chodzi w szczególności o odpo-

wiednie rozstrzygnięcie **problemów walidacyjnych** i związany z tym **zakres wykładni operatywnej** niezbędny do ustalenia, na podstawie określonego stanu faktycznego, roszczenia podatkowego władzy publicznej, wreszcie o właściwe **uzasadnienie** dokonanej przez podmioty niepubliczne wykładni operatywnej prawa podatkowego.

Faza **walidacyjna**, określaną również jako faza porządkująca<sup>13</sup>, odgrywa znaczącą rolę w wykładni operatywnej. Na tym etapie stosowania prawa zmierza się do ustalenia źródła podstawy decyzji, w szczególności określenia, z jakiego normatywnego źródła należy rekonstruować normę do zastosowania (podstawę normatywną decyzji) w danym przypadku (w okolicznościach stopniowo ustalanego stanu faktycznego)<sup>14</sup>. Wówczas gdy ma miejsce stosowanie prawa podatkowego przez podmioty niepubliczne, decyzję należy oczywiście rozumieć w szerokim, potocznym jej znaczeniu, a nie jako władcze rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, gdyż może mieć to miejsce, jak wiadomo, jedynie w przypadku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej przez administrację lub sąd.

Obciążenie podatkowe winno mieć swoją jednoznaczną podstawę w prawie podatkowym. Niezwykle ważne jest zatem odpowiednie rozstrzygnięcie problemów walidacyjnych prawa podatkowego. Jest to istotny warunek właściwego ustalenia treści normy prawa podatkowego. Zależy ona często od tego, jak szerokie jest *pole interpretacji*. Przedstawiony model stosowania prawa podatkowego, charakteryzujący się kontrolą właściwego interpretowania tego prawa w następnym etapie jego stosowania, wymaga przyjęcia określonego konsensusu co do zakresu źródeł prawa, jakie należy brać pod uwagę w procesie wykładni. Dlatego też podatnicy powinni zmierzać do przekonania organów administracji, ewentualnie sądu, o prawidłowości rozstrzygnięcia zagadnień walidacyjnych, odpowiednio je eksponując w uzasadnieniu swych rozstrzygnięć.

W doktrynie podkreśla się pragmatyzm ustaleń walidacyjnych, czego efektem jest poszukiwanie przepisów prawnych także poza systemem prawa krajowego, zwłaszcza w prawie unijnym<sup>15</sup> i międzynarodowym, a także branie pod uwagę, obok przepisów prawa, innych wcześniejszych decyzji stosowania prawa (*precedensy faktyczne*) wynikających zarówno z orzeczeń sądów krajowych, jak i z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości<sup>16</sup> (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – TSUE). Pragmatyzm ustaleń walidacyjnych odnosi się w całej rozciągłości do prawa podatkowego.

Nakładanie przez państwo na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony, wskazuje na szczególne znaczenie konstytucji w procesie stosowania prawa podatkowego. Oznacza to, że w kręgu pola interpretacyjnego powinna się znajdować również konstytucja. Wykładnia prawa podatkowego pozostaje bowiem w zgodzie z obowiązującym prawem, gdy jest zgodna z konstytucją, co oznacza konieczność uwzględniania w wykładni operatywnej kontekstu konstytucyjnego. Uwzględnianie tego kontekstu, w szczególności zaś wynikającego z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, nie powinno ograniczać się jedynie do samej sentencji wyroku, lecz należy brać również pod uwagę jego uzasadnienie. W uzasadnieniu Trybunał określa bowiem, w jakim rozumieniu norma będąca przedmiotem jego orzeczenia jest zgodna z Konstytucją RP, a także przedstawia przesłanki

prawne tego orzeczenia, które należy brać pod uwagę przy rozstrzygnięciu zagadnień walidacyjnych wykładni operatywnej prawa podatkowego.

Stosowanie prawa podatkowego powinno być zgodne nie tylko z konstytucją, lecz także z **prawem unijnym i międzynarodowym prawem podatkowym**. W procesie stosowania prawa na terenie państw należących do Unii Europejskiej niezwykle istotne staje się zatem określenie relacji pomiędzy prawem unijnym a prawem krajowym.

Skala poszerzenia pola interpretacji przez prawo unijne w przypadku prawa podatkowego uzależniona jest od tego, jak dalece pierwotne prawo unijne ogranicza swobodę Państw Członkowskich w kształtowaniu konstrukcji prawnych powstających w krajowych centrach tworzenia prawa. Generalnie można przyjąć, iż podatki bezpośrednie, zwłaszcza zaś podatek dochodowy, stanowią w dalszym ciągu domenę polityki podatkowej państw należących do Unii Europejskiej, zaś ich harmonizacja dotyczy jedynie pewnych fragmentów konstrukcji prawnej i to wcale nie zasadniczych dla funkcjonowania tych podatków<sup>17</sup>. Zupełnie inaczej wygląda to w przypadku podatków pośrednich, zwłaszcza zaś podatku od wartości dodanej. Był on od początku funkcjonowania Unii Europejskiej przedmiotem daleko idącej harmonizacji, co jest oczywiste zważywszy na jego bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego Unii, o którym mowa w art. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (poprzednio w art. 2 TWE).

