

# Ryszard Mastalski

---

## Z zagadnień wykładni prawa podatkowego

---

Palestra 35/10(406), 27-35

---

1991

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Z zagadnień wykładni prawa podatkowego

Wykładnia prawa podatkowego powinna opierać się nie tylko na ogólnych zasadach interpretacji prawa, lecz należy w niej także uwzględnić specyficzne cechy prawa podatkowego, wynikające z przedmiotu regulacji prawnej oraz jej metody. Cechy prawa podatkowego przestrzegają w znacznym stopniu o roli wykładni językowej, systemowej oraz celowościowej w jego interpretacji.

\* \* \*

Wykładnia prawa podatkowego szuka odpowiedzi na pytanie, jakie normy prawne obowiązują w danym czasie, jaki tworzą porządek prawny. Punktem wyjścia wykładni jest zawsze słowny wyraz aktu prawnego, a więc pewna szasłość historyczna, do której odnosi się współczesny interpretator nie tylko w innych warunkach społecznych i politycznych, lecz także często w zmiennym systemie prawa. Oczywiście więc jest, że nie można interpretować prawa w sposób właściwy bez znajomości jego istoty, funkcji i roli we współczesnym życiu politycznym, społecznym i gospodarczym. Właściwa interpretacja prawa wymaga jednak nie tylko znajomości podstawowych zasad funkcjonowania prawa i ogólnych zasad jego interpretacji, lecz również znajomości specyficznych cech danej gałęzi prawa, w tym przypadku prawa podatkowego. O istocie prawa podatkowego przesądzają w znacznym stopniu dwa jego elementy: przedmiot regulacji tego prawa oraz jej metoda. Elementy te

także w znacznym stopniu wpływają na proces wykładni prawa podatkowego.

W prawie podatkowym, w którym interes społeczny (publiczny) wysuwany jest na plan pierwszy, występuje administracyjnoprawna metoda regulacji stosunków społecznych, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunki społeczne regulowane normami prawa podatkowego - to stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy państwo i podatników. Są to stosunki zobowiązaniowe uregulowane w ustawie podatkowej<sup>1</sup>. Inaczej więc niż w prawie cywilnym, gdzie autonomia woli stron stanowi jedną z przewodnich jego zasad, w prawie podatkowym zobowiązanie pieniężne nie jest następstwem woli podmiotu tego zobowiązania, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Stosunek zobowiązaniowy ma więc swe źródło nie w zgodzie strony stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie. Metoda regulacji prawnej, a w szczególności to, że prawo podatkowe zawiera głównie normy bezwzględnie obowiązujące (*ius cogens*), i to normy umożliwiające ingerencję w sferę majątkową podmiotów opodatkowanych, powoduje, że zasady interpretacji tego prawa są bliższe raczej zasadom interpretacji prawa karnego niż cywilnego. Gdyby zatem poprzestać na analizie założeń wykładni prawa podatkowego, rozpatrywanych wyłącznie z punktu widzenia metody regulacji prawnej to można by było przytoczyć wiele argumentów przemawiających za potrzebą prefero-

wania przy jego interpretacji pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego, za wysuwaniem na plan pierwszy wykładni językowej, a w szczególności za koniecznością ścisłego trzymania się „liter prawa”.

Na wykładnię prawa podatkowego znaczny wpływ ma także przedmiot regulacji prawnej. Przedmiotem tym są stosunki społeczne, obejmujące za reguły zjawiska ze sfery obrotu prawnego. Zdarzenia i działania, powodujące powstanie stosunków prawnych pomiędzy państwem i podatnikami na gruncie prawa podatkowego, wiążą się najczęściej z rezultatami obrotu prawnego, i w tym sensie można mówić, że prawo podatkowe jest „skutkiem” wobec prawa cywilnego. Związki pomiędzy prawem cywilnym i podatkowym powodują, że także prawo podatkowe, podobnie jak prawo cywilne, jest w pewnym stopniu „prawem życia codziennego”, i dlatego przy jego stosowaniu należy brać pod uwagę przede wszystkim moment interpretacji, a nie tylko moment powstania aktu prawnego. Chociaż system prawa podatkowego jest bardziej zamknięty i zupełny aniżeli system prawa cywilnego, to jednak odbiega pod tym względem daleko od systemu prawa karnego, co wynika właśnie z jego ścisłych związków ze zjawiskami gospodarczymi.

