

ANDRZEJ BATOR

## INTERPRETACJA A KONKRETYZACJA OBOWIĄZKÓW NA PRZYKŁADZIE PRAWA PODATKOWEGO

Termin „interpretacja” lub — częściej używany przez prawników jako jego synonim — „wykładnia”<sup>1</sup> odnoszone bywają w naukach prawnych do wielu, niekiedy dość różnych, sytuacji problemowych. Sytuacje te łączy to, iż powstają one na tle językowych trudności związanych ze stosowaniem prawa. W literaturze zwracano już uwagę, że przynajmniej część powstających tu trudności nie musi należeć do problematyki z zakresu interpretacji (wykładni) prawa<sup>2</sup>. Przykład prawa podatkowego wskazywać może, iż w przypadku niektórych grup przepisów prawnych ta tradycyjna problematyka prawnicza występować może nawet w dość ograniczonym zakresie. W tekście niniejszym będę starał się wykazać, że w procesie stosowania prawa podatkowego rolę zasadniczą odgrywa nie tyle interpretacja (choć nie neguję jej obecności), co raczej konkretyzacja.

W polskiej literaturze teoretycznoprawnej wyróżnić można dwie, częściowo odmienne koncepcje wykładni prawa. Poza różnicą w przyjmowanych założeniach teoretycznych<sup>3</sup> koncepcjom tym przypisywane są również odmienne zadania. I tak, tzw. koncepcja semantyczna łączona jest z wykonywaniem zadań stawianych przed wykładnią operatywną, a więc mającą miejsce w praktyce prawniczej; koncepcja druga — tzw. derywacyjna — uznawana jest za bardziej adekwatną z punktu widzenia zadań formułowanych wobec wykładni doktrynalnej<sup>4</sup>. W związku z tym, że problem, który podejmuję w artykule, traktuję jako zagadnienie z zakresu przede wszystkim nauki prawa, a nie praktyki, to jest rzeczą zrozumiałą, iż korzystać będę głównie z założeń drugiej z wyróżnionych wyżej koncepcji.

<sup>1</sup> Z terminami tymi łączę znaczenia nieco odmienne; por. przypis 6.

<sup>2</sup> Por. Z. Ziemiński, *W sprawie elementarnego wykładu o wykładni*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1964, z. 3.

<sup>3</sup> Zob. K. Płeszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, Zeszyty Naukowe UJ — Prace z Nauk Prawnych, nr 20, 1984.

<sup>4</sup> Ibidem, s. 24.

Niezależnie jednak od różnic występujących w wymienionych koncepcjach, wskazać można na pewne zasadniczo wspólne dla każdego procesu wykładni grupy czynności. Są to czynności dwojakiego rodzaju<sup>5</sup>: a) zmierzające do zrekonstruowania normy prawnej jako wypowiedzi o określonym kształcie (zawierającej określenie adresata, warunki zastosowania i sposób zachowania się); b) mające na celu ustalenie znaczenia terminów użytych w rekonstruowanej normie. Czynności (a) mają w pewnym stopniu charakter formalny. Wymagają one przyjęcia założenia dotyczącego struktury normy prawnej, a następnie — w oparciu o to założenie — wyszukania w tekście prawnym poszczególnych elementów normy i uporządkowania ich zgodnie z formalnymi wymogami struktury. Przyjęta struktura normy narzuca interpretatorowi zakres poszukiwanych w akcie normatywnym wyrażen prawnych. Czynności (a) poprzedzają czynności typu (b), decydując zarazem, które z wyrażen tekstu prawnego poddane zostaną następnie procesowi ustalania znaczenia. Czynności (b) mają semantyczny charakter. Zmierzają one do usunięcia wieloznaczności i nieostrości znaczeniowej terminów użytych poprzednio w rekonstruowanej normie. Czynności (a) i (b) łącznie składają się na wykładnię prawa. Terminu „interpretacja” używał będę natomiast łącznie wobec czynności (b)<sup>6</sup>.

## II

Porządek wyróżnionych wyżej czynności składających się na wykładnię prawa potraktuję również jako zasadę uporządkowania moich dalszych rozważań, a zatem — w pierwszej kolejności (pkt II - IV) — przedstawię rekonstrukcję normy (norm) prawa podatkowego po to, ażeby następnie (pkt V-VI) rozważyć problemy powstające w związku z interpretacją wyrażen składających się na normę (normy) prawa podatkowego.

