

## WPŁYW PRAWA RZYMSKIEGO NA INSTYTUCJE POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

RAFAŁ BERNAT

### WSTĘP

Prawo rzymskie należy definiować jako system prawny starożytnego Rzymu, który ukształtował romańską kulturę prawną<sup>1</sup>. W zakresie ustawodawstwa Cesarstwa Rzymskiego można wyróżnić: *Corpus Iuris Civilis, Digesta* (prace 38 prawników, datowane na 533 r. n.e.), *Institutiones* (wykorzystywane jako podręcznik do prawa), *Novellae* (akty normatywne Cesarza Justynianina wydane po 534 r. n.e.). To na niej większość współczesnych państw Unii Europejskiej (za wyjątkiem np. Wielkiej Brytanii) oparło genezę powstania swojego ustawodawstwa. Można sformułować tezę, iż prawo stworzone przez rzymskich jurystów jest najtrwalszą spuścizną historii nieistniejącego imperium rzymskiego. Taki „prawny testament” nieistniejącego Cesarstwa można studiować przez pryzmat historii (podejście historyczne) albo traktować jako wezwanie przodków do dostosowania współczesnego prawa do standardów romanistycznych, celem zachowania sprawdzonych cywilizacyjnych rozwiązań.

Należy podnieść, iż obecnie prawo rzymskie zostało wyparte (zastąpione) przez prawo unijne. Jednakże nawet sędziowie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie wydawania wyroków posiłkują się instytucjami romanistycznymi oraz używają w trakcie procesów paremii łacińskich (występujących w większości systemów prawnych członków UE)<sup>2</sup>. Instytucje unijne także chętnie w aktach normatywnych umiejscawiają swoją genezę w kulturze romańskiej. W czasach porozbiorowych na

<sup>1</sup> Największy rozwój prawa rzymskiego przypadł na 40 p.n.e. do 240 n.e., E. Levy, *West Roman Vulgar Law*, Filadelfia 1951, s. 2–5. Źródłami prawa rzymskiego były: zwyczaj, ustawy i plebiscyty, uchwały senatu, edykty urzędników, konstytucje cesarskie, kodyfikacja justyniańska, A. Dębiński, J. Misztal-Konecka, M. Wójcik, *Prawo rzymskie publiczne*, Warszawa 2010, s. 75–84. Szerzej o pojęciu „prawo rzymskie” R. Wojciechowski, *Societas w twórczości glosatorów i komentatorów*, Wrocław 2002, s. 10–15 oraz A. Dębiński, *Rzymskie prawo prywatne. Kompendium*, Warszawa 2005, s. 23–28.

<sup>2</sup> W. Dajczak, T. Giaro, F. Longchamps de Berier, *Prawo rzymskie u podstaw prawa prywatnego*, Warszawa 2009, s. 547; A. Watson, *The spirit of Roman law*, Londyn 1995, s. 33.

ziemiach polskich istniały naleciałości przynajmniej trzech systemów prawnych (Rosji, Prus i Austrii). Juryści przy konstruowaniu polskiego systemu prawnego w 1918 r. wspierali się instytucjami kultury romańskiej. Dzisiaj ustawodawca oraz prawnicy profesjonalni (sędzia, prokurator, adwokat) rzadko odwołują się do prawa rzymskiego, choć w oparciu o jego reguły powstało prawo cywilne czy też prawo administracyjne. Ponadto współcześni przedstawiciele doktryny, praktycy kształcąc się w latach polskiego socjalizmu, zetknęli się wielokrotnie z prawem rzymskim (Polska jako jeden z nielicznych krajów bloku wschodniego nie zaniechała nauczania tej gałęzi prawa na uniwersytetach – z wyjątkiem lat 1975–1981<sup>3</sup>). Dlatego ciekawe wydaje się zbadanie, czy i w jakim zakresie występuje wpływ prawa rzymskiego na polską procedurę podatkową.

## PRAWO RZYMSKIE O PODATKACH

Analiza będzie dotyczyć prawa rzymskiego jako całości, bez podziału na określone etapy panowania cesarzy i panujące nurty wśród antycznych filozofów prawa (prawników rzymskich). Warto przy tym pamiętać, iż prawo rzymskie w postaci obowiązującej przed narodzeniem Chrystusa stało na o wiele wyższym poziomie dyskursu prawniczego niż miało to miejsce w latach upadku Cesarstwa (i następującej wulgaryzacji prawa rzymskiego).