W polu interpretacji prawa podatkowego, zwłaszcza zaś współcześnie, znajdują się także postanowienia międzynarodowego prawa podatkowego, głównie zaś umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym względzie godzi się przypomnieć, że zgodnie z art. 91 Konstytucji RP, ratyfikowane umowy międzynarodowe po ich ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw (a do takich umów należą analizowane umowy) mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy nie da się pogodzić z umową. Nie ulega zatem wątpliwości, że podmiot stosujący prawo musi rozstrzygnąć, rozwiązując problemy walidacyjne wykładni operatywnej prawa podatkowego, czy i w jakim zakresie krajowe prawo podatkowe jest do pogodzenia z prawem międzynarodowym.

Zagadnienia walidacyjne nie mogą być ograniczane jedynie do samego prawa. Pragmatyzm ustaleń walidacyjnych prowadzi do postrzegania *szerszego kontekstu systemowości prawa*, co oznacza, że przy poszukiwaniu źródeł rekonstrukcji normatywnych podstaw decyzji należy brać pod uwagę także kryteria pozaprawne<sup>18</sup>. Chodzi w szczególności o dotychczasową praktykę stosowania prawa, głównie zaś mającą swój wyraz w orzecznictwie sądów krajowych oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE). Wiele decyzji sądowych, także w systemach prawa ustawowego, wpływa na podejmowanie innych decyzji funkcjonując tak, jakby miały doniosłość sięgającą poza rozstrzygnięcie konkretnych przypadków<sup>19</sup>. Odnosi się to zwłaszcza do rozstrzygnięć dokonywanych przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie TSUE), które formalnie nie są źródłem prawa unijnego lecz w rzeczywistości, spełniają taką rolę. Chociaż wpływ orzecznictwa sądów krajowych na źródła prawa podatkowego jest znacznie mniejszy niż orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE), to jednak nie może być ono wykluczone z *pola interpretacji* przy poszukiwaniu normatywnych podstaw decyzji stosowania prawa.

Wskazuje bowiem, jak sądy rozumieją teksty przepisów prawnych, jakie wyprowadzają z nich normy, jaki jest możliwy sens słów użytych przez prawodawcę dla określenia podatkowoprawnego stanu faktycznego. Dla dokonania tych ustaleń nie wystarczy uwzględnianie w polu interpretacji jedynie samej sentencji wyroku, lecz niezbędne jest również branie pod uwagę jego uzasadnienia. Jak słusznie wskazuje się w doktrynie, dyskursywność uzasadnienia kształtuje w sposób zasadniczy określoną linię orzeczniczą<sup>20</sup>, zaś trwała i jednolita linia orzecznicza oznacza daleko idący wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa. Istotne jest zwłaszcza, aby podatnik dokonujący samoobliczenia we właściwym zakresie korzystał z orzecznictwa, poszukując w nim argumentów, które mogą być przyjęte przez podmioty publiczne – organy podatkowe i sądy – kontrolujące prawidłowość dokonanych przez niego rozstrzygnięć.

Przyjęcie *szerszego kontekstu systemowości* prawa w fazie walidacyjnej procesu jego stosowania ma swoje konsekwencje przy rekonstrukcji **normatywnych podstaw decyzji (wykładni sensu stricto)**, zwłaszcza zaś gdy chodzi o ustalenie odpowiedniego pola interpretacji. W praktyce opodatkowania rozbieżności co do pola interpretacji mogą niejednokrotnie doprowadzić do odmiennych rezultatów wykładni prawa, w szczególności zaś do powstawania sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, a nawet sądem, co do prawidłowości wykładni operatywnej dokonanej przez podatnika.

Szerokie pole interpretacji stwarza odpowiednie przesłanki dokonywania wykładni w sposób kompleksowy. Często bowiem, dla potwierdzenia rezultatów wykładni językowej, niezbędne jest posługiwanie się wykładnią systemową a nawet celowościową (funkcjonalną)<sup>21</sup>. Do niezwykle rzadkich przypadków należą w prawie podatkowym sytuacje, gdy samo brzmienie słów przepisu prawnego pozwala na jednoznaczne ustalenie wynikającej z niego normy.

Opowiadając się za kompleksową wykładnią prawa podatkowego w procesie jego stosowania, należy określić rolę wykładni językowej w tym prawie. Chodzi w szczególności o ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy wykładnią językową a wykładnią pozajęzykową. Ma to ważne znaczenie dla ustalenia ideologii wykładni prawa podatkowego, która by była akceptowana przez podmioty uczestniczące w przedstawionym dwuetapowym modelu jego stosowania.

Punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni jest wykładnia językowa. Należy przyjąć, że wykładnia językowa zakreśla granice interpretacji prawa w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Ma ona w prawie podatkowym inny charakter aniżeli wykładnia systemowa i celowościowa, co powoduje, że są to dwa jakościowo różne rodzaje wykładni, a więc nie poddające się jednolitej klasyfikacji. Będzie to z jednej strony wykładnia językowa, a z drugiej wykładnia systemowa i celowościowa (funkcjonalna). Ich wspólną cechą jest, że służą interpretacji prawa podatkowego jedynie w granicach zakreślonych przez wykładnię językową.

We współczesnej literaturze i praktyce prawniczej zdecydowanie dominuje pogląd, że wykładnia zawsze wymaga zastosowania wszystkich trzech typów dyrektyw interpretacyjnych (tj. językowych, systemowych i funkcjonalnych)<sup>22</sup>. Wiązanie wykładni językowej z wykładnią pozajęzykową jest szczególnie pożądane po wejściu Pol-



ski do Unii Europejskiej. Wydaje się, że stosując dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia, dotyczące kolejności posługiwania się dyrektywami pierwszego stopnia, należy z reguły już w początkowym etapie interpretacji prawa podatkowego stosować jednocześnie wykładnię językową i wykładnię systemową, a nawet celowościową, zwłaszcza gdy w polu interpretacji znajduje się również prawo unijne.

