



2008

Spis treści:

STUDIA

Agnieszka Bielska-Brodziak

Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych

Adam Biegalski

Arystotelejskie dzieło – twórcza inspiracja dla podatkowych analiz wolnego rynku

ARTYKUŁY

Bogumił Brzeziński

Prawo podatkowe a prawo cywilne

Marek Kalinowski

Przedmiot podatku a obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Wojciech Matuszewski

Koszty zapłaty podatku

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2008

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

dr hab. Adam Nita

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

SPIS TREŚCI

STUDIA

1. AGNIESZKA BIELSKA-BRODZIAK

WYKŁADNIA JĘZYKOWA WEDŁUG ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH 4

2. ADAM BIEGALSKI

ARYSTOTELEJSKIE DZIEŁO – TWÓRCZA INSPIRACJA DLA PODATKOWYCH ANALIZ WOLNEGO RYNKU 73

ARTYKUŁY

3. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE 115

4. MAREK KALINOWSKI

PRZEDMIOT PODATKU A OBOWIĄZEK I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE 141

5. WOJCIECH MATUSZEWSKI

KOSZTY ZAPŁATY PODATKU 151

STUDIA

WYKŁADNIA JĘZYKOWA WEDŁUG ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH*

AGNIESZKA BIELSKA-BRODZIAK

SPIS TREŚCI

1. Pojęcie wykładni językowej w orzecznictwie	4
2. Rodzaje znaczeń „językowych”	6
3. Język „potoczny”, prawny i prawniczy – preferencje w ramach wykładni językowej.....	40
4. Inne problemy wykładni językowej	50
5. Inne dyrektywy językowe.....	58
6. Argumenty na rzecz pierwszeństwa wykładni językowej	62
7. Podsumowanie.....	67
Tabele i wykresy.....	70

1. POJĘCIE WYKŁADNI JĘZYKOWEJ W ORZECZNICTWIE

W orzecznictwie pojawiają się różne wypowiedzi dotyczące samego pojęcia wykładni językowej. Według jednych poglądów ta metoda interpretacji polega na ustalaniu znaczenia poszczególnych słów czy wyrażeń tekstu prawnego. Twierdzi się więc, że wykładnia językowa to „proces ustalania treści norm prawnych na podstawie możliwego sensu słów, za pomocą których sformułowano dany przepis”¹, czy też, że „w procesie praktycznego stosowania prawa treść konkretnego przepisu ustala się przede wszystkim na podstawie znaczenia zastosowanych w przepisie słów, w granicach ich tzw. <możliwego do przyjęcia

* Niniejszy tekst jest fragmentem pracy doktorskiej, która zostanie wydana przez wydawnictwo Wolters Kluwer pod tytułem: „*Interpretacja tekstu prawnego (na podstawie orzecznictwa podatkowego)*” z początkiem 2009 r.

¹ Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001r., sygn. FPK 5/01, ONSA 2001/4/160, podobnie w uchwale NSA z dnia 22 kwietnia 2002r., sygn. FPS 2/02, ONSA 2002/4/136 oraz w wyroku WSA z 13 października 2004 r., sygn. III SA 2419/03, LEX nr 171330.

sensu> (wykładnia gramatyczna).”² Dodaje się także, że wykładnia językowa dąży „do wyjaśnienia sensu przepisu prawnego przez analizę tekstu słownego przepisu, w szczególności przez ustalenie znaczenia użytych w nim zwrotów (analiza semantyczna), przy uwzględnieniu obowiązujących reguł gramatycznych.”³

W innych orzeczeniach z kolei zwraca się uwagę na to, że „wykładnia językowa nie może się sprowadzać do szukania sensu poszczególnych wyrazów - mieć charakter filologiczny, lecz powinna szukać rzeczywistego sensu poszczególnych zdań (ich zespołów), co wymaga jej połączenia z analizą celu regulacji prawnej. Prawodawca bowiem określa poprzez słowa, co zamierza osiągnąć”⁴ Sędziowie prezentujący tego typu poglądy akcentują więc, że dla zrozumienia tekstu prawnego poza odwołaniem się do semantycznych czy syntaktycznych reguł języka polskiego koniecznym jest przyjęcie jakiegoś celu, w jakim autor tekstu formułuje takie lub inne wypowiedzi.⁵ Tą dwoistość poglądów można odnosić do poszczególnych koncepcji lingwistycznych.⁶

Wśród argumentów (tradycyjnie nazywanych dyrektywami)⁷ wykładni językowej znajdujemy argumenty związane z językiem „potocznym”, prawnym i prawniczym. Stąd

² Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000r., sygn. I SA/Gd 644/98, ONSA 2001/4/170, podobnie w wyroku NSA z dnia 25 lutego 2005r., sygn. FSK 1406/04, LEX nr 163846.

³ Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2002r., sygn. III SA 314/02, LEX nr 263433.

⁴ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

⁵ To wyraźne zróżnicowanie poglądów w orzecznictwie, opisywane jest także w literaturze. Szerzej na ten temat por. W. N. Eskridge, P. P. Frickey, *Statutory Interpretation as Practical Reasoning*, Stanford Law Review, January 1990, s. 340 - 341:” There are at least two varieties of textualism. The stricter version posits the statutory text as (at least ordinarily) the sole legitimate interpretive source. A characteristically pithy Holmesianism says it well: <We do not inquire what the legislature meant; we ask only what the statute means.> The second, and less ambitious, variety of textualism uses statutory language not in place of, but rather as the best guide to, legislative intent or purpose”.

⁶ Choć trudno powiedzieć na ile na gruncie wykładni operatywnej jest to kwestia uświadamiana. W wielu orzeczeniach sędziowie posługują się jednocześnie obydwoma wariantami – por. np. wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005r., sygn. FSK 2713/04 LEX nr 173191. Na temat współcześnie dominujących koncepcji lingwistycznych por. K. Brodziak, *O lingwistycznym statusie języka prawnego*, Studia Prawnicze, z. 1/2004 r., s. 97 i n. Relacje zachodzące między teorią prawa a filozofią języka oraz między teorią prawa a lingwistyką omawia T. Gizbert – Studnicki w tekście *Teoria prawa, filozofia języka, lingwistyka*, Studia filozoficzne nr 2-3/1985, s. 67 i n. Zob. także koncepcję Reading-Response Criticism, przedstawioną przez S. Fisha w *Interpretacja, retoryka, polityka*, Kraków 2002.

⁷ Określeniem „dyrektywy” posługują się przykładowo prace: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 55 i n., J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2007, s.194 i n.; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s.39 i n. Niektórzy autorzy w pojęcie dyrektyw traktują jako zbiorcze określenie dla reguł, zasad i wskazówek interpretacyjnych – por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s. 309 i n., zaś inni w ogóle nie posługują się pojęciem dyrektyw, a zamiast nich odwołują się do reguł wykładni – por. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa*,

poniżej zostaną omówione poszczególne sposoby ustalania znaczenia⁸ „językowego” przynależne do wszystkich trzech rodzajów języka.⁹

2. RODZAJE ZNACZEŃ „JĘZYKOWYCH”

2.1. Język „potoczny”¹⁰

W orzecznictwie silnie akcentowana jest ranga języka powszechnego jako źródła znaczenia wyrażen tekstów prawnych.¹¹ Częstokroć pojawiają się wypowiedzi odwołujące się do wykładni językowej, czyli wykładni „*nakazującej dać pierwszeństwo interpretacji wynikającej ze znaczenia słów języka etnicznego.*”¹² Rangę języka powszechnego wyraża formułowane domniemanie: „*tak daleko jak to jest możliwe, nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym.*”¹³

Badania orzecznictwa pokazują, że w celu ustalenie znaczenia „potocznego” odwoływano się do trzech źródeł:

1. opinii biegłych językoznawców,
2. intuicji językowej,
3. słowników językowych.

doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2001, s. 121 i n. Na temat charakteru dyrektyw interpretacyjnych zob. J. Leszczyński, *O charakterze dyrektyw wykładni prawa*, PiP nr 3/2007, s. 28 – 44.

⁸ O znaczeniu „znaczenia” w prawie por. M. L. Geis, *The Meaning of Meaning in the Law*, Washington University Law Quarterly 1995, vol. 73, s. 1125 i n.

⁹ Praktyczna użyteczność wyróżnienia takich trzech zasobów, w których poszukuje się znaczenia w procesie wykładni tekstów prawnych nie budzi wątpliwości. Nie należy jednak tracić z pola widzenia szeregu wątpliwości natury lingwistycznej, jakie budzi status języka prawnego i prawniczego w relacji do języka etnicznego. Język prawny i prawniczy proponuje się traktować jako podjęzyk języka naturalnego (szerzej T. Gizbert – Studnicki, *Język prawny a język prawniczy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze, z. 55/1972, s. 220-233.).

¹⁰ W literaturze podkreśla się, że nazwa „język potoczny” nie oddaje rzeczywistości. „Ustawodawca nie formułuje przepisów prawnych w języku, którym ludzie posługują się na co dzień, lecz w języku ogólnym – takim, którym mówią wykształceni użytkownicy języka w sytuacjach oficjalnych”. - M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, Studia Prawa Prywatnego nr 1 z 2006 r., s.20. Szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op.cit.*, s. 136 i n.

¹¹ Mówi się o języku potocznym (Wyrok WSA z dnia 9 sierpnia 2004r., sygn. SA/Rz 1824/03, LEX nr 132974), powszechnym (Wyrok NSA z dnia 26 września 2001r., sygn. I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845), lub etnicznym (Wyrok NSA z dnia 11 maja 2000r., sygn. I SA/Wr 3177/99, LEX nr 43040).

¹² Wyrok NSA z dnia 11 maja 2000r., sygn. I SA/Wr 3177/99, LEX nr 43040.

¹³ Wyrok NSA z dnia 11 marca 2003r., sygn. I SA/Bd 164/03, POP 2003/5/141.

2.1.1. Opinie językoznawców

W pierwszej kolejności wspomniane zostanie to źródło, z którego korzystano najrzadziej. W orzeczeniach sporadycznie pojawia się informacja o korzystaniu z opinii językoznawców.

Dobrym przykładem posłużenia się taką opinią może być fragment jednego z orzeczeń: *„Stanowisko to znajduje poparcie w sporządzonej na użytek niniejszego postępowania podatkowego opinii biegłego językoznawcy, w której stwierdzono, że znaczenie rzeczownika <używanie> może być rozumiane - również w omawianym akcie prawnym - niejako w dwóch aspektach: w znaczeniu szerszym jako <używanie pośrednie> lub węższym jako <używanie bezpośrednie>.”*¹⁴

Wykorzystywane w orzecznictwie opinie biegłych językoznawców gromadzone są najczęściej na etapie postępowania przed organami podatkowymi. Spowodowane jest to okolicznością, że sądy administracyjne w bardzo ograniczonym zakresie są uprawnione do przeprowadzania postępowania dowodowego (zarówno na wniosek stron jak i z urzędu)¹⁵. Wśród orzeczeń, w których mowa jest o opiniach znajdujemy więc takie, w których sąd odwoływał się do opinii przedstawionej organom podatkowym przez stronę¹⁶, takie, w których sąd uchylał decyzje organów podatkowych ze względu na nieprzeprowadzenie takiego dowodu przez organy podatkowe mimo wniosku strony¹⁷, jak również takie, w których sąd uznawał, że odmowa przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego przez organy podatkowe była w danym przypadku uzasadniona.¹⁸

¹⁴ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

¹⁵ Por. art. 106 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2002r., nr 153, poz. 1270, oraz komentarz do tego przepisu zawarty w B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2006, a także art. 197. § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jednolity, Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60.

¹⁶ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 7 lipca 1983r., sygn. II SA 635/83, ONSA 1983/2/52.

¹⁸ Wyrok WSA z dnia 3 września 2004r., sygn. I SA/Bk 206/04, LEX nr 290471.

Rzadkość wykorzystywania opinii specjalistów z zakresu wiedzy o języku może dziwić – biorąc pod uwagę ilość i skomplikowanie problemów semantycznych, syntaktycznych czy pragmatycznych, jakie pojawiają się w rozstrzygnięciach zawierających rozważania o charakterze interpretacyjnym. Wydaje się, że praktyka ta byłaby niezwykle pożyteczna jeśli chodzi o dostarczenie wiedzy specjalistycznej – niedostępnej przecież w toku edukacji prawniczej.

2.1.2. Intuicja językowa

Drugi sposób ustalania znaczenia „potocznego” nazywam odwoływaniem się do własnej intuicji językowej.¹⁹ Przyjmuję, że metoda ta odnosi się do orzeczeń, w których dokonując wyboru hipotezy interpretacyjnej nie wskazuje się źródła pochodzenia wybranego znaczenia.

Dobrym przykładem wydają się rozważania odnośnie znaczenia niezwykle kontrowersyjnego na gruncie prawa podatkowego zwrotu „koszty poniesione w celu uzyskania przychodów”. Sąd stwierdził w nim: *„Wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę pojęcia <koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów> oznacza, że podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu.”*²⁰ Sąd przyjmując takie znaczenie interpretowanego zwrotu, nie odwołał się do żadnego „zewnętrznego” źródła.²¹

Odwołując się do własnej intuicji językowej sądy administracyjne nadają znaczenie pojedynczym wyrazom²², ale także porównują zakresy znaczeniowe różnych słów²³. Przy

¹⁹ Szerzej na temat intuicji językowej T. Gizbert – Studnicki, *Język prawny z perspektywy...op. cit.*, s. 12-13. Autor twierdzi, że znajomość języka jest raczej umiejętnością niż wiedzą. Znajomość języka manifestuje się przede wszystkim w jego użyciu. Stąd intuicja językowa jest kwalifikacją konieczną do interpretowania tekstów prawnych, podczas gdy wiedza o języku jest raczej narzędziem ułatwiającym uzasadnianie decyzji interpretacyjnych.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 28 maja 2003r., sygn. III SA 3361/01, LEX nr 145016.

²¹ Podobnie w wyroku NSA z dnia 22 września 2000r., sygn. I SA/Lu 483/99, LEX nr 47104.

²² Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2004r., sygn. FSK 1232/04, LEX nr 147841.

²³ Por. rozważania na temat znaczenia pojęć „budowa” i „przebudowa” zawarte w uzasadnieniu wyroku WSA, oraz ocenę tych rozważań dokonaną przez NSA (wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005r., sygn. FSK 1914/04, ONSAiWSA 2006/3/92).

pomocy intuicji językowej rozstrzygane są zarówno problemy semantyczne²⁴, jak i pragmatyczne²⁵

2.1.3. Słowniki językowe

Trzecią grupę narzędzi służących do ustalania znaczenia „potocznego” stanowią słowniki językowe.

W literaturze amerykańskiej napotkać można bardzo wiele opracowań o różnorodnym charakterze poświęconym użyciu słowników w procesie interpretacji tekstów prawnych²⁶. W literaturze polskiej na ten temat są tylko niewielkie wzmianki²⁷. Stąd można wyprowadzić pochopny wniosek, że w naszym orzecznictwie użycie słowników jest zjawiskiem marginalnym. Nic bardziej mylącego. Jak pokazuje pobieżna analiza wydano w naszym kraju ponad 1100 orzeczeń²⁸, w których słownik był jednym z argumentów na rzecz podjętego rozstrzygnięcia. Mamy tu do czynienia z wyraźną tendencją wzrostową - kiedy sądy podejmują decyzje dotyczące oparcia rozstrzygnięcia o znaczenie zaczerpnięte z języka potocznego (ogólnego, etnicznego) to coraz częściej następuje odwołanie się właśnie do słowników. Dowodem na to jest analiza statystyczna użycie słowników językowych w kolejnych latach. Analiza ta pozwala sformułować następujące wnioski: w sądach administracyjnych tendencja wzrostowa jest obserwowalna od 1995 roku (12 odwołań) podczas gdy w latach poprzednich maksymalnie 7. W latach 1996, 1997 sąd administracyjny skorzystał ze słowników odpowiednio 22 i 21 razy. W latach 1999, 2000 już

²⁴ Wyrok WSA z dnia 8 lutego 2005r., sygn. III SA/Wa 2022/04, LEX nr 164029.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2000r., sygn. III SA 2001/99, ONSA 2002/1/22.

²⁶ Por. przykładowo: D. Mellinkoff, *The Myth of Precision and the Law Dictionary*, UCLA Law Review 1983, vol. 31, s. 423 i n; Note, *Looking It Up: Dictionaries and Statutory Interpretation*. Harvard Law Review 1994, vol. 107, s. 1437 i n; R. A. Raymond, *Dictionaries, Plain Meaning, and Context in Statutory Interpretation*, Harvard Journal of Law & Public Policy 1994, vol. 17; E.P. Aprill, *The Law of the Word: Dictionary Shopping in the Supreme Court*, Arizona State Law Journal 1998, vol. 30, s. 275 i n; S. A. Thumma, J. L. Kirchmeier, *The Lexicon Has Become a Fortress: The United States Supreme Court's Use of Dictionaries*, Buffalo Law Review 1999, vol 47, s. 227 i n; R. Sonpal, *Old Dictionaries and New Textualists*, Fordham Law Review 2003, vol. 71, s. 2177 in; J. Weinstein, *Against Dictionaries: Using Analogical Reasoning to Achieve a More Restrained Textualism*, University of Michigan Journal of Law Reform 2005, vol. 38, s. 649 i n.

²⁷ Por M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s. 332 – 333.

²⁸ W tym 750 orzeczeń sądów administracyjnych (450 w sprawach podatkowych). Dane na podstawie badań przeprowadzonych na orzecznictwie zawartym w bazie LEX Prestige, aktualizacja na grudzień 2007r.

48 i 46 razy. W roku 2004 sięgnięto do słowników 67 razy zaś w 2005 i 2006 wykorzystano słowniki odpowiednio aż w 194 i 160 orzeczeniach.²⁹

Zagadnienia związane z użyciem słowników w procesie stosowania prawa są niezwykle obszerne. W tym miejscu można przeanalizować jedynie wybrane z nich.

2.1.3.1. Sposoby wykorzystywania słowników przez sądy

Odwołanie się do słowników przybiera różnorakie formy. Możemy wyróżnić kilka charakterystycznych sytuacji.

a) Występują orzeczenia, w których sądy przyjmują, iż w słownikach pojawia się jedno, niekwestionowane znaczenie danego wyrażenia, które następnie stanowi podstawę rozstrzygnięcia. Możliwe są sytuacje, gdy sąd dokonuje takiej oceny na podstawie sięgnięcia do jednego tylko źródła słownikowego, albo do kilku. W jednym z orzeczeń sąd stwierdził, że *„(...) prowizja jako jedna z postaci wynagrodzenia wg jednolitych objaśnień zawartych w słownikach obcych, w słownikach języka polskiego oznacza procentowe wynagrodzenie od wartości transakcji za pośrednictwo, czynności handlowe, komis itp.”*³⁰. Podobnie postąpiły sądy ustalając znaczenie słowa „budowla”³¹, „podziemne wyrobisko górnicze”³², „polityczny”³³, bonifikata³⁴ czy „duplikat”³⁵.

b) Z drugą sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy analiza słowników (jednego bądź kilku) pozwala na wyodrębnienie różnych rozumień danego wyrażenia i te różne rozumienia brane są przez sądy pod uwagę przy podejmowaniu rozstrzygnięć. W jednym z orzeczeń sąd powołując się na Mały słownik języka polskiego pod red. E. Sobol zauważył, iż słowo „zaliczane” może mieć różne znaczenia. Decyzja sądu I instancji, zgodnie z którą może tu chodzić tylko o faktyczne zaliczenie została określona jako „zbyt zawężająca wykładnia

²⁹ Por. wyniki badań statystycznych przedstawione na s. 62-63.

³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 15 września 1999r., sygn. I SA/Gd 1139/97, LEX nr 43945.

³¹ Por. uchwałę NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 4/99, Pr. Gosp. 2000/2/27.

³² Por. uchwałę NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 4/99, Pr. Gosp. 2000/2/27.

³³ Por. wyrok NSA z dnia 27 marca 2002r., sygn. V SA 2211/01, ONSA 2003/2/76.

³⁴ Por. wyrok WSA z dnia 6 lutego 2007r., sygn. I SA/Gd 580/06, LEX nr 264064.

³⁵ Por. wyrok WSA z dnia 21 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2082/05, M. Podat. 2006/7/35.

językowa”. W ocenie sądu mogło również chodzić o „potencjalne zaliczenie”.³⁶ W innym z orzeczeń sąd brał pod uwagę wszystkie zawarte w słowniku znaczenia słowa „publiczny”, po to by ustalić znaczenie wyrażenia „oferta publiczna”³⁷.

c) Z trzecią sytuacją mamy do czynienia wtedy, gdy efektem sięgnięcia do jednego lub kilku słowników jest – podobnie jak poprzednio - ustalenie dwóch lub więcej możliwych rozumień danego pojęcia (zwrotu), lecz o wyborze między tymi rozumieniami decydują względy pozajęzykowe, które sąd wprost ujawnia w uzasadnieniu. Przedmiotem jednego z orzeczeń była analiza znaczenia słowa „budowa” i „przebudowa”. Słownik ukazał wieloznaczność tych pojęć. O wyborze między kilkoma rozumieniami zadecydowało sięgnięcie do wykładni systemowej i funkcjonalnej.³⁸

d) Dla kolejnego sposobu użycia słownika charakterystyczne jest, że sąd dokonując – jak poprzednio – wyboru spośród kilku rozumień pochodzących ze słownika (słowników), uzasadnia wybór danego znaczenia argumentując, że dokonał go na gruncie wykładni językowej. W tej grupie orzeczeń oparcie niektórych rozstrzygnięć na argumentacji ze słowników, budzić musi co najmniej zdziwienie.³⁹ Po pierwsze z tego powodu, że nie ma możliwości wybrać jednego z kilku znaczeń ze słownika nie odwoławszy się do jakiegoś kryterium pozasłownikowego (kontekst, cel). Po drugie dlatego, że niektóre sytuacje interpretacyjne dotyczące tekstów prawnych, nie są w ogóle rozstrzygalne na gruncie definicji słownikowych.⁴⁰

Ciekawego przykładu dostarcza jedno z orzeczeń. Sąd zawarł w nim następującą wypowiedź: „*Odwołując się do wykładni językowej, sięgając po słownikowy zakres pojęcia <robót budowlanych> należy wskazać, że zgodnie z definicją zawartą w <Uniwersalnym słowniku języka polskiego> Wydawnictwo Naukowe PWN określenie <roboty> oznacza*

³⁶ Por. wyrok WSA z dnia 09 listopada 2005r., sygn. III SA/Wa 2687/05, M.Podat. 2006/7/28.

³⁷ Por. wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2007r., sygn. III SA/Wa 3884/06, M. Podat. 2007/2/41, podobnie w odniesieniu do pojęcia „reklama” w wyroku WSA z dnia 31 stycznia 2006r., sygn. III SA/Wa 3162/05, LEX nr 222353.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005r., sygn. FSK 1914/04, ONSAiWSA 2006/3/92, podobnie w wyroku NSA z dnia 20 maja 2005r., sygn. FSK 1743/04, M. Podat. 2005/10/40.

³⁹ Szerzej na ten temat A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, *Słowniki a interpretacja tekstów prawnych*, Państwo i Prawo z. 5/2007, s.20-33.

⁴⁰ Wydaje się, że np. zupełnie niezasadnie sądy oczekują, że wieloznaczne definicje słownikowe mogą dostarczyć rozstrzygnięcia problemu wieloznaczności tekstu prawnego. Problematyka ta jednak wymaga osobnych badań.

<zespół czynności podejmowanych w celu wykonania, wyprodukowania wytworzenia, dokonania czegoś, praca, działanie, działalność, robienie czegoś>, co wyraźnie wskazuje na *<czasownikową>* stronę znamion definicji. Na tej podstawie należało uznać, że ustawowe sformułowanie *<roboty budowlano-montażowe>* zawsze oznaczać będzie czynności, również montaż okna. To, z kolei, wbrew stanowisku skarżącej, oznacza, że pojęcie *<robót budowlanych>* nie obejmuje użytych materiałów.”⁴¹ Zatem nie ma racji organ uznając czynność jako towar.” Sąd zacytował więc szereg znaczeń słowa „robota” ze słownika i stwierdził stanowczo, że wszystkie one wskazują na „czasownikową” stronę znamion definicji. W ten sposób jego argumentacja rzekomo pozostała w granicach wykładni językowej. Jednak bliższa analiza poszczególnych znaczeń słowa „robota” wskazuje, że niektóre z nich zupełnie nie wykluczają uwzględniania zakupu towaru. Np. znaczenie wyrażone słowami *„zespół czynności podejmowanych w celu wykonania, wyprodukowania, wytworzenia, dokonania czegoś”* skłania do wniosku, że w skład zespołu takich czynności jak najbardziej może wchodzić czynność zakupu materiałów niezbędnych dla wykonania czy też wyprodukowania czegoś. Takiego wniosku nie wyklucza także przyjęcie innego znaczenia, że „robota” to „działalność”. W efekcie więc działanie sądu w zakresie wyboru „właściwego” znaczenia nie miało nic wspólnego z wykładnią językową (polegającą na odwołaniu się do słownika), a słownik nie był z pewnością tym narzędziem, które dostarczyło sądowi jednoznacznej odpowiedzi na problem interpretacyjny.

Argumentem decydującym o rozstrzygnięciu była domniemana intencja prawodawcy, a nie takie lub inne rozumienie wynikające ze słowników. To, wydaje się pokrętnie uzasadnienie sądu jest efektem pokutującego w orzecznictwie dogmatu o prymacie znaczenia językowego⁴². Stąd niektóre sądy za wszelką cenę chcą wykazać, że przyjęte przez nie rozumienie jakiegoś zwrotu wynika bezpośrednio i jednoznacznie z języka.

W innej ze spraw sąd stanął przed rozstrzygnięciem czy podatnik korzystający z ulgi musi być inwestorem. Zdaniem sądu *„za pozytywną odpowiedź na postawione pytanie przemawia posłużenie się przez ustawodawcę przymiotnikiem <inwestycyjna>*

⁴¹ Wyrok WSA z dnia 28 września 2005r., sygn. I SA/Bd 379/05, POP 2006/3/50.

⁴² Na temat językowej granicy wykładni por. A. Bielska - Brodziak *Orzecznictwo NSA...op. cit.*, s. 79 i n.

w odniesieniu do ulgi”⁴³ Sąd miał do wyboru dwa znaczenia słowa inwestor – cywilistyczne i potoczne. W rezultacie skłonił się do znaczenia potocznego. Co jednak może dziwić wybrał je dostrzegając jednocześnie jego słownikową wieloznaczność. W jaki sposób sąd wybrał jedno z owych wielu znaczeń ze słownika, tego nie wiemy. Z całą pewnością nie za pomocą słownika, gdyż ten nie ustala hierarchii poszczególnych znaczeń. O odrzuceniu znaczenia cywilistycznego i wyborze jednego z wielu znaczeń potocznych musiały zadecydować argumenty natury celowościowej, jednak sąd ukrył je, a wyeksponował argument „pseudojęzykowy”, że skoro nie ma definicji inwestycji w ustawie podatkowej, to należy sięgnąć właśnie do słownika, w którym czeka gotowe rozwiązanie problemu interpretacyjnego.⁴⁴ Być może sądowi – jak poprzednio - chodziło o utrzymanie przekonania, że skoro interpretacji podlegają przepisy dotyczące ulgi, nie korzysta on z innych niż językowe metod wykładni. Niemniej jednak słownik, w którym jak sąd sam zauważył słowa „inwestycja” i „inwestor” były wieloznaczne, nie mógł być sam w sobie wystarczającym narzędziem dla wyboru jednego „właściwego” znaczenia tekstu prawnego.⁴⁵

Analizując użycia słowników można wyróżnić trzy charakterystyczne grupy orzeczeń.

Do pierwszej grupy należą te orzeczenia, w których znaczenie słownikowe interpretowanych zwrotów nie spotkało się z uznaniem sądu. Uzasadnienia takiego stanowiska były różne. Z jednej strony mamy grupę orzeczeń, w których argumentem pozatekstowym przypisuje rolę decydującą. Stąd intencji, woli czy celowi prawodawcy przypisuje się większą wagę niż znaczeniu słownikowemu. Trudno w tym miejscu rozstrzygnąć, czy jest to przejaw

⁴³ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 1994r., sygn. III SA 1297/93, ONSA 1995/1/40. Stan faktyczny wskazywał że podatnicy finansowali inwestycję w 50% zaś gmina w pozostałych 50%. Dodatkowo z perspektywy definicji „inwestora” zawartej w prawie cywilnym (umowa o roboty budowlane), to gmina występowała w takiej roli. Podatnicy występowali więc tylko w roli współfinansujących przedsięwzięcie we wspomnianych 50%.

⁴⁴ W rzeczywistości jest to argument celowościowy, sąd przypisuje przecież ustawodawcy, co ten miał na myśli i wyłącznie na tej podstawie sięga do słownika (zawierającego wieloznaczne definicje), a nie do kodeksu cywilnego. Obrazuje to cytat z orzeczenia: „Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 r., używając wyrazu <inwestycja>, nie odsyła do konkretnego aktu prawnego, definiującego pojęcie inwestora i inwestycji. Należy zatem dojść do wniosku, że ustawodawca miał na myśli ogólne znaczenie tych wyrazów w języku polskim. Nie chodzi więc ani o stronę umowy o roboty budowlane, ani o uprawnienie do dysponowania środkami finansowymi, lecz o osobę dokonującą nakładów pieniężnych na budowę lub rozbudowę środków trwałych”.

⁴⁵ Podobnie „pokrętne” uzasadnienie odwołujące się do słowników zawarto w wyroku NSA z dnia 2 kwietnia 1997r., sygn. I SA/Ka 481/96, LEX nr 28711.

akceptowanej koncepcji wykładni, czy też rozstrzygnięcie nastąpiło ad usum konkretnego przypadku⁴⁶. Inne powody odstąpienia od znaczeń słownikowych to przypisanie pierwszeństwa rozumieniu jakiegoś pojęcia zaczerpniętemu z innego aktu prawnego lub rozumieniu funkcjonującemu w języku prawniczym. Jak dalej zostanie wykazane - trudno wskazać jakiegokolwiek prawidłowości w tym zakresie.⁴⁷

Do drugiej grupy należą te orzeczenia, w których słownik to tylko jeden z argumentów, najczęściej punkt wyjścia. W literaturze rozpowszechniony jest pogląd, że sędziowie używają słowników w dwóch celach: definiowania i weryfikowania⁴⁸. Jednak w obu tych sytuacjach słownik nie jest jedynym argumentem za przyjęciem pewnego rozumienia interpretowanego zwrotu. Według tych poglądów teza o pierwszeństwie wykładni językowej jest zasadna tylko wtedy, gdy chodzi o kolejność stosowanych dyrektyw interpretacyjnych.⁴⁹ A pierwsza z dyrektyw językowych powinna brzmieć: zajrzyj do słownika.

Trzecia grupa to te orzeczenia, w których znaczenie słownikowe stanowiło podstawę rozstrzygnięcia. Przykładowo można wymienić rozstrzygnięcia oparte o słownikowe ustalenie pojęć: „data”⁵⁰, „otrzymane”⁵¹, czy też „podziemne wyrobisko górnicze”⁵²

2.1.3.2. Zarzuty wobec sposobów użycia słowników przez sądy

Użycie słowników w interpretacji tekstów prawnych spotyka się z wieloma zarzutami.⁵³

⁴⁶ Nasze orzecznictwo jest całkowicie odpersonifikowane. W Stanach Zjednoczonych nie ma przeszkód, by poszczególnym sędziom przypisać określone poglądy na wykładnię. Wynika to ze sposobu uzasadniania orzeczeń, zdań odrębnych. Badania pokazuje ile razy, jaki sędzia i do jakiego słownika się odwołał. Por. S. A. Thumma, J. L. Kirchmeier, *The Lexicon...op. cit.*, s. 303 i n;

⁴⁷ Por. rozważania dotyczące preferencji „wewnątrz” wykładni językowej, s. 34 i n. niniejszej pracy.

⁴⁸ C. Hoffman, *Parse the Sentence First: Curbing the Urge to Resort to the Dictionary when Interpreting Legal Texts*, New York University Journal of Legislation and Public Policy 2003, vol. 6, s. 415 i n.

⁴⁹ W literaturze takie stanowisko prezentują A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, *Słowniki a interpretacja...op. cit.*, s. 20-33. Podobne poglądy prezentuje H. Dzwonkowski – por. A. Buczek, H. Dzwonkowski i in., *Prawo...op. cit.*, s.98 i n.

⁵⁰ Por. wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2005r., sygn. FSK 1652/04, LEX nr 166048.

⁵¹ Por. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2005r., sygn. FSK 2423/04, LEX nr 187977.

⁵² Por. uchwałę NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 4/99, Pr. Gosp. 2000/2/27.

⁵³ Por. przykładowo E. P. Aprill, *The Law of the Word...op. cit.*; J. Weinstein, *Against Dictionaries...op. cit.*; A. J. Rynd, *Dictionaries and the Interpretation of Words: A Summary of Difficulties*, Alberta Law Review, 1991, vol. XXIX, nr 3, s. 712-717.

a) Przede wszystkim należy dostrzec zaskakującą różnorodność używanych przez prawników źródeł słownikowych.⁵⁴ W wielu orzeczeniach powtarza się jak mantrę, iż w przypadku braku definicji legalnej, rozstrzygnięcie powinno być oparte na potocznym (etnicznym, ogólnym, normalnym) użyciu danego zwrotu. I nie jest to teza tylko tekstualistów, ale również intencjonalistów, gdyż w ich przekonaniu intencja prawodawcy najpełniej uzewnętrznia się w potocznym znaczeniu użytego w akcie normatywnym terminu. A właśnie w słownikach takie rozumienie możemy znaleźć.

Różnorodność ta nie może jednak cieszyć, ponieważ nie ma ani jednego orzeczenia, w którym wybór słownika, byłby w jakikolwiek sposób uzasadniony. Można raczej mówić o całkowitej przypadkowości używanych słowników. W przeciągu półtora roku NSA w Warszawie w 35 orzeczeniach odwołał się aż do 21 słowników⁵⁵. Zdarzają się przypadki, kiedy w jednym orzeczeniu przy ustaleniu znaczenia dwóch pojęć sięga się do różnych słowników⁵⁶. Jednym z najczęściej używanych słowników, dla ustalenia potocznego znaczenia interpretowanych zwrotów jest *Słownik języka polskiego* pod red. M. Szymczaka. Z recenzji tego słownika można się dowiedzieć, że mamy w nim do czynienia z przesyconym słownictwem specjalistycznym i terminologią naukową, pominięciem wielu haseł należących do języka ogólnego, dużą ingerencją polityki i co najważniejsze, ze słabym uwzględnieniem języka potocznego.⁵⁷

Przypadkowość, brak uzasadnienia przez prawników wyboru słownika dowodzi, że interpretatorzy nie mają świadomości, czym jest słownik. W związku z tym nie mają również świadomości, co do tego że:

⁵⁴ Zestawienie wykorzystywanych przez judykaturę słowników językowych zawiera tekst A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, *Słowniki a interpretacja...op. cit.*, s.20-33.

⁵⁵ Próbę badawczą stanowią orzeczenia NSA w Warszawie wydane w II instancji w okresie od 7 lipca 2004r do 16 grudnia 2005 r. zawarte w bazie internetowej LEX Prestige zaktualizowanej na październik 2006 r. Na przestrzeni zaledwie kilkunastu miesięcy NSA (jeden sąd w jednym miejscu, w przeciwieństwie do wojewódzkich sądów administracyjnych, których siedziby rozsiane są po całej Polsce) odwołał się w 35 wydanych przez siebie orzeczeniach, do 21 różnych słowników. Niektóre z nich zostały przez sąd określone zarówno co do tytułu, osoby redaktora, wydawnictwa jak i roku wydania, inne tylko przez podanie bądź tytułu słownika i wydawnictwa, bądź tytułu i nazwiska redaktora, czy wreszcie jedynie tytułu słownika i roku wydania. W latach 1997-1998 Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych zacytował w swoich orzeczeniach około 120 różnych słowników - Por. S. A. Thumma, J. L. Kirchmeier, *The Lexicon...op. cit.*, s. 262.

⁵⁶ Por. interpretacja pojęć „symbol” i „odznaka” w wyroku NSA z dnia 5 maja 2005r., sygn. OSK 1916/04, LEX nr 168094.

⁵⁷ Por. P. Żmigrodzki, *Wprowadzenie do leksykografii polskiej*, Katowice 2003, s. 162 i n; chodzi o wydanie słownika z roku 1978-81.

- istnieje ogromna różnorodność słowników, których zawartość jest odmienna,
- ważny jest „wiek” słownika,
- słownik jest indywidualną preferencją autora, stąd definicje poszczególnych słów w różnych słownikach mogą znacząco od siebie odbiegać.⁵⁸

Dla prawników decydujących się na wykorzystywanie słowników w procesie interpretacji, różnice między znaczeniami jakie nadają poszczególnym terminom definicje pochodzące z różnych słowników mają częstokroć fundamentalne znaczenie. Uświadomienie sobie faktu, że już wyłącznie wybór słownika może zdeterminować treść rozstrzygnięcia ma więc doniosłe znaczenie.⁵⁹ Opisy słownikowe mają przynajmniej w części charakter autorski i funkcjonują równoprawnie, a wyjątkiem są jedynie słowniki ortograficzne, w których odzwierciedla się norma ortograficzna o charakterze obowiązującym.

Dlatego w celu uzyskania zobiektywizowanego obrazu znaczenia jednostki językowej należałoby przeczytać opisy w kilku słownikach, a następnie oddzielić te różnice, które są tylko wynikiem technicznych konwencji ukształtowania definicji, by wydobyć to, co można by nazwać „jądrem znaczeniowym”, obecnym we wszystkich opisach. W orzecznictwie spotkać można przykłady tego typu – zasługującej na upowszechnienie - metody interpretacyjnej.⁶⁰

Również w literaturze teoretycznoprawnej podkreśla się zasadność konfrontowania ze sobą definicji słownikowych danego terminu, pochodzących z różnych słowników ogólnych języka polskiego⁶¹.

b) Po wtóre, od decyzji interpretatora zależy, który z wyrazów interpretowanego tekstu będzie przedmiotem analizy słownikowej. I tak na przykład, w jednym z orzeczeń przyczyną wątpliwości interpretacyjnych był zwrot „otrzymanie nieodpłatnego świadczenia”⁶².

⁵⁸ Na temat tych wszystkich kwestii szer. A. Bielska – Brodziak, Z. Tobor, P. Żmigrodzki, *Co każdy prawnik o słownikach wiedzieć powinien*, Przegląd Sądowy, nr 7-8/2008, s. 79 - 95..

⁵⁹ Zob. przykład rozbieżności znaczeniowych leksemu „podpis” w różnych słownikach a także leksemów „przebudowa” i „budowa” omówione w P. Żmigrodzki, A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, *Opis semantyczny leksemów w słowniku ogólnym i jego doniosłość prawna*, Język Polski, nr 1/2008, s. 5-7 i 9-10.

⁶⁰ Np. w jednym z wyroków sąd skorzystał z pięciu słowników – por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998r., sygn. I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472, zaś w innym z trzech – por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1998r., sygn. I SA/Lu 1140/97, ONSA 1999/4/130.

⁶¹ Na konieczność takiego postępowania interpretacyjnego, wprost wskazuje M. Zieliński. Por. *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s. 333-334.

⁶² Por. wyrok NSA z dnia 1 września 2005r., sygn. FSK 2236/04, LEX nr 173163.

Przedmiotem słownikowej analizy sądu stał się wyraz „otrzymane”. Zgodnie ze słownikiem otrzymywać, to również „wyprodukować, uzyskać, coś z czegoś”, co – zdaniem sądu - oznaczało niewątpliwie działania własne i czynność jednostronną. W rezultacie, sąd doszedł do wniosku, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia może być także konsekwencją działań własnych, a więc czynności jednostronnych. Gdyby jednak przedmiotem analizy sądu było pojęcie „świadczenie” wniosek byłby diametralnie inny. Zgodnie ze słownikami języka polskiego „świadczenie” to rzeczownik od „świadczyć”, który jest definiowany jako „czynić komuś coś dobrego, okazywać coś komuś, wykonywać coś na czyjąś rzecz”⁶³. Wynika z tego, że świadczenie jest zawsze na czyjąś rzecz.

Słownik podaje z reguły kilka a czasami i kilkadziesiąt znaczeń (sposobów użycia) jakiegoś terminu. Wybór spośród nich prowadzić może do odmiennych rozstrzygnięć. Słowo „wiele” według definicji *Małego słownika języka polskiego* pod red. E. Sobol (Warszawa 1997), to wyraz uwydatniający się w tym, do czego się odnosi, towarzyszy rzeczownikom i wskazuje nasilenie czegoś. Na tej podstawie za dom wielorodzinny został uznany dom posiadający co najmniej dwa lokale mieszkalne⁶⁴. Taka interpretację sąd uznał za rażące naruszenie prawa⁶⁵, dochodząc do wniosku, iż „wiele” to nie mniej niż „kilka” stąd nie mniej niż trzy, cztery a może pięć.

Bardzo często spory związane z rozumieniem pewnych zwrotów są wynikiem bądź wyboru odmiennych znaczeń zawartych w jednym słowniku, bądź też z sięganiem do różnych słowników.⁶⁶

c) Kolejny poważny zarzut skierowany przeciwko użyciu słowników w procesie interpretacji związany jest z akontekstowością definicji słownikowych. Stąd spotykane

⁶³ Por. wyrok NSA z dnia 29 września 2004r., sygn. FSK 780/04, M. Podatkowy 2004/11/2 i cytowane w nim słowniki.

⁶⁴ Por. argumentację uzasadnienia wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2002r. (niepublikowany) przytoczoną w wyroku SN z dnia 6 listopada 2003r., sygn. III RN 133/02, OSNP 2004/15/254.

⁶⁵ Por. wyrok SN z dnia 6 listopada 2003r., sygn. III RN 133/02, OSNP 2004/15/254.

⁶⁶ Na ten temat szerzej A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, *Słowniki a interpretacja...op. cit.*, s. 20-33. W literaturze anglojęzycznej por. przykładowo C. D. Cunningham, Ch. J. Fillmore, *Using Common Sense: A Linguistic Perspective on Judicial Interpretations of „Use a Firearm”*, *Washington University Law Quarterly* 1995, vol. 73, s. 1159 i n.; Lawrence M. Solan, *The New Textualist's New Text*, *Loyola of Los Angeles Law Review* 2005, vol. 38, s. 2057 i n.

w literaturze określenia słowników jako „muzeum słów”⁶⁷ czy „zoo słów”⁶⁸. Obserwując zachowania zwierząt w zoo nie będziemy nigdy pewni ich zachowań na wolności. Pewną pomoc w tym zakresie mają przynieść użytkownikom słowników inne niż definicja informacje, na podstawie których możemy orzec o znaczeniu i użyciu wyrazów i ich połączeń. Kwalifikatory⁶⁹ i przykłady – bo o nie tutaj chodzi – nie są jednak wykorzystywane przez sądy jako pomoc w wyborze adekwatnego znaczenia słownikowego, a w uzasadnieniach sądowych nie pojawia się argumentacja odnoszących się do nich.

d) I wreszcie zarzut odnoszący się do niedoskonałości jakimi mogą być obarczone definicje słownikowe. Wiele z nich może spowodować, że interpretator prawa, opierający swoje rozważania wyłącznie na takiej definicji⁷⁰ naraża się na podjęcie błędnego rozstrzygnięcia. Wśród głównych niedoskonałości opisów słownikowych wymienia się tzw. definicje synonimiczne⁷¹. Jednak istnieje także szereg innych mankamentów, związanych głównie z tym, że słowniki ogólne mają za zadanie przynosić możliwie najbardziej wszechstronną informację o jednostkach języka i są kierowane do jak najszerszego kręgu odbiorców. Słabo jest obecna zarówno wśród autorów słowników jak i ich badaczy świadomość, że grupą korzystającą ze źródeł leksykograficznych są prawnicy. Niektóre – istotne z perspektywy interpretatorów prawa - mankamenty opisu semantycznego

⁶⁷ Słownik to „...a museum of words, an historical catalog rather than a means to decode the work of legislatures” F. H. Easterbrook, *Text, History, and Structure in Statutory Interpretation*, Harvard Journal of Law and Public Policy, 1994, vol. 17, s.67.

⁶⁸ Por. R. A. Raymond, *Dictionaries...op. cit.*, s. 74.

⁶⁹ Kwalifikacje stylistyczne nadawane słownictwu tekstów prawnych w słownikach ogólnych szeroko omawia A. Choduń „*Słownictwo tekstów aktów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny*”, Warszawa 2007 r., s. 107 i n.

⁷⁰ Warto wskazać przykłady orzeczeń na gruncie prawa podatkowego, w których wyłącznie słownikach języka polskiego poszukiwano znaczenia pojęć „reklama” (m.in. w wyroku NSA z dnia 22 lipca 2005r., sygn. I FSK 73/05, LEX nr 173062), „egzekucja”(wyrok WSA z dnia 24 marca 2005 r., sygn. I SA/OI 345/04, ZNSA 2005/1/98), „zamiar” (wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2000r., sygn. SA/Sz 571/99, LEX nr 44035), „żyrant”(wyrok SN z dnia 21 maja 2002r., sygn. III CKN 880/00, LEX nr 56041).

⁷¹ Definicje synonimiczne, polegają na wyliczaniu słów bliskoznacznych, w nadziei, że któreś będzie czytelnikowi znane i przeniesie jego znaczenie na znaczenie objaśnianego hasła. Z punktu widzenia praktycznego jest to może dopuszczalne, ale oczywiście, definicja taka nie jest wyjaśnieniem znaczenia, przede wszystkim zaś abstrahuje się w niej od tego, że owe bliskoznaczniki mają swoiste drugoplanowe cechy znaczeniowe i różnią się zasadami użycia w tekstach. Na temat problemów w orzecznictwie z wykorzystaniem definicji synonimicznych zob. A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, P. Żmigrodzki, *Co każdy prawnik...op.cit.* Przykłady wykorzystania tego typu definicji zawierają np.: wyrok NSA z dnia 20 października 2006 r., sygn. II FSK 113/06, LEX nr 281145; wyrok NSA z dnia 20 października 2006r. sygn. II FSK 1215/05, LEX nr 280475, a także wyrok NSA z dnia 11 października 2006r., sygn. II FSK 1292/05, LEX nr 280405.

w słownikach, wydają się być skutkiem właśnie owego braku świadomości leksykografów, co do rangi, jaką nadają źródłom słownikowym interpretatorzy – prawnicy.⁷²

Podsumowując dotychczasowe rozważania na temat słowników, można postawić tezę, że rację mają zarówno autorzy dla których słowniki to nieszkodliwa metoda potwierdzania własnych intuicji językowych⁷³ jak również i ci, którzy bezkrytyczne odwoływanie się do słowników uważają za szkodliwe⁷⁴. Rację mają ci, dla których słownik to „ostatnia możliwość zakłopotanego sędziego”⁷⁵ jak i ci, którzy uważają słowniki za dobry punkt wyjścia każdej interpretacji⁷⁶.

Słownik jest narzędziem i jak każde narzędzie powinien być odpowiednio używany. Próby oparcia za wszelką cenę decyzji interpretacyjnej na słownikach z całą pewnością prowadzą jednak do trudno akceptowalnych rezultatów.

Na zakończenie warto zastanowić się, kiedy odwołanie się do słownika przy rozstrzygnięciu wątpliwości prawnych może być akceptowalne?

Cel użycia słowników wiąże się z wykorzystaniem ich jako narzędzia dostarczającego informacji pozwalających nadać znaczenie wyrazom (wyrażeniom) zawartych w tekstach prawnych.⁷⁷ Wykorzystanie słowników w tej roli – przy spełnieniu kilku warunków - może być bardzo pomocne i przynosić pożądane rezultaty interpretacyjne. Do warunków takich z całą pewnością należy zaliczyć: świadomy wybór rodzaju źródła językowego (encyklopedia,

⁷² Najważniejsze problemy, jakie pojawiają się w związku z wykorzystaniem opisu semantycznego do interpretacji prawniczej, a także najważniejsze mankamenty definicji słownikowych, (które można by co najmniej zminimalizować, gdyby leksykografowie mieli świadomość doniosłości słowników w interpretacji prawniczej) to m.in. nieprzekładalność definicji (w szczególności definicje za wąskie), niejednorodność definiowania tej samej jednostki w różnych słownikach (na gruncie prawa podatkowego widać to wyraźnie na przykładzie słów budowa, przebudowa, remont, modernizacja), niedostateczne skonstruowanie w definicjach elementów różniących pokrewne leksemy czy wreszcie niekonsekwentne definiowanie jednostek językowych, mających różne znaczenie w języku ogólnym i w przepisach prawa (np. „nabycie”, które w słownikach jest definiowane jako synonim kupna). Szeroko na ten temat A. Bielska – Brodziak, Z. Tobor, P. Żmigrodzki *Opis semantyczny leksemów w słowniku ogólnym i jego doniosłość prawna*, Język Polski, nr 1/2008.

⁷³ Por. J. Weinstein, *Against Dictionaries...op. cit.*, s. 655

⁷⁴ Por. C. Hoffman, *Parse...s.* 438

⁷⁵ Por. D. S. Steward, *Looking up the law in the dictionary* ABA Journal 1993, vol. 79, s. 46

⁷⁶ Por. np. R. A. Raymond, *Dictionaries...op. cit.*, s. 76

⁷⁷ O użyciu słowników do innych celów por. A. Bielska - Brodziak, Z. Tobor, Żmigrodzki P., *Co każdy prawnik...op. cit.*

słownik), świadomy wybór co do wieku źródła słownikowego⁷⁸, czy też weryfikację hipotezy interpretacyjnej w oparciu o inne źródła słownikowe.

Można wskazać szereg orzeczeń, w których zabiegi interpretacyjne dokonane przy pomocy słowników zasługują na akceptację. Przykład takiego rozstrzygnięcia interpretacyjnego jest zawarty w jednym z orzeczeń, w którym sąd zweryfikował swoje intuicje językowe sięgając do kilku różnych słowników: „(...) należałoby się zastanowić, czy w pojęciu ustawowym <pomoc humanitarna> mieści się pojęcie <pomoc charytatywna>. <Humanitarny> to wykazujący troskę o człowieka, jego potrzeby, mający na celu jego dobro (Słownik języka polskiego pod redakcją M. Szymczaka, Warszawa 1978, t. III, s. 757). Podobnie pojęcie tu rozumie W. Doroszewski w Słowniku poprawnej polszczyzny (Warszawa 1980), przyjmując, iż <humanitarny> oznacza respektujący godność i potrzeby człowieka, mający na celu jego dobro. W. Kopaliński tłumaczy to pojęcie jako <ludzki, miłujący człowieka> (Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych, Warszawa 1989, s. 2180). Według W. Kopalińskiego w tym Słowniku na s. 90 <charytatywny> to <miłosierny, dobroczynny, wspierający ubogich>. Podobnie według Słownika języka polskiego pod red. M. Szymczaka (s. 252) <charytatywny> to <wspierający biednych i potrzebujących pomocy, miłosierny, dobroczynny, filantropijny>. Analiza powyższych pojęć pozwala na wniosek, iż pojęcie <pomoc humanitarna>, jest pojęciem szerszym niż pojęcie <pomoc charytatywna>, co oznaczałoby, iż w pojęciu <pomoc humanitarna> mieści się pojęcie <pomoc charytatywna>”⁷⁹ Podobnie postąpił sąd w innym orzeczeniu, porównując znaczenie pojęć „inwestycja” i „przedsięwzięcie”.⁸⁰

Po drugie, należy podkreślić, że słownik nie powinien być traktowany w interpretacji prawniczej jako źródło samowystarczalne. Prawnik powinien zweryfikować uzyskany rezultat poprzez odwołanie się do argumentów systemowych czy celowościowych, a także ujawnić w uzasadnieniu orzeczenia przebieg przeprowadzonych działań interpretacyjnych.⁸¹

⁷⁸ W szczególności chodzi tu o uzasadnienie korespondencji czasowej między datą wydania słownika a datą aktu prawnego, który jest interpretowany, czy też datą orzekania.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1998r., sygn. I SA/Lu 1140/97, ONSA 1999/4/130.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2006r., sygn. I FSK 334/06, LEX nr 285031.

⁸¹ Wzorcowo wydaje się tu jedno z orzeczeń, w którym sąd dokonał analizy słownikowej kilku słów, a następnie trafność uzyskanych wyników zweryfikował przy pomocy wykładni systemowej i celowościowej. Por. wyrok NSA z dnia 31 lipca 2006r., sygn. I FSK 311/06, LEX nr 293153. Podobnej

Do kwestii wykorzystania słowników w interpretacji prawa należy podchodzić z ostrożnością, jeśli wziąć pod uwagę z jak wielu częściowych decyzji składa się to, co w orzecznictwie nazywa się znajdowaniem „znaczenia potocznego”. Użytkownik słownika musi najpierw zdecydować czy odwołać się do słownika ogólnego (języka polskiego) czy też słowników specjalistycznych (prawniczych, języków obcych, technicznych frazeologicznych itd.). Następnie musi podjąć decyzję, który słownik danego rodzaju wybrać. Kolejny wybór dotyczy konkretnego wydania danego słownika. Wbrew pozorom różnice między poszczególnymi wydaniami są w niektórych przypadkach znaczne⁸². Ostatnia decyzja dotyczy wyboru jednego z możliwych znaczeń zastanych w słowniku⁸³. Każdy krok użytkownika słownika wymaga swoistej decyzji interpretacyjnej⁸⁴. Zdaniem zwolenników słowników odwoływanie się do nich ma gwarantować takie wartości jak pewność, obiektywność, neutralność przy ustalaniu znaczenia tekstów prawnych. Biorąc pod uwagę całkowitą uznaniowość przy wyborze słowników można mieć co do realizacji tych wartości poważne wątpliwości.⁸⁵

2.2. JĘZYK PRAWNY⁸⁶

weryfikacji dokonał sąd w orzeczeniu, w którym porównywał zakresy znaczeniowe słów „informatyczny” i „informacyjny”. Po ustaleniu znaczenia za pomocą słownika sąd przeprowadził rozważania systemowe i celowościowe, które potwierdziły zasadność wniosków wyciągniętych na podstawie słownika. Por. rozważania sądu I instancji w wyroku NSA z dnia 13 lipca 2006r., sygn. I OSK 1084/05, LEX nr 275853.

