

Bogumił Brzeziński, Jerzy Jezierski

Z PROBLEMATYKI WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

W procesach stosowania prawa niepoślednią rolę odgrywa wykładnia przepisów aktów prawnych, nazywana też niekiedy interpretacją. Wykładnia, najogólniej rzecz biorąc, to proces ustalania treści norm prawnych w oparciu o teksty obowiązujących aktów normatywnych oraz przyjęte reguły interpretacyjne¹. Możemy mówić o wykładni prawa w znaczeniu szerszym oraz znaczeniu węższym. W tym pierwszym znaczeniu wykładnią jest każdy proces ustalania treści obowiązujących norm prawnych. W znaczeniu drugim wykładnia jest procesem pomocniczym stosowanym wówczas jedynie, gdy sformułowania tekstu prawnego budzą wątpliwości interpretatora ze względu na zawarte w nich sprzeczności, luki, wieloznaczności albo też występuje sprzeczność sformułowań tekstu prawnego z określonymi założeniami aksjologicznymi bądź prakseologicznymi, jakie systemowi prawa przypisuje interpretator. Granice pomiędzy wskazanymi tu zakresami znaczeniowymi pojęcia wykładni mają charakter subiektywny i płynny. Z tych też względów bardziej zasadne jest określanie terminem wykładni wszystkich procesów ustalania treści norm prawnych niezależnie od stopnia ich złożoności. Rezultatem procesu wykładni prawa powinno być jednoznaczne ustalenie treści obowiązujących norm prawnych.

W procesach stosowania prawa wiążącej wykładni przepisów dokonują w zasadzie organy orzekające. Wykładnia przepisów może być także dokonywana poza procesami stosowania prawa, chociaż i wówczas w ostatecznym rachunku służy niewątpliwie tym procesom. Chodzi tu o wykładnię autentyczną, dokonywaną przez organ, który wydał interpretowane przepisy prawne; wykładnię legalną dokonywaną przez or-

¹ Por. J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 125 i n.; Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 208 i n.

gany wyposażone w kompetencje do takiej wykładni bądź też wykładnię doktrynalną dokonywaną przez naukę. Wykładnia autentyczna oraz legalna ma charakter wiążący.

Rola nauki w dziedzinie wykładni prawa postrzegana być może na dwóch zasadniczych płaszczyznach. Pierwsza z nich ma wymiar praktyczny i wyraża się w dokonywaniu wykładni obowiązujących przepisów prawa na analogicznych zasadach, jak czynią to inne podmioty biorące udział w procesach wykładni. Może to łączyć się z oceną konkretnych zapadłych już rozstrzygnięć sądów lub innych organów orzekających, może też być elementem analizy dogmatycznoprawnej obowiązującego prawodawstwa.

Bardziej zasadnicze znaczenie ma jednak płaszczyzna druga — teoretyczna. Zadaniem nauki jest tutaj formułowanie ogólnych zasad wykładni prawa, ocena i weryfikacja metod wykładni z punktu widzenia ich przydatności w procesach interpretacji przepisów należących do różnych gałęzi prawa. Waga tego ostatniego problemu spowodowała, że zagadnienia teorii wykładni prawa podatkowego stały się przedmiotem szerokiego zainteresowania nauki, co znalazło wyraz w obszernej literaturze podatkowej powstającej zwłaszcza w kontynentalnych państwach Europy Zachodniej². Dla polskiej literatury z dziedziny prawa skarbowego okresu międzywojennego reprezentatywne były obszerne opracowania tej problematyki dokonane przez S. Rosmarina oraz R. Langroda³. Powojenna literatura polskiego prawa podatkowego nie poświęcała, niestety, problematyce wykładni takiego miejsca, na jakie ona zasługuje. Było to spowodowane wynaturzeniem samej instytucji podatku w istniejącym systemie funkcjonowania gospodarki, co w konsekwencji doprowadziło do ogólnego spadku zainteresowania pogłębionymi badaniami nad różnorodnymi aspektami funkcjonowania prawa podatkowego. Dopiero ostatnio problematyka wykładni prawa podatkowego pojawia się znowu w opracowaniach Mastalskiego⁴.