Dokonując kompleksowej wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza zaś posługując się dyrektywami preferencji charakterystycznymi dla dyrektyw interpretacyjnych drugiego stopnia, należy jednak zawsze mieć na uwadze szczególną rolę wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego. Jest ona do pogodzenia z kompleksowością wykładni prawa, jeżeli się przestrzega zasady, że wykładnia językowa określa granice wszelkiej wykładni prawa podatkowego. Zgodnie z zasadą pierwszeństwa wykładni językowej oraz pomocniczości (subsydiarności) wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej), nie można ich stosować w oderwaniu od wykładni językowej<sup>23</sup>. Dotyczy to zwłaszcza prawa ingerencyjnego o zamkniętym systemie norm, jakim jest prawo podatkowe.

W wykładni operatywnej niezwykle ważne jest – po rozstrzygnięciu problemów walidacyjnych i dokonaniu wykładni prawa w ścisłym tego słowa znaczeniu – **uzasadnienie decyzji interpretacyjnej**. W szczególności chodzi w nim o pokazanie dyrektyw interpretacyjnych wykładni operatywnej w kontekście uzasadnienia<sup>24</sup>.

Przedstawiony model stosowania prawa podatkowego, charakteryzujący się kontrolą właściwego interpretowania tego prawa w następnym etapie jego stosowania, wymaga podjęcia przez podatnika działań, zmierzających do przekonania organów administracji, ewentualnie sądu, co do – odnoszonego do kontekstu stanu faktycznego – właściwego rozstrzygnięcia zarówno zagadnień walidacyjnych, jak i prawidłowości samej wykładni prawa. Uzasadnienie ma w sposób systematyczny wskazywać, jak w drodze kolejnych czynności interpretacyjnych uzyskuje się ostateczny rezultat interpretacji<sup>25</sup>. Podatnik dokonujący wykładni operatywnej powinien z reguły poszukiwać w wykładni potwierdzającej – a więc stosując kompleksową wykładnię prawa – możliwości przekonania podmiotu kontrolującego o prawidłowości swych działań, podobnie zresztą jak to czyni organ administracji i sąd, gdy uzasadnia swoją decyzję lub wyrok, podlegający kontroli ze strony organu podatkowego drugiego stopnia lub sądu kasacyjnego. Ważne jest w szczególności uzasadnienie w kontekście linii orzeczniczej, zwłaszcza zaś podkreślanie w nim jednolitości orzecznictwa<sup>26</sup>. Jednolitość orzecznictwa jest zatem istotną przesłanką właściwego funkcjonowania dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego. Daje ona bowiem mocne argumenty co do prawidłowości rozstrzygnięcia dokonanego przez podatnika, możliwe do zaakceptowania przez organy podatkowe, a tym samym zakończenia procesu stosowania prawa podatkowego już w pierwszym jego etapie.

Wykładnię operatywną prawa podatkowego, jak wynika z przedstawionych rozważań, należy rozumieć szeroko. Dokonują jej bowiem nie tylko podmioty publiczne – organy podatkowe i sądy – lecz także podatnicy, na których nałożono obowiązek uczestniczenia w procesie stosowania prawa. Oznacza to, że podmioty niepubliczne

stosujące prawo podatkowe powinny rozwiązywać typowe problemy z tym związane. Dotyczy to zagadnień walidacyjnych stosowania prawa, samej wykładni prawa, wreszcie uzasadnienia dokonanego rozstrzygnięcia.

## Przypisy

- <sup>1</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, Państwo i Prawo 2009, Nr 6, s. 12.
- <sup>2</sup> Z. Ziemiński, [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 160.
- <sup>3</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 115.
- <sup>4</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 42.
- <sup>5</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna...*, j.w., s. 12-13.
- <sup>6</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 133.
- <sup>7</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39 i n.
- <sup>8</sup> Zob. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, j.w., s. 21.
- <sup>9</sup> J. Jabłońska-Bonca, *Prawnik a sztuka negocjacji i retoryki*, Warszawa 2003, s. 9 i n.
- <sup>10</sup> Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego*, [w:] *Zagadnienia metodologiczne prawnoznawstwa*, Ossolineum 1982, s. 100-101.
- <sup>11</sup> L. Morawski, *Zasady...*, j.w., Toruń 2006, s. 15.
- <sup>12</sup> J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 75.
- <sup>13</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 316 i n.
- <sup>14</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, j.w., s. 117.
- <sup>15</sup> Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569) spowodował, że Wspólnota Europejska przestała istnieć, a jej następcą prawnym jest Unia Europejska, zaś dotychczasowa nazwa Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE) została zmieniona na Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE). Traktat Lizboński spowodował, iż obecnie należy mówić nie o prawie wspólnotowym, lecz o prawie unijnym (prawie Unii Europejskiej), zaś w miejsce Trybunału Sprawiedliwości (ETS) funkcjonuje w Unii Europejskiej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).
- <sup>16</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna...*, j.w., s. 17.
- <sup>17</sup> H. Litwińczuk, *Koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania dla spółek*, Przegląd Podatkowy 2007, Nr 12, s. 15-16.
- <sup>18</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia...*, j.w., s. 17.
- <sup>19</sup> J. Wróblewski, *Sądowe...*, j.w., s. 404-405.
- <sup>20</sup> M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, (red.) S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 94 i n.
- <sup>21</sup> M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, Nr 4, s. 19.
- <sup>22</sup> A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty granic wykładni prawa*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, (red.) M. Miemieć, Wrocław 2009, s. 93.
- <sup>23</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni...*, j.w., s. 67 i n.
- <sup>24</sup> J. Wróblewski, *Rozumienie...*, j.w., s. 89.
- <sup>25</sup> A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty...*, j.w., s. 94.
- <sup>26</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia...*, j.w., s. 21.