System podatkowy Cesarstwa Rzymskiego dla współczesnych wydawać się może niezwykle przyjazny, stawka podatku bezpośredniego pomiędzy 3–6%, podatek ustalany dla danego miasta kwotowo (aparatus skarbowy ustalał, ile dane miasto ma zapłacić podatku, a włodarze miasta pobierali podatki tylko do takiej kwoty)<sup>4</sup>. W założeniu niskie podatki miały świadczyć o bogactwie Imperium Rzymskiego, które czerpało zyski z narzucanych narodom sąsiednim haraczy (opłata siłą narzucana pokonanym w bitwach nacjom) oraz zdobyczy wojennych. Zastanawiające jest to, iż Rzymianie stali na wysokim poziomie rozwoju cywilizacyjnego (w porównaniu do sąsiednich narodów) jednak nie zbudowali systemu podatkowego, który byłby tak oceniany przez potomnych jak filozofia czy rzymska sztuka prowadzenia wojny. Obywatele Cesarstwa mogli płacić należności publicznoprawne w pieniądzu lub w formie rzeczowej (płody rolne). Wyraźnie zaznaczony był podział na podatnika i inkasenta (poborcę), który często dokonywał

<sup>3</sup> J. Sondel, *Studia ad ius romanum in Polonia aetate illuminationis adhibitum pertinentia*, „Zeszyty Naukowe UJ” 1988, z. 124, s. 58. Chociaż znana jest teza „prawo rzymskie przestało istnieć” podnoszone w literaturze przedmiotu, W. Wołodkiewicz, *Czy prawo rzymskie przestało istnieć?*, Zakamycze 2003, s. 20–31. Niektórzy są zdania, iż system prawa w treści najbliższy prawu rzymskiego obowiązuje w Republice Południowej Afryki, B. Sitek, *Prawo rzymsko-holenderskie. Współczesne stosowanie prawa rzymskiego*, [w:] T. Maciejewski (red.), *Dzieje Wymiaru Sprawiedliwości*, 1999, s. 38.

<sup>4</sup> T. Frank, *Economic Survey of Ancient Rome*, Baltimore 1933, s. 42; C. Blockley, *The fragmentary classicising historians of the later Roman Empire*, Liverpool, 1983, s. 108. Wielu romanistów podkreśla, iż Rzymianie skonstruowali swój system podatkowy w oparciu o niektóre rozwiązania w Egipcie, J. Rowlandson, *Landowners and Tenants in Roman Egypt*, Oxford 1996, s. 259; J.A. Boek, *Taxation in the later Roman Empire*, Leiden 2008, s. 39–41. U schyłku Cesarstwa nastąpił znaczny wzrost obciążeń podatkowych, co dla niektórych stanowi jedną z przyczyn jego upadku, C. Adams, *For Good and Evil: the impact of Taxes on the Course of Civilisation*, Oxford 2001, s. 118–120.

czynności poboru podatku w asyście wojska. Rzymski system podatkowy (u schyłku cesarstwa) charakteryzował się dużą różnorodnością danin, które trudno sklasyfikować według obowiązującej systematyki, tj. podatki bezpośrednie, pośrednie, obrotowe etc. *Vicesima libertatis* był podatkiem od wyzwoleń, *vicesima hereditatum* – od spadków i legatów, *vectical mereticum* – od wykonujących niektóre zawody, *centesima rerum venalium* – od transakcji handlowych. Niekonsekwencja ustaleniu podatnika w danej czynności opodatkowanej oraz momentu powstania obowiązku podatkowego (poborcy skarbowi, mając na uwadze trudności w płatnościach, godzili się na zapłatę podatku przez osobę trzecią) czyniłaby klasyfikację podatków rzymskich wątpliwą.

Podatek jest to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 OP). W sposób odmienny podatek (*tributum*) określano w IV wieku n.e. w Cesarstwie Rzymskim. Synonimami podatku dla Rzymian były słowa *illatio* (ofiara) i *collatio* (kwesta), oba świadczące o dobrowolności zapłaty podatku i dopuszczające możliwość jego zwrotu<sup>5</sup>. Aparat państwowy niejako przymusowo pożyczal pieniądze od swoich obywateli na prowadzenie działań wojennych Cesarstwa (później podatek stał się przymusowy). Umowa pożyczki była jedną z najczęściej zawieranych przez Rzymian w obrocie gospodarczym, dlatego też sytuacja, w której to dłużnikiem stawał się Skarb Państwa nie mogła być powodem zaniepokojenia. W polskim systemie podatkowym funkcję *illatio* pełni darowizna (na rzecz I grupy podatkowej) a *tributum*, za który obywatel może oczekiwać jakiegokolwiek formy ekwiwalentu – opłata skarbową. Wątpliwa jest także kwalifikacja wielu rzymskich danin przeznaczanych na konkretnie oznaczone cele jako podatku (w rozumieniu art. 6 OP). *Vicesima hereditatum*, *centesima rerum venalium*, *quinta et vicesima* były daninami pobieranymi w celu prowadzenia działań wojennych. Rozumując *a contrario*, w sytuacji gdy określamy przeznaczenie danej daniny, nie dowodzimy jednocześnie kwalifikacji jej jako opłaty (wystąpienia formy ekwiwalentu). Jednakże, jeśli podatnik nie zapłaciłby daniny, nie otrzymałby ochrony jaką zapewnia mu zawodowa armia.