Rozważania doktrynalne na temat wykładni prawa podatkowego tradycyjnie już koncentrują się wokół pewnych — uznanych za podstawowe — problemów. Problemem takim jest niewątpliwie kwestia swoistości pojęć używanych w prawie podatkowym w kontekście jedno-

² Obszerne zestawienie literatury w tym zakresie powstałej do końca okresu międzywojennego zawiera praca S. Rosmarina, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 296 i n.

³ R. Langrod, *Ustawodawstwo podatkowe a prawo prywatne*, Warszawa 1931; Rosmarin, *op. cit.*

⁴ R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.

czesnego ich stosowania w innych gałęziach prawa. Drugim szeroko dyskutowanym w literaturze zagadnieniem jest zastosowanie analogii jako metody wykładni prawa podatkowego. Kolejną kwestią związaną z wykładnią prawa podatkowego jest zagadnienie zasadności bądź dopuszczalności stosowania interpretacji rozszerzającej oraz zwąężającej. Sporo uwagi poświęca się też stosowaniu różnorodnych metod interpretacji w odniesieniu do prawa podatkowego (wykładnia literalna, systemowa, funkcjonalna itp.)⁵. Na tle wskazanej tu problematyki szczegółowej rysuje się też istotny problem ogólny: czy zasady wykładni prawa podatkowego mają charakter specyficzny — jeśli tak, to w jakim zakresie — czy też znajdują tu zastosowanie zasady wykładni wspólne dla wszystkich dziedzin prawa.

Przystępując do rozważenia pierwszego z przedstawionych tu problemów należy podkreślić, że genetycznie prawo podatkowe wykształciło się w swoich podstawowych zrębach znacznie później aniżeli prawo cywilne. To pierwsze w opisach stanów prawnopodatkowych wykorzystywało więc siłą rzeczy terminy znajdujące swe pojęciowe odpowiedniki na gruncie prawa cywilnego. Nierzadko też przedmiotem regulacji prawnych tej gałęzi prawa są zjawiska należące do tej samej sfery stosunków społecznych. Nie może to pozostawać bez wpływu na wzajemne powiązania warstwy treściowej obu gałęzi prawa. Pojawiło się więc zasadnicze pytanie o tożsamość pojęć oznaczonych tym samym terminem na gruncie obu gałęzi prawa — a więc czy pojęcia spotykane w prawie cywilnym i jednocześnie stosowane w prawie podatkowym są pojęciami przejętymi z tej pierwszej gałęzi, czy też pojęciami swoistymi, posiadającymi swą własną, odrębną treść. W literaturze prawnopodatkowej wczesne rozważania na ten temat prowadzone były pod silną presją apriorycznie przyjmowanego dogmatu o nadrzędności prawa cywilnego w systemie prawa. Prowadziło to poszczególnych autorów do przyjęcia koncepcji funkcjonowania w prawie podatkowym pojęć „przejętych” z prawa cywilnego. Tezy takiej bronili nawet ci autorzy, którzy dostrzegali różnice w treści poszczególnych pojęć oznaczanych tym samym terminem w obu gałęziach prawa. W procesie krytyki utorowało sobie drogę stanowisko odmienne, zakładające generalnie swoistość pojęć w prawie podatkowym⁶. Problem ten jest także aktualny współcześnie. W prawie podatkowym spotykamy wiele terminów cywilistycznych, ale i prawo cywilne operuje terminologią prawa podatkowego (na przykład art. 1025, § 1 k.p.c.). Zarówno prawo podatkowe, jak i prawo cywilne funkcjonują w obrębie jednego systemu pra-

⁵ Rosmarin, *op. cit.*, s. 170 i n. i cytowana tam literatura.