⁸² Por. P. Żmigrodzki, *Wprowadzenie...op. cit.*, s. 157 i n.

⁸³ Por. na ten temat S. A. Thumma, J.L. Kirchmeier, *The Lexicon...op. cit.*, s. 264; R. Sonpal, *Old Dictionaries...op. cit.*, s. 2198.

⁸⁴ Bardzo trafnie taką działalność interpretatora określa się jako „dictionary shopping” E. P. Aprill, *The Law of the Word...op. cit.*, s. 282.

⁸⁵ „The unrestricted discretion and the subjective decisions involved in choosing a dictionary and definition are contrary to the methods and goals of the New Textualism” R. Sonpal, *Old Dictionaries...op. cit.*, s. 2001; „Dictionary definitions are not appropriate for resolving definitively a question of a word’s meaning in statutory interpretation. To so use them is to misuse them. It gives a false sense of authority, precision, neutrality, objectivity, and certainty” A. P. Aprill, *The Law of the Word...op. cit.*, s. 313.

⁸⁶ Status języka prawnego budzi wątpliwości. Ze zrozumiałych względów praktycznych traktuje się go jako rejestr języka etnicznego (por. np. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Warszawa 1990, s. 18). Wyróżnienie to nie może być jednak uznane za precyzyjne w lingwistycznych kategoriach (dialektu, czy rejestru) - szeroko T. Gizbert - Studnicki, *Czy istnieje język prawny?*, Państwo i Prawo nr 3/1979, s.50-56. Z językoznawczego punktu widzenia język prawny nie może być także traktowany jako język, a jedynie jako „zbiór tekstów prawnych, przy czym kryteria przynależności do tego zbioru mają charakter pozalingwistyczny” - T. Gizbert - Studnicki, *Czy istnieje...*, op. cit., s. 60. Język prawny „traktuje się jako funkcjonalną odmianę języka etnicznego, to znaczy taki język rodzajowy, który jest wyodrębniony raczej ze względu na specyficzne funkcje należących doń wypowiedzi niż ze względu na specyficzne cechy posługującej się nim zbiorowości” (T. Gizbert - Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, Kraków 1978, s. 157.) Inni autorzy

W orzecznictwie znaczenie wyrażeniom tekstów prawnych nadawane jest także przy wykorzystaniu zasobów tzw. języka prawnego, czyli znaczeń już funkcjonujących, zastanych przez interpretatora w systemie prawnym. O znaczeniu tym mówi się czasem także jako o „swoistym znaczeniu prawnym”⁸⁷

Formuluje się dyrektywę, która jest odwrotnością domniemania języka potocznego: „*zwrotom interpretowanym (...) nie można bez dostatecznych powodów przypisać swoistego znaczenia prawnego, ale gdy ustali się, że takie znaczenie mają, wówczas należy posługiwać się nimi bez względu na to, jakie znaczenia mają równokształtne zwroty w języku potocznym*”⁸⁸

Jedną z głównych płaszczyzn rozważań stanowi problematyka definicji legalnych.⁸⁹ Również w sądowych sporach interpretacyjnych ten właśnie aspekt języka prawnego wysuwa się na pierwszy plan. Stąd w tej części pracy kwestie związane z językiem prawnym zostaną zawężone do problematyki definicji legalnych.⁹⁰

Warto zwrócić uwagę na widoczną - zwłaszcza w orzecznictwie - rozbieżność poglądów odnośnie tego, czy w przypadku korzystania z definicji legalnej w ogóle mamy do czynienia z wykładnią, czy też zastosowanie definicji legalnej stanowi etap oddzielny od interpretacji i poprzedzający ją. W orzecznictwie można wyróżnić dwa stanowiska. Jedni interpretatorzy widzą interpretację szeroko, jako proces obejmujący zabieg ustalania znaczenia pojęć w drodze sięgania do definicji legalnych, drudzy z kolei pojmują wykładnię wąsko – wyłączając

stwierdzają, że język prawny jest „fragmentem” bądź „częścią” języka naturalnego (tak M. Zirk – Sadowski, *Rola pragmatyki w badaniach języka prawnego*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica, z. 6 z 1981r.) Zob. także T. Gizbert – Studnicki, *Język prawny z perspektywy...op. cit.*, s. 33 i n. oraz K. Brodziak, *O lingwistycznym statusie...op.cit.*, s. 97 i n.

⁸⁷ Uchwała NSA z dnia 11 kwietnia 2005r., sygn. II OPS 1/05, ONSAiWSA 2005/5/87.

⁸⁸ Uchwała NSA z dnia 11 kwietnia 2005r., sygn. II OPS 1/05, ONSAiWSA 2005/5/87. Znaczenie prawne może pochodzić z innej ustawy, rozporządzenia a także klasyfikacji statystycznej (por. np. wyroku NSA z dnia 30 maja 2001r., sygn. I SA/Gd 243/01, LEX nr 53997).

⁸⁹ Na temat definicji legalnych por. H.L.A. Hart, *Definicja i teoria w prawoznawstwie*, [w:] Eseje z filozofii prawa, Warszawa 2001, s. 21-47; R. N. Moles, *Definition and Rule in Legal Theory*, New York: Basil Blackwell, Inc. 1987. Na temat prawnego charakteru definicji legalnych por. L. Nowak, *Spór o definicje legalne a sposób pojmowania prawodawcy*, Państwo i Prawo nr 3/1969, s.511-515.

⁹⁰ W literaturze również zagadnienia związane z językiem prawnym zamyka się częstokroć wokół problematyki definicji legalnych: „Ustawodawca mówi ponadto swoim językiem (językiem prawnym), który konstruuje głównie przez wprowadzenie definicji legalnych” – por. M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia...op. cit.*, s. 20.

korzystanie z definicji legalnych z procesu interpretacji, nadają temu zabiegowi status fazy przedinterpretacyjnej.⁹¹

Literatura i orzecznictwo są zgodne co do tego, iż w przypadku gdy mamy do czynienia z definicją legalną przyjęcie innego znaczenia, niż z niej wynikające jest niedopuszczalne.

W orzecznictwie niemal jednolicie prezentowany jest pogląd, że nakaz wykorzystywania definicji legalnych, któremu można nadać brzmienie: *jeżeli w tekście prawnym występują definicje legalne nie jest dopuszczalne, aby przyjąć inne znaczenie danego wyrażenia, niż przez nią wyznaczone*⁹² jest najsilniejszą ze wszystkich dyrektyw interpretacyjnych. Znacznie ustalone przez ustawodawcę w definicji ma więc pierwszeństwo przed znaczeniem ustalonym na gruncie reguł języka „potocznego”.⁹³ Jest to bodaj jedyna reguła, która w orzecznictwie nie wzbudza kontrowersji.⁹⁴

⁹¹ Przykładem pierwszego podejścia jest orzeczenie, w którym NSA stwierdza: „przy stosowaniu wykładni językowej(...) pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego. W dalszej kolejności, gdy brak definicji legalnych, należy stosować reguły znaczeniowe języka prawniczego(...)”. Tak samo w wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49, oraz w uchwale NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59. Przykładem drugiego podejścia jest orzeczenie, w którym NSA stwierdza: „Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia budynku mieszkalnego. Ustawodawca nie zawarł tej definicji także w innych przepisach prawa podatkowego ani też nie odesłał do innych przepisów prawa. Wobec tego niezbędne jest zastosowanie wykładni prawa.” (wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2001r., sygn. III SA 2067/00, ONSA 2003/1/21). Podobnie w wyroku WSA z dnia 26 stycznia 2004r., sygn. III SA 1314/03, LEX nr 149183: ”W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zostało zdefiniowane pojęcie <budynek mieszkalny>. Z tego względu dla wyjaśnienia tej kategorii opodatkowania należało posłużyć się wykładnią językową. Przykładowo w Słowniku języka polskiego (...)”, oraz w wyroku NSA z dnia 30 maja 2001r., sygn. I SA/Gd 243/01, LEX nr 53997: „Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani w klasyfikacjach statystycznych (...), co w pełni uzasadnia dokonanie wykładni gramatycznej.”

⁹² Por. np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49: „Przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego, nie ma bowiem innych silniejszych reguł służących ustalaniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych.”, tak samo w uchwale NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59. W literaturze np. twierdzi się że „Moc definicji legalnej jest tak wielka, iż nie jest od niej silniejsze.” – por. M. Zieliński *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny, z. 3-4/1998, s. 15-16.

⁹³ Odmienne poglądy w orzecznictwie występują niezwykle rzadko – por np. wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1994r., sygn. SA/Po 565/94, POP 1996/3/82, w którym NSA stwierdził, że: ”proces interpretacji przepisów prawnych (...)wymaga w pierwszym rzędzie odwołania się do reguł językowych języka polskiego - powszechnego. Dopiero stwierdzenie wieloznaczności językowej w języku powszechnym czyni potrzebnym odwołanie się do reguł językowych języka prawnego, a więc do definicji legalnych w pierwszym rzędzie lub do kontekstu językowego w przepisach prawnych.”

⁹⁴ W dalszej kolejności – w braku definicji legalnej danego wyrażenia – jedni interpretatorzy uznają, że należy sięgnąć do języka potocznego (np. w wyroku NSA z dnia 25 lutego 1998r., sygn. I SA/Gd 699/96, LEX nr 35905: „Skoro w ustawie z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest definicji legalnej pojęć "remont" i "modernizacja", to należy przyjąć potoczne rozumienie tych pojęć.” Podobnie w wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2007r., sygn. II FSK 199/06 LEX nr 291809: ”skoro brak jest legalnej

Zarówno w literaturze jak i w orzecznictwie definicjom legalnym przypisuje się niezwykle ważne miejsce w porządku prawnym.⁹⁵

Dla podkreślenia istotnej roli jaką mają spełniać powołuje się różne argumenty. Twierdzi się, że posługiwanie się przez prawodawcę terminami zdefiniowanymi stwarza relatywnie wysoki komfort pracy interpretatorowi prawa, a przy tym nie prowadzi do powstania żadnych poważnych dylematów w procesie interpretacji przepisów prawa.⁹⁶ Przyjmuje się, że definicje legalne ustawodawca wprowadza po to, by usuwać wątpliwości co do znaczenia definiowanych wyrażen. Formułowanie definicji legalnych ma służyć takim wartościom jak jasność (zrozumiałość) i pewność prawa.⁹⁷ Zaopatrzenie tekstu prawnego w definicje legalne jest jedną z dróg do tego, by go uprzystępnąć.⁹⁸ Definicje legalne mają być cennym środkiem „*ulatwiania adekwatnego kontekstu ustawodawcy z odbiorcami tekstów prawnych.*”⁹⁹

Wskazując sytuacje, w których wprowadzenie definicji legalnej jest celowe twierdzi się, że konieczność zdefiniowania pojęcia zachodzi wówczas, gdy istnieje „*konieczność precyzyjniejszego niż w języku potocznym ustalania znaczeń zwrotów*”¹⁰⁰ dodając, że: „*definicje legalne daje ustawodawca wtedy, gdy zwrot którym się posługuje ma zbyt nieokreślone znaczenie w mowie potocznej albo gdy ma on znaczenie inne, niż przyjmuje*

definicji sprawozdania to jedynym zasadnym rozwiązaniem przy jego interpretacji jest odwołanie się do słownikowego określenia tego pojęcia”, czy też wyroku NSA z dnia 20 grudnia 2006r., sygn. I FSK 334/06, LEX nr 285031. W literaturze poglądy takie prezentuje np. B. Brzeziński *Szkice...op.cit.*, s. 36-37. Inni z kolei przyjmują, że w braku definicji należy sięgnąć do języka prawniczego (w celu sprawdzenia czy panuje pełna zgodność co do znaczenia interpretowanego zwrotu w języku orzecznictwa i doktryny) i dopiero jeśli tam nie znajdziemy rozstrzygnięcia interpretacyjnego należy przejść do języka „potocznego” (np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49; uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59; w literaturze poglądy takie prezentuje np. M. Zieliński – por. M. Zieliński *Wyznaczniki regul...op. cit.*, s.16).

⁹⁵ Odnosnie miejsca i wagi definicji legalnych w systemie prawa pojawiają się w literaturze różne poglądy, od sporadycznych, które nie doceniając ich rangi i ważności, postulują określanie sensu wyrażen występujących w przepisach pozostawić nauce i orzecznictwu, do poglądów najczęściej prezentowanych charakteryzujących się daleko idącym przywiązywaniem wagi do ścisłości pojęć oraz do definicji jako narzędzia służącego do tego celu. Obszernie na ten temat: Jan Gregorowicz, *Definicje w prawie i w nauce prawa*, Łódź 1962, s.52 i n. O znaczeniu definicji na gruncie prawa podatkowego zob. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 223-334.

⁹⁶ B. Brzeziński, *Szkice...op. cit.*, s. 48.

⁹⁷ Na temat „jasności prawa” jako celu definiowania prawniczego por. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s.11.

⁹⁸ Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych w ustawodawstwie PRL*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zeszyt Specjalny, Poznań 1956.

⁹⁹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s.198.

¹⁰⁰ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 221.

ustawodawca w danym przepisie".¹⁰¹ Sytuacje, w których sformułowanie definicji legalnej jest celowe określone zostały także w *Zasadach Techniki Prawodawczej*.¹⁰²

Na pierwszy rzut oka wydawać by się zatem mogło, że korzystanie z definicji legalnych nie powinno stanowić problemu dla interpretatora, a wręcz być dla niego dużym ułatwieniem w poszukiwaniu i wyborze trafnego rozumienia tekstów prawnych. Definicja legalna to przecież rzadki przypadek, gdy ustawodawca *expressis verbis* wyraża wolę, jakie znaczenie pragnie nadać konkretnemu terminowi.¹⁰³ Jest kilka powodów, dla których jednak oczekiwania stawiane definicjom legalnym stają się trudne do realizacji. Można je podzielić na trzy grupy:

- 1/ Problemy związane ze sposobem formułowania (budową), umieszczeniem i możliwością rozpoznawania definicji legalnych w tekście prawnym.

- 2/ Problemy związane z interpretacją definicji legalnych.

- 3/ Problemy związane z zasięgiem definicji legalnych (z zakresem związania treścią definicji legalnej).

¹⁰¹ J. Wróblewski *Zagadnienia teorii wykładni...op. cit.*, s. 222, na temat powodów wprowadzania definicji legalnych także: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s.198 i nast. Szczegółowej identyfikacji przypadków, w których wprowadzenie definicji legalnej jest celowe, czy nawet konieczne dla uzyskania precyzji bądź komunikatywności tekstu dokonują S. Wronkowska i M. Zieliński [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s.118, wskazując przypadki gdy:

- a. prawodawca zamierza obostrzyć jakiś termin nieostro,
- b. dany termin jest wieloznaczny i prawodawca zamierza wybrać jakieś określone jego znaczenie,
- c. znaczenie danego terminu, którym posługuje się prawodawca nie jest w potocznym języku etnicznym dostatecznie rozpowszechnione,
- d. prawodawca „zapożycza” jakieś pojęcie z języka wyspecjalizowanego, zwłaszcza gdy dostęp do tego języka nie jest dostatecznie powszechny

¹⁰² Por. § 146 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2002 r., nr 100, poz. 908) : „1. W ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

- 1) dane określenie jest wieloznaczne;
 - 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
 - 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
 - 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.
2. Jeżeli określenie wieloznaczne występuje tylko w jednym przepisie prawnym, jego definicję formułuje się tylko w przypadku, gdy wieloznaczności nie eliminuje zamieszczenie go w odpowiednim kontekście językowym.”

¹⁰³ „Definicje legalne (...) są autentyczną wskazówką, jak ustawodawca chciał rozumieć określone zwroty – dlatego też (...) w tym właśnie znaczeniu, a nie w innym, należy je rozumieć przy wykładni norm prawnych.” – por. J. Wróblewski *Zagadnienia teorii wykładni...op. cit.*, s. 221, podobnie S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady...op. cit.*, s. 118 i n., oraz S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, *Studia Prawnicze* z. 3-4/1985, s. 308.

2.2.1. Problemy związane ze budową, sposobami umieszczania i możliwością rozpoznawania definicji legalnych w tekście prawnym

W literaturze dają się zauważyć dużą rozbieżność poglądów dotyczącą pojęcia „definicja legalna.”¹⁰⁴

Wątpliwości płynące z analizy wypowiedzi literatury na temat tego, co jest „definicją legalną” odbijają się w orzecznictwie. Również tu – poza przypadkami niewątpliwymi - można wskazać szereg trudności z praktycznym rozróżnieniem, który przepis jest definicją legalną, a który nią nie jest.

Orzecznictwo wskazuje na różnorakie przepisy jako przykłady definicji legalnych. Oczywiście można wskazać przykłady, w których uznaje się definicje legalne za przepisy wzorcowe zarówno ze względu na dyrektywy zawarte w Zasadach Techniki Prawodawczej, jak też ugruntowane tradycyjnie sposoby zamieszczania definicji legalnych w tekście.¹⁰⁵ Jednakże poza nimi orzeczenia dostarczają licznych przykładów, które wzbudzają poważne wątpliwości.

Niekiedy na przykład kwestionuje się, że znaczenie danego terminu, ustalone w słowniczku wyrażeń ustawowych ma status definicji legalnej. Na przykład w jednym z orzeczeń sąd stwierdza: „*zważyć należy, że OrdPU w art. 3 pkt 5 wprowadzie zawiera, w tzw. słowniku wyrażeń ustawowych, sformułowanie <deklaracja>, jednakże nie jest to*

¹⁰⁴ Np. według jednych autorów definicje można rozpoznać po miejscu jej zamieszczenia w tekście (M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op.cit.*, s. 198-202), według innych po celu w jakim ustawodawca formułuje daną wypowiedź lub po zawartych w niej łącznikach (M. Malec, *Zarys teorii...op. cit.*, s.28 –30, przeciwnie A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 156). J. Wróblewski z kolei odróżnia definicje legalne od definicji w uwikłaniu (J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...op. cit.*, s. 222). Zdarzają się także wypowiedzi, według których cały tekst prawny jest definicją przez postulatory (A. Malec, *Zarys teorii...op. cit.*, s. 23). Różnorodność pojawiających się w tekstach prawnych definicji z perspektywy logiki przedstawia W. Patryas, *Definiowanie pojęć prawnych*, Poznań 1997, passim.

¹⁰⁵ Np. definicję pojęcia „podatek”, na które powołuje się NSA w postanowieniu NSA z 16 stycznia 2006r., sygn. I FPS 3/05, ONSAiWSA 2006/3/72 zawartą w Art. 6. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005r., nr 8 poz. 60): „Podatkem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej” można uznać za definicję wzorcową ze względu na jej budowę i fakt zamieszczenie jej w przepisach ogólnych ordynacji podatkowej. Podobnie (powołana w wyroku NSA z 20 grudnia 2006r., sygn. I FSK 334/06, LEX nr 285031) definicja „inwestycji”, zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) zgodnie z którą przez inwestycje „rozumie się (...) aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków,(...)” wydaje się definicją modelową i niebudzącą wątpliwości. Równie niewątpliwa wydaje się definicja „osoby samotnie wychowującej dziecko” z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – por. wyrok NSA z 24 listopada 2006r., sygn. II FSK 1474/05, LEX nr 263561.

*definicja legalna, lecz skrót terminologiczny, wprowadzony na jej użytek.*¹⁰⁶ Biorąc pod uwagę sformułowanie odnośnego przepisu, stwierdzenie to wydaje się zaskakujące i zupełnie niejasne, ponieważ sąd nie wyjaśnia ani czym jest ów „skrót terminologiczny”, ani też jaka jest jego relacja wobec definicji legalnej.

Innym razem z kolei wskazuje się, że dopiero kilka przepisów, interpretowanych razem tworzy definicję jakiegoś pojęcia. I tak w jednym z orzeczeń stwierdzono, że definicja legalna „*dochodu stanowiącego przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych*” wyrażona jest w art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰⁷, czy też w innym orzeczeniu sąd stwierdza, że renta jest zdefiniowana w art. 903 -907 kodeksu cywilnego.¹⁰⁸

Czasem też – mimo, że ustawa podatkowa zawiera własną wyraźnie wydzieloną definicję danego pojęcia - sąd uznaje że trzeba ją „wzbogacić” poprzez odwołanie do innych funkcjonujących w systemie definicji tego samego pojęcia. Np. w jednym z orzeczeń sąd uznał, że definicję „pracownika” zawartą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych należy interpretować „w związku” z definicją „pracownika” zawartą w kodeksie pracy¹⁰⁹. Tym samym więc, dopiero treść tych dwóch przepisów łącznie stworzyła dla sądu „pełną” definicję interpretowanego terminu, mimo iż na gruncie definicji z ustawy podatkowej prawodawca wcale nie odsyłał do postanowień kodeksu pracy.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006r., sygn. I FSK 87/06, M. Podat. 2007/9/36. Przepis brzmiał: „Ilekróć w ustawie jest mowa o (...) 5) deklaracjach - rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.” Trudno zatem wątpić, że takie ustalenie znaczenia nie jest definicją legalną.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 28 września 2006r., sygn. II FSK 1153/05, LEX nr 296186.

¹⁰⁸ Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 162/00, LEX nr 53855, podobnie w wyroku NSA z 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 158/00, LEX nr 53861.

¹⁰⁹ Wyrok NSA z dnia 5 października 2006r., sygn. II FSK 1246/05, LEX nr 294129: „Pracownikiem w rozumieniu przepisu art. 27c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...) jest osoba wymieniona w art. 2 k.p., tj. zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Powyższa definicja <pracownika>, zbieżna z zawartą w Kodeksie pracy, jest definicją ustawową, art. 12 ust. 4 u.p.d.o.f. stanowi, iż <za pracownika w rozumieniu ustawy uważa się ...> A zatem ilekróć w ustawie jest mowa o pracowniku, uważa się, że jest to jedna z osób wymienionych w art. 12 ust. 4 u.p.d.o.f. w zw. z art. 2 k.p.” Sąd nie wyjaśnił powodów dla których aby nadać prawidłowe znaczenie słowu „pracownik”, koniecznych miało być analizowanie tych dwóch definicji łącznie. Definicja zawarta w art. 12 ust 4 u.p.d.o.f. brzmiała „Za pracownika w rozumieniu ustawy uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy.”, zaś zawarta w art. 2 k.p. „Pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę.”

Jednocześnie całkiem odmiennie postanowił sąd w innym z orzeczeń, w którym uznał, że „z wykładni art. 5 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że przepis ten zawiera definicję legalną pojęcia sprzedaży, sporządzoną wyłącznie na potrzeby tej ustawy, a wobec tego niezależną od definicji tego pojęcia, istniejącej w Kodeksie cywilnym (art. 538 k.c.).”¹¹⁰

Różnice w podejściu sądów do kwestii, jaki zakres tekstu uznać za definicję legalną widoczne są także w wielu innych sytuacjach. Za definicje legalne w wielu orzeczeniach uważa się pierwsze przepisy w działach dotyczących umów cywilnoprawnych. I tak np. w jednym z orzeczeń sąd uznał za definicję umowy o roboty budowlane art. 647 kc, zatem pierwszy z przepisów odnoszących się do tego typu umowy.¹¹¹ W innych z orzeczeń stwierdza się z kolei, że definicje legalne umów zawarte są we wszystkich łącznie przepisach dotyczących każdej umowy (np. renta - art. 903 –907 kc).¹¹²

Tego typu przykłady można mnożyć.¹¹³ Pokazują one, że już samo wyróżnianie definicji legalnych w tekście prawnym napotyka wiele problemów.

2.2.2. Problemy związane z interpretacją definicji legalnych.

Zarówno w literaturze jak i w orzecznictwie pojawia się także problematyka związana z interpretacją definicji legalnych. Wbrew ich podstawowej funkcji jaką powinno być usuwanie wątpliwości co do znaczenia definiowanych wyrażeń, definicje te w procesie stosowania prawa wywołują wiele kontrowersji. Nie dziwią więc częstokroć pojawiające się stwierdzenia sądów, iż stosując definicję legalną podstawową kwestią staje się dokonanie jej prawidłowej wykładni.¹¹⁴ Inny z sądów dodaje, iż „stosowanie prawa, nawet w przypadku

¹¹⁰ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2006r., sygn. I FSK 1040/05, LEX nr 262087.

¹¹¹ Wyrok NSA z dnia 17 października 2006r., sygn. II FSK 1281/05, LEX nr 280411: „W art. 647 Kodeksu cywilnego zawarto definicję umowy o roboty budowlane”.

¹¹² Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 162/00, LEX nr 53855, podobnie w wyroku NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 158/00, LEX nr 53861, podobnie w wyroku NSA z dnia 24 maja 2006r., sygn. II FSK 781/05, LEX nr 282651.

¹¹³ Przykłady pochodzące z innych niż prawo podatkowe dziedzin prawa zawarto w A. Bielska - Brodziak *Kłopoty z definicjami legalnymi* [w:] System prawny a porządek prawny, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008, s. 159 – 174.

¹¹⁴ Wyrok WSA z 6 lipca 2004r., sygn. III SA 2449/03, LEX nr 158259: „Podstawową kwestią jest dokonanie prawidłowej wykładni definicji legalnej”.

dysponowania definicją legalną określonych pojęć, wiąże się nieodłącznie z koniecznością dokonywania interpretacji.”¹¹⁵

Co do reguł interpretacji przepisów zawierających definicje wypowiada się M. Zieliński twierdząc, że „sformułowanego przez nią znaczenia nie przełamuje się nawet w sytuacji, gdyby treść językowa tej definicji podważała założenia o racjonalnym prawodawcy.”

¹¹⁶ Podobnie wypowiada się B. Brzeziński twierdząc: „pojęcie zdefiniowane przez prawo wiąże podmiot stosujący prawo na tyle, że uniemożliwia – w procesie interpretacji prawa – odejście od rezultatów wykładni językowej¹¹⁷. W orzecznictwie także – co do zasady twierdzi się, że:

*„definicje (...) w ustawie podatkowej nie mogą być rozumiane w znaczeniu szerokim bądź wąskim. Należy przyjmować je tak, jak wynika to z ich literalnego brzmienia, bez dodatkowych wykładni, skoro w swej istocie wyznaczają one sposób rozumienia i stosowania pojęć ustawowych.”*¹¹⁸

Problemy związane z interpretacją definicji legalnych są dwojakiego rodzaju. Pierwszy dotyczy sposobów ich formułowania. Szczególnie wyraźnie ilustrują to przypadki definicji zawierających odesłania. Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadziła do ustawy definicję legalną, zgodnie z którą „budowlą” jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”¹¹⁹ Celem wprowadzenia nowelizacji miało być doprecyzowanie pojęć powodujących problemy interpretacyjne (w tym właśnie pojęcia „budowla”), ponieważ od długiego czasu toczyły się w orzecznictwie spory co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.¹²⁰ Wprowadzenie definicji zamiast spory usunąć, przeniósł je jedynie na inną płaszczyznę. Powstała bowiem rozbieżność poglądów co do tego czy zwrot „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” oznacza „w rozumieniu

¹¹⁵ Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2006r., sygn. II FSK 1019/05, LEX nr 254903.

¹¹⁶ M. Zieliński *Wykładnia prawa. Zasady...*, op. cit., s.212.

¹¹⁷ B. Brzeziński *Szkice...*, op. cit., s.39.

¹¹⁸ Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2004r., sygn. III SA/OI 391/02, ONSAiWSA 2005/2/24.

¹¹⁹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1991r., nr 9, poz. 31 ze zm.). Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 30 października 2002r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r., nr 200, poz. 1683), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2003r.

Art. 1a ustęp 1 pkt 2: „budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (...), a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym (...).”

¹²⁰ W szczególności poważne rozbieżności interpretacyjne dotyczyły kwestii czy podziemne wyrobiska górnicze stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

całej ustawy prawo budowlane” czy też w rozumieniu jej konkretnego przepisu – zawierającego definicję legalną „budowli”. Definicja zamiast usunąć wątpliwości spowodowała ich spiętrzenie.¹²¹

Czy jeszcze jeden przykład definicji zawierającej odesłanie. Definicja zawarta była w ustawie wprowadzającej abolicję podatkową¹²², a mimo iż orzeczenie zostało wydane przez Trybunał Konstytucyjny, ze względu na doniosłość omawianego w nim problemu, wydaje się warte przytoczenia. Trybunał Konstytucyjny stwierdził bowiem: „*Art. 3 pkt 6 ustawy abolicyjnej zawiera definicję czynu zabronionego, której kształt budzi zastrzeżenia, gdyż nie pozwala na jednoznaczne rozumienie definiowanego pojęcia. Okazuje się, że ustalenie pojęcia czynu zabronionego - mimo, czy też na skutek wprowadzenia do ustawy definicji legalnej - wymaga sięgnięcia do czterech innych przepisów, przy czym występuje podwójne odesłanie do art. 6 ust. 2 ustawy.(...)W konsekwencji, mimo 4-piętrowej definicji czynu zabronionego nie wiadomo, jakie zachowania są objęte tym pojęciem.*”¹²³

Drugi problem dotyczący wykładni definicji legalnych jest analogiczny, jak w przypadku interpretacji innych fragmentów tekstu prawnego. Definicje legalne często bowiem sformułowane są tak, że aby można było z nich skorzystać, wprawdzie same wymagają różnych zabiegów interpretacyjnych. Zdarza się więc, że treść definicji legalnej poddawana jest interpretacji jedynie w ramach wykładni językowej¹²⁴, innym razem – wobec jej wieloznaczności - sąd sięga po inne argumenty¹²⁵. Wielokrotnie mamy jednak także do czynienia z przełamaniem „językowego znaczenia” definicji legalnej. Oto dwa przykłady: „*Z definicji osoby samotnie*

¹²¹ Wyrok WSA z dnia 9 listopada 2004r., sygn. I SA/Wr 3364/03, niepubl.; wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006r., sygn. II FSK 656/05, LEX nr 193322. W obu wyrokach uznano, że definicja pojęcia budowla zawarta w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się wprost do przepisów prawa budowlanego, ale tylko w takim zakresie, w jakim przepisy te definiują pojęcia obiekt budowlany i urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym. W ocenie sądu prawo budowlane zostało potraktowane w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w sposób instrumentalny, gdyż wyjęto z tego prawa jedynie definicję obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego.

¹²² Ustawy z 26 września 2002r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Kodeks karny skarbowy.

¹²³ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002r., sygn. K 41/02, OTK-A 2002/6/83.

¹²⁴ Por. wyrok NSA z dnia 5 września 2006r., sygn. I FSK 1187/05, LEX nr 263969.

¹²⁵ Por. np. wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2006r., sygn. I FSK 549/05, LEX nr 211447.

wychowującej dziecko¹²⁶, wynika, że musi być to osoba gospodarująca z dzieckiem pozostającym pod jej opieką i będącym na jej wyłącznym utrzymaniu (...) Posługując się wykładnią językową przytoczonego sformułowania, można bronić poglądu, że osoba samotnie wychowująca dziecko(...) traci ten status, gdy zamieszkuje i gospodaruje także z innym dorosłym dzieckiem posiadającym własne dochody, ponieważ dochody te stanowią część składową dochodu rodziny.(...) Pogląd taki, w ocenie Sądu, nie może być zaakceptowany.” W konsekwencji sąd opiera rozstrzygnięcie o argumentację płynącą z wykładni systemowej i celowościowej.¹²⁷ I drugi przykład orzeczenia, w którym sąd, choć ze względu na wnioski płynące z wykładni systemowej i celowościowej, nie podziela stanowiska skarżącej, jednak przyznaje wprost, że „może do niego prowadzić literalna wykładnia definicji legalnej pojęcia <przedsiębiorca> zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy.”¹²⁸

2.2.3. Problemy związane z zasięgiem definicji legalnych (z zakresem związania treścią definicji legalnej)

Mówiąc o zasięgu (zakresie odniesienia) definicji legalnej mamy na myśli zakres związania jej treścią w ramach jednego aktu prawnego, bądź też na obszarze wielu aktów prawnych w „pionie” i w „poziomie”.¹²⁹ Poniżej omówione zostanie kilka kwestii związanych z relacjami „poziomymi”.

Mówiąc o zasięgu „poziomym” definicji legalnych mamy na myśli ich zakres odniesienia między aktami prawnymi tej samej gałęzi prawa, między aktami prawnymi różnych gałęzi prawa, oraz w ramach jednego aktu normatywnego.

W kwestii zasięgu definicji legalnej w innych aktach prawnych niż ten, w którym została sformułowana zarówno w literaturze¹³⁰ jak i w orzecznictwie można wskazać na wyraźnie rozbieżne poglądy.

¹²⁶ Wprowadzonej w art. 2a ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 29 listopada 1990r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 1998 r. nr 64, poz. 414 ze zm.).

¹²⁷ Uchwała NSA z dnia 13 października 2003r., sygn. OPK 4/03, ONSA 2004/1/13.

¹²⁸ Wyrok WSA z dnia 16 czerwca 2004r., sygn. III SA 953/03, LEX nr 158479.

¹²⁹ S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady...*, op. cit., s.119-120.

¹³⁰ Z jednej strony pojawiają się poglądy wedle których definicje mogą być wiążące na obszarze całego systemu prawa (J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...* op. cit., s. 246-247, A. Malec, *Zarys teorii ...*, op. cit., s. 101), z drugiej zaś, że zasięg definicji ogranicza się jedynie do obszaru danej gałęzi prawa (M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...* op. cit., s.209 – 210, podobnie A. Malinowski, *Polski język prawny...* op. cit., s.159 –

W orzecznictwie wyraźnie konkurują dwa stanowiska. Z jednej strony względem na jednolitość terminologiczną systemu prawa przemawia za tym, by znaczenie ustalone w definicji legalnej stosować do całego systemu prawa. Ilustruje to kilka typowych przykładów:

- „Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia renty(...). Przez rentę należy rozumieć umowę renty z Kodeksu cywilnego. Nie można - z uwagi na zasadę pewności prawa (...) - doszukiwać się innego znaczenia umowy renty niż wynikające z prawa cywilnego, skoro brak do tego podstaw ustawowych. Z tego względu inne rozumienie renty niż w prawie cywilnym oznaczałoby naruszenie przepisu art. 2 Konstytucji, z którego wynikają zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.”¹³¹
- „Skoro prawodawca posłużył się pojęciem <uprawnionego przewoźnika drogowego> na gruncie prawa podatkowego, nie definiując go i nie nadając mu specyficznego dla tej gałęzi znaczenia, to uzasadnione jest sięgnięcie do tej gałęzi prawa, w której ono funkcjonuje, czyli do prawa przewozowego”¹³²,
- „Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jednak nie definiuje pojęcia <działalności gospodarczej> i dlatego uzasadnione jest posłużenie się definicją tego pojęcia zawartą w ustawie o działalności gospodarczej”¹³³

165). Wreszcie twierdzi się, że „definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto.” (B. Brzeziński, *Szkice..., op. cit.*, s. 42).

¹³¹ Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 162/00, LEX nr 53855, podobnie w wyroku NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 158/00, LEX nr 53861. W innym orzeczeniu „Przy braku ustawowej definicji <nieruchomości> nie było podstaw do tego, by to pojęcie cywilnoprawne użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należało rozumieć inaczej aniżeli w prawie cywilnym” (Wyrok NSA z dnia 6 września 2006r., sygn. II FSK 1114/05, LEX nr 279349).

¹³² Wyrok NSA z dnia 22 maja 2000 r., sygn. I S.A./Ka 2092/98, LEX nr 45374, por. także wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2000r., sygn. SA/Sz 318/99, LEX nr 41545, oraz uchwałę NSA z dnia 2 lipca 2001 r., sygn. FPS 2/01, ONSA 2002/1/2. Podobnie w innym wyroku sąd stwierdza: „Pojęcie bezskutecznej egzekucji nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego, przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i kodeksie postępowania cywilnego” – a contrario gdyby zostało zdefiniowane, sąd z takiej definicji skorzystałby (Wyrok WSA z dnia 23 listopada 2006r., sygn. III SA/Wa 2279/06, LEX nr 301545)

¹³³ Uchwała NSA z dnia 12 listopada 2001r., sygn. FPS 11/01, ONSA 2002/2/57, tak samo wyrok NSA z dnia 26 listopada 1991r., sygn. S.A./Wr 1140/90, POP 1993/ 2/36, przeciwnie orzekano w wyroku SN z dnia 23 września 1993r., sygn. III ARN 41/93, POP 1997/1/9: „W art. 2 ust. 1 ustawy (...) o działalności gospodarczej zdefiniowano działalność gospodarczą (...) Jednakże definicję tę poprzedza wyraźnie sformułowane zastrzeżenie, że ma ona służyć regulacjom przewidzianym w tej ustawie: <w rozumieniu ustawy>, natomiast ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych mówi o prowadzeniu działalności gospodarczej bez definiowania tego pojęcia, ale bez odesłania do jego definicji określonej w ustawie o działalności gospodarczej. (...)Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d"

Jednak w wielu, równie licznych orzeczeniach sądy działają w myśl zasady przeciwnej, ustalając znaczenie interpretowanego pojęcia w oparciu o język potoczny, z pominięciem zawartych w systemie prawa definicji legalnych. Uzasadnieniem takiego modelu postępowania jest argument o nieadekwatności pojęć pochodzących z innej - niż interpretowana - gałęzi prawa.¹³⁴ Oto kilka typowych wypowiedzi akceptujących takie stanowisko:

- *“ jeżeli jakieś pojęcie nie jest zdefiniowane (w danym akcie normatywnym), to zasadą powinno być potoczne (językowe) znaczenie i rozumienie tego terminu ”*¹³⁵

- *„ (...) skoro w omawiane ustawie brak jest definicji legalnej pojęć <remont> i <modernizacja> to należy przyjąć potoczne rozumienie tych pojęć ”*¹³⁶

- *“ustawodawca polski nie zdefiniował w ustawie podatkowej (...) pojęcia "reklama". Wobec braku definicji legalnej pojęcia (...) należy (...) odwołać się do rozumienia tego terminu w potocznym języku polskim.”*¹³⁷

Na uwagę zasługuje także pewna praktyka, stosowana przez sądy. Odnosi się ona do sytuacji, gdy prawodawca nie zawiera w interpretowanym tekście wyraźnego odesłania do definicji jakiegoś pojęcia, zawartej w innym akcie prawnym. Takiemu milczeniu prawodawcy różni sędziowie przypisują całkiem odmienne znaczenie. Jedni interpretatorzy uznają, że milczenie to oznacza zakaz sięgania po definicje spoza autonomicznego pojęciowo prawa podatkowego¹³⁸ (gdyby chciał skierować interpretatora na grunt innego aktu prawnego,

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest zdefiniowane wprost w ustawie o działalności gospodarczej”, a także w wyroku NSA z dnia 12 maja 1994r., sygn. SA/Łd 365/95, POP 1997/ 1/ 95.

¹³⁴ Wyrok NSA z dnia 27 września 1995r., sygn. SA/Ka 1682/94: „ (...) w każdym wypadku przejmowania przez prawo podatkowe pojęć prawa cywilnego należy badać, czy takie przejęcie w konkretnej sytuacji nie będzie sprzeczne z celami prawa podatkowego”, por. na ten temat: L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie...op. cit.*, s. 131: „Rozstrzygając kolizje w kwestii tego, czy można użyć definicji legalnej z „obcych” działów prawa, (to znaczy ustalając czy dana definicja jest adekwatna czy nie), należy odwołać się do reguł wykładni systemowej (miejsca interpretowanych przepisów w systemie prawa i aktu normatywnego) oraz do wykładni funkcjonalnej (np. adekwatności definicji w kontekście celów interpretowanej regulacji)”.

¹³⁵ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2003r., sygn. SA/Rz 235/03, OSP 2004/2/16.

¹³⁶ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 1998r., sygn. I SA/Gd 699/96, LEX nr 35905. Definicję legalną pojęcia „remont” zawiera prawo budowlane, por. także wyrok NSA z dnia 26 października 1994r., sygn. III SA 252/9 Pr. Gosp. 1995/3/13.

¹³⁷ Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 1999r., sygn. I SA/Po 1947/98, M. Podat. 2000/4/38. Definicję legalną pojęcia „reklama” zawiera przykładowo ustawa o radiofonii i telewizji.

¹³⁸ Por. np. uchwałę NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59: „Należy najpierw ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym,

wyraźnie by to uczynił), inni zaś w przypadku milczenia prawodawcy uznają, że przeciwnie, oznacza to, iż wyraził on wolę nadania takiego znaczenia danemu terminowi, jakie już w systemie prawa funkcjonuje (gdyby chciał zmienić owo znaczenie to wyraźnie by to uczynił przez ustanowienie nowej definicji na gruncie interpretowanego aktu prawnego)¹³⁹. Wynika stąd, że zaniechanie sformułowania wypowiedzi przez prawodawcę, jest interpretowane przez różnych sędziów całkowicie przeciwnie.

Takie odmienne stanowiska zdarzają się nawet na gruncie identycznych stanów faktycznych i w stosunku do tej samej regulacji prawnej. Skutkuje to rzecz jasna całkiem odmiennymi rozstrzygnięciami końcowymi.¹⁴⁰

Warto również wskazać na jeszcze inne sposoby przeprowadzania interpretacji, gdy w interpretowanym akcie prawnym ustawodawca nie zawiera ani definicji danego terminu, ani też odesłania do definicji „obcej”. Zdarza się że sąd interpretuje wówczas dane pojęcie nie na gruncie języka „potocznego” (słownik języka polskiego), lecz przy wykorzystaniu języka prawniczego (wypowiedzi doktryny i orzecznictwa), zaś definicję „obcą” traktuje jako element pomocniczy w interpretacji.¹⁴¹

w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy (...)Skoro ustawodawca podatkowy nie zdefiniował do celów podatku od nieruchomości pojęcia <budowla> ani też nie odsyła do innego aktu prawnego, w którym taka definicja ewentualnie się znajduje (np. prawa budowlanego czy geologicznego i górniczego), zgodnie z założeniami współczesnej pragmatycznej wykładni prawa wyjaśnienia tego terminu należy najpierw szukać w powszechnym języku polskim, a więc języku, którym posługują się przede wszystkim adresaci norm prawnych w danym państwie.”

¹³⁹ Por. np. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006r., sygn. II FSK 1403/05, LEX nr 286667: „Wobec braku definicji pojęcia "budowla" w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, zasadne jest zastosowanie w sprawie - nawet wobec braku odesłania - znaczenia zawartego w przepisach powoływanej ustawy Prawo budowlane”.

¹⁴⁰ Por. rozważania NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2006r., sygn. II FSK 1403/05, LEX nr 286667 „Sąd I instancji oddalając skargę wskazał, iż zaskarżona decyzja nie narusza prawa w stopniu powodującym konieczność jej wyeliminowania z obrotu prawnego. Jak podkreślono w uzasadnieniu, wobec braku definicji pojęcia <budowla> w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, zasadne jest zastosowanie w sprawie - nawet wobec braku odesłania - znaczenia zawartego w przepisach powoływanej ustawy Prawo budowlane. Powyższy pogląd potwierdza uchwała NSA z dnia 2 lipca 2001r., sygn. FPS 2/01, ONSA 2002/1/2 w której Sąd stwierdził, iż interpretowanie terminu budowla przez odwołanie się tylko do języka powszechnego, jak uczynił to Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 29 listopada 1999r., sygn. akt FPK 3/99, ONSA 2000/2/59 byłoby uzasadnione, gdyby termin ten nie funkcjonował w języku prawnym. Tymczasem pojęcie budowli zostało użyte w art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego i zdefiniowane w punkcie 3 tego artykułu. A zatem stanowisko zawarte w uchwale z 29 listopada 1999r. uległo zmianie i nie znajduje akceptacji w późniejszym orzecznictwie.”

¹⁴¹ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2006r., sygn. FSK 1972/04, LEX nr 231496: „Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera ani też w 2002r. nie zawierała definicji działalności gospodarczej. Jedyna definicja tego pojęcia była zawarta w ustawie z (...) Prawo działalności gospodarczej (...). Jednakże nie miała ona waloru uniwersalnego, gdyż została stworzona tylko na potrzeby tego aktu prawnego, co wynikało

Co do zakresu związania treścią definicji legalnej na obszarze danej gałęzi prawa, również konkurują dwa podejścia.

W wielu orzeczeniach za oczywistą przyjmuje się regułę, zgodnie z którą zasięg definicji legalnej obejmuje gałąź prawa, w której definicja występuje. Uwidacznia się ona na dwa sposoby.

Po pierwsze w ten sposób, że sąd sięga do definicji zawartej w innym podatkowym akcie prawnym, odrzucając alternatywne możliwości dostarczane przez akty prawne spoza prawa podatkowego. Dla przykładu, w jednym z orzeczeń stwierdzono: *„Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje dla własnego użytku pojęcia członka rodziny. Uzasadnione jest zatem posługiwanie się w tym przypadku legalną definicją sformułowaną w przepisach Ordynacji podatkowej (art. 111 § 3). Zgodnie z nią członkiem rodziny jest także osoba pozostająca w faktycznym pożyciu. Zważyć należy, iż definicja członka rodziny w prawie podatkowym jest szersza niż w prawie rodzinnym.”*¹⁴²

Po drugie sąd czasem wprost wypowiada się, jak widzi granice związania definicją legalną. Dla przykładu dwa orzeczenia:

- *„zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i inne przepisy prawa podatkowego nie zawierają legalnej definicji tego pojęcia, w związku z czym, należało zgodzić się ze stroną skarżącą, że do jego określenia należy przyjmować znaczenie nadane mu w języku słownikowym i potocznym.”*¹⁴³
- *„Przepisy tejże ustawy oraz inne akty prawa podatkowego nie zawierają legalnej definicji renty na użytek ww. przepisu. Trafnie zatem Skarżący wskazywali na konieczność sięgnięcia do instytucji renty określonej w przepisach art. 903 do art. 907 k.c.”*¹⁴⁴

Z drugiej strony jednak bez trudu można wskazać i takie orzeczenia, gdzie zasadność użycia definicji legalnej pochodzącej z tej samej gałęzi prawa (najbliższej systemowo) jest

wprost z art. 2 ust. 1 tej ustawy (<działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy jest zarobkowa działalność (...) wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły>). Dlatego może być ona wykorzystywana jedynie pomocniczo. Przy charakterystyce pojęcia działalności gospodarczej zatem wykorzystuje się dorobek doktryny i judykatury, co jest powszechnie aprobowane przez orzecznictwo zarówno Naczelnego Sądu Administracyjnego jak i Sądu Najwyższego”.

¹⁴² Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2001r., sygn. I SA/Gd 1012/99, LEX nr 47466.

¹⁴³ Wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2006r., sygn. II FSK 304/05, LEX nr 261965.

¹⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 24 maja 2006r., sygn. II FSK 781/05, LEX nr 282651.

kwestionowana. Na przykład ustalając znaczenie wyrażenia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb ustawy o podatku od spadków i darowizn sąd przyjął znaczenie jakie temu terminowi nadają przepisy kodeksu cywilnego, a nie bliższa systemowo ustawa o podatku rolnym¹⁴⁵ W innym orzeczeniu NSA wskazał wprost, że definicja legalna wiąże jedynie „w ramach danego aktu prawnego i aktów wykonawczych do niego. Jest ona niezwykle silną dyrektywą wykładni.”¹⁴⁶

Odnosnie zasięgu definicji legalnej „wewnątrz” aktu normatywnego, w literaturze przyjmuje się za klarowną regułę, według której definicja taka wiąże na obszarze całego aktu prawnego, w którym jest zawarta, jeśli została zamieszczona w słowniczku ustawowym, lub w przepisach ogólnych.¹⁴⁷ Twierdzi się jednak, że „umieszczenie definicji legalnej w przepisach ogólnych jakiejś wewnętrznej jednostki systematycznej przesądza o odniesieniu definicji jedynie do obszaru tej właśnie jednostki (np. obszaru księgi)”, zaś umieszczenie definicji w sąsiedztwie jakiejś grupy przepisów (w których definiowany zwrot występuje) odnosi się właśnie do tej grupy przepisów.¹⁴⁸ Również te dyrektywy wzbudzają wątpliwości jeśli weźmie się pod uwagę orzecznictwo.

Z jednej strony bowiem można wskazać przykłady ich respektowania - np. jednolicie przyjmuje się, że definicja legalna „członka rodziny” zawarta w regulacji dotyczącej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osób trzecich¹⁴⁹ wiąże jedynie na obszarze rozdziału 15 Ordynacji podatkowej.

Z drugiej jednak strony można wskazać szereg przykładów, gdy jest odwrotnie. Definicja zaległości podatkowej zawarta w art. 51 ordynacji podatkowej wiąże na gruncie całej ustawy, mimo umiejscowienia jej w rozdziale 5, regulującym wyłącznie kwestie zaległości podatkowych. Podobnie definicja nadpłaty (art. 72 Ordynacji podatkowej) czy strony (art. 133 Ordynacji podatkowej). Podobnie na gruncie aktów prawnych z innych gałęzi

¹⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 1984r., sygn. S.A./Gd 864/84, POP 1992/ 4/ 84, podobnie wyrok NSA z dnia 30 marca 1994r., sygn. III SA 1073/93, POP 1998/6/243.

¹⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2006r., sygn. II FSK 978/05, LEX nr 254957, tak samo wyrok NSA z dnia 11 lipca 2006r., sygn. II FSK 1015/05.

¹⁴⁷ S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady ...*, op. cit., s.119-120, także M. Zieliński, *Wykładnia prawa.Zasady...*, op. cit., s. 201. Kwestii tej poświęcony jest § 147a Zasad Techniki Prawodawczej.

¹⁴⁸ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...op. cit.*, s. 210. Mówi o tym także § 150 Zasad Techniki Prawodawczej .

¹⁴⁹ Odnosny fragment art. 111 Ordynacji podatkowej brzmiał: „§ 1.Członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem (...)§ 3. Za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu”.

prawa. Szereg pojęć cywilnoprawnych jest zdefiniowanych w różnych fragmentach kodeksu cywilnego, np. pojęcie własności w art. 140 kc, umowy w każdym dziale części szczególnej zobowiązań, a mimo to, ich zasięg obejmuje cały kodeks. Pojęcie „pory nocnej”, „dni wolnych od pracy” i szereg innych pojęć prawa pracy jest zawartych w różnych działach kodeksu pracy, a nie w przepisach ogólnych, a mimo to stanowią wiążące ustalenie znaczenia na gruncie całego kodeksu.¹⁵⁰

W niektórych decyzjach interpretacyjnych wyznacza się zupełnie nietypowy zakres związania daną definicją legalną. Na przykład w jednym z orzeczeń stwierdzono, że: *„Artykuł 4 analizowanej ustawy, zawierający słowniczek terminów podatkowych, jednoznacznie wskazuje, że ma on zastosowanie do „dalszych przepisów”, przez co należy rozumieć, iż nie odnosi się on jedynie do art. 1-3 ustawy.”*¹⁵¹ Sąd uznał więc, że art. 4, mimo iż umieszczony w przepisach ogólnych ustawy o podatku VAT, nie obejmuje swym zasięgiem przepisów zamieszczonych przed nim.

Zatem również w kwestii zasięgu definicji legalnych trudno wskazać reguły postępowania, które byłyby jednolicie akceptowane.

Przeprowadzone rozważania pokazują, że do dość powszechnych wśród prawników intuicji, jakoby posługiwanie się przez prawodawcę terminami zdefiniowanymi przez prawo nie prowadziło do powstania żadnych poważnych dylematów w procesie interpretacji,¹⁵² należy podchodzić z dużą ostrożnością.

Tym samym nawet wówczas, gdy interpretator ma do dyspozycji definicję legalną, nie oznacza to wcale że musi czynić go ona wolnym od wątpliwości w zakresie ustalenia i wyboru akceptowalnego rozstrzygnięcia interpretacyjnego.

2. 3. Język prawniczy

¹⁵⁰ Art. 151(7)§1 i art. 151(9)§1 kodeksu pracy. Przepisy ogólne kodeksu pracy zawarte są zaś w dziale I w art. 1-18 k.p.

¹⁵¹ Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2004r., sygn. III SA/OI 391/02, ONSAiWSA 2005/2/24.

¹⁵² B. Brzeziński *Szkice z wykładni...op. cit.*, s. 48.

Ostatnim rodzajem języka, który dostarcza znaczenia interpretowanym przez sądy terminom w ramach wykładni językowej jest język prawniczy, czyli język, w którym prawnicy wypowiadają się o prawie.¹⁵³

W języku prawniczym wspólnota interpretacyjna ustala znaczenie tych wyrażeń tekstów prawnych, których ustawodawca użył, nie wprowadzając jednak w treści aktów prawnych ich definicji legalnych.