# 3

## *Pepper v. Hart* [1992] czyli historia pewnego wyroku Izby Lordów

*Bogumił Brzeziński*

### I

W systemie *common law* wyroki sądów, ze względu na zasadę precedensu, należą do ciągle aktualnego dorobku myśli prawniczej. Stąd też, przykładowo, znany wyrok angielski w sprawie *Heydon* [1584]<sup>1</sup> nadal funkcjonuje w społecznej świadomości prawnej w państwach, w których system taki istnieje.

W historii prawa znane jest zjawisko pojawiania się rozstrzygnięć sądowych uznawanych za przełomowe, zawierające nowe idee prawne czy też będące wyrazem kryształizacji nie zwerbalizowanych dotąd poglądów. Takie rozstrzygnięcia, dostrzeżone i należycie spopularyzowane, stają się punktami odniesienia dla orzecznictwa sądowego i refleksji naukowej nad tym orzecznictwem na dziesiątki, a nawet na setki lat.

Jest rzeczą charakterystyczną, że popularność, jaką cieszą się takie przełomowe orzeczenia, nie wykracza z reguły poza system prawa, w którym powstały. Po części bierze się to z odmiennych założeń, na jakich oparte są poszczególne systemy prawa.

W prawie publicznym, mającym postać ustawową (a takim jest prawo podatkowe), judykatura oraz doktryna w poszczególnych państwach nie odwołują się w zasadzie do dorobku innych państw. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy – a kto wie, czy nie najważniejszą – jest zróżnicowanie rozwiązań systemowych w poszczególnych państwach. Przykładowo, nigdzie nie ma wątpliwości co do tego, że nadpłata podatku powinna być zwrócona podatnikowi; jednak to, na jakich warunkach oraz w jakim terminie taki zwrot powinien następować oraz to, w jakich warunkach podatnik powinien otrzymać odsetki za czas istnienia nadpłaty są kwestiami rozwiązywanymi w sposób indywidualny przez ustawodawcę w każdym z państw. Te szczegóły różnią poszczególne systemy, a ponieważ orzeczenia sądów w znakomitej większości dotyczą znaczenia przepisów szczegółowych – trudno tu o wspólny język.

---

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu.

Sytuacja odmienna zdarza się wyjątkowo. Przykładem może być znaczenie wyroków brytyjskiej Izby Lordów w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, takich jak wyrok w sprawie *Duke of Westminster* [1936]<sup>2</sup> czy też w sprawie *Ramsay* (1983) powoływanych w orzecznictwie podatkowym państw Wspólnoty Brytyjskiej. Paradigmatyczny charakter ma też wyrok Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych w sprawie *Gregory v. Helvering* [1935]<sup>3</sup> otwierający linię orzeczeń zwalczających unikanie opodatkowania. Tym niemniej nawet i tu odwołania w coraz większym stopniu nawiązują do ogólnej symboliki określonego podejścia do zjawiska, na tle którego zapadały takie wyroki, niż do konkretnych warunków, w jakich prawo było stosowane.

Podobnie ma się rzecz z wyrokiem anonsowanym w tytule tego opracowania. Wyrok w sprawie *Pepper v. Hart* [1993] odbił się szerokim echem w angielskim piśmiennictwie prawniczym. Nie stał się natomiast przedmiotem zainteresowania w obcej literaturze i to nawet z anglosaskiego obszaru prawa. Zdecydował o tym kontekst kulturowy orzeczenia, związany z kwestią znaczenia, jakie przywiązuje się do materiałów przygotowawczych i przebiegu prac legislacyjnych jako źródła wskazówek interpretacyjnych w procesie stosowania prawa.

## II

Wspomniana wyżej kwestia wykorzystywania materiałów z prac legislacyjnych w procesie interpretacji przepisów ustawy w państwach anglosaskiej kultury prawnej przedstawia się w sposób istotnie zróżnicowany. W większości państw judykatura zajmuje stanowisko umiarkowane, zezwalające na powoływanie argumentacji tego rodzaju, ale jednocześnie traktując ją z należąną rezerwą, jako argumentację o uzupełniającym charakterze. Na skrajnych biegunach znajdowały się do niedawna dwa państwa – Stany Zjednoczone oraz Zjednoczone Królestwo.

