

**Recenzja**  
**rozprawy habilitacyjnej**  
**pt. „Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym”,**  
**Wydawnictwo KUL 2017, ss. 264**  
**oraz istotnej aktywności naukowej Pani dr Moniki Münnich**

***I. Ocena rozprawy habilitacyjnej***

W polskiej doktrynie prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich lat ukazały się monograficzne opracowania dotyczące klauzul generalnych (A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013; P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017). Mogłoby się zatem wydawać, że problematyka dotycząca tych zagadnień jest już wyczerpująco i wszechstronnie zanalizowana.

Tymczasem, pojawiła się monografia Pani dr Moniki Münnich, która w pewnych fragmentach stanowi kontynuację dotychczasowych badań, a równocześnie wkracza w problematykę, która dotychczas umknęła zainteresowaniu doktryny. Nieostre zwroty ocenne nie były dotychczas przedmiotem wszechstronnego, kompleksowego i analitycznego opracowania. Sposób ujęcia tematu, a także główne i dodatkowe cele naukowe oraz główna teza badawcza wskazują, że powstała monografia, która ma całkowicie walor nowości naukowej. Dotyka teoretycznych i praktycznych problemów w sposób całkowicie samodzielny, nowatorski i oryginalny. I wnosi do nauki twórczy walor, albowiem pogłębia i rozwija doktrynę prawa podatkowego.

Teza badawcza ujęta jest wielowątkowo, w sposób następujący: *„Istnienie nieostrych zwrotów szacunkowych oraz klauzul generalnych jest niezbędne dla elastycznego stosowania prawa podatkowego. Te specyficzne kategorie prawne pozwalają bowiem nie tylko na indywidualizację rozstrzygnięć podatkowych, ale*

*zobowiązują również podmioty stosujące prawo do zapewnienia równorzędnej ochrony dwóm interesom: indywidualnemu podatników i publicznemu”.*

Ta teza jest istotna, albowiem gdy rozpatruje się relację – państwo a podatnik, w aspekcie systemowym, to konieczne jest stworzenie skutecznych gwarancji prawnych dwojakiego rodzaju.

Po pierwsze, zabezpieczyć należy prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony prawodawcy podatkowego. Proces legislacji podatkowej nie jest bowiem wolny od błędów, a także zupełnie świadomych i celowych działań wynikających z kalkulacji politycznych.

Po drugie, należy zabezpieczyć prawa podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony organów podatkowych, czyli w procesie stosowania prawa podatkowego. Organy podatkowe oceniane są bowiem według jednego, i to podstawowego kryterium, tj. sprawności w realizacji funkcji dochodowej podatków; mają skutecznie chronić dobro publiczne (dochody budżetowe państwa). To kształtuje charakterystyczną mentalność; mniej istotne stają się środki i metody działania, przede wszystkim liczy się skutek.

Szczególnie istotne znaczenie dla procesu prawodawczego ma art. 2 Konstytucji. Jest tak dlatego, że narzuca on określony standard myślenia o funkcji i roli państwa w zakresie prawodawstwa podatkowego.

Prawodawstwo podatkowe określa zasady, jakim podporządkowane są relacje między władzą publiczną a podatnikiem. Prawo, w państwie prawnym, ma być także instrumentem wolności. Jednoznacznie świadczą o tym postanowienia Konstytucji (art. 64 w związku z art. 20 oraz art. 21). Tym samym, pojawia się zagadnienie takiego kształtowania treści obowiązków podatkowych, które skutecznie chroniąc dobro publiczne, nie naruszają przy tym konstytucyjnie chronionych dóbr podatnika.

Rozwiązanie art. 2 Konstytucji sprzeciwia się zarówno arbitralności rozwiązań w dziedzinie prawodawstwa podatkowego, jak i nieprzewidywalności prawodawcy, stanowiącego te obowiązki. Zwraca się ku zasadzie wzajemnej lojalności, która winna obowiązywać w demokratycznym państwie prawnym, w stosunkach pomiędzy władzą publiczną a jednostką.

Zasada wzajemnej lojalności ma dwa wyraźne odniesienia o równorzędnej doniosłości. Po pierwsze, zobowiązuje do spełniania obowiązków podatkowych (art. 1, 2, 82, 83, 84, 217 Konstytucji RP). Po drugie, nakłada na ustawodawcę

powinność stanowienia obowiązków podatkowych tylko w zgodzie ze standardami konstytucyjnymi (art. art. 7, 8, 64, 87-92, 217 Konstytucji RP).