Co ciekawe, do 217 r. n.e. (*Constitutio Antoniniana*) rezydencję podatkową w Cesarstwie posiadał jedynie obywatel rzymski, czyli osoba wolna, która posiadała pełnię praw publicznych. Polski ustawodawca definiuje rezydenta podatkowego podlegającemu nieograniczonego obowiązku podatkowemu jako osobę pełnoletnią, która przebywa w Polsce nie mniej niż 183 dni w ciągu roku kalendarzowego lub posiada na terytorium kraju centrum interesów gospodarczych (art. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup>). Rozbieżność w definiowaniu rezydencji podatkowej (w prawie rzymskim i polskim) wynika z tego, że w Cesarstwie Rzymskim był podział na ludzi wolnych, niewolników (i wyzwolenców) oraz obywateli i cudzoziemców.

Zgodnie z art. 120 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa stanowionego (*nihil tam proprium imperii est ut legi bus vivere* – nic bardziej nie przystoi władzy państwowej niż postępowanie zgodne z prawem). Niedo-

<sup>5</sup> Por. B.D. Shaw, *Roman Taxation*, [w:] M. Grant, R. Kitzinger (red.) *Civilisation of the Ancient Mediterranean*, New York 1988, s. 809–820; S. Gunter, *Vectigalia nervos esse rei publicae, Die indirekten Steuern in der Romischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian*, Wiesbaden 2008, s. 15–21.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2012, 361, j.t.) – także określana p.d.o.f.

puszczalne jest dokonywanie czynności (np. wydawanie decyzji lub postanowień) przez organy powołując się na przyjęty na danym terenie zwyczaj stosowania prawa w określony sposób. Także roniści (*Gaius*) byli zdania, że prawo stanowione stoi wyżej w hierarchii niż zwyczaj (*consuetudo*), który w założeniu nie jest prawem ustawionym przez ustawodawcę, lecz normą zachowania akceptowaną w danym środowisku.

**Stroną w postępowaniu podatkowym może być osoba fizyczna, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy oraz posiada zdolność prawną i zdolność do czynności cywilnoprawnych (w świetle przepisów prawa cywilnego).** W myśl art. 135 OP w zw. z art. 8 i 10 Kodeksu cywilnego<sup>7</sup> zdolność prawną nabywa się z chwilą urodzenia, zaś pełną zdolność do czynności prawnych z chwilą uzyskania pełnoletności (ograniczoną zdolność do czynności prawnych mają małoletni, którzy ukończyli lat trzynaście, oraz osoby ubezwłasnowolnione częściowo). Stroną w postępowaniu podatkowym może być osoba fizyczna, która ukończyła lat trzynaście. Ordynacja podatkowa nie wymaga, by strona posiadała pełną zdolność do czynności prawnych. Prawo rzymskie dopuszczało jako stronę nawet dzieci w wieku lat siedmiu, a za przesłankę pełnoletności uznawało możliwość swobodnego i zrozumiałego artykułowania swoich wypowiedzi<sup>8</sup> (nie odbierano od małoletnich przysięgi – *minor iurare non potest*). Dla celów podatków dochodowych osoby niepełnoletnie w Polsce nie są, co do zasady, podatnikami, ich dochód łączy się z dochodem rodziców. Podobieństwo pomiędzy oba systemami prawa występuje także w wyłączeniu legitymacji czynnej wobec osób, wobec których została stwierdzona niepoczytalność (*forious nullum negotium gerere potest, quia non intellegit quid agat*). Różnicę odnaleźć można w tym, że prawo rzymskie w sposób bardziej korzystny niż polskie prawo podatkowe traktowało ludzi w podeszłym wieku (*ingoscitur his, qui aetate defecti sunt* – ludziom w starości daruje się).