Przyjmijmy, że norma podatkowa jest normą merytoryczną (*NM*) i że *NM* wyrażana jest taką oto formułą: „Nakazuje się, ażeby *A* w warunkach *W* zachowywał się *Z*” — gdzie: *A* oznacza adresata normy, *W* — zakres zastosowania, czyli klasę sytuacji, w których dana norma znajduje zastosowanie; *Z* — zakres normowania, tj. klasę nakazanych (zakazanych) zachowań<sup>7</sup>. Jeżeli zmienne z tego schematu zastąpione zostaną wyrażeniami z ustawy podatkowej<sup>8</sup>, to otrzymamy normę o następującej treści: Nakazuje się, ażeby „osoba fizyczna i osoba prawna nie będąca j.g.u.”<sup>9</sup> (o ile nie jest przedstawicielem dyplomatycznym<sup>10</sup>, o ile

<sup>5</sup> Zob. ibidem, s. 19.

<sup>6</sup> Por. np. M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972, s. 27.

<sup>7</sup> Określeń tych używam za Z. Ziemińskim, *Logika praktyczna*, Warszawa 1976, s. 116.

nie jest zwolniona przez Ministra Finansów od podatku<sup>11</sup> etc), która uzyskała „dochód [...] ze źródeł przychodów”<sup>12</sup> (po potrąceniu niedoborów<sup>13</sup>, o ile nie przekracza kwoty...<sup>14</sup>) „uiściła na rzecz Skarbu Państwa świadczenie pieniężne”<sup>15</sup>. Mamy tu więc zarówno określenie adresata („osoba fizyczna i osoba prawna nie będąca j.g.u., wraz z wyłączeniami), określenie zakresu zastosowania (uzyskanie „dochodu”, również ograniczone wyłączeniami), jak i wskazanie zakresu normowania („uiszczenie na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego”). Jak więc widać, przepisy podatkowe w sposób raczej nieskomplikowany umożliwiają zrekonstruowanie normy o strukturze *NM*.

Trzeba jednak zauważyć, że norma podatkowa jest jednak nietypową *NM*. Zwykle *NM* za przedmiot mają czynności psychofizyczne — tutaj natomiast zachowanie polega na „uiszczeniu świadczenia pieniężnego” powodujące w następstwie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Mamy tu zatem do czynienia z działaniem mającym cechy konwencjonalnej czynności prawnej. Taki właśnie charakter nakazanego adresatowi zachowania powodowany jest swoistością więzi istniejącej pomiędzy stronami zobowiązania podatkowego. Więż ta nie ma bowiem charakteru naturalnego, a bierze swe źródło wyłącznie z normy prawnej<sup>16</sup>. Norma podatkowa jest zatem typem reguły konstytucyjnej<sup>17</sup>. Jej przedmiot jest w całości konstruktem normatywnym (norma prawna kreuje obowiązek podatkowy, wykonanie tego obowiązku polega na dokonaniu czynności prawnej; wreszcie, skutek tych czynności jest także specyficznym normatywnym — wygaśnięcie zobowiązania podatkowego<sup>18</sup>). Okoliczności te uwidaczniają się również w języku ustaw podatkowych: ma on niewiele cech języka naturalnego, co stwarza ogólnie znane trudności w odbiorze przepisów podatkowych przez nieprzygotowanych prawniczo czytelników ustaw.

Wyrażenia użyte w zrekonstruowanej *NM* — objęte zarówno zakresem zastosowania, jak i zakresem normowania — są nazwami generalnymi zgodnie z przyjętym w prawoznawstwie generalno-abstrakcyjnym wzorcem normy prawnej. Taki ogólny sposób wyrażania sytuacji („osią-

<sup>8</sup> Przykłady pochodzą z ustawy z 16 XII 1972 r. o podatku dochodowym

<sup>9</sup> Art. 1.1. ustawy (zob. także art. 2 i 3).

<sup>10</sup> Art. 4 ustawy (zob. także art. 5).

<sup>11</sup> Art. 23 ustawy.

<sup>12</sup> Art. 6 ustawy (zob. także art. 7, 8 i 19).

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> Art. 20.

<sup>15</sup> Art. 2.1. ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych,

<sup>16</sup> Zob. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego*, Wrocław 1989, s. 27.

<sup>17</sup> Pojęcia tego używam za J. R. Searle, *Czynności mowy*, Warszawa 1987, s. 49 i n.

