

redakcja naukowa:
Monika Florczak-Wątor
Andrzej Grabowski

ARGUMENTY I ROZUMOWANIA PRAWNICZE W KONSTYTUCYJNYM PAŃSTWIE PRAWA

KOMENTARZ

Michał Araszkiewicz · Marcin Biskupski · Aleksandra Dębowska
Monika Florczak-Wątor · Filip Gołba · Andrzej Grabowski
Justyna Holoher · Dominika Kowalska · Jakub Kret
Marcin Krzemiński · Zuzanna Krzykańska · Barbara Krzyżewska
Magdalena Łatacz · Rafał Michałczak · Magdalena Michalska
Maciej Pach · Oskar Pogorzelski · Kaja Ptak

gościnnie: Manuel Atienza



PRAWO
KONSTYTUCJA
ARGUMENTACJA

Argumenty i rozumowania prawnicze
w konstytucyjnym państwie prawa
Komentarz



PRAWO
KONSTYTUCJA
ARGUMENTACJA

SERIA POD REDAKCJĄ
TOMASZA GIZBERT-STUDNICKIEGO
I PIOTRA TULEI

REDAKCJA NAUKOWA:
MONIKA FLORCZAK-WĄTOR • ANDRZEJ GRABOWSKI

Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa Komentarz

Michał Araszkiewicz • Marcin Biskupski • Aleksandra Dębowska
Monika Florczak-Wątor • Filip Gołba • Andrzej Grabowski
Justyna Holocher • Dominika Kowalska • Jakub Kret
Marcin Krzemiński • Zuzanna Krzykalska • Barbara Krzyżewska
Magdalena Latacz • Rafał Michalczak • Magdalena Michalska
Maciej Pach • Oskar Pogorzelski • Kaja Ptak

gościnnie: Manuel Atienza



Kraków 2021

© Copyright by Monika Florczak-Wątor  & Andrzej Grabowski , Kraków 2021

Recenzent

prof. zw. dr hab. Tomasz Gizbert-Studnicki

Redakcja

Ewa Dąbrowska

Projekt okładki

dr hab. Grzegorz Kuca, prof. UJ

ISBN 978-83-8138-336-3 [druk]

ISBN 978-83-8138-337-0 [online, pdf]

<https://doi.org/10.12797/9788381383370>

Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2015/17/B/HS5/00457

Stan prawny: 1 lipca 2020 r.

WYDAWNICTWO KSIĘGARNIA AKADEMICKA

ul. św. Anny 6, 31-008 Kraków

tel./faks: 12 431-27-43, 12 421-13-87

e-mail: akademicka@akademicka.pl

Księgarnia internetowa: <https://akademicka.pl>

Spis treści

Przedmowa (<i>M. Florczak-Wątor, A. Grabowski</i>)	9
Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie (<i>A. Grabowski</i>).....	23
Teoria konstytucyjnego państwa prawa a topiczny model argumentacji prawniczej (<i>J. Holocher</i>)	30
Aksjologia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (<i>M. Florczak-Wątor</i>).....	61
Rozumowania prawnicze i schematy argumentacyjne w sądowym stosowaniu prawa (<i>M. Araszkiewicz</i>)	90
KOMENTARZ do argumentów i toposów prawniczych (<i>M. Araszkiewicz, M. Biskupski, A. Dębowska, M. Florczak-Wątor, F. Gołba, A. Grabowski, J. Holocher, D. Kowalska, J. Kret, M. Krzemiński, Z. Krzykalska, B. Krzyżewska, M. Latacz, R. Michalczak, M. Michalska, M. Pach, O. Pogorzelski, K. Ptak</i>).....	157
Wstęp (<i>A. Grabowski</i>)	159
1. <i>Ius est ars boni et aequi</i>	168
2. Zasada dobra wspólnego.....	183
3. Zasada demokratycznego państwa prawnego	196
4. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa	224
5. Zasada ochrony praw słuszenie nabytych.....	239
6. Zasada pewności prawa.....	249
7. <i>Lex non obligat nisi promulgata</i>	263
8. <i>Lex retro non agit</i>	274