Tak jak w prawie rzymskim, fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu (*manifestum non eget probatione*) – art. 187 § 3 OP. Jeśli w postępowaniu podatkowym organ podnosi zarzut (np. zaniżenia podstawy opodatkowania) winien swoje twierdzenie poprze stosownymi dowodami (*ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat* – ciężar dowodu spoczywa na tym, kto twierdzi, a nie na tym kto przeczy). To nie podatnik ma zgromadzić dowody na swoją niewinność, a organ podatkowy wykazać, że zarzuty są zgodne z zaistniałymi faktami. Tym samym, podatnik ma lepszą pozycję w postępowaniu podatkowym (*favorabiliores rei potius quam actores habentur* – korzystniejszą sytuację ma pozwany niż powód). W wypadku sporu przed sądem administracyjnym to organ podatkowy powinien dowodzić nierzetelności w rozliczaniu przez podatnika (*actor venire debet instructor quam reus* – powód powinien przyjść lepiej przygotowany od pozwanego). Nierzetelność ta nie powinna być uprawdopodobniona ilością, lecz wagą dowodów (*argumenta non sunt numeranta, sed ponderanda*).

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 1964, Nr 16 poz. 93).

<sup>8</sup> Por. W. Wołodkiewicz (red.), *Prawo rzymskie słownik encyklopedyczny*, Warszawa 1986, s. 202; M. Kuryłowicz, A. Wiliński, *Rzymskie prawo prywatne. Zarys Wykładu*, Warszawa 2013, s. 87.

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 6, 6a i n.) oraz Ordynacji podatkowej (art. 92 § 3) uregulowano instytucję wspólności majątkowej małżonków i ich odpowiedzialność solidarną dla celów podatkowych. Taka konstrukcja małżeństwa wynika z konstytucyjnej zasady ochrony praw rodziny (art. 18 Konstytucji RP)<sup>9</sup> i stanowi przejaw woli ustawodawcy do udzielania małżonkom także prerogatyw na gruncie podatkowym (mają lepszą sytuację jako podatnicy podatku dochodowego niż osoby samotne). Pomimo iż definicja małżeństwa jest niezmienna, to jego wymiar w prawie rzymskim mógł być określany jako *cum manu* (wejście żony pod władzę męża) lub *sine manu* (odrębny majątek). W pierwszym przypadku żona wносиła swój majątek do majątku męża, który zarządzał wspólnymi dobrami (odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podobna jak w przypadku art. 29 w zw. z art. 26 OP). Natomiast małżeństwo *cum manu* oznaczało, że kobieta pozostawała pod władzą swojego ojca (*pater familias*) a za zobowiązania podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa każde z małżonków odpowiadało samodzielnie (por. art. 26 OP). Ordynacja podatkowa (art. 29 par. 2 OP) przewiduje jeszcze odpowiedzialność mieszaną, w sytuacji gdy ograniczono lub zniesiono wspólność małżeńską. Jeśli zawarto umowę o ograniczeniu wspólności, zniesiono wspólność prawomocnym orzeczeniem sądu, wydano orzeczenie Sądu o separacji lub ubezwłasnowolniono, małżonka to za zobowiązania przed chwilą zaistnienia tych zdarzeń małżonkowie odpowiadają solidarnie (w odróżnieniu do późniejszego okresu, kiedy odpowiadają samodzielnie).

Wszelkie darowizny pomiędzy małżonkami w czasie trwania małżeństwa były zakazane przez Prawo rzymskie (*donationes inter virum et uxorem*). Miało to zapobiec dokonywaniu przysporzeń majątkowych jednej ze stron w zamian za np. odstąpienie od rozwodu. W polskim prawie podatkowym ustawodawca wręcz zachęca małżonków, wstępnych, zstępnych (art. 4 ust. 1 pkt. 5 ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>10</sup>) do obdarowywania się środkami pieniężnymi lub prawem własności nieruchomości. Wynika to z faktu, iż rodzina w polskiej kulturze rozumiana jest jako grupa osób spokrewnionych ze sobą, które wspólnie korzystają ze swojego majątku (*non donat, qui necessariis oneribus succurit* – nie czyni darowizny ten, kto przyjmuje konieczne wydatki). Można uznać to za dopuszczalny wyjątek od ogólnej zasady równego opodatkowania wszystkich podmiotów stosunków prawnych (wymiany gospodarczej). Prawo wyjątkowe (*ius singulare*) dopuszczali także Rzymianie wykazując, iż odstępstwo od generalnej reguły, zachowując powagę prawodawcy, musi służyć korzyści (*ius singulare est, quod contra tenorem rationis propter aliquam utilitatem auctoritate constituentium introductum est*).