⁶ Tamże.

wa. Stosowanie tego samego terminu w przepisach należących do różnych gałęzi prawa powinno — ale nie musi — oznaczać, że mamy w obu wypadkach do czynienia z pojęciem o tej samej treści⁷. O zakresie treściowym danego pojęcia nie decyduje bowiem użyta dla oznaczenia go nazwa (wykładnia literalna), ale także sposób użycia danego terminu w tekście prawnym (wykładnia systemowa) oraz konsekwencje, jakie z punktu widzenia celu danej normy wywołuje przypisanie danemu terminowi określonego znaczenia (wykładnia celowościowa).

Prawodawca podatkowy stosując różnego rodzaju terminy odpowiadające pojęciom cywilistycznym może wybrać trzy drogi postępowania. Po pierwsze może wyraźnie wskazać, że dany termin użyty został dla określenia pojęcia, którego treść i zakres wyznaczają normy prawa cywilnego. Nie ulega wówczas wątpliwości, że niedopuszczalna jest w takich wypadkach jakakolwiek wykładnia prawa podatkowego, która prowadziłaby do nadania takiemu pojęciu innej treści niż posiada ono w prawie cywilnym. W praktyce legislacyjnej jednak sytuacja taka nieomal nie występuje⁸. Po drugie prawodawca stosuje w przepisach podatkowych terminy, których treść określona została w przepisach prawa cywilnego, jednakże pomija jakiekolwiek wskazania mające na celu bliższe dookreślenie sposobu rozumienia użytego terminu. W wykładni przepisów operujących takimi terminami należy — jak się wydaje — wychodzić z założenia, że pojęcia prawa podatkowego mają treść identyczną jak odpowiednie pojęcia prawa cywilnego. Może się jednak okazać, że wykładnia systemowa, a zwłaszcza wykładnia funkcjonalna uzasadniać będzie wniosek, że zakres treściowy pojęć oznaczonych w prawie podatkowym i w prawie cywilnym tym samym terminem nie jest jednakowy, a więc że w istocie rzeczy mamy do czynienia z dwoma różnymi pojęciami. Stosowanie w prawie podatkowym terminów występujących także w prawie cywilnym dla oznaczenia tych samych⁹ bądź też różniących się od siebie pojęć¹⁰, jest w praktyce legislacyjnej dość powszechne.

⁷ Przykładem takiej sytuacji może być użycie przez ustawodawcę w różnych znaczeniach terminu „użytkowanie”. Por. wyrok NSA z 10.08.1985 r. (SA/Kr 241/85) — teza przytoczona w przypisie 10.

⁸ Przykładem takiej sytuacji może być sformułowanie treści art. 1, ust. 1, pkt 2 ustawy z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej (DzU nr 4, poz. 23) stanowiący, że „opłacie skarbowej podlegają [...] następujące czynności cywilnoprawne”.

⁹ Za tożsame w swej istocie uważa się na przykład odpowiedzialność solidarną dłużników na gruncie prawa cywilnego art. 366 i n. k.c., jak też odpowiedzialność solidarną podatnika oraz osób trzecich za zaległości podatkowe tego pierwszego, o której mowa w przepisach ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (DzU nr 27, poz. 111 z późn. zmianami).

¹⁰ Por. np. wyrok NSA z 10.08.1985 r., SA/Kr 241/85, w którym sformułowano

Po trzecie ustawodawca podatkowy może używać terminów stosowanych również w prawie cywilnym, dookreślając je jednak w taki sposób, że nie budzi wątpliwości fakt, iż oznaczają one pojęcie o innej treści i zakresie niż analogiczne pojęcie cywilistyczne oznaczone takim samym terminem¹¹.