Zgodnie z tą zasadą władza publiczna wymaga od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstaw opodatkowania i rzetelności w realizacji obowiązków podatkowych. Jednocześnie, w imię zasady lojalności podatnik żąda od państwa respektowania zasady ekonomiczności opodatkowania.

Pani dr Monika Münnich dobrze uchwyciła istotę konfliktu pomiędzy władzą publiczną a jednostką i połączyła go z zagadnieniem zarówno nieostrych zwrotów szacunkowych, jak i klauzul generalnych.

Zgadzam się co do tego, że ich stosowanie jest niezbędne dla uelastycznienia tekstu prawnego, ale jednocześnie towarzyszy Pani doktor świadomość, i to począwszy od rozdziału I po V, że jest to także źródło istotnych zagrożeń dla bezpieczeństwa prawnego podatnika. I tę myśl konsekwentnie rozwija zwłaszcza w rozdziałach, które mają *stricte* charakter dogmatyczny, tj. w rozdziale III *Zwroty nieostre ocenne w prawie podatkowym do 1989 roku*; rozdziale IV *Nieostre zwroty szacunkowe zawarte w przepisach prawa podatkowego* oraz w rozdziale V *Klauzule generalne w prawie podatkowym*.

Z tezą badawczą koresponduje główny cel naukowy oraz 6 dodatkowych celów badawczych. Wyraźny, jednoznaczny przekaz brzmi następująco – należy „*dokonać klasyfikacji nieostrych zwrotów ocennych występujących w przepisach prawa podatkowego na zwroty szacunkowe i klauzule generalne, zbadać przesłanki uzasadniające ich wprowadzenie oraz dokonać analizy skutków prawnych, jakie wywołują na etapie stosowania prawa*”.

Założenia, które leżą u podstaw tego celu naukowego, jeśli powiąże się je z 6 dodatkowymi celami badawczymi, wyraźnie tworzą nową wartość w prawie podatkowym.

W mojej ocenie układ i struktura oraz wewnętrzna systematyka rozdziałów łączy się zarówno z głównym celem naukowym, jak i z główną tezą badawczą. Uważam, że w pracy wyróżnić można na podstawie 5 rozdziałów dwie rozgraniczone tematycznie części. I tak, rozdział I *Podstawowe zagadnienia dotyczące zwrotów nieostrych* oraz rozdział II *Rodzaje wykładni zwrotów nieostrych ocennych unormowanych w przepisach prawa podatkowego*, stanowić może część zatytułowaną *Aspekt teoretyczny dotyczący zwrotów szacunkowych oraz klauzul*

*generalnych*. Natomiast trzy pozostałe rozdziały wpisują się w część, którą można nazwać *Przepisy prawa podatkowego a zwroty szacunkowe oraz klauzule generalne*.

Ta pierwsza wyróżniona przeze mnie część stanowi mocny teoretyczny fundament dla analiz dogmatycznych. W rozdziałach od III do IV bardzo wyraźne w zakresie dokonywanych analiz są także wątki teoretyczne i w sposób twórczy wykorzystane orzecznictwo.

Do każdego z rozdziałów zostały przyporządkowane właściwe im cele badawcze, a także główna teza badawcza. Jest to dobre, wzajemne przenikanie się dzięki temu, że Pani dr Monika Münnich trafnie wybrała metody badawcze. Można stwierdzić, że takie ujęcie i formy, i treści, sprawia, że jest merytoryczny związek pomiędzy główną tezą badawczą, celem badawczym a strukturą i treścią poszczególnych rozdziałów, przy czym potwierdzenie trafności zarówno celów badawczych, jak i tezy jest zakończenie.

Monografia w sposób bardzo wszechstronny odnosi się do źródeł prawa (zarówno krajowego, jak i unijnego), sięgając przy tym do oryginalnych Okólników Ministra Skarbu; orzecznictwa (unijnego, sądów polskich i Trybunału Konstytucyjnego). Ponadto, bardzo bogaty jest wykaz interpretacji indywidualnych, trafnym zabiegiem jest sięganie do druków sejmowych, i niezwykle przemyślany jest wybór literatury – kompleksowy, wszechstronny, pełny.

Praca dowodzi umiejętności analitycznych, a także umiejętności diagnozowania i rozwiązywania szczegółowych zagadnień naukowych dotyczących głównej tezy badawczej. O warsztacie świadczy także to, iż każdy z rozdziałów ma powtarzający się schemat – uwagi wprowadzające oraz uwagi końcowe.

Wysoko oceniam metodologię, która pozwala na sformułowanie dobrze uzasadnionych merytorycznie ocen wniosków wywodzących swój rodowód nie z oderwanych cudzych koncepcji, ale z własnych analiz dokonanych w każdym rozdziale.

