

Dobrosława Antonów, *WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO PO WSTĄPIENIU DO UNII EUROPEJSKIEJ*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009, ss. 281.

Problematyka wykładni od dawna stanowi przedmiot zainteresowania przedstawicieli teorii prawa. Jest to w pełni zrozumiałe, gdyż refleksja naukowa nad prawem w ujęciu przedmiotowym, rozumianym zatem jako zbiór norm, nie może być pozbawiona analizy instrumentów ich właściwej interpretacji. Ta dość oczywista myśl wynika z faktu, iż wykreowanie samego przepisu prawnego nie wystarcza. Efektywność prawa zależy bowiem nie tylko od jakości legislacji, lecz również od należytego jego stosowania. Samo zaś stosowanie prawa wymaga zrozumienia języka, jakim posługuje się ustawodawca w treści aktów normatywnych oraz ustalenia sensu zawartych tam wypowiedzi. Problem polega jednak na tym, że w strukturze poszczególnych systemów prawnych, także w Polsce, występują kompleksy unormowań oparte na odmiennych zasadach oraz założeniach funkcjonalnych, charakteryzujące się specyficznym przedmiotem oraz metodą regulacji itp. Dobór technik interpretacyjnych – względem tychże kompleksów – nie może abstrahować od przytoczonych okoliczności.

Powyższa uwaga dotyczy również prawa podatkowego, którego wykładnia także musi uwzględniać pewne swoiste cechy tej gałęzi prawa. Niestety, w przeciwieństwie do ogólnej teorii wykładni prawa, w doktrynie prawa podatkowego poświęcono stosunkowo niewiele miejsca problematyce interpretacji jego norm¹. Dlatego też z satysfakcją należy odnotować pojawienie się na rynku księgarskim kolejnego monograficznego opracowania (będącego przedmiotem niniejszej recenzji) podejmującego ten niełatwy, lecz niezmiernie ważny temat.

¹ Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 432. Na szczególną uwagę zasługują zwłaszcza rozprawy: B. Brzezińskiego, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002 oraz R. Mastalskiego, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

Generalnie można przyjąć, że interesująca nas praca bezpośrednio nawiązuje do trzech obszarów dociekań. Pierwszy, niejako podstawowy, stanowiący punkt wyjścia do dalszych rozważań, dotyczy samej teorii wykładni prawa. W ramach drugiego obszaru Autorka podejmuje szereg zagadnień związanych z funkcjonowaniem Unii Europejskiej. Trzeci zaś odnosi się do pewnego wycinka polskiego systemu prawnego, jakim jest prawo podatkowe.

W ramach rozważań ogólnoteoretycznych (stanowiących materię pierwszego rozdziału, zatytułowanego „Wpływ źródeł prawa na wykładnię prawa”) Autorka podjęła próbę zgłębienia takich problemów, jak: pojęcie wykładni prawa, charakterystyka podsystemu prawa krajowego i prawa wspólnotowego oraz założenia wspólnotowego prawa podatkowego. Wydaje się, że przyjęta koncepcja właściwie odpowiada głównemu zamierzeniu Autorki, tj. prześledzeniu wpływu wejścia Polski do Unii Europejskiej na wykładnię prawa podatkowego². Jest zrozumiałe, że realizacja tak wyznaczonego celu wymaga – oczywiście w pewnym tylko zakresie – poruszenia problematyki teorii wykładni, gdyż zagadnienie to, jak podkreślono wyżej, niewątpliwie stanowi punkt wyjścia dla całego opracowania. Taki zabieg pozwala ponadto uściślić znaczenie wykorzystanych w jego treści pojęć. Konfrontacja zasad leżących u podstaw systemu prawa wspólnotowego z regułami rządzącymi krajowym systemem prawnym jest uzasadniona, ponieważ pozwala ukazać – na tym jednak etapie dość ogólnie – znaczenie wejścia Polski do Unii Europejskiej z punktu widzenia struktury źródeł prawa podatkowego. Niewątpliwie wzbogacenie tychże źródeł doprowadziło, co należy szczególnie podkreślić, do zastąpienia modelu monocentrycznego prawa podatkowego, modelem multicentrycznym. To zaś, jak wynika z dalszych rozważań Autorki, w istotny sposób kształtuje wykładnię prawa podatkowego. Dokonana następnie prezentacja wspólnotowego prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem jego funkcji, która – inaczej niż w wypadku podatkowego prawa krajowego – odbiega od klasycznych założeń fiskalnych i służy realizacji idei integracji europejskiej (ochrona wspólnego rynku), umożliwiła Autorce poczynienie interesujących trafnych spostrzeżeń, mających istotne znaczenie dla kształtowania się wykładni wspólnotowego prawa podatkowego oraz oddających jej specyfikę.