Punktem wyjścia wykładni prawa jest tekst prawny. Poprzez tekst bowiem prawodawca przekazuje do wiadomości zainteresowanym podmiotom określone normy postępowania. W y k ł a d n i a j ę z y k o w a posługuje się dyrektywami wskazującymi, w jaki sposób należy ustalić znaczenie przepisu ze względu na jego kontekst językowy<sup>2</sup>. W literaturze wyróżnia się dwie grupy dyrektyw wykładni językowej tekstu prawnego - pierwsza dotycząca przekładu przepisów prawnych na wypowiedzi mające kształt normy postępowania (adresat normy, rzeczowe elementy jej zastosowania, zakres normowania) oraz druga dotycząca ustalenia znaczenia poszczególnych

słów czy zwrotów w szkicowo zrekonstruowanej normie<sup>3</sup>.

Podstawowe znaczenie dla dokonania przekładu przepisów prawnych na wypowiedzi mające charakter norm postępowania ma określenie norm prawnych tworzących podatkowo-prawny stan faktyczny. Zasadniczym warunkiem bowiem prawidłowego przebiegu procesu wykładni i stosowania prawa podatkowego jest ustalenie norm regulujących obszar życia społecznego podlegającego opodatkowaniu. Ma to decydujące znaczenie dla zarysowania ram wykładni prawa podatkowego wynikających z zasady miarkowania (umiarkowania) stanem faktycznym opodatkowania, zgodnie z którą obciążenie podatkowe danego podmiotu może nastąpić tylko wtedy, gdy zrealizowany jest stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy<sup>4</sup>. Poza obszarem ustawowego stanu faktycznego, jaki może wynikać z wykładni prawa, istnieją wolne od opodatkowania obszary życia społecznego<sup>5</sup>. Związane to jest w głównej mierze z faktem, że stosunki społeczne będące przedmiotem prawa podatkowego mają swoje źródło wyłącznie w ustawie podatkowej, która decyduje o tym, iż powstają określone związki społeczne pomiędzy państwem a innymi podmiotami.

Ustalenie obszarów życia społecznego, które mogą być objęte uregulowanym w ustawie podatkowo-prawnym stanem faktycznym, należy rozpoczynać od wykładni językowej, szukającej „możliwego sensu słów” przepisów prawnych. W szczególności wykładnia dotyczy tych przepisów ustaw podatkowych, które określają podmiot podatku, jego przedmiot oraz podstawę opodatkowania. Te właśnie trzy elementy wyczerpują treść hipotezy normy materialnego prawa podatkowego. Łączne ich rozpatrywanie w procesie wykładni prawa wynika z faktu, że pozostają one ze sobą w bardzo ścisłym związku. Przedmiotem opodatkowania bowiem jest nie tyle sam „przedmiot” (obiekt) w ujęciu niejako fi-

zycznym, lecz zachowanie danego podmiotu względem określonego przedmiotu (np. osiąganie dochodu, dokonywanie obrotu, dokonywanie wydatku, posiadanie majątku itp.). Pojęcie przedmiotu opodatkowania jest ściśle związane z podmiotem opodatkowania także z tej przyczyny, że obowiązek podatkowy może być nałożony tylko na określone podmioty<sup>6</sup>. Podmiot podatkowy nie budzi większych kontrowersji. Występujący natomiast w hipotezie normy prawnej stan faktyczny, składający się z dwóch specyficznych dla niego części - przedmiotu opodatkowania oraz podstawy opodatkowania nasuwa pewne wątpliwości<sup>7</sup>.

Przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem norma prawna wiąże obowiązek świadczenia podatkowego, przy czym ma ona z reguły charakter gospodarczy, a nawet w wyjątkowych przypadkach, gdy jest to przedmiot pozagospodarczy, nie brak w nim również pewnych implikacji gospodarczych<sup>8</sup>. Biorąc pod uwagę fakt, że ustawodawca w ramach przedmiotu podatku wyodrębnia co najmniej dwa elementy - określone zachowanie podmiotu podatku, a ponadto z reguły „przedmiot” (obiekt) tego zachowania<sup>9</sup>, należy przy odkodowywaniu normy prawnej z przepisów prawa podatkowego brać pod uwagę w jednakowym stopniu oba te elementy przedmiotu podatku. Kontrowersje wokół przedmiotu opodatkowania, a przede wszystkim nie zawsze konsekwentne i wyraźne określenie go przez ustawodawcę powodują, że dla ustalenia podatkowo-prawnego stanu faktycznego zasadniczego znaczenia nabierają te przepisy, które określają podstawę opodatkowania.