Trudnym zadaniem teoretycznym było rozgraniczenie zwrotów szacunkowych oraz klauzul generalnych, wskazanie na ich rodowód, funkcje, na tle zagadnienia języka prawnego i semantyki terminologicznej. Rozdział I kończy się trafnymi i dobrze uzasadnionymi wnioskami. Przede wszystkim zgodzić się trzeba co do tego, że zarówno orzecznictwo sądowe, jak i doktryna prawa podatkowego nazbyt często stawia pomiędzy klauzulą generalną a zwrotem szacunkowym znak równości. Jak dowodzi Pani dr Monika Münnich jest to mylne utożsamianie. Dobrze jest

uchwycona różnica pomiędzy zwrotami szacunkowymi a klauzulami generalnymi. Ujmuje ją Autorka następująco: „(...) w przypadku zwrotów porównawczych podmiot dokonuje wykładni przepisów w oparciu o kierunkowe kryteria wskazane w przepisach, natomiast wykładnia klauzul generalnych następuje w oparciu o oceny i wartości pozaprawne, powszechnie akceptowane przez dane społeczeństwo.”

Jedną z wartości monografii upatruję także w tym, że skłania do polemiki. I z tego przywileju chciałbym skorzystać. W rozdziale II Autorka formułuje tezę, że „zakaz wykładni prawotwórczej potwierdza orzecznictwo TK, NSA oraz Sądu Najwyższego.” Jest to teza ujęta zbyt kategorycznie i dlatego nieuprawniona. W piśmiennictwie naukowym znana jest praca R. Hausera, J. Trzczińskiego, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Lexis Nexis, Warszawa 2008, s. 126. Autorzy, sędziowie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego formułują w tej monografii przemyślaną, spójną, wewnątrznie uporządkowaną koncepcję prawotwórstwa sądowego i uzasadniają ją niepisanymi źródłami prawa. Stanowi to przełamanie schematycznego podejścia w pojmowaniu źródeł prawa. Autorzy odnoszą je nie tylko do działań prawodawczych, tj. do prawa stanowionego, ale również do precedensu sądowego. Dowodzą, że sędzia nie tylko stosuje prawo, ale także w pewnych szczególnie uzasadnionych przypadkach, prawo współtworzy. Współtworzenie prawa przez sędziego odbywa się poprzez jego rozwijanie i uzupełnianie.

Zgadzam się z tym poglądem i uważam, że sędzia staje przed taką koniecznością w przypadkach wystąpienia niewątpliwych luk aksjologicznych czy też niewątpliwych luk konstrukcyjnych systemu prawnego. Prawo ma wówczas kwalifikowane ułomności. Dlatego określona część współtworzenia prawa faktycznie przypada sędziemu. Dzieje się tak tylko w odniesieniu do szczególnie skomplikowanych, trudnych, nieschematycznych spraw i przypadków. Korekta aksjologiczna dokonywana przez sędziego uzupełnia prawo pozytywne. Sędzia wykorzystuje bowiem tekst przepisów prawnych jako materię, w ramach której poszukuje „*idei prawa*”. Sędzia, nie znajdując konstytucyjnego wzorca rozstrzygnięcia sprawy wśród reguł prawa pozytywnego: (1) może odrzucić przepisy prawa pozytywnego i oprzeć rozstrzygnięcie bezpośrednio i wprost na wartościach aksjologicznych, które stanowią podstawę unormowań konstytucyjnych; (2) może rozszerzyć lub zacieśnić zakres zastosowania prawa pozytywnego, zgodnie z wymogami bezspornych wartości aksjologicznych; (3) może uchylić normę

postępowania wyinterpretowaną z prawa pozytywnego, uzasadniając rozstrzygnięcie wprost konstytucyjnymi wartościami aksjologicznymi.

Sędzia w procesie wykładni i stosowania prawa odnosi się do idei i sensu prawa. Musi rozstrzygnąć o wielu wzajemnie złożonych i wzajemnie warunkujących się zagadnieniach. Dlatego ocenia: (1) jakie znaczenie w procesie wykładni i stosowania prawa mają zasady ogólne prawa, znajdujące umocowania w wartościach i dobrach konstytucyjnie chronionych; (2) czy i jak dalece wiąże maksyma *dura lex, sed lex*; (3) czy i kiedy konieczne jest przełamanie maksymy *dura lex, sed lex*.