9. <i>Ignorantia iuris nocet</i>	286
10. <i>Clara non sunt interpretanda</i>	301
11. Argument ze sprawiedliwości społecznej	316
12. Argument ze zmian społecznych	327
13. Nakaz wykładni prawa zgodnie z zasadami prawnymi	342
14. Argument z odwołania się do wartości pozaprawnych	363
15. Zasada słuszności	381
16. <i>Summum ius summa iniuria</i>	396
17. <i>Ex iniuria non oritur ius</i>	408
18. <i>Lex iniustissima non est lex</i>	417
19. Prawo nie powinno ustępować przed naruszeniem prawa	439
20. Założenie racjonalnego prawodawcy	453
21. Nakaz respektowania dyrektyw techniki prawodawczej w procesie interpretacji	467
22. Nakaz uwzględniania definicji legalnych	480
23. Nakaz określoności przepisów prawa	491
24. Argument z typu przepisów prawa	500
25. Zakazy wykładni synonimicznej i homonimicznej	510
26. <i>Lege non distinguente nec nostrum est distinguere</i>	527
27. Argument z języka powszechnego	534
28. Nakaz stosowania reguł syntaktycznych języka ogólnego (powszechnego)	547
29. Zakaz wykładni <i>per non est</i>	556
30. Argument <i>a rubrica</i>	564
31. Argument systemowy	576
32. Argument z unikania sprzeczności	588
33. Dyrektywa wykładni holistycznej	596
34. Argument z woli historycznego prawodawcy	612
35. Argument z <i>ratio legis</i>	623
36. Argument teleologiczny (celowościowy)	635
37. Wnioskowanie z celu na środki	650
38. Argument z natury rzeczy	661

39. <i>Impossibilium nulla obligatio</i>	675
40. Argument <i>ad absurdum</i>	688
41. Nakaz respektowania zasady derogacji wyraźnej	700
42. <i>Lex superior derogat legi inferiori</i>	707
43. <i>Lex specialis derogat legi generali</i>	719
44. <i>Lex posterior derogat legi priori</i>	726
45. <i>Lex posterior generalis non derogat legi priori speciali</i>	740
46. Zasada legalizmu	751
47. Zakaz wykładni prawotwórczej	765
48. Zakaz wykładni rozszerzającej/zwężającej	778
49. <i>Exceptiones non sunt extendendae</i>	787
50. Argument <i>a contrario</i>	796
51. Nakaz pierwszeństwa wykładni językowej	804
52. Argument <i>ab exemplo</i>	826
53. Argument z poglądu dominującego	840
54. Nakaz wykładni prawa w zgodzie z konstytucją	849
55. Domniemanie konstytucyjności ustawy	861
56. Argument ze spójności	878
57. Nakaz respektowania hierarchii źródeł prawa	895
58. Nakaz (zasada) interpretacji prawa zgodnie z prawem międzynarodowym	910
59. Nakaz prounijnej wykładni prawa krajowego	922
60. Argument prawnoporównawczy	934
61. Zasada podziału władzy	951
62. Zasada godności człowieka jako źródła wolności i praw	967
63. Zasada proporcjonalności	986
64. Zakaz naruszania istoty konstytucyjnych wolności i praw	1001
65. Zakaz nadmiernej ingerencji w sferę praw człowieka	1013
66. Argument <i>a fortiori</i>	1028
67. Zasada równości	1038
68. Argument z analogii	1052
69. <i>Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio</i>	1072

70. Zakaz wykładni prowadzącej do luk	1080
71. <i>Nullum crimen, nulla poena sine lege</i>	1094
72. <i>Cogitationis poenam nemo patitur</i>	1113
73. Domniemanie niewinności.....	1120
74. <i>In dubio pro reo</i>	1133
75. Domniemanie i ochrona dobrej wiary.....	1147
76. Sama możliwość wątpliwości nie powinna mieć rozstrzygającego znaczenia ...	1163
77. <i>Ei incumbit probatio qui dicit, non ei qui negat</i>	1178
78. Argument z faktów notoryjnych	1191
79. <i>Audiat et altera pars</i>	1199
80. <i>Nemo (est) iudex in causa sua</i>	1214
81. <i>Iura novit curia</i>	1234
82. Zasada powagi rzeczy osądzonej (<i>res iudicata</i>)	1247
83. <i>Ius publicum privatorum pactis mutari non potest</i>	1261
84. <i>Ne eat iudex ultra petita partium</i>	1270
85. Zakaz <i>reformationis in peius</i>	1283
86. <i>Pacta sunt servanda</i>	1293
87. <i>Rebus sic stantibus</i>	1308
88. Zakaz nadużycia prawa.....	1324
89. <i>Nulla iniuria est, quae in volentem fiat</i>	1342
90. <i>Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet</i>	1356
91. <i>Nullum tributum sine lege</i>	1364
 Dekalog dobrego argumentatora (<i>M. Atienza</i>)	 1373
Autorzy	1377
Contents	1381
Summary (<i>F. Gołba</i>).....	1385