W orzecznictwie podkreśla się, że *„odwoływanie się do języka prawniczego jest dozwolone i skuteczne przy powszechnej zgodności poglądów w danej kwestii.”*¹⁵⁴

Przykładem pojęcia, co do znaczenia którego panuje powszechna zgodność poglądów jest w ocenie sądu słowo „odszkodowanie”. W jednym z orzeczeń stwierdza się: *„Należy uznać, że termin odszkodowanie w języku prawniczym ma utrwalone znaczenie, obejmujące zarówno damnum emergens i lucrum cessans.”*¹⁵⁵

Analiza orzecznictwa ukazuje, że znaczenie, które sądy uznają za przynależne do języka prawniczego, pochodzić może z kilku źródeł.

2.3.1. Po pierwsze sądy posiłkują się informacjami zawartymi w podręcznikach i komentarzach. Dla przykładu w jednym z orzeczeń stwierdza się wprost: *„Wyrażenie <termin>, jak podają podręczniki i komentarze, ma w prawie materialnym podwójne znaczenie, bowiem określa konkretną chwilę albo pewien okres czasu mierzony liczbą dni, tygodni, miesięcy itp. Wywód (...) że wymóg pobytu 183 dni na terenie Polski nie może być zaliczony do kategorii terminu, tylko warunku, należy uznać za chybiony.”*¹⁵⁶

2.3.2. Po drugie sądy opierają się na wcześniejszych orzeczeniach sądowych. Z wielu orzeczeń, które przyjmują znaczenie ugruntowane we wcześniejszych decyzjach sądów warto wskazać na charakterystyczne wypowiedzi:

„W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zastosowanie przepisu § 5 rozporządzenia przez organy podatkowe było wielokrotnie kontrolowane i obecnie

¹⁵³ T. Gizbert - Studnicki, *Język prawny z perspektywy...op. cit.*, s. 33-34.

¹⁵⁴ Uchwała NSA z dnia 24 listopada 2003r., sygn. FPS 9/03, ONSA 2004/2/45; uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59, tak samo wyrok NSA z 14 kwietnia 1993r. sygn. SA/Wr 1759/92, POP 1995/2/44; wyrok SN z dnia 9 września 1993r. sygn. III ARN 39/93, OSP 1994/11/121 czy wyrok NSA z dnia 8 czerwca 1994r. sygn. SA/Po 592/94, POP 1998/5/189.

¹⁵⁵ Uchwała NSA z dnia 24 listopada 2003r., sygn. FPS 9/03, ONSA 2004/2/45.

¹⁵⁶ Wyrok WSA z 3 marca 2004r., sygn. III SA 1975/02, LEX nr 124859.

*interpretacja tego przepisu nie budzi wątpliwości (zob. wyrok z 21.01.1998 r. SA/Sz 564/97, z 8.08.1997 r. I SA/Po 292/97, z 6.06.1997 r. III SA 701/97, z 7.05.1997 r. SA/Sz 847/97)*¹⁵⁷

*„Wykładni należy szukać też w orzeczeniach sądowych zapadłych na tle art. 18 ust. 1 pkt 1 cyt. Ustawy.”*¹⁵⁸

*„Przedstawione wyżej objaśnienia dotyczące art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są zbieżne z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyrokach.....”*¹⁵⁹

Należy dodać, że sądy odwołują się nie tylko – jak w powyższych przykładach - do dorobku własnego orzecznictwa. Zdarza się bowiem, że w celu rozwiązania danego problemu interpretacyjnego sądy administracyjne sięgają po poglądy innych sądów. Dobrym przykładem jest orzeczenie, w którym interpretowano art. 162 § 1 Ordynacji podatkowej. Sąd uznał, że z „gramatycznego brzmienia” tego przepisu wynika, iż jedną z przesłanek uzasadniająca przywrócenie uchybionego terminu jest uprawdopodobnienie, że uchybienie to nastąpiło bez winy zainteresowanej strony. Ponieważ z okoliczności faktycznych sprawy wynikało, że uchybienie terminu do wniesienia odwołania było następstwem błędu pracownika zatrudnionego u podatnika, sąd, odwołując się do utrwalonego orzecznictwa SN stwierdził: *„W tej mierze należy podkreślić, że na tle stosowania i wykładni przepisu art. 168 § 1 kpc (podobnie uregulowania zawiera art. 162 § 2 Ordynacji podatkowej) ukształtowała się jednolita linia orzecznictwa Sądu Najwyższego, zgodnie z którą zaniedbania personelu odpowiedzialnego za obrót korespondencją obciążającą osobę prawną (por. postanowienie SN z dnia 9 sierpnia 1974 r. sygn. II CZ 149/74 OSP z 1975 r. nr 2, poz. 39).”*¹⁶⁰

2.3.3. Po trzecie, zdarza się, że poszukując „znaczenia prawniczego” sądy odwołują się także do pism Ministra Finansów skierowanych do organów podatkowych. Dla przykładu, w jednym z orzeczeń sąd argumentuje: *„Ustawodawca nie zdefiniował znaczenia tych pojęć, dlatego przy ich wykładni należy przypisywać im takie znaczenia, jakie mają w języku potocznym. Wykładni należy szukać (...) również w pismach kierowanych przez Ministerstwo*

¹⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 31 maja 2000r., sygn. I SA/Gd 102/98, LEX nr 44384.

¹⁵⁸ Wyrok WSA z dnia 5 kwietnia 2004r., sygn. I SA/Wr 3918/01, POP 2004/6/122.

¹⁵⁹ Wyrok WSA z dnia 16 czerwca 2004r., sygn. III SA 528/03, LEX nr 147345.

¹⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 9 marca 2000r., sygn. I SA/Gd 1288/99, LEX nr 44331.

Finansów do organów podatkowych, bądź będących odpowiedzią na zapytania podatników.”¹⁶¹

3. JĘZYK „POTOCZNY”, PRAWNY I PRAWNICZY – PREFERENCJE W RAMACH WYKŁADNI JĘZYKOWEJ

Częstokroć zdarza się, że znaczenia pochodzące z trzech wymienionych rodzajów języka różnią się od siebie, a wybór jednego z nich determinuje odmienne rozstrzygnięcie niż wybór znaczenia alternatywnego. Interpretator musi w takiej sytuacji podjąć decyzję, które ze znaczeń wybiera.¹⁶²

Zarówno w literaturze jak i orzecznictwie – jak już była mowa w części poświęconej definicjom legalnym - jedyną niekwestionowaną zasadą jest prymat definicji legalnych zamieszczonych w danym tekście prawnym, nad innymi sposobami ustalania jego rozumienia¹⁶³. Na tym jednak zgodność podejścia do sposobów ustalania znaczenia tekstów prawnych się kończy.

W sytuacji, gdy dany termin nie jest zdefiniowany na gruncie interpretowanego aktu prawnego, a sąd decyduje się oprzeć swoją decyzję na argumentach tekstowych („językowych”)¹⁶⁴ powstaje więc dylemat: czy ma to być znaczenie wynikające z języka potocznego, języka prawniczego czy też języka prawnego innych aktów normatywnych. Analizując orzecznictwo trudno stwierdzić jakkolwiek prawidłowość w tym zakresie.¹⁶⁵

¹⁶¹ Wyrok WSA z dnia 5 kwietnia 2004r., sygn. I SA/Wr 3918/01, POP 2004/6/122.

¹⁶² Por. np. wyrok WSA z dnia 2 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2342/05, LEX nr 188428 „Odnosząc powyższe do rozpoznawanej sprawy, stwierdzić należy, iż w zaskarżonej decyzji powołano się(...) na definicję budowli w rozumieniu Słownika języka polskiego i jednocześnie na definicję budowli zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego czyli językową i systemową. Definicje budowli zawarte w słowniku języka polskiego i prawie budowlanym jak wskazano wyżej różnią się i konsekwencje ich zastosowania do celów podatkowych też są różne.”

¹⁶³ Por. A. Bielska - Brodziak, *Kłopoty z definicjami...* op. cit., s.... Prymat ten rozciąga się także na akty wykonawcze do ustawy.

¹⁶⁴ Może również zdecydować się na rozstrzygnięcie oparte o argumentację pozatekstową (celowościową, systemową).

¹⁶⁵ „Nasuwa się zatem pytanie jak rozumieć pojęcie »zlecił« użyte w tym przepisie, bowiem ustawodawca w słowniczku zamieszczonym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zdefiniował tego terminu. Czy odwołać się do cywilnoprawnego znaczenia tego pojęcia, czy też znaczenia gramatycznego” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 września 2005r., sygn. III S.A./Wa 1944/05, LEX nr 177345). Por. także charakterystyczne stwierdzenie TK: „Należy jednak mieć na uwadze, że język prawny ma swoją specyfikę.

W wielu orzeczeniach, w przypadku braku definicji legalnej sądy sięgają do języka potocznego. Wskazać można jednak także szereg orzeczeń, w których przypisuje się prymat językowi prawnemu (zaczepniętemu z innych aktów normatywnych), a także wiele innych decyzji sądów, w których wobec braku definicji legalnej decyzja oparta zostaje na rozumieniu zaczepniętym z języka prawniczego.

Poniżej zostaną opisane i zilustrowane przykładami wszystkie pojawiające się sytuacje rozbieżności co do wyboru „znaczenia językowego”.

Relacje język „potoczny” – język prawny.

Pierwsza sytuacja dotyczy relacji między znaczeniem „potocznym” a „prawnym”. Jak już wspomniałam, co do relacji między znaczeniem „potocznym” z znaczeniem prawnym orzecznictwo jest zgodne w pewnych kwestiach. Zgodnie przyjmuje się, że jeśli definicja legalna jest zawarta w danym akcie to ona ma pierwszeństwo przed językiem potocznym na gruncie tego aktu prawnego (lub aktu wykonawczego do niego)¹⁶⁶. Podobnie niekwestionowana jest zasada, że jeśli ustawodawca wprost odsyła do definicji położonej w innym niż interpretowany akcie prawnym, definicja taka staje się wiążąca.¹⁶⁷

Dalej jednak, w sytuacji braku definicji legalnej interpretowanego słowa w danym akcie prawnym i braku odesłania pojawiają się rozbieżności, dzielące interpretatorów na dwie grupy. Jedni interpretatorzy uznają bowiem za „ważniejsze” znaczenie „potoczne”, inni zaś wybierają znaczenie prawne z innych aktów normatywnych (definicje legalne z innych niż interpretowany aktów normatywnych).

Potoczne rozumienie jakiegoś pojęcia używanego w akcie normatywnym nie wystarcza. Organ określający treść pojęć prawnych, w przypadku braku ustawowego słowniczka, bierze pod uwagę także całokształt obowiązującego w tej materii prawa oraz ukształtowana na jego bazie praktykę”(wyrok TK z 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK-A 2005/8/93). Użyte przez TK określenie „także” sugeruje, że język potoczny to tylko punkt wyjścia.

¹⁶⁶ Np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49; wyrok NSA z dnia 10 maja 2005r., sygn. FSK 2536/04, Glosa 2005/4/129. Choć i tu niezwykle rzadko, jednak zdarzają się orzeczenia „przełamujące” tą zasadę – por. np. wyrok NSA z 30 marca 2005r., sygn. FSK 1905/04, LEX nr 164497, w którym dokonując interpretacji pojęcia obrót sąd uznał, że należy w pierwszej kolejności odwołać się do języka potocznego, a nie do definicji ustawowej.

¹⁶⁷ Na temat problemów związanych z odesłaniami por. A. Bielska - Brodziak, *Kłopoty z definicjami...op. cit.*, s. 159 – 174.

3.1.1. Pierwszeństwo znaczenia „potocznego”

W tych orzeczeniach, w których sąd wybrał znaczenie „potoczne”, silnie akcentowana jest priorytetowa ranga języka powszechnego jako źródła znaczenia wyrażeń tekstów prawnych. Częścią takich uzasadnień są zwykle wypowiedzi odwołujące się do wykładni językowej, jako wykładni „nakazującej dać pierwszeństwo interpretacji wynikającej ze znaczenia słów języka etnicznego”.¹⁶⁸ Rangę języka powszechnego wyraża także formułowane często przez sądy domniemanie, że: „tak daleko jak to jest możliwe, nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym.”¹⁶⁹

Orzecznictwo dostarcza licznych przykładów rozstrzygnięć, w których większą rangę przypisano językowi ogólnemu.¹⁷⁰ Spośród charakterystycznych wypowiedzi sądów wskazać można przykładowo: „Ustawodawca nie określił w powyższej ustawie definicji zwrotu normatywnego <zakup działki>, ani też nie odesłał do innych przepisów prawa. Dlatego (...), wyjaśnienia terminu zakup działki, w pierwszej kolejności należy dokonać na podstawie słowników języka polskiego.”¹⁷¹ czy też „(...) należało uznać, opierając się na słownikowej definicji określenia <roboty>, że ustawowe pojęcie <roboty budowlano-montażowe> zawsze oznaczać będzie czynności, a nie użyte do tych robót materiały (...). Tym samym nie ma podstaw prawnych do posłużenia się definicją <robót budowlanych> w rozumieniu Prawa budowlanego, czego domagała się strona.”¹⁷²

W kolejnym charakterystycznym przypadku, zdaniem sądu „Niesprecyzowanie w ustawie znaczenia słowa <wybudowanie> (...) nie uprawnia do odwołania się przy wykładni do przepisów Prawa budowlanego (...). Omawiany przepis zawiera potocznie słowa języka

¹⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 11 maja 2000r., sygn. I SA/Wr 3177/99, LEX nr 43040.

¹⁶⁹ Domniemanie języka potocznego, co oznacza, że tak daleko jak to jest możliwe, nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym, wyrok NSA z 11 marca 2003r., sygn. I SA/Bd 164/03, POP 2003/5/141. Czasem domniemanie to przyjmuje postać: „tak daleko, jak to możliwe - nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym, chyba że istnieją dostateczne racje przypisywania im swoistego znaczenia prawnego” – por. np. wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2005r., sygn. FSK 1218/04, POP 2005/4/83; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2001r., sygn. III SA 2067/00, ONSA 2003/1/21, w literaturze R. Mastalski: *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy z VIII 1999 r., str. 3-5.

¹⁷⁰ Por. np. orzeczenia: wyrok NSA z dnia 10 listopada 1993r., sygn. S.A./Po 1527/93, POP 1995/3/47; wyrok NSA z dnia 10 czerwca 1999r., sygn. I S.A./Po 1947/98, M. Podat. 2000/4/38; uchwała NSA z dnia 2 listopada 1999r., sygn. FPK 4/99, Pr. Gosp. 2000/2/27; wyrok NSA z dnia 10 maja 2005 r., sygn. FSK 2536/04.

¹⁷¹ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2002r., sygn. III SA 3241/00, LEX nr 54109.

¹⁷² Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2006r., sygn. I FSK 945/05, ONSAiWSA 2007/4/91, podobna sytuacja miała miejsce w wyroku WSA z dnia 26 stycznia 2004r., sygn. III SA 1314/03, LEX nr 149183.

polskiego i w związku z tym użyte w jego treści słowo <wybudowanie> rozumieć należy w myśl sensu jaki nadaje mu słownik języka polskiego"¹⁷³. W taki sam sposób sąd postępował przy ustalaniu znaczenia takich pojęć jak np. reklama¹⁷⁴, zbycie¹⁷⁵, część budowli¹⁷⁶ czy też remont i modernizacja.¹⁷⁷

Przykłady takie można by mnożyć, dostrzegając przy tym, że sądy wybierają znaczenie potoczne przed znaczeniem prawnym, niezależnie od dziedziny prawa, na gruncie której znaczenie prawne ustalone w postaci definicji legalnej się pojawia (prawo cywilne, budowlane, ale także inne akty prawa podatkowego).

Na zakończenie warto przywołać fragment orzeczenia, w którym sąd szczegółowo opisał omawianą hierarchię znaczeń „językowych”: *„Ustosunkowując się (...) do zarzutu, że zaskarżony wyrok wadliwie oparty został na potocznym znaczeniu pojęcia <podwyższenia wartości użytkowej towaru>, Sąd uznał, że zarzut ten jest oczywiście nieuzasadniony. Regułą wykładni językowej jest odczytywanie znaczenia przepisów ustawy - w pierwszej kolejności - z uwzględnieniem definicji zawartych w danej ustawie lub ewentualnie w innych aktach prawnych, a w przypadku braku zdefiniowania pojęć - przyjmuje się potoczne znaczenie wyrazów i związków wyrazowych, według zasad języka etnicznego. Oznacza to, że posłużenie się przez ustawodawcę innym, odbiegającym od potocznego, znaczeniem użytego pojęcia, musi wyraźnie wynikać z treści przepisów, bądź przez definicję ustawową, bądź przez odwołanie do innej definicji o charakterze specjalistycznym.*¹⁷⁸

3.1.2. Pierwszeństwo języka prawnego

¹⁷³ Por. wyrok NSA z dnia 19 maja 2000r., sygn. I SA/Lu 238/99, LEX nr 46996.

¹⁷⁴ Por. wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2003r., sygn. I SA/Wr 410/01, M. Podat. 2004/3/29; wyrok WSA z dnia 30 stycznia 2006r., sygn. III SA/Wa 2897/05, LEX nr 166882; wyrok WSA z dnia 13 maja 2004r., sygn. III SA 1920/03, M. Podat. 2004/9/37 i wiele innych.

¹⁷⁵ Por. uchwała NSA z dnia 30 października 2000r., sygn. OPK 16/00, ONSA 2001/2/64.

¹⁷⁶ Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001r., sygn. FPK 5/01, ONSA 2001/4/160. Sąd odrzucił możliwość rozważania znaczenia interpretowanego wyrażenia przy pomocy pojęć prawa cywilnego czy budowlanego i odwołał się do słownika języka polskiego.

¹⁷⁷ Por. wyrok NSA z dnia 25 lutego 1998r., sygn. I SA/Gd 699/96, LEX nr 35905.

¹⁷⁸ Wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2006r., sygn. I FSK 1182/05, LEX nr 262091.

Odmianą koncepcję na preferencje znaczeń „językowych” przyjmują interpretatorzy uznający za ważniejsze od znaczeń „potocznych”, znaczenia pochodzące z języka prawnego.¹⁷⁹

Niekiedy twierdzi się że język prawny ma pierwszeństwo przed potocznym tylko wtedy, gdy pochodzi z obszaru prawa podatkowego. Np. w jednym z orzeczeń sąd argumentuje: *„Dokonana przez nie wykładnia pojęcia <roboty budowlano-montażowe> przy zastosowaniu wykładni językowej nie budzi zastrzeżeń. Zważyć bowiem należy, że pojęcie to nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani w klasyfikacjach statystycznych (...), co w pełni uzasadnia dokonanie wykładni gramatycznej.”*¹⁸⁰

Znacznie częściej przyjmuje się jednak, że język prawny ma pierwszeństwo przed potocznym niezależnie od tego, gdzie dane pojęcie jest zdefiniowane (w prawie podatkowym, czy poza nim).¹⁸¹

Występuje cały szereg orzeczeń, w których przypisuje się prymat językowi prawnemu zaczerpniętemu z innych aktów normatywnych. W jednym z orzeczeń sąd analizując znaczenie pojęcia „nabycie” stwierdza, iż *„(...) znaczenie tego słowa w języku prawnym jest bogatsze niż w języku potocznym (w którym słowo to utożsamia się przede wszystkim z otrzymaniem czegoś na własność poprzez wymianę lub kupno – por. Słownik współczesnego języka polskiego, Wyd. Wilga 1996.)”*. W konsekwencji sąd odwołuje się do rozumienia pojęcia „nabycie” z kodeksu cywilnego¹⁸². Również wbrew słownikowemu rozumieniu pojęcia „urządzenie”, do urzędzeń melioracyjnych (na gruncie ustawy o podatku rolnym) zaliczono stawy rybne opierając się na odpowiednich przepisach ustawy

¹⁷⁹ Czasem formułowane jest domniemanie języka prawnego: „jeżeli prawodawca nadał określonym wyrażeniom swoiste znaczenie prawne, to należy je rozumieć w takim właśnie znaczeniu” - Por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie...op. cit.*, s. 130.

¹⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 30 maja 2001r., sygn. I SA/Gd 243/01, LEX nr 53997.

¹⁸¹ Tak postąpiono np. w wyroku WSA z dnia 2 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2342/05, LEX nr 188428 oraz w uchwale NSA z 2 lipca 2001r., sygn. FPS 2/01, ONSA 2002/1/2 w odniesieniu do pojęcia „budowla” (przeciwnie w uchwale NSA z dnia 29 listopada 1999r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59), czy też w wyroku NSA z dnia 5 października 2006r., sygn. II FSK 1245/05, LEX nr 278883 oraz wyroku NSA z dnia 5 października 2006r., sygn. II FSK 1246/05, LEX nr 294129 w odniesieniu do pojęcia „pracownik”.

¹⁸² Por. wyrok WSA z dnia 31 marca 2005r., sygn. I SA/Łd 1965/03, M. Podatk. 2005/12/41. Pojęcie „nabycie” wywołuje w orzecznictwie cały szereg kontrowersji, por. np. wyrok SN z dnia 7 czerwca 2002r., sygn. III RN 18/02, OSNP 2003/6/137.

Prawo wodne.¹⁸³ Podobnie, interpretując wyrażenie „budynek mieszkalny”, sąd stwierdził: *„Ponieważ żaden z aktów prawnych rangi ustawowej pojęcia budynku mieszkalnego nie definiuje, Sąd posilkowo odniósł się do aktów rangi podustawowej”*¹⁸⁴

Istnieje także cała grupa orzeczeń dotyczących interpretacji terminu „renta” na gruncie prawa podatkowego. W orzeczeniach tych przyjmuje się, że skoro przepisy podatkowe nie definiują pojęcia renty, przez rentę należy rozumieć umowę renty z kodeksu cywilnego. *„Nie można - z uwagi na zasadę pewności prawa, tak istotną w prawie podatkowym - doszukiwać się innego znaczenia umowy renty niż wynikające z prawa cywilnego, skoro brak do tego podstaw ustawowych.”*¹⁸⁵ W innym orzeczeniu sąd stwierdza podobnie *„Doszukiwanie się innego znaczenia umowy renty niż wynikające z prawa cywilnego godziłoby w zasadę jawności prawa, skoro ustawodawca mógł w prawie podatkowym wprowadzić inne znaczenie tego pojęcia.”*¹⁸⁶

Należy wskazać na jeszcze jedną ważną kwestię. To, co dla jednych interpretatorów jest wyborem w ramach wykładni językowej (ustalaniem preferencji między znaczeniami językowymi), dla innych jest już wyjściem poza wykładnię językową i dokonywaniem wyboru między znaczeniem językowym a systemowym. Dla przykładu: *„zadaniem organów podatkowych rozpoznających sprawę będzie ustalenie treści pojęcia <lokal mieszkalny> występującego w § 67 ust. 1 pkt 5 tego aktu. Przystępując do związanych z tym czynności i rozważań, organy powinny wykazać szczególną staranność (...). Wyjaśniane pojęcie nie*

¹⁸³ Por. wyrok NSA z dnia 12 marca 1997r., sygn. I SA/Gd 662/96, OSP 1998/2/28.

¹⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2001r., sygn. III SA 2067/00, ONSA 2003/1/21. Sąd odwołał się do dwóch rozporządzeń - rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 1995 r. Nr 10, poz. 46 ze zm.), oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.), gdzie zamieszczone były dwie definicje legalne „budynek mieszkalnego”. Właśnie te definicje, a nie znaczenie słownikowe, stały się podstawą rozstrzygnięcia. Odmienne w stos do tego samego wyrażenia – pominięto te definicje i odwołano się do słownika w orzeczeniu wyroku WSA z dnia 26 stycznia 2004r., sygn. III SA 1314/03, LEX nr 149183.

¹⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 162/00, LEX nr 53855, identycznie wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2001r., sygn. SA/Sz 89/00, LEX nr 48957; wyrok NSA z dnia 28 marca 2000r., sygn. III SA 177/99, LEX nr 40682; wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 160/00, LEX nr 53857; wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. I SA/Gd 158/00, LEX nr 53861; wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2001r., sygn. SA/Sz 1122/00, LEX nr 47479.

¹⁸⁶ Wyrok NSA z dnia 20 września 2000r., sygn. SA/Sz 1602/99, LEX nr 45551, podobnie NSA postąpił dokonując interpretacji słowa „stypendium”. Stwierdził: „Odnosząc się do pojęcia <stypendium>, które to pojęcie w prawie cywilnym nie występuje i nie zostało zdefiniowane na użytek prawa podatkowego, to z definicji słownikowej tego pojęcia wynika (...)” – por. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2002r., sygn. SA/Sz 1569/00, LEX nr 81507.

należy do języka potocznego, w związku z czym dyrektywy wykładni gramatycznej, związane głównie ze słownictwem i składnią, mogą nie doprowadzić do zadowalających rezultatów. Dlatego niezbędne będzie zastosowanie również innych metod wykładni, zwłaszcza systemowej zewnętrznej. Ta może sugerować potrzebę sięgnięcia do ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. Nr 85, poz. 388 ze zm.), która zawiera przepisy definiujące na jej potrzeby pojęcie lokalu mieszkalnego.”¹⁸⁷

Czy też inny przykład: „Odnosząc powyższe do rozpoznawanej sprawy, stwierdzić należy, iż w zaskarżonej decyzji powołano się, jak słusznie zarzuciła strona skarżąca, na definicję budowli w rozumieniu Słownika języka polskiego i jednocześnie na definicję budowli zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego czyli językową i systemową. Definicje budowli zawarte w słowniku języka polskiego i prawie budowlanym jak wskazano wyżej różnią się i konsekwencje ich zastosowania do celów podatkowych też są różne.”¹⁸⁸

Relacje język „potoczny” - język prawniczy.

Druga sytuacja dotyczy relacji między znaczeniem „potocznym” a znaczeniem prawniczym.

W szeregu orzeczeń sądy administracyjne postępują w ten sposób, że wobec braku definicji legalnej w interpretowanym akcie prawnym, nie poszukują definicji legalnych na gruncie innych aktów prawnych, lecz dokonują wyboru między znaczeniem „potocznym” a prawniczym. Pominięcie możliwości poszukiwania znaczenia zaczerpniętego z innych aktów normatywnych wyraźnie widoczne jest w jednym z uzasadnień: *„Przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego(...). W dalszej kolejności, gdy brak definicji legalnych, należy stosować reguły znaczeniowe języka prawniczego (orzecznictwa i doktryny), mając z jednej strony na względzie ewentualne związanie cudzą decyzją interpretacyjną w konkretnej sprawie, z drugiej natomiast strony - zgodność doktryny w danej sprawie. Dopiero w razie braku definicji legalnych i niemożności*

¹⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2001r., sygn. FSA 3/01, ONSA 2002/2/49.

¹⁸⁸ Por. np. wyrok WSA z dnia 2 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2342/05, LEX nr 188428.

*odwołania się do reguł języka prawniczego przychodzi kolej na sięgnięcie do reguł znaczeniowych języka powszechnego, zawartych w słownikach języka polskiego.”*¹⁸⁹

W omawianej grupie orzeczeń znów, jak poprzednio, uwidacznia się wyraźna dwoistość poglądów. W części orzeczeń bowiem, rozstrzygnięcie zostaje oparte na rozumieniu zaczerpniętym z języka prawniczego¹⁹⁰, w innych zaś sąd odrzuca je na rzecz znaczenia pochodzącego z języka ogólnego.

3.2.1. Pierwszeństwo języka prawniczego

Po pierwsze więc warto wskazać przykłady takich decyzji interpretacyjnych sądów, w których priorytetowe znaczenie przyznaje się językowi prawniczemu.

Niekiedy sądy wprost deklarują akceptowaną przez siebie hierarchię znaczeń „językowych”, w której język prawniczy ma wiodącą rolę, np.: *„język literatury prawniczej i język orzecznictwa sądowego mają pierwszeństwo przed językiem powszechnym.”*¹⁹¹

Najpełniejsza tego typu deklaracja zawarta została w jednym z wyroków, w których sąd wskazał, że: *„należy najpierw ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy;*

- *w razie braku definicji legalnej należy podjąć działania mające na celu ustalenie, czy budzący wątpliwości zwrot ma swoje znaczenie powszechnie ustalone w języku prawniczym (języku literatury prawniczej i języku orzecznictwa sądowego) danej gałęzi prawa;*
- *w następnej kolejności należy odwołać się do języka powszechnego, czyli skorzystać najlepiej z kilku słowników polskiego języka ogólnego.”*¹⁹²

¹⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49.

¹⁹⁰ Oto kilka charakterystycznych stwierdzeń sądów w tym zakresie: „w razie braku definicji legalnej należy podjąć działania mające na celu ustalenie, czy budzący wątpliwości zwrot ma swoje znaczenie powszechnie ustalone w języku prawniczym (języku literatury prawniczej i języku orzecznictwa sądowego) danej gałęzi prawa” (uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2000/2/59), „gdy brak definicji legalnych, należy stosować reguły znaczeniowe języka prawniczego (orzecznictwa i doktryny)” (wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49), „Skoro brak definicji legalnej pojęcia (...) należy (...) poszukiwać utrwalonego znaczenia interpretowanego zwrotu w literaturze prawniczej” (wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2002r., sygn. II SA/Gd 1396/99, LEX nr 76105).

¹⁹¹ Wyrok WSA z dnia 2 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2342/05, LEX nr 188428.

Interesujące jest w tym względzie także rozstrzygnięcie sądu dotyczące wydatków na reprezentację. Zgodnie z cytowanymi przez sąd słownikami reprezentacja to „*wystawność życia, okazałość, zwłaszcza chęć popisania się przed kimś*”¹⁹³. Zdaniem sądu przedstawione definicje nie oddają jednak w pełni istoty wydatków na reprezentację, bowiem „*sięganie jedynie do prostej wykładni językowej nie jest wystarczające aby zrozumieć istotę wydatków związanych z reprezentacją*”¹⁹⁴. Przyjęte przez sąd rozumienie pojęcia „reprezentacja” zostało oparte na ustaleniach doktryny i orzecznictwie sądowym.

W niektórych orzeczeniach sąd sięga do znaczenia ukształtowanego tylko przez literaturę. Na przykład w jednym z wyroków sąd stwierdził, iż skoro brak definicji legalnej pojęcia „zabudowa o niskiej intensywności”, to należy poszukiwać utrwalonego znaczenia interpretowanego zwrotu w literaturze prawniczej¹⁹⁵. Czy też w innym orzeczeniu, mimo braku definicji legalnej pojęcia „prawa majątkowe” sąd odrzucił możliwość przyjęcia jego słownikowego rozumienia stwierdzając, że pojęcie to ma swoje ugruntowane w języku prawniczym znaczenie. Sąd uzasadnił: „*istotą sporu (...) jest odpowiedź na pytanie czy analizowana umowa, w części dotyczącej tzw. renomy, może być kwalifikowana jako umowa sprzedaży prawa majątkowego. Wobec braku definicji legalnej pojęcia <prawa majątkowego>, skład orzekający sięgnął do ustaleń doktryny w tym zakresie wskazując, że majątkowy charakter posiadają przede wszystkim prawa związane z własnością oraz prawa na dobrach niematerialnych oparte na czynniku ekonomicznym.*”¹⁹⁶

Z kolei w innych orzeczeniach sądy odwołują się jedynie do dorobku orzecznictwa. Dla przykładu, interpretując wyrażenie „przychody należne” sąd stwierdził, że przepisy prawa podatkowego nie wprowadzają jego definicji legalnej. Następnie przyjmując znaczenie jakie termin ten posiada w języku prawniczym argumentował, że wynika ono „*z powołanego w skardze kasacyjnej wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 1993 r. (III ARN 6/93), gdzie stwierdzono, że należne przychody to te, które wynikają ze źródła przychodów, jakie stanowi*

¹⁹² Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999r. sygn. FPK 3/1999, ONSA 2000/2/59.

¹⁹³ Por. *Mały słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, Warszawa 1997, *Słownik wyrazów obcych* PWN, red. J. Tokarski, Warszawa 1988.

¹⁹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2003r., sygn. I SA/Ka 1328/02, LEX nr 183228.

¹⁹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2002r., sygn. II SA/Gd 1396/99, LEX nr 76105.

¹⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2006r., sygn. II FSK 839/05, LEX nr 230969.

działalność gospodarcza i stały się w jej następstwie należnością (wierzytelnością), chociaż faktycznie jeszcze ich nie uzyskano."¹⁹⁷

Co do zakresu w jakim język prawniczy posiada pierwszeństwo przed językiem ogólnym – również brak zgodności. W jednych orzeczeniach bowiem mowa jest o języku prawniczym gałęzi prawa podatkowego¹⁹⁸, według innych, język prawniczy posiada priorytet niezależnie czy od tego czy jest językiem orzecznictwa i doktryny prawa podatkowego, czy też nie.¹⁹⁹

Należy wspomnieć o pojawiającym się w wielu orzeczeniach zastrzeżeniu, zgodnie z którym: „*Odwoływanie się(..) do języka prawniczego (języka, którym posługuje się nauka prawa) może być skuteczne jedynie przy powszechnej zgodności poglądów w danej kwestii.*”²⁰⁰ Powstaje w związku z tym pytanie jak sądy rozumieją wymóg „powszechnej zgodności”. Analiza przykładów pozwala dostrzec, że wymóg ten sądy realizują poprzez odwołanie się do pojedynczych poglądów doktryny, bądź jednostkowych orzeczeń..

3.2.2. Pierwszeństwo znaczenia „potocznego”

W szeregu innych orzeczeń przyznaje się priorytet znaczeniu potocznemu przed znaczeniem, jakie utrwalone jest w nauce prawa i orzecznictwie.

Klasycznym przykładem takiego sposobu postępowania jest jedno z orzeczeń, w którym sąd nadawał znaczenie pojęciu „nabycie”. Termin ten nie został zdefiniowany na gruncie prawa podatkowego, jednak ma ugruntowane cywilistyczne znaczenie. Sąd

¹⁹⁷ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006r., sygn. II FSK 198/05, LEX nr 172147

¹⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2006r., sygn. II FSK 839/05, LEX nr 230969, gdzie sąd dokonywał interpretacji terminu „prawa majątkowe” i „prawo do renomy”.

¹⁹⁹ Np. wyrok WSA z dnia 2 grudnia 2005r., sygn. III SA/Wa 2342/05, LEX nr 188428: „język literatury prawniczej i język orzecznictwa sądowego mają pierwszeństwo przed językiem powszechnym. (...) Nie ma tu znaczenia okoliczność, że Sąd i teoretycy prawa mówili o języku prawniczym danej gałęzi prawa. Wszak budowla jest terminem prawa budowlanego, podobnie jak <umowa pożyczki> jest terminem prawa cywilnego. Oba terminy stanowią jednocześnie przedmiot opodatkowania, co nie znaczy przecież, że skoro prawo podatkowe nie definiuje tych pojęć, to ich znaczenia należy poszukiwać w języku powszechnym.” Identyfikacja pogląd w uchwale NSA z dnia 2 lipca 2001r., sygn. FPS 2/01, ONSA 2002/1/2. Podobnie postąpił NSA w wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2006r., sygn. II FSK 198/05, LEX nr 172147, interpretując znaczenie terminu „wierzytelności”, oraz w uchwale NSA z dnia 24 listopada 2003r., sygn. FPS 9/03, ONSA 2004/2/45 interpretując termin „odszkodowanie”.

²⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 5 września 2001r., sygn. I SA/Ka 1055/00, POP 2002/3/99., uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., sygn. FPK 3/99, ONSA 2003/1/21 Taki sam warunek formułowany jest w literaturze, por. np. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...op. cit.*, s. 46, L. Morawski, *Zasady wykładni... op. cit.*, s. 102.

wybierając znaczenie „potoczne” stwierdził: „Użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy pojęcie <nabycie> w ocenie Sądu nie może budzić żadnych wątpliwości. Pojęcia tego przepis nie modyfikuje na własne potrzeby, nie określa szczególnych sposobów nabycia i nie przewiduje żadnych wyjątków od jego językowego rozumienia. Dlatego należy przyjąć, że chodzi tu o każde nabycie w sensie potocznym, językowym. Należy zgodzić się ze stroną skarżącą, że w tym przypadku nie było to nabycie w klasycznym rozumieniu, z jakim mamy do czynienia np. przy typowej umowie kupna-sprzedaży, zamiany itp.”²⁰¹

W innym z orzeczeń stwierdzono: „ustalając zakres pojęciowy zwrotów <przebudowa>, <rozbudowa>, <rekonstrukcja>, <modernizacja> użytych w art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.d.o.f., wobec braku ich legalnej definicji, należy posługiwać się językiem potocznym.”²⁰² W jeszcze innym, ustalając znaczenie słowa „zwolnienie” Sąd stwierdza: „jeżeli jakieś pojęcie nie jest zdefiniowane, to zasadą powinno być potoczne (językowe) znaczenie i rozumienie tego terminu (...) ewentualnie znaczenie, jakie to pojęcie ma w języku prawniczym.”²⁰³

4. INNE PROBLEMY WYKŁADNI JĘZYKOWEJ

We wskazanych wyżej różnych możliwościach wyboru jednego ze znaczeń „językowego” nie wyczerpują się bynajmniej wszystkie problemy związane z wykładnią językową. Poza nimi interpretator napotyka także na inne przeszkody w drodze do wyboru rozstrzygnięcia. Poniżej zostaną omówione niektóre z nich.

4.1. Problemy syntaktyczne.

Po pierwsze, warto wspomnieć o uwidaczniających się w orzecznictwie problemach składniowych przy interpretacji wypowiedzi prawodawcy. Wśród problemów syntaktycznych, dość częstym i poważnym kłopotem dla interpretatorów staje się rola przecinków zawartych w wypowiedziach prawodawcy. Dobrym przykładem takiej sytuacji

²⁰¹ Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2000r. sygn. III SA 451/99, LEX nr 45387.

²⁰² Wyrok NSA z dnia 25 maja 2006r. sygn. II FSK 805/05, LEX nr 282925.

²⁰³ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2003r., sygn. SA/Rz 235/03, OSP 2004/2/16.

niech będą dwa orzeczenia. W pierwszym z nich wykładni podlegał fragment tekstu w brzmieniu:

„przepisów ust. 1-6 nie stosuje się do podatników:

1) podatku akcyzowego oraz innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe, z wyjątkiem wyrobów wymienionych w załączniku nr 6 w poz. 8, 9, 11 i 20”²⁰⁴,

zaś problem sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy oddzielone przecinkiem wyrażenie *„z wyjątkiem wyrobów wymienionych (...)”* odnosi się zarówno do podatników podatku akcyzowego jak i do innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe, czy tylko do tych ostatnich. Zarówno większość, która podjęła rozstrzygnięcie, jak i sędzia składający votum separatum stali na stanowisku, że ich hipotezy interpretacyjne są wynikiem wykładni językowej. Niezależnie od tego, hipotezy te prowadziły do rozbieżnych rozstrzygnięć, z których rzecz jasna jedna była korzystna dla podatników zaś druga niekorzystna.²⁰⁵

Podobny problem pojawił się w innym orzeczeniu, w którym NSA decydował czy przecinek zawarty w wypowiedzi: *“(...)akcjach dopuszczonych do obrotu publicznego, nabytych na giełdzie papierów wartościowych”* oznacza, że oba warunki powinny być spełnione łącznie (jak chciały organy podatkowe), czy też wystarczyło spełnić jeden z nich (jak chciał podatnik). NSA stwierdził tym razem: *”Użycie w niniejszym przepisie przecinka przesądza o tym, że warunków tych nie należy rozpatrywać łącznie. Jeżeli ustawodawca pragnąłby, aby dochody ze sprzedaży akcji zwolnione były w sytuacji spełnienia obydwu wspomnianych warunków, posłużyłby się spójnikiem <i>.”²⁰⁶*

4.2. Interpretacja wyrażeń spójnikowych

²⁰⁴ Art. 14a ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 93 r., nr 11, poz. 50 ze zm.).

²⁰⁵ Uchwała NSA z dnia 25 lutego 2002r., sygn. FPS 13/01, ONSA 2002/3/102. Por. obszerne uzasadnienie wyroku oraz uzasadnienie sędzi składającej zdanie odrębne.

²⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2003r., sygn. III SA 2911/01, M. Podat. 2003/8/2.

Inne trudności pojawiają się przy interpretacji roli i znaczenia wyrażen spójnikowych: takich jak „i”, „lub”, „oraz” „także”, „albo”. Użyciu przez ustawodawcę wyrażen spójnikowych interpretatorzy nadają odmienne znaczenia. Kwestie te mogłyby zostać omówione także w części dotyczącej relacji między językiem potocznym a językiem prawnym, jednak ze względu na ich specyfikę zostały wyodrębnione do osobnego fragmentu.

W przypadku spójnika „i” można zaobserwować dwa odmienne stanowiska – uznaje się w orzecznictwie, że może on oznaczać koniunkcję albo też, że wprowadza jedynie wyliczenie (funkcja enumeracyjna).²⁰⁷

Dla zobrazowania konsekwencji wiążących się z wyborem jednej z tych funkcji warto odwołać się do przykładów.

W wielu orzeczeniach stanowczo stwierdza się, że „i” wprowadza koniunkcję dwóch przesłanek – a więc konieczność ich jednoczesnego zaistnienia, uwzględnienia. Tak postąpił sąd stwierdzając, że: „*W tym ostatnim przepisie występuje spójnik <i> (<mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli>), co oznacza, iż w każdym przypadku jego stosowania należy mieć na względzie obie przesłanki łącznie.*”²⁰⁸

Jednak w wielu innych orzeczeniach sądy przyjmują, że „i” wprowadza jedynie wyliczenie (enumerację) – a w konsekwencji wystąpienie któregokolwiek z oddzielonych tym spójnikiem warunków czy przesłanek jest wystarczające do zaistnienia przewidzianych przez przepis skutków prawnych. Na przykład w jednym z wyroków sąd argumentował: „*Spójnik <i> użyty w omawianym przepisie należało rozumieć jako równoważny spójnikowi <a także>, co oznaczało wyliczenie przesłanek, a w konsekwencji uznanie, że norma prawna jest spełniona, gdy wystąpi którakolwiek z wymienionych przesłanek.*”²⁰⁹

²⁰⁷ Również w literaturze zwrócono uwagę na możliwość takiego podwójnego znaczenie wyrażen spójnikowych w tekstach prawnych – por.. S. Wronkowska, M. Zieliński: *Problemy i zasady...op. cit.*, s. 148-151.

²⁰⁸ Wyrok NSA z dnia 30 maja 2001r., sygn. III SA 830/00, LEX nr 54007, podobnie spójnikowi „i” nadano znaczenie koniunkcyjne w wyroku NSA z dnia 11 września 2002r., sygn. NSA I SA/Łd 501/01, POP 2003/2/36: „Przesłanki związane z wiekiem osoby kształcącej się i brakiem własnych dochodów muszą być spełnione łącznie czasowo, co oznacza, że osoba ta w czasie pobierania nauki nie może uzyskiwać dochodów. Za taką wykładnią przepisu przemawia m. in. użycie przez ustawodawcę spójnika <i>”.

²⁰⁹ Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2006r., sygn. I FSK 499/05, LEX nr 187545.

Podobne problemy interpretacyjne można zaobserwować w orzecznictwie w odniesieniu do znaczenia spójnika „oraz” (koniunkcyjnego czy enumeracyjnego) w tekstach prawnych.²¹⁰

Przypisanie spójnikowi „i” lub „oraz” któregoś z dwóch wskazanych znaczeń (funkcji), prowadzi do wyboru zgoła odmiennych hipotez interpretacyjnych, a w konsekwencji do podjęcia całkowicie odmiennych rozstrzygnięć końcowych.

Próżno jednak poszukiwać w orzecznictwie jakichś niezawodnych reguł odnośnie interpretacji spójników, których stosowanie dałoby interpretatorowi poczucie pewności, że jego argumentacja spotka się z uznaniem sądu. Chwiejność znaczeniowa i uzależnienie funkcji tego typu wyrażen językowych od kontekstu wydaje się być ich nieodłączną cechą, o czym przekonuje fragment jednego z orzeczeń: *„Argument o koniunkcyjnym charakterze spójnika <oraz> podobnie jak spójników <i>, <tudzież>, stosowanych w razie łączenia wypowiedzi współrzędnie złożonych, wsparty jest rozumieniem tych spójników w języku powszechnym (w wyroku sygn. akt SA/Bk 951, 952/00 wskazano na: Słownik języka polskiego, PWN 1960, s. 514; Słownik języka polskiego, PWN 1979, t. II, s. 537; S. Jodłowski, W. Taszycki: Słownik ortograficzny (...) 1980 r., s. 103; E. Przyłubska, F. Przyłubski: Język polski na co dzień, <Wiedza Powszechna> 1962, s. 177). Przenoszenie tego argumentu do analizy języka tekstów prawnych (...) jest ryzykowne. Spójniki koniunkcyjne <i>, <oraz>, <a także>, <jak również>, <a>, <choć>, <jak i> występują w tekstach prawnych nie tylko w znaczeniu koniunkcyjnym, ale i enumeracyjnym (por. S. Wronkowska, M. Zieliński: Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993, s. 148-151). O tym, w jakim znaczeniu dany spójnik został użyty, należy wnioskować z całej wypowiedzi.”*²¹¹

Podobnych jak spójniki koniunkcyjne trudności dostarcza orzecznictwu interpretacja spójnika „albo”. Tradycyjnie przyjmuje się, że wprowadza on alternatywę rozłączną (stanowczą), oznaczającą wykluczenie jednoczesnego zajścia czy spełnienia obu zdań składowych.²¹²

²¹⁰ Na temat takich samych rozbieżności znaczeniowych w odniesieniu do spójnika „oraz” por. uchwała NSA z dnia 25 lutego 2002r., sygn. FPS 13/01, ONSA 2002/3/102, a także wyrok NSA z dnia 16 marca 2001r., sygn. III SA 1677/00, POP 2001/6/181.

²¹¹ Uchwała NSA z dnia 25 lutego 2002r., sygn. FPS 13/01, ONSA 2002/3/102.

²¹² Takie znaczenie spójnika „albo” znajdujemy zarówno w słownikach języka polskiego (por. np. *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, t. 1, s. 30; *Słownik poprawnej polszczyzny* red.

Tymczasem w orzeczeniach widoczne są rozbieżności, co do znaczenia nadawanego także i temu spójnikowi. Rozbieżności te prowadzą rzecz jasna do rozbieżnych rozstrzygnięć w identycznych stanach faktycznych.

Dobrze obrazuje to porównanie dwóch wyroków wydanych na gruncie tych samych okoliczności faktycznych. Stan faktyczny był bezsporny - podatnik otrzymał dotację celową na pokrycie części kosztów przygotowania terenów pod budownictwo mieszkaniowe. Podstawą sporu interpretacyjnego była odmienna interpretacja następującego przepisu:

„wolne od podatku są dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia (...) otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (...).”²¹³

Podatnik argumentował, że wolne od podatku są dotacje i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów bez żadnych dodatkowych warunków, z uwagi na fakt wystąpienia spójnika „albo” pomiędzy terminami „pokrycie kosztów” i „zwrot wydatków” (warunek „związania z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych(...)” miał odnosić się więc tylko do „zwrotu wydatków”)

Organ podatkowy stał na odmiennym stanowisku, że zwolnienie od podatku dotyczy dotacji otrzymanych zarówno na pokrycie kosztów, jak i na zwrot wydatków o ile jednak zarówno koszty, jak i wydatki *„związane są z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych(...)”*. Organ uznał, więc, że w przytoczonym przepisie mimo zastosowania spójnika „albo”, dodatkowy warunek należy odnieść do obu rozdzielonych nim członów.

Sąd pierwszej instancji poparł stanowisko organów podatkowych.²¹⁴ Odwołując się do reguł wykładni językowej stwierdził, że interpretowany przepis posługuje się pojęciem kosztu i wydatku i do obydwu tych pojęć na równi odnosi się jego dalsza część.

W. Doroszewski, Warszawa 1976, s. 10-11), w literaturze poświęconej zasadom redagowania teksów prawnych (por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady...op. cit.*, s. 146-148;) jak i w podręcznikach logiki (por. np. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1996, s. 79 i nast.).

²¹³ Art. 17 ust. 1 pkt 21 ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993r., nr 106, poz. 482 ze zm.)

²¹⁴ Wyrok NSA z dnia 6 października 2005r., sygn. FSK 2289/04 LEX nr 173119.

Sąd drugiej instancji – również deklarując zastosowanie wykładni językowej – poparł stanowisko podatnika i stwierdził, że skoro obie wyróżnione w przepisie kategorie „pokrycia kosztów” i „zwrotu wydatków” rozdzielone zostały funktorem „albo”, to dodatkowy wymóg odnosić należy jedynie do tej kategorii, przy której został on zamieszczony.²¹⁵

4.3. Interpretacja ustanowionej przez ustawodawcę kolejności przesłanek

Kolejny, widoczny w orzecznictwie problem wykładni językowej dotyczy kwestii, czy kolejność wyliczania przez ustawodawcę przesłanek (warunków) zaistnienia danego stanu rzeczy powinna mieć znaczenie przy interpretacji, a w szczególności czy kolejność taka wyznacza jednocześnie pożądane przez prawodawcę następstwo czasowe zaistnienia tych przesłanek.

Dotyczy to wypowiedzi, które są zbudowane w następujący sposób – np. *„osoby fizyczne (...) uprawnione na mocy odrębnych przepisów do szkolenia uczniów i zatrudniające w ramach prowadzonej działalności pracowników w celu nauki zawodu, zwalnia się w części od podatku dochodowego przez obniżenie tego podatku o kwotę (...) ulgi.”*²¹⁶

W orzeczeniu, z którego pochodzi powyższy cytat sąd stanął na stanowisku, że *„określone wyżej przesłanki nabycia prawa do ulgi zostały przez normodawcę wymienione w określonej kolejności, co w regułach logiki formalnej nie ma istotnego znaczenia, albowiem w nich chodzi wyłącznie o faktyczne zrealizowanie zapisanych zdarzeń a nie o ich kolejność. W języku prawnym takie uporządkowanie przesłanek ma istotne znaczenie. W wykładni językowej zwrotów będących agregatami, o kolejności dokonania danych czynności decyduje kolejność ich wyliczenia (S. Wronkowska, M. Zieliński, Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993, s. 100 i 149). Element posiadania uprawnień i element zatrudnienia pracowników nie są tu elementami jednorodnymi, lecz elementami zespołu (agregatu) przesłanek, których spełnienie powoduje nabycie prawa do ulgi podatkowej. Zatem (...) kolejność wyliczenia przesłanek*

²¹⁵ Wyrok NSA z dnia 6 października 2005r., sygn. FSK 2289/04, LEX nr 173119, tak samo wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002r., sygn. I SA/Gd 1879/99, POP 2003/2/43.

²¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 maja 2005r., sygn. FSK 1743/04, M. Podat. 2005/10/40.

nabycia prawa do ulgi przesądza o kolejności i następstwie czasowym ich zaistnienia dla nabycia prawa do ulgi.”

Można jednak wskazać orzeczenia wydane na gruncie tego samego przepisu, w których sąd w ogóle nie podnosił tego typu argumentów.²¹⁷

Tak więc i w tym przypadku wśród interpretatorów uwidacznia się wyraźna rozbieżność poglądów.

4.4. Eiusdem generis i expressio unius

Kolejny problem interpretacyjny wiąże się z argumentacją formułowaną w oparciu o dwie reguły, występujące w literaturze pod nazwami „eiusdem generis”²¹⁸ i „expressio unius”²¹⁹. Sądy nie posługują się, co prawda wymienionymi nazwami łacińskimi tych dwóch zasad, jednak w interpretacji prawa podatkowego znajdują one szerokie praktyczne wykorzystanie.

Pierwsza z nich „eiusdem generis” („tego samego rodzaju”) stanowi, że jeśli prawodawca dla sprecyzowania zakresu określonego wyrażenia będącego nazwą kategorii ogólnej wymienia przykładowo obiekty należące do tej kategorii, to przy ocenie i kwalifikacji innych obiektów należy pomijać te, które nie wykazują istotnego podobieństwa do obiektów wymienionych.²²⁰ W praktyce odnosi się do interpretacji przepisów zawierających sformułowania: „oraz inne (...)” „i inne (...)”. W aktach normatywnych prawa podatkowego tego typu wyrażenia wykorzystywane są niezwykle często.

Na przykład w jednym z orzeczeń²²¹ interpretacji poddawano przepis w brzmieniu: *„Opodatkowaniu podatkiem według stawki 0% podlegają także usługi związane z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków oraz inne usługi świadczone*

²¹⁷ Na temat argumentów podnoszonych w sporach interpretacyjnych dotyczących tzw. „ulgi uczniowskiej” por. A. Bielska – Brodziak *Zarzut „błędnej wykładni”* Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny z.1/2006, s. 69-79.

²¹⁸ Na temat tej reguły por. A. Samuels, *The Eiusdem Generis Rule in Statutory Interpretation*. Statute Law Review 1984, s. 180-184.

²¹⁹ Por. np. E. Mureinik, *Expressio Unius: Exclusio Alterius?* South African Law Journal 1987, vol. 104, s. 264 – 282.