Dopuszczalne i wręcz konieczne jest odrzucenie przez sędziego maksymy *dura lex, sed lex* wówczas, gdy norma odtworzona przy pomocy dyrektyw wykładni językowej, następnie systemowej i wreszcie funkcjonalnej narusza zasady kultury prawnej praworządnego państwa. Jeśli burzy konstytucyjnie ukształtowany porządek wartości.

Taki sposób postępowania wskazywał też i uzasadniał Trybunał Konstytucyjny, dowodząc, że: (1) *„w procesie interpretacji należy dążyć do ustalania interpretowanych przepisów zgodnie z aksjologią naszego ustroju i zgodnie z aksjologią systemu prawa”*; (2) *„Konstytucja w całości swych postanowień daje wyraz pewnemu obiektywnemu systemowi wartości, którego urzeczywistnieniu powinien służyć proces interpretacji i stosowania poszczególnych przepisów”*.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 17 marca 1993 roku, sygn. akt W16/92 uznał, że *„normy etyczne są autonomiczne w stosunku do norm prawnych. Te normy prawne powinny posiadać legitymację aksjologiczną, normy etyczne nie potrzebują legitymacji jurydycznej.”*

Interesująca jest koncepcja Pani dr Moniki Münnich dotycząca tzw. „doskonałego interpretatora”. Zgadzam się z oceną, że *„w obecnych warunkach prawnych jedynymi podmiotami, którym można ten tytuł przypisać są krajowe sądy administracyjne, w tym NSA, a także TK oraz TS UE.”* „Doskonałego interpretatora” kojarzy Pani doktor także z sędziowskim aktywizmem. To jest zabieg właściwy i konieczny dla wyjaśnienia sensu i pozycji sędziego jako interpretatora doskonałego. Jest to oczywiście założenie bardzo idealizujące i w tym właśnie kontekście chciałbym nawiązać do analiz Pani doktor odnoszących się do standardów wykładni. Podzielam Pani wątpliwości w zakresie stosowania typów dyrektyw wykładni i standardów w tym zakresie obowiązujących.

Uważam, że proces wykładni przepisów prawa jest zawsze koniecznością. Oznacza dekodowanie norm umieszczonych przez prawodawcę w tekście przepisów prawnych. Ten proces wykładni jest niezbędny, albowiem tekst przepisów prawa podatkowego redagowany jest zgodnie z regułami składni języka polskiego. To oznacza, że w tekście prawnych uwidaczniają się wszystkie typowe cechy słownictwa ogólnego. Dlatego przyczyną nieporozumień interpretacyjnych jest w większości przypadków wieloznaczność słów, wieloznaczność zwrotów językowych użytych w tekście prawnym. Przy czym, jest wiele słów i wiele zwrotów językowych, które mają więcej niż jedno znaczenie. Spośród wielu (kilku) znaczeń danego słowa bądź zwrotu, jedno jest zazwyczaj znaczeniem głównym. Inne, mniej używane, mają znaczenie poboczne.

Ponadto, bywa i tak, że przy formułowaniu przepisów prawnopodatkowych prawodawca wysławia się co prawda jasno, ale nieadekwatnie do założeń danego aktu prawnego.

To wszystko sprawia, że odkodowanie normy prawnej zawsze wymaga wysiłku intelektualnego ze strony tego, kto interpretacji dokonuje.

Bez wątplenia, wykładnia prawa to pewien uporządkowany proces myślowy, w toku którego dochodzi do swoistego przekładu zbioru przepisów prawnych na równoznaczny z nimi zbiór norm prawnych.

Stosowanie kolejnych dyrektyw interpretacyjnych (językowych, systemowych, funkcjonalnych) może doprowadzić do następujących sytuacji interpretacyjnych:

- po zastosowaniu dyrektyw językowych otrzymujemy rezultat w postaci jednej jednoznacznej językowo normy prawnej;
- po zastosowaniu dyrektyw językowych wykładni otrzymujemy więcej niż jedną normę postępowania.

W procesie wykładni językowej następuje odwołanie do reguł znaczeniowych języka polskiego. Przyjmuje się przy tym założenie idealizujące, zgodnie z którym prawodawca jest racjonalnym użytkownikiem języka polskiego. Formułując przepisy prawne, przekazuje adresatom norm określone wskazania. Oznacza to, że każde słowo tekstu prawnego jest w nim potrzebne, dla sformułowania normy (norm) postępowania.