91. *Nullum tributum sine lege*

[1. FORMUŁY ALTERNATYWNE I POKREWNE] Nikogo nie można obciążać daniną publicznoprawną bez wyraźnego w tym względzie upoważnienia ustawowego; Zasada ustawowej dookreśloności obowiązku podatkowego; Zasada określoności norm prawa podatkowego; Zakaz domniemywania obowiązku podatkowego; *In dubio pro tributario*.

[2. ISTOTA] Istota omawianego toposu polega na tym, że wszelkie zdarzenia podlegające opodatkowaniu muszą być uregulowane w akcie rangi ustawowej, a wszystko, co nie zostało poddane opodatkowaniu na mocy ustawy, jest wolne od podatku (wyrok NSA z 3.12.2010, II FSK 1292/09).

Pierwsza ze wskazanych formuł alternatywnych toposu („Nikogo nie można obciążać daniną publicznoprawną bez wyraźnego w tym względzie upoważnienia ustawowego”) oddaje w języku polskim tę samą treść, co łacińska formuła podstawowa. Kolejne dwie formuły, czyli zasady ustawowej dookreśloności obowiązku podatkowego oraz określoności norm prawa podatkowego, dotyczą wymogu precyzyjności norm podatkowych. Pierwsza – w zakresie nakładania podatku, druga – w odniesieniu do norm prawa podatkowego w ogólności. Pozostałe formuły pokrewne (zakaz domniemywania obowiązku podatkowego i *in dubio pro tributario*) określają aspekt negatywny toposu, a mianowicie zakaz stosowania takich reguł wykładni przepisów ustawowych nakładających daniny publiczne, które nadawałyby normie treść wykraczającą poza językowe rozumienie przepisu, wykluczając tym samym wszelką wykładnię rozszerzającą, w szczególności rozumowania oparte na analogii. Wszelkie niejasności przepisów należy interpretować na korzyść podatnika, czyli w kierunku nieobjęcia danego zdarzenia obowiązkiem podatkowym.

[3. UZASADNIENIE] *Nullum tributum sine lege* to reguła prawna, wprost wyrażona w art. 217 Konstytucji RP, adresowanym przede wszystkim do organów władzy ustawodawczej i wykonawczej. Zgodnie z treścią tego przepisu nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii

podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Reguła ta znajduje odbicie w kierowanym do jednostek art. 84 Konstytucji, zgodnie którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z omawianym toposem wiąże się też treść art. 168 Konstytucji, uprawniającego jednostki samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, ale tylko w zakresie określonym w ustawie.

Nullum tributum sine lege uzasadnienie aksjologiczne znajduje przede wszystkim w funkcji gwarancyjnej dla praw i wolności obywatelskich. Zdaniem Lecha Morawskiego zasada ta jest jedną z powszechnie przyjmowanych zasad stosowania wykładni literalnej i zwężającej. Morawski zauważa, że współcześnie zarysowała się tendencja do faworyzowania praw i wolności obywatelskich. Wynika ona z przekonania, że podstawowymi obowiązkami władzy w państwie liberalno-demokratycznym są umacnianie oraz rozszerzanie praw i wolności obywatelskich we wszystkich możliwych sytuacjach. Z powyższym dobrze koresponduje rygoryzm interpretowania kompetencji organów państwa – szczególnie pożądaný w sytuacji, w której interpretacja kompetencji i uprawnień organów państwowych mogłaby prowadzić do zagrożenia wolności i praw obywatela (WOSKom: 244). Wskazuje się również, że w odniesieniu do stosowania analogii w procesie wykładni prawa topos ten zapewnia, iż w prawie podatkowym nie może dojść do sytuacji pozaustawowego – bo opartego wyłącznie na prawniczym rozumowaniu inferencyjnym – wprowadzenia nowych podatków lub zwiększenia zakresu obowiązujących obciążeń podatkowych. Statuuje zatem zakaz rozszerzającej wykładni prawa podatkowego, przy czym analogia na korzyść podatnika jest dopuszczalna (WOSKom: 290). Na powyższy zakaz zwraca też uwagę Aleksander Peczenik (2010: 16), który ukazuje podobieństwo *nullum tributum sine lege* do jednej z fundamentalnych zasad prawa karnego – *nullum crimen sine lege* (→71).