²²⁰ Por. na ten temat D.B. Pakula, L.P. Lataif, *Judicial Review of Administrative Immigration Decision. Can the Doctrine of “Ejusdem Generis” Save It From Extinction?*, Florida Bar Journal 2004, vol. 78, s. 32 i n.

²²¹ Wyrok NSA z dnia 30 października 2003r., sygn. III SA 2290/02, M. Podat. 2003/12/3.

na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących rejsy przez granicę Rzeczypospolitej Polskiej.”²²²

Sąd podejmując rozstrzygnięcie odnośnie znaczenia, jakie należy nadać wyrażeniu „oraz inne usługi”, argumentował: „uwzględnić należy, że w analizowanym przepisie użyty w nim zwrot <oraz inne usługi> poprzedzony został wyliczeniem określonej grupy usług, które umownie określić można ogólnym mianem bieżących usług związanych z obsługą samolotów (<usługi związane z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków>). Wyliczenia tego nie można traktować jako zabiegu zbędnego lub przypadkowego: wskazuje ono, że i owe <inne usługi>, wymienione po nim, muszą być zbliżone swym charakterem do kategorii usług umieszczonych na wstępie omawianego przepisu.”²²³

Łatwo zauważyć, że oddzielenie kategorii desygnatów posiadających cechę „istotnego podobieństwa” jest niezwykle trudne i zrelatywizowane do osoby interpretatora. Zabieg umieszczenia czynności, przedmiotu, zachowania w kategorii „tego samego rodzaju”, „o podobnym charakterze” nie jest działaniem opartym o jakieś obiektywne kryteria. Stąd to co dla jednego interpretatora będzie „istotnie podobne”, dla innych interpretatorów może być jedynie „podobne”, albo też zupełnie „niepodobne”.

Z kolei zasada *expressio unius*²²⁴ zakłada, że jeśli ustawodawca wymienia w przepisie i włącza w zasięg normy prawnej jeden lub więcej elementów należących do określonego, zamkniętego zbioru, to wyłącza tym samym z zakresu normy pozostałe niewymienione elementy. W praktyce sprowadza się to do kwestii odróżnienia, w których regulacjach ustawodawca wprowadza tzw. katalogi otwarte, a w których zamknięte. Tradycyjnie przyjmuje się, że wyrażenie „w szczególności”, „w tym” informuje interpretatora o otwartym

²²² § 66 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15.12.1997r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1997 r., nr 156, poz. 1024).

²²³ Wyrok NSA z dnia 30 października 2003r., sygn. III SA 2290/02, M. Podat. 2003/12/3. Por także wyrok NSA z dnia 16 czerwca 1997r., sygn. I S.A./Wr 1642/96, OSP 1998/7-8/132, a także uchwała SN z dnia 4 stycznia 2001r., sygn. III ZP 26/00, POP 2002/1/26 – oba dotyczące znaczenia wyrażenia „przychody z innych źródeł” na gruncie art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²²⁴ *Expressio unius est exclusio alterius*. Na ten temat por. N. Hamann *Florida Constitutional Law: Reducing Legislative Discretion: A Clearly Unclear Application of Expressio Unius*, Florida Law Review 2006, vol. 58, s. 935-944. W piśmiennictwie polskim por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...op.cit.*, s. 49.

charakterze wyliczenia²²⁵, zaś „tylko”, „jedynie” o zamkniętym zbiorze wyliczanych elementów. Jednakże akty prawa podatkowego wprowadzają szereg sformułowań, o których sądy orzekają, że stanowią katalogi otwarte lub zamknięte²²⁶, mimo iż nie zawierają one żadnego z powyższych wyrażeń.

Dobrym przykładem jest jedno z orzeczeń, w którym stwierdzono: *„Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a wynika, że zawarte w tymże przepisie wyliczenie tzw. wydatków mieszkaniowych, których realizacja powoduje zwolnienie z opodatkowania kwot przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, ma charakter wyczerpujący (enumeratywny), a nie przykładowy. Skoro zatem wydatki na cele mieszkaniowe, które powodują zwolnienie z opodatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, zostały wyliczone w sposób wyczerpujący, a to co do zasady brak jest podstaw, aby do tego katalogu zaliczać jeszcze inne wydatki.”*²²⁷

5. INNE DYREKTYWY JĘZYKOWE

W ramach wykładni językowej sądy posługują się także zbiorem tradycyjnych reguł, pozwalających na nadanie lub wybór jednego z kilku możliwych na gruncie języka znaczeń.

5.1. Zakaz dokonywania wykładni synonimicznej

Jest formułowany bądź w postaci zakazu, że „różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia”²²⁸, bądź też nakazu mającego postać „różnym zwrotom należy nadawać różne znaczenie”²²⁹

²²⁵ Wyrok WSA z dnia 21 lutego 2007r., sygn. III SA/Wa 3481/06, POP 2007/3/48; wyrok WSA z dnia 30 września 2005r., sygn. III SA/Wa 1452/05, LEX nr 228115; wyrok WSA z dnia 24 sierpnia 2005r., sygn. IV SA/Wa 252/05, LEX nr 191978.

²²⁶ Por. np. wyrok NSA z dnia 13 października 2006r., sygn. II FSK 1311/05 LEX nr 280447, w którym sąd stwierdził: „Stan faktyczny w sprawie nie mieści się w tym katalogu, a ze sformułowania przepisu wynika, iż jest to katalog zamknięty”. Interpretowany w orzeczeniu przepis brzmiał: „Nie stanowi podstawy do wygaśnięcia decyzji zbycie udziału w budynku lub lokalu na rzecz innego ze spadkobierców lub obdarowanych oraz zbycie budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia.”

²²⁷ Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2001r., sygn. I SA/Gd 2402/98, LEX nr 53573.

²²⁸ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie...*op. cit., s. 144.

Orzecznictwo dostarcza licznych przykładów użycia powyższej dyrektywy²³⁰. Z powołaniem się na nią sąd argumentuje więc, że np. zwrot „działalność gospodarcza” nie jest tożsamy z wyrażeniem „prowadzenie działalności gospodarczej”²³¹, czy też, że pojęcie „akcja” nie jest tożsame z pojęciem „udział”.²³² W innym orzeczeniu stwierdzono: „(...) ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych posługuje się zwrotami <pracownik> i <osoba współpracująca>, co świadczy o tym, że nie są to pojęcia tożsame.”²³³

Jednakże wskazać można i takie orzeczenia, w których wyraźnie przełamuje się zakaz wykładni synonimicznej. Często opisywanym przypadkiem jest argumentacja w odniesieniu do decyzji ustalających i określających. W jednym z orzeczeń stwierdza się: „W literaturze i orzecznictwie uważa się, że o charakterze decyzji podatkowej (konstytutywna, deklaratoryjna) nie decyduje przyjęta w przepisach konwencja językowa, czyli posługiwanie się sformułowaniami <ustalenie> czy też <określenie> zobowiązania podatkowego, ponieważ ustawodawca w tym zakresie nie jest konsekwentny; decydujące znaczenie ma istota prawna podatku. (...) Nazwanie decyzji <określającą> czy też <ustalającą> jest już tylko bardziej lub mniej konsekwentnym zastosowaniem przyjętej konwencji językowej.”²³⁴

5.2. Zakaz dokonywania wykładni homonimicznej

Nazywany jest także dyrektywą konsekwencji terminologicznej²³⁵ i oznacza, że tym samym zwrotom nie należy nadawać różnych znaczeń w kontekście różnych przepisów.

²²⁹ „Jeśli przyjąć, iż racjonalny ustawodawca nie używa w tekście prawnym zbędnych wyrażen i zwrotów i jeśli ustawodawca w tej samej ustawie nadaje określoną treść danym zwrotom, to zwrot <zakup działki> zawarty w treści normatywnej art. 26 ust. 1 pkt 8 oraz zwrot <zakup gruntu> zawarty w treści normatywnej art. 27a ust. 1 lit. a updog należy rozumieć jako różne pojęcia.” - wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2002r., sygn. III SA 3241/00, LEX nr 54109.

²³⁰ Np. ciekawe rozważania sądu na temat wzajemnej relacji pojęć „nadmiernie pobranych odsetek za zwłokę”, „podatku” oraz pojęcia „nadpłaty” zawarte zostały w wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2000r., sygn. III SA 696/99, LEX nr 43028.

²³¹ Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2005r., sygn. FSK 1654/04, LEX nr 166050.

²³² Wyrok NSA z dnia 11 marca 2003r., sygn. I SA/Bd 164/03, POP 2003/5/141.

²³³ Wyrok NSA z dnia 5 października 2006r., sygn. II FSK 1245/05, LEX nr 278883.

²³⁴ Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2005r., sygn. FPS 3/04, ONSAiWSA 2005/4/65.

²³⁵ Por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw...op. cit.*, s.310, L. Morawski, *Wykłady w orzecznictwie...op.cit.*, s. 145.

Sądy w niektórych orzeczeniach odwołują się do tej zasady wprost: „*Racjonalność prawodawcy wymaga uznania, iż tym samym terminom nadał on to samo brzmienie. Porównanie (...) przepisów wskazujących na <dochody uzyskane z odpłatnego zbycia> prowadzi do wniosku, że terminy te w obu przepisach mają to samo znaczenie. Jest to wynikiem zastosowania dyrektywy konsekwencji terminologicznej (zakaz wykładni homonimicznej).*(...) *Dyrektywa ta zabrania przyjmować, że <w języku prawnym występują wyrażenia wieloznaczne, a więc zabrania nadawać temu samemu wyrażeniu różne znaczenia w kontekście różnych przepisów>.*”²³⁶ W innych zaś wyrazem akceptacji tej zasady wydaje się być uznanie, że identyczne terminy należy rozumieć tak samo, mimo że występują one na gruncie różnych dziedzin prawa.²³⁷

Oczywiście można wskazać także przykłady orzeczeń, w których wyraźnie zasada ta nie jest respektowana. Na przykład w jednym z orzeczeń sąd poszukiwał znaczenia słowa „podatnik” na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Podejmując decyzję interpretacyjną argumentował: „*Ustawa nie zawiera natomiast zapisów, że każde użycie w niej słowa <podatnik> o ile nie jest to adresat normy, obejmuje jedynie podatników podatku dochodowego od osób prawnych (...)*Ustawodawca posługuje się w nim niekonsekwentną nomenklaturą używając pojęć <osoba>, <podatnik>, <kontrahent> bez przypisania tym pojęciom szczególnej treści normatywnej. Samo określenie <inny podatnik> nie zawiera w szczególności określenia, że chodzi nim jedynie o podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Umożliwia to stosowanie pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych dla wydobywania normy z tekstu prawnego.”²³⁸

Na możliwość odstępstw od zasady, że prawodawca nie używa terminów wieloznacznych sąd wskazuje także, stwierdzając wprost w jednej z uchwał: „*Użycie przez prawodawcę w jednym akcie prawnym tego samego pojęcia na określenie różnych stanów czy też nadanie mu różnej treści może budzić pewne wątpliwości interpretacyjne, taka sytuacja*

²³⁶ Wyrok WSA z dnia 27 stycznia 2006r., sygn. III SA/Wa 2913/05, LEX nr 233419.

²³⁷ Np. przyjmowanie cywilistycznych znaczeń terminów, którymi prawodawca posługuje się w ustawach podatkowych, np. pojęcia renta, pożyczka - por. rozważania zawarte w niniejszym rozdziale, w części poświęconej językowi prawnemu - s. 38 i n.

²³⁸ Wyrok NSA z dnia 10 lipca 2002r., sygn. I SA/Gd 1962/99, POP 2003/3/80.

jednak zdarza się na gruncie prawa podatkowego (...), choć (...) nie może zasługiwać na aprobatę."²³⁹

5.3. Zakaz wykładni *per non est*

Kolejną dyrektywą powoływaną przez sądy w ramach wykładni językowej jest zakaz wykładni *per non est*, oznaczający, że nie wolno interpretować przepisów prawnych tak, aby pewne ich fragmenty okazały się zbędne, ponieważ ustawodawca nie używa w tekście prawnym zbędnych wyrażen i zwrotów.

Sądy dość często odwołują się do tej zasady. I tak w jednym z orzeczeń stwierdzono: *„Stosując zaś taką metodę wykładni (wykładnię językową - ABB), należy kierować się znaczeniem słów języka etnicznego oraz tym, że prawodawca racjonalnie używał takich a nie innych słów; nie można przy tym przyjmować, iż określonych słów użyto w tekście prawnym bez wyraźnej ku temu potrzeby, że są one <puste> i nic nie znaczą.*"²⁴⁰

W innym z orzeczeń sąd argumentuje: *„Rozpatrując tę kwestię na gruncie wykładni językowej tego przepisu przede wszystkim wskazać trzeba, że jedną z podstawowych reguł interpretacyjnych tej wykładni jest zasada, że do tekstu przepisu niczego nie wolno dodawać, ani niczego odejmować.*"²⁴¹

5.4. *Lege non distinguente*

²³⁹ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. NSA FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

²⁴⁰ Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92.

²⁴¹ Wyrok NSA z dnia 30 października 2003r., sygn. III SA 2290/02, M.Podat. 2003/12/3, podobnie wypowiedział się NSA w wyroku NSA z dnia 22 maja 2000r., sygn. I SA/Ka 2092/98, LEX nr 45374 stwierdzając w odniesieniu do wyrażenia „uprawniony przewoźnik drogowy”, że: „Jeśli zatem termin ten znalazł się w akcie prawnym, to należy przypisać mu właściwe znaczenie. Niedopuszczalne z punktu zasad wykładni prawa byłoby stwierdzenie, że pojęcie to pozostaje bez żadnego znaczenia, a prawodawca umieścił je tam bez żadnego celu.” Reguła *per non est* została także wykorzystana w wyroku NSA z 5 czerwca 2002r., sygn. III SA 3241/00, LEX nr 54109.

Ostatnia dyrektywa, o której warto wspomnieć, znana jest pod nazwą „*lege non distinguente*”²⁴². Zgodnie z nią, tam gdzie sam ustawodawca nie wprowadza rozróżnień, nie wolno ich wprowadzać interpretatorowi.²⁴³

Orzecznictwo dostarcza licznych przykładów odwoływania się do tej dyrektywy. W jednym z typowych orzeczeń sąd stwierdza: „*istotą uzyskania (...) ulgi jest zatem budowa lokali na wynajem i to bez względu na to, czym w budynku stanowiącym wyłączną własność podatnika, czy też pozostającym we współwłasności osób budujących tylko na wynajem, czy też w przypadku istnienia współwłasności osób budujących lokale na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych i osób budujących lokale na wynajem. Uprawnienia do ww. ulgi muszą być identyczne dla wszystkich budujących mieszkania na wynajem i brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, lege non distinguente, że różnice istnieją.*”²⁴⁴

6. ARGUMENTY NA RZECZ PIERWSZEŃSTWA WYKŁADNI JĘZYKOWEJ

Na koniec warto poświęcić nieco uwagi powszechnym w orzecznictwie deklaracjom o hierarchicznej nadrzędności wykładni językowej i zastanowić się nad powodami, dla których sądy gotowe są przypisywać temu rodzajowi wykładni szczególną wagę.

O tym, że wykładnia językowa jest traktowana przez sądy jako priorytetowa metoda wykładni świadczą następujące, przykładowe wypowiedzi:

„*Zgodnie z ukształtowanym poglądem doktryny i stanowiskiem judykatury wykładnia gramatyczna jest podstawowym i stosowanym w pierwszej kolejności rodzajem wykładni.*”²⁴⁵

„*W procesie interpretacji prawa podatkowego znajduje zastosowanie przede wszystkim wykładnia językowa.*”²⁴⁶

²⁴² Jest skrótem od łacińskiej paremii „*Lege non distinguente nec nostrum est distinguere.*”

²⁴³ Przykładem wyraźnego powołania się na powyższą zasadę jest wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2002r., sygn. I SA/Łd 348/02, OwSS 2002/4/109.

²⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2001r., sygn. I SA/Gd 633/01, M. Podat. 2002/5/35; uchwała NSA z dnia 26 maja 2003r., sygn. FPS 4/03, ONSA 2003/4/116.

²⁴⁵ Uchwała NSA z dnia 20 maja 2002r., sygn. OPK 20/02, ONSA 2003/1/11.

„Z uwagi na charakter prawa podatkowego, w tej dziedzinie prawa szczególne znaczenie należy przypisać wykładni językowej, a dopiero w sytuacji, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych wyników może być przydatna wykładnia systematyczna.”²⁴⁷

W orzecznictwie wskazuje się na kilka przyczyn nadrzędności wykładni językowej²⁴⁸.

6.1. W części orzeczeń prezentowane są poglądy, zgodnie z którymi wykorzystywanie w procesie interpretacji wykładni językowej pozwala realizować, bądź chronić różne wartości konstytucyjne.

Wśród zasad konstytucyjnych, których realizacji czy ochronie ma sprzyjać wykładnia językowa wymienia się zasadę trójpodziału władzy, zasadę państwa prawa, czy też zasadę działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa.

Uzasadnienia związków między interpretacją opartą o dyrektywy językowe, a poszczególnymi wartościami konstytucyjnymi są różnorakie.

W odniesieniu do zasady trójpodziału władzy, w jednym z orzeczeń sąd argumentuje: *”Jeśli treść normy prawnej można wyprowadzić w sposób niebudzący wątpliwości z przepisu zgodnie z wykładnią językową, to brak jest podstaw do modyfikowania wyników tej wykładni przez stosowanie wykładni celowościowej. Taki zabieg prowadzi do niedopuszczalnego <poprawiania> prawa przez stosujący je organ, który w tym wypadku przyznawałby sobie kompetencje ustawodawcy.”²⁴⁹* Preferowanie wykładni językowej ma więc umożliwiać

²⁴⁶ Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001r., sygn. FPK 5/01, ONSA 2001/4/160. W innym orzeczeniu NSA dodaje: „Punktem wyjścia wykładni prawa jest tekst prawny. Aby zatem rozumieć tekst prawny należy w pierwszym rzędzie odwołać się do reguł językowych powszechnego języka polskiego.” - wyrok NSA z dnia 26 września 2001r., sygn. I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845.

²⁴⁷ wyrok WSA z dnia 9 sierpnia 2004r., sygn. SA/Rz 1824/03, LEX nr 132974. Podobnie w wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000r., sygn. I SA/Gd 644/98, ONSA 2001/4/170, podobnie wyrok NSA z dnia 15 lutego 2005r., sygn. FSK 1406/04, LEX nr 163846.

²⁴⁸ Różnie widzi się „obszar” prawa na którym wykładnia językowa ma pełnić dominującą rolę. W niektórych orzeczeniach twierdzi się, że w całym systemie prawa (wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000r., sygn. I SA/Gd 644/98, ONSA 2001/4/170), w innych że w prawie podatkowym, ze względu na jego specyficzny charakter (Wyrok WSA z dnia 9 sierpnia 2004r., sygn. SA/Rz 1824/03, LEX nr 132974; uchwała NSA z dnia 25 lutego 2002r., sygn. FPS 13/01, ONSA 2002/3/102), w kolejnych, że w odniesieniu do przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe (wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2000r., sygn. III SA 3167/99, LEX nr 46943; uchwała NSA z dnia 18 września 1995r., sygn. VI SA 5/95, ONSA 1995/4/151; uchwała NSA z dnia 10 września 2001r., sygn. FPS 9/01, ONSA 2002/1/6, uchwała NSA z dnia 20 marca 2000r., sygn. FPS 14/99, ONSA 2000/3/92; wyrok NSA z dnia 14 listopada 2001r., sygn. I SA/Gd 438/99, LEX nr 76075; wyrok NSA z dnia 29 marca 2001r., sygn. I SA/Łd 2414/98, ONSA 2002/2/86; wyrok NSA z dnia 13 września 2000r., sygn. I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726).

²⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2001r., sygn. III SA 3144/00, ONSA 2003/1/22.

realizację zasady trójpodziału władzy. Zdaniem sądu „*Literalna treść przepisów prawa (...) oznaczać będzie zakres swobody organów stosujących prawo, w przeciwnym razie bowiem może dojść do przekroczenia granicy dzielącej wykładnię prawa od jego tworzenia.*”²⁵⁰ Zgodnie z powyższymi cytatami, zrozumienie tekstu prawnego wyłącznie przez pryzmat wykładni językowej ma zagwarantować, że interpretator nie wejdzie w obszar prawotwórstwa.

Podobnie w odniesieniu do zasady wyrażonej przez art. 7 Konstytucji sąd podkreśla, że skoro „*organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, wobec tego wykładnia przepisów prawa nie może prowadzić do nadawania im znaczenia wykraczającego poza wnioski płynące z zastosowania dyrektyw interpretacyjnych niebudzących wątpliwości i metodologicznie poprawnych. Tym bardziej nie powinna się ona łączyć z dokonywaniem uogólnień czy uproszczeń ignorujących językowy (...) aspekt danego unormowania.*”²⁵¹ I tu znów uwidacznia się wizja granic prawa zakreślonych granicami sformułowań tekstu prawnego.

6.2. Inna grupa argumentów na rzecz priorytetu wykładni językowej odwołuje się do racjonalności prawodawcy. Zgodnie z tymi poglądami wykładnia językowa jest najważniejszą metodą interpretacji, jeśli akceptuje się domniemanie, że prawodawca działa racjonalnie. Jeśli więc językowe sformułowanie przepisu jest jednoznaczne, tak należy go rozumieć.²⁵²

6.3. Kolejną istotną przyczyną, dla której sądy uznają wykładnię językową za najważniejszy instrument interpretacji jest przekonanie, iż zapewnia ona powszechne i najlepsze narzędzie komunikacji, które jest niezbędne a zarazem wystarczające aby zrozumieć wypowiedzi prawodawcy.²⁵³ Zdaniem sądu wykładnia językowa jest preferowanym rodzajem wykładni ponieważ „*źródłem wiedzy, zarówno dla podatnika, jak i*

²⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2004r., sygn. FSK 372/04, ONSAiWSA 2005/1/17.

²⁵¹ Uchwała NSA z dnia 22 kwietnia 2002r., sygn. FPS 5/02, ONSA 2002/4/137.

²⁵² Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49: „Z założeń językowej racjonalności prawodawcy m.in. Trybunał Konstytucyjny wyprowadza regułę, że jeżeli przepis jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć.” Zob. także L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, Państwo i Prawo nr 1/2000, s. 29 i n.

²⁵³ Wyrok NSA z dnia 26 września 2001 r., sygn. I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845: „Aby (...) rozumieć tekst prawny należy w pierwszym rzędzie odwołać się do reguł językowych powszechnego języka polskiego.” O złożoności aktu komunikacji językowej zob. T. Gizbert – Studnicki, *Sytuacyjne uwarunkowanie językowych właściwości tekstów prawnych*, [w:] Język – Prawo – Społeczeństwo, red. E. Malinowska, Opole 2004, s. 37 i n.

organów stosujących prawo, jest i zawsze będzie tylko językowe znaczenie norm prawnych, albowiem przekaz językowy rozumiany jako możliwy sens słów jest powszechną metodą komunikowania się ustawodawcy z podatnikiem i organami stosującymi prawo."²⁵⁴

Podstawą tej argumentacji jest założenie, że jedynym „obiektywnym” łącznikiem między ustawodawcą a adresatami norm jest właśnie tekst prawny. Przekonanie o „rzetelności” i „obiektywności” tekstu prawnego jako „łącznika” między ustawodawcą a adresatami prawa widoczne jest w wielu wypowiedziach sądów.²⁵⁵ Jak zauważa jeden z sądów *„zasada wykładni przepisów prawa podatkowego przyjmuje pierwszeństwo wykładni językowej, w taki bowiem sposób ustawodawca komunikuje się z podatnikiem jako adresatem normy. Dopiero gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów dopuszczalne jest skorzystanie z pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych.*"²⁵⁶

W ramach tej grupy poglądów podnosi się także, że interpretacja językowa jest łatwo dostępna dla uczestników życia prawnego, a jednocześnie umacnia przewidywalność, bezpieczeństwo prawne i pewność prawa, rozumianą jako powszechną zgodność co do jego treści.²⁵⁷

6.4. Następną grupę argumentów wydaje się być kontynuacją poprzedniej. Według tych poglądów, konieczność priorytetu wykładni językowej uzasadnia się jej przydatnością dla ochrony zaufania „zwykłego” człowieka do obowiązującego prawa.

Zwolennicy preferowania języka potocznego argumentują, że *„Skoro ustawy mają postać tekstów, to - w związku z brakiem w prawie innych wskazówek ich interpretacji - należy interpretować te teksty według takich samych zasad, według jakich postępuje się z innymi*

²⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2004r., sygn. FSK 372/04, ONSAiWSA 2005/1/17, o konieczności preferowania wykładni językowej, także wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2005r., sygn. FSK 1065/04, M. Podat. 2005/3/2.

²⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2000r., sygn. SA/Rz 595/99, POP 2002/1/23: „tekst prawny (...) jest rzeczywistym pośrednikiem pomiędzy prawodawcą a adresatem normy prawnej, co oznacza, że może być ona ustalona na podstawie przepisów prawnych tak daleko jak zezwala na to tekst danego słowa.” Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002r., sygn. I SA/Gd 2525/00, M. Podat. 2003/2/34: „formuła słowna jest granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, prawodawca bowiem przez słowa określa co zamierza osiągnąć.”

²⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2003r., sygn. SA/Bd 106/03, POP 2003/6/158.

²⁵⁷ Por. R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra nr 10/91, s. 28, B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*op.cit, s.40. Na temat wartości pewności w literaturze teoretycznoprawnej zob. Z. Tobor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 57 – 73; J. Nowacki, *Pewność prawa a zasada lex retro non agit*, [w:] *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 85 – 106.

tekstami napisanymi w języku polskim.”²⁵⁸ Należy więc posługiwać się właściwymi dla języka ogólnego zasadami semantyki, syntaktyki i pragmatyki. Podnosi się także że „w wypadku prawa podatkowego w grę wchodzi jeszcze i to, że współcześnie w szerokim zakresie podatki są pobierane na zasadzie samoobliczania, w związku z czym podatnik jest obowiązany do samodzielnego obliczenia (i zapłaty) podatku. Oznacza to, że powinien on bezbłędnie odczytać normy prawne ze stosownych, odnoszących się do sytuacji, w której się znalazł, przepisów prawa.”²⁵⁹ Domniemanie języka potocznego w największym stopniu gwarantuje jednolitość ich rozumienia.

Twierdzenia o „wyższości”, „nadrzędności” czy „pierwszeństwie” wykładni językowej (tekstualizmu) zostały podane w literaturze obszernej krytyce²⁶⁰ dlatego nie ma potrzeby powtarzania tych wszystkich argumentów. Zwrócę tylko uwagę na najważniejsze z nich.

Pierwsza grupa argumentów krytycznych związana jest z semantyką tekstów prawnych. Narzędzia stosowane w ramach wykładni językowej nie są dostosowane do złożoności tekstów prawnych²⁶¹. Problemy natury językowej takie jak wieloznaczność leksemów, nieostrość czy niewyraźność znaczeniowa, przy pomocy tych narzędzi nie są rozwiązywalne.²⁶² Tym bardziej, narzędzia te nie są użyteczne przy rozwiązywaniu problemów interpretacyjnych dotyczących np. oceny skutków prawnych poszczególnych hipotez interpretacyjnych.

Druga grupa argumentów dotyczy możliwości ograniczenia władzy dyskrecyjnej sędziów. Jak to wynika z zacytowanych powyżej orzeczeń wykładnia językowa ma gwarantować wartości leżące u podstaw państwa prawa, wynikające z zasady podziału

²⁵⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...op.cit.*, s. 40.

²⁵⁹ Ibidem, s. 40.

²⁶⁰ Por. np. A. Marmor, *The Immorality of Textualism*, Loyola of Los Angeles Law Review 2005, vol. 38, s. 2063 i n; S. Fish, *There is no Textual Position*. San Diego Law Review 2005, vol. 42, s. 629 i n; L. M. Solan, *The New Textualists' New Text*, Loyola of Los Angeles Law Review 2005, vol. 38, s. 2027 i n; J. Polich, *The Ambiguity of Plain Meaning: Smith V. United States and the New Textualism*, Southern California Law Review 1994, vol. 68, s. 259 i n. Na temat wykładni językowej prawa podatkowego por. także D. A. Geier, *Commentary, Textualism and Tax Cases*, Temple Law Review 1993, vol 66, s.446.

²⁶¹ Por. A. Marmor, *The Immorality...s. 2078*.

²⁶² Na temat typów wieloznaczności i sposobów jej eliminacji, szeroko T. Gizbert – Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna...op. cit.*, passim. Autor stwierdza, że dla eliminacji wieloznaczności koniecznym jest uwzględnianie takich właściwości prawodawcy, które wykraczają poza jego charakterystykę jako użytkownika języka. „W szczególności interpretator odwołuje się do pozajęzykowej wiedzy i preferencji prawodawcy” (s. 157 –158).

władzy itd. Analizy przeprowadzone w niniejszej pracy prowadzą do wręcz odwrotnych wniosków. Narzędzia wykorzystywane w ramach wykładni językowej (np. słowniki) służą jako środki realizacji preferencji sędziów. To samo narzędzie prowadzi bardzo często do całkowicie rozbieżnych rezultatów. Jak zauważa trafnie jeden z autorów wykładnia językowa oferowana jako remedium na złych sędziów, nie tylko przed nimi nie chroni, ale ich promuje²⁶³.

Najmocniejsze argumenty dotyczą jednak niemoralności podejścia do interpretacji tekstu wyłącznie w oparciu o wykładnię językową. Wykładnia językowa dostarcza narzędzi, które nie gwarantują ani pewności ani też przewidywalności podejmowanych na ich podstawie rozstrzygnięć interpretacyjnych. Pod pozorem tych wartości realizowane są ideologiczne preferencje sędziów²⁶⁴.

7. PODSUMOWANIE

Przeprowadzone analizy prowadzą do kilku wniosków. Według deklaracji sądów wykładnia językowa zajmuje wyjątkowe miejsce wśród pozostałych metod wykładni. Szereg wypowiedzi wskazuje na jej priorytet, pierwszeństwo, nadrzędną rolę wobec innych rodzajów wykładni.

Badania pokazują jednak, że wykładnia językowa to wiele różnych możliwości ustalania znaczenia. Co istotne, możliwości te prowadzą często (a niektóre zawsze)²⁶⁵, do sformułowania całkiem odmiennych hipotez znaczeniowych. Wykładnia językowa jest po prostu zbiorem różnych narzędzi, których użycie wiedzie do różnych efektów, z których interpretator wybiera jeden rezultat.

W decyzji o wyborze narzędzia umożliwiającego nadanie „znaczenia językowego” jest – w sposób uświadamiany bądź nie – zawartych szereg decyzji o odrzuceniu pozostałych możliwości.

²⁶³ R. Colivaux, *What is Law? A Search for Legal Meaning and Good Judging under a Textualist Lens*, Indiana Law Journal 1997, vol. 72, s. 1139.

²⁶⁴ Por. A. Marmor, *The Immorality...*s. 2079.

²⁶⁵ Por. rozważania na temat relacji język potoczny – język prawny, s. 35 -39 niniejszej pracy.

To jednak, co jest charakterystyczne dla uzasadnień sądowych, to formułowanie bardzo ogólnych argumentacji. Lakoniczne wypowiedzi o tym, że „z wykładni językowej wynika”, że wykładnia językowa za tym czy innym znaczeniem „przemawia” itd. (bez jakiegokolwiek określenia do czego w konkretnym przypadku przeprowadzenie wykładni językowej się sprowadza) są bardzo często jedynym składnikiem uzasadnienia decyzji interpretacyjnych.²⁶⁶ W konsekwencji odbiorca takiej argumentacji nie ma możliwości dowiedzieć się, czy sąd w ogóle wziął pod uwagę różne hipotezy „językowe”, a jeśli tak - to dlaczego je odrzucił. Często także pozostaje mu jedynie domyślać się na podstawie jakiej dyrektywy językowej znaczenie zostało ustalone.

Tego typu uzasadnienia umacniają w obrębie wspólnoty interpretacyjnej przekonanie o tym, że wykładnia jest „magicznym procesem”²⁶⁷, w trakcie którego należy „znaleźć” jedno, jedyne, „wynikające z prawa” rozstrzygnięcie. Tego rodzaju uzasadnienia wywierają wpływ na utrwalanie kontrfaktycznych poglądów, że wykładnia językowa prowadzi tylko do jednego rezultatu. W konsekwencji – co bynajmniej nie jest rzadką sytuacją – nie uzyskują akceptacji sądów wyższej instancji uzasadnienia szeroko i wnikliwie uargumentowane, a powody ich odrzucenia zamyka się właśnie za pomocą formuł o „wynikaniu z brzmienia przepisu”, czy też „wynikaniu z wykładni językowej”²⁶⁸ Tego typu argumentacje z pewnością nie służą ani jakości dyskursu, ani jakości rozstrzygnięcia. Nie umacniają także – zgodnie z oczekiwaniami – poczucia pewności i bezpieczeństwa prawnego.

Warto w tym miejscu zasygnalizować także jeszcze jedną kwestię. Na rezultat interpretacyjny w ramach wykładni językowej wpływ wywiera nie tylko dobór narzędzia interpretacyjnego, ale także decyzja co do zakresu tekstu prawnego, który ma być poddawany interpretacji (np. wybór słowa, którego znaczenie interpretator ustala za pomocą słownika, określenie jak szeroki fragment wypowiedzi prawodawcy wymaga interpretacji, itp.).

²⁶⁶ Por. np. wyrok WSA z dnia 10 lutego 2006r., sygn. III SA/Wa 2837/05 M. Spół. 2006/5/45, wyrok NSA z dnia 17 listopada 2000r., sygn. I SA/Łd 1822/98 LEX nr 47111, czy też wyrok NSA z dnia 9 września 2004r., FSK 446/04, M. Podatk. 2005/2/38.

²⁶⁷ Por. Z. Tobor, *Strategie orzekania sądowego*, Prawo i Podatki, nr 11/2007, s. 30 – 31. Autor wyróżnia dwa nurty dokonywania interpretacji tekstów prawnych przez sądy. „Pierwszy to nurt mityczny (oparty na takich mitach jak clara non sunt interpretanda, z przepisu jasno wynika, prymatu wykładni językowej) i drugi, oparty na aktualnej wiedzy o języku i procesach jego interpretacji.

²⁶⁸ Por. A. Bielska – Brodziak, *Zarzut „błędnej wykładni”...op. cit.*, s. 69-79.

Różne warianty „obszaru” testu prawnego poddawanego wykładni nie tylko mogą determinować różne rozstrzygnięcia na gruncie wykładni językowej, ale także powodują, że w innym „miejscu” rozpoczynają się będą te działania interpretacyjne, które interpretator gotów będzie nazwać wykładnią systemową. Na przykład, jeśli jeden interpretator uzna, że wykładnią językową obejmuje tylko fragment przepisu (ustęp) lub cały przepis, wyjście poza ten obszar będzie traktował już jako wykładnię systemową wewnętrzną. Jeśli zaś wykładnią językową obejmie obszar kilku przepisów, dopiero wyjście „za zewnątrz” spowoduje przejście na grunt wykładni systemowej.

Szczególnie wyraźne konsekwencje zrodzi to w tych przypadkach, w których interpretatorzy akceptują strategię wykładni oparte o priorytet wykładni językowej. Odmienności w tym zakresie są zatem argumentem zarówno przeciwko możliwości rozróżnienia wykładni językowej i systemowej jako dwóch odmiennych metod wykładni, jak i argumentem przeciwko zasadności przypisywania rezultatom wykładni językowej dogmatycznego pierwszeństwa.

Zaprezentowane analizy orzecznictwa skłaniają także do wniosku, że „oczywiste”, „jasne” znaczenie językowe tekstu nie jest ani jasne, ani oczywiste. Wielość językowych narzędzi interpretacyjnych, a co za tym idzie możliwych hipotez znaczeniowych prowadzi do wniosku, że tekst nie ma jednego znaczenia.²⁶⁹ Koncepcja „oczywistości” językowego znaczenia jest więc oczywiście błędna, jeśli wziąć pod uwagę po pierwsze wielość rejestrów językowych, z których może wywodzić się znaczenie językowe (potoczny, prawny, prawniczy), po drugie wielość pozostałych dyrektyw (argumentów) wymienianych w ramach wykładni językowej, a po trzecie wreszcie fakt, że wszystkie te narzędzia mogą prowadzić do wyboru całkowicie różnych hipotez znaczeniowych.

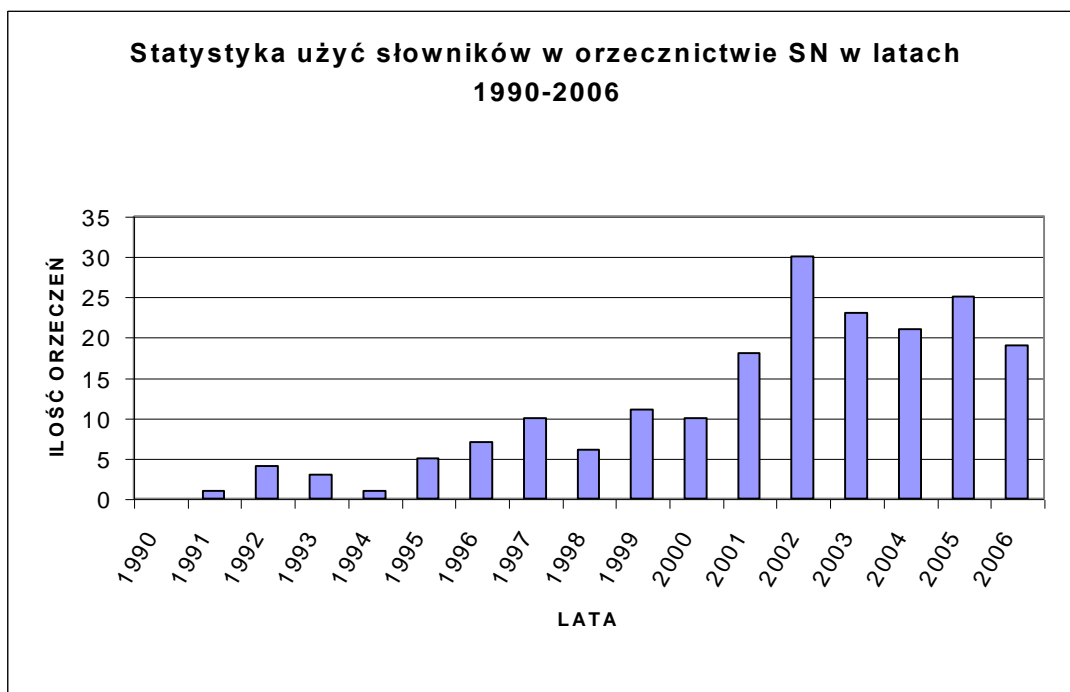
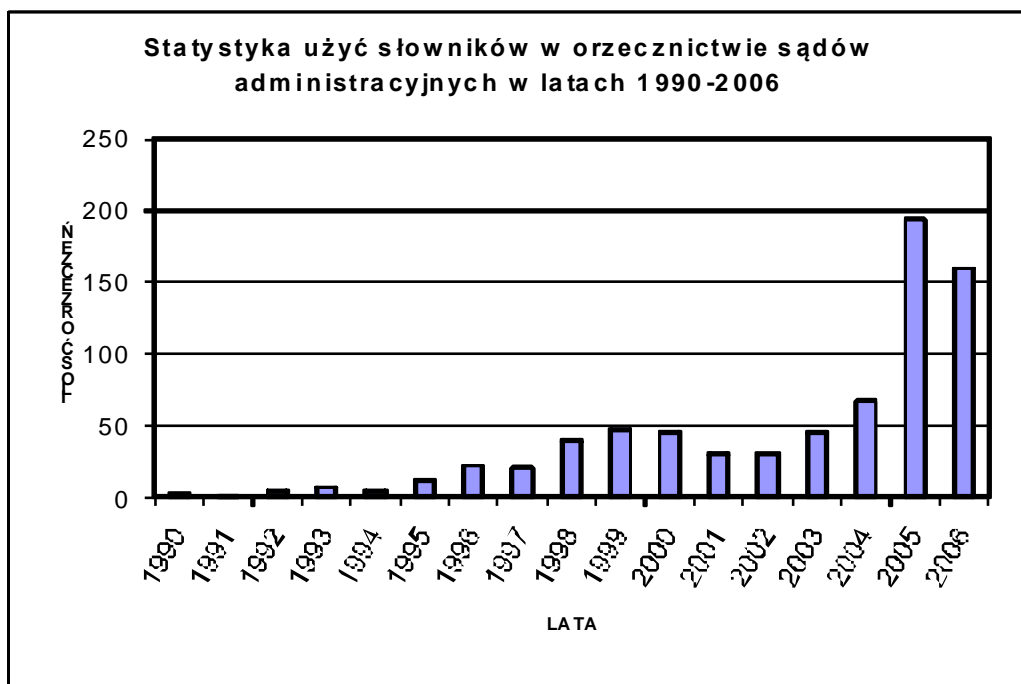
²⁶⁹ Por. eseje S. Fisha: *Czy na tych ćwiczeniach jest tekst?*, oraz *Praca w łańcuchu: interpretacja w prawie i literaturze*, [w:] Interpretacja, retoryka, polityka, Kraków 2002.

TABELE I WYKRESY

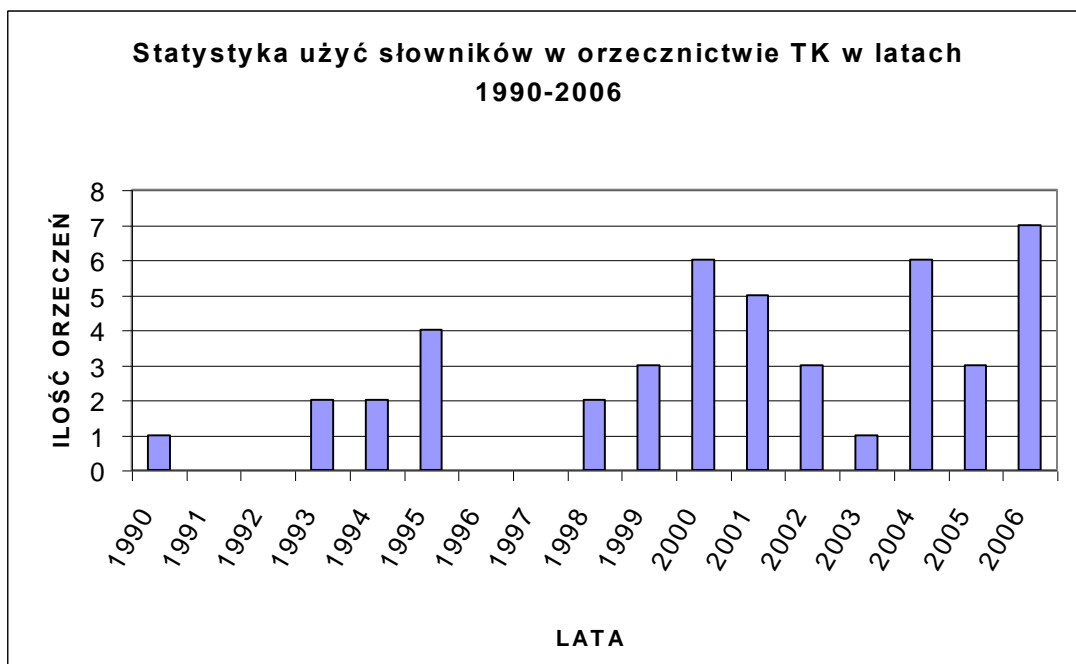
Tabela odwołań sądów administracyjnych (Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych), Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego do słowników językowych w kolejnych latach.

LATA	NSA	TK	SN
1990	2	1	0
1991	1	0	1
1992	5	0	4
1993	7	2	3
1994	5	2	1
1995	12	4	5
1996	22	0	7
1997	21	0	10
1998	40	2	6
1999	48	3	11
2000	46	6	10
2001	31	5	18
2002	30	3	30
2003	46	1	23
2004	67	6	21
2005	194	3	25
2006	160	7	19
2007	6	2	13
SUMA	743	47	207

Źródło: System Informacji Prawnej LEX Prestige, aktualizacja z grudnia 2007 r.



Źródło: System informacji Prawnej LEX Prestige, aktualizacja z grudnia 2007 r.



Źródło: System informacji Prawnej LEX Prestige, aktualizacja z grudnia 2007 r.

ARYSTOTELEJSKIE DZIEŁO – TWÓRCZA INSPIRACJA DLA PODATKOWYCH ANALIZ WOLNEGO RYNKU

ADAM BIEGALSKI

SPIS TREŚCI:

1. Wprowadzenie do problematyki wolnego rynku.....	73
2. Normatywny wzorzec wolnego rynku i jego konsekwencje.....	78
3. Znaczenie myśli filozoficznej dla oceny rzeczywistości.....	80
4. Ramy współczesnej analizy dzieła Arystotelesa.....	84
5. Arystoteleska substancja – forma, materia, <i>synolon</i> a wolny rynek jako kategoria ekonomiczna i prawna.....	86
6. Arystoteleskie kryteria możność i aktu a wartość wolnego rynku.....	93
7. Metafizyka Arystotelesa a wolny rynek.....	95
8. Złożoność arystoteleskiej metafizyki a złożoność wolnego rynku.....	98
9. Arystoteleskie kategoria szczęścia jako kategoria filozoficzna, ekonomiczna i prawna.....	101
10. Arystoteleska <i>droga środka</i> a wolny rynek.....	106
11. Podsumowanie.....	110

1. WPROWADZENIE DO PROBLEMATYKI WOLNEGO RYNKU

Jednym z najpoważniejszych problemów prawa podatkowego jest określenie właściwego wzorca postępowania, z którym prawodawca wiązałby następnie skutki w sferze prawa podatkowego. Wzorzec ten powinien być możliwy do zaakceptowania zarówno przez administracje podatkowe, jak i podatników. Mogłoby się wydawać, że jest to zadanie proste, bowiem panuje powszechna zgoda co do tego, że każde działanie musi być zgodne z

zasadami wolnego rynku. Niestety, w praktyce zakres znaczeniowy zachowań wolnorynkowych jest różnie interpretowany. Władze podatkowe oceniają je z punktu widzenia zabezpieczenia wpływów budżetowych z tytułu płaconych podatków, a podatnicy - z punktu widzenia uzyskania optymalnego wyniku gospodarczego i finansowego. Kryterium optymalizacji wyniku właściwe jest zarówno dla podmiotów określanych jako całkowicie niezależne, jak i tych, które posiadają status przedsiębiorstw powiązanych.²⁷⁰

Złożoność realiów rynkowych powoduje, że optymalizacja wyniku finansowego, bez względu na status przedsiębiorstw, może kształtować się bardzo różnie w zależności od miejsca, czasu, struktury konkretnego podmiotu, struktury rynku, danej fazy cyklu koniunkturalnego, czy wreszcie oczekiwanych efektów konkretnych zachowań w perspektywie krótko i długookresowej. Fałszywe byłoby twierdzenie, że wszyscy uczestnicy gry rynkowej dysponują takimi samymi narzędziami organizacyjnymi czy też podobnym potencjałem ekonomicznym. Prawdą natomiast jest to, że wspólne jest dla nich środowisko, w którym działają, a więc wolny rynek. Wydaje się, że różnice potencjału poszczególnych podmiotów przekładają się na zakres pojęcia zachowań wolnorynkowych. Trzeba bowiem pamiętać, że kształt wolnego rynku *de facto* nie zależy od wyidealizowanych, wzorcowych zachowań, lecz jest wyznaczany sumą rzeczywistych decyzji uczestników gry rynkowej. Wynika to z tego, że wolny rynek jest przestrzenią zderzenia się popytu i podaży, miejsca, w którym dochodzi do oczyszczenia, a więc osiągnięcia optymalnego poziomu oczekiwań i możliwości producentów i konsumentów. Rynek w stosunku do reglamentacji administracyjnych ma charakter pierwotny. Regulacje prawne muszą być naturalnym odzwierciedleniem istniejącego ekonomicznego *status quo*. W efekcie wszelką ingerencję w mechanizmy rynkowe, czy to poprzez stymulację działań w obrębie grup przedsiębiorstw powiązanych, czy też poprzez władcze działania związku publicznoprawnego uznać trzeba za zniekształcającą stosunki wolnorynkowe. Pojawia się więc pytanie o próg, począwszy od którego działania władz (w tym władz podatkowych), jak i podmiotów gospodarczych przestają być akceptowalne z punktu widzenia wolnego rynku. Wyznaczenie tego progu – wbrew pozorom – nie jest proste. Trzeba bowiem zauważyć, że – z jednej strony – mamy do

²⁷⁰ W artykule pojęcia: „przedsiębiorstwo powiązane” i „podmiot powiązany” stosowane będą zamiennie.

czynienia z interesami państwa, które musi realizować określone cele, z drugiej zaś – z interesami podmiotów gospodarczych, których celem jest optymalizacja wyniku finansowego. Działania wszystkich tych grup podmiotów rozgrywają się w obrębie szeroko rozumianego rynku, a więc można przyjąć, że granicę działań – przynajmniej działań racjonalnych – wyznacza mechanizm rynkowy.

Pojawiają się oczywiście w tym wypadku co najmniej dwa problemy. Pierwszy z nich dotyczy możliwości realizacji funkcji państwa przy zachowaniu zasady, że kształt wolnego rynku wyznaczany jest wyłącznie czynnikami ekonomicznymi, wolnymi od zewnętrznych nacisków o charakterze społecznym, czy politycznym. Istotą drugiego z nich jest pytanie, czy realizacja funkcji państwa wywołująca określone skutki w sferze stosunków rynkowych stanowi wystarczające usprawiedliwienie dla działań zewnętrznych? Zatem, czy osiągnięte korzyści społeczne, polityczne i gospodarcze rekompensują wpływ państwa na kształt wolnego rynku, przy założeniu, że wpływ taki jest dopuszczalny?

Oczywiście analiza zakresu ingerencji państwa w stosunki rynkowe może być prowadzona w ujęciu wyidealizowanym, ale nie odzwierciedla ona wtedy rzeczywistego obrazu rynku. Bez odwoływania się do wysublimowanych konstrukcji, trzeba stwierdzić fakt, że państwo, realizując określone cele, doprowadza do zniekształceń warunków rynkowych. Ma to miejsce nawet wtedy, gdy celem działania związku publicznoprawnego jest przywrócenie takich warunków. Przykładem są przeprowadzane przez organy podatkowe korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, które w warstwie deklaratywnej mają eliminować zniekształcenia wolnego rynku spowodowane nieakceptowanymi przez te organy działaniami przedsiębiorstw powiązanych. W rzeczywistości mają one równie negatywny skutek poprzez wywołanie zjawiska ekonomicznego podwójnego opodatkowania w związku z taką korektą. Z punktu widzenia zasad wolnorynkowych, jego skutki są porównywalne ze sztucznie ukształtowanym wynikiem finansowym, uzyskanym przez przedsiębiorstwa powiązane w drodze wykorzystania mechanizmu cen transferowych. Prowadząc więc analizę przez pryzmat funkcji podatków można bez większego wahania powiedzieć, że dla współczesnych państw priorytetowe znaczenie ma funkcja dochodowa, której zaledwie pochodną są pozostałe funkcje, takie jak redystrybucyjna, stabilizacyjna, stymulacyjna, czy

alokacyjna.²⁷¹ Ich realizacja możliwa jest jedynie w drodze uzyskania optymalnego poziomu wpływów budżetowych przez poszczególne państwa. Bardzo często trudne jest to do pogodzenia z ideą wolnego rynku.

Określenie progu dopuszczalnej ingerencji w kształt stosunków wolnorynkowych jest jeszcze trudniejsze w przypadku podmiotów gospodarczych. Z jednej bowiem strony mamy do czynienia z podmiotami, które spełniają normatywne przesłanki konstytuujące podatkowopravny byt podmiotów powiązanych, z drugiej zaś występują w stosunkach rynkowych podmioty, które cech takich nie mają. Porównując zachowania i decyzje podejmowane przez obie grupy podmiotów, trzeba zadać sobie pytanie, czy preferowany przez władze podatkowe podmiotowy wzorzec wolnego rynku w postaci całkowicie niezależnego podmiotu nie jest odzwierciedleniem nazbyt uproszczonego rozumienia rzeczywistości. Trudno bowiem być uczestnikiem gry rynkowej bez wchodzenia lub pozostawania w określonych zależnościach ekonomicznych z innymi podmiotami. Jakkolwiek z formalnego punktu widzenia nie dochodzi do spełnienia przesłanek konstytuujących byt podmiotów powiązanych, to jednak podmioty całkowicie niezależne są *de facto* zależne od szeregu czynników o charakterze i podmiotowym i przedmiotowym. Co więcej, w celu osiągnięcia partykularnych korzyści mogą dobrowolnie wybierać sytuacje, które należałoby uznać za działania, jakich nie podjąłby całkowicie niezależny podmiot. Wolny rynek jest więc fenomenem złożonym, niezwykle trudnym do zdefiniowania. Wskazanie zachowań dla niego właściwych powinno obejmować różne sytuacje, których nie da się sprowadzić do zwykłego porównania zachowań poszczególnych grup podmiotów, w oderwaniu od całości czynników ekonomicznych, społecznych i politycznych występujących w danym miejscu i czasie.