² Na doniosłość powyższego zagadnienia zwraca się uwagę w literaturze prawa podatkowego – zob. np. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, s. 71.

Powyższym implikacjom – w kontekście założeń i funkcji wykładni prawa wspólnotowego – poświęcono rozdział drugi, pt. „Założenia i funkcje wykładni prawa wspólnotowego”. Można przyjąć, że ten fragment opracowania stanowi – zdeterminowane celem pracy – rozwinięcie rozdziału pierwszego. O ile w rozdziale pierwszym, skoncentrowano się przede wszystkim na specyfice struktury oraz funkcji wspólnotowego prawa podatkowego, o tyle rozdział drugi traktuje o modelu wykładni przyjętym względem unijnych rozporządzeń, decyzji, zaleceń oraz opinii, wydawanych w sprawach podatkowych. W tym miejscu warto podkreślić, że Autorka trafnie zauważa (w miejscu poświęconym wykładni dyrektyw), iż harmonizacja prawa podatkowego krajowego z prawem podatkowym wspólnotowym posiada najbardziej kompleksowy charakter w wypadku danin obrotowych. Zasadne zatem było wypowiedzenie się w kwestii podatku od wartości dodanej oraz podatku akcyzowego. Pewien niedosyt pozostawia fakt, iż w rozważaniach poświęconych powyższym kwestiom pominięto podatek od czynności cywilnoprawnych (niewątpliwie zaliczany do danin obrotowych), który, wprawdzie fragmentarycznie, został jednak poddany owej harmonizacji. Uczyniono to – mocą Dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U.UE L z dnia 21 lutego 2008 r.) – aby czynności związane z akumulacją kapitału mogły być realizowane bez szkody dla koncepcji budowania jednolitego rynku kapitałowego w Unii Europejskiej. Od razu należy jednak zastrzec, że powyższa uwaga w najmniejszym nawet stopniu nie wpływa na trafność i aktualność wniosków wynikających z przeprowadzonej w tym rozdziale analizy.

Kolejny, trzeci rozdział opracowania (zatytułowany „Kształtowanie wykładni prawa podatkowego przez orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości”) w całości poświęcono Europejskiemu Trybunałowi Sprawiedliwości. Jak nietrudno się domyśleć, taki zabieg wynika ze szczególnie doniosłej roli Trybunału w zakresie formowania wykładni prawa, także podatkowego. Zresztą sama Autorka daje temu pośrednio wyraz stwierdzając, że na Trybunale spoczywa odpowiedzialność za jednolite stosowanie prawa wspólnotowego. Aby stworzyć odpowiednie tło dla rozważań zasadniczych – traktujących o wpływie działalności Trybunału na proces wykładni prawa podatkowego – poddano analizie zakres kompetencji Trybunału z punktu widzenia wykładni i stosowania prawa. Szczególnie dużo miejsca poświęcono procedurze prejudycjalnej, która – na co wyraźnie zwrócono uwagę w recenzowanej

pracy – stanowi najistotniejsze narzędzie, za pomocą którego Trybunał kształtuje wykładnię prawa europejskiego. Najważniejszą jednak część prezentowanego rozdziału stanowią wieloaspektowe dociekania na temat roli, jaką Trybunał pełni w zakresie rozumienia i stosowania prawa podatkowego. Autorka umiejętnie łączy rozważania dotyczące znaczenia wykładni dokonywanej przez Trybunał (funkcja naprawcza, usprawniająco-konsekwencyjna, uzupełniająco-kreująca) z wywodami, których treścią jest problematyka związania orzeczeniami Trybunału podmiotów stosujących prawo podatkowe w poszczególnych państwach członkowskich. Interesująco przedstawia się zwłaszcza problem specyficznego modelu wykładni preferowanej przez Trybunał, którego wyjątkowość wyraża się w takim określeniu relacji między wykładnią językową, systemową oraz celowościową, które możliwie najefektywniej realizują cele integracji europejskiej. Innym, także istotnym, przejawem działalności Trybunału jest wykreowanie przez ten organ zasad ogólnych prawa wspólnotowego. Zasadom tym poświęcono zresztą wyodrębniony fragment rozważań (rozd. III, pkt 3). Włączenie problematyki zasad ogólnych do treści opracowania ma swoje racjonalne uzasadnienie. Autorka formułuje bowiem tezę, z którą trudno się nie zgodzić, iż takie reguły ogólne, jak zasada wykładni efektywnej, czy też zasada wykładni jednolitej w zasadniczy sposób kształtują interpretację wspólnotowego prawa podatkowego.