Przywołane przepisy Konstytucji RP, stanowiące bazę normatywną komentowanego toposu, mają charakter gwarancyjny w stosunku do jednostki, chronią ją przed arbitralnością i dowolnością w zakresie określania i wykonywania prawa podatkowego. Wskazują też władztwo podatkowe państwa, uprawnionego do nakładania podatków ustawami. Przyjmując, że topos ten odpowiada normatywnej treści art. 217 Konstytucji, należy uznać, że poza wymogiem formy ustawowej dla samego nałożenia podatku w ustawie winny zostać określone również podmiot, przedmiot i stawki podatkowe, a także wyłączenia od zasady powszechności podatkowania, czyli reguły przyznawania ulg, umorzeń i zwolnień. W tym kontekście widać pewne rozróżnienie co do zakresu wymogu formy ustawy: o ile regulacje dotyczące nakładania podatku muszą być ściśle określone w ustawie – a do regulacji podustawowej można przekazać jedynie regulacje o charakterze uzupełniającym

czy technicznym (wyrok TK z 6.03.2002, P 7/00), o tyle w przypadku ulg, umorzeń i zwolnień formy ustawy wymagają tylko zasady ich stosowania.

Alternatywne zasady ustawowej dookreśloności obowiązku podatkowego i określoności norm prawa podatkowego podkreślają gwarancyjny charakter toposu i wyrażają wymóg zachowania wyższych standardów zarówno w kwestii zupełności regulacji (formuła podstawowa toposu), jak i jej klarowności (wyroki TK: z 27.11.2007, SK 39/06; z 14.07.2004, SK 16/02; zob. Dębowska-Romanowska 2003: 220). Ustawa nakładająca podatek powinna normować bezpośrednio te elementy konstrukcyjne podatku, które mają podstawowe znaczenie dla istnienia i treści obowiązku podatkowego (Fojcik-Mastalska, Mastalski 1999: 388). Z omawianego toposu wprost wynika zakaz formułowania niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, powodujących niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Ustawodawca nie może pozostawiać nadmiernej swobody w ustalaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki organom stosującym prawo (wyrok TK z 26.05.2009, P 58/07). *Nullum tributum sine lege* stoi także na przeszkodzie konstruowaniu zbyt szeroki kłauzul generalnych w prawie podatkowym, np. dotyczących uznania danej czynności za zmierzającą do obejścia prawa podatkowego, ponieważ „nie ma [...] żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa” (wyrok TK z 11.05.2004, K 4/03).

Pozostałe formuły, czyli zakaz domniemywania obowiązku podatkowego i *in dubio pro tributario*, są konsekwencją idei wyrażonej w formułach nakazujących precyzję przepisów podatkowych. Zakładając bowiem, że przepisy nakładające obowiązki podatkowe są zgodnie z nimi precyzyjne, należy uznać, że jeżeli nie objęto nimi wprost danego zdarzenia, jest ono wolne od podatku.

[4. RODOWÓD I EWOLUCJA] Zarówno w formule podstawowej, jak i w formułach alternatywnych i pokrewnych topos *nullum tributum sine lege* wyraża zasadę wynikającą obecnie z przepisów rangi konstytucyjnej. W przeszłości uprawnienie do nakładania i ustalania wysokości danin publicznych było podstawową kompetencją parlamentów. Niektórzy upatrują jej początków w angielskiej *Magna Carta Libertatum* z 1215 r., choć dotyczący tej problematyki art. 12 był w późniejszych redakcjach Karty celowo pomijany, a Wielką Radę trudno uznać za parlament. Jako mniej kontrowersyjne oryginalne sformułowanie tej zasady podaje się angielski Statut o podatkach z 1297 r. We Francji uchwalanie podatków stało się podstawową kompetencją Stanów Generalnych z ich zwołaniem w 1302 r. (Kosikowski 2003: 32). Przepisy rezerwujące uchwalanie podatków dla parlamentu obecne są także