Z powyższego wywodu wynika, że w prawie podatkowym występować mogą zarówno pojęcia przejęte z innych gałęzi prawa, a więc charakteryzujące się tymi wszystkimi cechami, jakie posiadają na gruncie zespołu norm tworzących tę gałąź prawa, jak też z pojęciami swoistymi dla prawa podatkowego. Natomiast wśród pojęć swoistych można wyróżnić dwie ich kategorie. Pierwsza to pojęcia spotykane wyłącznie na gruncie prawa podatkowego. Druga natomiast to pojęcia, które mają swoje — zbliżone kształtem choć nieidentyczne — odpowiedniki w innych gałęziach prawa. Przepisy podatkowe odnoszące się do tej drugiej kategorii pojęć nastręczać więc mogą w praktyce poważnych niekiedy trudności interpretacyjnych. Pojawiać się one mogą zwłaszcza wówczas, gdy w przepisach różnych gałęzi prawa na oznaczenie różnych w istocie, choć podobnych pojęć, stosuje się ten sam termin. O tym, czy dane pojęcie jest przejęte z innej gałęzi prawa, czy jest to pojęcie swoiste, decyduje w ostatecznym rachunku wykładnia przepisów prawa podatkowego.

Kolejnym klasycznym problemem teorii wykładni prawa podatkowego jest możliwość stosowania analogii jako środka tej wykładni. Prawo, z natury swej abstrakcyjne, operuje pewnymi kategoriami stanów prawnopodatkowych. Powstaje jednak niekiedy pytanie, czy hipotezą danej normy prawnej objąć można szerszy krąg stanów faktycznych niż te, które wynikają z literalnie odczytanych przepisów prawa. Istotą analogii jest przyjęcie zasady, że w wypadkach podobnych należy postępować podobnie. Wynika z tego, że analogia polegać może nie tylko na poszerzeniu zakresu hipotezy normy prawnej, ale także odnosić się może do jej dyspozycji. Mogłoby to mieć miejsce wówczas, gdy dwie normy prawne regulują dwa podobne stany faktyczne, przy czym dyspozycja jednej z nich nie jest wystarczająco jasna. Możliwość i zakres stosowania analogii w prawie podatkowym słusznie wiąże się w literaturze z pozycją, jaką w procesie wykładni prawa przyznaje się z jednej strony — zasadzie sprawiedliwości podatkowej, z drugiej zaś — zasa-

następującą tezę „użytkowanie, o którym mowa w art. 36, ust. 1 ustawy z 26.02.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej (DzU nr 7, poz. 55) nie jest pojęciem tożsamym z ograniczonym prawem rzeczowym, o którym mowa w art. 244, § 1 i 252 k.c.”

¹¹ Przykładem takiej sytuacji może być termin „zobowiązanie podatkowe” spotykany w ustawie cytowanej w przypisie 9.

dzie pewności prawa¹². Przyznanie prymatu zasadzie pewności prawa wiąże się zwykle z preferencjami dla jego ścisłej, językowej wykładni. Ogranicza to w sposób zasadniczy posługiwanie się argumentacją *a simili*. Uznanie natomiast większego znaczenia zasady sprawiedliwości podatkowej, wyrażającej się postulatem podobnego, bądź wręcz jednakowego traktowania przypadków podobnych otwiera pole do stosowania *analogii legis*.

Uzasadniając pogląd o niedopuszczalności stosowania analogii w prawie podatkowym odwoływano się niekiedy do tezy, że obok norm określających zakres ingerencji państwa w życie społeczne istnieje ogólna norma negatywna wykluczająca wszelką ingerencję władzy publicznej nie przewidzianą przez prawo¹³. Ogólna zasada wolności jednostek od ingerencji władzy publicznej wyrażana była w odniesieniu do podatków znaną paremią *nullum census sine lege*. Ten nurt rozważań doktrynalnych znajdował też potwierdzenie o orzecznictwie sądowym¹⁴.