<sup>18</sup> Normalny przedmiot ma tutaj cechy tzw. faktów instytucjonalnych; por. *ibidem*, s. 69 i n.

ganie dochodów") i zachowania („uiszczanie kwoty pieniężnej”) jest jednak niewystarczający jako podstawa dla stwierdzenia zgodności (niezgodności) rzeczywistej sytuacji i rzeczywistego zachowania adresata z normą. Ustalanie spełnialnego i egzekwowalnego obowiązku podatkowego wymaga określenia wysokości kwoty pieniężnej. Nie wystarcza tu ogólne sformułowanie obowiązku. Z kolei określenie wysokości tej kwoty nie jest możliwe bez wymiernego ustalenia wielkości dochodu. I tu zatem nie wystarczy ustalenie, że podatnik „osiągnął dochód ze źródeł przychodów”. Inaczej więc, niż jest to w wielu typowych normach merytorycznych, w przypadku podatkowych *NM* formuły generalno-abstrakcyjne okazują się niewystarczające do tego, aby na ich podstawie móc kwalifikować rzeczywiste zachowania adresata jako zgodne (niezgodne) z wzorcem normatywnym. Wyrażenia ogólne wymagają tu uzupełnienia zwrotami zawierającymi wymierne wielkości. Takie „uzupełnianie” dokonywane jest w procesie stosowania *NM*, a więc w trakcie podejmowania decyzji ustalającej wymiar podatku. Na kształt tej decyzji, poza zrekonstruowaną *NM*, wpływ mają jeszcze dwie inne grupy norm: normy kompetencyjne oraz — charakterystyczne dla prawa podatkowego — zasady naliczania należności podatkowych. Próbę rekonstrukcji tych dwóch odrębnych typów norm przedstawiam poniżej.

### III

Przypomnijmy, że zwrot „norma kompetencyjna” (*NK*) znaczy tyle, co wypowiedź wyrażona formułą: „Jeżeli w okolicznościach *W* podmiot *B* dokona w sposób *S* czynności *C* jako czynności konwencjonalnej *C<sub>k</sub>*, to podmiot *A* w tych okolicznościach powinien zachować się w sposób *C<sub>m</sub>*”<sup>19</sup> — gdzie: *A* oznacza adresata normy, *B* — kompetentny podmiot, *W* — warunki zastosowania, *S* — sposób działania *B*, *C* i *C<sub>k</sub>* — wyrażają rodzaj czynności kompetentnego podmiotu i jej następstwa wobec *A* (np. aktualizację obowiązku), *C<sub>m</sub>* — określa zachowanie się nakazane *A*.

Podstawiając w miejsce zmiennych elementy treściowe z ustawy o podatku dochodowym formułę tę doprecyzować można następująco: Jeżeli zaistnieją okoliczności takie, że podatnik osiągnie „dochód ze źródła przychodów” (*W*) i organ podatkowy (*B*) w takich okolicznościach w sposób przewidziany procedurą k.p.a. i innymi przepisami (*S*) podejmie decyzję ustalającą wymiar podatku (*C* jako *C<sub>k</sub>*), to podatnik (*A*) w takiej sytuacji powinien „uiścić na rzecz Skarbu Państwa świadczenie pieniężne” w ustalonym w decyzji wymiarze {*C<sub>m</sub>*). Wykorzystana tu konstrukcja jest formułą normy kompetencyjnej aktualizującej ustanowione normą ogólną obowiązki podatnika<sup>20</sup>. Konstrukcja normy kom-

<sup>19</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawnoznawstwa*, Warszawa, 1980, s. 169.

<sup>20</sup> Ibidem.

petencyjnej wydaje się być bardzo przydatna dla objaśnienia norm podatkowych. Wyrażając istotne przesłanki podejmowanej decyzji, uwiadczenia zarazem ważną rolę organu państwowego w procesie ustalania obowiązków podatkowych.

Zaprezentowana wyżej adaptacja schematu *NK* do norm podatkowych ma jednak pewne ograniczenia. Po pierwsze, nie obejmuje ona sytuacji tzw. samoobliczania podatku — kiedy to sam podatnik w oparciu o przepisy ustala sobie — pod kontrolą organu państwowego — wymiar podatku. Ograniczenie to można jednak przewyciężyć: albo przez wprowadzenie dodatkowej, specjalnie dla tej sytuacji, konstrukcji normy podatkowej jako *NK*, albo też, pozostając przy poprzedniej konstrukcji, wprowadzić można uzupełniające założenie dotyczące samej sytuacji samoobliczania (zakwestionować można mianowicie samodzielność podatnika przy samoobliczaniu<sup>22</sup>).