w pierwszych nowożytnych konstytucjach: § 6 Deklaracji Praw Wirginii z 1776 r. i art. I, sekcja 8 Konstytucji Stanów Zjednoczonych z 1787 r. (Kosikowski 2004: 10). Wymóg formy ustawy pojawił się na początku XIX w. (np. art. 104 Konstytucji Holandii z 1814 r.). We współcześnie obowiązujących konstytucjach państw demokratycznych jest to już swego rodzaju standard w zakresie regulacji konstytucyjnych (Kosikowski 2004: 197) – np. art. 34 konstytucji francuskiej, art. 78 konstytucji greckiej, art. 31 konstytucji hiszpańskiej, art. 23 konstytucji włoskiej.

W Polsce pierwsze przepisy pozytywizujące komentowany topos pojawiają się w Konstytucji z 3 maja 1791 r. Jej art. VI przyznał prawo uchwalania podatków Izbie Poselskiej, a art. VII zabronił ich nakładania władzy wykonawczej. Podobne uregulowania znalazły się w konstytucjach Księstwa Warszawskiego z 1807 r. (art. 21) i Królestwa Polskiego z 1815 r. (art. 91). Konstytucje II Rzeczypospolitej ustanawiają już wprost wymóg formy ustawy dla nakładania podatków (art. 92 Konstytucji marcowej z 1921 r. i art. 51 Konstytucji kwietniowej z 1935 r.). W okresie powojennym, aż do uchwalenia Konstytucji z 1997 r., nie było norm konstytucyjnych określających wymóg formy ustawowej dla nakładania danin publicznych, a w praktyce podatki nakładano też w drodze uchwał Rady Ministrów. Jeszcze przed uchwaleniem Konstytucji RP z 1997 r. TK wyprowadził regułę wyłączności ustaw dla ustanawiania podatków z zasady demokratycznego państwa prawnego (wyrok TK z 12.01.1995, K 12/94). Konstytucja RP nie tylko wyraziła ją wprost, lecz także, po raz pierwszy w historii polskiego konstytucjonalizmu, określiła zakres regulacji ustawy podatkowej (Mariański, Nykiel 2016: 1484–1485).

[5. PRZYKŁADY ZASTOSOWANIA] Topos *nullum tributum sine lege* dotyczy regulacji podatkowych w formie ustawy, dlatego z natury rzeczy powoływany jest przede wszystkim przez sądownictwo krajowe: sądy administracyjne w sprawach podatkowych oraz TK w sprawach dotyczących konstytucyjności przepisów podatkowych. Z przypadkami posłużenia się nim szczególnie często spotkać się można w orzeczeniach sądów administracyjnych kontrolujących decyzje organów podatkowych pod kątem prawidłowości interpretacji przepisów określających zakres opodatkowania.

Tak oto w jednym z orzeczeń NSA uznał, że „narusza przyjętą art. 217 Konstytucji zasadę określoności norm prawa podatkowego (*nullum tributum sine lege*) twierdzenie o opodatkowaniu [...] przyjęte w drodze skomplikowanego zabiegu połączenia wykładni językowej z celowościową” (wyrok NSA z 15.10.2014, I GSK 894/13). Natomiast w uchwale z 14.03.2011, II FPS 8/10, NSA stwierdził, że „wywodzenie przedmiotów opodatkowania w sposób pośredni, a takim jest konstruowanie norm prawnych na podstawie treści innych norm prawnych, zawartych w tekście prawa, w drodze rozumowań inferencyjnych, jest naruszeniem zasad konstytucyj-

nych. Tym samym zasługuje jedynie na dezaprobatę”. W orzecznictwie podkreśla się ponadto, że „w prawie podatkowym nie ma miejsca na rozważanie kwestii luk” i „nie jest możliwe stosowanie również analogii” (wyrok NSA z 3.12.2010, II FSK 1292/09). Z kolei odnośnie do aktów wykonawczych wskazano, że mogą „zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nieprzesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku” (wyrok NSA z 6.10.2009, I FSK 782/08).