Analogia w prawie podatkowym nie zawsze musi działać na niekorzyść podatnika, gdyż dotyczyć może takich instytucji, jak ulgi podatkowe czy też zwolnienia od opodatkowania. W tych wypadkach ani w piśmiennictwie, ani w orzecznictwie nie zgłasza się na ogół obiekcji co do stosowania analogii przy interpretacji odpowiednich przepisów prawa podatkowego. Powstaje w związku z tym problem ochrony w takich sytuacjach interesu fiskalnego państwa. Słusznie, naszym zdaniem, wskazuje się w literaturze na to, że „państwo może w każdej chwili wprowadzić nowy podatek lub istniejący zmienić, jeżeli organy władzy państwowej powołane do tworzenia prawa stwierdzą, że obowiązujące regulacje pozwalają na unikanie opodatkowania podmiotom znajdującym się w sytuacji, która zgodnie z założeniami polityki gospodarczej państwa powinna być objęta opodatkowaniem”¹⁵.

Odrębnym nieco zagadnieniem jest stosowanie analogii w procesach usuwania lub w prawie¹⁶. Pomijając tu skomplikowane kwestie ustalenia, czy w danym wypadku mamy rzeczywiście do czynienia z luką, a nie z celowym pominięciem uregulowania określonej kwestii, można stwierdzić, że analogia jest użytecznym instrumentem wypełniania luk w prawie. Dopuszczalność stosowania analogii w takim wypadku uza-

¹² R. Mastalski, *Analogia w procesie wykładni prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 9, s. 68 i n.

¹³ Rosmarin, *op. cit.*, s. 196 i n.

¹⁴ „W myśl ogólnych zasad prawa nie może być obowiązek prawny, oparty na prawie publicznym, nałożony na kogokolwiek bez wyraźnego przepisu”. Wyrok Naczelnego Trybunału Administracyjnego z 3.03.1933 r., LR 5437/29, OPA.II.306.

¹⁵ Mastalski, *Analogia...*, s. 72.

¹⁶ Wróblewski, *op. cit.*, s. 309 i n.

sadnia przede wszystkim postulat funkcjonalności systemu prawa; trudno byłoby bowiem aprobeować sytuację, w której przypadkowy brak regulacji prawnej jednego z elementów instytucji prawa podatkowego miałby prowadzić do jej praktycznej eliminacji z systemu podatkowego. Zasadnie bowiem zakładać można, że poszczególne instytucje prawa podatkowego ustawodawca tworzy po to, aby funkcjonując w ramach możliwie harmonijnie zbudowanego systemu podatkowego spełniały przypisane im funkcje.

Szczególnie uzasadnione wydaje się być stosowanie analogii przy usuwaniu luk w procedurze podatkowej. Przepisy procedury bowiem spełniają funkcje usługowe w stosunku do przepisów materialnego prawa podatkowego. Niedopuszczalne więc byłyby sytuacje, kiedy wola ustawodawcy obciążenia podatkiem określonej kategorii podmiotów nie mogłaby być realizowana tylko z powodu niedoskonałości rozwiązań proceduralnych. Stosując w takich wypadkach analogię należy jednak pamiętać o konieczności respektowania określonych funkcji gwarancyjnych procedury. Stosowanie analogii nie może prowadzić do osłabienia bądź też zniweczenia tych funkcji.

Innym wreszcie problemem pojawiającym się w rozważaniach nad wykładnią prawa podatkowego jest zagadnienie możliwości i zakresu stosowania interpretacji zwążającej lub rozszerzającej.

O wykładni zwążającej, identycznej bądź też rozszerzającej mówić możemy wówczas, gdy obok wykładni literalnej uznaje się za dopuszczalne stosowanie innych jeszcze rodzajów wykładni i gdy konfrontuje się następnie wyniki wykładni literalnej z rezultatami wykładni innego rodzaju. Jeżeli zakres hipotezy odtwarzanej normy jest identyczny przy zastosowaniu wykładni literalnej oraz wykładni innego rodzaju, mówi się wówczas o wykładni identycznej. Jeżeli zakres hipotezy normy odtwarzanej metodą wykładni innej niż literalna jest szerszy niż przy wykładni literalnej, wówczas mówić można o wykładni rozszerzającej. Jeżeli natomiast zakres ten jest węższy, mówimy o wykładni zwążającej. W gruncie rzeczy mamy tu więc do czynienia nie z odmienną metodą wykładni, ale jedynie z porównaniem rezultatów wykładni prowadzonej różnymi metodami.