Drugim, merytorycznie tu donioślejszym ograniczeniem stosowalności *NK* wobec norm podatkowych jest zawężenie typowych następstw kompetencyjnych norm stosowania prawa do aktualizacji ustalonych już wcześniej obowiązków prawnych. Jak wiadomo, w prawie podatkowym sama aktualizacja jest niewystarczająca. Jeżeli obowiązek podatnika ma być spełnialny, to niezbędne jest również jego doprecyzowanie. Takie Połączone z aktualizacją doprecyzowanie obowiązków nie koliduje jednak z założeniami leżącymi u podstaw koncepcji norm kompetencyjnych. Z. Ziemiński, obok typowych, prostych aktualizacji wyróżnia także wariant złożony, łączący aktualizację z wyznaczaniem przez czynność konwencjonalną zakresu normowania w sposób bardziej ścisły<sup>23</sup>. Wydaje się że z takim właśnie założonym wariantem mamy do czynienia w przypadku konwencjonalnych działań organu podatkowego dokonywanych w postępowaniu ustalającym wymiar podatku. Ogólnie, ramowo tylko wyznaczony w ustawie zakres normowania może być przez czynność konwencjonalną — będącą elementem sytuacji zaliczanych do zakresu zastosowania — wyznaczony ściślej<sup>24</sup>. Zrekonstruowana poprzednio podatkowa *NM* jest takim właśnie ramowym wyznaczeniem obowią-

<sup>21</sup> Modyfikacja byłaby wtedy następująca: aktualizacji dokonuje nie organ podatkowy, lecz podatnik (B jest podmiotem dokonującym czynności C jako Ck).

Organ podatkowy jest adresatem (*A*) normy kompetencyjnej i jemu nakazane jest zachowanie *Cm*, przy czym *Cm* nie oznacza nakazu zapłaty, lecz nakaz przyjęcia zapłaty. Takie ujęcie nie jest sprzeczne z koncepcją normy kompetencyjnej; por.

Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, s. 164 i n.

<sup>22</sup> W kontroli samoobliczenia podatku dopatrzeć się można elementu decyzji organu podatkowego. „Jest ona jakby ukryta w akcie kontroli organu podatkowego, akceptującym samoobliczenie podatkowe”; A. Borodo, B. Brzeziński, E. Drgas, J. Głuchowski, J. Jezierski, *Zarys prawa finansowego*, Toruń 1986, s. 123; por. także System instytucji prawno-finansowych *PRL*, t. III, Wrocław 1985, s. 212.

<sup>23</sup> Zob. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, s. 163.

<sup>24</sup> Ibidem.

ków podatnika uściślonym następnie przez czynność konwencjonalną organu podatkowego.

Konstrukcja *NK* jest więc stosowalna wobec norm podatkowych a obecność czynności zmierzających do uściślenia obowiązków nie ogranicza jego przydatności. W oparciu o samą tylko formułę *NK* nie jest natomiast możliwe zrekonstruowanie sposobów, swoistej „techniki” uściślenia obowiązków podatkowych. Sposoby te regulowane są w ustawach podatkowych i stanowią odrębną grupę przepisów. Normy, które na podstawie tych przepisów dają się formułować są zatem niezbędnym uzupełnieniem i rozwinięciem prezentacji kompetencyjnych norm podatkowych.

#### IV

Obowiązek podatnika uzyskuje kształt ścisłych, wymiernych wielkości poprzez zastosowanie przepisów regulujących sposób obliczania należności podatkowych. Są to przepisy określające: a) tzw. podstawę opodatkowania, czyli wielkość od której liczony jest podatek (ujęta ilościowo lub wartościowo np. „nadwyżka sumy przychodów [...] nad kosztami”<sup>25</sup>); b) zasadę obliczania kwoty podatku, która obciążać będzie podatnika — tj. stawkę podatkową. Zasada obliczania (b) wyraża stosunek pomiędzy podstawą opodatkowania a kwotą należnego podatku. Stosunek ten może być wyrażony ilościowo (jako ilość jednostek pieniężnych pobieranych od jednostki podstawy opodatkowania) lub procentowo (w postaci stopy podatkowej).

Przepisy (a) i (b) zrekonstruować można jako normy wykorzystując schemat normy z tzw. okresem warunkowym. Przepisy te uzyskałyby wtedy następujący kształt normatywny (*RD*): „Jeżeli podatek *B* osiągnął podlegającą opodatkowaniu ilość (wartość) *x*, to organ podatkowy *A* powinien naliczyć *B* podatek wysokości *xr*, zgodnie z zasadą *R*” — gdzie: *x* oznacza podstawę opodatkowania (przepis a), *xr* — kwotowo ujęty obowiązek *B* obliczony przy zastosowaniu reguły *R*, *R* — to reguła obliczania (przepis b).