Odnosząc założenie racjonalności językowej prawodawcy, do treści interpretowanego przepisu, należy uznać, że prawodawca świadomie posługuje się określonymi słowami, zwrotami czy też wyrażeniami. Należy też założyć, że

prawodawca zna funkcjonujące w kulturze prawnej językowe dyrektywy interpretacyjne, i liczy się z tym, że każde słowo, zwroty i wyrażenia, zostaną zinterpretowane zgodnie z tymi dyrektywami. Ponadto, „racjonalny prawodawca” przyjmuje, że interpretator liczyć się będzie z tymi dyrektywami, a to oznacza, że odczyta tekst prawny, jak wyznaczają to językowe dyrektywy interpretacyjne.

Językowe dyrektywy interpretacyjne wskazują, w jaki sposób można przełożyć interpretowane przepisy prawa na równoznaczne z nimi, na gruncie języka polskiego, normy postępowania. Trzeba przy tym uwzględnić, wszystkie elementy kontekstu językowego, w którym przepisy prawne zostały sformułowane.

Gdy rezultat wykładni językowej dotyczy jednoznacznej językowo normy prawnej, to wówczas przechodzi się do dyrektyw systemowych i funkcjonalnych po to, by rezultat zastosowania dyrektyw językowych sprawdzić. Sprawdzenie tego rezultatu dokonuje się pod względem systemowym oraz pod względem funkcjonalnym.

Pod względem systemowym dokonuje się sprawdzenia, czy rezultat wykładni językowej nie powoduje niespójności w systemie prawnym, a więc, czy nie wystąpi sprzeczność albo przeciwieństwo norm. Sprawdzenie rezultatu zastosowania dyrektyw językowych ze względu na dyrektywy funkcjonalne pozwala ustalić, czy otrzymany rezultat jest zgodny z założeniami aksjologicznymi, które funkcjonują w kulturze prawnej.

Najistotniejszy problem dotyczy zatem rezultatu otrzymanego po zastosowaniu dyrektyw językowych oraz rezultatu otrzymanego po zastosowaniu dyrektyw funkcjonalnych. Może się okazać, że te rezultaty są rozbieżne (a pamiętać trzeba, że po zastosowaniu dyrektyw językowych osiągnięta została „jednoznaczność”), w takim przypadku należy zbadać, jakie wartości akceptowane w polskiej kulturze prawnej narusza rezultat dyrektyw językowych. Jeśli przyjęcie rezultatu dyrektyw językowych burzyłoby założenie o aksjologii, to jest o systemie wartości, którym kieruje się prawodawca tworząc prawo, naruszałoby takie wartości, które są podstawowe (sformułowane w Konstytucji), to wówczas należy ten rezultat zastosowania dyrektyw językowych odrzucić, a przyjąć ten rezultat, który zachowuje spójność aksjologiczną.

Podstawa tego rozstrzygnięcia jest ocenna, tj. zależy od oceny interpretatora, ale właśnie na tym polega praca interpretatora w sytuacji zastosowania dyrektyw



wykładni funkcjonalnej. Musi dokonać wyboru, między konkurującymi normami, w oparciu o przesłanki aksjologiczne.

Przy tym, zanim odrzuci się jednoznaczny rezultat zastosowania dyrektyw językowych, trzeba dokładnie sprawdzić, czy nie został popełniony błąd przy ich stosowaniu. Jeśli proces wykładni przebiegł poprawnie, a mimo to rezultaty zastosowania dyrektyw językowych i dyrektyw funkcjonalnych są niezgodne, to przyjęcie rezultatu zastosowania dyrektyw funkcjonalnych wymaga szczegółowego uzasadnienia.

Są wyjątki od dania pierwszeństwa rezultatowi zastosowania dyrektyw funkcjonalnych przed językowymi, nawet wtedy, gdy burzyłoby to założenia o aksjologii (systemie wartości, którym kieruje się prawodawca tworząc prawo), naruszałoby takie wartości, które są podstawowe (sformułowane w Konstytucji). Nie można tak postąpić, tj. dać pierwszeństwo rezultatowi zastosowania dyrektyw funkcjonalnych przed językowymi, jeśli prowadziłoby to do przełamania:

- treści jednoznacznie językowo sformułowanej definicji legalnej;
- jednoznacznego językowo przepisu przyznającego jakimś podmiotom określone kompetencje (nie wolno ani rozszerzać zakresu tych podmiotów, ani go zawęzić);
- jednoznacznego językowo przepisu przyznającego określone uprawnienia jednostce (np. ochrona praw niewadliwie nabytych, ochrona interesów w toku);
- jednoznacznego językowo przepisu zachowującego w mocy określone przepisy uchylonego aktu (nie wolno przez wykładnię zawęzić uchylecia, poprzez rozszerzenie zakresu przepisów zachowanych w mocy);
- jednoznacznego językowo przepisu modyfikującego przepis centralny poprzez rozszerzenie zakresu tego modyfikatora (zgodnie z paremią *exceptiones non sunt extendendae* – wyjątków nie interpretuje się rozszerzająco).