Podstawa opodatkowania eksponowana jest szczególnie wyraźnie w aktach prawnych normujących podatki, niejednokrotnie kosztem przedmiotu podatku, który w niektórych przypadkach zostaje nią całkowicie przysłonięty<sup>10</sup>. Można przyjąć, że przedmiot podatku w szero-

kim ujęciu, a więc ze zwolnieniami przedmiotowymi, zakreśla zewnętrzne granice obszaru zjawisk społecznych objętych opodatkowaniem, podstawa opodatkowania zaś precyzuje ten stan faktyczny wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot opodatkowania. Dlatego też, jeżeli ustawodawca może tych granic nie określić wprost, pomijając niejednokrotnie normatywne określenie przedmiotu podatku lub czyniąc to niedokładnie, to trudno sobie wyobrazić konstrukcję prawną podatku bez przepisów normujących podstawę opodatkowania, i to z reguły przy użyciu zwrotów definicyjnych.

Drugim etapem wykładni tekstu prawnego, następującym po przekładzie przepisów prawnych na wypowiedzi o charakterze norm postępowania, jest ustalenie znaczenia słów i zwrotów używanych w tych szkicowo zarysowanych normach. Istotne znaczenie ma tu określenie stosunku prawa podatkowego do innych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś do prawa cywilnego. Tworząc bowiem podatkowo-prawne stany faktyczne normodawca bardzo często posługuje się takimi określeniami (nazwami), jak nieruchomości, dzierżawca, spadek, zapis, sprzedaż rzeczy i praw majątkowych itp. Chodzi więc o to, czy identyczność nazw używanych w prawie podatkowym i prawie cywilnym oznacza identyczność pojęć, co w przypadku odpowiedzi pozytywnej oznaczałoby, że prawo podatkowe jest związane pojęciami prawa cywilnego. Jednakże prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do innych gałęzi prawa, w tym oczywiście również w stosunku do prawa cywilnego. Konsekwencją tego jest, że nazwy przyjęte przez prawo podatkowe z innych gałęzi prawa nie muszą oznaczać tych samych pojęć, choć niewątpliwie stanowi to odejście od zasady zwartości i spójności systemu prawa. Nazwy te bowiem służą do budowania określonych pojęć właśnie w prawie podatkowym, są ich budulcem, a te pojęcia wraz z innymi cechami

ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów pojęć i używają swoiste cechy niezbędne do założonych przez normodawcę celów opodatkowania.<sup>11</sup> Prawo podatkowe, aby mogło wypełniać zadania, jakim ma służyć, może być związane tylko własnymi pojęciami. Posługiwanie się natomiast przez prawo podatkowe pojęciami prawa cywilnego nie wynika ani z nadrzędności tego prawa wobec prawa podatkowego, ani też z zasady jedności systemu prawa, lecz jest spowodowane jedynie tym, że pojęcia te mogą być także wykorzystywane do realizacji celów opodatkowania (np. przy opodatkowaniu spadków i darowizn). Zasada autonomiczności prawa podatkowego jest także wyraźnie zaakceptowana przez Naczelny Sąd Administracyjny.<sup>12</sup>

Interpretacja prawa jest procesem kompleksowym, co oznacza, że rezultaty wykładni językowej powinny być poddawane dalszemu uściśleniu i rozwinięciu w kontekście wykładni systemowej i funkcjonalnej.

W y k ł a d n i a s y s t e m o w a polega na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego należy<sup>13</sup>. Poszczególne przepisy powinny być interpretowane we wzajemnym ich związku z całością systemu prawa danego kraju, jak też systemu prawa funkcjonującego w ramach określonej gałęzi prawa, w tym przypadku prawa podatkowego.

Na system podatkowy składają się dwie grupy aktów prawnych: akty tworzące ogólne prawo podatkowe (głównie zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe) oraz akty zawierające konstrukcje określonych rodzajów podatków. Wykładnia prawa podatkowego powinna zmierzać do odkodowania normy prawnej nie tylko przez analizę miejsca danego przepisu w poszczególnych ustawach podatkowych, lecz także przez uwzględnienie regulacji tworzących ogólne prawo podatkowe. Wykładnia systemowa obejmująca swym zakresem

cały system prawa podatkowego dotyczy nie tyle związków pomiędzy poszczególnymi ustawami podatkowymi regulującymi określone podatki, ile związków pomiędzy przepisami ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego. Poza obszarem wykładni pozostają zatem powiązania aktów prawnych normujących szczegółowe prawo podatkowe, gdyż regulacje w nich zawarte dotyczą tylko danych rodzajów podatków. W tym też kierunku idzie orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>14</sup>.