W Stanach Zjednoczonych, do niedawna, dominowała ideologia wykładni celowościowej w wersji preferującej poszukiwanie celu ustawodawcy. Przy podejściu intencjonalistycznym poszukiwanie woli ustawodawcy historycznego kieruje w naturalny sposób uwagę na materiały, które tę wolę – przy wszystkich zastrzeżeniach, jakie można tu sformułować<sup>4</sup> – uzewnętrzniają. Czynnikiem dodatkowy związany jest ze specyficznymi cechami procesu legislacyjnego toczącego się w Kongresie. Rozbudowany system komisji i podkomisji, a także instytucja konferencji uzgadniających stanowiska Izby Reprezentantów oraz Senatu wobec poszczególnych ustaw dostarczają każdorazowo pokaźnej porcji sprawozdań, raportów, oświadczeń i wypowiedzi w innych formach, odnoszących się do kwestii szczegółowych i umożliwiających ustalenie poglądów uczestników procesu legislacyjnego w poszczególnych kwestiach. Daje to asumpt do wykorzystywania nie wspomnianych materiałów jako źródeł wskazówek interpretacyjnych<sup>5</sup>.

Z opisaną praktyką wyraźnie zrywa doktryna jurydyczna nowego tekstualizmu, koczująca z nazwiskiem sędziego Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych Antonina Scalii<sup>6</sup>. Przyczyną, dla której sędzia Scalia i zwolennicy jego poglądów radykalnie od-

cinają się od idei wykorzystywania materiałów legislacyjnych w procesie wykładni prawa jest to, że w materiałach dostrzegają nie tyle idealistyczną w założeniach intencję ustawodawcy, ale bardziej lub mniej zakamuflowane manipulacje personelu urzędniczego parlamentu, lobbystów oraz parlamentarzystów stojących na straży partykularnych interesów. Materiały te po prostu nie są dla przedstawicieli nowego tekstualizmu – o czym była już wyżej mowa – ani reprezentatywne, ani też wiarygodne.

Zbliżona do amerykańskiej jest sytuacja w Australii – tyle, że oparta jest tam ona nie na praktyce sądowniczej, ale na wyraźnym przepisie prawa. Tamtejszy *Acts Interpretation Act* (1901) – sekcja 15AB, obowiązująca od 1984 r. – dopuszcza korzystanie z materiałów z procesu legislacyjnego, jeżeli byłyby one pomocne w zrozumieniu treści aktu prawnego bądź rozwiązywały pojawiające się problemy interpretacyjne. Przepis przedstawia też szeroki katalog takich materiałów.

Stanowisko pośrednie w omawianej tu kwestii zajmują sądy kanadyjskie. W Kanadzie sięganie do materiałów z procesu legislacyjnego jest dopuszczalne w dwóch wypadkach, tj. gdy cel ustawy jest jednoznacznie przedstawiony w uzasadnieniu projektu ustawy oraz gdy w grę wchodzi kwestia konstytucyjności przepisu ustawy<sup>7</sup>. W orzecznictwie można też spotkać stanowisko umiarkowane, w myśl którego materiały z procesu legislacyjnego mogą być wykorzystywane, lecz nie dla ustalenia znaczenia przepisu jako takiego, ale dla ustalenia kontekstu, w jakim przepis powinien być interpretowany<sup>8</sup>.

Na drugim biegunie stała do niedawna brytyjska praktyka orzecznicza. Izba Lordów stała na stanowisku, że ustawa staje się przedmiotem wykładni dopiero w momencie wejścia w życie i żadne okoliczności, jakie zaistniały do tego momentu nie mają znaczenia. Przekonanie, że materiały z procesu legislacyjnego nie mogą służyć jako materiał przydatny przy interpretacji prawa znalazło wyraz w sądowniczej doktrynie o nazwie *exclusionary rule*. Początków tego przekonania upatruje się już w *Bill of Rights* (1689)<sup>9</sup>. Trzeba przy tym zauważyć, że wspomniana zasada nie ma charakteru absolutnego i w piśmiennictwie wskazuje się na takie okresy sądowniczej aktywności Izby Lordów (zwłaszcza w XVII i XIX wieku), w których sięgała ona incydentalnie do historii prac ustawodawczych jako źródła argumentów interpretacyjnych. W czasach współczesnych, w trzeciej ćwierci XX w. Izba Lordów interesowała się historią prac ustawodawczych – tyle, że nie bezpośrednio dla potrzeb wykładni konkretnego przepisu prawa, ale dla ustalenia ogólnych założeń polityki w określonej dziedzinie<sup>10</sup>. Można dodać, że podobne podejście ukształtowało się i jest dosyć konsekwentnie realizowane w Irlandii<sup>11</sup>.

Zagadnienie dopuszczalności korzystania z materiałów odzwierciedlających treść procesu legislacyjnego przy interpretacji przepisów prawa było wcześniej rozważane przez poważne ciała zajmujące się problematyką tworzenia i stosowania prawa. Przeciwno „rozluźnieniu” *exclusionary rule* wypowiedziała się Komisja Rentona w Raporcie w sprawie tworzenia prawa (1965), a także Komisja Prawa oraz Szkocka Komisja Prawa we wspólnym Raporcie o Interpretacji Ustaw (1975). Podstawowym argumentem było to, że dopuszczenie materiałów z prac legislacyjnych jako źródła argumentów interpretacyjnych podniesie w sposób znaczący koszty oraz czas postępowania ad-

ministracyjnych i sądowych, zmuszając w istocie strony do poszukiwania argumentacji w takich materiałach. Wątpliwość budziła też dostępność wspomnianych materiałów, ze względu na fakt, że niewiele bibliotek stać było na prenumeratę wydawnictwa *Hansard*<sup>12</sup>, publikującego materiały z prac parlamentu.