Powstaje tutaj problem zakresu dopuszczalności stosowania różnych metod wykładni i porównywania uzyskanych wyników¹⁷. Stanowisko bardziej rygorystyczne zakłada, że stosowanie wykładni innej niż literalna dopuszczalne jest dopiero wówczas, gdy ta pierwsza nie pozwala na uzyskanie jasnego, niepodważalnego na gruncie semantycznym poglądu co do treści normy prawnej. Stanowisko to respektuje tradycyj-

¹⁷ Ziemiński, *op. cit.*, s. 223 i n.

na zasadę *clara non sunt interpretanda*. Stanowisko liberalne — odmiennie — dopuszcza stosowanie różnych metod wykładni w każdym wypadku. Zaletą tego nurtu badawczego nad wykładnią prawa podatkowego jest nie tylko możliwość weryfikacji stopnia realizacji tradycyjnych idei opodatkowania, ale także możliwość uchwycenia krystalizujących się idei nowych, u podłoża których leży dogłębna obserwacja i znajomość kształtu stosunków prawnopodatkowych oraz wielorakich, zmieniających się uwarunkowań (społecznych, ekonomicznych, psychologicznych itp.) towarzyszących opodatkowaniu. Porównanie wyników różnych metod wykładni pozwala na stwierdzenie ich zgodności (wykładnia identyczna) bądź też sprzeczności (wykładnia rozszerzająca bądź zwężająca). Pomocą przy wyborze jednego z uzyskanych rezultatów wykładni i uznanie go za rezultat właściwy służą interpretatorowi formułowane w doktrynie i funkcjonujące w praktyce prawniczej dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia¹⁸. W piśmiennictwie prawnopodatkowym przyjmuje się jako oczywistość niedopuszczalność stosowania wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika. Wiąże się to często z akceptacją zasady odmiennej — dopuszczalności interpretacji rozszerzającej na korzyść podatnika¹⁹.

Problem interpretacji zwężającej bądź rozszerzającej powstaje najczęściej na gruncie sprzeczności wyników wykładni literalnej i funkcjonalnej. Nie można jednak naszym zdaniem dać pierwszeństwa wynikom wykładni funkcjonalnej wówczas, gdy wykładnia literalna prowadzi do ustaleń jednoznacznych na gruncie obowiązujących reguł danego języka. Problemy mogą natomiast pojawić się wówczas, gdy albo wykładnia językowa nie daje jednoznacznych rezultatów, albo też, gdy jej wynikom przeciwstawić można — obok wyników wykładni funkcjonalnej — także wyniki wykładni systemowej (bądź wykładni logicznej, jeśli uznajemy ją za odrębny rodzaj wykładni prawa).

Prawo podatkowe powiązane jest w szerokim zakresie ze zjawiskami ekonomicznymi. Istota tych zjawisk w znacznej mierze determinuje treść przyjętych rozwiązań prawnych, z drugiej zaś strony — prawo podatkowe, regulując stosunki ekonomiczne wywiera określony wpływ na kształt zjawisk ekonomicznych. Powstaje tutaj swoista antynomia pomiędzy statyką regulacji prawnych a dynamiką stosunków społecznych przez prawo podatkowe regulowanych. Wydaje się, że antynomię tę można złagodzić przyznając należyte miejsce w procesach interpretacji prawa podatkowego wykładni funkcjonalnej. Mogłoby to znaleźć

¹⁸ Wróblewski, *op. cit.*, s. 399 i n.

¹⁹ Zobacz przykładowo B. Cocivera, *Principi di Diritto Tributario*, Milano 1959, s. 71.

wyraz w następujących, hipotetycznie na razie formułowanych, właściwych dla prawa podatkowego dyrektywach interpretacyjnych drugiego stopnia:

1) Jeżeli wykładnia językowa nie pozwala na jednoznaczne ustalenie treści normy, a inne rodzaje wykładni prowadzą do ustaleń odmiennych (nawet sprzecznych ze sobą), należy w takim wypadku dać pierwszeństwo wynikom wykładni funkcjonalnej.