Istotny wpływ na stosowanie wykładni systemowej ma koncepcja regulacji ogólnego prawa podatkowego, zwłaszcza zaś to, czy ogólne prawo podatkowe skodyfikowane jest w jednym akcie prawnym, czy też regulacja ta jest mniej lub bardziej rozproszona. W literaturze podkreśla się, że nawet współcześnie niewiele państw ma skodyfikowane ogólne prawo podatkowe<sup>15</sup>. W Polsce w okresie międzywojennym ogólne prawo podatkowe było skodyfikowane w ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r., regulującej zobowiązania podatkowe, postępowanie podatkowe, a także prawo karne skarbowe. Obecnie ogólne prawo podatkowe uregulowane jest przede wszystkim w ustawie z 14 czerwca 1960 r. - kodeks postępowania administracyjnego<sup>16</sup> i w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>17</sup>, a także w wielu innych aktach prawnych normujących poszczególne rodzaje podatków, w których zawarty jest dużo przepisów prawnych z dziedziny postępowania podatkowego. Praktyka zamieszczania przepisów proceduralnych w ustawach regulujących określone podatki nasiliła się znacznie w ostatnim okresie.<sup>18</sup>

Ogólne prawo podatkowe skodyfikowane w jednym akcie prawnym może mieć dla prawa podatkowego podobne znaczenie jak dla prawa cywilnego część ogólna kodeksu cywilnego. Połączenie w jednym akcie normatywnym zarówno zobowiązań podatkowych, jak i postępo-

wania podatkowego zapobiegałoby sztuczemu nieraz rozdzielaniu problematyki proceduralnej i materialnoprawnej. Pomocne przy wykładni prawa podatkowego jest zwłaszcza zamieszczenie w ustawie normującej ogólne prawo podatkowe przepisów ustalających pewne podstawowe pojęcia prawa podatkowego, określających zasady tego prawa, zwłaszcza zaś dotyczące sytuacji prawnej podatnika, uprawnień i obowiązków administracji, a przede wszystkim regulujących podstawowe założenia stosowania prawa podatkowego. Przyjęcie właściwej koncepcji ogólnego prawa podatkowego pozwala na ograniczenie regulacji w poszczególnych ustawach podatkowych, eliminując z nich w dużym stopniu „podatkowe” określenia pewnych zjawisk społecznych. Można to uzyskać przez umieszczenie w prawie ogólnym zasad interpretacji „podatkowych” określeń tych zjawisk oraz ich następstw prawnych. Właściwa konstrukcja ogólnego prawa, tworząc stałe zasady postępowania podatkowego stanowi jeden z zasadniczych warunków stabilizacji prawa podatkowego, gdyż nawet w wypadku wprowadzenia koniecznych zmian szczegółowego prawa podatkowego stałe pozostają ogólne zasady prawa materialnego oraz zasady postępowania podatkowego. Ma to szczególne znaczenie w warunkach braku stabilizacji gospodarczej i istnienia procesów inflacyjnych, kiedy to szczegółowe prawo podatkowe ulega częstym zmianom, co prowadzi do znacznego ograniczenia możliwości realizacji zasady pewności prawa, mającej bardzo poważne znaczenie w prawie podatkowym. Wiąże się ona bowiem z możliwością prawidłowego planowania podatku zarówno przez organy administracji, jak i przez samych podatników; planowanie podatkowe stanowi jeden z najbardziej istotnych elementów planowania działalności gospodarczej przez podatnika.