Wydaje się więc, że *exclusionary rule* stosowana była przede wszystkim ze względów praktycznych. Potwierdzeniem tej tezy może być opinia wyrażona przez Lorda Reida w sprawie *Beswick v Beswick* [1968]<sup>13</sup>, który argumentował zasadność przestrzegania wspomnianej wyżej reguły potrzebą uniknięcia nadmiernych nakładów czasu i kosztów, a także realnymi trudnościami technicznymi w dotarciu do starszych materiałów parlamentarnych.

Tą praktyką i przekonaniem o jej zasadności zachwiał wyrok w sprawie *Pepper v. Hart* [1993]<sup>14</sup>. Wyrok zapadł głosami 6:1; przeciwny przyjętemu rozstrzygnięciu był Lord Mackay of Clashfern (ówczesny Lord Kanclerz)<sup>15</sup>. Poprzedzało go przekazanie, ze względu na istotę sprawy, przez skład pięcioosobowy – składowi powiększonemu, siedmioosobowemu, z Lordem Kanclerzem (członkiem rządu!) jako przewodniczącym. Nowatorski charakter wyroku i specyficzny kontekst faktograficzny sprawiły, że wyrok stał się przedmiotem obszernych analiz, a nawet sporów w literaturze prawniczej<sup>16</sup>.

### III

Podatkowy aspekt sprawy wiązał się z kwestią ustalenia wysokości nieodpłatnego świadczenia, z jakiego korzystał nauczyciel – podatnik podatku dochodowego. Rzecz dotyczyła wykładni sekcji 63(2) *Finance Act* (1976). Przepis ten przewidywał, że w wypadku nieodpłatnych świadczeń – w tym wypadku pracodawcy na rzecz pracownika – wartość nieodpłatnego świadczenia ustala się biorąc pod uwagę koszty, jakie ponosi w związku z tym świadczący.

W myśl obowiązujących wówczas przepisów nauczycielom, którzy pracując w szkole prywatnej umieścili swoje dziecko w tej samej szkole, w której uczyli, przysługiwało prawo płacenia czesnego jedynie w wysokości 20% standardowej wysokości czesnego.

Problematyczna była baza obliczeniowa wysokości nieodpłatnego świadczenia dla celów podatkowych: czy ma nią być koszt przeciętny, ponoszony przez szkołę na jednego ucznia, czy też koszt marginalny. Ten pierwszy – ze względu na ideę non-profit, o jaką oparte było szkolnictwo prywatne – był zbliżony wysokością do standardowej opłaty za naukę. Koszt marginalny był zazwyczaj inny z tego względu, że nie wszyscy uczniowie obowiązani byli do płacenia za naukę, a ponadto w poszczególnych szkołach koszty przypadające na jednego ucznia były zróżnicowane ze względu na niepełną obsadę klas. Podatnicy podnosili, że koszt marginalny obejmuje tylko te wydatki szkoły, które da się powiązać w sposób bezpośredni z funkcjonowaniem ucznia w szkole, ale już nie koszty ogólne. W tym ostatnim wypadku – pomijając wszystko inne – koszty

przypadające na jednego ucznia mogły kształtować w sposób dosyć przypadkowy i być relatywnie wysokie w sytuacji, gdy obsada uczniowska szkoły była niepełna.

*Special Commissioners*, będący odwoławczym organem podatkowym, rozpatrując spór między podatnikiem a organem podatkowym stanęli na stanowisku, że w przepisie chodzi o koszty marginalne, a nie przeciętne. To stanowisko – na marginesie – pozbawiało w efekcie w konkretnej sytuacji wspomnianych nauczycieli korzyści finansowych, których udzielenie, jak można sądzić, leżało w zamiarze ustawodawcy. Administracja podatkowa odwołała się od tego orzeczenia; ostatecznie Izba Lordów przyznała rację podatnikom.

Lord Browne-Wilkinson, który wygłosił główną mowę procesową, wskazał cztery zasadnicze dla sprawy okoliczności przemawiające za utrzymaniem interpretacyjnego *status quo*. Pierwsza okoliczność to uwarunkowania konstytucyjne i wynikające z nich podział funkcji: Parlament uchwała ustawy, a sądy interpretują ich przepisy. Druga okoliczność to istniejące kwestie praktyczne, związane z technicznymi aspektami poszukiwania relewantnych materiałów parlamentarnych; trzecia – to kwestia dostępności obywateli do materiałów, których treść ma determinować ich prawa i obowiązki, a czwarta to wątpliwości co do merytorycznej wartości materiałów z procesu legislacyjnego.

Tym niemniej ostateczna konkluzja była taka, że istnieją dostatecznej wagi przesłanki do zmodyfikowania obowiązującej dotąd *exclusionary rule* w tym zakresie, w jakim nie nakazują jej respektowania okoliczności szczególne.

Korzystanie z argumentacji wyprowadzanej z materiałów parlamentarnych powinno być więc dopuszczalne w ściśle określonych warunkach. Może to mieć miejsce wówczas, gdy przepisy są wieloznaczne bądź mają nieostry zakres znaczeniowy albo gdy wykładnia językowa prowadzi do rezultatów absurdalnych, istnieją materiały w postaci jednej bądź szeregu wypowiedzi ministra bądź innej osoby przedstawiającej ustawę w parlamencie, które pozwalają na wyjaśnienie znaczenia przepisów i – na dodatek – wypowiedzi te są jednoznaczne.