2) Jeżeli wykładnia językowa pozwala na jednoznaczne ustalenie treści normy, natomiast wykładnia funkcjonalna i jednocześnie wszystkie inne możliwe do zastosowania w danym wypadku sposoby wykładni prowadzą do odmiennych niż literalna, ale identycznych między sobą wyników, należy w takim wypadku dać pierwszeństwo wynikom wykładni funkcjonalnej i jednocześnie wynikom pozostałym, wspierającym tę ostatnią wykładnię.

Podjęwając próbę syntetycznego ujęcia problematyki wykładni prawa podatkowego nietrudno zauważyć, że mieści się ona w ramach trzech głównych nurtów badawczych.

Pierwszy z nich — tradycyjny — nawiązywał i nadal nawiązuje do pewnych ogólnych idei, leżących u podstaw instytucji podatku, takich jak sprawiedliwość podatkowa, równość w opodatkowaniu, pewność podatku, ochrona interesów jednostki przed ingerencją państwa w jej stosunki majątkowe itp. Z punktu widzenia tych i innych jeszcze idei próbowano oceniać tradycyjne metody i techniki wykładni prawa, analizując tym samym ich przydatność do wykładni prawa podatkowego. Ten typ naukowej refleksji nad wykładnią prawa podatkowego popularny był zwłaszcza w XIX w. oraz w pierwszej połowie XX w. Zauważyć należy, że podejmowane na tym gruncie poszukiwania nie dały odpowiedzi na pytanie, czy istnieją specyficzne, odrębne zasady wykładni prawa podatkowego. Mimo dużej rozbieżności poglądów przeważały opinie, że prawo podatkowe podlega ogólnym regułom wykładni prawa, natomiast sformułowane wówczas lub tylko szerzej uzasadnione niż poprzednio reguły wykładni wyrażające się w paremiach takich jak *nullum tributum sine lege* bądź też *in dubio pro fisco* były charakterystyczne nie tylko dla prawa podatkowego, ale dla wszystkich gałęzi prawa nakładających obowiązki na obywateli. Zakres i wszechstronność prowadzonych wówczas badań doktrynalnych spowodowały, że w okresach późniejszych zainteresowanie problematyką wykładni prawa podatkowego w ramach tego właśnie nurtu badawczego zmalało, a wyniki badań nie stworzyły raczej nowej jakości w tej materii.

Nurt drugi można by nazwać empirycznym. W tym wypadku nie chodzi tak jak poprzednio o ustalenie, jak określone idee powinny wpływać na sposób wykładni prawa podatkowego, ale o poznanie, jaki-

mi ideami kierują się organy stosujące prawo w procesach jego wykładni. Zaletą tego nurtu badawczego nad wykładnią prawa podatkowego jest nie tylko możliwość weryfikacji stopnia realizacji tradycyjnych idei opodatkowania, ale także możliwość uchwycenia krystalizujących się idei nowych, u podłoża których leży dogłębna obserwacja i znajomość kształtu stosunków prawnopodatkowych oraz wielorakich, zmieniających się uwarunkowań (społecznych, ekonomicznych, psychologicznych itp.) towarzyszących opodatkowaniu. Szczególnie sprzyjające warunki dla tego typu badań powstają wówczas, gdy orzecznictwo podatkowe jest realizowane przez sądy lub też podlega kontroli sądowej. Doświadczenia polskie wskazują, że wprowadzenie sądowej kontroli legalności decyzji podatkowych zwiększa w sposób istotny stopień publicyzacji problematyki orzeczniczej w sprawach podatkowych, co sprzyja koncentracji uwagi na tych zagadnieniach przez doktrynę prawa podatkowego.