Adresatem *RD* jest organ podatkowy. Do jego bowiem zadań należy uściślenie obowiązków podatnika<sup>26</sup>. Z kolei, wyznaczona zmienną *R* zasada obliczania (relacja między podstawą opodatkowania i kwotą podatku) jest zastępowana przelicznikiem *r* wziętym z konkretnej ustawy podatkowej. Wielkość *r* uzależniona będzie od ilości przedmiotów opodatkowania. Inny będzie zatem sposób naliczania podatku dochodowego, inny obrotowego etc. (chyba, że ustawodawca posłuży się przepisem odsyłającym). Typ przedmiotu opodatkowania ma odpowiadający mu sposób naliczania kwot podatku.

<sup>25</sup> Art. 12 ustawy o podatku dochodowym.

<sup>26</sup> Zob. przypis 21 - 22.

Zrekonstruowaną tu wypowiedź normatywną *RD* (łącznie z *NM* i *NK*) traktować trzeba jako podstawę prawną dla decyzji podatkowej. Akceptując rozróżnienie na podstawę prawną i — zawierającą się w niej — podstawę normatywną (przepisy materialnoprawne)<sup>27</sup>, *RD* w powiązaniu z *NM* uznać można za podstawę normatywną dla decyzji podatkowych. *RD* jest ściśle powiązana z *NM* i wyraża „techniczną stronę” procesu dochodzenia do materialnoprawnych przesłanek warunkujących decyzję. Wykorzystując terminologię zaproponowaną przez J. Wróblewskiego, *RD* określić można jako tzw. regułę decyzji<sup>28</sup>.

Zgodnie z wymogami stawianymi regułom decyzji, z zastosowania takiej reguły inferencyjnie wynikać powinna treść decyzji<sup>29</sup>. W prezentowanej wyżej formule zmienna *R* wyraża zasadę inferencji podatkowego postępowania wymiarowego:  $xr$  (kwota obliczonego podatku) wynika z  $x$  (podstawy opodatkowania), przy zastosowaniu zasady obliczania  $R$  (czyli przemnożeniu podstawy opodatkowania przez jakiś przelicznik  $r$ , np. stopę procentową). Jest to więc raczej nieskomplikowany zabieg arytmetyczny. Dodatkowa reguła decyzji (*RD*) jest w całości Prawnie zdeterminowana: zarówno bowiem zasada naliczania  $R$ , jak i podstawa opodatkowania określone są przepisami prawnymi — przepisami (a) i (b). Tak więc w przypadku podatkowego postępowania wymiarowego reguły decyzji nie wykraczają poza podstawę normatywną.

Przedstawiony tu mechanizm dochodzenia do decyzji jest rozwiniętym ujęciem traktującego normę podatkową jako *NK*. W schemacie tym — przypomnijmy — występował zwrot następujący: „Jeżeli w okoliczności  $W$  podmiot  $B$  dokona w sposób  $S$  czynności  $C$  jako czynności konwencjonalnej  $C/k$ , to...”. Otóż „sposób  $S$ ” — doprecyzujmy to obecnie — w prawie podatkowym ma dwa aspekty. Zwrot ten — po pierwsze — może wyrażać nakaz działań zgodnych z procedurą, a jego skutkiem będzie uznanie dokonanej aktualizacji obowiązku jako ważnej (nieważnej), ale można też — po drugie — zwrot ten rozumieć jako nakaz działań zgodnych z określoną w *RD* regułą uściślenia obowiązków — tutaj skutkiem będzie zgodność (niezgodność) decyzji podatkowej z prawem materialnym. Przykład prawa podatkowego wskazuje na złożoność powiązań między normami kompetencyjnymi i normami materialnymi w kształtowaniu obowiązków adresata obu tych norm.

Gdybyśmy próbowali odpowiedzieć na pytanie, dlaczego np. Janowi Kowalskiemu pewnego dnia wręczono decyzję organu podatkowego, z której dowiedział się, że ma „uiścić na rzecz Skarbu Państwa” kwotę

<sup>27</sup>J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 309

<sup>28</sup>Ibidem, s. 309 i n.