W świetle art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochodem jest różnica pomiędzy przychodem osiągniętym przez podatnika a kosztami uzyskania przychodów, jakie poniósł w celu wygenerowania (lub zabezpieczenia) tego przychodu. Dla Rzymian stan majątku obliczano po potrąceniu długów (*bona non sunt nisi deducto aere*

<sup>9</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483). A. Dyoniak, *Wspólne opodatkowanie członków rodziny a konstytucyjna zasada ochrony praw rodziny*, Państwo i Prawo, 1994, Nr 9, s. 80 i H. Napiórkowska, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Separacja a „łagodniejsze” opodatkowanie*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1, s. 20.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2009, Nr 93 poz. 768).

*alieno*). Gdybyśmy wprowadzili w czasach Cesarstwa Rzymskiego podatek dochodowy w takiej formie jak obowiązuje obecnie w Polsce, to płaciliby go jedynie najbogatsi obywatele. Wynika to z tego, iż przeciętny Rzymianin nigdy nie osiągał dochodu – stale był zadłużony<sup>11</sup>. Kiedy obywatel osiągał przychód, przeznaczał go na pokrycie straty zaciągniętego wcześniej kredytu (*lucrum radicatam est quasi damnum* – utracony zysk jest stratą), po czym zawierał umowę następnej pożyczki, także w formie rzeczowej (aby mieć środki do życia). Należy zatem postawić tezę, że obywatel Rzymu obawiał się bardziej lichwiarskiego procentu pożyczki niż podatku (który nie przekraczał kilku procent). Jeśli nie zapłaciłby podatku, egzekucja świadczeń publicznoprawnych przez poborców skarbowych byłaby wątpliwa – gdyż dłużnik nie posiadał zazwyczaj swojego majątku (wydzierżawiał go od właściciela gruntów rolnych). Przypadek bydła i płodów rolnych (*venditio bonorum*) na rzecz Skarbu Państwa mogły zostać orzeczone wraz z karą cielesną celem napiętnowania przestępstwa oszustwa fiskalnego – ukrywania swojego majątku, by nie płacić podatku<sup>12</sup>. Zaniechania karania było praktykowane w przypadku, gdy przypadek majątku oznaczałby niemożliwość egzystencji dla członków rodziny. Dlatego też należy uznać, że trudniej było uchronić się przed lichwą lub brakiem kolejnego kredytu niż przed karą za uchylanie się od zapłaty należności publicznoprawnych.

Juryści rzymscy uważali, że wprowadzenie nawet najlepszego prawa nie może uzasadniać jego stosowania do stosunków gospodarczych mających miejsce przed wejściem w życie nowej ustawy. Ponadto, nie należy interpretować ustawy późniejszej według ducha ustawy wcześniejszej (*lex posteriori ad priores trahi nequit*). Koncepcja ta – generalnie określana tezą – *lex retro non agit* (prawo nie działa wstecz) zawarta jest w przepisach przejściowych, min. art. 324 OP, który stanowi: do spraw wszczętych a nierozpatrzonych przez organy podatkowe pierwszej instancji stosuje się przepisy nowej ustawy. Oznacza to, że nawet jeśli podatnik złożył np. wniosek o zwrot VAT to decyzja w tej sprawie (jeśli nie zapadła do momentu w życie nowej ustawy) zostanie wydana na podstawie nowych przepisów. Należy uznać to za prawidłowe rozwiązanie, gdyż sam wniosek (podanie) pomimo, że wszczyna postępowanie podatkowe, to nie tworzy nowego stosunku prawnego. Dopiero kiedy organ podatkowy I instancji wyda decyzję wymiarową, sytuacja podatkowa podatnika ulega zmianie.

## PAREMIE ŁACIŃSKIE A PRZEPISY PODATKOWE

Język łaciński jest językiem martwym, który występuje min. w naukach medycznych i prawniczych. W średniowieczu łacina była tym, czym obecnie jest język angielski – językiem międzynarodowym, którego brak znajomości utrudnia kontakty biznesowe, społeczne, naukowe pomiędzy przedstawicielami różnych nacji. Współcześnie prawnicy

<sup>11</sup> G. Purpura, *Ricerca in tema di prestatio maritime. Annali del Seminario Giuridico della Università di Palermo*, Palermo 1987, s. 187; A. Pikulska-Robaszkiewicz, *Lichwa w państwie i prawie republikańskiego Rzymu*, Łódź 1999, s. 21–30.