Głównym nurtem zainteresowania doktryny stają się wówczas siłą rzeczy zagadnienia wykładni prawa podatkowego. Nie przesądza to jeszcze kwestii, czy i kiedy dojdzie do sformułowania na tym gruncie nowych, istotnych uogólnień teoretycznych, posiadających walor zasad wykładni prawa podatkowego.

Trzeci wreszcie nurt badawczy — konstytucjonalistyczny — sprowadza się do poszukiwania zasad wykładni prawa podatkowego w normach konstytucyjnych. Prowadzenie badań na tym polu warunkowane jest faktem uprzedniego ujęcia w konstytucji — jak to ma miejsce w wielu krajach — przepisów dotyczących problematyki podatkowej. Zapisy konstytucyjne, z istoty swej bardzo ogólne, są wyrazem idei leżących u podstaw systemu opodatkowania. Idee te stają się tym samym normami prawnymi umiejscowionymi w hierarchii norm prawa podatkowego wyżej niż normy wynikające z ustaw podatkowych. Nadrzędność ta umożliwia, a nawet wręcz zobowiązuje do uwzględniania tychże norm w procesie interpretacji przepisów ustaw podatkowych. Dzieje się tak w myśl ogólnie obowiązującej zasady, że norma prawna niższego rzędu nie może być sprzeczna — to jest nie może być interpretowana w sposób sprzeczny — z normą wyższego rzędu. Ten nurt badawczy nad wykładnią prawa podatkowego ma istotne znaczenie dla wewnątrzsystemowego porządkowania norm prawa podatkowego. Konstytucja polska nie stwarza współcześnie pola do prowadzenia takich badań, gdyż nie zawiera żadnych przepisów, które odnosiłyby się bezpośrednio do podatków. Należałoby oczekiwać, że po dokonaniu przewidywanych zmian polskiej konstytucji znajdą się w jej treści także po-

stanowienia dotyczące podatków. Umożliwi to wówczas rozwój badań na trzeciej ze wspomnianych wyżej płaszczyzn badawczych.

Uniwersytet Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Bogumił Brzeziński, Jerzy Jezierski

PROBLEMS OF TAX LAW INTERPRETATION

One of essential problems arising in application of law is the interpretation of provisions of legal acts aimed at explicit and clear determination of substance of legal norms in force. Binding interpretation of provisions is made by organs deciding on the application of law. No less important is also the role of interpretation made outside these processes by organs which issued the legal provisions or which have competence in the area or also of the doctrine. Doctrinal considerations on interpretation of provisions of tax law concentrate around certain basic problems such as specificity of conceptions used in tax law in the context of their application in other branches of law, application of analogy as a method of interpretation of tax law, admissibility of application of extensive or constricted interpretation, or eventually application of different methods of interpretation (such as literal, systematic, functional) referring to the tax law. The problems connected with the above are the subject matter of the paper.

I. Dochody władz lokalnych w Polsce tworzą system złożony z władz i dotacji celowych oraz w formie procentowych udziałów danego budżetu lokalnego w dochodach własnych budżetu wyższego stopnia. W świetle ustawy z 3.05.1990 r. o samorządzie terytorialnym¹ dochodami wyrównawczymi gmin będą zobowiązane subwencje ogólne przekazywane z budżetu centralnego, a także dotacje celowe na realizację zadań zleconych.

Wymienione wyżej dochody władz lokalnych można podzielić na trzy podstawowe grupy: dochody własne, dochody wyrównawcze i dochody zwrotne. Wśród dochodów własnych podstawowe znaczenie mają podatki lokalne.

2. Ogół występujących w danym państwie podatków jest przedmiotem podziału, w następstwie którego wyodrębnia się grupę podatków centralnych (państwowych) — przekazywanych na rzecz budżetu cen-

¹ A. Borodo, *Prawo finansowe i podatkowe*, Toruń 1990, t. 85 i n.

² DzU 1990, nr 16, poz. 33, opacowane powołano przed uchwaleniem nowej ustawy o dochodach gmin.