Stopień skomplikowania ogólnego prawa podatkowego obowiązującego

w Polsce jest znaczny. Rozproszenie regulacji tego prawa, niewłaściwe proporcje pomiędzy bezpośrednią regulacją ustawową i podstawowymi aktami prawnymi, brak kompleksowego ujęcia podstawowych zagadnień opodatkowania oraz jasnej i przejrzystej terminologii prawniczej, a wreszcie dominacja aktów wewnętrznych administracji, przyczyniają się w efekcie do tego, że obowiązujące prawo podatkowe daleko odbiega od założeń, jakie zwykle przyjmuje się dla tego typu regulacji. Nie tworzy ono bowiem ani podstawowych zasad prawa materialnego, ani też wyraźnego i systematyzowanego trybu postępowania podatkowego, a także - w obecnym jego kształcie - jest narażone na zbyt częste i łatwe do przeprowadzenia zmiany, dokonywane przez administrację podatkową w zależności od doraźnych potrzeb Skarbu Państwa. Obowiązujące rozwiązania prawne nie zapewniają w dostatecznym stopniu bezpieczeństwa realizacji w polskim systemie podatkowym zasady pewności prawa oraz związanego z nią bezpieczeństwa prawnego podatników. Istnieje zatem pilna potrzeba przeprowadzenia daleko idącej, generalnej reformy ogólnego prawa podatkowego, a właściwie jego kodyfikacji. Punktem wyjścia dla tej kodyfikacji powinna być koncepcja unormowania w jednym akcie prawnym ogólnego prawa podatkowego, przy odpowiedniej synchronizacji postępowania podatkowego z postępowaniem uregulowanym w kodeksie postępowania administracyjnego. Ogólne prawo podatkowe, ujęte na przykład w formie kodeksu podatkowego, powinno zawierać podstawowe pojęcia prawa podatkowego i zasady ich stosowania, zasady powstawania i wykonywania zobowiązań podatkowych, jak również postępowanie w zakresie ustalania i dobrowolnego wykonywania zobowiązań podatkowych (postępowanie podatkowe). Byłby to zatem powrót do koncepcji przyjętej w okresie międzywojennym, kiedy to Ordynacja podatkowa reguło-

wała zarówno zobowiązania podatkowe, jak i postępowanie podatkowe<sup>19</sup>.

Wykładnia systemowa prawa podatkowego obejmuje swym zakresem również systematykę wewnętrzną danego aktu prawnego. Stosując tę wykładnię dokonuje się zestawienia różnych przepisów określonego aktu prawnego w celu ustalenia znaczenia jednego z nich, wychodząc z założenia, że przepisy zostały zgrupowane w działy, części, tytuły, artykuły, paragrafy itp. według jakichś jednolitych zasad techniki legislacyjnej<sup>20</sup>.

Struktura wewnętrzna aktów prawnych regulujących poszczególne podatki jest dość jednolita, co wynika przede wszystkim z sięgania przez normodawcę z reguły do przyjętych dość powszechnie elementów techniki podatkowej, tworzących konstrukcję danego rodzaju podatków. Do najczęściej stosowanych elementów konstrukcyjnych podatku należą: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa; regulacja prawna tych elementów, zwykle w rozwiniętym kształcie licznych przepisów, wypełnia z reguły treść danego aktu prawnego<sup>21</sup>.

Systematyka zewnętrzna podatkowych aktów normatywnych to nie tylko problem prawnej estetyki, lecz bardzo ważny warunek właściwej interpretacji prawa, możliwości określenia trzech najbardziej istotnych elementów hipotezy i dyspozycji norm tego prawa - elementów znajdujących się w przepisach konstruujących stronę podmiotową i przedmiotową opodatkowania oraz stawkę podatkową. Łączna interpretacja przepisów określających te elementy podatku pozwala na ustalenie, kto, w jakiej sytuacji i w jakiej wysokości powinien dokonywać świadczeń pieniężnych na rzecz państwa.

Wykładnia systemowa prawa podatkowego odgrywa poważną rolę w orzecznictwie podatkowym. Bardzo często, dokonując interpretacji prawa podatkowego, Naczelny Sąd Administracyjny stosuje zewnętrzną wykładnię systemo-

wą, analizując przepisy tego prawa w ich związku z przepisami prawa cywilnego, a także, choć w mniejszym zakresie, z przepisami prawa administracyjnego, prawa pracy, czy też prawa spółdzielczego<sup>22</sup>. Sporo miejsca w orzecznictwie podatkowym zajmuje również wykładnia systemowa dokonywana w ramach systemu prawa podatkowego. Najczęściej przepisy aktów prawnych regulujących określone podatki interpretowane są w ich powiązaniu z przepisami ogólnego prawa podatkowego, głównie z przepisami proceduralnymi kodeksu postępowania administracyjnego<sup>23</sup>, a także, chociaż w węższym zakresie, z przepisami normującymi zobowiązania podatkowe<sup>24</sup>. Czasami wykładnia systemowa dotyczy wzajemnych związków ogólnego prawa podatkowego: procedury podatkowej oraz zobowiązań podatkowych<sup>25</sup>. Dość często w orzecznictwie podatkowym wykładnia systemowa obejmuje interpretację przepisów prawnych określonego aktu prawnego w ich wzajemnym związku<sup>26</sup>.