Począwszy od 1998 r. w orzecznictwie sądów administracyjnych można zauważyć odejście od ścisłego stosowania wykładni literalnej, m.in. w sprawach podatkowych. Zdaniem NSA „swoisty prymat wykładni językowej przepisów regulujących ulgi i zwolnienia podatkowe [...] nie może jednak prowadzić do całkowitej negacji możliwości wykładni systemowej czy celowościowej [...] przepisów prawa podatkowego. Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy też celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacjach, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność czy nieprecyzyjność. Innymi słowy, jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów tej wykładni, a nie dogmatyczne założenie swoistej «wyższości» jednego rodzaju wykładni nad innymi” (wyrok NSA z 23.02.1998, III SA 7634/98). Warszawski WSA w wyroku z 11.04.2013, III SA/Wa 3204/12, stwierdził wręcz, że „w prawie podatkowym nie obowiązuje «prymat wykładni gramatycznej»”, wskazując na konieczność dokonywania wykładni kompleksowej (→33).

Do formuły podstawowej toposu odwoływał się TK, początkowo bazując na poglądzie doktryny, iż „w prawie podatkowym obowiązuje [...] zasada *nullum tributum sine lege*” (wyrok TK z 6.03.2002, P 7/00), a następnie już powtarzając stałą formułę, że topos ten został podniesiony do rangi konstytucyjnej i jego „komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych” (wyroki TK z 13.09.2011, P 33/09; z 18.07.2013, SK 18/09; z 13.12.2017, SK 48/15).

W opinii rzecznik generalnej Eleanor Sharpston z 6.12.2018, na gruncie pytania prejudycjalnego WSA we Wrocławiu w sprawie *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej*, C-566/17, wskazano, że do zaakceptowania jest teza, iż zasada, zgodnie z którą „nie można pobrać podatku, jeżeli nie przewiduje go ustawa (innymi słowy zasada legalizmu fiskalnego – *nullum tributum sine lege*), stanowi część porządku prawnego Unii. Można uznać ją za szczególny wyraz – w kontekście prawa podatkowego – wolności prowadzenia działalności gospodarczej, podstawowego prawa własności oraz ogólnej zasady pewności prawa”. W odniesieniu do tej opinii TSUE stwierdził, że

„jak wynika z tradycji konstytucyjnych wspólnych dla państw członkowskich, zasada legalizmu podatkowego może być uważana za część porządku prawnego Unii jako ogólna zasada prawa” (wyrok TSUE z 8.05.2018, C-566/17).

[6. CHARAKTERYSTYKA] Charakterystyka normatywna omawianego toposu przedstawia się dwojako. Po pierwsze topos *nullum tributum sine lege* może być rozumiany jako reguła prawna, po drugie można go uznać za jedną ze specyficznych dyrektyw interpretacyjnych. W pierwszym przypadku topos ten wyraża normę postępowania, o charakterze reguły prawnej, stanowiącą podstawę rozstrzygnięcia, że nie powstało zobowiązanie podatkowe. Drugie rozumienie wiąże się z wykładnią literalną (językową), bowiem w tym kontekście ów topos stanowi jedną z podstawowych dyrektyw interpretacyjnych w prawie podatkowym. Należy zauważyć, że nakaz stosowania wykładni literalnej odnosi się ściśle do tych gałęzi prawa, w których na adresatach norm prawnych nakładane są obowiązki i obciążenia, lub do tych, w których kładzie się nacisk na przewidywalność decyzji stosowania prawa przez organy państwa oraz ochronę bezpieczeństwa obywateli. W związku z dużą i głęboką ingerencją w owe sfery w szczególności zaliczają się do nich prawo karne oraz prawo podatkowe (ZWP: 196). Jak już zauważono, omawiany topos uzasadnia tym samym zakaz wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, co dodatkowo bezpośrednio wspierają jego dwie formuły pokrewne: zakaz domniemywania obowiązku podatkowego i nakaz *in dubio pro tributario*.