W konsekwencji wypowiedź ministra finansów w parlamencie, odnosząca się do zakresu znaczeniowego uchwalanych aktualnie przez parlament przepisów, powinna być uznana za źródło prawnie chronionych oczekiwań potencjalnych adresatów uprawnień. Zobowiązuje to organy stosujące prawo do traktowania argumentu tego rodzaju za decydujący w sytuacji rozbieżności interpretacyjnych pojawiających się w konkretnej sprawie.

## IV

W piśmiennictwie, po wydaniu wyroku w sprawie *Pepper v. Hart* pojawiły się opinie, że stanowisko Izby Lordów wprowadza kontynentalną metodologię prawną do systemu Zjednoczonego Królestwa, z jej nastawieniem na identyfikację celu aktu prawnego i poszukiwaniem go także w materiałach z procesu legislacyjnego. Zastanawiano się też nad tym, czy i w jaki sposób wyrok wpłynie na technikę legislacyjną<sup>17</sup>. Ocena była tu ambiwalentna, gdyż dostrzegając korzyści stąd płynące dla systemu prawnego Zjednoczonego Królestwa widziano też zagrożenia związane przede wszystkim z ograniczeniem pewności prawa<sup>18</sup>.

W piśmiennictwie rozważano zarówno kwestię konsekwencji przyjęcia nowej koncepcji interpretacyjnej, jak i próbowano dokonać oceny prawidłowości rozstrzygnięcia jako takiego. Ogólny ton wypowiedzi dotyczących wyroku był taki, że wyrok stanowi przełom w dotychczasowym podejściu do wykładni prawa. Stąd też intensywnie rozważano, jakie będą praktyczne konsekwencje tej znaczącej – zdaniem wielu – zmiany w podejściu do wykładni prawa przez Izbę Lordów. To zupełnie wyjątkowe zainteresowanie wyrokiem wywołane było zarówno oczekiwaniami – narastającymi, zwłaszcza po zetknięciu elastycznego systemu prawa wspólnotowego z dosyć sztywnym, opartym na ścisłej wykładni językowej systemem prawa wewnętrznego, jak i potrzebą oceny potencjalnych skutków, jakie zmiana za sobą niosła. W szczególności przedmiotem rozważań było to, czy wyrok otwiera „dostęp” do wszystkich materiałów z prac legislacyjnych, czy tylko do oświadczeń ministra finansów bądź osoby go reprezentującej. Wskazywano też na nową jakość sytuacji, w której akceptuje się ministerialne wypowiedzi jako źródło argumentów interpretacyjnych. Możliwość popełnienia błędu, presja wywierana na ministra poprzez odpowiednio sformułowane pytania mogłyby doprowadzić do odpowiedzi dających zupełnie nieprzewidywalne rezultaty. Pojawiło się też niebezpieczeństwo „hodowania” licznych a zarazem odpowiednio sugestywnie sformułowanych pytań – zadawanych w celu wytworzenia materiału interpretacyjnego o pożądanym przez pytającego kształcie<sup>19</sup>.

Na uwagę zasługuje zasadnicza krytyka wyroku ze strony Francisca Benniona, autora znakomitego dzieła o wykładni prawa *The Interpretation of Statutes*. Otóż stwierdził on, że wyrok jest z gruntu błędny, gdyż interpretowany przez Izbę Lordów tekst przepisu podatkowego był w pełni zrozumiały, nie budził wątpliwości i nie prowadził do absurdalnych rezultatów. Nie było więc podstaw do sięgania po szczególne techniki wykładni, jak to uczyniono<sup>20</sup>. Bennion wskazał też polityczne przyczyny, które doprowadziły do określonego rozstrzygnięcia. Tym niemniej analiza Benniona nie ma istotnego znaczenia dla oceny ogólnej zagadnienia, które stało się rdzeniem dyskusji o wyroku w sprawie *Pepper v. Hart* – dopuszczalności (zasadności) korzystania z materiałów z prac legislacyjnych przy wykładni przepisów ustawy.

Z kolei John Avery Jones i David Williams skłonni byli uznać, że w sprawie istniały realne problemy interpretacyjne; pytali jednak, dlaczego nie podjęto próby ich rozwiązania przez odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*<sup>21</sup>. Wskazywano też, że



szczególną cechą sytuacji, jaka miała miejsce w trakcie procesu legislacyjnego było to, że wspomniana wyżej wypowiedź ministra finansów była korzystna dla podatnika. W związku z tym zastanawiano się, czy Izba Lordów byłaby skłonna zastosować tę samą technikę interpretacyjną w sytuacji, gdyby wypowiedź ministra prowadziła do rozstrzygnięcia niekorzystnego dla podatnika<sup>22</sup>. Ponadto, wskazywano na paradoksalność sytuacji, w której ciężar interpretacji przeniesiony zostaje w pewnym sensie z sądu na parlament (i jego co bardziej dociekliwych członków)<sup>23</sup>.

## V

Interesujące jest to, że w orzecznictwie podjęto próbę ograniczenia znaczenia poglądów wyrażonych w sprawie *Pepper v. Hart* – do granic, jak się wydaje, wytyczonych przez sam wyrok.