Proste przyjęcie wzorca podmiotowego w postaci działań właściwych dla całkowicie niezależnych podmiotów, bez uwzględnienia rzeczywistego kształtu stosunków rynkowych – w danym miejscu i czasie – może doprowadzić do całkowicie błędnych wniosków. Współczesna gospodarka jest na tyle złożonym fenomenem, że określone zależności o

²⁷¹ Podział ten odzwierciedla funkcje finansów publicznych, bowiem podatek jest jedynie jednym z elementów systemu finansów publicznych i nie powinien być analizowany w oderwaniu od niego.

charakterze ekonomicznym odnoszą się również do podmiotów całkowicie niezależnych. Jednak fakt niespełnienia przesłanek decydujących o statusie przedsiębiorstw powiązanych powoduje, że w przypadku podmiotów całkowicie niezależnych, obiektywne i subiektywne czynniki ekonomiczne w żaden sposób nie są brane pod uwagę przy ocenie skutków działań w sferze prawa podatkowego. W dużym uproszczeniu przyjmuje się, że każde działanie takiego podmiotu ma charakter rynkowy. W efekcie prowadzić to może do wystąpienia sytuacji, w której określone zachowania podmiotu niezależnego – oceniane z ekonomicznego punktu widzenia – które w przypadku przedsiębiorstw powiązanych uznane zostałyby za nierynkowe, w ich przypadku są działaniami całkowicie rynkowymi. Jest to wynik uproszczonego rozumienia relacji rynkowych, w którym brak relacji podmiotowych, właściwych dla przedsiębiorstw powiązanych powoduje uznanie konkretnego działania za spełniające kryteria wolnego rynku.

Przy ocenie, czy dane zachowanie mieści się w granicach wyznaczanych spełnieniem przesłanek wolnego rynku konieczne jest uwzględnienie faktu, że wszyscy uczestnicy gry rynkowej określają zakres współczesnego wolnego rynku. Dotyczy to więc zarówno podmiotów powiązanych, jak i całkowicie niezależnych. Niebagatelną rolę odgrywają również same państwa. Działanie w grupie – w dobie umiędzynarodowienia i globalizacji – stało się czymś naturalnym. Co więcej - podmioty całkowicie niezależne starają się przejmować i stosować zasady i formy zarządzania wypracowane przez podmioty powiązane. Każdy uczestnik gry rynkowej ma realny wpływ na jej kształt. Konieczność uwzględnienia rzeczywistej roli wszystkich kategorii podmiotów gospodarczych jest tym ważniejsza, im bardziej uświadamiamy sobie fakt, że nie jest możliwe stworzenie jednego, uniwersalnego ekonomicznego modelu rynku, który byłby właściwy w każdej sytuacji.²⁷² Trzeba też pamiętać o znaczącej roli państwa w zakresie kształtowania stosunków rynkowych. Należy

²⁷² „Podobnie jak model samolotu ma za zadanie odwzorować najważniejsze cechy prawdziwego samolotu, tak model gospodarki musi zawierać w sobie podstawowe cechy rzeczywistej gospodarki. Prawdziwa gospodarka jest oczywiście konstrukcją niezwykle złożoną; aby zatem móc opisać mechanizm jej funkcjonowania i przewidzieć skutki określonych zmian w polityce państwa, należy oddzielić najbardziej istotne cechy gospodarki od innych, mniej istotnych jej właściwości. Cechy, na których chcemy skupić uwagę przy konstruowaniu modelu, zależą od celu naszej analizy.”, J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 22.

również powiedzieć, że każdy uczestnik tej gry podlega takim samym skutkom wahań koniunkturalnych, zmuszony będąc dostosować swoją ofertę do realnej wielkości popytu. Oczywiście nie można zanegować faktu, że podmioty działające w grupie dysponują nieporównywalnie większą gamą środków przeciwdziałających negatywnym zjawiskom rynkom, jak również – w określonym zakresie – mogą realnie wpływać na zjawiska występujące w gospodarce. Z drugiej jednak strony konieczne jest zaznaczenie, że one również nie były w stanie obronić się przed takimi zdarzeniami jak załamanie rynku finansowo-giełdowego, do którego doszło w ostatnim kwartale 2008 r. Uwzględniając stopień złożoności współczesnych realiów, śmiało można odwołać się do słów P.A. Samuelsona i W. D. Nordhaua, że „[p]rawa ekonomiczne sprawdzają się jedynie jako pewna przeciętna, nie jako ścisła i dokładna zależność.”²⁷³

2. NORMATYWNY WZORZEC WOLNEGO RYNKU I JEGO KONSEKWENCJE

Podstawą normatywnego definiowania wolnego rynku i działań wolnorynkowych – na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego – jest art. 9 ust. 1 Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku.²⁷⁴ Przepis ten stanowi, że jeżeli pomiędzy dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

Zdaniem OECD „[z]asada ta (...) odzwierciedla właściwe poziomy dochodu między członkami grup wielonarodowych, akceptowalne dla administracji podatkowych. Odzwierciedla (ona – przyp. A.B.) rzeczywistość ekonomiczną, przyjmując jako wzorzec

²⁷³ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia 1*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 37.

²⁷⁴ *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, wersja skrócona, lipiec 2005, tłum. K. Bany, DW ABC, Warszawa 2006; dalej: MK OECD.

normalne działanie rynku.”²⁷⁵ Zaproponowany przez OECD podmiotowy wzorzec wolnego rynku określany jest jako standard pełnej konkurencji. Problemem jest jednak to, że OECD w sposób bardzo wybiórczy podchodzi do określenia tego, co rozumie pod pojęciem „normalne działanie rynku”. Jeżeli normalnym działaniem rynku jest wyłącznie działanie całkowicie niezależnych podmiotów, to poza jego nawiasem pozostaje większość nowoczesnych form działania i podejmowania decyzji zarządczych, wypracowanych w wyniku rozwoju procesów umiędzynarodowienia i globalizacji.

Trudno byłoby polemizować z tezą, że występujące między przedsiębiorstwami powiązanymi stosunki nadrzędności i podporządkowana pozwalają na kształtowanie wyniku finansowego zgodnie z interesem grupy. Nie zawsze musi on być zbieżny z zaadoptowanymi przez władze podatkowe poszczególnych państw koncepcjami oceny tego, co ma walor wolnorynkowy. Stwierdzenie faktu zniekształcenia realiów wolnorynkowych, uprawnia władze podatkowe do korygowania – dla celów opodatkowania - wyników przedsiębiorstw powiązanych.²⁷⁶ Jednak aby można to było uczynić, trzeba jednoznacznie stwierdzić, że dane zdarzenie wywołujące skutki w sferze prawa podatkowego odbiega swym kształtem, od zdarzeń, do których doszłoby w sytuacjach uznawanych przez władze podatkowe za zgodne ze standardem pełnej konkurencji. Konieczne jest więc zdefiniowanie pojęcia wolnego rynku, nawet jeżeli miałyby to być definicja stworzona wyłącznie dla celów podatkowych. Wydaje się, że OECD robi to w sposób nazbyt uproszczony, posługując się pewnymi ogólnymi hasłami ekonomicznymi, które – jej zdaniem – stanowią wystarczające narzędzie analityczne. Oczywiście ewentualna dyskusja, czy definicja powinna mieć charakter ogólny, czy też – w określonym stopniu – kazuistyczny, nie wpływa na fakt, że OECD nie ogranicza się w swoich rozważaniach nawet do niezbędnego minimum zdefiniowania wolnego rynku. Można postawić hipotezę, że hasłowe potraktowanie problemu stanowić ma jedynie punkt wyjścia dla krajowych dyskusji i krajowych regulacji. Jeżeli jednak uwzględni się to, że pojęcie gospodarki rynkowej może zawierać bardzo różne desygnaty i do tego jeszcze mające

²⁷⁵ Punkt 1.13, [w:] *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, tłum. K. Bany, DW ABC, Warszawa 2004, s. I-5; dalej: *Wytyczne OECD, Wytyczne, Zalecenia*.

²⁷⁶ Zob. Punkt 1.3. i 1.7, [w:] *Tamże*, s. I-1 - I-3.

charakter zmiennych dynamicznych, to podejście zaproponowane przez OECD ocenić można jako odbicie rzeczywistości w krzywym zwierciadle. W efekcie zasadne wydaje się stwierdzenie, że proponowane dla celów prawa podatkowego definicje warunków rynkowych nie są wystarczające.²⁷⁷

Pomijając kwestie intencji przyświecających współczesnym państwom, przy ustalaniu desygnatów zakresu pojęcia stosunki wolnorynkowe, konieczne jest wypracowanie jego realnej definicji, uwzględniającej wielość ekonomicznych czynników. Definicja taka powinna mieć walor uniwersalny, znajdując zastosowanie bez względu na miejsce i czas. Nie może być ona jednak jedynie zbiorem nieprecyzyjnie sformułowanych haseł. Jednym z jej składników – zdaniem autora artykułu – powinno być również uwzględnienie zachowań właściwych wyłącznie lub prawie wyłącznie dla przedsiębiorstw powiązanych, bowiem są one integralną częścią systemu wolnorynkowego. Odrzucenie *a priori* pewnych zachowań jako nie mieszczących się w koncepcji wolnego rynku uniemożliwia stworzenie modelu odzwierciedlającego współczesne relacje rynkowe, którego założenia powinny być respektowane w procesie prawidłowej legislacji podatkowej.

3. ZNACZENIE MYŚLI FILOZOFICZNEJ DLA OCENY RZECZYWISTOŚCI

Rozumienie współczesnych koncepcji odnoszących się do fenomenu wolnego rynku jest, z jednej strony, wypadkową dorobku filozoficzno-ekonomicznego, z drugiej zaś sumą obecnie dokonywanych obserwacji rzeczywistości gospodarczej. Dorobek ten pozwala uświadomić sobie i – w pewnym zakresie – zrozumieć przyczyny i skutki zachodzących obecnie zjawisk. Dostrzeżenie tego, że w praktyce nie jest możliwe stworzenie jednego, uniwersalnego modelu ekonomicznego, stanowiącego podstawę dla analizy rozwiązań normatywnych, stanowi uzasadnienie odwoływania się do fundamentalnych pytań stawianych

²⁷⁷ Zob. A. Biegalski, *Badanie cen stosowanych w transakcjach przedsiębiorstw powiązanych a standard pełnej konkurencji (standard ceny wolnorynkowej) – zagadnienia ogólne*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2008, nr 1 (w druku)

przez filozofów i zmusza do refleksji nad możliwymi odpowiedziami. Filozofia powinna więc stanowić w tym zakresie intelektualną inspirację. Najczęściej jednak badania prowadzone na gruncie szeroko rozumianych nauk społecznych ograniczają się do wychwycenia tych fragmentów dorobku filozoficznego, które dają się bezpośrednio przełożyć na współczesną nam rzeczywistość. Istota myśli filozoficznej nie tkwi jednak w jej warstwie językowej, lecz w ideach, które zawarte są w rozważaniach myślicieli. W prowadzonej analizie trzeba również pamiętać, że filozoficzne rozważania prowadzone były w określonym miejscu, czasie, istniejących warunkach kulturowych, stanie przekonań religijnych, a więc – w mniejszym lub większym stopniu – odbijają się w nich ówczesne wartości, których proste przełożenie na współczesność w większości wypadków nie jest możliwe. Jeżeli natomiast dostrzeżemy stawiane pytania i potraktujemy je jako twórczą dla nas podnietę, dzisiaj i w miejscu, w którym się znajdujemy, to być może uda się ujrzeć w szerszej perspektywie na zasady funkcjonowania wolnego rynku w ujęciu ekonomicznym i podatkowym.

Trzeba jednak pamiętać, że świat podlega ciągłej ewolucji. Inny on był w czasach Arystotelesa, Benthama, Milla, a zupełnie inny jest świat obecny. Aparatura pojęciowa również podlegała określonym zmianom. Z tego powodu, współcześnie powinniśmy czerpać natchnienie z myśli filozoficznej, traktując ją metaforycznie, a nie szukać bezpośrednich odniesień do współczesności. Myśl filozoficzna powinna nam dawać jedynie intelektualną podnietę dla rozważań. Postrzębianie idei filozoficznych do obecnych realiów jest spłaszczeniem jej rzeczywistego znaczenia, o ile nie – co się niekiedy zdarza – jej zniekształceniem na potrzeby realizacji partykularnych potrzeb.

W literaturze podatkowej wskazuje się – w dużym, i chyba nazbyt dużym uproszczeniu – że dwie główne tradycje naukowe rzutowały na rozwój myśli ekonomicznej, a w konsekwencji również podatkowej.

Pierwszą z nich jest tzw. tradycja euklidesowa, która charakteryzuje się podejściem aksjomatyczno-dedukcyjnym do badanych zjawisk. Opiera się ona, tak samo jak „geometria Euklidesa, na pewnych aksjomatach, z których, w drodze wnioskowania dedukcyjnego,

wyprowadzane są wnioski o przedmiocie poznania.”²⁷⁸ Z kolei, druga tradycja, tzw. talmudyczno-stoicka, określana również jako babilońska „odchodzi od atomizmu, kierując się holizmem. Opiera się na doświadczeniu i stosuje w rozumowaniu metodę indukcyjną. Wychodzi z założenia, że w każdym łańcuchu rozumowania może się znaleźć słabe ogniwo, które ‘pęknie’ w zetknięciu z rzeczywistością, dlatego wyniki badań nie zawsze są tak ‘eleganckie’, jak tego chciał Euklides w swojej ‘geometrii piękna’”.²⁷⁹ Wydaje się, że przedstawiony podział jest rezultatem czysto instrumentalnego traktowania dorobku filozoficznego, a jego podstawowym, jeśli nie jedynym zadaniem jest stworzenie prostego schematu myślowego, pozwalającego na uchwycenie najbardziej istotnych kierunków poznawczych, umożliwiających przeprowadzanie uproszczonych analiz. Jego słabością jest brak podkreślenia, że myśl filozoficzna ma charakter dynamiczny, w tym sensie, że różne koncepcje, różne systemy przenikają się i jeden system najczęściej stanowi podstawę konstrukcji innego. Dopiero suma szeregu poglądów i koncepcji filozoficznych, rozwijających się przez wieki pozwala na uchwycenie i ocenę całego dorobku cywilizacyjnego w sferze intelektu, który kształtuje naszą rzeczywistość.

Jako pierwszego filozofa, od którego rozpoczyna się rozważania nad myślą ekonomiczną wskazuje się Adama Smitha. Najczęściej jednak nie traktuje się go jako filozofa, ale jako ekonomistę, czy prekursora współczesnej myśli ekonomicznej. Jakkolwiek wkład A. Smitha w rozwój tej nauki jest nieoceniony, to jednak próba sprowadzenia jego dorobku wyłącznie do kwestii ekonomicznych jest wręcz „okaleczeniem” jego wkładu w rozwój ogólnej myśli filozoficznej. Dodatkowo jego spostrzeżenia nie są jedynie prostym podsumowaniem obserwacji współczesnych mu warunków, osadzonych w intelektualnej

²⁷⁸ Euklides (III w. p.n.e.) „zebrał całość ówczesnej wiedzy matematycznej, nadając jej postać systemu dedukcyjnego, to znaczy intelektualnej budowli opartej na elementarnych pojęciach i definicjach oraz tak zwanych zasadach, czyli aksjomatach i postulatach.”, G. Durozoi, A. Roussel, *Filozofia, Słownik, Pojęcia, Postacie, Problemy*, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa 1997, s. 77, s.v. *Euklides*; Diogenes Laertios pisał o Euklidesie, że aby „dowieść fałszywości dowodu, atakował jego konkluzję, a nie przesłanki. Nie uznawał wnioskowania z analogii; we wnioskowaniu takim – twierdził – mamy do czynienia albo z rzeczami podobnymi albo z niepodobnymi. Jeżeli z podobnymi, to należy zajmować się samymi tymi rzeczami, a nie tym, w czym są one do siebie podobne, jeżeli zaś z niepodobnymi, to nie ma sensu przeprowadzać między nimi analogii.”, Diogenes Laertios, *Żywoty i poglądy słynnych filozofów*, przekład I. Krońska, PWN, Warszawa 1984, II 107, s. 137.

²⁷⁹ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, WUW, Warszawa 2007, s. 91.

próżni, lecz są zbiorem obserwacji i analiz, zwieńczonych określonymi wnioskami, które pozostają w racjonalnych relacjach z dorobkiem wcześniejszych filozofów.

Przyjmując na potrzeby tego artykułu daleko idące uproszczenie można odwołać się do słów H. Landretha i D. C. Colandera, którzy stwierdzili, że, jakkolwiek, „[e]konomia klasyczna datuje się od opublikowania w 1776 roku „Bogactwa narodów” Adama Smitha (to jednak – wtrącenie A.B.) [j]est to tylko okrągła data (...) [I]dee zawarte w książce Smitha rozwijały się przez dwieście lat wcześniej.”²⁸⁰ Niestety, przedstawione stanowisko *de facto* wprowadza nas na tory schematycznego myślenia. Idee, które miały wpływ na dzieło A. Smitha rozwijały się nie przez 200, lecz przez co najmniej 1500 lat. Dopiero przyjęcie takiego punktu wyjścia pozwoli na ujrzenie w rzeczywistej, szerokiej perspektywie wszystkich zjawisk, których suma składa się na naszą ocenę rzeczywistości.

Ze względu na ograniczone ramy niniejszego opracowania można przyjąć za H. Landrethem i D. C. Colanderem pewną chronologię, z której wynika, że dzieło A. Smitha poprzedzone było rozważaniami filozofów dwóch wcześniejszych okresów – wczesnego okresu przedklasycznego od VIII wieku p.n.e. do XV wieku n.e. i epokę przedklasyczną od XV wieku do 1776 r.²⁸¹ Przyjmując ten podział można spróbować przedstawić intelektualne źródła, z których najprawdopodobniej czerpał swą myśl A. Smith. Z punktu widzenia ekonomisty czy prawnika mogą się one wydać niezwiązane ze współczesnym rozumieniem zjawisk rynkowych. Mogą i powinny jednak być one twórczą inspiracją rozważań nad współczesnymi zjawiskami.

Dokonując wszelkich analiz naukowych trzeba przyjąć pewne założenia. W artykule tym przyjęto założenie zupełności systemu filozoficznego, jako warunku prowadzonej analizy. Jest on bez wątpienia spełniony w dziele Arystotelesa, którego znaczenie dla współczesnych analiz jest nie do przecenienia. Dlatego poszukując inspiracji dla analiz współczesnych realiów rynkowych, w pierwszej kolejności zasadne wydaje się odwołanie do myśli Arystotelesa, która obejmowała wszystkie aspekty życia. W prowadzonych obecnie

²⁸⁰ H. Landreth, D.C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 55.

²⁸¹ „Wczesny okres przedklasyczny dzielimy na dwa podokresy: obejmujący myśl Greków (...) (m.in. – wtrącenie A.B.) Arystotelesa (384-322 r. p.n.e.) oraz okres scholastyczny, (...) (m.in. rozważania – wtrącenie A.B.) św. Tomasza z Akwinu.”, Tamże, s. 56.

badaniach dostrzec jednak można tendencję do spływania znaczenia jego dzieła dla opisu naszego świata. Z uwagi na to, że Filozof żył i pracował w różnej od naszej epoce, dokonany musi zostać subiektywny, autorski wybór Jego myśli, którego nadrzędnym celem jest próba uchwycenia punktu wyjścia dla analizy realiów współczesnego wolnego rynku, prowadzonych dla celów prawa podatkowego. Dzieło Arystotelesa jest jednak wyłącznie źródłem refleksji nad współczesnym światem, a nie jego opisem.

4. RAMY WSPÓŁCZESNEJ ANALIZY DZIEŁA ARYSTOTELESA

Bez wątpienia myśl Arystotelesa dała intelektualny asumpt dla rozwoju myśli filozoficznej, ekonomicznej, czy też prawnej.²⁸² Legła ona u podstaw większości rozważań filozoficznych w kolejnych wiekach. Zaproponowane przez niego rozwiązania nadal stanowią twórczą inspirację dla współczesnych badaczy. Słuszność takiego poglądu wydają się potwierdzać słowa L. Kołakowskiego, że „[j]eśli Platon wypracował ogólny projekt architektoniczny dla filozofii europejskiej, to jego niewierny uczeń Arystoteles zbudował jej fundamenty. Wiedział więcej niż ktokolwiek w jego czasach, przyswoił sobie, ale i wzbogacił, wszystkie nauki. Cień tego olbrzyma poprzez wieki określał przestrzeń europejskiej myśli, inspirował ją i prowadził, ale czasem także ograniczał. Od kiedy najważniejsze jego pisma pojawiły się w XII wieku w przekładach łacińskich, stał się dla zachodniej filozofii chrześcijańskiej mentorem *par excellence*, wyposażył ją w podstawowy zasób pojęć metafizycznych, logicznych, fizycznych i etycznych – na przekór przejściowym zakazom kościelnym, jakie uderzyły w niektóre jego dzieła.”²⁸³

Wydaje się, że niedostatkim współczesnych rozważań prowadzonych na płaszczyźnie szeroko rozumianych nauk społecznych jest niezauważanie rzeczywistego wkładu myśli Arystotelesa we współczesne rozumienie otaczającej nas rzeczywistości. Poszukuje się bowiem rozważań, które wprost można przenieść na współczesny grunt, bez odnajdywania

²⁸² „Znaczenie Arystotelesa polega nie tylko na jego wkładzie do myśli filozoficznej, ale także na wpływie, jaki wywarł na idee ekonomiczne w okresie scholastyizmu. To właśnie na poglądy Arystotelesa reagowali św. Tomasz z Akwinu i inni ludzie Kościoła od początków XIII do XVI wieku.”, Tamże, s. 56.

²⁸³ L. Kołakowski, *O co nas pytają wielcy filozofowie*, Seria I, Znak, Kraków 2004, s. 47.

zadawanych przez niego pytań i szukania nań odpowiedzi. Jest to bardzo duże uproszczenie znaczenia Filozofa dla współczesności. Rzadko podnosi się też znaczenie myśli metafizycznej czy etycznej dla oceny rozumienia naszych realiów ekonomiczno-gospodarczych. Wydaje się jednak, że to właśnie te rozważania, a nie rozważania dotyczące współczesnych Arystotelesowi stosunków o charakterze społeczno-ekonomicznym, mają faktyczne znaczenie. Odniesienie dorobku Filozofa wyłącznie do kwestii porównywalnych z obecnymi nie jest możliwe do zaakceptowania. Potwierdzają to słowa L. Kołakowskiego, który zauważa, że „[n]asze narzędzia pojęciowe takich doznały przemian od czasów średniowiecza, że trudno nam kwestie Arystotelesowe wysłowić w naszych językach filozoficznych i mieć pewność, że ów sens pierwotny przechował się bez zmiany.”²⁸⁴ Współcześnie używa się zupełnie odmiennej aparatury pojęciowej, dlatego nie da się dokładnie porównać rzeczywistości opisywanej przez Arystotelesa z obecną rzeczywistością.

Analizując dzieło Arystotelesa – bez względu na kontekst prowadzonych badań – trzeba pamiętać, że stworzył on pełny, zamknięty system filozoficzny, którego elementy wzajemnie się przenikają i *de facto* dopiero ich suma stanowi o rzeczywistym jego kształcie. Zakres dorobku Filozofa jest zatem tak rozległy, że trudno jest przeprowadzić kompleksową analizę jakiegoś współczesnego problemu – uwzględniając wszystkie odniesienia jakie może mieć ono w jego systemie - bez uszczerbku dla jego dokonań. Wydaje się jednak, że można – w wielkim uproszczeniu – zastanowić się nad metafizycznymi czy etycznymi rozważaniami Arystotelesa i ich ewentualnym podobieństwem do zasad wyznaczających strukturę współczesnych stosunków gospodarczych. Oponent takiej propozycji może zadać pytanie, w jakim celu analizować rozważania Filozofa w kontekście np. zasady wolnego rynku, czy standardu ceny wolnorynkowej? Odpowiadając na takie pytania trzeba stwierdzić, że nie ma bezpośredniego *iunctim* pomiędzy jednym a drugim zagadnieniem. Czy jednak dla nauki, dla nowoczesnej myśli prawnej czy ekonomicznej jest ono konieczne? Czy nie można poddać analizie pewnej wizji i poszukać wspólnych cech łączących jedną *de facto* abstrakcyjną koncepcję starożytnego Filozofa ze współczesnymi rozważaniami, które w praktyce są

²⁸⁴ Tamże, s. 49.

również określonym abstrakcyjnie zbiorem założeń wyznaczającym zakres definicyjny wolnego rynku? Wydaje się, że takie podejście jest całkowicie możliwe i uzasadnione, tym bardziej jeżeli uwzględni się, że do współczesnego rozumienia świata ludzkość dochodziła przez wieki. Zatem starożytną myśl można, a nawet – w uzasadnionym zakresie - trzeba postrzegać jako intelektualny fundament współczesnych rozwiązań, nawet wtedy, gdy pozornie nie można doszukać się wspólnych stycznych, a analizowane materie są - również pozornie - od siebie bardzo odległe.

Rozpoczynając analizę wybranych problemów podniesionych w filozofii Arystotelesa należy odwołać się do słów W. Tatarkiewicza, który wskazywał, że Filozof zajmował dwojaką postawę wobec świata: „od Platona nauczył się idealizmu, a z usposobienia był realistą. I z nauki Platona (głoszącej, że prawdziwy byt jest idealny, a prawdziwa wiedza jest ogólna) przejął ostatecznie tylko połowę: zachował teorię wiedzy, ale odrzucił teorię bytu. Zaprzeczał, iżby istniały idee poza jednostkowymi rzeczami; natomiast uznawał, że wiedza jest zawarta w pojęciach ogólnych. Stało na tym: byt jest jednostkowy, a wiedza – ogólna. Platoński dualizm (...) został usunięty; ale za to wytworzył się dualizm nowy: bytu i wiedzy. Dociekania naukowe rozpadły się na dwa działy: naukę o wiedzy i naukę o bycie; logika, traktująca o wiedzy ogólnej, oddzieliła się od metafizyki, traktującej o jednostkowym bycie.”²⁸⁵

5. ARYSTOTELEJSKA SUBSTANCJA – FORMA, MATERIA, *SYNOŁON* A WOLNY RYNEK JAKO KATEGORIA EKONOMICZNA I PRAWNA

W historii myśli filozoficznej podnosi się, że Arystoteles wykazywał bardzo duże zainteresowanie naukami empirycznymi i zjawiskami w nich analizowanymi, tzn. rozważanymi „jako czyste zjawiska; dlatego pasjonował się także zbieraniem i klasyfikowaniem danych empirycznych także niezależnie od ich rozważania z punktu

²⁸⁵ W. Tatarkiewicz, *Historia filozofii*, Tom 1, *Filozofia starożytna i średniowieczna*, wyd. 18, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 108.

widzenia kategorii filozoficznych”²⁸⁶. Filozof pisał, że „doświadczenie jest czymś podobnym do wiedzy i umiejętności, ale w rzeczywistości wiedza naukowa i umiejętności praktyczne wpływają u ludzi z doświadczenia. ‘Doświadczenie bowiem stworzyło wiedzę – mówi Polos – a brak doświadczenia zrodził przypadkowość’. Wiedza praktyczna rodzi się wtedy, gdy z wielu postrzeżeń doświadczalnych tworzy się ogólny sąd o podobnych rzeczach. (...) Tam, gdzie chodzi o działanie, doświadczenie, jak się zdaje, niczym nie różni się od wiedzy, a nawet ludzie doświadczeni prędzej osiągają cel niż niedoświadczeni teoretycy. (Przyczyną jest to, że doświadczenie jest poznaniem poszczególnych przypadków, a wiedza jest poznaniem ogółu, i że wszystkie działania i wytwory odnoszą się do poszczególnych przypadków. Bo lekarz leczy nie ‘człowieka’ – chyba przypadkiem – lecz Kaliasa albo Sokratesa, albo kogoś innego tak nazwanego, który prócz tego jest także ‘człowiekiem’. Jeżeli więc ktoś posiada teorię bez doświadczenia i wiedzę ogólną, a nie zna poszczególnych faktów objętych tą wiedzą, będzie często popełniał błędy w leczeniu; leczy się bowiem poszczególnego człowieka. Myślimy jednak, że poznanie (...) i zdolność rozumienia (...) należą raczej do wiedzy niż do doświadczenia i sądzimy, że ludzie wiedzy (...) są mądrzejsi od empiryków, bo mądrość zależna jest we wszystkich przypadkach raczej od wiedzy. A dzieje się tak dlatego, ponieważ tamci znają przyczynę, a ci nie; empirycy znają skutek (...), ale nie znają przyczyny (...), a teoretycy znają i skutek, i przyczynę. (...) Ponadto żadnego postrzeżenia zmysłowego nie uważamy za wiedzę prawdziwą (σοφία); wprawdzie dostarcza najbardziej autorytatywnej wiedzy o poszczególnych faktach, ale nie daje odpowiedzi na pytanie *dłaczego* – na przykład, dlaczego ogień jest gorący, lecz tylko, że jest gorący.”²⁸⁷

Ekonomista, czy prawnik zajmujący się problematyką cen transferowych może dojść do wniosku, że spostrzeżenia Arystotelesa są zasadne, ale w żaden sposób nieprzekładalne na zagadnienie definicji wolnego rynku. Pozornie należałoby zgodzić się z taką opinią. Co bowiem z przedsiębiorstwami powiązаныmi może mieć „leczenie Kaliasa albo Sokratesa”? Samo leczenie nie ma nic wspólnego, ale dostrzeżmy, że Arystoteles stawia znamienne tezę, że „empirycy znają skutek (...), ale nie znają przyczyny (...), a teoretycy znają i skutek, i

²⁸⁶ G. Reale, *Historia filozofii starożytnej*, Tom II, RW KUL, Lublin 1997, s. 389.

²⁸⁷ Arystoteles, *Metafizyka* – Księga E (VI), 1026a, [w:] Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, tom 2, tłum. K. Leśniak, PWN, Warszawa 1990, s. 617 - 618.

przyczynę. (...) Ponadto żadnego postrzeżenia zmysłowego nie uważamy za wiedzę prawdziwą (σοφία); wprawdzie dostarcza najbardziej autorytatywnej wiedzy o poszczególnych faktach, ale nie daje odpowiedzi na pytanie *dłaczego* – na przykład, *dłaczego* ogień jest gorący, lecz tylko, że jest gorący.”

Czy metafizyczne rozważania Arystotelesa można w jakikolwiek sposób przenieść na grunt prawa podatkowego? Wydaje się, że trzeba na to pytanie odpowiedzieć twierdząco. Oczywiście analizowana materia nie ma jakiegokolwiek bezpośredniego związku ze zdarzeniami rodzącymi skutki podatkowe. Inspiruje ona jednak do zadania szeregu pytań - *dłaczego?* Dlaczego OECD zaakceptował zakres stosunków wolnorynkowych oparty na relacjach całkowicie niezależnych podmiotów? Czy rozwiązania zaadoptowane w Wytycznych OECD stanowią studium poszczególnych przypadków nie dając jednak – jak określił to Filozof – prawdziwej wiedzy? Czy dają one odpowiedź na pytanie, dlaczego zachowania oparte na wzorcu całkowicie niezależnych podmiotów mają być właściwe dla podmiotów powiązanych? Czy analiza stosunków wolnorynkowych dokonywana przez pryzmat działania tzw. całkowicie samodzielnych podmiotów, jest tylko „leczeniem Kaliasa i Sokratesa”, czy też daje nam wiedzę, w jaki sposób leczyć „człowieka”, przy założeniu, że w ogóle możemy mówić o jego chorobie? Czy OECD ujęła w swoich Wytycznych dostateczną liczbę czynników definiujących wolny rynek, aby mieć wiedzę o „człowieku”, czy też ujęła wyłącznie niektóre, przez co mamy do czynienia z leczeniem Kaliasa i Sokratesa, którzy przypadkiem są ludźmi, a więc czy możemy mówić o prawdziwej wiedzy, czy też jednostkowych przypadkach bez posiadania zdolności dojrzenia rzeczywistych problemów?

Pytania te zdają się coraz bardziej istotne, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę wypowiedź S. Raventós-Calvo, która analizując ostatnie prace OECD (zakończone 18 lipca 2008 r.), stwierdziła, że regularne zmiany dokonywane w MK OECD – którego art. 9 ust. 1 definiuje na potrzeby prawa podatkowego kategorie wolnorynkowe – zaczynają być w zbyt dużym stopniu rezultatem kompromisów łączących sprzeczne bardzo często interesy państw, których przedstawiciele biorą udział w dyskusji nad Modelem Konwencji. Kompromis ten zawierany jest niestety kosztem odchodzenia od fundamentalnych zasad opodatkowania w

aspekcie międzynarodowym.²⁸⁸ Istotą fundamentalnego pytania, które należy zadać – w świetle rozważań Arystotelesa – jest to, czy OECD zajmuje się tylko „Kaliasem i Sokratesem”, czy „człowiekiem.” Ponadto akceptując sposób rozumowania Arystotelesa trzeba zapytać, czy w Wytycznych OECD faktycznie zdefiniowany jest wolny rynek, czy jest to jedynie zbiór instrumentów pozwalających na korygowanie zysków przedsiębiorstw powiązanych, dla celów uzyskania odpowiednich wpływów do budżetów poszczególnych państw. Kolejnym pytaniem, które nasuwa się podczas analizy, jest pytanie o to, czy wolny rynek – przyjęty dla celów podatkowych jako naturalne środowisko – jest ideą uniwersalną, czy instrumentalną. Przyjęcie założenia, że ma ona walor uniwersalny – a tak być powinno w świetle koncepcji Arystotelesa - skutkuje tym, iż w przypadku prac OECD mamy do czynienia ze studium przypadku, a nie „prawdziwą wiedzą” dotyczącą wolnego rynku. Gdyby rzeczywiście zasada ceny wolnorynkowej miała wymiar uniwersalny, to dotyczyłaby wszystkich stron stosunku podatkowoprawnego. Obecnie standard pełnej konkurencji jest uzasadnieniem dla działań podejmowanych przez władze podatkowe, których jedynym celem jest uzyskanie dochodów budżetowych. Dokonywane jest to w drodze przeprowadzenia korekty zysku przedsiębiorstwa powiązanego jednego kraju, które zawyżając koszty zniekształca – zdaniem władz podatkowych – wielkość należnego do zapłaty podatku. Korekta taka nie skutkuje automatyczną, paralelną korektą w drugim kraju, którego rezydentem podatkowym jest drugie przedsiębiorstwo powiązane. Przyjęcie natomiast koncepcji uniwersalistycznej skutkowałoby automatycznym dokonaniem korekty paralelnej w drugim państwie. Jeżeli bowiem relacje rynkowe rzeczywiście zostały zachwiane działaniami jednego przedsiębiorstwa powiązanego, których negatywna ocena doprowadziła do korekty jego zysku, to analogiczne skutki godzące w „ład ekonomiczny” musiały wystąpić w drugim państwie. Nie jest bowiem możliwe uznanie, że warunki rynkowe zostały naruszone tylko w jednym państwie, skoro uczestnikami transakcji, której wynik został zakwestionowany przez władze podatkowe są dwa przedsiębiorstwa powiązane, będące rezydentami różnych państw.

²⁸⁸ J. Fiszer, A. Biegalski, 17 lipca 2008 r. - *Zmiany w Modelowej Konwencji OECD. Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagadnienia*, (cz. II), Prawo i Podatki 2008, nr 11, s. 6; zob. *Conversation from the OECD: Stella Raventós-Calvo by Joann M. Weiner*, Tax notes international, vol. 51, no 12, 22 september 2008, s. 1-2.

Skoro jednak przepisy prawa podatkowego współczesnych państw nie stanowią o konieczności automatycznego przeprowadzenia korekty paralelnej w drugim kraju, to odwoływanie się do zasad wolnego rynku uznać trzeba za działanie instrumentalne, które niewiele ma wspólnego z ideą wolnego rynku.

Arystotelejskiego zainteresowania zjawiskami doświadczalnymi w najmniejszym stopniu nie można rozumieć jako pomniejszania znaczenia fenomenów metafizycznych dla rozumienia świata. „Arystoteles, mimo całego szacunku dla zjawisk, aż do znudzenia powtarzał, że ze spekulatywnego punktu widzenia zjawiska mogą być ‘ocalone’ tylko poprzez coś metazjawiskowego, kiedy ujmie się je w relacji do przyczyny niematerialnej, nieruchomej i transcendentnej.”²⁸⁹ Z przedstawionych uwag wydaje się wynikać, że uproszczone rozumienie myśli Arystotelesa obarczone musi być dużym błędem. Proste doszukiwanie się tzw. myśli ekonomicznej, czy społecznej w dziele Arystotelesa nie jest uzasadnione. Dlatego analizy prowadzone w nauce prawa czy też ekonomii, ograniczające dorobek i wpływ myśli Filozofa na współczesne rozumienie świata jedynie do wzmiankowania o kategorii gospodarstwa domowego, wymiany gospodarczej i sztuki bogacenia się oraz w ograniczonym zakresie do sprawiedliwości, wydają się mieć charakter wybiórczy. Kierunkowe podejście do dzieła Arystotelesa, rozumianego jako zbiór oderwanych od siebie wątków *de facto* w niewielkim stopniu przystających do współczesnych realiów, wydają się marginalizować znaczenie arystotelejskiego dzieła.²⁹⁰ Wszelkie rozważania Filozofa tworzyły określony system, który cechował się zupełnością. Ze współczesnego punktu widzenia może się on wydawać anachroniczny. Nie zmienia to jednak faktu, że jest on całością. Jego elementy są ze sobą racjonalnie powiązane. Wyrwanie z tego zbioru jakiegoś elementu i oparcie wyłącznie na nim rozważań powoduje, że bez właściwego jemu kontekstu analiza prowadzi do złudnych, asystemowych wniosków. W naukach społecznych, a dokładnie na gruncie prawa

²⁸⁹ G. Reale, *Historia...*, s. 389.

²⁹⁰ Podejście takie wydaje się wynikać z rozważań R. Gwiazdowskiego, zob. R. Gwiazdowski, *Podatek...*, s. 90 i powołana tam literatura oraz H. Landreth, D. C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Wyd. II, uzupełnione Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 48: „Znaczenie Arystotelesa polega nie tylko na jego wkładzie do myśli filozoficznej, ale także na wpływie, jaki wywarł na idee ekonomiczne w okresie scholastyizmu. To właśnie na poglądy Arystotelesa reagowali św. Tomasz z Akwinu i inni ludzie Kościoła od początków XIII do XVI wieku.”

podatkowego odnaleźć można opinię, że - z punktu widzenia ogólnej teorii systemów - każdy zbiór elementów, nawet pozbawiony waloru racjonalności jest systemem: „w systemie nie działa linearny łańcuch przyczyn i skutków, a zjawisko nielinernej współzależności sprawia, że próby doszukania się źródła zakłóceń w jakiejś jednej przyczynie są wysoce problematyczne. W tym sensie każdy zbiór podatków można nazwać systemem. Jego elementy z całą pewnością pozostają w relacjach dynamicznych między sobą, tworzą typowe dla systemów sprzężenie zwrotne i wchodzą w interakcje z ‘otoczeniem’ – ekonomicznym i politycznym.”²⁹¹

Wydaje się, że przedstawionemu pogładowi można przeciwstawić następujące słowa Arystotelesa: „(...) Dlaczego te materiały są domem? Ponieważ występuje w nich *natura* domu. Tak samo, gdy to coś albo to ciało tak ukształtowane jest człowiekiem. Zatem pytamy o przyczynę materii, to znaczy o formę, przez którą materia jest czymś. I to jest właśnie substancja.”²⁹² Odpowiednikiem arystotelejskiej formy zdaje się być w tym przypadku właśnie racjonalność systemu podatkowego. Racjonalność i związana z nią kompletność opodatkowania wszystkich, czy prawie wszystkich dziedzin życia wiążą w koherentny sposób poszczególne podatki. Same podatki są wyłącznie materią. Brak racjonalności i kompletności opodatkowania, a więc brak istoty systemu spowoduje, że funkcje systemu podatkowego nie będą właściwie realizowane. W efekcie nie dojdzie do ukonstytuowania się arystotelejskiego *synolonu*. System podatkowy, w rozumieniu „domu”, jest wyłącznie luźnym zbiorem podatków – materią (materiały, z których dom jest zbudowany). Dopiero połączenie formy, a więc spełnienie określonych przesłanek wartościujących (m.in. racjonalność i kompletność opodatkowania) i materii, czyli poszczególnych podatków stanowić może o wystąpieniu - w pełnym tego słowa znaczeniu – systemu podatkowego, a więc *synolonu*. W ten sam sposób analizować można fenomen wolnego rynku. Poszczególni uczestnicy gry rynkowej, działający w określonych ekonomicznie i prawnie granicach stanowią jedynie arystotelejską

²⁹¹ R. Gwiazdowski, *Podatek...*, s. 56. Tytułem wyjaśnienia, słowa R. Gwiazdowskiego są krytyką skierowaną pod adresem A. Gomułowicza, J. Małeckiego i M. Kalinowskiego, którzy wymagają dla istnienia systemu podatkowego racjonalnej jego konstrukcji, i dla których cecha ta jest istotna z punktu widzenia istnienia systemu podatkowego.

²⁹² Arystoteles, *Metafizyka*, Z 17, 1041 b 11 – 28, tłum. T. Żeleźnik, cyt za G. Reale, *Historia ...*, s. 423.

materię. Dopiero zespolenie ich działań w ideę wolnego rynku (forma), spowoduje powstanie *synolonu*, który oznaczać będzie działanie wszystkich podmiotów w warunkach rynkowych, tworząc – z podmiotowego i przedmiotowego punktu widzenia – wolny rynek, rozumiany jako środowiska, w którym dochodzi do „oczyszczenia się”, a więc osiągnięcia optymalnej wielkości popytu i podaży. Do takich samych wniosków można dojść analizując słowa Filozofa, że „[t]o co złożone z czegoś, tworzy całość w znaczeniu jedności, a więc nie jest tak jak luźny zbiór, lecz tak jak sylaba. Otóż sylaba to nie są głoski: *ba* nie jest tym samym co *b* i *a*; ciało to nie jest to samo co ogień i ziemia. Po rozbiciu bowiem nie ma już na przykład ciała oraz sylaby, ale są głoski-literary jak również ogień i ziemia. Jest więc sylaba czymś i nie są to tylko głoski: samogłoska i spółgłoska, lecz coś innego jeszcze. A również ciało to nie tylko ogień i ziemia albo ciepło i zimno, lecz coś innego. Czyżby więc to, dzięki czemu tak jest, miało być elementem lub czymś z elementów złożonym? Jeśli elementem, to zagadnienie pozostaje to samo, ponieważ z tego oraz ognia i ziemi będzie zarówno ciało, jak coś innego jeszcze tak, że będzie to ciąg w nieskończoność. A jeśli z elementów, to jasne, że z wielu, a nie z jednego, chyba że będzie nim ono samo, a przeto znowu nasuwa się trudność, którą zauważyliśmy w wypadku ciała i sylaby. Wydaje się, że jest coś takiego, co nie jest elementem, ale właśnie *przyczyną*, że to coś jest ciałem, a tamto sylabą. To samo w każdym takim wypadku. *Otóż to jest substancja każdej poszczególnej rzeczy, bo to jest pierwsza przyczyna jej bytowości.*”²⁹³ (podkr. – A.B.)

Trudno byłoby polemizować z rozumieniem systemu wypracowanym na gruncie ogólnej teorii systemów. Pojawia się jednak pytanie, czy można je bezkrytycznie stosować w realnym świecie. Wydaje się, że w ujęciu arystotelejskim jest ona nie do zaakceptowania. Zgodnie z przemyśleniami Filozofa każdy element systemu jest konieczny. Spoiwem łączącym poszczególne elementy jest wartość nadrzędna. Powoduje ona, że ze zbioru luźnych elementów tworzy się system, który realizować ma określone zadania. W przypadku systemu podatkowego łącznikiem pomiędzy poszczególnymi podatkami jest racjonalność połączona z funkcjami, które ma on realizować – to właśnie jest jego wartość. System ten opiera się na innych systemach, zazębia się z nimi i tworzy podstawę dla kolejnych. Brak tego spoiwa

²⁹³ Arystoteles, *Metafizyka*, Z 17, 1041 b 5 – 9, tłum. T. Żeleźnik, cyt za G. Reale, *Historia...*, s. 423.

spowoduje wyłącznie to, że „a” i „b” będą elementami a nie „sylabą”. System podatkowy, aby mógł funkcjonować wymaga, aby był kompletny, a jego elementy były złączone, tym czymś, spoiwem, dzięki któremu może funkcjonować arystotelejska *substancja*. Luźny zbiór podatków jest wyłącznie emanacją mniej lub bardziej irracjonalnego fiskalizmu, który nie jest powiązany z żadną „formą”. Współczesny system podatkowy, aby mógł pełnić swoją rolę musi być arystotelejskim bytem: „[b]ytem w znaczeniu najmocniejszym jest substancja. A substancją w jednym znaczeniu (niewłaściwym) jest materia, w drugim znaczeniu (bardziej właściwym) jest *synolon*, a w trzecim znaczeniu (i najwłaściwszym) jest forma. Stąd łatwo pojąć, dlaczego Arystoteles nazwał formę po prostu ‘pierwszą przyczyną bytu’; właśnie dlatego, że nadaje formę materii i ustanawia *synolon*”.²⁹⁴ Słowa te można przenieść na rozważania dotyczące wolnego rynku. Wolny rynek jest jedynie pewną ideą, która jest sednem rzeczywistości gospodarczej. Na rzeczywistość tę składa się szereg elementów, a znaczenia żadnego z nich nie można bagatelizować, wyłącznie dlatego, że chce się osiągnąć partykularne cele. Wolnorynkowa idea spaja elementy ekonomiczne, gospodarcze (zarówno w ujęciu jednostkowym jak i globalnym), społeczne i polityczne. Dopiero dzięki niej tworzą one organizm, fenomen, który może realnie funkcjonować i który można porównywać z wyidealizowanymi modelami ekonomicznymi. Idealizm ten musi jednak obejmować elementy współczesne, właściwe dla obecnych warunków, które podlegają ciągłej ewolucji.

6. ARYSTOTELEJSKIE KRYTERIA MOŻNOŚĆ I AKTU A WARTOŚĆ WOLNEGO RYNKU

Analizując rozważania Arystotelesa konieczne jest odwołanie się do kategorii możliwości i aktu - odniesionymi do substancji. „Materia jest możliwością, to znaczy *potencjalnością* w tym sensie, że jest zdolnością przyjmowania lub otrzymywania formy; brąz ma możliwość bycia statuą, ponieważ ma rzeczywistą zdolność i do otrzymania, i do przyjęcia formy statuy; drewno ma możliwość bycia różnymi przedmiotami, które można z niego wykonać, ponieważ ma konkretną zdolność przyjęcia form rozmaitych przedmiotów. Forma

²⁹⁴ Arystoteles, *Metafizyka*, Z 17, 1041 b 28, tłum. T. Żeleźnik, cyt za G. Reale, *Historia...*, s. 421.

natomiast jawi się jako akt czy zaktualizowanie tej zdolności. Złożenie, czyli *synolon* materii i formy, jeśli rozważa się je jako złożenie, będzie w większości wypadków aktem; jeśli rozważy się je jako złożenie, będzie w większości wypadków aktem; jeśli rozważy się je w aspekcie jego formy, będzie po prostu aktem, czyli entelechią²⁹⁵, gdy natomiast rozważy się je w jego materialności, będzie mieszaniną możliwości i aktu. Wszystkie zatem rzeczy, które zawierają materię, jako takie mają zawsze większy lub mniejszy stopień potencjalności. Jeżeli natomiast – jak zobaczymy – istnieją byty niematerialne, to znaczy czyste formy, to są one czystymi aktami, wolnymi od potencjalności.”²⁹⁶ W dalszym ciągu swoich rozważań Arystoteles pisze, że „[a]kt (...) ma bezwzględne ‘pierwszeństwo’ i wyższość nad możliwością; możliwości bowiem, jako takiej, nie można poznać inaczej, jak tylko odnosząc ją do aktu, którego jest możliwością. Poza tym akt (którym jest forma) jest warunkiem, regułą i celem potencjalności. Wreszcie akt jest wyższy od możliwości, ponieważ jest sposobem bytowania substancji wiecznych.”²⁹⁷

Przenosząc uwagi Arystotelesa na grunt wolnego rynku, jako punktu wyjścia dla podatkowoprawnym analiz zachowań wolnorynkowych bądź sprzecznych z nimi, wywołujących określone skutki w sferze prawa podatkowego można zwrócić uwagę na pewne punkty styeczne. Znamienne wydają się słowa Filozofa: „[m]ateria jest możliwością, to znaczy *potencjalnością* w tym sensie, że jest zdolnością przyjmowania lub otrzymywania formy”. Podmioty występujące w grze rynkowej są właśnie taką materią, która ma zdolność przyjmowania lub otrzymywania formy. Formą jest określona idea wolnego rynku. Podmioty całkowicie niezależne, jak i powiązane mają zdolność przyjmowania tej formy. Możliwość ta realizuje się w określonym działaniu, a połączenie formy i materii konstituuje *synolon*, czyli podmiotowo-przedmiotowe ujęcie wolnego rynku. Możliwość ta nie jest jednak równoznaczna z otrzymaniem formy. „Złożenie, czyli *synolon* materii i formy, jeśli rozważa się je jako

²⁹⁵ Nt. rozumienia pojęcia *entelechia*, zob. G. Reale, *Historia...*, s. 425.

²⁹⁶ Tamże.

²⁹⁷ Tamże, s. 425-426; „Z metafizycznego punktu widzenia nauka o możliwości i akcie jest niezwykle ważna. Za jej pomocą Arystoteles mógł rozwiązać eleackie aporie dotyczące stawania się i ruchu: stawanie się i ruch mieszczą się w ramach bytu, ponieważ nie są przejściem od absolutnego nie-bytu do bytu. Nadto dzięki tej teorii Arystoteles doskonale rozwiązał problem jedności materii i formy: materia jest bowiem możliwością, forma zaś aktem, czyli jej zaktualizowaniem.”, Tamże, s. s. 426.

złożenie, będzie w większości wypadków aktem; jeśli rozważy się je jako złożenie, będzie w większości wypadków aktem; jeśli rozważy się je w aspekcie jego formy, będzie po prostu aktem, czyli entelechią, gdy natomiast rozważy się je w jego materialności, będzie mieszaniną możliwości i aktu.”

Wydaje się, że z tych uwag można wyprowadzić wniosek, że opis zachowań wolnorynkowych przedstawiony przez OECD w Wytycznych jest niejednoznaczny: może być rozumiany - po arystotelejsku - zarówno jako akt, jak i mieszanina możliwości i aktu. Wydaje się, że OECD proponuje w swoich rozważaniach podejście, które przyrównać można do „rozważenia złożenia w jego materialności”. Zgodnie z koncepcją Filozofa może to jedynie dać efekt w postaci „mieszaniny możliwości i aktu”. Brak precyzyjnie określonych desygnatów wolnego rynku, przy wybiórczej analizie zachowań wszystkich uczestników gry rynkowej nie może skutkować stwierdzeniem wystąpienia arystotelejskiego aktu. W efekcie prowadzonego badania, przy zastosowaniu przesłanek proponowanych przez OECD można ukazać jedynie możliwość bycia podmiotem stosunków wolnorynkowych, i co najwyżej w nielicznych wypadkach możliwością i aktem. Nie jest to jednak satysfakcjonujący obraz rzeczywistości. W podejściu OECD daje zauważać się brak dostatecznie pogłębionej analizy. Cały czas badamy więc „Kaliasa i Sokratesa” a nie „człowieka”.

7. METAFIZYKA ARYSTOTELESA A WOLNY RYNEK

Do interesujących wniosków przy analizie warunków i zasad wolnego rynku dokonywanych przez pryzmat dzieła Arystotelesa, można dojść analizując jego metafizykę. Filozof podaje cztery definicje filozofii pierwszej – metafizyki: „a) metafizyka zajmuje się *przyczynami i pierwszymi lub najważniejszymi zasadami*, b) metafizyka zajmuje się *bytem jako bytem*, c) metafizyka zajmuje się *substancją*, d) metafizyka zajmuje się *Bogiem i substancją ponadmysłową*.”²⁹⁸ „Rozważania o Bogu nie są tylko jakimś *momentem* dociekań

²⁹⁸ Tamże, s. 396; „(...) cztery Arystotelesowskie definicje metafizyki (...) doskonale współgrają ze sobą: jedna strukturalnie prowadzi do drugiej i pozostałych, a każda do wszystkich innych w doskonałej jedności.”, Tamże s. 397.

metafizycznych, lecz *momentem istotnym i definiującym*. Stagiryta mówi zresztą zupełnie wyraźnie, że gdyby nie było substancji ponadzmysłowej, nie byłoby także metafizyki: '[...] Jeśli nie byłoby żadnej innej substancji poza ukonstytuowanymi w przyrodzie, to fizyka stanowiłaby wiedzę pierwszą; jeżeli natomiast istnieje jakaś substancja nieruchoma, to nauka o tej substancji powinna być wcześniejsza i powinna być pierwszą filozofią i, w ten sposób, ogólną, bo jest pierwszą. Powinno do niej należeć badanie bytu jako takiego, tzn. zarówno jego istoty, jak i atrybutów, które mu przysługują jako bytowi'.²⁹⁹ (...) Metafizyka jest nauką bezwzględnie pierwszą, najwyższą i najwznioślejszą.³⁰⁰ Ktoś może jednak zapytać do czego się ona przydaje. Postawienie takiego pytania oznacza przyjęcie punktu widzenia przeciwnego punktowi widzenia Arystotelesa (podkr. A.B.). Stagiryta mówi, że metafizyka jest właśnie dlatego najwyższą z nauk, że nie jest związana z potrzebami materialnymi. Metafizyka nie jest nauką, która by się kierowała ku celom praktycznym lub empirycznym. Nauki, które mają takie cele, są tym celom podporządkowane, nie mają wartości w sobie i dla siebie, lecz tylko w takiej mierze, w jakiej cele te realizują. Metafizyka natomiast jest nauką, która *ma wartość sama w sobie i przez siebie*, ponieważ jej cel leży w niej samej i w tym sensie jest nauką 'wolną' w całym tego słowa znaczeniu.³⁰¹

Analizując przedstawione uwagi można przewrotnie – wbrew punktowi widzenia Arystotelesa – zadać pytanie, w jakim zakresie rozważania metafizyczne, poszukiwanie wartości nadzmysłowej mogą być użyteczne przy badaniu mechanizmów wolnorynkowych, które – z jednej strony - wpływają na kształt działań podmiotów gospodarczych, z drugiej - są same w sobie kształtowane działaniami tych podmiotów. Odpowiedź powinna brzmieć, że rozważania te są raczej bezużyteczne dla badań ekonomicznych, czy prawnych, skoro

²⁹⁹ Arystoteles, *Metafizyka* – Księga E (VI), 1026a, [w:] Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, tom 2, tłum. K. Leśniak, PWN, Warszawa 1990, s. 714.