<sup>29</sup>Ibidem, s. 310.

w wysokości  $xr$  zł, to wyjaśnienie nasze byłoby zapewne następujące: a) z wystąpieniem korzyści typu  $D$  (np. dochodu) ustawodawca powiązał obowiązek „uiszczania na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego”; b)  $J. K.$  uzyskał korzyść typu  $D$  w wysokości  $x$  zł; c) z wystąpieniem korzyści typu  $D$  w wysokości  $x$  zł ustawodawca powiązał obowiązek „uiszczenia [...] świadczenia pieniężnego” w wysokości  $xv$  zł. Sądzić można, że taka argumentacja przekonałaby  $J. K.$ , że obowiązek powinien wykonać.

Punkty (a) - (c), to następujące po sobie etapy w formułowaniu obowiązku podatnika. Etapy te przedstawić można posługując się terminologią nauki prawa finansowego jako: a) określenie przedmiotu opodatkowania; b) sformułowanie podstawy opodatkowania; c) wyznaczenie kwoty świadczenia podatkowego. Pojawiające się w każdej z tych trzech faz sytuacje problemowe mają nieco odmienny charakter i — jak będą się to starał niżej wykazać — w niewielkim tylko stopniu pojawiające się tu kwestie dadzą się uznać za problemy z zakresu interpretacji prawa.

Przedmiot opodatkowania wyrażany jest obecnie różnymi terminami („dochód”, „obrót”, „nabycie praw majątkowych”, „wynagrodzenie”, „posiadanie psa” etc). Większość tych terminów należy do jakiegoś języka rodzajowego (ekonomicznego, prawniczego — w tym także do, w pewnym stopniu odrębnego, prawniczego języka podatkowego). I choć wszystkie terminy te swój rodowód biorą z języka naturalnego, to jednak dzięki słownikom i doktrynie — a także definicjom ustawowym — ich znaczenie jest w miarę ugruntowane. Dlatego też sądzić można, z pewną jednak ostrożnością, że typowe sytuacje wieloznaczności raczej tu występować nie będą. Wielce prawdopodobne jest natomiast pojawianie się nieostrości znaczeniowej — i ta cecha wyrażen określających przedmiot opodatkowania stwarzać będzie przede wszystkim potrzebę interpretacji. Należy jednak zauważyć, że wiele z tych wyrażen używanych jest przez prawodawcę celowo jako nieostre po to, żeby stworzyć sytuację luzu decyzyjnego. Użycie terminu „interpretacja” w takich okolicznościach nie wydaje się właściwe<sup>30</sup>. Granice swobody wyznaczają tu definicje regulujące, wskazując zarazem na celowość w posługiwaniu się przez prawodawcę nieostrymi terminami<sup>31</sup>. Występuje tu także typowa dla luzów decyzyjnych otwartość zakresu znaczeniowego, czego wyrazem jest pojawianie się wśród zwrotów definiujących takich wyrażen, jak: „inne prawa majątkowe”, „także sprzedaż”, „uważa się w szczególności” etc.<sup>32</sup> Dowodzi to, że prawodawcy nie zawsze zależy na wyraźnym wyz-

<sup>30</sup> Zob. Z. Ziemiński, W *sprawie elementarnej wykładu*, s. 2.

<sup>31</sup> W ustawie o podatku dochodowym prawodawca wyliczając tzw. „źródła przychodów” powoduje, iż zbędną staje się interpretacja terminu „dochód”. Obecność tego wyliczenia wskazuje jednak zarazem, że prawodawca zdaje sobie sprawę z nieostrości tego terminu.

<sup>32</sup> Zob. art. 7 i 8 ustawy o podatku dochodowym.



naczeniu granic przedmiotu opodatkowania, a jego dookreślenie pozostawia organom stosującym prawo. Poza tym — tak przynajmniej sądzić można obserwując praktykę — pewien element swobody decyzyjnej jest tutaj niezbędny. Sprawność urzędnika podatkowego mierzona jest w jakiejś mierze również skutecznością w kwalifikowaniu bardzo zróżnicowanych działań, w tym również i takich, które dokonywane są z zamiarem omijania obowiązków podatkowych. Zdolności urzędnika w wykrywaniu i kwalifikowaniu obowiązków powinny być co najmniej na miarę umiejętności podatników w sztuce ich omijania. Luz decyzyjny jest warunkiem niezbędnej tu operatywności.

Drugim etapem w procesie wyznaczania obowiązków podatnika jest sformułowanie podstawy opodatkowania. Czynności tu podejmowane zmierzają do wymiernego — ilościowego lub wartościowego — ujęcia przedmiotu opodatkowania. Jeżeli przedmiot opodatkowania wyrażony jest w nieostrym, wartościującym języku, to podstawa opodatkowania — w języku umownych miar ilości lub wartości. W doktrynie prawa podatkowego czynności te nazywane bywają „kwantyfikacją przedmiotu”<sup>33</sup>.