Wypada odnotować, że w literaturze i orzecznictwie *nullum tributum sine lege* zazwyczaj określa się mianem zasady prawa. Nie może to dziwić, skoro w polskiej kulturze prawnej nadal można odnotować obecność tradycyjnej koncepcji zasad. Zgodnie z nią zasada prawa to taka norma systemu prawa, która: 1) zajmuje stosunkowo wysoką pozycję w hierarchicznej strukturze prawa; 2) tworzy podstawę do wynikania z niej innej normy; 3) w konstrukcji instytucji prawnej reguluje istotne cechy; 4) jest oceniana wysoko, ze względu na osiągnięte w jej stosowaniu cele; 5) ma wyjątkowo silne uzasadnienie aksjologiczne; 6) charakteryzuje się doniosłością merytoryczną; 7) posiada duży stopień ogólności („ogólna zasada prawa”), a jej zakres zastosowania i normowania w porównaniu ze zwykłymi normami jest szerszy (Kordela 2012: 105–107). Co ważne, by jakaś norma prawna była rozumiana jako zasada systemu prawa, nie musi spełniać tych wszystkich warunków łącznie. Nie może zatem dziwić, że w tym tradycyjnym ujęciu zasad toposowi *nullum tributum sine lege* przypisuje się właśnie taki charakter.

Natomiast zasady ustawowej dookreśloności obowiązku podatkowego i określoności norm prawa podatkowego, przedmiotowo pokrewne z głównym toposem, wydają się zasadami prawa bez względu na to, czy są charakteryzowane na gruncie

koncepcji Dworkina/Alexy'ego, czy tradycyjnie. Zasady te niewątpliwie posiadają wymiar „wagi”, czy inaczej „ważności” (Gizbert-Studnicki 1988: 18), przez co mogą być poddawane ważeniu i spełniane w mniejszym lub większym stopniu. Niezależnie od tego spełniają przynajmniej część z podanych siedmiu kryteriów ujęcia tradycyjnego.

[7. KRYTYKA] Topos *nullum tributum sine lege* odwołuje się do pojęcia ustawy, czyli aktu prawodawczego ustanowionego przez parlament narodowy. Przypomnieć jednak należy, że art. 90 ust. 1 i art. 91 ust. 3 Konstytucji RP przewidują możliwość przekazania części kompetencji organów władzy państwowej w niektórych sprawach organizacji lub organowi międzynarodowemu (w praktyce: organowi UE) oraz normują, że prawo stanowione przez tę organizację (lub przez inny organ) jest bezpośrednio stosowane i ma pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Pojawia się zatem problem stosunku wyrażonego w tym toposie nakazu ustawowej formy danin publicznych do możliwości regulowania tych kwestii w drodze aktów UE, a w konsekwencji – także do toposów dotyczących interpretacji prawa krajowego zgodnie z prawem międzynarodowym (→58) i prounijnej wykładni prawa krajowego (→59).

W tym kontekście w literaturze podniesiono wątpliwość, czy zawarty w art. 217 Konstytucji wymóg formy ustawy modyfikuje w zakresie prawa daninowego cały polski system źródeł prawa, zastrzegając w tym zakresie wyłączność ustawy, czy też art. 90 ust. 1 i art. 91 ust. 3 mają pełne zastosowanie w dziedzinie prawa daninowego (Dębowska-Romanowska 2010: 167) – co należałoby uznać za trafne, zwłaszcza z uwagi na oddziaływanie wyżej wskazanych toposów interpretacyjnych (→58–59).

W literaturze kwestionuje się możliwość przekazania organom UE uprawnienia do ustanawiania podatków, upatrując w nim niezbywalną część suwerenności, z pewnymi ustępstwami w zakresie nakładania ceł jako fundamentu UE (Dębowska-Romanowska 2010: 167–169). Powyższe uwagi mają też zastosowanie do umów międzynarodowych, choć w przypadku umów ratyfikowanych za uprzednią zgodą wyrażoną w formie ustawy można przychylić się do twierdzenia, że wymóg formy ustawowej został zachowany. W literaturze wskazuje się jednak, że umowa międzynarodowa nie może nakładać wprost podatku, ale może zawierać zobowiązanie do jego nałożenia w drodze ustawy, a także zmniejszać nałożone już obowiązki podatkowe (Dębowska-Romanowska 2010: 174).

Omawiany topos ma również ograniczenie wynikające z art. 168 Konstytucji, przewidującego nakładanie podatków lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego, choć powinno być to czynione w zakresie określonym w ustawie.