³⁰⁰ „Jeżeli jednak istnieje coś, co jest wieczne, nieruchome i rozłączalne, to oczywiście wiedza o tym należy do nauki teoretycznej – a nie fizyki (bo fizyka zajmuje się pewnymi rzeczami w ruchu) ani matematyki, lecz do nauki wcześniejszej od nich. Fizyka bowiem zajmuje się rzeczami istniejącymi oddzielnie, ale będącymi w ruchu, a niektóre działy matematyki zajmują się rzeczami nieruchomymi, ale nie istniejącymi oddzielnie, lecz ucieleśnionymi w materii; natomiast 'nauka pierwsza' (ή πρώτη) ma za przedmiot byty zarazem oddzielne i nieruchome. Teraz wszystkie pierwsze przyczyny muszą być wieczne, a zwłaszcza przyczyny nieruchome i oddzielne, bo są przyczynami rzeczy widzialnych wśród rzeczy boskich.”, Arystoteles, *Metafizyka* – Księga E (VI), 1026a, [w:] Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, tom 2, tłum. K. Leśniak, PWN, Warszawa 1990, s. 714.

³⁰¹ G. Reale, *Historia ...*, s. 397 i nast.

metafizyka „(...) *ma wartość sama w sobie i przez siebie*”, tym bardziej że „jej cel leży w niej samej i w tym sensie jest nauką ‘wolną’ w całym tego słowa znaczeniu”. Podejście takie nie wydaje się jednak w pełni uzasadnione. Prawdą jest, że odniesienie rozważań nt. Boga do kategorii wolnego rynku jest zadaniem trudnym, to jednak trzeba dostrzec taką możliwość, nie w warstwie tekstowego poszukiwania odniesień do zjawisk ekonomicznych, lecz w warstwie aksjologicznej. Współczesne rozważania zdają się w większości przypadków pomijać kwestie religii. Analizy dotyczące wolnego rynku, działań tzw. podmiotów niezależnych i powiązanych są odrywane od kulturowo-religijnych zagadnień. Rozważa się wpływ umiędzynarodowienia i globalizacji na kształt istniejących stosunków, jednocześnie zapominając, że są one wynikiem kulturowej ewolucji świata zachodniego, którego korzenie tkwią w określonej tradycji. Jest nią szeroko rozumiane judeo-chrześcijaństwo. Ekonomia, czy prawo, nie są fenomenami samymi w sobie i wartościami funkcjonującymi dla samych siebie, lecz są wynikiem wielowiekowych doświadczeń opartych na określonych wartościach. Wartości te najprościej można sprowadzić do zasad wynikających z judeo-chrześcijańskiego Dekalogu. Jeżeli przyjrzeć się współczesnym systemom prawnym, to ich zakres wyznaczony jest właśnie zakresem tego ostatniego. To judeo-chrześcijańskie zasady określają to, co jest dozwolone bądź zakazane. Podobnie na gruncie nauk ekonomicznych desygnaty wolnego rynku, a zatem kryteria wyznaczające granice dozwolonych zachowań podmiotów uczestniczących w wolnorynkowej grze wynikają z aksjologii judeo-chrześcijańskiej. Nawet jeżeli spojrzeć na te kwestie przez pryzmat innych religii, to zauważa się, że podstawowe zasady wyrażone w judeo-chrześcijańskim dekalogu są dla nich *de facto* wspólne. W efekcie postawionego wcześniej pytania o wpływ metafizyki na rozumienie współczesnych realiów trzeba udzielić kilku odpowiedzi, które wydają się być ze sobą spójne. Po pierwsze, nie ma bezpośredniej relacji między metafizyką, Bogiem, czy zjawiskami, które kategoryzujemy jako duchowe - a wolnym rynkiem i przyjętymi zasadami opodatkowania przedsiębiorstw powiązanych. Można oczywiście prowadzić różne analizy i doszukiwać się np. źródeł kapitalizmu (w obecnym ujęciu wolnego rynku) w protestanckich nurtach religii chrześcijańskiej. Jest to jednak ograniczanie zakresu prowadzonych badań jedynie do wąskiego wycinka tej problematyki. Pomija się bowiem fakt, że protestantyzm też mieści się

w judeo-chrześcijańskiej tradycji. Poza tym takie podejście w sposób istotny zawęży pole badawcze i sprowadza analizę do jednostkowych fenomenów religijno-kulturowych. Obecny kształt świata i mechanizmów nim rządzących jest dużo bardziej złożony i trzeba go postrzegać w szerokiej perspektywie. Po drugie, bezwzględnie istnieje pośredni związek pomiędzy metafizyką a zjawiskami rynkowymi, z uwagi na przyjętą aksjologię systemów prawnych i systemu rynkowego. W rezultacie analiza zachowań rynkowych, czy nierynkowych podmiotów gospodarczych mieścić się musi w granicach wyznaczonych określonym systemem wartości, którego źródłem w naszej kulturze jest chrześcijaństwo. Zatem szeroko rozumiana metafizyka, poprzez odniesienie do ponadmysłowej wartości, niematerialnego absolutu, poprzez system aksjologiczny wypracowany na poziomie kulturowo-religijnym pozwala na obserwację i analizę zjawisk wolnorynkowych.

Reasumując, przy analizie mechanizmów rynkowych nie można pomijać określonych kanonów wartości, które rzutują na ideę wolnego rynku. Konieczne jest więc uwzględnianie czynnika aksjologicznego znajdującego oparcie w wartościach kulturowo-religijnych. Co więcej trzeba sobie uświadomić to, że bez względu na kraj, kulturę czy religię, współcześnie funkcjonujące mechanizmy rynkowe zostały przejęte z kultury zachodniej i dostosowane do realiów danego miejsca i czasu. W efekcie można zaryzykować stwierdzenie, że granice rozumienia pojęć gospodarczo-ekonomicznych znajdują fundament w zachodnich korzeniach kulturowo-religijnych.

8. ZŁOŻONOŚĆ ARYSTOTELEJSKIEJ METAFIZYKI A ZŁOŻONOŚĆ WOLNEGO RYNKU

Usystematyzowanie przez Arystotelesa określonych dziedzin wiedzy i życia jest wartością samą w sobie, ale – przede wszystkim - wyznacza granice stworzonego przez niego złożonego i przenikającego się systemu, który jest wartością nadrzędną. Wiedza i życie będące sumą metafizycznych i empirycznych elementów rozumianych jako doznania i doświadczenia ma charakter aporyczny. G. Reale wprost wskazuje, że w filozofii Arystotelesa „(...) jeśli tylko odczytuje się go (Arystotelesa – przyp. A.B.) dokładnie (...) uświadomienie

sobie aporii jest koniecznym warunkiem dostępu do prawdy: aporia jest jakby węzłem, a jej przezwyciężenie jest jak gdyby rozwiązaniem węzła; węzeł zaś może rozwiązać tylko ten, kto zna i uznaje za węzeł”.³⁰² Wydaje się, że prowadzenie analizy współczesnych nam zjawisk przez pryzmat dorobku Filozofa wymaga także uwzględnienia ich aporetyczności.

Teza ta znajduje swoje oparcie w obserwacji wolnorynkowych relacji ekonomiczno-prawnych występujących między wszystkimi uczestnikami gry rynkowej. Odwołując się do słów P.A. Samuelsona i W.D. Nordhaus: „[w]ielu ludzi, nie zastanawiając się głębiej nad funkcjonowaniem mechanizmu rynkowego, dostrzega tylko swoistą wieżę Babel, zgiełk przedsiębiorstw, robotników i konsumentów. Nieustannie się dziwią, że żywność jest wytwarzana. Dostarczana na właściwe miejsce i że w chwili, gdy się dostaje na stół, jest jeszcze jadalna. (...) Gospodarka rynkowa jest skomplikowanym mechanizmem służącym nieświadomionej koordynacji działań osób i przedsiębiorstw za pośrednictwem systemu cen i rynków. Jest to mechanizm komunikacji, pozwalający skupić w pewną całość wiedzę i działania milionów różnorodnych jednostek ludzkich. Bez jakiejś nadrzędnej inteligencji rozwiązuje problem, którego nie mógłby rozwiązać najpojemniejszy z istniejących komputerów, problem w którym w grę wchodzi miliony niewiadomych zmiennych i zależności.”³⁰³,

W mechanizmie rynkowych nikt nie zajmuje się świadomie rozwiązywaniem triady problemów ekonomicznych, sprowadzających się do pytań: co, jak i dla kogo? To przedsiębiorstwa i konsumenci spotykają się na rynkach, aby ustalić ceny i ilości produkcji.³⁰⁴ W efekcie wszyscy uczestnicy gry rynkowej mają wpływ na kształt relacji rynkowych. Suma ich zachowań, bez względu na posiadany przez nich status podatkowopravny wyznacza granice rynku. Aby zrozumieć ich zakres konieczne jest porównanie zachowań wszystkich podmiotów - producentów niezależnych i powiązanych oraz konsumentów, czy też samego państwa, które bardzo często ma niebagatelny wpływ na kształt relacji uznawanych za rynkowe. Porównanie wszystkich decyzji i zachowań wskazuje, że wolny rynek ma charakter aporetyczny. Czynniki definiujące wolny rynek uznać należy za przyczynę aporii. Badanie

³⁰² Tamże, s. 390.

³⁰³ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia...*, s. 81.

³⁰⁴ Tamże, s. 80.

zachowań podmiotów gospodarczych w warunkach wolnorynkowych możliwe jest jedynie w drodze przezwyciężenia aporii, a więc węzła, na który składa się całość czynników wolnorynkowych. Przedstawiony tok rozumowania można odnieść do rozważań Filozofa na temat *entelechii*. Zdaniem G. Reale „Arystoteles akt nazywa także *entelechią*: niekiedy wydaje się, że te dwa terminy mają nieco inne znaczenie, akt najczęściej, a zwłaszcza w *Metafizyce*, są synonimami. Tak więc akt i entelechia oznaczają urzeczywistnianie się, doskonałość, która się aktualizuje lub już została zaktualizowana. Dusza zatem, jako istota i forma ciała, jest aktem i entelechią ciała; i w ogóle wszystkie formy substancji zmysłowych są aktem i entelechią ciała; i w ogóle wszystkie formy substancji zmysłowych są aktem i entelechią”³⁰⁵ Na gruncie analizy czynników warunkujących wolny rynek, znamienne zdają się słowa Filozofa, że „akt i entelechia oznaczają urzeczywistnianie się, doskonałość, która się aktualizuje lub już została zaktualizowana”. Zatem te dwie kategorie metafizyczne zdają się przekładać na stosunki rynkowe.

Akt i *entelechia*, a więc wolny rynek i stosunki wolnorynkowe urzeczywistniają się i aktualizują się, prowadząc do stanu równowagi, a więc stanu doskonałości. Zalecenia OECD zawarte w Wytycznych prowadzić mają w swym założeniu do osiągnięcia tego stanu. Czy jednak doskonałość w sposób proponowany przez to gremium możliwa jest do osiągnięcia, skoro składniki definicyjne są bardzo ograniczone i stanowią w sumie jedynie hasła? Wolny rynek w ujęciu idealnym jest formą. Forma sama w sobie stanowi podstawę i istotę fenomenu – stanowi w ujęciu podatkowoprawnym ideę wolnego rynku. Z punktu widzenia realizacji fenomenu wolnego rynku istotne jest, aby nastąpiło złożenie tak rozumianej formy i materii a więc żeby doszło do powstania *synolonu*. Konieczne jest więc złożenie idei i działań podmiotów gospodarczych. W efekcie rozważań Filozofa możemy dojść do wniosku, że *synolon* w postaci złożenia wartości wolnorynkowych z zachowaniami uznawanymi za wolnorynkowe nie może odbywać się wyłącznie w oparciu o działania podmiotów całkowicie niezależnych. Są one bowiem jedynie jednym z istotnych elementów całego systemu. Nie jest jednak możliwe osiągnięcie *synolonu*, jeżeli złożenie nie będzie obejmowało swym zakresem wszystkich rodzajów materii, a więc podmiotów całkowicie niezależnych, podmiotów

³⁰⁵ Tamże, s. s. 425.

powiązanych i *de facto* również państw. Jedyne tak złożony *synolon* będzie spełniał wymagania arystotelejskiego aktu, a nie jedynie możliwości. W oparciu o zalecenia OECD dojść można jednak tylko do materii i formy, których złożenie niekiedy będzie *synolonem* i odzwierciedleniem aktu, ale w wielu przypadkach będzie jedynie materią i formą, czyli odbiciem możliwości i aktu, a nie samym aktem.

9. ARYSTOTELEJSKIE KATEGORIA SZCZĘŚCIA JAKO KATEGORIA FILOZOFICZNA, EKONOMICZNA I PRAWNA

Poszukując *iunctim* między dziełem Arystotelesa, a współczesnym kształtem wolnego rynku konieczne jest odniesienie się do jego rozważań etycznych. To właśnie w nich jest zawarty – zdaniem autora tego artykułu - ogromny potencjał intelektualny pozwalający na badanie współczesnych zagadnień społeczno-ekonomicznych. Trzeba dodać, że Etyka jest elementem stworzonego przez niego systemu.

W analizach ekonomicznych czy prawnych bardzo często zastosowanie znajduje pojęcie szczęścia, które w różnych sytuacjach możemy określić jako zadowolenie, przyjemność, a więc określone dobro do którego dążymy lub za pośrednictwem którego możemy osiągnąć inny rodzaj szczęścia. Na szczególną uwagę zasługują słowa Filozofa, że „[w]szelka sztuka i wszelkie badanie, a podobnie też wszelkie zarówno działanie jak i postanowienie, zdają się zdążać do jakiegoś dobra i dlatego trafnie określono *dobro jako cel wszelkiego dążenia*”.³⁰⁶ (podkr. – A.B.) Filozof zauważa jednak, że istnieją dobra względne i dobro najwyższe, które jest celem ostatecznym. Gdyby nie było celu ostatecznego, to wystąpiłby proces prowadzący od celu do celu i od dobra do dobra. „Proces taki niweczyłby po prostu same pojęcia dobra i celu, bo one strukturalnie domagają się jakiegoś kresu (...), musimy przyjąć, że wszystkie cele i dobra, do których dąży człowiek, funkcjonują dzięki odniesieniu do celu ostatecznego i dobra najwyższego”.³⁰⁷ Celem takim jest u Arystotelesa *eudajmonia*: „[c]o do nazwy tego dobra panuje u większości ludzi niemalże powszechna

³⁰⁶ Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, A I, 1094 a 1 – 3, tłum. D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 476.

³⁰⁷ Tamże, s. 477.

zgoda; zarówno bowiem niewykształcony ogół, jak ludzie o wyższej kulturze upatrują je w szczęściu, przy czym sądzą, że być szczęśliwym, to to samo, co dobrze żyć i dobrze się mieć.”³⁰⁸

Jednym z podstawowym więc pytań Arystotelesa jest pytanie o to, czym jest szczęście?³⁰⁹ Odwołując się do słów L. Kołakowskiego arystotelejskie szczęście zdefiniować można jako pojęcie, którego Arystoteles używa „dla opisania trwałej albo względnie trwałej kondycji poszczególnego człowieka. Szczęście jest celem samym w sobie, celem najwyższym i najbardziej pożądanym godnym. Inne dobra, jak przyjemności, honory, a także sprawności moralne, są często także samo-celowe, ale są też środkami, dzięki którym szczęścia dostępujemy, szczęście zaś nie jest do niczego środkiem. Krótkotrwałych przyjemności czy dóbr nie nazywamy szczęściem, nazywamy tak natomiast te dobra, które są dla człowieka swoiste, a więc nie życie samo, nie dobra, które ludzie ze zwierzętami dzielą, ale te, które przynosi aktywność duszy ludzkiej. Nie wystarczy mieć zdolność do moralnie dobrych, a rozumowi poddanych czynności, trzeba, by człowiek te zdolności aktywnie stosował, byśmy mogli go szczęśliwym nazwać. Prawdą jest, że potrzebne są także środki nie-duchowe, materialne czy socjalne, przygodne czy z losu nadane, aby skutecznie dobra duchowe tworzyć, one mogą być niezbędnym warunkiem szczęścia, ale niewystarczającym. (podkr. – A.B.) Skoro zaś chodzi o uzdolnienia swoiste i powszechnie ludzkie, należy uznać, że szczęście każdemu jest dostępne, każdy może je dzięki odpowiednim ćwiczeniom duchowym nabyć, wyłączając dziecko, które jeszcze nie potrafi odpowiednich cnót w sobie wykształcić, i niewolnika, który jest tylko żyjącym narzędziem. I chociaż każdego mogą dotknąć różne przeciwności losu, to jednak ten, kto jest szczęśliwy prawdziwie, nie stanie się nieszczęśliwym, gdyż nic niegodziwe nie uczyni.”³¹⁰

³⁰⁸ Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, A IV, 1094 a 17 – 20, tłum. D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 477.

³⁰⁹ Filozof słusznie zauważa, że zaszczyty są wyłącznie czymś zewnętrznym: „[Zaszczyty] zdają się bowiem zależeć raczej od tych, co ich udzielają, aniżeli od tego, kto ich dostępuje, dobro zaś samo przez się jest przypuszczalnie czymś, co tkwi w posiadającym osobniku i niełatwo może mu być dane.”, Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, A V, 1095 b 24 – 26, tłum. D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 478.

³¹⁰ L. Kołakowski, *O co nas...*, s. 50 - 51.

Filozoficzna koncepcja szczęścia - w ujęciu Arystotelesa – wydaje się być pomocna przy interpretacji zachowań rynkowych. Oczywiście dosłowne rozumienie „szczęścia” niewielkie ma w tej analizie znaczenie, ale jeżeli przełożymy je na pojęcie satysfakcji, czy dokładniej użyteczności, wyniku, to mamy już koncepcje, które stosuje się we współczesnych badaniach łączących myśl filozoficzną, ekonomiczną i prawną. Zatem arystotelejska koncepcja – jeżeli uznać zasadność słów L. Kołakowskiego o wpływie Arystotelesa na kształt zachodniej myśli – znajduje odzwierciedlenie w późniejszych koncepcjach filozoficznych. Szczególnie widoczne jest w koncepcjach utylitarystycznych, w których przyjemność jest dobrem, a więc dążenie do jej osiągnięcia jest nakazem etycznym. Wydaje się, że w tym stwierdzeniu odnaleźć można pokłosie myśli Arystotelesa, że „[k]rótkotrwałych przyjemności czy dóbr nie nazywamy szczęściem, nazywamy tak natomiast te dobra, które są dla człowieka swoiste, a więc nie życie samo, nie dobra, które ludzie ze zwierzętami dzielą, ale te, które przynosi aktywność duszy ludzkiej. Nie wystarczy mieć zdolność do moralnie dobrych, a rozumowi poddanych czynności, trzeba, by człowiek te zdolności aktywnie stosował, byśmy mogli go szczęśliwym nazwać”. Gdyby zaakceptować utylitarystyczne rozumienie szczęścia, to w warunkach wolnego rynku realizuje się ono poprzez maksymalizację zysku, w rozumieniu ekonomicznym, a więc jego optymalizację. Określone arystotelejskie „zdolności” prowadzące do osiągnięcia „szczęścia” realizują się w drodze wykorzystania możliwości płynących z działania w grupach przedsiębiorstw. Wypracowane w ich ramach mechanizmy zarządzania skutkują zwiększeniem użyteczności, a więc przekładają się bezpośrednio na ich szeroko rozumiany wynik. Powiązany podmiot gospodarczy ma większą możliwość „aktywnego stosowania posiadanych zdolności”. Z tych też powodów przedsiębiorstwa całkowicie niezależne przejmują określone nowoczesne formy zarządzania, w celu zwiększenia efektywności własnych działań, co w konsekwencji prowadzi do zwiększenia ich „szczęścia” w postaci osiąganego wyniku. W efekcie – prowadząc badanie z punktu widzenia kryteriów utylitarystycznych - coraz bardziej zasadne jest branie pod uwagę form aktywności wszystkich uczestników gry rynkowej, a więc wzorzec całkowicie niezależnego podmiotu zdaje się nie w pełni spełniać współczesne wymagania. Gdyby przyjąć odmienne podejście, to

należałoby uznać, że idea wolnego rynku nie jest wartością samą w sobie, lecz jedynie instrumentem określonej polityki fiskalnej związku publicznoprawnego.

Wydaje się, że bezpośrednie przenoszenie koncepcji szczęścia, czy to w ujęciu myśli Arystotelesa, czy późniejszych filozofów i ekonomistów nie ma zbyt dużego znaczenia dla problematyki tego artykułu. Warto jednak zwrócić uwagę na to, że suma wyrażonych poglądów, obserwacji i doświadczeń od czasów Arystotelesa pozwala na zastosowanie przy badaniu mechanizmów wolnorynkowych filozoficznej koncepcji „szczęścia”, którą współcześnie możemy – z dużą dozą intelektualnej tolerancji – określić jako szeroko rozumianą użyteczność. OECD w Wytycznych zdaje się jednak tego nie zauważać. Z proponowanego to gremium wzorca całkowicie niezależnego podmiotu trudno jest wyciągnąć wniosek co do tego, w jakim zakresie koncepcja użyteczności powinna być brana pod uwagę. Dualizm podejścia OECD, która z jednej strony dostrzega, daleki od rzeczywistości w pełni atomizowany rynek, a z drugiej strony stara się marginalizować znaczenie grup podmiotów powiązanych dla kształtu wolnego rynku, wydaje się pomijać kwestię istotną, czyli faktycznego ich wpływu na poziom tzw. dobra ogólnego. Postrzegane są one – w bardzo dużym uogólnieniu - jako „niszczyciele” ładu rynkowego. Poza tym, kwestią którą być może należałoby poddać szerszej analizie jest indywidualizacja działalności podmiotów gospodarczych. OECD dostrzega jedynie indywidualizm całkowicie niezależnego podmiotu, natomiast nie dostrzega indywidualizmu przedsiębiorstw powiązanych tworzących grupę. Przyjmując arystotelejską koncepcję aporyczności, definiowanie rynku nie może odbyć się z pominięciem stosunków właściwych dla podmiotów powiązanych. Suma zachowań podmiotów niezależnych i powiązanych stanowi o kształcie rynku, a więc uwzględnia właściwe proporcje aporii.

Prowadząc te rozważania można, czerpać inspirację ze słów Arystotelesa, iż „[o]kazuje się jednak, że szczęście nie może – jak już o tym była mowa – obejść się bez dóbr zewnętrznych; wszak niemożliwą lub przynajmniej niełatwą jest rzeczą dokonywać czynów moralnie pięknych, będąc pozbawionym odpowiednich środków. Wiele bowiem rzeczy skutecznia się – jak gdyby za pomocą narzędzi – dzięki przyjaciom, bogactwu, czy wpływom politycznym; brak natomiast pewnych dóbr, jak np. dobrego urodzenia, udanych

dzieci lub urody, mąci szczęście. Bo przecież nie jest zupełnie szczęśliwy człowiek o bardzo szpetnej powierzchowności lub niskiego pochodzenia, ani samotny i bezdzielny, a jeszcze mniej chyba taki, którego dzieci są pod każdym względem nieudane lub przyjaciele całkiem bez wartości, albo też ktoś, komu śmierć wydarła dobre dzieci lub przyjaciół. Zdaje się więc, że i tego rodzaju pomyślność jest – jak już powiedzieliśmy – potrzebna do szczęścia.”³¹¹

Oczywiście, tak samo jak we wcześniej poruszanych kwestiach dosłowne uwzględnienie rozważań Filozofa, nie może doprowadzić do współcześnie ważkich wniosków. Ważne jest jednak to, że szczęście – w naszym ujęciu optymalizacja wyniku ekonomicznego – uzależnione jest od szeregu czynników zewnętrznych. Zasadnie zauważa Filozof, że „wszak niemożliwą lub przynajmniej niełatwą jest rzeczą dokonywać czynów moralnie pięknych, będąc pozbawionym odpowiednich środków”. Oczywiście do dyskusji pozostaje to, w jaki sposób przetransponować słowa Arystotelesa na grunt rozważań odnoszących się do opodatkowania przedsiębiorstw powiązanych w warunkach wolnego rynku. Zwraca on jednak uwagę na kwestie – zasadne dla autora artykułu - „jak gdyby narzędzi”, za pomocą których dochodzi się do osiągnięcia celu, a więc szczęścia. Arystoteles wskazuje, że są nimi m.in. „przyjaciele”, „bogactwo”, „wpływy polityczne” i są one niezbędne dla osiągnięcia pożądanego wyniku. „Brak natomiast pewnych dóbr, jak np. dobrego urodzenia, udanych dzieci lub urody, mąci szczęście”. W ujęciu analizy wolnego rynku słowa te mogą pomóc w zrozumieniu tego, że osiągnięcie szczęścia, a więc optymalnego wyniku w dużej mierze uzależnione jest od posiadania odpowiednich narzędzi. Jaki zakres znaczeniowy mają dla nas te pojęcia? Wydaje się, że w prowadzonej analizie są to określone, specyficzne dla przedsiębiorstw powiązanych mechanizmy zarządzania, możliwość decentralizacji działalności, rozłożenie ciężarów prowadzonego aktu obrotu gospodarczego. Stosowanie nowoczesnych form gospodarowania, przy spełnieniu przesłanki jego racjonalności nie może być traktowane jako coś negatywnego. Wydaje się, że jest wręcz przeciwnie. Dowodzi tego fakt, że całkowicie niezależne podmioty przejmują – w miarę swoich możliwości – te formy działania, wypracowane przez przedsiębiorstwa powiązane, które zwiększają ich możliwości

³¹¹ Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, A VIII, 1099 a 31 – b 7; tłum. D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 483.

optymalizowania wyniku gospodarczego. Zatem nowoczesne narzędzia stosowane w warunkach wolnego rynku, właściwe dla grup przedsiębiorstw powiązanych nie mogą być uważane za niebezpieczne dla niego, czy używając języka starożytnego Filozofa – niegodziwe. W ten sposób definiowanie wolnego rynku wyłącznie poprzez odniesienie do kategorii całkowicie niezależnych podmiotów uszczupla zakres desygnatów tego fenomenu.

10. ARYSTOTELEJSKA *DROGA ŚRODKA* A WOLNY RYNEK

Wydaje się, że największy ładunek poznawczy, który może zainspirować badacza przy analizach zachowań wolnorynkowych zawarty jest w rozważaniach Filozofa na temat cnót etycznych. Stwierdza on bowiem, że nie ma nigdy cnoty, gdy jest nadmiar lub niedostatek, czyli wtedy, gdy czegoś jest za mało lub za dużo. Zdaniem Filozofa cnota zakłada słuszną proporcję, „która jest *drogą środka* pomiędzy dwiema skrajnościami.”³¹² W Etyce Nikomachejskiej Arystoteles pisał: „[z]e wszystkiego co jest ciągle i podzielne, można wziąć [pod uwagę] część większą, część mniejszą i część równą, i to wszystko ze względu na przedmiot sam lub ze względu na nas, to zaś, co jest równe, jest czymś w pośrodku pomiędzy nadmiarem a niedostatkiem. Środkiem ze względu na przedmiot nazywam to, co jest jednakowo oddalone od obu krańców i co też jest jedno i to samo dla wszystkich; ze względu zaś na nas jest środkiem to, co nie jest ani nadmiarem, ani niedostatkiem; tym zaś nie jest ani jedna, ani ta sama rzecz dla wszystkich. Tak np. jeśli ‘dziesięć’ jest za dużo, a dwa za mało, to ze względu na przedmiot przyjmuje się ‘sześć’ jako środek; jest ono bowiem o tyle większe, o ile mniejsze; to więc jest środkiem w znaczeniu średniej arytmetycznej. Środek natomiast ze względu na nas określić należy inaczej. Jeśli bowiem zjeść dziesięć min jest dla kogoś za dużo, dwie zaś miny – za mało, to kierownik ćwiczeń atletycznych nie każe mu zjadać sześciu min; bo i ta ilość może być dla tego, kto ją otrzyma, zbyt wielka albo niedostateczna: dla Milona [który był niezwykle atletą] bowiem niedostateczna, dla początkującego natomiast w ćwiczeniach gimnastycznych – zbyt wielka. Tak samo ma się rzecz – z biegiem i walką na

³¹² Tamże, s. 485.

pięści. Tak tedy, kto się rozumie na rzeczy, unika nadmiaru i niedostatku, szuka natomiast środka i środek wybiera, *i to nie środek samej rzeczy, lecz środek ze względu na nas.*”³¹³ (podkr. –A.B.) Z rozważań Arystotelesa bardzo ciekawe - i pomocne przy analizie zachowań rynkowych - wnioski wyciąga G. Reale. Stwierdza bowiem, że „[d]la tego, kto dobrze zrozumiał tę doktrynę Arystotelesa, jest oczywiste, że to *wypośrodkowanie* nie tylko nie jest *przeciętnością*, lecz jest nawet jej przeciwieństwem. ‘Słuszny’ środek jest bowiem zdecydowanie ponad skrajnościami i stanowi – by tak rzec – ich przewyżczenie, a więc - jak słusznie mówi Arystoteles – jest ‘szczytem’, to znaczy punktem najwyższym z punktu widzenia wartości, jako że oznacza zwycięstwo rozumu nad tym, co irracjonalne.”³¹⁴ (podkr. – A.B.) Z punktu widzenia prowadzonej analizy, a zwłaszcza powiązania wolnego rynku z regulacjami prawa podatkowego, przy uwzględnieniu tetycznego charakteru tego prawa – trzeba również zwrócić uwagę na wnioski L. Kołakowskiego. Odnosząc się do zasady złotego środka wskazał bowiem, że „(...) poleca nam Arystoteles ogólną i fundamentalną regułę: w działaniach naszych trzeba się trzymać bezpiecznego środka i unikać wad, które pochodzą już to z niedostatku, już to z nadmiaru. (podkr. –A.B.) Potrzebne jest nam męstwo, a męstwo to cnota, która między dwiema skrajnościami się umieszcza – tchórzostwem i lekkomyślną brawurą. Istnieje wada skąpstwa i wada rozrzutności, a szczodrość rozumna od obu tych ekstremów jest wolna. Ani pycha niech nie ma do nas dostępu, ani nadmiernie złe o sobie samym mniemanie. Nie chodzi przy tym o to, by uwolnić się całkiem od emocji czy pasji w obliczu różnych wydarzeń czy przypadków losem zrzędzonych, ale o to, by nad tymi pasjami panować zgodnie z tą zwierzchnią regułą: szukaj środka, szukaj umiaru w życiu.”³¹⁵ (podkr. – A.B.)

Wydaje się, że zasada złotego środka, droga słusznego środka mogą być wskazówką interpretacyjną przy definiowaniu wolnego rynku, przy analizach zachowań rynkowych. Jeżeli przyjmiemy za D. R. Kamerschenem, R.B. McKenzie i C. Nardinellim, że rynek jest procesem, przy pomocy którego kupujący i sprzedający określają co chcą sprzedać lub kupić i

³¹³ Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, B VI, 1106 a 26 – b7, tłum. D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 486.

³¹⁴ Tamże, s. s. 487.

³¹⁵ L. Kołakowski, *O co nas...*, s. 51 - 52.

na jakich warunkach³¹⁶, to jest on procesem złożonym, a poszczególne jego elementy zazębiają się, tworząc całość. Wydaje się, że można go ująć w postać arystotejskiej aporii, której przewyciężenie umożliwi uzyskanie wzorca postępowania, którego fundamentalną cechą jest umiar, rozumiany jako „[s]łuszny” środek (...) ponad skrajnościami” który stanowi „ich przewyciężenie, a więc - jak słusznie mówi Arystoteles – jest ‘szczytem’, to znaczy punktem najwyższym z punktu widzenia wartości, jako że oznacza zwycięstwo rozumu nad tym, co irracjonalne.”³¹⁷ Ujęcie to zdaje się umożliwiać wyznaczenie racjonalnych granic oceny zachowań rynkowych. Trzeba jednak pamiętać, że arystotelejski „szczyt”, czyli najwyższy punkt pomiędzy skrajnościami, będzie inny dla przedsiębiorstwa całkowicie niezależnego i inny dla podmiotów powiązanych. Wyznaczenie tego szczytu dla jednej kategorii podmiotów, nie może odbywać się z pominięciem faktu istnienia innego szczytu dla drugiej kategorii podmiotów. Zatem próba określenia wspólnego dla wszystkich podmiotów punktu musi uwzględniać te różnice. Oczywiście niezbędne są narzędzia współczesnej analizy, odpowiadające obecnym realiom rynkowym. Wydaje się jednak, że nie jest konieczne odwoływanie się do bliżej niedookreślonego wzorca tzw. całkowicie niezależnych przedsiębiorstw. Należy też pamiętać, że przyjęcie jako jedyne wzorca działania niezależnych przedsiębiorstw pozostawia poza modelem wolnego rynku wiele rzeczywistych relacji podmiotowych. Zatem jest to przyjęcie określonej fikcji, głównie użytecznej dla osiągnięcia celów czysto fiskalnych. Skoro – jak można sądzić – arystotelejska zasada złotego środka ma walor uniwersalny, to w zakresie prawa podatkowego trzeba jedynie dokładnie wskazać desygnaty mieszczące się w zakresie wolnego rynku. Pamiętać przy tym należy, że prowadzone badanie musi obejmować aspekt obiektywny i subiektywny fenomenu, musi więc cechować się realizmem uwzględniającym różnice pomiędzy „szczytami” poszczególnych grup podmiotów. Dla podmiotów całkowicie niezależnych i przedsiębiorstw powiązanych arystotelejski „szczyt”, a więc najwyższy punkt pomiędzy skrajnościami musi być różny. Wynika to z faktu posiadania przez obie te grupy różnych możliwości zarządzania, form współpracy gospodarczej, dostępności do nowoczesnych technologii i najważniejszej rzeczy,

³¹⁶ D. R. Kamerschen, R. B. McKenzie, C. Nardinelli, *Ekonomia*, wyd. III, Fundacja Gospodarcza NSZZ „SOLIDARNOŚĆ”, Gdańsk 1993, s. S-11, s.v. *Rynek*.

³¹⁷ G. Reale, *Historia...*, s. 487.

czyli informacji. Zasadnicze znaczenie najczęściej ma również różnica w posiadanym potencjale ekonomicznym i finansowym, dostępności do zewnętrznych, zwrotnych źródeł finansowania oraz różnego rodzaju gwarancji zapewniających większą płynność finansową.

Analizując zgodność zachowań gospodarczych z ideami etycznymi Arystotelesa konieczne jest również dostrzeżenie różnych oblicz „szczęścia” widzianych przez pryzmat specyfiki podmiotów uczestniczących w grze rynkowej, z którą wiążą się właściwe dla nich formy działania i zarządzania. Opinia taka wydaje się być zgodna z analizą R. Bodéüsa, który wskazuje, że w ujęciu Arystotelesa etyka podporządkowana jest zasadzie, że „ludzkie czyny posiadają znaczenie ze względu na ich ostateczny cel, który nadaje im jedność, i do osiągnięcia którego są one bezpośrednimi lub pośrednimi środkami.”³¹⁸W Etyce Nikomachejskiej Arystoteles pisał, że „wszelka sztuka i wszelkie badanie, a podobnie też wszelkie zarówno działanie jak i postanowienie, zdają się zdążać do jakiegoś dobra i dlatego trafnie określono dobro jako cel wszelkiego dążenia”.³¹⁹ Pojęcie „dobra” Arystoteles definiuje w następujący sposób: „co do nazwy tego dobra panuje u większości ludzi niemalże powszechna zgoda; zarówno bowiem niewykształcony ogół, jak i ludzie o wyższej kulturze upatrują je w szczęściu, przy czym sądzą, że być szczęśliwym to to samo, co dobrze żyć i dobrze się mieć”.³²⁰ Z kolei G. Reale podsumowując słowa Arystotelesa stwierdza, że szczęście jest celem świadomego dążenia wszystkich ludzi. „Dobro człowieka może polegać tylko i wyłącznie na działaniu dla niego specyficznym, to znaczy takim, które on i tylko on potrafi wykonać, podobnie jak w ogóle dobro każdej rzeczy polega na działaniu specyficznym dla tej rzeczy. Działaniem oka jest widzenie, działaniem ucha jest słyszenie, i tak dalej. A co jest specyficznym działaniem człowieka? a) Nie może nim być samo życie, jako że życie jest właściwe wszystkim bytom wegetatywnym. b) Nie może być nim również doznawanie

³¹⁸ R. Bodéüs, *Arystoteles*, [w:] *Historia filozofii zachodniej*, red. H. Popkin, wyd. I, Zysk i S-ka Wydawnictwo, Warszawa 2003, s. 95.

³¹⁹ Etyka Nikomachejska, A 1, 1094 a 1-3; D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 476; „Są jednak takie cele i dobra, których chcemy zee względu na inne cele i dobra, które więc są celami i dobrami względnymi. Ponieważ jednak jest nie do pomyślenia proces, który przechodzi od celu do celu i od dobra do dobra w nieskończoność (proces taki niweczyłby po prostu same pojęcia dobra i celu, bo one strukturalnie domagają się jakiegoś kresu), musimy przyjąć, że wszystkie cele i dobra, do których dąży człowiek, funkcjonują dzięki odniesieniu do celu ostatecznego i dobra najwyższego.”, G. Reale, *Historia...*, s. 477.

³²⁰ Etyka Nikomachejska, A 4, 1095 a 17-20; D. Gromska, cyt. za G. Reale, *Historia...*, s. 477.

zmysłowe, jako że doznania zmysłowe mają także zwierzęta. c) Pozostaje więc to tylko, że specyficznym działaniem człowieka jest rozum i działalność duszy według rozumu. Prawdziwe dobro człowieka polega zatem na tym działaniu, czyli na działalności rozumnej, albo – jeszcze dokładniej – na jej doskonałym rozwinięciu i urzeczywistnieniu. To jest więc ‘cnotą’ człowieka i tutaj należy szukać szczęścia.”³²¹ W analizach nad pojęciem „dobra”, do którego świadomie dąży człowiek, dochodzi się w efekcie do kategorii „cnot”. W. Tatarkiewicz podkreśla, że zdaniem Arystotelesa działalność rozumu człowieka obejmuje dwie dziedziny. Jedną jest poznanie, drugą zaś – życie praktyczne. W efekcie zalety człowieka rozumnego są również dwojakie: „jedne zwą się cnotami dianoetycznymi, np. mądrość, rozsądek, drugie etycznymi, np. hojność, męstwo. W pracy czysto teoretycznej eudajmonia może być zupełna; czynny jest wówczas tylko rozum, więc najdoskonalsza władza człowieka.”

Podsumowując przedstawione uwagi zasadne wydaje się odwołanie do słów W. Tatarkiewicza, który podkreśla, że Arystoteles zauważa, iż życie wyłącznie teorią jest rzeczą boską, która jest dla człowieka niedostępna. Człowiekowi do życia potrzebna jest nie tylko wiedza, ale również jedzenie, zdrowie, czy dobra materialne. „Życie wyłącznie rozumem – to tylko ideał, a nie realny program, to reminiscencja z Platona. Natura ludzka jest złożona, a wszystkie jej potrzeby muszą być zaspokajane; człowiek musi spełniać czynności praktyczne, chodzi tylko o to, by je spełniał rozumnie, to znaczy, by żył zgodnie z cnotami etycznymi.”³²²

11. PODSUMOWANIE

Jeżeli przyjmiemy za D. R. Kamerschenem, R.B. McKenzie i C. Nardinellim, że rynek jest złożonym procesem, przy pomocy którego kupujący i sprzedający określają, co chcą

³²¹ G. Reale, *Historia filozofii starożytnej*, Tom II, RW KUL, Lublin 1997, s. 479-480; R. Bodéüs pisze z kolei, że „najwyższe ludzkie dobro, które nadaje ostateczny sens całej ludzkiej działalności, i w zgodzie z którym powinno być urządzone państwo, samo jest pewną działalnością, a nie jej owocem (jak na przykład zdrowie), ponieważ wartość wytworu leży w jego przydatności do wypełnienia pewnego działania. Najwyższe dobro człowieka polega zatem na działalności, która jest sama swym celem, i to jest wyraz doskonałości człowieczeństwa. Takie dobro, mówi Arystoteles, będzie działaniem w zgodzie z cnotą duszy rozumnej.”, R. Bodéüs, *Arystoteles*, [w:] *Historia...*, s. 96.

³²² W. Tatarkiewicz, *Historia...*, s. 118 - 119.

sprzedać lub kupić i na jakich warunkach, to – moim zdaniem – porównać go można do arystotelejskiej aporii, której przezwycięzenie umożliwia spełnienie idei wolnego rynku.³²³ Trudno byłoby więc przy jego definiowaniu opierać się na wybiórczych, prostych i schematycznych wzorcach znajdujących głównie zastosowanie w budowaniu ekonomicznych modeli, które same w sobie nie odzwierciedlają rzeczywistości a stanowią jedynie uproszczone narzędzie jej analizy. Prawo podatkowe jest natomiast normatywnym opisem zjawiska ekonomicznego, będącego elementem wolnego rynku. W efekcie wyznaczenie granic realiów rynkowych dla celów podatkowych musi uwzględniać ich złożoność. Konieczne jest więc wzięcie pod uwagę szeregu zmiennych, których suma pozwoli na prawidłowe tworzenie przepisów prawa podatkowego. W Zaleceniach OECD wolny rynek definiowany jest jednak w sposób wybiórczy. Dodatkowo odnosi się wrażenie, że cena towaru bądź usługi jest tu podstawowym parametrem decyzji, co w świetle złożoności zjawisk ekonomicznych budzić musi uzasadnioną wątpliwość. Cena jest wyłącznie jednym z parametrów rynku – nie jedynym i nie najważniejszym. Być może OECD akcentując znaczenie ceny chciała odwołać się do koncepcji maksymalizacji dochodu, jako czynnika wpływającego na podejmowane decyzje gospodarcze. Podejście takie byłoby uzasadnione przy założeniu, że maksymalny zysk oznacza zysk optymalny w danym miejscu i czasie, a na jego wielkość wpływ ma szereg różnych czynników, o których trzeba by było powiedzieć.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że OECD, definiując wolny rynek w głównej mierze odnosi się do kwestii podmiotowego wzorca, jakim jest tzw. całkowicie niezależne przedsiębiorstwo. Gremium to zdaje się nie zauważać tego, że wolny rynek jest zjawiskiem złożonym, a czynników, które wpływają na jego kształt jest bardzo wiele. Przyjęty wzorzec całkowicie niezależnego podmiotu nie spełnia dodatkowo przesłanki kompletności definicyjnej, bowiem graczy występujących na wolnym rynku jest więcej. Najważniejszymi z nich, obok podmiotów niezależnych są przedsiębiorstwa niezależne. Nie można jednak zapominać o roli jaką odgrywa samo państwo. OECD zdaje się jednak tego nie zauważać. W efekcie podmioty powiązane traktuje się jako „zło konieczne”, któremu *a priori* trzeba nadać negatywne znaczenie dla funkcjonowania mechanizmów rynkowych. OECD nie zadaje sobie

³²³ D. R. Kamerschen, R. B. McKenzie, C. Nardinelli, *Ekonomia...*, s. S-11, s.v. Rynek.

trudu odróżnienia współczesnych zjawisk, zachowań i podejmowanych decyzji ekonomicznych, które są integralną częścią fenomenu wolnego rynku, od działań niezgodnych z prawem, które nie mają nic wspólnego z ideą wolnorynkową. Dla uzyskania konkretnych celów o charakterze fiskalnym ogranicza się zakres przesłanek definiujących wolny rynek, do tych, których spełnienie umożliwi państwu działania mające na celu uzyskanie możliwie najwyższych wpływów budżetowych.

Przyjmuje się na potrzeby realizacji funkcji dochodowej podatku pewne abstrakcyjne i generalne uproszczenia, skutkujące tym, że z góry zakłada się, iż wybory dokonywane przez podmioty powiązane obarczone mogą być błędem odstępstwa od zasad wolnego rynku. Owszem, istnieje duże prawdopodobieństwo, że te podmioty będą zachowywały się inaczej niż podmioty całkowicie niezależne, ale pojawia się pytanie, czy jest to odstępstwo od zasad wolnorynkowych, czy też jest to część mechanizmów rynkowych. Aby można było odpowiedzieć na to pytanie, najpierw trzeba zdefiniować współczesny wolny rynek. OECD nie robi jednak tego. Liczba możliwych do zaakceptowania schematów działania wolnorynkowego powoduje, że zalecenia OECD traktować można wyłącznie jako wskazówkę co do tego, jak pozyskać środki budżetowe. Instytucja ta nie zdecydowała się niestety na wypracowanie uniwersalnej definicji, która – z jednej strony – obejmowałaby formy funkcjonowania wszystkich uczestników gry rynkowej, z drugiej zaś byłaby możliwa do zaakceptowania przez podmioty gospodarcze i władze podatkowe. Takie podejście OECD powoduje, że złagodzenie sporów w zakresie cen transferowych wydaje się mało prawdopodobne.

Niechęć do wypracowania szerokiej definicji wolnego rynku dla celów prawa podatkowego wzbudzać musi tym większe zdziwienie, gdy uwzględni się fakt, że instytucja ta – wtedy, kiedy chce – dostrzega złożoność współczesnych realiów gospodarowania. OECD wskazuje bowiem, że „[d]o określenia stopnia rzeczywistej porównywalności, a następnie dokonania odpowiednich korekt w celu ustalenia warunków zgodnych z zasadą wolnego rynku (lub ich zestawu) niezbędne jest porównanie tych cech transakcji lub przedsiębiorstw, które mogą wpłynąć na warunki transakcji zgodnych z zasadą wolnego rynku. Obejmują one: cechy charakterystyczne dóbr lub usług transferowanych, funkcje wykonywane przez strony

(biorąc pod uwagę użyte aktywa i podejmowane ryzyko), warunki umowne, sytuację ekonomiczną stron oraz stosowane przez nie strategie handlowe i przemysłowe.³²⁴ W efekcie OECD dostrzega złożoność relacji rynkowej, jednak nie podejmuje żadnych realnych prób wypracowania faktycznego modelu wolnego rynku, który znalazłby zastosowanie w prawie podatkowym. Jest to tym bardziej zastanawiające, że od lat 20. XX stulecia podnosi się, że opodatkowanie przedsiębiorstw powiązanych w oparciu o zasady rynkowe są wielkim problemem, który trzeba rozwiązać. Niewiele się jednak robi, aby istniejący problem przestał być aż tak znaczący. Poza tym w działaniach państw trzeba dostrzec niechęć do uznania zasad wolnego rynku za posiadające walor uniwersalny, w tym znaczeniu, że znajdują one w równym stopniu do działań podatników, jak i działań władz podatkowych.

Przedstawiony artykuł nie miał na celu definiowania pojęcia wolnego rynku, ale poszukania w dziele Arystotelesa twórczych wskazówek, które mogłyby posłużyć przy pracach nad wyznaczeniem granic zachowań możliwych do uznania za zgodne z rynkowymi. Analizując rozważania filozoficzne można dojść do wniosku, że to, co współcześnie przysparza tak wielu trudności było dostrzegalne od dziesiątek stuleci – tyle, że rozumiano to w kontekście istniejących wówczas stosunków społecznych i gospodarczych oraz współczesnego epoki stanu wiedzy o nich. O ile w dziele Arystotelesa inspirację możemy czerpać z określonej wizji świata, to Adam Smith wprost analizował interesujące nas zjawiska, zadając pytania i poszukując na nie odpowiedzi. Tak więc każda epoka znajdowała właściwe dla siebie rozwiązania, z których można skorzystać także dzisiaj. Trzeba jednak zauważyć to, co widział Arystoteles – świat jest złożonym fenomenem wymagającym kompleksowej analizy, a nie wybiórczego, instrumentalnego poszukiwania rozwiązań ukierunkowanych na osiągnięcie doraźnych czy też partykularnych celów.

³²⁴ *Wytyczne...*, s. I-7.

ARTYKUŁY

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

I. We współczesnej nauce prawa, a szerzej – w kulturze prawnej uznaje się za rzecz oczywistą to, że system prawa składa się z szeregu dających się w sposób bardziej bądź mniej jednoznaczny wyodrębnić elementów strukturalnych, nazywanych tradycyjnie gałęziami prawa czy też dziedzinami prawa. Co prawda obecnie podział ten wydaje się mniej oczywisty niż miało to miejsce przed laty, tym niemniej przekonanie o tym, że – przykładowo - prawo cywilne różni się pod wieloma względami od prawa karnego jest powszechne, a normy należące do każdej z tych dziedzin trudno pomylić.

Prawo podatkowe także uznawane jest za odrębną gałąź prawa. Daje to tytuł do rozważania relacji między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa. Każda z tych gałęzi charakteryzuje się odmiennymi cechami, odpowiednimi do pełnionych przez ich normy funkcji. Zazwyczaj dają się one zaliczyć do jednego z działów prawa, tj. do prawa prywatnego (np. prawo cywilne) bądź prawa publicznego (np. prawo podatkowe).

Problematyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym to zarówno klasyczna problematyka relacji odrębnych gałęzi prawa wewnątrz systemu prawa, jak też szereg kwestii szczegółowych, wynikających przede wszystkim ze związku obu tych gałęzi prawa z gospodarką i jej różnymi przejawami. Na tę problematykę składają się rozmaite zagadnienia związane z funkcjami norm należących do poszczególnych gałęzi prawa oraz ze związkami strukturalnymi, jakie występują między przepisami zawartymi w źródłach prawa właściwych dla tych gałęzi. Analiza tytułowej problematyki wymaga więc oceny stanu rzeczy na dwóch płaszczyznach – funkcjonalnej i strukturalnej.

Ponadto można zakładać, że istnieje określona spójność ideowa obu gałęzi prawa (jeden i ten sam ustawodawca, te same, konstytucyjnie chronione wartości etc.). Zauważyć jednak

wypada, że w zależności od rodzaju i ważności interesów chronionych przepisami poszczególnych gałęzi prawa, mogą mieć one różny – przynajmniej częściowo - status konstytucyjny. W Polsce widowym dowodem takiej sytuacji są chociażby unormowania konstytucyjne dotyczące źródeł prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP) – nie znajdujące odpowiednika, jeśli chodzi o inne gałęzie prawa - z prawem cywilnym włącznie.

W polskiej literaturze podatkowoprawnej dosyć często dokonuje się porównań prawa cywilnego i prawa podatkowego, w szczególności z punktu widzenia źródeł i charakteru stosunków prawnych kształtowanych przez normy do nich należące. Jest to – jak się wydaje – zajęcie dosyć jałowe, jako że nie daje ani wyraźnych korzyści teoretycznych, ani też praktycznych. Z ideowego podobieństwa zobowiązań cywilnoprawnych do zobowiązań podatkowoprawnych niewiele bowiem wynika – przede wszystkim dlatego, że w obu rodzajów stosunków prawnych co innego jest ich źródłem. W prawie cywilnym – jak to się często akcentuje – jest to złożenie przez podmioty tego prawa zgodnych oświadczeń woli, w prawie podatkowym zaś – powstanie podatkowego stanu faktycznego. Trzeba jednak zauważyć – czego z kolei w piśmiennictwie podatkowoprawnych się nie dostrzega – to, że ta często podkreślana różnica między stosunkami cywilnoprawnymi oraz podatkowoprawnymi zaciera się w wypadku zobowiązań cywilnoprawnych powstających *ex delicto*, gdzie zdarzenie powodujące szkodę powoduje jednocześnie powstanie stosunku zobowiązaniowego (odszkodowawczego). Upodabnia to zobowiązania cywilnoprawne tego rodzaju do zobowiązań podatkowych, w wypadku których także zdarzenie, objęte podatkowym stanem faktycznym powoduje powstanie stosunku prawnego. Nawet jednak w wypadku tej ostatniej kategorii sytuacji trudno dostrzec perspektywę osiągnięcia jakichś realnych rezultatów badawczych.