Wymierne, ujęte za pomocą znamion liczbowych, określenie podstawy opodatkowania eliminuje dowolność interpretacji i daje jasność — przynajmniej w sensie pragmatycznym<sup>34</sup> — rozumienia tekstu. Choć obecność znamion liczbowych nie eliminuje interpretacji jako takiej (interpretacji *sensu largo*)<sup>35</sup>, to jednak zawsze wprowadzenie liczb do tekstu dokonywane jest z zamiarem wyeliminowania dowolności rozumienia przepisu prawnego lub przynajmniej uproszczenia.

Wydaje się, że najbardziej adekwatnym terminem dla określenia dokonywanych w trakcie formułowania podstawy opodatkowania czynności jest termin „konkretyzacja”<sup>36</sup>. Zdaniem K. Swirydowicza, „o konkretyzacji wskazanego w normie zachowania mówić będziemy wtedy, gdy na miejsce zmiennych występujących w nazwie opisującej zachowanie [...] wpisane zostaną stałe”<sup>37</sup>. I tak — korzystając z przykładu podatku dochodowego — jeżeli przez zwrot „dochód uzyskiwany ze źródeł przychodów” potraktujemy jako odpowiednik zmiennej (wyrażającej ogólnie ujęty w NM przedmiot opodatkowania), to np. wyrażenie „dochód w wysokości 100 milionów zł.” będzie już wartością stałą (formułującą skonkretyzowaną podstawę opodatkowania).

Czynność konkretyzacji poprzedzana jest ewentualną interpretacją<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> Zob. *System instytucji prawno-finansowych PRL*, s. 180 i n.

<sup>34</sup> Zob. J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność prawa*, Państwo i Prawo 1988, nr 4.

<sup>35</sup> R. Sarkowicz, *Interpretacja liczb w tekście prawnym*, Państwo i Prawo 1990, nr 11, s. 80.

<sup>36</sup> Termin ten używany jest też w doktrynie prawa finansowego; zob. L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 167.

<sup>37</sup> K. Swirydowicz, *W sprawie pojęcia obowiązku*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1981, z. 1, s. 94.

Podstawiając bowiem w miejsce zmiennej jakąś stałą musimy mieć pewność, że stała ta jest konkretyzacją tej właśnie a nie innej zmiennej. A zatem — wracając do przykładu — niezbędna jest pewność, że kwota 100 milionów zł jest konkretyzacją dochodu, a nie obrotu czy innego jeszcze przedmiotu opodatkowania. Jasność rozumienia terminów określających przedmiot jest więc konieczna, aby móc je następnie konkretyzować.

Konkretyzacja wyrażona w podstawie opodatkowania nie precyzuje jeszcze samych obowiązków, a jedynie wymiennie ujmuje zdarzenia powodujące powstanie tych obowiązków (jest konkretyzacją zakresu zastosowania *NM* i *NK*). Mamy tu zatem tylko do czynienia z — nazywając rzecz w terminologii operacjonistów — przejściem od języka „właściwości” na wolny od sporów znaczeniowych język „operacji”<sup>39</sup>. Następnym tego są łatwe w użyciu kategorie miar ilości i wartości, które później, w postępowaniu wymiarowym, są wykorzystywane jako język ustalania i formułowania obowiązków podatkowych.

Ostatnim etapem procesu wyznaczania obowiązków podatkowych jest określenie kwoty świadczenia. Czynności mające tu miejsce polegają na zastosowaniu odpowiedniej zasady obliczania wobec sformułowanej już podstawy opodatkowania. Normatywny charakter zachodzącej tu relacji wyraża reguła decyzji (RD), którą analizowałem w pkt. IV.

Wyznaczanie wysokości kwoty podatku poprzedzają czynności, które zasadniczo nie są ani interpretacją, ani konkretyzacją. Można natomiast określić je jako ewentualny wynik interpretacji (ustalonych znaczeń terminów wyrażających przedmiot opodatkowania) — o ile pominiemy występujące tu sytuacje luzów decyzyjnych — i jako wynik konkretyzacji (wymiernego sformułowania podstawy opodatkowania). Operacje tu dokonywane mają arytmetyczny charakter. Jeżeli zechcemy szukać w słowniku teorii odpowiedniego terminu na ich nazwanie, to wydaje się, że można tu mówić o inferencji (kwota płatności podatkowej uznawana jest jako konsekwencja wcześniejszego uznania podstawy opodatkowania i zastosowanej zasady obliczania — stawki podatkowej). Jest to jednak inferencja dość nieskomplikowana, a jej prostotę lepiej chyba oddają takie terminy, jak „wymierzanie” czy „obliczanie”. Prostota samej czynności nie wyklucza oczywiście wielości i złożoności samych zasad obliczania (rodzajów stosowanych w prawie podatkowym stawek).