<sup>12</sup> K. Amiełańczyk, *Rzymskie prawo karne w reskryptach Cesarza Hadriana*, Lublin 2006, s. 225; J. Zabłocki, *Rozważania o procesie rzymskim w Noctes Atticae Aulusa Gelliusa*, Warszawa 1999, s. 83–90; W. Rozwadowski, *Opera Minora*, Tom II, Poznań 2013, s. 538–550.



posługują się paremiami łacińskimi w pismach procesowych, wystąpieniach naukowych czy też podczas rozpraw sądowych. Zwroty łacińskie (poza wykazaniem się mówcy wiedzą z zakresu prawa rzymskiego) są dowodem aktualności pewnych zasad prawa, niezmiennych od kilku tysięcy lat (choć niektóre z nich powstały niedawno). Choć ich genezy należy doszukiwać się w sformułowaniu tezy przez jednego z rzymskich prawników (np. *Gaius, Ulpianus, Pomponius, Manilius, Publius Mucius Scaevolas*) podczas licznych dyskusji nad etycznymi aspektami prawa, to trudno paremiom odmówić trafności<sup>13</sup>. Stosowane są zwłaszcza w odniesieniu do takich gałęzi prawa jak cywilistyka, karnistyka, filozofia prawa. Jednakże także w stosunku do prawa podatkowego używa się kilku łacińskich zwrotów. Zgodnie z maksymą *nullum tributum sine lege* – nie można ustanawiać podatku (jego kluczowych elementów) bez uchwalenia ustawy. Taką też konstrukcję zastosował polski ustawodawca w art. 217 Konstytucji RP<sup>14</sup>. Także w Ordynacji podatkowej, uznano ustawę jako akt normatywny, odpowiedni (ze względu na swoją hierarchię w źródłach prawa) dla uregulowania tak istotnych dla wymiany gospodarczej i stosunków cywilnych kwestii jak: obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania, stawki, zwolnienia oraz ulgi (*vide* art. 4, 6, 7, 11 i n. Ordynacji podatkowej). Rozporządzenia mogą dotyczyć podatku i zawierać rozszerzenie norm prawnych z ustawy. Jednak nigdy samo rozporządzenie jako akt normatywny nie może stanowić podatku (ono wypełnia swoją treścią pole do interpretacji pozostawione przez ogólnikowe określenia w ustawie). Ustawa także nie może w swoim zakresie określać szczegółów i wszystkich kwestii formalnych (*de minimis non curat lex* – ustawa nie troszczy się o drobiazgi; *legem brevem esse oportet* – ustawa powinna być zwięzła).

Analizując ustawę o podatku od towarów i usług<sup>15</sup> można dojść do wniosku, iż ustawodawca celowo napisał ustawę w sposób nieprecyzyjny, aby pozostawić sobie możliwość stosowania wykładni rozszerzającej (akty normatywne powinny być krótkie – *leges breves esse oportet*). Artykuł 6 ustawy o VAT jest przykładem tego, że *fiscus non erubescit* (skarbu państwa się nie rumieni ze wstydu – jeśli chodzi o podatki). Wedle tej normy, każda czynność prawna, która nie jest zbyciem przedsiębiorstwa (lub zorganizowanej jego części) oraz czynnością niemogącą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy – może znaleźć się w obszarze zainteresowań organów podatkowych. Pierwszą myślą, która rodzi się w głowie interpretatora tego przepisu jest stwierdzenie, że wystarczy, aby dokonywana czynność nie wypełniała znamion przestępstwa lub wykroczenia, a może być opodatkowana podatek od wartości dodanej. Co więcej, zdaniem judyka-

<sup>13</sup> R. Taubenschlag, *Rzymskie prawo prywatne na tle praw antycznych*, Warszawa 1955, s. 57; *Idem, Historia i instytucje rzymskiego prawa prywatnego*, Bytom 1947, s. 72. M. Kuryłowicz, *Sacerdotes iustitiae*, [w:] A. Dębiński, K. Orzeszyna, M. Sitarz, *Ecclesia et status, Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. Józefa Krukowskiego*, Lublin 2004, s. 699–704. Najczęściej używane paremie w orzecznictwie to: *lex retro non agit, in dubio pro reo, pacta sunt servanda*, W. Wołodkiewicz, *Regulae Iuris. Łacińskie inskrypcje na kolumnach Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2006, s. 10.

<sup>14</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 438).