Wykładnia językowa i systemowa często nie wystarczają do pełnego ustalenia norm prawnych zakodowanych w przepisach określonego aktu prawnego. W wielu przypadkach konieczne jest także ustalenie celu przepisu prawnego. Obok więc wykładni językowej i systemowej niezbędne jest także posługiwanie się funkcjonalnymi dyrektywami interpretacji prawa. W wykładni funkcjonalnej interpretator powołuje się na rozmaite rodzaje celów, a w związku z ich różnorodnością wyodrębnia się pewien rodzaj wykładni funkcjonalnej, jaką jest wykładnia celowościowa<sup>27</sup>.

Wykładnia celowościowa nie może być stosowana w oderwaniu od innych rodzajów wykładni, zwłaszcza zaś od wykładni językowej i systemowej. Bardzo często poważnym niebezpieczeństwem jest zbyt daleko idąca swoboda podmiotu stosującego prawo w poszukiwaniu celu aktu prawnego, przy zależności celu od przyjętych przez

ten podmiot wartości i ocen. W prawie podatkowym niebezpieczeństwo to może wyrażać się w tym, że organy administracji, a nawet sądy, stosując wykładnię celowościową będą skłaniać się w stronę interesów fiskusa.

Jedną z najważniejszych kwestii, jakie powinny być rozwiązane przy posługiwaniu się wykładnią celowościową, jest jej stosunek do wykładni językowej, zwłaszcza zaś to, czy służyć ma ona jedynie do eliminowania wątpliwości interpretacyjnych związanych z nieostrością tekstu prawnego oraz do eliminowania innych wieloznaczności tekstu, w tym składniowych, czy też można ją wykorzystywać również do korygowania wyników wykładni językowej<sup>28</sup>. Dotychczasowe rozważania, zwłaszcza dotyczące przedmiotu opodatkowania i metody jego regulacji prawnej, wskazują na potrzebę bardzo ostrożnego stosowania wykładni celowościowej w tych wszystkich przypadkach, gdy jej rezultaty mogą doprowadzić do odrzucenia wyników wykładni językowej. Nie wykluczając jednak całkowicie tego rodzaju możliwości wyłania się problem, kiedy sens i cel ustawy podatkowej należy stawiać wyżej aniżeli brzmienie jej słów, a przede wszystkim, w jaki sposób należy określić sens i cel ustaw podatkowych.

W literaturze sensu i celu ustaw podatkowych szuka się głównie w ich gospodarczym znaczeniu. Chodzi w szczególności o gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego, kiedy to wykładnia celowościowa zmierza do interpretacji przepisów prawa podatkowego z punktu widzenia gospodarczej rzeczywistości, szukania ich prawdziwej, gospodarczej treści, a nie zewnętrznej formy<sup>29</sup>. W wypadku gospodarczego sposobu rozpatrywania formalne przejawy życia gospodarczego przeciwstawiane są ich rzeczywistej treści. Tego rodzaju sposób interpretacji prawa mógł zyskać na znaczeniu dopiero wtedy, gdy zaakceptowane zostało stanowisko o niezależności konstrukcji prawnopodatkowych od

prawa cywilnego. Chodzi w szczególności, jak podkreśla się w literaturze, o wyraźne rozróżnienie między treścią i formą, między zewnętrzną powłoką i prawdziwą treścią czynności prawnych,<sup>30</sup> o ekonomiczną analizę opodatkowania.<sup>31</sup> Tego typu interpretacja prawa podatkowego, jak każda interpretacja celowościowa, uwzględnia w dużym stopniu czynnik czasu, zmienność przejawów życia gospodarczego w okresie od wydania aktu prawnego do momentu interpretacji jego przepisów.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego można znaleźć niejednokrotnie rozstrzygnięcia, w których wykładnia celowościowa służy nie tylko do uzupełnienia wykładni językowej, lecz jest stosowana przed wykładnią językową.<sup>32</sup> W orzeczeniach dotyczących podatków Sąd Najwyższy i Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie, obok wykładni językowej i systemowej, posługują się wykładnią celowościową. Niekiedy Sąd Najwyższy daje wyraźne pierwszeństwo wykładni celowościowej prawa podatkowego przed wykładnią językową,<sup>33</sup> w szczególności wówczas, gdy zastosowanie wykładni językowej może prowadzić do omijania przepisów prawnych.<sup>34</sup>