Rozważania stanowiące zawartość pierwszego, drugiego oraz trzeciego rozdziału opracowania mają niejako charakter propedeutyczny. Łatwo dostrzec, iż wynikające z nich wnioski stanowią podbudowę dla zasadniczej części pracy, tj. rozdziałów IV (pt. „Wpływ prawa wspólnotowego na wykładnię językową prawa podatkowego”) oraz V (pt. „Wykładnia pozajęzykowa prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej”), które traktują o wpływie prawa wspólnotowego na wykładnię językową oraz pozajęzykową prawa podatkowego. Celem podkreślenia dominującego znaczenia wykładni językowej dociekania jej poświęcone wyodrębniono i zamieszczono w rozdziale czwartym. Dla jasności wyводу, co zresztą w pewien sposób koresponduje z tytułem pracy, przyjęto, iż wykładnia językowa prawa podatkowego sprzed okresu akcesyjnego (rozd. IV pkt 1) zostanie omówiona odrębnie względem okresu poakcesyjnego (rozd. IV pkt 2). Swoista konfrontacja obydwu obszarów analizy, będąca podstawą syntetycznych wniosków z nich płynących, zawarta została w krótkim podsumowaniu (rozd. IV pkt 3). Nieco inną formułę przyjęto w wypadku wykładni systemowej

oraz celowościowej. Z uwagi na mniejsze znaczenie wykładni pozajęzykowej, Autorka – co wynika z brzmienia tytułu rozdziału piątego – podała zasadniczo analizie jedynie okres poakcesyjny.

Uogólnione wnioski, będące rezultatem analizy przeprowadzonej w ramach zaprezentowanych wyżej rozdziałów, przyjmują postać rozbudowanego zakończenia. Biorąc pod uwagę całokształt rozważań zawartych w recenzowanej pracy stwierdzić należy, iż Autorce udało się sformułować co najmniej kilka interesujących spostrzeżeń odnośnie do ewolucji reguł wykładni prawa podatkowego, będącej bezpośrednią implikacją procesu integracji europejskiej. Niewątpliwie na uwagę zasługuje analiza służąca udowodnieniu tezy, iż na ukształtowanie się wykładni prawa podatkowego wpływ miało pojawienie się nowych źródeł uregulowań w zakresie interesującej nas materii. Przekonujący wydaje się też argument, że objęcie wspólnotowym prawem podatkowym terytorium Polski znacząco zmodyfikowało strategię wykładni prawa podatkowego, m.in. w związku ze specyficzną rolą unormowań wspólnotowych. Interesująco przedstawia się zwłaszcza zagadnienie wykładni dynamicznej, która – będąc stosowaną z dużą ostrożnością na gruncie prawa krajowego – nabiera widocznego rozmachu w odniesieniu do prawa wspólnotowego. Autorka obszernie wyjaśnia mechanizmy leżące u podstaw tego zjawiska. W ciekawy sposób zwraca uwagę na stopniowy proces zanikania różnic – odnośnie do stosowania podatkowego prawa wspólnotowego – między wykładnią funkcjonalną a systemową. Wydaje się, że największe walory merytoryczne należy przypisać analizie ewolucji wykładni wspólnotowego prawa podatkowego, polegającej na stałym wzroście znaczenia wykładni pozajęzykowej. Autorka stoi na stanowisku, iż dzieje się tak nie tylko z uwagi na niską skuteczność wykładni językowej, lecz także ze względu na wielojęzyczność aktów wspólnotowego prawa podatkowego. Niemalże znaczenie z punktu widzenia sposobu interpretacji przepisów wspólnotowego prawa podatkowego należy również przypisać swoistej „ekonomizacji” języka prawnego. W opracowaniu podkreślono mianowicie, że wysoki stopień wykorzystania pojęć wywodzących się z nauk ekonomicznych, co jest charakterystyczne dla podatkowego prawa wspólnotowego, utrudnia stosowanie jego unormowań. Jednocześnie zjawisko to zmusza podmiot dokonujący interpretacji tegoż prawa do uwzględniania, w szerokim zakresie, kontekstów pozajęzykowych.

Poprzestając na bardzo pobieżnym przybliżeniu podstawowych tez zawartych w recenzowanej pracy, należy podkreślić raz jeszcze, iż pre-

zentowane opracowanie w istotnym stopniu wzbogaca dorobek doktryny prawa podatkowego. Sposób realizacji podjętego przez Autorkę zamierzenia – z uwagi na jego interdyscyplinarny charakter – zasługuje na uznanie. Jego urzeczywistnienie wymagało bowiem zarówno gruntownej analizy dorobku ogólnej teorii prawa, jak i wszechstronnego wykorzystania piśmiennictwa z zakresu prawa wspólnotowego. Ważne uzupełnienie materiałów źródłowych wykorzystanych w pracy stanowi literatura obca, a także dorobek orzeczniczy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz polskich sądów administracyjnych.

Aleksy Goettel