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, Nr 177, poz. 1054, j.t.) – dalej ustawa o VAT. A. Pikulska-Radowska wyraża pogląd, że rzymskim VAT-em był *centesim rerum venalium* (stawka – 1%), *Fiscus non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, s. 81–84.

tury<sup>16</sup> czynność prawna nieważna wedle przepisów prawa cywilnego może wywołać konsekwencje podatkowe. Nawet gdyby strony nie zachowały formy prawem przewidzianej dla skuteczności danej czynności (*ad solemnitatem*) to i tak organy podatkowe chętnie będą doszukiwać się podstaw do naliczenia VAT. Interpretują bowiem art. 6 ust. 2 ustawy o VAT jako wyłączenie czynności, które nie wywołują skutków prawnych, ale na gruncie prawa podatkowego (tj. nie istnieją dla ustaw podatkowych). Takie stanowisko jest odzwierciedleniem tezy, iż organy podatkowe są w stanie opodatkować każdą czynność i dokonać takiej wykładni operatywnej, aby podstawa opodatkowania była jak najwyższa nawet w stosunku do czynności, które moralnie lub cywilistycznie są wadliwe. Z drugiej zaś strony, Cesarstwo Rzymskie (jako, że była to inna kultura) umożliwiała opodatkowanie czynności nielegalnych (według polskiego prawa), którym nawet organ skarbowy w Polsce nie przyznałby cechy opodatkowanej (na gruncie VAT), np. *quinta et vice sima* – podatek od sprzedaży niewolników w drodze licytacji. Dlatego też należy uznać rozbieżność pomiędzy elementem struktury podatku, jakim jest przedmiot, obowiązującym w Cesarstwie Rzymskim a w dzisiejszej Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z polskimi ustawami podatkowymi przedmiotem podatku może być między innymi czynność przysparzająca (np. spadek, darowizna), rozporządzająca (sprzedaż, dzierżawa, leasing), uprawniająca (uzyskany w spółce kapitałowej zysk, którego wypłatę umożliwiono uprawnionym do dywidendy). Nigdy jednak osoba fizyczna (niezależnie czy jest to rezydent czy nierezydent) nie może być przedmiotem podatku (jak to miało miejsce w Rzymskim Imperium).

Istnieje wiele łacińskich zwrotów, które możemy odnieść bezpośrednio do stosunków gospodarczych i ich konsekwencji na gruncie polskiego prawa podatkowego. Przykładowo, *in contractibus rei veritas potius quam scriptura prospici debet* – w kontraktach należy bardziej zważać na rzeczywistą wolę stron, niż na to co zostało zapisane. Taka też teza została zawarta w art. 199a Ordynacji podatkowej. Norma podatkowa określa wyższość interpretacji celowościowej postanowień umowy *inter partes* od interpretacji gramatycznej. Organ podatkowy może zawsze podważyć kwalifikację danej umowy (czynności prawnej), stwierdzając, iż w rzeczywistości pod pozorem czynności kryje się inna (z której należy wywodzić skutki prawne). Wola stron (niezapisane dążenie stron do dokonania czynności o danych skutkach prawno-podatkowych) to pojęcie abstrakcyjne, które można udowodnić poprzez złożenie zeznań stron lub, które Sąd ustala w drodze postępowania sądowego (por. art. 199 par. 3 Ordynacji podatkowej). Jednakże Sąd jedynie określa wymiar zaistniałej sytuacji, nie tworzy stosunku prawnego pomiędzy stronami. Jeśli ten stosunek (w świetle ustaleń) jest niezgodny z prawem to ani organ podatkowy, ani inna instytucja nie może jej konwalidować (*quod ab initio vitiosum est, non potest tractu temporis convalescere* – to co jest od początku wadliwe, nie może zostać uzdrowione z upływem czasu).

Znaną nawet laikom zasadą jest *in dubio pro reo* – wątpliwości, których nie można rozstrzygnąć nie tłumaczy się na niekorzyść oskarżonego (w innej wersji – *in dubio pro tributario* – na korzyść podatnika). Odnosząc to do procedury podatkowej, jeśli ist-

<sup>16</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego z dnia 21 czerwca 2013 r., II Aka 74/13; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/Bk 432/11; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 października 2011 r., I FSK 1435/10. Przeciwnie Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1520/12.