Wykładnię celowościową należy stosować w prawie podatkowym bardzo rozważnie. Prawo to powinno mieć pewne wewnętrzne „bezpieczniki”, chroniąc podatników przed zbyt swobodną interpretacją prawa ze strony organów administracji podatkowej. Należy ich szukać zarówno w systemie źródeł prawa podatkowego, jak również w sposobie konstruowania podatków. Powinno się przyjąć zamknięty system źródeł prawa podatkowego, co oznacza, że za źródła tego prawa można uznać tylko akty generalne i abstrakcyjne, tworzone przez podmioty, którym tego rodzaju kompetencje prawodawcze zostały przyznane.<sup>35</sup> Przy tworzeniu konstrukcji określonych podatków należy ponadto przestrzegać zasady, że opodatkowanie jest tego rodzaju zjawiskiem społecznym, do którego od-



nosi się konstrukcyjny wymóg wyłączności ustawowej; problematyka podatkowa powinna być uregulowana przede wszystkim bezpośrednio w ustawie, upoważnienia ustawowe zaś do wydawania aktów prawnych wykonawczych powinny występować rzadko i być ściśle zdeterminowane zamieszczonymi w ustawie upoważnieniami ustawowymi.<sup>36</sup> Szczególne znaczenie w konstrukcji prawnej podatku ma podatkowo-prawny stan faktyczny, ujęty w określonych ustawach podatkowych. Stan ten, jako zakreślający ustawowe granice opodatkowania, nie powinien być rozszerzony poza to, co bezpośrednio wynika z usta-

wy. Niedopuszczalne jest bowiem, jak podnosi się w literaturze, opodatkowanie na podstawie fikcyjnego stanu rzeczy,<sup>37</sup> wychodzenie przy stosowaniu wykładni celowościowej poza te cechy stanu faktycznego, które są określone w ustawach podatkowych.<sup>38</sup> Granice wykładni prawa podatkowego upatruje się zatem w pogodzeniu wykładni celowościowej z nakazem „miarkowania stanem faktycznym opodatkowania”,<sup>39</sup> widząc w tym możliwość zachowania odpowiedniej równowagi pomiędzy pewnością prawa a możliwością dostosowywania go do zmieniających się warunków życia gospodarczego i społecznego.

## PRZYPISY

- <sup>1</sup> C. Felix: *Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Gegenwartsfragen des Steuerrechts*, Köln 1958, s. 145.
- <sup>2</sup> J. Wróblewski: *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 128.
- <sup>3</sup> J. Ziembicki: *Teoria prawa*, Warszawa-Poznań 1972, s. 105-106.
- <sup>4</sup> B. Hartmann, N. Walter: *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, Berlin 1984, s. 223.
- <sup>5</sup> K. Tiple: *Steuerrecht*, Köln 1985, s. 110.
- <sup>6</sup> K. Ostrowski: *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.
- <sup>7</sup> A. Kostecki: *Elementy konstrukcji instytucji podatkowych, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossolineum 1985, t. III, s. 155-192.
- <sup>8</sup> K. Ostrowski: *op. cit.*, s. 146-147.
- <sup>9</sup> A. Kostecki: *op. cit.*, s. 177-178.
- <sup>10</sup> *Tamże*, s. 178.
- <sup>11</sup> S. Rozmarny: *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 139.
- <sup>12</sup> Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko, że zawarcie umowy między małżonkami ma znaczenie dla spraw cywilnoprawnych, lecz nie jest skuteczne dla ukształtowania podatkowo-prawnego stanu faktycznego - patrz wyrok z 16 listopada 1984 r. SA/Lu 494/84, *Orzecznictwo NSA 1984*, nr 2, Warszawa 1987 s. 267; autonomiczność prawa podatkowego podkreślona jest także w wyroku NSA, Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu, z 16 maja 1982 r. SA/Po 765/81, *Orzecznictwo NSA 1982*, nr 1, Warszawa 1984, s. 121.
- <sup>13</sup> J. Wróblewski: *op. cit.*, s. 134.
- <sup>14</sup> Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z 7 listopada 1984 r. - SA/Gd 864/84, *Orzecznictwo NSA 1984*, nr 2, Warszawa 1987, s. 238) zajął stanowisko, że w wypadku braku określenia gospodarstwa rolnego w ustawie podatkowej regulującej określony rodzaj podatku (np. podatek od spadków i darowizn) należy szukać tego pojęcia w kodeksie cywilnym, a nie w ustawach normujących inne rodzaje podatków (np. podatek rolny). Stosowanie tu zewnętrznej wykładni systemowej, wychodzącej poza system prawa podatkowego, należy uznać za w pełni uzasadnione, ponieważ określenie gospodarstwa rolnego nie znajduje się w ogólnym prawie podatkowym, lecz w prawie szczegółowym.
- <sup>15</sup> K. Tiple: *Einführung (w:) Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, München 1986*, VII.
- <sup>16</sup> Jednol. tekst: *Dz.U. z 1980 r. Nr 9*, poz. 26 z późn. zm.
- <sup>17</sup> *Dz.U.*, Nr 27 z 1980 r. poz. 111 z późn. zm.
- <sup>18</sup> Przykładem mogą być rozwiązania prawne zawarte w ustawie z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (*Dz.U. Nr 3* poz. 12 z późn. zm., ustawie z 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (*Dz.U. Nr 74* poz. 443) oraz w ustawie z 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (*Dz.U. Nr 9* poz. 30).
- <sup>19</sup> R. Mastalski: *Niektóre zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego, „Przegląd Prawa i Administracji” 1990, nr XXVI*, s. 143.