Jeżeli natomiast po zastosowaniu dyrektyw językowych, nie ma rezultatu w postaci jednej, jednoznacznej językowo normy prawnej, a otrzymujemy więcej niż jedną normę postępowania, to w takiej sytuacji przechodzi się do dyrektyw systemowych i funkcjonalnych, ale nie po to, by sprawdzić rezultat zastosowania dyrektyw językowych, lecz po to, by doprowadzić do „jednoznaczności”, a więc by wyeliminować te spośród znaczeń, które będą prowadziły do niespójności norm w systemie prawnym lub do niespójności aksjologicznej.

Stosowanie w tym przypadku dyrektyw systemowych prowadzi do wyeliminowania tych rezultatów zastosowania dyrektyw językowych, które prowadziłyby do niezgodności (sprzeczności albo przeciwieństwa) norm w systemie prawnym, po to, by zostawić ten rezultat zastosowania dyrektyw językowych, który tej niezgodności nie powoduje.

Zastosowanie dyrektyw funkcjonalnych ma na celu wyeliminowanie tych rezultatów zastosowania dyrektyw językowych, które powodują naruszenie jakichś wartości podstawowych. Jeśli się okaże, że tylko jeden taki rezultat zastosowania dyrektyw językowych to zapewnia, przyjmuje się go jako wynik całego procesu wykładni. Natomiast, jeśli się okaże, że takich rezultatów jest więcej niż jeden, wówczas trzeba ustalić, który z nich ma najsilniejsze uzasadnienie w tych wartościach, które są najwyżej usytuowane w odtworzonym przez interpretatora katalogu wartości przyjętym w polskim systemie prawnym, a następnie przyjąć go jako rezultat wykładni i uzasadnić.

Cały proces wykładni prawa, od momentu zastosowania dyrektyw językowych przez systemowe, do wykładni funkcjonalnej, zmierza do odtworzenia jednej i jednoznacznej normy prawnej. I tego dowodzi analiza dokonana przez Panią dr Monikę Münnich.

Natomiast, co do sędziowskiego aktywizmu, to zgadzam się z Panią dr Moniką Münnich, że nie ma oczywiście takich jednoznacznych reguł, jak sędzia ma zachować się w zderzeniu z sytuacją, o której sądzi, że byłoby niesprawiedliwie i nieracjonalnie, gdyby musiał bezwzględnie stosować prawo obrażające konstytucyjne zasady ujęte w art. 2. Dlatego, wydając rozstrzygnięcie, sędzia musi mieć na uwadze następujące standardy:

- poszukuj rozwiązania zagadnienia przy pomocy dostępnych instrumentów w prawie;
- odwołuj się do zasad ogólnych prawa, będących nośnikami wartości humanistycznych (sprawiedliwość, równość, godność, dobro wspólne);
- sięgaj do uznanych precedensów i do takich metod wykładni prawa, które będą chronić racjonalnie ukształtowane uniwersalne prawa i wolności jednostki;
- przejawiaj aktywizm, ale postępuj tak, abyś uniknął zarzutu arbitralności w orzekaniu i nihilizmu prawniczego;
- nie posuwaj się zbyt daleko w korygowaniu ustawodawcy;

- pamiętaj, że testem legalności przy rozstrzygnięciu sprawy nie może być tylko wola sędziego;
- nie podnoś do rangi dogmatu reguły *dura lex sed lex*.

Bez wątplenia, treść analiz dotyczących rozdziału II można podsumować wskazując na łacińską maksymę – *ubi ius incertum, ibi ius nullum* (gdzie prawo niepewne, tam prawa nie ma). Trafny jest zatem Pani wywód, że bezpieczeństwo prawne podatnika zależy nie tylko od komunikatywności i jasności przepisów, ale także od kultury prawnej interpretatora.

Intrygujący intelektualnie jest rozdział III, ten, który dotyczy problematyki zwrotów szacunkowych i klauzul generalnych w ustawodawstwie podatkowym II Rzeczypospolitej oraz w rozwiązaniach przyjętych po wojnie i trwających do roku 1989. Analizy uświadamiają, co pod względem merytorycznym ujęte jest w uwagach końcowych, że „*głównym celem stosowania nieostrych zwrotów ocennych w czasie II Rzeczypospolitej było uelastycznienie treści kazuistycznych i sformalizowanych rozwiązań prawnych (...) natomiast w okresie powojennym zwroty tego typu wprowadzono do ustawodawstwa podatkowego i wykorzystywano w procesie likwidacji indywidualnej działalności gospodarczej i nacjonalizacji własności prywatnej. Zbliżoną funkcję pełniły w tym czasie klauzule generalne*”.