Lord Steyn (sędzia – członek Izby Lordów) wyraził opinię o ograniczonym znaczeniu praktycznym tezy wyroku w sprawie *Pepper v. Hart*. Znalazło to wyraz w jego wypowiedzi w sprawie *McDonnell v. Congregation of Christian Brothers Trustees* [2004]<sup>24</sup>. Sędzia wyraził tam kontrowersyjny i chyba trudny do obrony pogląd, że dopuszczalne jest – tak, jak w sprawie *Pepper v. Hart* – respektowanie jednoznacznych oświadczeń ministra finansów, ale nie jest zasadne korzystanie ze zbioru materiałów z prac przygotowawczych. W piśmiennictwie wskazywano jednak, że nie ma śladów takiego rozróżnienia w treści samego wyroku w sprawie *Pepper v. Hart*<sup>25</sup>.

Pogląd Lorda Steyna był kilkakrotnie aprobowany w późniejszych wyrokach Izby Lordów<sup>26</sup>. Tym niemniej można też wskazać rozstrzygnięcia – np. w sprawie *Hardings v. Wealands* [2006]<sup>27</sup> – w których akceptowano szerokie rozumienie wyroku w sprawie *Pepper v. Hart*, nie odnosząc się przy tym do koncepcji Lorda Steyna.

Izba Lordów w kilku sprawach rozstrzyganych po sprawie *Pepper v. Hart* dostrzegła jednak, że odwołanie się do materiałów legislacyjnych ze zbioru *Hansarda* pozwoliłoby na uniknięcie sporu sądowego. Miało to miejsce w takich sprawach, jak: *Stubblings v. Webb* [1993]<sup>28</sup>; *R. v. Warwickshire County Council, ex parte Johnson* [1993]<sup>29</sup> oraz *Chief Adjudication Officer v. Foster* [1993]<sup>30</sup>.

Znaczące – jak się wydaje – w tej kwestii było orzeczenie Izby Lordów (w sprawie niepodatkowej) *Wilson v. Secretary of State for Trade and Industry* [2003]<sup>31</sup>. W tym wyroku sąd podkreślił, że oświadczenia ministerialne nie mają statusu prawa. Uznał też, że chociaż materiały z prac parlamentarnych mogą służyć ustalaniu ogólnego celu i kontekstu ustawy, to oświadczenie konkretnego ministra w trakcie prac parlamentarnych nie może decydować o treści norm prawnych.

W rezultacie po piętnastu latach od wydania tytułowego wyroku stanowisko Izby Lordów – po okresie wahań – ukształtowało się w taki sposób, że zdecydowanie bardziej przychylnie patrzy się na historię prac legislacyjnych i materiały ją odzwiercied-

dlające jako źródło argumentacji w procesie wykładni jej przepisów, ale przede wszystkim rzucające światło na ogólny cel ustawy i inne elementy kontekstu. Natomiast główna teza wyroku w sprawie *Pepper v. Hart* – dopuszczająca oparcie interpretacji na wypowiedziach ministra finansów w trakcie prac parlamentarnych nad ustawą – w zasadzie nie ostała się.

## VI

Na marginesie można odnieść się jeszcze pokrótce do dwóch zagadnień. Pierwszym byłyby kwestia zasadności korzystania z materiałów z procesu legislacyjnego przy interpretacji przepisów prawa podatkowego w polskich warunkach prawno-ustrojowych. Zagadnienie to nie było jak dotąd przedmiotem szerszej debaty doktrynalno-orzeczniczej. Orzecznictwo – w poddających się analizie przypadkach – skłania się raczej ku tezie o dopuszczalności takiej praktyki interpretacyjnej.

Można stwierdzić, że polska konstytucja nie stwarza możliwości traktowania materiałów z procesu legislacyjnego jako źródła ważących argumentów interpretacyjnych. Jeżeli art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie podatkowej – to kieruje interpretatora bezpośrednio do tekstu ustawy, *ergo* – wzmacnia znaczenie interpretacji językowej przepisów prawa podatkowego. To wyklucza sięganie po argumentację odnoszącą się do czasu, gdy ustawa nie tyle nie obowiązywała, co po prostu jeszcze nie istniała.

Tezę tę wzmacnia i taka jeszcze okoliczność, że w polskim systemie podatkowym istotna część płatności podatkowych realizowana jest metodą samoobliczenia podatku. Oznacza to, że podatnik obowiązany jest poznać treść przepisów prawa, właściwie ją zinterpretować i zastosować się do dyspozycji norm prawnych z interpretowanych przepisów wynikających. Wymaganie od podatnika, by kierował się także treścią materiałów przygotowawczych naruszałoby bezspornie zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Niepokoić może to, że w takiej sytuacji sądy dosyć łaskawym okiem patrzą na kwestię dopuszczalności argumentacji z omawianej tu kategorii materiałów – nie odnosząc się w żadnym przypadku do podniesionych wyżej i oczywistych zastrzeżeń. Kuriozum była uchwała, w której Naczelny Sąd Administracyjny złamał niekwestionowaną dotąd zasadę niedomniemywania kompetencji i uznał posiadanie przez inspektora kontroli skarbowej kompetencji szerszych, niż wynikało to z treści przepisów – odwołując się do wystąpienia sejmowego posła-sprawozdawcy z prac komisji sejmowej nad projektem ustawy o zmianie przepisów dotyczących kontroli skarbowej, w którym to wystąpieniu wskazano, że celem zmian jest zwiększenie skuteczności kontroli skarbowej (!).<sup>32</sup> Taki pogląd NSA można uznać co najwyżej za rodzaj żartu prawniczego, urozmaicającego monotony w sumie dyskurs prawniczy.