- <sup>20</sup> J. Wróblewski: op.cit., s. 138.
- <sup>21</sup> A. KostECKI, op. cit., s. 152.
- <sup>22</sup> Wyrok NSA z 6 marca 1984 r. - SA/Kr 26/84, Orzecznictwo NSA 1984, nr 1, Warszawa 1986, s. 219-221; wyrok NSA z 29 maja 1984 r. - SA/Wr 208/84, Orzecznictwo NSA 1984, nr 1, Warszawa 1987, s. 320-324; wyrok NSA z 19 grudnia 1984 r. - III SA 922/84, Orzecznictwo NSA 1984 nr 2, Warszawa 1987, s. 320.
- <sup>23</sup> Wyrok NSA z 8 stycznia 1985 r. - SA/Po 1087/84, Orzecznictwo NSA 1985, nr 1, Warszawa 1988, s. 28-30.
- <sup>24</sup> Wyrok NSA z 23 maja 1983 r. - II SA 336/83, Orzecznictwo NSA 1983, nr 1, Warszawa 1985, s. 204-208.
- <sup>25</sup> Wyrok NSA z 29 listopada 1984 r. - SA/Gd 929/84, Orzecznictwo NSA 1984, nr 2, Warszawa 1987, s. 293-295.
- <sup>26</sup> Wyrok NSA z 19 września 1983 r. - II SA 741/83, Orzecznictwo NSA 1984, nr 2, Warszawa 1986, s. 171-172.
- <sup>27</sup> J. Wróblewski: op. cit., s. 143.
- <sup>28</sup> T. G i z b e r t - S t u d n i c k i: Wykładnia celowościowa, „Studia Prawnicze” 1986, nr 3-4, s. 63.
- <sup>29</sup> H. B e i s s e: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neuern deutschen Rechtsprechung, Steuer und Wirtschaft 1981, nr 1, s. 2; E. B l u m e n s t e i n: System der Steuerrechts, Zürich 1971, s. 21; K. T i p k e, Steuerrecht... j.w., s. 111.
- <sup>30</sup> K. T i p k e: Steuerrecht..., s. 112.
- <sup>31</sup> D. S c h n e i d e r: Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung (w:) Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften, Köln 1982, s. 91-93.
- <sup>32</sup> T. G i z b e r t - S t u d n i c k i: op. cit., s. 64.
- <sup>33</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z 2 października 1987 r. AZP 6/87, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1988, nr 5-6, s. 179.
- <sup>34</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 10 czerwca 1986 r. - III ARN 11/86, Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych 1987, nr 9, s. 355.
- <sup>35</sup> R. M a s t a l s k i: Z problematyki źródeł prawa podatkowego, „Studia Prawnicze” 1990, nr 1, s. 9.
- <sup>36</sup> R. M a s t a l s k i: Ustawa w systemie źródeł prawa podatkowego, „Państwo i Prawo” 1988, nr 11.
- <sup>37</sup> H. B e i s s e: op.cit., s. 11.
- <sup>38</sup> B. H a r t m a n n, N. W a l t e r: op. cit., s. 198.
- <sup>39</sup> H. B e i s s e: op.cit., s. 7.