Należy też przypomnieć, że od 2000 r. kształtuje się w orzecznictwie TK, SN i NSA stanowisko, iż „przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej”, co wywodzone jest z konstytucyjnych zasad sprawnego i rzetelnego działania organów państwa, ze wskazaniem na przypadki, w których przepis pozornie jasny staje się wątpliwy w zestawieniu z otoczeniem normatywnym, a ponadto jego znaczenie może zmieniać się w czasie (Zirk-Sadowski 2015: 225–226).

[8. REKOMENDACJA/WSKAZÓWKI] Topos *nullum tributum sine lege* (zarówno w wersji podstawowej, jak i w formułach alternatywnych) znajduje zastosowanie głównie przy dokonywaniu wykładni przepisów określających cechy konstytutywne podatku, wprowadzając dyrektywę interpretacyjną ścisłej wykładni przepisów i rozstrzygania niejasności na rzecz nieobjęcia opodatkowaniem danej kategorii podmiotów lub stanów faktycznych. Trzeba jednak zauważyć, że dopuszczalna jest wykładnia rozszerzająca na korzyść podatnika (WOSKom: 266). Z wymogu formy ustawowej wynikać będzie też wskazówka, aby nie poszukiwać elementów konstrukcyjnych podatku w aktach podustawowych, zwłaszcza jeżeli miałyby to prowadzić do dodatkowego objęcia obowiązkiem podatkowym (z wyjątkiem aktów prawa miejscowego stanowionych w zakresie określonym ustawą). Z komentowanego toposu wynika także zakaz stosowania rozumowań z analogii, zmierzających do objęcia opodatkowaniem. Wraz z powołaniem się na treść art. 217 Konstytucji RP topos *nullum tributum sine lege* może być stosowany przede wszystkim w postępowaniach podatkowych i administracyjnych oraz w postępowaniach sądowych dotyczących podatków. Możliwe jest również jego użycie w skargach konstytucyjnych, najczęściej w połączeniu z zarzutem naruszenia konstytucyjnych praw i wolności związanych z własnością i swobodą działalności gospodarczej.

[9. ARGUMENTY POWIĄZANE] Zasada pewności prawa (→6); Nakaz określoności przepisów prawa (→23); Zasada legalizmu (→46); Zakaz wykładni rozszerzającej/zwązającej (→48); Nakaz (zasada) interpretacji prawa zgodnie z prawem międzynarodowym (→58); Nakaz prounijnej wykładni prawa krajowego (→59).

[LITERATURA] T. Dębowska-Romanowska (2003), Dylematy interpretacyjne – art. 217 Konstytucji, w: A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań, 207–228; *taż* (2010), Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski (1999), Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym, w: T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa, 387–395; T. Gizbert-Studnicki (1988), Zasady i reguły prawne, PiP XLIII/3,

16–26; *M. Kordela* (2012), *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań; *C. Kosikowski* (2003), Wyjaśnienie genezy i istoty prawa finansowego w drodze analizy historycznej, w: *A. Gomułowicz, J. Małecki* (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań, 29–41; *tenże* (2004), *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa; *A. Mariański, W. Nykiel* (2016), objaśnienie do art. 217, w: *KRPKomSaf2*, 1482–1499; *A. Peczenik* (2010), Niepozytywistyczna koncepcja prawa, tłum. *A. Kość, J. Potrzeszcz*, *RNP XX/1*, 7–37; *J. Wróblewski* (1965), *Interpretatio extensiva*, *RPEiS XXVII/1*, 111–132; *M. Zirk-Sadowski* (2015), Problemy wykładni językowej w prawie administracyjnym, w: *R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel* (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa, 189–228.

[MK, OP]



Książka jest unikatem na skalę światową. Autorzy przedstawiają dokładny opis i analizę toposów (argumentów) stosowanych w dogmatyce prawa i orzecznictwie, wzbogacając je o historię tych toposów i interesujące przykłady ich zastosowania. Dodatkową zaletę stanowi wskazanie bogatej literatury krajowej i zagranicznej. Publikacja będzie nieocenioną pomocą nie tylko dla orzecznictwa i dogmatyki prawa, lecz także dla studentów tej dziedziny – również z tego względu, że napisano ją precyzyjnym językiem, z dbałością o jasność i zrozumiałość, nawet dla tych czytelników, którzy nie mają przygotowania teoretycznoprawnego.

Prof. Tomasz Gizbert-Studnicki

<https://akademicka.pl>