W przepisach prawa podatkowego materialnego standardem są nieostre zwroty szacunkowe (uzasadniona obawa, uzasadnienie gospodarcze, ryzyko ekonomiczne, ryzyko gospodarcze, cele gospodarcze, cele ekonomiczne, uzasadnione przyczyny ekonomiczne, uzasadniona przyczyna, uzasadnione podejrzenie, stałe współdziałanie, osiągnięcie korzyści, zachowanie należytej staranności, ośrodek interesów życiowych). Analiza dokonana z uwzględnieniem orzecznictwa, poglądów doktryny, ma duży walor naukowy i upoważnia do sformułowania uzasadnionych wniosków, a mianowicie elementy ocenne zawarte w konstrukcji językowej poszczególnych zwrotów szacunkowych determinują przebieg ich wykładni. Przy tym, „*w przepisach zawierających zwroty szacunkowe zawsze powinny być jasno wskazane kierunkowe kryteria, w oparciu o które podmioty stosujące prawo powinny dokonywać ich wykładni (...) niezmiernie ważną funkcją zwrotów szacunkowych obok uelastycznienia treści przepisów prawa, jest także indywidualizacja rozstrzygnięć w sprawach podatkowych*.” W tym rozdziale, podobnie jak w kolejnym, dotyczącym klauzul generalnych w prawie podatkowym, aspekt

dogmatyczny ma cechę i walor wszechstronności. Wyraźnie zaznaczone są także polemiki, a towarzyszy im siła argumentów.

Klauzule generalne w rozdziale V dotyczą bezpieczeństwa państwa i porządku publicznego, unikania opodatkowania, dobrej wiary, ważnego interesu podatnika, strony, adresata, osoby zobowiązanej, a także interesu publicznego, ważnego interesu publicznego.

Uwagi końcowe do tego rozdziału (s. 209-211) w pełni podzielam i uważam, że systematyka tych klauzul na trzy grupy pozwoliła dokonać bardzo precyzyjnego pod względem językowym rozgraniczenia ich treści i funkcji.

Co jeszcze wyróżnia monografię? To, że język jest komunikatywny, precyzyjny, jasny w przekazie, bardzo swobodna narracja, wysoki poziom kultury prawnej, logiczne wnioski. Praca przykuwa uwagę, czyta się ją z zainteresowaniem.

Zakończenie potwierdza to, że zostały zrealizowane główne cele naukowe i wspomagające je dodatkowe cele badawcze (s. 213-217). Bez wątplenia, pięć systemowych argumentów sformułowanych i uzasadnionych na s. 218-220 pozwala uznać, że główna teza badawcza została dowiedziona.

## **II. Ocena istotnej aktywności naukowej Pani dr Moniki Münnich**

Pani dr Monika Münnich jest autorką monografii *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, s. 229. Opublikowała 7 artykułów, jest także autorką bądź współautorką 23 rozdziałów w monografiach naukowych. Napisała także komentarze na zasadzie współautorstwa, do ustaw (w liczbie 7). Te publikacje pozwalają wyróżnić określone nurty działalności naukowej. Pierwszy z nich dotyczy problematyki ogólnego prawa podatkowego, a w szczególności postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających oraz kontroli skarbowej. Tu także istotne są badania dotyczące ustrojowego prawa podatkowego.

Kolejny nurt dotyczy szczegółowego prawa podatkowego i znajduje swój wyraz w publikacjach, które dotyczą opodatkowania rodziny, a także prawnego statusu małżonków jako uczestników procedur podatkowych.

Wyraźny jest też w obszarze badawczym problem dotyczący aspektów dogmatycznych prawa podatkowego, znajdujący swój wyraz w publikacjach dotyczących granic uznania administracyjnego w procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego.

Oprócz problematyki podatkowej wskazać można jeszcze na zagadnienia dotyczące budżetu państwa i procedur budżetowych. W tym zakresie przedmiotem zainteresowań badawczych potwierdzonych publikacjami były badania nad strukturą i treścią budżetu w odniesieniu do wydatków budżetowych, znaczenie wieloletniego planu finansowego (jego struktura, treść i związek z podstawą uchwalania budżetu państwa).