Bardziej zasadne od dokonywania porównań wydaje się zbadanie relacji między wskazanymi wyżej gałęziami prawa z punktu widzenia każdej z tych gałęzi. Warto zastanowić się nad tym, jak unormowania podatkowoprawne wpływają na funkcjonowanie prawa cywilnego. Próbką problemów, jakie się tu pojawiają może być znana i szeroko dyskutowana w literaturze i orzecznictwie kwestia relacji między wysokością odszkodowania z tytułu odpowiedzialności cywilnej w dziedzinie ubezpieczeń komunikacyjnych a faktem, że wydatek ubezpieczonego

na usunięcie szkody obejmuje nie tylko wartość netto użytych towarów i usług, ale także wliczony w ich cenę podatek od towarów i usług. Niektórzy ubezpieczeni ponoszą ciężar tego podatku jako konsumenci towarów i usług; inni mogą odliczyć podatek naliczony od podatku należnego z tytułu prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Problem ustalenia w takim stanie rzeczy wysokości odszkodowania z tytułu szkody komunikacyjnej objętej wspomnianym ubezpieczeniem był swego czasu przedmiotem orzekania przez Sąd Najwyższy³²⁵.

Prawo podatkowe może też wpływać na efektywność rozmaitych instytucji prawa cywilnego. Reguły opodatkowania mogą bowiem zachęcać bądź zniechęcać do korzystania z określonych instytucji prawa cywilnego. Przykładowo, korzystanie z cudzego kapitału w działalności gospodarczej może być ze względów podatkowych korzystniejsze przy wykorzystaniu formy umowy leasingu niż formy umowy kredytu bankowego (bądź odwrotnie). Popularność jednego rodzaju spółek może być rezultatem korzystniejszego reżimu podatkowego niż ten, w którym funkcjonują inne formy spółek. Czynnikiem decydującym o tej popularności w takiej sytuacji nie zawsze będzie wysokość obciążenie podatkowego: równie ważne może okazać się to, jakie są w wypadku poszczególnych kategorii spółek zasady odpowiedzialności samych spółek oraz wspólników bądź osób zarządzających spółkami za zaległości podatkowe spółek poszczególnych rodzajów.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że te ostatnie kwestie mają znaczenie nie tylko z punktu widzenia statystycznego obrazu popularności określonych kategorii spółek w praktyce życia gospodarczego. Jeżeli założyć, że formy organizacyjne działalności gospodarczej dostępne przedsiębiorcom zostały utworzone w odpowiedzi na zapotrzebowanie gospodarki i są do jej potrzeb adekwatne, to swoista dyskryminacja jednych spośród nich bądź preferowanie spółek przynależących do innej kategorii zaburza „naturalną” strukturę podmiotową gospodarki, co z zasady prowadzi do ograniczenia jej efektywności. Co więcej, podatkowe determinanty mogą oddziaływać na podmioty odpowiedzialne za tworzenie prawa cywilnego i powodować, że jego konstrukcje są w pewnych wypadkach „dopasowywane” nie do potrzeb obrotu

³²⁵ Uchwała Sądu Najwyższego z 16 października 1998 r. (III CZP 42/98), OSNC 1999, nr 4, poz. 69).

gospodarczego, ale do aktualnego kształtu prawa podatkowego. W tym znaczeniu uzasadnione wydaje się być niemieckie powiedzenie o „babilońskiej niewoli prawa gospodarczego w okowach prawa podatkowego”³²⁶.

Relacje między dwiema dziedzinami prawa mogą – modelowo – układać się na kilka sposobów. Po pierwsze, normy jednej dziedziny prawa mogą, poprzez ich zastosowanie, tworzyć sytuacje mające cechy stanów faktycznych objętych hipotezami norm innej dziedziny prawa. Po drugie, normy jednej dziedziny prawa mogą służyć poprawnemu funkcjonowaniu norm innej dziedziny prawa, „wspierając” je w określony sposób. Po trzecie, normy jednej dziedziny prawa mogą być „przejmowane”, na różne sposoby, na potrzeby innej dziedziny prawa, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji tej ostatniej dziedziny prawa.

Obok tych relacji – podstawowych, jak się wydaje – można wskazać inne jeszcze, mniej oczywiste i mniej jednoznaczne. Przykładowo, gdyby rozwiązanie przyjęte w jednej gałęzi prawa uznać z jakichś względów za ogólną zasadę prawa, to w konsekwencji należałoby przyjąć, że obowiązuje ona również w innej dziedzinie prawa – także w wypadku, gdyby w tej ostatniej nie było przepisu, który zasadę tę wyrażałby *expressis verbis*. W relacjach między prawem podatkowym a prawem cywilnym dawałoby to podstawę – przykładowo – do formułowania tezy, że w postępowaniu podatkowym znajduje zastosowanie zasada ciężaru dowodu wynikająca z art. 6 k.c., będąca jakoby „ogólną zasadą prawa”³²⁷. Takie stanowisko było przez pewien czas prezentowane w orzecznictwie podatkowym NSA; jego reminiscencje są i współcześnie wyraźnie dostrzegalne.

Podobnie – gdyby uznać, że system prawa jest zintegrowany w stopniu umożliwiającym przyjęcie założenia, iż zbudowanie definicji określonego pojęcia w przepisach należących do jednej dziedziny prawa, uzasadnia jej stosowanie w innych dziedzinach składających się na system prawa (chyba że ustawodawca zbuduje, na potrzeby konkretnej dziedziny prawa

³²⁶ K. Barth, Die Steuern als gestaltende Faktoren im Gesellschaftsrecht, [w:] Festschrift für K.Duden, 1977, s. 37.

³²⁷ O błędności takiego stanowiska, spotykanego niekiedy w orzecznictwie sądowym pisali B. Brzeziński i M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym, Przegląd Podatkowy 2004, nr 5, s. 56 i nast.

odrębną definicję) to definicje pojęć występujących w prawie cywilnym należałoby stosować – bez szczególnych odwołań w tym względzie – przy interpretacji przepisów prawa podatkowego³²⁸.

Problematyka relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym jest poruszana często w związku ze zjawiskiem unikania opodatkowania i kwestiami interpretacji tekstów prawnych na tle dążenia do minimalizacji zakresu tego zjawiska. Unikanie opodatkowania sprowadza się bowiem zazwyczaj do takiego układania stosunków prawnych z zakresu prawa cywilnego, w których uczestniczy podatnik, aby ich kształt nie mieścił się w zakresie opodatkowania wynikającym ze standardowego „odczytania” przepisów, tj. przede wszystkim interpretacji językowej przepisów prawa podatkowego.

W sytuacji, gdy w prawie podatkowym danego państwa nie istnieje tzw. ogólna klauzula antyabuzyjna, sądy starają się niekiedy uzyskać „efekt opodatkowania” poprzez ekscentryczne rozumowania prawnicze, zaburzające relacje pomiędzy pojęciami prawa podatkowego a prawa cywilnego. Oponenti wobec takiego postępowania odwołują się z kolei do powszechnie akceptowanych w danej kulturze prawnej standardów interpretacyjnych, takich chociażby jak wyrażony w paremii *nullum tributum sine lege*. Cała dyskusja z tym związana *nolens volens* obracać się musi wobec relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym (czy szerzej – prawem prywatnym).

Uznając oczywistość sytuacji, w której dyskurs na temat relacji między owymi gałęziami prawa koncentruje się na tym właśnie obszarze, nie należy zapominać o tym, że sprawa ma aspekt szerszy i dotyczy – przykładowo - kwestii strategii legislacyjnej: tego chociażby, w jakim zakresie i w jaki sposób rozmaite gałęzie prawa powinny ze sobą kooperować, wykorzystując wzajemnie swoje pojęcia i konstrukcje prawne.

³²⁸ Tak rozumiana jest – niestety, mylnie – jedna z zasad ogólnych prawa podatkowego, sformułowana w artykule B. Brzezińskiego i W. Nykiela: *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 3, s. 10-11. Sformułowaną tam tezę-postulat *de lege ferenda* wobec ustawodawcy, aby – jeśli uzna to za stosowne – przyjął *expressis verbis* zasadę wiązania w prawie podatkowym definicji występujących w innych dziedzinach prawa bierze się niekiedy bezzasadnie za godną zalecenia zasadę doktrynalną.

II. Sytuacje, w których prawo cywilne „dostarcza” prawnie znaczących faktów prawu podatkowemu nie są rzadkie. Opodatkowaniu podlegać bowiem mogą czynności cywilnoprawne, a zwłaszcza umowy, takie jak sprzedaż, pożyczka, zamiana, darowizna itp. Stylizacja przepisów może być różna: w Polsce, zgodnie z brzmieniem obowiązujących przepisów opodatkowana jest „umowa sprzedaży”³²⁹, ale też: „nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem darowizny”³³⁰. Można zastanawiać się nad tym, czy różnica między obu kategoriami sytuacji, dla których reprezentatywne są dwa podane powyżej przykłady sprowadza się jedynie odmiennej stylistyki przepisu, czy też za różnymi formułami słownymi określającymi przedmiot opodatkowania (umowa/skutek zawarcia umowy) kryje się w poszczególnych przypadkach różna treść normatywna.

Ustawodawca podatkowy może też odwoływać się w hipotezach norm prawa podatkowego do stanów prawnie znaczących (własność, bycie właścicielem) bądź przez prawo w określony sposób chronionych (posiadanie, bycie posiadaczem) czy wreszcie – co w kontekście tematyki niniejszego artykułu jest mniej istotne – zdarzeń niemających własnej konotacji cywilnoprawnej (osiągnięcie przychodu bądź dochodu).

Mając na uwadze fakt pełnienia przez podatek funkcji redystrybucyjnej, nietrudno ustalić przyczynę zainteresowania ustawodawcy podatkowego instytucjami prawa cywilnego. Instytucje prawa cywilnego są bowiem bądź to formą „przechowywania” wartości, bądź to – służąc jej transferowi pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego – istnienie majątku kumulującego określoną wartość „ujawniają”. Jeśli podatek ma na celu redystrybucję dochodu i przejęcie na rzecz związku publicznoprawnego środków pieniężnych w wysokości pozostającej w określonej relacji do wartości osiągniętej (otrzymanej) bądź posiadanej przez jednostkę, to nakierowanie konstrukcji podatkowych na wspomniane wyżej i inne jeszcze instytucje prawa cywilnego jest całkowicie uzasadnione.

³²⁹ Art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r., Nr 68, poz. 450 ze zm.).

³³⁰ Art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r., Nr 142, poz. 1514 ze zm.).

Taka strategia budowy systemu podatkowego ma swoje zalety i wady. Zaletą jest możliwość budowy podatków o względnie prostej konstrukcji. Wady są różne – w zależności od tego, co jest przedmiotem opodatkowania. Podstawowa przyczyna niedoskonałości jest taka, że pod tą samą formą prawną może kryć się różna treść ekonomiczna. Opodatkowanie tego rodzaju oparte jest na daleko niekiedy idących domniemaniach w zakresie związku powstawania nowej wartości z faktem dokonania czynności cywilnoprawnej bądź z inną sytuacją ukształtowaną na gruncie prawa cywilnego.

W rzeczywistości te domniemania nie zawsze się sprawdzają. Sprzedaż towaru – pomijając przy tym miejsce obrót gospodarczy - może być źródłem korzyści w sensie ekonomicznym (w uproszczeniu – źródłem dochodu), ale może też przynieść sprzedającemu niedobór (stratę). Często też jest ona ekonomicznie neutralna, np. gdy przedmiot używany sprzedawany jest nabywcy po cenie odpowiadającej jego wartości rynkowej. Operacja taka nie przynosi więc nikomu dochodu, którego uzyskanie uzasadniałoby opodatkowanie. W tej sytuacji objęcie tego rodzaju operacji gospodarczych podatkowej dochodowym daje rezultat adekwatny ekonomicznie (brak dochodu – niestosowanie opodatkowania). Gdyby jednak – przykładowo – ustawodawca zdecydował o opodatkowaniu tej kategorii zdarzeń podatkiem przychodowym, to wspomniana wyżej operacja gospodarcza (tj. sprzedaż przedmiotu używanego po cenie odpowiadającej jego wartości rynkowej) oznaczałaby w istocie opodatkowanie majątku, gdyż sprzedający nie osiąga nadwyżki finansowej, która ewentualnie mogłaby być źródłem środków na zapłatę podatku, ale płaci podatek (nominalnie – przychodowy) kosztem dotychczas posiadanego majątku.

Darowizna z kolei zwiększa majątek obdarowanego, ale kosztem zmniejszenia majątku darczyńcy; nie zwiększa to ogólnej sumy wartości dóbr w społeczeństwie. Nie powstaje tu żadna nadwyżka ekonomiczna w sensie makro-, a opodatkowanie jest i w tym wypadku ukrytym opodatkowaniem majątku.

W obu tych wypadkach widać, że ustawodawca podatkowy niekiedy nie próbuje nawet pozorować wiązania czynności cywilnoprawnych z procesami ekonomicznymi prowadzącymi do powstania nowej wartości (co byłoby zgodne z ekonomiczną istotą podatku), ale zadowala

się najwyraźniej istnieniem zdolności płatniczej jednego bądź obu kontrahentów. Zawieranie umów, o których wyżej mowa, jest zaledwie pośrednim – choć dla ustawodawcy wystarczającym – dowodem posiadania takiej zdolności.

III. Sytuacje, w których normy prawa cywilnego umożliwiają funkcjonowanie normom i instytucjom prawa podatkowego nie występują w polskim prawie często. Nie mam w tym wypadku na myśli porównania z taką np. sytuacją, jaka ma miejsce w wypadku prawa administracyjnego, gdzie należące do niego przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji stanowią istotne, funkcjonalne dopełnienie systemu prawa podatkowego. Prawem administracyjnym jest też w istocie rzeczy to, co nazywa się niekiedy ustrojowym prawem podatkowym, tj. przepisy dotyczące organizacji i funkcjonowania administracji podatkowej.

Prawo cywilne umożliwia funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego nie w sposób całościowy, tak jak we wskazanych wyżej przykładach prawo administracyjne, ale w sposób selektywny. Wsparcie ze strony prawa cywilnego dotyczy wybranych instytucji podatkowopravných, np. takich, które służą zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych – tj. hipoteki ustawowej (art. 34 i nast. Ordynacji podatkowej) oraz zastawu skarbowego (art. 41 i nast. Ordynacji podatkowej). Obie te instytucje skonstruowane zostały w sposób, który – *prima vista* - nie wymaga sięgania przy ich stosowaniu do przepisów prawa cywilnego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują też *expressis verbis* na taką potrzebę. Tym niemniej analiza przepisów podatkowych dotyczących wspomnianych instytucji prowadzi do wniosku, że mogą one funkcjonować wyłącznie wówczas, gdy interpretator przyjmie założenie o niezbędności uzupełnienia konstrukcji każdej z tych instytucji o „brakujące” w Ordynacji podatkowej a zawarte w ustawodawstwie z zakresu prawa cywilnym przepisy dotyczące – odpowiednio - hipoteki ustawowej oraz zastawu³³¹.

Ten rodzaj „wsparcia” ze strony prawa cywilnego jest o tyle ciekawy, że ustawodawca podatkowy albo – jak może się wydawać - nie życzy sobie takiego wsparcia (stąd brak

³³¹ Szerzej na ten temat P. Czerski, Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych, Wolters Kluwer 2004, s. 183 i nast.

odesłania do przepisów prawa cywilnego, jakie byłoby w tym wypadku wymagane), albo też uznaje możliwość i zasadność sięgania do prawa cywilnego za rzecz tak oczywistą, że nie wymagającą nawet szczególnego do nich odesłania. Zarówno jedno, jak i drugie stanowisko wydaje się być słabo uzasadnione; bardziej prawdopodobne jest uznanie, że nastąpiło w tych wypadkach istotne niedopatrzenie legislacyjne, polegające na braku wyraźnego odesłania w prawie podatkowym do odpowiednich regulacji prawa cywilnego.

Taki stan rzeczy wymaga jednak zajęcia określonego stanowiska przez interpretatora przepisów dotyczących dwóch wskazanych wyżej instytucji prawa podatkowego. Znajdzie się on w trudnej sytuacji, gdyż negacja możliwości sięgania w tym wypadku do przepisów prawa cywilnego prowadzi do zasadniczej dysfunkcjonalności instytucji prawa podatkowego, a sięgnięcie do nich łamie powszechnie akceptowane zasady wykładni prawa podatkowego, w myśl których jest ono – co do zasady - systemem kompletnym.

W sukurs interpretatorowi przyjdą zapewne zwolennicy tak zwanej jedności systemu prawa, których zdaniem po każdy „brakujący” danej dziedzinie przepis prawa można swobodnie sięgnąć do innej dziedziny prawa i, jeśli on się tam znajduje – wykorzystać na potrzeby tej dziedziny prawa, w której go brakuje. Ten kierunek myślenia nawiązuje do archetypu „racjonalnego ustawodawcy”, tj. takiego ustawodawcy, który w pełni świadomie kontroluje skutki zmian w prawie i którego działanie wyklucza powstawanie niedoskonałości i luk w prawie – a jeśli takie się jawią, to tylko na skutek niedostatecznie pogłębionej analizy ze strony interpretatora tekstu prawnego. Nie trzeba jednak dodawać, że paradygmat racjonalnego ustawodawcy nie jest już we współczesnym prawoznawstwie zbyt użyteczny. W prawie podatkowym jest to widoczne ze szczególną ostrością.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że nie podlega dyskusji sam fakt obiektywnej potrzeby posiłkowania się – w obecnym stanie regulacji prawnej dotyczącej zastawu skarbowego w Ordynacji podatkowej – przepisami kodeksu cywilnego. Idzie natomiast w tym wypadku o racjonalne uargumentowanie określonej koncepcji interpretacyjnej. To ostatnie, jak się wydaje, stwarza istotną trudność a jedynym argumentem wydaje się być nie najsilniejszy przecież intelektualnie argument związany z funkcjonalnością systemu...

IV. Normy prawa cywilnego mogą być – w razie potrzeby – „przejmowane” przez prawodawcę na potrzeby prawa podatkowego, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji podatkowopravných. Chodzi tu o takie sytuacje, w których przepisy prawa podatkowego wyraźnie odsyłają do przepisów prawa cywilnego i nakazują ich stosowanie do stosunków podatkowopravných. Sytuacje takie występują w polskim prawie podatkowym raczej sporadycznie.

W Ordynacji podatkowej bezpośrednie odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego znaleźć można w Rozdziale 13 Ordynacji podatkowej. Art. 91 tej ustawy stanowi, że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Art. 92 § 4 Ordynacji podatkowej stanowi natomiast, że do wierzytelności o zwrot nadpłaty, w wypadku, gdy wierzytelność z tego tytułu przysługuje małżonkom wspólnie opodatkowanym na podstawie odrębnych przepisów – stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych.

Te przepisy Ordynacji podatkowej wykorzystują podobieństwo modelu prawnego zobowiązań podatkowych do modelu zobowiązań cywilnoprawnych. Prawodawca, mając możliwość zbudowania odrębnego, podatkowoprawnego mechanizmu odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe – rezygnuje z tego i wykorzystuje mechanizm funkcjonujący w innej dziedzinie prawa. Odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w tym wypadku jest pełne i wyraźne. Taka praktykę uznać należy za w pełni uzasadnioną.

Z kolei art. 135 Ordynacji podatkowej stanowi, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Odesłanie do kodeksu cywilnego nie budzi wątpliwości; tym niemniej problem jest tu nieco innej natury. Otóż powstaje pytanie, czy kategorie immanentnie związane z prawem cywilnym, takie jak zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych mogą w ogóle znaleźć zastosowanie w prawie publicznym, a w konsekwencji także w prawie podatkowym? Współcześnie – jak wynika z analiz M. Kalinowskiego³³² – podmiotowość podatkowoprawną nie jest kategorią

³³² Zob. M. Kalinowski, Podmiotowość prawną podatnika, Toruń 1999, s. 92 i nast.

uzależnioną od wspomnianych wyżej kategorii cywilistycznych. W związku z tym nie wiadomo, czemu ma służyć ocena zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych w sytuacji, gdy prawo podatkowe nie odwołuje się w ogóle do tych kategorii pojęciowych? Wydaje się, że odwoływanie się do wspomnianych kategorii miałyby sens wówczas, gdyby ich zakres znaczeniowy i przydatność były – tak jak to dzieje się w prawie cywilnym – zaznaczone w przepisach materialnego prawa podatkowego. To nie ma jednak współcześnie miejsca.

To, czy ustawodawca podatkowy skorzysta z norm czy instytucji cywilnoprawnych na własne potrzeby, uzależnione jest generalnie od ich przydatności dla systemu podatkowego. Jako przykład budowy instytucji własnej – mimo istnienia cywilnoprawnego jej odpowiednika – wskazać można podatkowoprawną instytucję potrącenia. Mimo istotnego podobieństwa celów, jaki spełnia potrącenie w stosunkach cywilnoprawnych oraz w stosunkach podatkowoprawnych – potrącenie w prawie podatkowym (art. 64-65 Ordynacji podatkowej) zbudowane jest w sposób całkowicie niezależny w sensie normatywnym od odpowiedniej instytucji prawa cywilnego (art. 498 i nast. k.c.).

V. Zagadnienie relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym dotyczy też wątku tzw. „autonomii prawa podatkowego”. Zagadnie „autonomii prawa podatkowego” funkcjonuje współcześnie w Polsce w postaci silnie zmitologizowanej. Jak wiadomo, pojawiło się ono w pewnej perspektywie historycznej w Europie Zachodniej. Na początku XX w. zastanawiano się nad tym, czy prawo podatkowe (ściślej – ustawodawca podatkowy) może na własne potrzeby tworzyć pojęcia, znane prawu cywilnemu – w innym kształcie niż mają one na gruncie prawa cywilnego. Nie wchodząc w szczegóły tego sporu, obszernie zrelacjonowanego w polskiej literaturze przedmiotu przez S. Rosmarina³³³ – można powiedzieć że zwyciężyła ostatecznie koncepcja autonomii prawa podatkowego – w tym sensie, że ustawodawca „podatkowy”, jeśli uzna to za celowe, może nadawać pojęciom, funkcjonującym na gruncie prawa cywilnego – własną treść, pojęcia te poszerzając bądź zawężając w stosunku do odpowiednich pojęć prawa cywilnego. Akceptując takie podejście

³³³ Zob. S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 132 i nast.

można jedynie rozważać, czy takie zmodyfikowane zakresowo pojęcie jest nadal pojęciem prawa cywilnego – tyle, że zmienionym – czy też, mimo większego czy mniejszego podobieństwa do pojęcia występującego w prawie cywilnym, jest organicznym pojęciem prawa podatkowego. Wiele argumentów przemawia za tą drugą koncepcją.

Pomijając zarówno uzasadnienie tego poglądu, jak i etiologię samego problemu można stwierdzić, że na powyższej konstatacji skończył się historyczny problem autonomii prawa podatkowego. Jeżeli uznać, że wyrazem autonomii określonej dziedziny prawa jest możliwość dowolnego kształtowania własnej siatki pojęciowej oraz terminologicznej, to można powiedzieć że autonomiczne jest zarówno prawo podatkowe wobec prawa cywilnego, jak i prawo cywilne wobec prawa podatkowego. To ostatnie może bowiem – choć nie wydaje się aby istniała taka potrzeba praktyczna – operować pojęciami znanymi z prawa podatkowego, nadając im jednocześnie inny, własny kształt.

W Polsce problematyki autonomii prawa podatkowego pojawiła się w orzecznictwie sądowym lat 90. XX w. W wyrokach NSA, które miały – w zamierzeniu sądów – zapobiegać bezzasadnemu unikaniu opodatkowania, dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego *prater legem* bądź *contra legem* negowano skutki czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez podatników powołując się na „autonomię” prawa podatkowego. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że to odwoływanie się do autonomii prawa podatkowego nigdy nie znalazło dostatecznego uzasadnienia w postaci twierdzeń, co mianowicie z tej „autonomii” wynika dla wykładni konkretnych przepisów prawa podatkowego. Sam hasło autonomii było wystarczającym argumentem dla oddalenia wnoszonej przez podatnika skargi na decyzję ostateczną organu podatkowego. W najlepszym wypadku powoływano się na argument, że prawo podatkowe ma inne cele niż prawo cywilne.

Ten ostatni argument był jednak z gruntu błędny, gdyż pozostawał bez logicznego związku z konkluzją, jaką miała być teza o możliwości nierespektowania reguł prawa cywilnego w sytuacji, gdy ich wykorzystanie przez podatnika przynosi mu – w ocenie organów podatkowych, a następnie i sądu – niezasłużone korzyści. Można tylko zastanawiać się nad tym, czy błąd ten popełniany był nieświadomie, czy też świadomie. W tym ostatnim

przypadku byłby on rezultatem sytuacji, w której dyskomfort związany z niemożliwością realizacji w orzeczeniu opodatkowania „sprawiedliwego” byłby większy, niż dyskomfort wynikający z naruszenia podstawowych, uwarunkowanych systemowo i akceptowanych kulturowo zasad wykładni prawa.

Nasuwa się tu spostrzeżenia bardziej ogólnej natury. Otóż w Polsce sędzia podatkowy nie boi się orzekać *contra legem*; ma jednak istotne obiekcje do otwartego deklaruwania, że właśnie to uczynił. Wynika to zapewne z uwarunkowań kulturowych, a w szczególności z ugruntowanego na gruncie pozytywizmu prawniczego przekonania, że tekst prawny należy szanować.

Jednym z kluczowych elementów dyskusji w sprawie „autonomii” prawa podatkowego jest kwestia tożsamości pojęć (bądź braku takowej) używanych w prawie podatkowym oraz pojęć, które występują – pod tą samą nazwą – w prawie cywilnym. Nie budzi współcześnie wątpliwości to, że ta sama nazwa może w poszczególnych przypadkach być stosowana na określenie różnych pojęć. I odwrotnie – to samo pojęcie może funkcjonować pod różnymi nazwami. Problem zdaje się dotyczyć takiej oto sytuacji, w której w ustawie podatkowej funkcjonuje termin równoznaczny z terminem stosowanym w prawie cywilnym (i oznaczający tam określoną instytucję cywilnoprawną), natomiast w prawie podatkowym ani ten termin, ani pojęcie, jakie pod nim się kryje, nie są bliżej objaśniane.

Można – moim zdaniem – z powodzeniem bronić koncepcji, w myśl której prawo podatkowe operuje wyłącznie pojęciami własnymi. Nie ma bowiem w systemie prawa normy, która wiązałaby ustawodawcę w tym zakresie i nakazywała respektowanie pojęć „obcych”. Argumentom z zakresu spójności systemu prawa, przemawiającym przeciwko tej koncepcji można przeciwstawić inne argumenty, związane z kolei ze spójnością systemu norm oraz instytucji prawa podatkowego.

Problem polega natomiast na ustaleniu, jaki zakres ma pojęcie, które a) występuje w prawie podatkowym, b) oznaczone jest terminem identycznym jak termin używany w prawie cywilnym, c) nie jest w prawie podatkowym objaśnione, ale d) jest objaśnione (tj. znany jest jego zakres) w prawie cywilnym.

Jest tylko jedno przekonujące wytłumaczenie tej sytuacji. Otóż należy m.zd. przyjąć, że mamy wówczas do czynienia z pojęciem prawa podatkowego, równoznacznym z pojęciem prawa cywilnego i tak samo jak w prawie cywilnym nazywanym. Takie ujęcie wspomnianych relacji respektuje zarówno wolę ustawodawcy, jak i postulat spójności systemu prawa oraz spójności wewnątrzgałęziowej – w tym wypadku spójności wewnętrznej prawa podatkowego. O pojęciu podatkowym „przejętym” z prawa cywilnego można więc mówić tylko w takim, specyficznym znaczeniu tego słowa.

W tym duchu wypowiadał się niekiedy Naczelny Sąd Administracyjny, np. w wyroku, w którym sprzeciwiał się koncepcji przyjmowania odmiennego zakresu pojęć wykształconych na gruncie cywilistyki, a znajdujących – bez wyraźnej modyfikacji - zastosowanie w prawie podatkowym, takich np. jak pojęcie własności³³⁴.

Zastrzeżenia wysuwane przeciwko tej koncepcji nie wytrzymują krytyki. Nie można bowiem twierdzić, że przeszkodą w takim rozumieniu wspomnianych relacji prawa cywilnego i prawa podatkowego jest to, że konstrukcje cywilnoprawne są budowane według innych założeń i dla innych celów niż instytucje podatkowe. To twierdzenie jest oczywiście prawdziwe, ale nie można nie dostrzegać tego, że ustawodawca podatkowy, posługując się w prawie podatkowym określonym terminem (nie znajdującym rozwinięcia w definicji pojęcia, jakiemu ma on odpowiadać) skazuje interpretatora na posługiwanie się pojęciem prawa podatkowego równoznacznym z pojęciem funkcjonującym w prawie cywilnym. Równoznaczność obu pojęć nie świadczy przy tym o ich identyczności. Jeśli modyfikacji zakresu pojęcia istniejącego w prawie cywilnym nie dokonał – dla potrzeb prawa podatkowego – ustawodawca, to jaka miałyby być podstawa prawna do takich działań dla interpretatora przepisów? I czy taka modyfikacja – jeśli miałyby miejsce – nie naruszałaby zasady legalizmu?

W literaturze z zakresu prawa podatkowego trafnie wskazuje się na to, że związanie prawa podatkowego „dyspozytywnymi” konstrukcjami prawa cywilnego stanowi istotny bodziec do podejmowania przez podatników prób dokonywania czynności cywilnoprawnych,

³³⁴ Wyrok NSA z 18 czerwca 1997 r. (I SA/Łd 535/96) ONSA 1998, nr 2, poz. 62.

nieadekwatnych do ich celu gospodarczego, a to prowadzi do nadmiernego „wyposażenia” podatkowoprawnego stanu faktycznego w elementy subiektywne³³⁵. Z tej diagnozy nie wyciąga się chyba jednak właściwych wniosków. Ustawodawca podatkowy ma do wyboru szereg możliwości reagowania na taki stan rzeczy, na ogół dobrze znanych w prawoznawstwie. Po pierwsze, może samodzielnie zdefiniować potrzebne mu pojęcie, wcale przy tym nie nawiązując do siatki pojęciowej prawa cywilnego – tak jak to ma np. miejsce w wypadku pojęcia „dostawy towarów i usług” w podatku od wartości dodanej. Po drugie, może on „przejąć” pojęcie z prawa cywilnego, bądź nadając mu kształt identyczny do pojęcia prawa cywilnego, bądź *expressis verbis* modyfikując jego zakres na potrzeby prawa podatkowego. Jeśli tego nie czyni, to nie ma dla tej sytuacji innego logicznego wytłumaczenia niż to, oparte o sformułowaną na wstępie tezę – „przejmuje”, w podanym wyżej rozumieniu, w całości pojęcie prawa cywilnego na grunt prawa podatkowego, a w istocie – tworzy w prawie podatkowym pojęcie równokształtne pojęciu prawa cywilnego.

To, że w wielu sytuacjach zachowanie prawodawcy w odniesieniu do omawianych tu kwestii pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego jest nieprzezorne, nie daje jeszcze asumptu do mówienia – jak to niekiedy czyni NSA w swoich wyrokach - o jakichś tajemniczych, podatkowych treściach pojęć cywilnoprawnych. W konsekwencji, z gruntu i w pełnej rozciągłości nie można zgodzić się z twierdzeniem, że „dokonując wykładni prawa podatkowego organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków międzyludzkich na gruncie prawa cywilnego i przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów podatkowych nie prowadzi do uchylecia się danego podmiotu od opodatkowania albo zmniejszenia należnego obowiązku podatkowego”³³⁶. Są to fantazje orzecznicze, będące wyrazem myślenia – z pewnością w dobrej wierze – życzeniowego, podważające w istocie rzeczy nie tyle ogólnie przyjęte zasady wykładni prawa podatkowego, co podstawowe idee, leżące u podłoża jego konstrukcji (*nullum tributum sine lege*).

³³⁵ Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 195.

³³⁶ Wyrok NSA z 7 września 1995 r. (SA/Ka 1682/94) – LEX nr 26981.

Przytoczona wyżej teza ogniskuje w sobie szereg błędnych (a w najlepszym razie niedostatecznie precyzyjnie wyrażonych) poglądów interpretacyjnych, charakterystycznych dla (części) orzecznictwa podatkowego sądów polskich ostatniej dekady XX w. i pierwszych lat XXI w.

Po pierwsze, nastąpiło tu pomylenie płaszczyzn interpretacji. Ustalenie, jaka była „prawdziwa” treść czynności prawnej jest częścią składową ustalania stanu faktycznego sprawy; ocen w tym zakresie dokonywać należy zgodnie z treścią przepisów kodeksu cywilnego, z charakterystyczną dla nich zasadą swobody kontraktowania. Ta analiza nie ma żadnego wpływu na wykładnię prawa podatkowego, gdyż jej jedynym celem jest dostarczenie materiału nadającego się do subsumcji „pod” normę prawa podatkowego.

Po drugie, zupełnie nie wiadomo, co miałyby oznaczać „należny obowiązek podatkowy” (w rozumieniu, jak można sądzić, należnej kwoty podatku), skoro to, jaka jest wysokość podatku, wynika dopiero z zastosowania przepisów prawa podatkowego? Niedostatek logiki jest tu oczywisty.

Po trzecie, w europejskiej kulturze prawnej funkcjonuje dobrze ugruntowane przekonanie (znajdujące często wyraz zarówno w orzecznictwie, także sądów polskich, jak i w doktrynie) o prawie podatnika do wyboru „drogi najmniej opodatkowanej”. Jeśli sąd – być może na skutek szczególnych okoliczności sprawy – zasady tej nie zamierza respektować, to powinien to uzasadnić w szczególnie staranny sposób. Nie spełnia wymogów starannego uzasadnienia sformułowanie tez, które w istocie rzeczy są postulatami wobec ustawodawcy, stanowiąc co najwyżej wyraz przekonań Sądu co do kierunków polityki tworzenia prawa.

Stąd też niezasadne wydaje się wyrażane niekiedy zdziwienie, że w sytuacji, gdy polski ustawodawca w pierwotnej wersji podatku towarów i usług uznał za przedmiot opodatkowania – w skrócie i uproszczeniu – sprzedaż towarów, to w wypadku sporu i powstania wątpliwości, czy obrót opodatkowany miał miejsce, należało badać, czy miało miejsce skuteczne zawarcie umowy sprzedaży – przy wykorzystaniu reguł wynikających w kodeksu cywilnego, dotyczących zobowiązań. Jest to element ustalania stanu faktycznego, do czego organ podatkowy jest zobowiązany. W tej sytuacji inne okoliczności, np. istnienie bądź

nieistnienie faktury nie jest i nigdy nie było elementem wystarczającym dla ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego³³⁷.

Reasumując ten wątek rozważań można stwierdzić, że pojęcie autonomii prawa podatkowego, a ściślej – odwoływanie się do tej cech prawa podatkowego - w orzecznictwie podatkowym przez długi czas służyło w istocie rzeczy za kamuflaż dla sądowego „oporu” przeciwko zjawisku unikania opodatkowania. Temu służyła dosyć sztuczna i odrzucona ostatecznie przez Naczelną Sąd Administracyjny koncepcja „obejścia prawa podatkowego”³³⁸.

Doskonałą analizę rozmaitych aspektów sięgania orzecznictwie podatkowym do koncepcji autonomii prawa podatkowego przeprowadził swego czasu M. Zirk-Sadowski³³⁹. Opracowanie to pokazuje też skalę nieporozumień, jakie nagromadziły się wokół tej sprawy.

VI. Problematyka łączności bądź odrębności pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego – jako jeden z aspektów tzw. autonomii prawa podatkowego - wiąże się ściśle z praktyczną kwestią możliwości korzystania w prawie podatkowym z definicji pojęć zawartych w aktach normatywnych należących do prawa cywilnego. Można – nieco upraszczając – stwierdzić, że stanowisko w kwestii pierwszej determinuje stanowisko w kwestii drugiej.

W procesach interpretacji przepisów prawa przyjmuje się zasadnie domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym³⁴⁰. Oznacza to, że w procesie interpretacji przyjmować należy takie znaczenie terminów i zwrotów użytych w tekście przepisów prawnych, jakie mają one w języku etnicznym, tj. najszerzej stosowanym na terytorium

³³⁷ Co innego sugeruje P. Karwat, op. cit., s. 196. Autor ten wskazuje też na niedobre skutki przyjęcia koncepcji odmiennej niż ta, przez niego sugerowana, i powołuje na wsparcie swoich poglądów tezy w wyroku NSA z 21 sierpnia 1996 r. (SA/Gd 2876/95), w myśl którego niezapłacenie ceny sprzedaży powoduje „ułomność” umowy tak daleko idącą, że nie może być ona brana pod uwagę. Przykład ten nie jest dobry ze względu na nieznaną, jak można sądzić, temu autorowi, szczególne okoliczności stanu faktycznego sprawy (z rozmaitych względów nie objęte treścią uzasadnienia wyroku). Sąd stanął twarzą w twarz z oczywistym oszustwem podatkowym, niemożliwym jednak do wykazania w trybie postępowania podatkowego. Oszustwu temu Sąd zapobiegł, ale z nie najszcześniejszą (a ściślej – bezzasadną) argumentacją, taką mianowicie że z a - p ł a t a c e n y (podkr. aut. - B.B.) jest istotnym elementem umowy sprzedaży. Brak zapłaty – co miało miejsce w sprawie – przesądzać miało rzekomo o nieistnieniu umowy sprzedaży (sic!).

³³⁸ Wyrok NSA z 23 listopada 2003 r. (FSA 3/03) w sprawie *Optimus*; zob. też B. Brzeziński, O narodzinach i upadku sądowej doktryny obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2004, nr 1, s. 7-13

³³⁹ Zob. M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2001, nr 2, s. 39-57.

³⁴⁰ Por. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 79.

danego państwa. W wypadku zaistnienia potrzeby sprecyzowania pojęcia języka prawnego, buduje się zazwyczaj jego definicję w tymże języku powszechnym.

Interesującą kwestią jest to, jakie znaczenie dla ustalenia zakresu pojęcia niedefiniowanego w prawie podatkowym ma fakt istnienia definicji tego pojęcia w prawie cywilnym. Na wstępie można postawić taką oto tezę, że definicje zawarte w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa w zasadzie nie wiążą przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wynika to z ogólnie akceptowanego w teorii prawa poglądu, że definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego³⁴¹, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto.

Od przedstawionej wyżej zasady istnieją jednak wyjątki. Najbardziej oczywisty ma miejsce wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego odsyłają do definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego. Odesłanie takie jest wiążące i skutkuje inkorporacją definicji na grunt prawa podatkowego, które uznaje tym samym definicją obcą za definicję własną.

Po drugie, w sytuacji, gdy prawo podatkowe określony termin stosuje, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania) – jednakże tylko w wypadku, gdy są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. są definicjami pojęć prawnych³⁴². Jeżeli w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to - z braku odmiennej definicji w prawie podatkowym – ma ono w nim takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym. Nie wchodzi tu w grę domniemanie języka powszechnego - w języku powszechnym pojęcie nieruchomości

³⁴¹ Tak m.in. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 189.

³⁴² Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2008, s. 77 i nast.

co prawda funkcjonuje, ale jako pojęcie przejęte z języka prawnego. To samo powiedzieć można o takich pojęciach, jak zastaw, darowizna czy też zasiedzenie³⁴³.

Dobrą ilustracją omawianego tu zagadnienia może być przypadek poszukiwania adekwatnej definicji gospodarstwa rolnego przy interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn³⁴⁴. Termin "gospodarstwo rolne", użyty w przepisach tej ustawy, nie był tam jednak definiowany. Ustawa nie odsyłała też do żadnego z innych aktów prawnych i zawartych w nich definicji gospodarstwa rolnego. Powstał zatem problem znaczenia terminu gospodarstwo rolne, użytego w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że adekwatne będzie w takim wypadku znaczenie, jakie nadawały temu terminowi przepisy prawa cywilnego³⁴⁵. Nie znalazła uznania w oczach Sądu definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁴⁶, a więc akcie normatywnym systemowo bliższym ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych niż przepisy prawa cywilnego.

Podobny kierunek myślenia znaleźć też można w wyroku NSA, w którym rozważano znaczenie pojęcia gospodarstwa rolnego, o którym była mowa w obowiązujących niegdyś przepisach o opłacie skarbowej – gdzie zajęto stanowisko, że z braku definicji w tychże przepisach przyjąć należy znaczenie, jaki nadają temu pojęciu przepisy kodeksu cywilnego³⁴⁷.

Zarówno w tych wyżej opisanych, jak i w wielu innych wypadkach nie wiadomo niestety, czy sądowi chodziło w poszczególnych wypadkach o – niezasadne, w moim przekonaniu - uznanie faktu istnienia definicji w kodeksie cywilnym za wiążący przy wykładni przepisów ustawy podatkowej, czy też uznanie, że zakresy pojęciowe terminu "gospodarstwo rolne" w ustawach podatkowych oraz w kodeksie cywilnym są - zdaniem Sądu - jednakowe. To

³⁴³ Przykładowo, sądy konsekwentnie uznają, że używany w przepisach podatkowych termin "darowizna" jest tożsamy z instytucją darowizny, o której mowa w art. 888 § 1 k.c. Por. m.in. wyrok NSA z dnia 19 maja 1994 r. (SA/Po 3612/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996, nr 3, poz. 95.

³⁴⁴ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.).

³⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 1984 r. (SA/Gd 864/84), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4, poz. 85.

³⁴⁶ Dz. U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.

³⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 30 marca 1994 r. (III SA 966/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 1, poz. 27.

ostatnie oznaczałoby równokształtność – choć nie identyczność – pojęć. Treść uzasadnień wspomnianych wyżej wyroków nie pozwala na definitywne ustalenie poglądu sądów w tej kwestii.

Trzeba jednak zwrócić uwagę na to, że założenie równokształtności pojęć, o którym wyżej mowa, jest w istocie rzeczą rodzajem domniemania. Może być bowiem tak, że ustawodawca podatkowy, na określenie pojęcia prawa podatkowego stosuje termin, który, używany w przepisach innych gałęzi prawa, oznacza inne pojęcie. Ustalenie, że zaistniał taki właśnie stan rzeczy, jest szczególnie utrudnione, ponieważ użycie terminu z zakresu języka prawnego, na dodatek zdefiniowanego, powoduje że domniemanie identyczności pojęć tym samym terminem oznaczonych jest mocne. Konkludując – obalenie domniemania tożsamości pojęć, oznaczonych tym samym terminem, w wypadku, gdy w prawie podatkowym nie są one definiowane, a zdefiniowane są natomiast w przepisach należących do innych gałęzi prawa, jest możliwe, ale argumentacja obalająca takie domniemanie musi być wystarczająco mocna³⁴⁸.

Przykładem takiej sytuacji, tj. obalenia wspomnianego domniemania mogłoby być używanie w ustawodawstwie podatkowym terminu "użytkowanie". W orzecznictwie NSA sformułowano m.in. tezę o błędności poglądu, iż użyty w art. 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych termin "użytkowanie" oznacza ograniczone prawo rzeczowe, określone w art. 252 i nast. k.c.³⁴⁹ Sąd, odwołując się m.in. do komentarza do Modelu Umowy OECD, uznał, że termin użytkowanie we wspomnianym przepisie podatkowym oznacza używanie rzeczy, niezależnie od tytułu prawnego, na podstawie którego ma to miejsce³⁵⁰.

³⁴⁸ B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, op. cit., s. 79.

³⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r. (SA/Ka 1386/94), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 4, poz. 143.

³⁵⁰ Powyższy przykład – abstrahując od faktu trafności samego poglądu wyrażonego przez Sąd - jest jednak dosyć niefortunny, a to ze względu na fakt, że dotyczy terminu („użytkowanie”), który występuje także jako termin języka powszechnego, bez konotacji prawnych, w znaczeniu używania, korzystania z czegoś czy też posługiwania się czymś.

Pozwala to jednak na weryfikację sformułowanej wyżej tezy o znaczeniu "obcych" definicji pojęć prawnych i uznanie, że w sytuacji milczenia ustawy podatkowej wiążą one w szczególności wówczas, gdy są definicjami pojęć swoiście prawnych. Za pojęcia swoiście prawne uznać należałoby te, które definiowane są w tekstach przepisów prawa (tu - prawa cywilnego), a w języku powszechnym bądź to nie występują, bądź to znajdują w nim zastosowanie wtórne (np. słowo "hipoteka" rozumiane niekiedy jako obraz zarejestrowanych zasług i wykroczeń określonej osoby).

VII. W orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego w Polsce – do roku 2002 włącznie - istniały sprzeczne opinie co do tego, jaki jest zakres dopuszczalnej oceny przez organy podatkowe umów zawieranych przez podatnika w kontekście potencjalnego bądź rzeczywistego obniżania ciężaru podatkowego. W szczególności zaistniał taki nurt orzecznictwa, który – powołując się na brzmienie art. 58 oraz 83 k.c. – uznawał niektóre czynności prawne podejmowane zgodnie z prawem przez podatnika z myślą o obniżeniu obciążenia podatkowego jako "obejście prawa".

Ponieważ stanowisko to w oczywisty sposób nie wytrzymało krytyki, gdyż kłóciło się z powszechnym pojmowaniem znanej w jurysprudencji koncepcji obejścia prawa, w orzecznictwie zastąpiono je – w warstwie werbalnej – formułą „obejścia prawa podatkowego”. Taki sposób podejścia sądów do wspomnianej kwestii zyskał roboczą nazwę „sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego”.

Wspomniana klauzula – w kontekście istniejącego wówczas stanu prawnego – opierała się na piramidalnym zbiegu nieporozumień. Sądy powoływały się bowiem na przepisy kodeksu cywilnego dla oceny skutków podatkowopravných określonych zdarzeń, nie zważając na to, że przepisy te – w myśl art. 1 k.c. – stosuje się do stosunków cywilnoprawnych (a więc - nie podatkowopravných). Nie dostrzegano też tego, że obejście prawa nie może dotyczyć z natury rzeczy przepisów prawa podatkowego, gdyż te nie zawierają „opisu” stanów nakazanych bądź zakazanych (a tylko w tym podatku mówienie o obejściu prawa miałoby sens), lecz zawierają zaledwie podatkowopravną kwalifikację stanów faktycznych³⁵¹.

³⁵¹ Tak M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...*, op. cit., s. 108 i nast.

Wysokość podatku jest więc zdeterminowana przez prawo, a nie przez cele czy zamiary podatnika, które nie mają w tym wypadku znaczenia. Tezę tę – skądinąd dosyć oczywistą – zaakceptował ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny we wspomnianym już wyżej wyroku z 24 listopada 2003 r. (FSA 3/03)³⁵².

Nie dostrzegano też długo tego, że organy podatkowe, powołując w swoich decyzjach „przeciwko” podatnikowi art. 58 i 83 k.c. oraz uznając, że oba je naruszył jednocześnie podatnik – nawet gdyby hipotetycznie dopuścić zasadność koncepcji obejścia prawa podatkowego – popadały w sprzeczność logiczną. Jeśli bowiem określona czynność miałaby skutecznie umożliwić obejście prawa, to nie może być czynnością pozorną. Wtedy bowiem, nie wywierając pożądanego skutku – uniemożliwiłaby „obejście” prawa. Dziwić może tylko to, że tej manipulacji intelektualnej, dokonywanej rutynowo przez organy podatkowe przy interpretacji przepisów prawa długo nie dostrzegały sądy³⁵³.

Było natomiast rzeczą oczywistą, że organy podatkowe mogły badać treść czynności prawnych (także z punktu widzenia ich ewentualnej pozorności). Był to wręcz ich obowiązek. Nie miało to jednak żadnego związku z wykładnią prawa podatkowego, ale z ustalaniem stanu faktycznego w sprawie podatkowej - w sytuacji, gdy elementem takiego stanu były czynności bądź stan z zakresu prawa cywilnego. W obowiązującym stanie prawnym obowiązek ten potwierdza wprowadzony do Ordynacji podatkowej artykuł 199a.

Badanie pozorności umowy dotyczy więc nie relacji między podatnikami a organem podatkowym, ale relacji między stronami umowy, zawierającymi umowę po to, aby stworzyć pozór wobec innego uczestnika stosunków cywilnoprawnych. Wynika to dostatecznie jasno zarówno z art. 1 k.c., jak i w szczególności z kontekstu, jaki dla interpretacji art. 83 § 1 k.c. tworzy treść art. 83 § 2 k.c. (w którym jest wyraźnie mowa o wyjątku dotyczącym skutków pozorności wobec osób trzecich – podmiotów prawa cywilnego).

³⁵² ONSA 2004, nr 2, poz.44.

³⁵³ Przełomowy pod tym względem był – jak się wydaje - wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r. (FSK 488/04), Monitor Podatkowy 2005, nr 3, s. 43.

VIII. W polskim prawie podatkowym można wskazać regulacje, w myśl których kwalifikacja cywilnoprawna określonych zachowań podatnika wywołuje wskazane w nich konsekwencje podatkowoprawne. Chodzi przy tym o inne sytuacje niż te, w których zachowanie podmiotu prawa cywilnego, kwalifikowane jako czynność cywilnoprawna powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Paragraf 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy i podatku od towarów i usług³⁵⁴ stanowi, że w przypadku, gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzające czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Jest to kontynuacja regulacji wcześniej obowiązujących.

Pomijając wyjątkowo niefortunną formułę słowną, w jakiej przepis ten funkcjonuje, jego idea jest taka, że jeśli czynność prawna dokonana została dla pozoru albo miała na celu obejście prawa, to kwoty podatku wynikające z faktury bądź dokumentu celnego taką czynność potwierdzających nie mogą być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości tzw. podatku naliczonego.

Trzeba podkreślić, że relacje między prawem podatkowym a prawem cywilnym są w tym wypadku dosyć powierzchowne. Przepis art. 58 § 1 kodeksu cywilnego stanowi, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

Tymczasem przepis prawa podatkowego nie obejmuje wszystkich konsekwencji obowiązywania przepisu prawa cywilnego – dla prawa podatkowego nie ma znaczenia możliwość „zastąpienia” nieważnych postanowień czynności prawnej przepisami ustawy. Dla zastosowania dyspozycji paragrafu 14 ust. 2 pkt 4 lit. c wspomnianego wyżej rozporządzenia

³⁵⁴ Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.

Ministra Finansów wystarczy fakt ustalenia sprzeczności czynności prawnej z ustawą bądź ustalenia, że celem czynności prawnej było obejście prawa. To samo dotyczy ustalenia, że czynność prawna była sprzeczna z zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Prawodawcę podatkowego interesuje w tym wypadku wyłącznie efekt fiskalny, a nie adekwatność opodatkowania do kwalifikowanej przez przepisy prawa cywilnego rzeczywistości.

IX. Podsumowanie powyższych rozważań zawierać może taką oto konstatację, że prawo podatkowe na płaszczyźnie legislacyjnej wykorzystuje normy oraz instytucje prawa cywilnego w sposób instrumentalny i selektywny. Podobieństwo ogólnego kształtu stosunków cywilnoprawnych oraz podatkowoprawnych, wyrażające się przede wszystkim w ich zobowiązaniowym w obu wypadkach charakterze nie doprowadziło do ujednoczenia mechanizmów realizacji stosunków prawnych w obu dziedzinach. W szczególności nie dostrzega się większych zapożyczeń z instrumentarium prawa cywilnego przez prawo podatkowe.

Dalej idące związki można natomiast zaobserwować w sferze podmiotowości prawnej. Chociaż zasady kształtowania podmiotowości w prawie podatkowym oparte są o inną filozofię niż ta, która znajduje zastosowanie w prawie cywilnym, to okazało się, że cywilistyczna konstrukcja osoby prawnej dobrze spełnia swoją funkcję także w prawie podatkowym. Pojęcie osoby prawnej w prawie podatkowym jest bez wątpienia pojęciem równokształtnym pojęciu kryjącemu się pod tym wyrażeniem w prawie cywilnym. Cywilistyczny kształt instytucji osoby prawnej jest przy tym na tyle adekwatny do potrzeb prawa podatkowego, że w polskim prawie podatkowym nie sposób doszukać się unormowań, które kształt ten modyfikowałyby w jakikolwiek sposób. To uzasadnia tezę o równokształtności pojęcia osoby prawnej w obu analizowanych tu dziedzinach prawa. To samo da się powiedzieć o pojęciu osoby fizycznej w prawie cywilnym oraz z prawie podatkowym.

Relacje prawa cywilnego i prawa podatkowego na płaszczyźnie interpretacji prawa nacechowane są natomiast pewnymi elementami aberacji intelektualnej ze strony podmiotów

reprezentujących państwo. Z jednej strony administracja podatkowa wykazuje skłonność do odczytywania przepisów prawa podatkowego w oderwaniu od powszechnie akceptowanych zasad wykładni prawa, wykazując przy tym programowe – bądź zaprogramowane – niezrozumienie tych zasad. Ma to na celu osiągnięcie stanu (zakresu) opodatkowania uznawanego przez tę administrację za właściwy. Z drugiej strony sądy nie zawsze precyzyjnie potrafią rozgraniczyć sferę prawa podatkowego od sfery prawa prywatnego. Tę ostatnią tezę można byłoby zilustrować wieloma przykładami. Najświeższej daty przykładem takiej sytuacji jest wyrok Sądu Najwyższego, uznający możliwość stosowania skargi pauliańskiej w wypadku istnienia długu z tytułu należności podatkowych³⁵⁵.