## VI

Obowiązki prawne powstają w wyniku zdarzeń, z którymi ustawy łączą nakaz określonego zachowania się. Mogą być one spełnialne *na*

<sup>38</sup> Pogląd ten dotyczyć może wyłącznie interpretacji dogmatyczno-prawnej i nie da się pogodzić z tzw. „wykładnią operatywną”.

<sup>39</sup> Zob. E. Poznański, *Operacjonizm po trzydziestu latach*, w: *Fragmety filozoficzne* — Seria druga, Warszawa 1959, s. 203.

podstawie stwierdzenia zaistniałego zdarzenia i ogólnie (rodzajowo) określonego w ustawie skutku prawnego. Może jednak być i tak — a prawo podatkowe jest tego przykładem — że obowiązek okaże się niespełnialny przy tak ujętych przesłankach. Niespełnialność może być powodowana niepewnością: a) co do aktualności obowiązku, b) co do treści obowiązku.

W pierwszym przypadku przyczyną będzie wątpliwość, czy zdarzenie w ogóle rodzi obowiązek (czy jest zdarzeniem prawnym), a jeżeli tak, to jakiego rodzaju jest to obowiązek. W przypadku obowiązków podatkowych jest to pytanie o to, czy uzyskana korzyść nakłada obowiązki podatkowe i jakiego są one rodzaju (czy korzyść pochodzi z „dochodu”, „obrotu” czy innych przedmiotów opodatkowania). Stwierdzenie obowiązku i określenie jego rodzaju wymaga zinterpretowania terminów określających przedmiot opodatkowania. Interpretacja może zatem usunąć niepewność (a)<sup>40</sup>, a tym samym dać podstawę do stwierdzenia, że zdarzenie zaktualizowało obowiązek prawny (obowiązek określonego rodzaju).

Może też mieć miejsce i taka sytuacja, że norma znajduje zastosowanie, a więc obowiązek jest zaktualizowany, ale sposób wyznaczenia obowiązku czyni go niespełnialnym<sup>41</sup>. Mamy wtedy do czynienia z niepewnością co do treści obowiązku. Usunięcie niepewności następuje wtedy poprzez konkretyzację. W prawie podatkowym takim rodzajowo określonym i niespełnialnym obowiązkiem jest nakaz „uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego”. Konkretyzacja następuje tu poprzez wymierne sformułowanie podstawy opodatkowania, Zastosowanie odpowiedniej zasady obliczania prowadzi już w prosty sposób do zastąpienia abstrakcyjnego „świadczenia” obowiązkiem wymierzonym w kwocie pieniędzy.

#### INTERPRETATION AND CONCRETISATION OF DUTIES ON THE EXAMPLE OF TAX LAW

##### S u m m a r y

The article attempts to determine, on the example of tax law, the role played by interpretation and concretisation in the process of defining legal duties. Using theoretical constructs of a substantive norm, a competence norm and a so-called

<sup>40</sup> Oczywiście tylko w części dotyczącej tekstu prawnego. Pomijam tu możliwą niepewność co do ustaleń faktycznych.

<sup>41</sup> Por. M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Uzasadnienie twierdzeń, ocen i norm w prawnoustawstwie*, Warszawa 1988, s. 67; K. Swirydowicz, *W sprawie pojęcia obowiązku*, s. 94.

decision rule, the author reconstructs each of the above types of norms from the provisions of tax legislation.

A tax-law substantive norm determines in a general way the contents of a duty. A tax-law competence norm actualises this duty through conventional acts, the undertaking of which is the element of the situation provided for in the scope of application of this norm. Such an actualisation is always accompanied by the concretisation of the contents of a duty defined in the substantive norm. In turn, a decision rule regulates a technical and operative side of the concretisation of a duty.

Defining the relation between interpretation and concretisation the author comes to the conclusion that in tax law a basic role is played by concretisation. Interpretation is limited by the characteristic features (measurability) of terminology appearing in tax legislation.