W sposób szczególny wyróżnić trzeba publikacje dotyczące problematyki kontroli podatkowej. Monografia na ten temat na bardzo szerokim tle, bo obejmuje lata 1918-2010, analizuje rodowód i znaczenie poszczególnych instytucjonalnych rozwiązań kontroli wykonywanych przez organy podatkowe. Stawia też bardzo jednoznacznie problemy badawcze. Skupia bowiem uwagę na tym, czy i jaką ewolucję przechodziły formy kontroli w zależności od uwarunkowań ustrojowych, gospodarczych, a także dlaczego wykorzystywano procedury kontrolne dla realizacji doraźnych potrzeb, przede wszystkim fiskalnych.

W tej monografii Autorka sformułowała i uzasadniła postulat jasnego precyzowania w ustawodawstwie podatkowym funkcji, pozycji prawnej i znaczenia organów kontroli skarbowej.

Interesujące są także artykuły, w których pojawia się zagadnienie wywiadu skarbowego. Analiza instytucjonalnego rozwiązania próbuje wyjaśnić, jakie przesłanki towarzyszyły w prowadzeniu wywiadu skarbowego, a także, czy jego istnienie przyczyniło się do ograniczenia przestępstw gospodarczych, a także przestępstw i wykroczeń podatkowych, które naruszają interes skarbu państwa.

W ogólnym prawie podatkowym, w którym unormowane są m.in. struktura i układ organów podatkowych, ich właściwość rzeczowa, miejscowa, instytucjonalna, zaskakuje to, że nie ma legalnej, to jest ustawowej definicji organu podatkowego. Tej problematyce poświęciła Autorka zarówno artykuły, komentarze, jak i podrozdział w monografii pod red. P. Smolenia, *System organów podatkowych w Polsce*. Trzeba dodać, że propozycje rozwiązań dotyczące aspektów terminologicznych dokonanych przez Panią dr Monikę Münnich stanowiły jedną z podstaw rozwiązań przyjętych w ustawie o krajowej administracji skarbowej.

Jakie znaczenie mają ulgi podatkowe, zwłaszcza te, które dotyczą wspólnego rozliczania się małżonków i osób, które samotnie wychowują dziecko. Tak zwana ulga prorodzinna stała się przedmiotem zainteresowań naukowych, potwierdzonych publikacjami, a analizowano głównie to, czy przyjęte rozwiązania prawne można

traktować jako skuteczne narzędzie prowadzonej przez państwo polityki prorodzinnej. Podzielam w tym zakresie krytycyzm sformułowań Pani dr Moniki Münnich.

Generalna ocena tej części osiągnięć naukowych jest następująca. Zarówno monografia, jak i artykuły, a także podrozdziały w monografiach, komentarze, wskazują na umiejętność dobrego łączenia opisu z analizą, dowodzą także dobrego warsztatu naukowego, również tego, że Autorka potrafi uchwycić sens rozwiązań instytucjonalnych w kontekście upływającego czasu, a tym samym wskazać, jak otoczenie (uwarunkowania ustrojowe, gospodarcze, społeczne) oddziałuje na działalność prawodawczą.

### **III. Konkluzja**

Art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym wymaga, aby do postępowania habilitacyjnego została dopuszczona osoba, która posiada stopień doktora oraz osiągnięcia naukowe uzyskane po otrzymaniu stopnia doktora, a stanowiące znaczny wkład Autora w rozwój określonej dyscypliny naukowej. Uważam, że zarówno monografia „*Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*”, jak i pozostały dorobek naukowy w pełni uzasadniają wniosek o nadanie Pani dr Monice Münnich stopnia naukowego doktora habilitowanego w dziedzinie nauk prawnych, dyscyplinie prawo. Praca habilitacyjna zasługuje na szczególne wyróżnienie. Jest na bardzo wysokim poziomie analiz teoretycznych i dogmatycznych, z czym łączy się bardzo dobra, można nawet powiedzieć perfekcyjna, metodologia. W pracy dostrzegalny jest także czasami nurt emocjonalny, ale ten nurt emocjonalny nie przesłania zdolności do formułowania i uzasadniania wyważonych, obiektywnych ocen i wniosków. Praca ma także i tę doniosłość, że może skłaniać do naukowych polemik. Rozwija i pogłębia doktrynę prawa podatkowego. Jest dobrym znakiem czasu w sytuacji, w której nazbyt często sięga się po stopień naukowy „*odsyłając do kąta teorię*”.

Wnoszę o podjęcie dalszych kroków w celu nadania Pani dr Monice Münnich stopnia naukowego doktora habilitowanego.