Można uznać za pewnik, że określone pojęcia występujące w prawie cywilnym mają kształt identyczny w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego transponują je na grunt prawa podatkowego. Tak jest w wypadku pojęcie odpowiedzialności solidarnej podmiotów prawa podatkowego – na mocy odesłania zawartego w Ordynacji podatkowej.

Inna sytuacja ma miejsce w wypadku, gdy w prawie podatkowym spotyka się wyrażenie odpowiadające pojęciu występującemu pod tą samą nazwą w prawie cywilnym. Przede wszystkim może ono pełnić inną funkcję w systemie norm każdej z tych gałęzi prawa. Przykładowo, „zasady współżycia społecznego” funkcjonują w prawie cywilnym jako klauzula ogólna, służąca ochronie osób innych niż uprawnione przed nadmiernymi – z pewnego punktu widzenia – roszczeniami ze strony tych ostatnich. Natomiast w prawie podatkowym – jak dotychczas – odwołanie do zasad współżycia społecznego spotyka się ekscepcjonalnie, a ich zastosowanie ogranicza się do instytucji, z która zostały przez prawodawcę skojarzone. Przykładem może być klauzula z art. 40 ust. 2 nieobowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. w myśl którego to przepisu organ podatkowy obowiązany był odstąpić od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

³⁵⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z 13 maja 2005 r. (I CK 677/04), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, poz. 37; zob. też B. Brzeziński, glosa do w/w. wyroku, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, s. 109-110.

Można przyjąć, że niezależnie od różnicy funkcji, w obu dziedzinach zakresy pojęciowe wyrażenia „zasady współżycia społecznego” były w znacznym stopniu zbieżne. Czy jednak były identyczne, tj. czy występowała tu tożsamość pojęciowa? Można mieć co do tego uzasadnione wątpliwości. Wyrażenie tu analizowane nie jest wyrażeniem języka powszechnego (choć nawiązuje do dosyć powszechnie akceptowanych wartości). Przeciwnie – jest to niedefiniowane nigdzie w prawie pozytywnym wyrażenie języka prawnego. Treść takich wyrażen dookreśla zwykle orzecznictwo sądowe, niekiedy przy pomocy doktryny prawa.

W wypadku zasad współżycia społecznego orzecznictwo sądowe wypowiadało się wielokrotnie co do zakresu znaczeniowego tego wyrażenia w prawie cywilnym; nie było ku temu okazji w wypadku prawa podatkowego (w czasie obowiązywania wspomnianego przepisu ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Ewentualne różnice zakresu znaczeniowego – jeśli istnieją – nie zostały ujawnione.

Na ujemną ocenę zasługują te poglądy orzecznicze, w których zaciera się dystynkcję między prawem podatkowym a prawem cywilnym. Współcześnie dotyczy to w pierwszym rzędzie operowania pojęciem cywilistycznego „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym – w sytuacji, gdy nie ma ku temu podstaw normatywnych w przepisach dotyczących tego ostatniego. O głębokości zakorzenienia tego błędu świadczy choćby to, że w niektórych orzeczeniach, choć unika się wyrażenia „ciężar dowodu” a także zupełnie błędnego powoływania się w tym względzie na art. 6 kodeksu cywilnego jako właściwą podstawę prawną, to w istocie koncepcję tę z upodobaniem się stosuje³⁵⁶.

W tej ostatniej kwestii – kończąc – można by zadedykować sędziemu podatkowemu żartobliwe zalecenie, kierowane do zupełnie innej osoby w standardzie muzycznym Kabaretu Starszych Panów: „Nie tkwój, nie tkwój w złych nawyczkach i póki czas się zmień!”.

³⁵⁶ Zob. A. Mariański, Ciężar dowodu w podatkach dochodowych, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2007, nr 2, s. 43.

PRZEDMIOT PODATKU A OBOWIĄZEK I ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

MAREK KALINOWSKI

W literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego przedmiot podatku definiowany jest w sposób zróżnicowany. Analiza spotykanych wypowiedzi dotyczących przedmiotu podatku prowadzi do wniosku, iż można podzielić je na dwie wyraźne grupy. Do pierwszej z nich należy zaliczyć te, w których przedmiot podatku traktowany jest w sposób „urzeczowiony”. Tytułem przykładu, dla E. Strasburgera przedmiotem podatku jest „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku”, czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek”³⁵⁷. Podobnie przedmiot podatku definiuje Z. Fedorowicz, który stwierdza, że są to „rzeczy fizyczne lub zdarzenia (akty i czynności prawne), z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego”³⁵⁸.

Druga grupa obejmuje te wypowiedzi, w których przedmiot podatku traktowany jest jako zjawisko, czy też zdarzenie. Według K. Ostrowskiego, „przedmiotem opodatkowania jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego”³⁵⁹. Z kolei N. Gajl stwierdza, że „przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której norma prawna łączy powstanie obowiązku podatkowego u określonych podmiotów”³⁶⁰. Dla B. Brzezińskiego „najkrótsza definicja przedmiotu podatku sprowadza się do stwierdzenia, że „przedmiotem podatku jest to, od czego płacony jest podatek”. Autor ten wyjaśnia ponadto, że jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawa wiążą obowiązek zapłaty podatku³⁶¹. C. Kosikowski definiuje z kolei przedmiot

³⁵⁷ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 191.

³⁵⁸ Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396.

³⁵⁹ K. Ostrowski, *prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.

³⁶⁰ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 206-207.

³⁶¹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52-53.

podatku jako „stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa łączy powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego (tzw. podatkowy stan faktyczny)”³⁶². W końcu, według A. Kosteckiego, który jest autorem najszerszej wypowiedzi dotyczącej analizowanego zagadnienia, przedmiot opodatkowania to część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowo-prawnej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego³⁶³. Dalej stwierdza on, że skutkiem zaistnienia tego stanu faktycznego w części odpowiadającej przedmiotowi opodatkowania jest zawiązanie stosunku prawno-podatkowego, który określić można jako stosunek pierwszego stopnia, a zarazem jako powstanie obowiązku podatkowego³⁶⁴.

Wspólną cechą tych wypowiedzi jest to, iż traktują one przedmiot podatku jako pewne zdarzenie, którego zajście wywołuje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Przy tym, skutkiem tym ma być albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie obowiązku zapłaty podatku, czy też obowiązku świadczenia podatkowego.

Konfrontacja tych wypowiedzi z rzeczywistością prawną prowadzi do wniosku, że nie opisują one w sposób dostatecznie precyzyjny zastanego stanu prawnego. Nie opisują bowiem w sposób dostatecznie precyzyjny funkcji, jaką pełni przedmiot podatku.

Pierwszy z poglądów na charakter przedmiotu podatku zakłada, że jest on tym elementem normy podatkowoprawnej, którego zaistnienie u podatnika powoduje powstanie stosunku podatkowoprawnego noszącego miano obowiązku podatkowego. Natomiast treścią tego stosunku jest powinność zapłaty podatku. Przy tym jest to powinność nieskonkretyzowana. Na tym etapie kształtowania się stosunków podatkowoprawnych treść wskazanego obowiązku nie jest jeszcze ustalona. Dopiero podjęcie działań przez kompetentne organy lub upoważnione przez nie osoby miałyby prowadzić do przekształcenia się wskazanego wyżej stosunku prawnego obowiązku podatkowego, w stosunek prawny drugiego stopnia, w ramach którego powstawałoby zobowiązanie podatkowe. Jednakże

³⁶² C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, Warszawa 2006, s. 86.

³⁶³ A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, pod red. M. Weralskiego, s. 190.

³⁶⁴ Ibid., s. 191.

możliwość konkretyzacji obowiązku podatkowego powstaje dopiero wtedy, gdy zaistnieje stan faktyczny w części objętej podstawą opodatkowania³⁶⁵.

Takie ujęcie sekwencji kształtowania się stosunków podatkowopravných powoduje, że przedmiot podatku zostaje zepchnięty na drugi plan. Zaistnieniem u podatnika przedmiotu podatku jest jedynie wstępnym warunkiem powstania w przyszłości zobowiązania podatkowego, gdyż daje organom podatkowym prawo do podjęcia działań, skutkiem których będzie powstanie zobowiązania do zapłaty podatku. W tym ujęciu, przedmiot podatku to zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, którego zaistnienie powoduje aktualizację kompetencji organu do wydania stosownej decyzji podatkowej. Zatem przedmiot podatku byłby jedynie zdarzeniem uregulowanym w hipotezie normy kompetencyjnej, którego zajście u podatnika prowadziłoby do powstania po stronie organu podatkowego kompetencji do aktualizacji obowiązku zapłaty podatku poprzez ustanowienie w decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe stosownej normy indywidualnej.

Jeśli przyjmie się, że funkcją przedmiotu podatku jako elementu normy podatkowopravných jest aktualizacja - i to w sposób pośredni, poprzez to że jest przyczyną sprawczą powstania obowiązku podatkowego - kompetencji do zaktualizowania przez organ podatkowy obowiązku zapłaty podatku poprzez ustanowienie stosownej normy indywidualnej, spowoduje to natknięcie się na problem wytlumaczenia, w czym przejawia się korzystanie z tej kompetencji w podatkach, w których obowiązek zapłaty podatku powstaje z mocy samego prawa. W takiej bowiem sytuacji wydanie decyzji podatkowej nie zawsze jest obligatoryjne, gdyż decyzja taka nie jest wydawana wyłącznie, gdy podatnik nie wykona zobowiązania podatkowego, zaś ani jej wydanie przez organ podatkowy, ani też jej doręczenie podatnikowi nie rodzi skutku w postaci powstania obowiązku zapłaty podatku. Dla nadania spójności temu sposobowi postrzegania przedmiotu podatku konieczne byłoby przyjęcie, iż mamy tu do czynienia z aktem administracyjnym *implicite*.

Podobnego rodzaju problem powstanie również w tych wypadkach, w których podatek pobierany jest za pośrednictwem płatnika podatku. W podejmowanych przez niego działaniach nie można bowiem dopatrzeć się aktów administracyjnych *explicite*.

³⁶⁵ A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku, op. cit., s. 191.

Z tych przyczyn, uzasadnione wydaje się zmodyfikowanie analizowanego wyżej poglądu.

Także pogląd, w myśl którego zajście u podatnika zdarzenia stypizowanego w normie podatkowej jako przedmiot podatku powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku czy też obowiązku świadczenia podatkowego, powinien zostać poddany krytycznej analizie. Należy bowiem wskazać, że *de lege lata* zobowiązanie podatkowe powstaje albo wskutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo też wskutek doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania³⁶⁶. W pierwszym wypadku przyczyną sprawczą powstania zobowiązania do zapłaty podatku jest samo zajście zdarzenia stypizowanego w normie podatkowej pod postacią przedmiotu podatku. Jednakże w drugim ze wskazanych wypadków przyczyną sprawczą powstania zobowiązania do zapłaty podatku nie jest zajście zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej, lecz doręczenie podatnikowi wydanej przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Dlatego też pogląd, iż przedmiot podatku to zdarzenie, którego zajście u podatnika powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku, nie jest adekwatny w tych wszystkich wypadkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje wskutek doręczenia podatnikowi stosownej decyzji podatkowej.

W tym stanie rzeczy, dla pogodzenia obu wskazanych poglądów zasadne byłoby zdefiniowanie przedmiotu podatku w postaci alternatywy rozłącznej i przyjęcie, że przedmiot podatku to zdarzenie unormowanym w hipotezie normy podatkowej, z zaistnieniem którego norma ta łączy powstanie u określonych podmiotów bądź to obowiązku podatkowego, bądź to zobowiązania podatkowego.

Wydaje się jednak, że możliwe jest również takie określenie przedmiotu podatku, które byłoby adekwatne zarówno dla sytuacji, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa, jak też dla sytuacji, w których powstaje ono z mocy decyzji organu podatkowego. W tym celu konieczne jest jednak sięgnięcie do ustaleń teorii prawa dotyczących normy prawnej i poddanie przedmiotu podatku analizie w oparciu o te ustalenia.

³⁶⁶ Por. art. 21 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm).

W nauce prawa podatkowego, przedmiot podatku uznawany jest za tę część stanu faktycznego, która jest objęta hipotezą normy podatkowoprawnej³⁶⁷. Zgodnie zaś z ustaleniami teorii prawa, wypowiedź, która ma być uważana za normę prawną powinna zawierać określenie: 1) podmiotu, któremu wyznacza się obowiązek danego postępowania (adresata normy), 2) okoliczności, w których postępowanie ma być realizowane, oraz 3) określenie wyznaczonego postępowania (działania albo zaniechania)³⁶⁸. W tej sytuacji przedmiot podatku opisywałyby okoliczności, których zaistnienie u podmiotu podatku pociągałoby za sobą obowiązek podjęcia określonego postępowania przez adresata normy.

Na porządek prawny składa się zawsze szereg powiązanych ze sobą treściowo i kompetencyjnie norm prawnych³⁶⁹. Nierzadkie są przypadki, w których normy tego systemu tworzą swoiste ciągi tego rodzaju, iż zajście zdarzenia nakazanego lub zakazanego przez jedną normę stanowi zdarzenie powodujące aktualizację powinnego działania nakazanego przez inną normę. Nie chodzi tutaj przy tym tylko o powiązania, jakie tworzą normy sankcjonowane i normy sankcjonujące³⁷⁰.

Na system prawny składają się przede wszystkim normy, które zostały wyraźnie ustanowione. Obok nich, system ten obejmuje również wyprowadzone według określonych reguł inferencyjnych, ich konsekwencje, które także są normami przynależnymi do tego systemu³⁷¹. W praktyce oznacza to, że norma ogólna wyraźnie sformułowana może kreować obowiązek prawny o charakterze generalnym, którego wykonanie jest uzależnione od realizacji innego obowiązku prawnego, albo całego ciągu takich obowiązków normatywnych, których spełnienie jest instrumentalnie konieczne dla spełnienia tego obowiązku. Te obowiązki mogą albo zostać wyraźnie wysłowione przez ustanowioną normę, albo też mogą być z niej wyprowadzane według przyjętych reguł inferencyjnych, jako konsekwencje normatywne.

³⁶⁷ Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 189.

³⁶⁸ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa-Poznań 1972, s. 23.

³⁶⁹ Por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 191 i n.

³⁷⁰ Zresztą, jak stwierdza Z. Ziemiński, podział na normy sankcjonujące i sankcjonowane jest relatywny m. in. ze względu na tego rodzaju powiązania pomiędzy nimi, że norma sankcjonująca może być normą sankcjonowaną dla powiązanej z nią normy sankcjonującej drugiego stopnia; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, op. cit., s. 159.

³⁷¹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, op. cit., s. 214.

Przechodząc od tych ogólnych rozważań na grunt prawa podatkowego, należy stwierdzić, iż treścią norm przynależnych do tej gałęzi prawa jest najczęściej ustanowienie obowiązku prawnego ciężącego na podatnikach, którym jest obowiązek zapłaty podatku. W ramach tego zhierarchizowanego, uporządkowanego i połączonego systemu norm i wynikających z niego obowiązków prawnych, można zidentyfikować na poszczególnych jego szczeblach kilka typów „obowiązków podatkowych”.

Pierwszy, najwyższy szczebel w strukturze pionowej systemu prawa zajmuje konstytucja. Analiza obowiązujących konstytucji oraz aktów konstytucyjnych prowadzi do wniosku, że wśród ich postanowień występują także regulacje poświęcone problematyce podatkowej³⁷². Unormowania te z zasady wysławiają przede wszystkim normę, w myśl której każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów podatkowych. Jest ona określana jako zasada powszechności opodatkowania³⁷³. Także polska Konstytucja z 1997 r. nie odbiega od tych standardów. Norma tego rodzaju została wysłowiona w art. 84 tego aktu. Przepis ten stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wynikający z niego obowiązek można określić jako „powszechny obowiązek podatkowy”.

Możliwość realizacji wspomnianego wyżej „powszechnego obowiązku podatkowego”, Konstytucja uzależnia od realizacji innej normy o charakterze konstytucyjnym, która została także wysłowiona w art. 84. Przepis ten normuje zasadę wyłączności ustawy w nakładaniu wszelkich ciężarów publicznych, w tym także podatków, która to zasada znajduje potwierdzenie i uszczegółowienie w art. 217 Konstytucji.

Przepis art. 217 Konstytucji nie tylko ustanawia zasadę wyłączności ustawy w sferze nakładania podatków, lecz również precyzuje treść władztwa parlamentu do nakładania podatków. Wynika z niego, że jedynie parlament dysponuje kompetencją do ustanawiania norm dotyczących podmiotów podatków, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także do normowania wymienionych w nim pewnych zagadnień związanych z poborem podatków.

³⁷² Por. C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit., s. 64.

³⁷³ Ibidem, s. 67.

Z przytoczonych wyżej przepisów konstytucyjnych wynika, że ogólny i abstrakcyjny obowiązek podatkowy ustanawiany jest na poziomie ustawowym. Korzystając z przysługującej mu kompetencji normodawczej i uchwalając ustawę podatkową nakładającą nowy podatek, ustawodawca ustanawia zatem obowiązek podatkowy, który można byłoby określić mianem „generalnego obowiązku podatkowego”. W ten sposób parlament, wyposażony w kompetencję do stanowienia norm o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, wykorzystując zawartą w Konstytucji normę wyższego rzędu, ustanawia normy podatkowe o charakterze generalnym, a więc obowiązki podatkowe, których przedmiotem jest obrót, dochód, czy też majątek.

Można zatem stwierdzić, że o ile da się wyróżnić wyłącznie jeden obowiązek podatkowy o charakterze powszechnym, tj. wynikający z Konstytucji powszechny obowiązek zapłaty podatku, o tyle można wyróżnić taką liczbę obowiązków o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, jaka liczba podatków funkcjonuje w systemie podatkowym.

Ów wynikający z ustaw podatkowych generalny i abstrakcyjny obowiązek, który jest obowiązkiem pierwotnym, można zawrzeć w następującej formule: „jeśli unormowane przez ustawodawcę w ustawie podatkowej warunki spełnią się, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku”. Natomiast wysłowiona w tej formule norma może być określona jako norma pierwszego stopnia.

Jeśli określona osoba znajdzie się w sytuacji określonej w normie podatkowoprawnej wprowadzonej z ustawy normującej konkretny podatek, będzie obowiązana do jego zapłaty. Zapłata tego podatku będzie zatem dla podatnika obowiązkiem prawnym wynikającym z normy, którą można określić jako normę drugiego stopnia³⁷⁴.

Jeśli przyjmie się, że porządek prawny jest nie tylko zhierarchizowany, lecz również istnieją w nim złożone więzi o charakterze dynamicznym, obowiązek zapłaty podatku może zostać uznany za konsekwencję obowiązywania sekwencji norm, która odgrywa logicznie rolę warunku. Jeśli weźmie się pod uwagę, że proces opodatkowania przebiega przez szereg różnych faz³⁷⁵, warunkiem zastosowania normy drugiego stopnia „należy zapłacić podatek”³⁷⁶

³⁷⁴ Podział norm na normy pierwszego i drugiego stopnia zaczerpnięto z pracy Z. Ziemińskiego, Problemy podstawowe prawoznawstwa, op. cit., s. 159-160.

³⁷⁵ Por. C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit., s. 273 i n.

stanowiącej logiczną konsekwencję ogólnie sformułowanej normy pierwszego stopnia zawartej w ustawie podatkowej, jest spełnienie szeregu norm, które albo zostały wprost wyrażone w przepisach prawa, albo też zostały zrekonstruowane z wydanych przepisów, a których wykonanie jest instrumentalnie konieczne do jej spełnienia³⁷⁷.

W konsekwencji, by spełnić normę „należy zapłacić podatek”, należy uprzednio spełnić normę instrumentalnie konieczną do jej wykonania, jaką jest niewątpliwie norma „należy obliczyć kwotę podatku”. Jednak, zanim dojdzie do spełnienia tej ostatniej normy, konieczne jest uprzednie spełnienie całego ciągu innych norm o charakterze instrumentalnym, które nakazują ustalenie, czy zaszło zdarzenie podlegające opodatkowaniu i ustalenie jaka jest wielkość podstawy opodatkowania. Dopiero konsekwencją spełnienia tej sekwencji norm o charakterze instrumentalnym, którą można określić jako sekwencję normatywną pierwotną, jest przejście do tej fazy wykonywania normy „należy zapłacić podatek”, jaką jest zapłata kwoty podatku, tzn. samego do wyliczenia kwoty podatku poprzez zastosowanie do ustalonej uprzednio podstawy opodatkowania odpowiedniej stawki podatkowej i dokonania samego aktu zapłaty podatku.

Z powyższych rozważań wynika, że przejście do fazy wykonania normy „należy zapłacić podatek” jest konsekwencją, czy też następstwem realizacji sekwencji norm, która została określona jako „sekwencja normatywna pierwotna”, na gruncie której jest umiejscowiony przedmiot podatku. Sekwencja ta może zostać wyrażona następująco: „jeśli zdefiniowany abstrakcyjnie w normie podatkowej przedmiot podatku zaistnieje *in concreto*, należy podjąć działania zmierzające do ustalenia podstawy opodatkowania, tj. do ewaluacji przedmiotu podatku”.

W zależności od konkretnego podatku, adresatami wskazanych wyżej norm są różne podmioty. Mogą to być organy podatkowe, sami podatnicy lub też płatnicy podatku³⁷⁸.

W Polsce system podatkowy zasadniczo opiera się na zasadzie samoobliczania podatku przez podatnika. W tym wypadku to on jest adresatem wskazanych wyżej sekwencji norm prawnych. Na nim spoczywa zatem obowiązek ustalenia, czy zaszło zdarzenie

³⁷⁶ Norma ta została nazwana normą drugiego stopnia.

³⁷⁷ Por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, op. cit. 214.

³⁷⁸ C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, op. cit. s. 273 i n.

stypizowane w normie podatkowoprawnej jako przedmiot podatku, a także ustalenie podstawy opodatkowania oraz ustalenie kwoty podatku, i w końcu – jego zapłaty oraz wykonania innych obowiązków instrumentalnie koniecznych dla spełnienia normy nakazującej zapłatę podatku. Natomiast gwarantem prawidłowego wykonania obowiązku zapłaty podatku są przepisy proceduralne, które pozwalają organom podatkowym na wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Jeśli natomiast adresatem tych norm jest organ podatkowy, ze względu na zasadę legalizmu jest on zarówno uprawniony, jak też zobowiązany do ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego. W takim wypadku wykonanie wynikającego z normy pierwotnej obowiązku podatkowego o charakterze generalnym, którego treścią jest zapłata podatku, nie będzie możliwe jeśli organ podatkowy nie wykona całego szeregu obowiązków wynikających z sekwencji norm o charakterze proceduralnym, które doprowadzą do ustanowienia normy indywidualnej zawartej w decyzji podatkowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zobowiązującej podatnika do spełnienia określonej kwoty świadczenia.

W końcu, gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują pobór podatku za pośrednictwem płatnika, to ten właśnie podmiot jest adresatem szeregu norm prawnych o charakterze instrumentalnym, nakazujących mu obliczenia kwoty podatku i jej zapłaty na rachunek organu podatkowego.

W świetle powyższych rozważań można stwierdzić, że przedmiot podatku stanowi w istocie uregulowany w hipotezie normy podatkowej o charakterze pierwotnym warunek, którego zaistnienie jest konieczne dla podjęcia realizacji całego ciągu uwarunkowanych norm prawnych, w wyniku czego dochodzi do spełnienia przez podatnika obowiązku zapłaty podatku. W tym stanie przedmiot podatku można byłoby określić jako zdarzenie objęte hipotezą normy podatkowoprawnej, którego zajście u podatnika stanowi materializację obowiązku podjęcia wynikającego z szeregu powiązanych ze sobą i uwarunkowanych norm ciągu zróżnicowanych działań zmierzających do ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego i jego zapłaty.

Taki sposób ujęcia przedmiotu podatku nie kładzie zatem akcentu na efekt jakim jest powstanie obowiązku, czy też zobowiązania podatkowego, co pozwala uniknąć problemów, jakie stwarzają przyjmowane dotychczas w literaturze sposoby jego postrzegania. Przede

wszystkim pozwala on na uniknięcie zarzutu, iż w sposób niewłaściwy definiuje ono rolę przedmiotu podatku w kształtowaniu się stosunku podatkowoprawnego.

Każdemu z dotychczasowych ujęć przedmiotu podatku można było postawić zarzut, iż nie uwzględnia dwóch sposobów powstania zobowiązań podatkowych. W wypadku, gdy przedmiot podatku jest definiowany jako zdarzenie, którego zaistnienie powoduje wyłącznie powstanie obowiązku podatkowego, zawsze można stwierdzić, że w niektórych wypadkach powoduje on także powstanie zobowiązania podatkowego. Natomiast poglądowni, że przedmiot podatku to zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego można zarzucić, że w wypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy decyzji, zobowiązanie nie powstaje wskutek tego zdarzenia, lecz dopiero wskutek wydania stosownej decyzji podatkowej.

Tymczasem przedstawione wyżej ujęcie unika tego rodzaju zarzutów i jest aktualne zarówno w wypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jak też wskutek wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. Inaczej jest bowiem postrzegana rola przedmiotu podatku. Jest on ujmowany jako zdarzenie inicjujące cały ciąg działań czy to podatników, czy też organów podatkowych, czy w końcu płatników podatku, którego efektem jest wykonanie wynikającego z normy podatkowej obowiązku zapłaty podatku, niezależnie od okoliczności, czy przepisy prawa podatkowego przewidują wydawanie decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, czy też nie przewidują ich wydawania. Abstrahuje ono zatem od wpływu przedmiotu podatku na byt obowiązku i zobowiązania podatkowego.

KOSZTY ZAPŁATY PODATKU

(WYBRANE ZAGADNIENIA METODOLOGICZNE W ŚWIETLE EKONOMICZNEJ ANALIZY PRAWA)

WOJCIECH MATUSZEWSKI

Treść: Wprowadzenie - Analiza kosztów zapłaty podatku (wybrane zagadnienia metodologiczne) – Uwagi końcowe

1. WPROWADZENIE

Ostatecznym celem gospodarowania jest zaspokojenie potrzeb. Generalnie możemy je podzielić na potrzeby indywidualne i zbiorowe. Potrzeby indywidualne zaspokajane są głównie w ramach konsumpcji indywidualnej tj. konsumpcji finansowanej z dochodów indywidualnych. Jednakże niektóre potrzeby odczuwane indywidualnie zaspokajane są w ramach konsumpcji zbiorowej finansowanej w całości lub częściowo ze środków publicznych. Ma to miejsce wówczas, gdy jednostka nie jest w stanie samodzielnie zaspokoić swoich potrzeb lub gdy państwo, jednostka samorządowa czy jakaś organizacja społeczna ingerują w wybory jednostek, zaspokajając ich potrzeby indywidualne w określony, według przyjętego przez siebie wzorca, sposób. Jedną z charakterystycznych cech współczesnych społeczeństw jest występowanie potrzeb zbiorowych /społecznych/. Potrzeby te bądź nie mogą być zaspokajane w ramach konsumpcji indywidualnej, bądź działania jednostek w tej sferze byłyby nieefektywne.

Zaspokojenie potrzeb indywidualnych oraz – przede wszystkim – zbiorowych wymaga uruchamiania środków publicznych, w szczególności wykorzystania instytucji budżetu oraz funduszy celowych. Musi więc funkcjonować mechanizm redystrybucji dochodów.

Warto wskazać, że jednym z podstawowych dylematów dotyczących funkcjonowania współczesnego państwa, także kluczowym zagadnieniem makroekonomicznym jest pytanie o zakres tej redystrybucji lub zakres redystrybucyjności budżetu /a więc poziomu ciężarów podatkowych/, czy też – z pewnym uproszczeniem – jaki powinien być zakres konsumpcji indywidualnej, a jaki – szeroko rozumianej- konsumpcji zbiorowej.

System podatkowy i funkcjonujące w jego ramach różnorodne podatki stanowią mechanizm i narzędzia alokacji dochodów, w szerszym ujęciu – zasobów.

Optymalna alokacja zasobów następuje w warunkach konkurencji doskonałej /model konkurencji doskonałej/. Jej podstawą jest pełna, tj. wyłączna i przekazywalna, własność prywatna. Kluczową kwestią są prawne regulacje własności, tak aby zasobami zarządzały te podmioty, które są najbardziej zainteresowane efektywnym ich wykorzystaniem. Swobodny transfer praw własności prowadzi do „przyznania” poszczególnych zasobów tym, którzy gwarantują najlepsze ich wykorzystanie. Podstawowym środkiem, za pośrednictwem którego prawa własności wpływają na alokację zasobów, jest ich wymiana. Jednakże pakiet uprawnień do danego zasobu może być różny w różnych społeczeństwach i typach gospodarek. Niektóre prawa własności nie są pojmowane jako bezwzględnie wyłączne i niczym nieograniczone. W praktyce normy prawne nakładają na wszystkich ludzi pewne rygory przez administracyjne ingerencje w procesy gospodarcze. Regulacje prawne wpływają na oczekiwania właściciela w związku z użytkowaniem danego zasobu, kształtują warunki zawieranych transakcji, wartość rynkową wymienianych dóbr itd. Wpływ państwa i jego znaczenie dla funkcjonowania współczesnych gospodarek jest ogromne. Oprócz fundamentalnych kwestii własności regulacje prawne dotyczą także takich zagadnień, jak przykładowo:

- system bankowy /w tym m. in. stosunki kredytowe/,
- system podatkowy,
- ubezpieczenia społeczne,
- ubezpieczenia majątkowe i osobowe,
- ochrona konkurencji /ustawodawstwo przeciwdziałające praktykom monopolistycznym/,

- wszelkich umów w działalności gospodarczej /dzierżawa i najem, zakres odpowiedzialności stron, a także np. odszkodowania, kaucje, kary umowne i wiele innych kwestii/.

Prawne ramy szeroko rozumianej działalności gospodarczej wpływają na racjonalne rozmieszczenie zasobów. Sprawnie działający rynek i procedury negocjacji między stronami doprowadziłyby do takiego stanu, ale mechanizm ten jest dla kontrahentów często zbyt kosztowny /chodzi tu o koszty zbierania informacji o partnerze, składania oferty, określenie pozycji przetargowej, egzekwowanie umów itp./. Regulacje prawne prowadzą do obniżenia tych tzw. kosztów transakcji, jakie podmioty ekonomiczne musiałyby ponieść, aby zawrzeć między sobą odpowiednie porozumienia. Państwo tworzy infrastrukturę prawną powodującą obniżenie kosztów transakcji oraz ułatwia zawieranie umów zwiększając efektywność wykorzystania zasobów. Jednakże korzyści społeczne regulacji prawnych mają pewne granice. Nadmiernie szczegółowe regulacje i nadzór administracyjny, swoista nadaktywność państwa w tych sferach powoduje wzrost kosztów, np. związanych z biurokacją, negatywnymi reakcjami podmiotów ekonomicznych i – niekiedy – deprecjacją nieskutecznego prawa. Wpływ legislacyjnej działalności państwa na funkcjonowanie gospodarki badany jest w ramach tzw. ekonomicznej analizy prawa.

„Współczesna ekonomiczna analiza prawa jest postrzegana jako zastosowanie teorii ekonomii i metod ekonometrycznych do badania form, struktur, procesów oraz oddziaływań prawa i prawnych instytucji. Instytucje te są przy tym traktowane jako zmienna endogeniczna systemu, a zadaniem ekonomicznej analizy prawa jest badanie efektów zmian niektórych z nich w kontekście pozostałych elementów systemu. Instytucje prawne są przedmiotem wyboru społecznego, który podlega wyjaśnianiu za pomocą instrumentów analizy ekonomicznej. Należy przy tym dodać, że podejście ekonomiczne do objaśniania prawnych instytucji nie dotyczy jedynie problemów prawa gospodarczego, ale wszystkich obszarów prawa”³⁷⁹. Jednym z kluczowych twierdzeń koncepcji ekonomicznej analizy prawa jest, że prawo jest ekonomicznie efektywne, gdy prowadzi do zwiększenia dobrobytu społecznego. Zasadniczym sposobem zwiększania dobrobytu społecznego jest generowanie przez prawo ekonomicznie efektywnej alokacji zasobów. W ekonomicznej analizie prawa pojęcie alokacji zasobów zostało określone przez V.Pareto /optimum Pareto/ oraz łącznie: koncepcji N.Kaldora i J.R.Hicksa /optimum Kaldora – Hicksa/. Alokacja zasobów jest efektywna w sensie Pareto, gdy uzyskanie korzyści przez jeden podmiot nie powoduje pogorszenia sytuacji innych podmiotów; alokacja zasobów jest efektywna w sensie Kaldera-Hicksa, gdy jeden

³⁷⁹ J.Boehlke, Charakterystyka nurtu prawo i ekonomia we współczesnej myśli ekonomicznej /w:/ Ład instytucjonalny w gospodarce, red. B.Polszakiewicz, J.Boehlke, Toruń 2005, s.44.

podmiot zyskuje więcej niż traci inny /tzn. możliwe jest skompensowanie strat przez podmiot zyskujący na rzecz podmiotu tracącego³⁸⁰.

Obszar zastosowania ekonomicznej analizy prawa jest szeroki. Tym bardziej może ona i powinna być wykorzystywana do badania tak zdeterminowanej przez ekonomię gałęzi prawa jak prawo finansowe, a w jego ramach – prawa podatkowego.

2. ANALIZA KOSZTÓW ZAPŁATY PODATKU (WYBRANE ZAGADNIENIA METODOLOGICZNE)

Jedną z podstawowych zasad podatkowych formułowanych przez doktrynę, obok równości, pewności i dogodności, jest taniać – postulat minimalizacji kosztów wymiaru i poboru podatków, w kategoriach ogólniejszych – efektywności funkcjonowania podatków i systemu podatkowego.

Podatki, o czy wspomniano, to podstawowe narzędzie redystrybucji, przesuując one siłę nabywczą z jednych grup społecznych do innych.

Gdyby przyjąć, że podatki są w pełni efektywnym instrumentem tej redystrybucji, to nie wpływałyby one na wielkość tego przepływu. Tak jednak nie jest, ponieważ funkcjonowanie systemu podatkowego i administracji skarbowej nieuchronnie pociąga za sobą koszty. Koszty te - jak się wydaje - można ująć w trzy grupy:

1. koszty w sensie ekonomicznym, tzn. - generalnie - negatywny wpływ podatków na aktywność gospodarczą;
2. koszty funkcjonowania administracji skarbowej (administrative costs);
3. koszty zapłaty podatku przez podatnika (taxation compliance costs).

Podatki wpływają na wybory dokonywane przez nabywców i wytwórców, powodując alokację zasobów, są instrumentem polityki makroekonomicznej. Jednakże nadmierne obciążenia podatkowe wywołują negatywne skutki ekonomiczne w postaci spadku aktywności gospodarczej, a w skrajnych wypadkach - tworzenia szarej i czarnej strefy gospodarczej. Pytanie o granice fiskalizmu jest jednak stale otwarte. Nieco światła na tę kwestię rzucają rozważania A.Laffera. Tzw. krzywa Laffera pokazuje

³⁸⁰ Szerzej na ten temat: J.Stelmach, B.Brożek, W.Załuski, Dziesięć wykładów o ekonomii prawa, Warszawa 2007, s. 18 oraz s.30 i n.

mechanizm wpływu stawek (ciężaru podatkowego) na poziom przychodów podatkowych i aktywność gospodarczą. Ta zależność zapewne istnieje, ale jest bardziej intuicyjna niż możliwa do wykorzystania w praktycznej realizacji określonej polityki gospodarczej. Inaczej mówiąc, wyznaczenie empirycznie krzywej Laffera jest niezwykle trudne. Wpływ podatków i systemu podatkowego na gospodarkę, zakres redystrybucji budżetowej, możliwości i skuteczność wykorzystania podatków jako instrumentu polityki makroekonomicznej to tematyka bardzo ważna i stosunkowo często podejmowana w literaturze ekonomicznej i podatkowoprawnej.

Koszty związane z funkcjonowaniem administracji skarbowej (koszty administracyjne) rozumiane są jako wydatki rządowe (budżet państwa) oraz samorządowe (budżety samorządowe). Są to w szczególności: zarobki pracowników administracji skarbowej wszystkich szczebli, koszty utrzymania i wyposażenia budynków i lokali, koszty tworzenia i utrzymania systemów informatycznych, rejestracji podatników i archiwizowania danych, koszty prowadzenia kontroli podatkowych, koszty prowadzenia sporów sądowych z podatnikami, koszty delegacji i inne.

Koszty zapłaty podatku przez podatnika (można by je nazwać inaczej kosztami operacyjnymi podatnika - compliance costs) to najbardziej złożona i trudna do zdefiniowania grupa kosztów spośród wyżej wskazanych. Obejmują one wydatki ponoszone przez podatnika na poznanie przepisów prawa podatkowego (koszty uzyskania niezbędnych materiałów i poświęcony czas, także ewentualne koszty odpłatnego szkolenia), przygotowywanie danych i wypełnianie deklaracji podatkowych, ewentualne wydatki na usługi doradztwa podatkowego i rozwiązywania wszelkich spornych kwestii z władzami skarbowymi (aż do drogi sądowej włącznie). Wreszcie, w szczególności w odniesieniu do podmiotów gospodarczych, są to koszty prowadzenia ewidencji i księgowości dla potrzeb podatkowych, koszty zatrudnienia dodatkowych pracowników w związku z koniecznością wykonywania tych prac itp. Rozkład i poziom tych kosztów jest zróżnicowany i zależy od wielu czynników, m.in. od przedmiotu podatku, zakresu podmiotowego podatku (osoby fizyczne i korporacje, przedsiębiorstwa jednoosobowe lub rodzinne, małe, średnie lub duże), zakresu ulg i zwolnień w konstrukcji danego podatku, ewentualnego pośrednictwa płatnika lub inkasenta i szeregu innych.

Badania nad tak rozumianymi kosztami zapłaty podatku przez podatnika oraz kosztami funkcjonowania całego aparatu skarbowego rozpoczęto w latach siedemdziesiątych, głównie w takich krajach, jak: Australia, Kanada, Niemcy, Holandia, Nowa Zelandia, Hiszpania, Szwecja, Wielka Brytania i Stany Zjednoczone. To pole dociekań naukowych, bardzo ważne dla praktyki, dynamicznie się rozwija, zarówno w sferze metodologii badań, jak i praktyczno-poznawczej. Niestety, w Polsce - jak dotąd - problematyka ta nie została przez naukę podjęta.

Australijski Joint Committee of Public Accounts w kwietniu 1992 r. zaprezentował interesujące dane dotyczące wskaźnika rządowych kosztów poboru podatków (pokazane liczby oznaczają koszt poboru 100 jednostek umownej waluty):

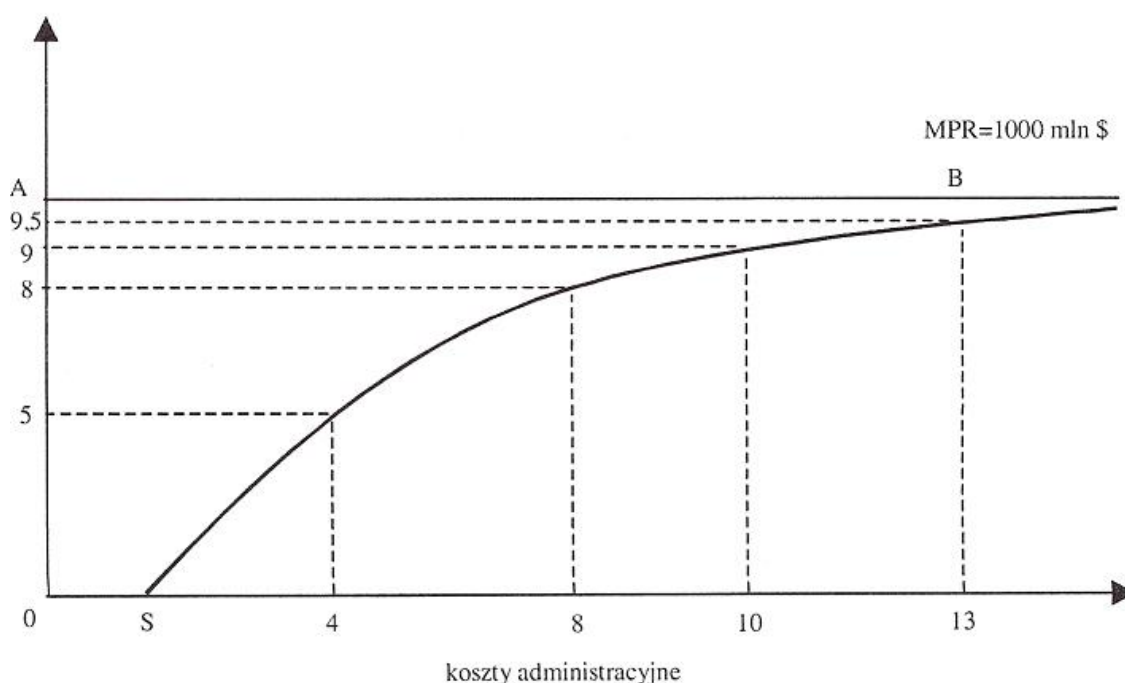
Kraj	1987-88	1988-89	1989-90	1990-91
USA	0,54	0,51	0,52	brak danych
Nowa Zelandia	1,43	1,50	1,63	brak danych
Japonia	1,02	0,99	0,95	0,92
Wielka Brytania	1,67	1,62 1,62	1,61 1,61	1,70
Kanada	1,08	1,17	brak danych	brak danych
Australia	1,03	1,02	1,04	1,14

Źródło: Cedric T. Sandford, *International Comparison of Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Australian Tax Forum 1994 (vol.11), nr 13.

Najniższe koszty poboru podatków występują w USA, dobry wskaźnik osiągnęła także Australia i Japonia. Jednakże wskazane liczby wymagają dodatkowego komentarza. Porównanie bowiem tych danych jest trudne i niekiedy mylące z wielu powodów. Po pierwsze, problemem jest ujednoczenie metod obliczania wskaźników statystycznych. Po drugie, czynniki takie, jak demografia, skala gospodarki, polityka socjalna, konkretne regulacje prawne i inne mają wpływ na pobór podatków. Na przykład w Stanach Zjednoczonych podatek dochodowy ma dwoistą strukturę: administrowany jest zarówno przez władze federalne, jak i stanowe, co oznacza wzrost kosztów należących do wspomnianej wyżej kategorii. Ponadto, np. w Wielkiej Brytanii poborem składek na ubezpieczenia społeczne (parapodatki) w znacznej mierze zajmuje się administracja skarbową. Powstaje więc pytanie: jak ten koszt potraktować i ewentualnie, w jaki sposób go wyodrębnić?

Konkludując, wskaźnik koszty/przychody podatkowe, tj. procentowy udział kosztów administracyjnych w relacji do poziomu przychodów podatkowych powinien być wykorzystywany w badaniach porównawczych bardzo ostrożnie. Natomiast jego znaczenie, np. w analizie dynamicznej, w odniesieniu do konkretnego kraju jest niekwestionowane.

Obok wskaźnika koszt/przychód podstawowa kwestia sprowadza się do poziomu skuteczności (efektywności) poboru podatków, tj. ubytku (straty) jako różnicy między kwotą faktycznie pobranych podatków a potencjalnym przychodem podatkowym (tzw. dziura, przepaść podatkowa - tax gap). Zależność między podatkowym przychodem całkowitym a kosztami przypadającymi na administrację skarbową ilustruje następujący wykres.



Źródło: Cedric T. Sandford, *International Comparisons of Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Australian Tax Forum 1994 (vol. 11), Nr 13.

Linia AB przedstawia maksymalny, potencjalny przychód (stawka podatkowa x podstawa obliczenia podatku) w określonym czasie - MPR (maximum potential revenue). Oszacowanie poziomu MPR jest trudne - zależy ono przede wszystkim od wysokości stawek oraz podstawy opodatkowania, zakresu ulg i zwolnień, a także skłonności do unikania opodatkowania.

Krzywa całkowitego przychodu podatkowego pokazuje malejące tempo jego wzrostu w relacji do tzw. kosztów administracyjnych:

50% MPR - 500 mln \$ - koszt = 4 mln

wskaźnik koszt/przychód = $4 : 500 = 0,8\%$,

80% MPR - 800 mln \$ - koszt = 8 mln

wskaźnik koszt/przychód = $8 : 800 = 1,0\%$,

90% MPR - 900 mln \$ - koszt = 10 mln

wskaźnik koszt/przychód = $10 : 900 = 1,1\%$,

95% MPR - 950 mln \$ - koszt = 13 mln

wskaźnik koszt/przychód = $13 : 950 = 1,37\%$.

Krzywa rozpoczyna się w punkcie S (a nie O), ponieważ niektóre koszty administracyjne są ponoszone zanim jakkolwiek przychód podatkowy się pojawi. Na początku rośnie szybko, bowiem dodatkowa jednostka kosztu administracyjnego wywołuje znaczny wzrost przychodu. Gdy przychód całkowity zbliża się do linii MPR, przebieg krzywej ulega spłaszczeniu. Dodatkowe zwiększanie nakładów powoduje coraz mniejsze przyrosty przychodu. Połowa MPR jest pozyskiwana przy bardzo niskim wskaźniku koszt/przychód. Wskaźnik ten zaczyna rosnąć później. Warto zauważyć, że niski wskaźnik koszt/przychód wcale nie musi oznaczać sytuacji pożądanej. Istnieje bowiem związek między tym wskaźnikiem a skutecznością poboru podatku. Poziom 95-procentowej skuteczności przy wysokim wskaźniku koszt/przychód może oznaczać także wyższą wydajność administracji skarbowej. Istnieje również zależność pomiędzy poziomem stawek i efektywnością poboru podatków. Pożądany poziom przychodów podatkowych można osiągnąć przy różnych kombinacjach wysokości stawek i kosztu administracyjnego. Wzrost tego kosztu stwarza jednocześnie możliwość uzyskania danego poziomu przychodów podatkowych przy

niższych stawkach. Jednakże wzrost kosztu administracyjnego dla danego poziomu przychodów nieuchronnie oznacza wzrost wskaźnika: koszty administracyjne/przychód.

Nie można więc stwierdzić jednoznacznie, że wyższe stawki i niższy wskaźnik koszt/przychód jest lepszy od niższych stawek przy wyższym wskaźniku koszt/przychód.

Koszt zapłaty podatku przez podatnika (compliance costs) to - o czym była wyżej mowa - całość obciążających go kosztów w związku z tą sferą powinności obywatelskich. Jest to zagadnienie złożone, bardzo interesujące, ale też i trudne badawczo. Stąd też w literaturze wiele miejsca poświęca się samej metodologii badania kosztów zapłaty podatków ponoszonych przez podatników (compliance costs).

Interesujące uwagi i propozycje metodologiczne zawarte zostały w artykule J. Turnera, M. Smitha i B. Gurda z School of Accounting University of South Australia³⁸¹/. Zwrócili oni uwagę na to, że koszty poboru podatków ponoszone przez podatników nie mogą być analizowane w oderwaniu od poszczególnych kategorii podatników. W badaniach tych muszą być wzięte pod uwagę szczególne cechy (charakteryzujące podatników), mające znaczenie przy ustalaniu ponoszonych przez nich obciążeń w związku z poborem podatku. Stąd też autorzy zaproponowali, by w badaniach nad tymi kosztami został uwzględniony następujący podział podatników:

osoby fizyczne:

emeryci,

pracownicy najemni (płacobiorycy),

otrzymujący dochód z najmu lub dzierżawy,

osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą,

b) osoby prawne:

przedsiębiorstwa (korporacje):

małe,

średnie,

³⁸¹ Recognising the Pitfalls in Tax Compliance Costs Research [w:] „Revenue Law Journal”, Bond University, vol. 8, 1998.

duże,

- c) instytucje nie nastawione na zysk (non-profit organizations).

Wskazali oni również, że w badaniach tych należy zwrócić szczególną uwagę nie tylko na prawidłową klasyfikację podatników, lecz także na następujące kwestie:

konstrukcję, treść i sposób formułowania pytań w ewentualnych badaniach ankietowych oraz właściwą ocenę wiarygodności zebranych danych, a także - co istotne - czas (timing) badań;

oszacowanie wartości czasu pracy, stawki godzinowe dla pracowników o różnych kwalifikacjach na poszczególnych szczeblach hierarchii organizacyjnej;

problem skłonności do wielokrotnego uwzględniania tych samych kosztów przez badanych podatników.

Autorzy cytowanego opracowania zwracają uwagę na liczbę respondentów i procent udzielonych odpowiedzi. Daje się zauważyć tendencja do uzyskiwania wyższego procentu odpowiedzi wówczas, gdy formularze ankietowe są wysyłane lub dostarczane przez oficjalne organy podatkowe. Badani czują się prawdopodobnie w większym stopniu zobowiązani do udzielenia odpowiedzi i włączają poświęcony wysiłek do szeroko rozumianych obowiązków związanych z podatkami.

Szacowanie compliance costs opiera się na wartości pracy poświęconej tym obowiązkom. W przedsiębiorstwie pewna liczba pracowników zajmuje się ich wypełnianiem (ewentualnie korzysta się z usług wyspecjalizowanych firm). Tak więc ilość godzin czasu pracy przemnożona przez stawkę płacową daje szacunek wzrostu kosztu ogólnego pracodawcy.

Pojawiają się jednak w tym momencie kolejne trudności.

Po pierwsze, wystąpić może wspomniana wyżej skłonność do wielokrotnego uwzględniania tych samych kosztów. Przykładowo, pracownicy prowadzący księgowość, także dla potrzeb podatkowych, wypełniają formularze zeznań dla wielu różnych, obowiązujących w danym systemie podatków. Ponadto, szczególnie w małych firmach, trudno rozgraniczyć czas poświęcony obowiązkom związanym z firmą od czasu poświęcanego na wykonanie osobistych powinności właściciela w tym zakresie. W

konsekwencji zaistniała taka sytuacja, iż badania wykazały większą liczbę podatników niż ich liczba faktyczna, tzn. zarejestrowana przez system.

Po drugie, obowiązki podatników (rozumiane jako koszt) nie rozkładają się równomiernie w czasie. Występuje tu zjawisko swoistej kumulacji, np. z końcem miesiąca, kwartału lub roku. Istotny jest więc czas -moment przeprowadzenia badania. Nie ma natomiast ścisłego związku pomiędzy poziomem compliance costs a kwotami wpłacanych podatków.

Uzyskiwanie danych do badania kształtowania się kosztów zapłaty podatku może odbywać się w inny niż ankietowy sposób. Wybór zdeterminowany jest zakresem badań (populacja podatników) i co za tym idzie możliwościami uogólnienia, czasochłonnością i innymi kosztami związanymi z indywidualnym zdobywaniem informacji „u źródła”, tj. u konkretnego podmiotu - podatnika. Niezależnie jednak od przyjętej metody postępowania w tym zakresie sama istota procedury badawczej pozostaje w zasadzie bez zmian.

3. UWAGI KOŃCOWE

Wracając do postawionego na początku, generalnego pytania o koszty funkcjonowania systemu podatkowego i administracji skarbowej, efektywność i skuteczność poboru podatków w ramach ekonomicznej analizy prawa podatkowego oraz do kwestii możliwości ewentualnych badań porównawczych należy przede wszystkim wskazać, że - jak to określono - koszty administracyjne (administrative costs) i koszty zapłaty podatku (taxation compliance costs) powinny być traktowane jako całość. Poszczególne systemy podatkowe różnią się od siebie. Występuje różnorodność regulacji prawnych poszczególnych elementów konstrukcji podatków, zakresów obowiązków podatników itp. Różne są także prawa i obowiązki oraz uwarunkowania funkcjonowania aparatów skarbowych w poszczególnych krajach. Można wykazać istnienie zależności między jedną i drugą kategorią kosztów. W istocie mamy tu do czynienia ze swoistą substytucją. Gdy rosną koszty administracyjne, to spadają koszty podatnika i odwrotnie. Przykładem może tu być choćby sytuacja wydawania decyzji wymiarowej przez organ podatkowy bądź samoobliczanie podatku. Podobnie rzecz się ma z podatkiem od towarów i usług: obowiązki podatnika - uczestnika obrotu, ale także pojawienie się tzw. „łańcucha

podatników” ze zjawiskiem swoistej samokontroli (rzetelność faktur) powoduje, że podatek ten uznawany jest za wydajny. Wprowadzony w Polsce przed kilku laty podatek od dochodów z oszczędności spowodował, iż, na bankach spoczęły obowiązki płatnika, podnosząc ich koszty. Można się spodziewać skłonności do przerzucenia tego kosztu - poprzez ceny usług - na klientów. Tak więc koszty typu compliance i typu administrative w odniesieniu do funkcjonowania systemu podatkowego należy traktować kompleksowo i łącznie jako koszt operacyjny.

Problematyka efektywności funkcjonowania systemu gromadzenia i wydatkowania publicznych zasobów finansowych jest trudna do przecenienia. Ekonomiczna analiza prawa znajduje zastosowanie zarówno w ocenie funkcjonowania systemu prawa, jak i skutków stosowania konkretnych regulacji prawnych, a także w procesie legislacyjnym, wzbogacając wiedzę o zasadach tworzenia prawa finansowego /w tym w szczególności: budżetowego i podatkowego/. Jest sprawą zdumiewającą i niepokojącą, że problematyka ta, jak dotąd, nie stała się przedmiotem szerszej dyskusji i refleksji naukowej.