nieje wątpliwość co do istnienia obowiązku podatkowego, w danej sytuacji należałoby odstąpić od określania przez organ podatkowy wymiaru zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, naczelnik urzędu skarbowego może zawsze zakwestionować prawidłowość otrzymanych przez podmiot dochodów (uznać, iż podatnik nie umie wytłumaczyć ich pochodzenia oraz, że nie zostały wcześniej opodatkowane). Ponadto uznać, że dochód określony przez podatnika jest w rzeczywistości większy (lub strata mniejsza) i opodatkować tę różnicę kwotą 50% (art. 30 d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Jest to niezgodne z wzmiankowaną zasadą, gdyż na podatniku ciąży odpowiedzialność za dowiedzenie swojej niewinności – jeśli tego nie uczyni, organ podatkowy rozstrzygnie wątpliwość na swoją korzyść. **Warto wspomnieć, że niekonstytucyjność powyższego przepisu została potwierdzona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>17</sup> z 18 listopada 2013 r. (SK 18/09).** Kwestia dowolnej interpretacji przepisów przez organy stosujące prawo jest widoczna także na przykładzie listy wydatków niemogących być uznany za koszty uzyskania przychodów (art. 23 p.d.o.f.). Jest to enumeratywnie wyliczenie przez ustawodawcę (w sposób wiążący), powinno być uwzględniane przez wszystkich. Skoro ustawa nie rozróżnia, a więc i my nie rozróżniamy (*lege non distinguente nec nostrum distinguere*) dodatkowych wydatków niemogących być kosztami uzyskania przychodów. Jeśli organ ma wątpliwość co do wysokości zobowiązania podatkowego to słusznym by było aby wydał decyzję podatkową tylko do kwoty, której jest pewien (*in dubio emper id, quod minus est, debetur* – w razie wątpliwości zawsze jest się winnym mniejszą kwotę).

## PODSUMOWANIE

Romaniści nie wyróżniają prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa obowiązującego w dawnym Cesarstwie Rzymskim, co może wynikać z ekonomicznego podejścia do podatków (daniny publiczne należy płacić – a jedyne co może być przedmiotem ustawy to stawki i przedmiot podatku)<sup>18</sup>. Jednakże podatki istniały zawsze tam gdzie władza publiczna nie była w stanie zapewnić bezpieczeństwa, komunikacji, obsługi administracyjnej obywatelom ze środków państwowych. To co stanowi *novum* dla badacza prawa podatkowego to należności publicznoprawne w Rzymie o charakterze pożyczki.

Paremie łacińskie (zwane także przez Rzymian *de verborum significatione*) obecnie wyznaczają, w niektórych przypadkach, charakter zasad prawa europejskich systemów

---

<sup>17</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09. Orzeczenie to wywarło istotny wpływ na negatywną opinię (sądów administracyjnych i przedstawicieli doktryny) co do art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – wyrok NSA z dnia 8 listopada 2013 r., II FSK 2626/12, wyrok NSA z dnia 14 listopada 2013 r., II FSK 2976/11; wyrok NSA z dnia 20 listopada 2013 r., II FSK 745/13. Krytycznie do powyższego przepisu odnieśli się: D. Strzelec, *Glosa do wyroku NSA z 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1807/10*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 2, s. 43; K. Radzikowski, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł a przedmiotowy i temporalny zakres stosowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 4, s. 14–19.

<sup>18</sup> Por. B. Bartlett, *How excessive government killed ancient Rome*, „Cato Journal” 1994, nr 2, s. 287 i 292; A.A. Schiller, *Roman Law: Mechanisms of Development*, The Hague 1978, s. 111.

prawnych. Mimo czasu jaki upłynął od ich powstania posiadają element aksjologiczny, który nie utracił na aktualności. Zdaniem niektórych<sup>19</sup>, zwroty łacińskie (mylnie kwalifikowane ze względu na użytą łacinę) nie są przejawem rzymskiej mądrości, a jedynie zostały zaczerpnięte przez Rzymian z innych kultur prawnych (np. egipskiej). Jeśli to prawda, to na obronę jurystów można podnieść, iż każda reguła prawa, którą byśmy nie określili (zmodyfikowali) występowała już kiedyś w przeszłości. Zapewne zatem, Paulus, Neratius, Cervidius Scaevola i inni tworząc swoje wielkie dzieła mieli na uwadze rozwiązanie prawne obowiązujące w ten czas w innych państwach (plemionach) oraz popularne za ich życia zasady *graeca non leguntur* (greki się nie czyta, fragmenty *Corpus Iuris Civilis* napisane w języku greckim nie były uwzględniane)<sup>20</sup> oraz *preclarum est Latine scire* (chwalebny jest znać łacinę).

Należy uznać wpływ prawa rzymskiego na instytucję prawa podatkowego za niewielki. Ta niedostateczna recepcja prawa rzymskiego wynika z nieznamości przez organy podatkowe i ustawodawcę podatkowego dorobku prawnego rzymskich prawników. Co prawda, prawo podatkowe zapożyczając instytucje cywilne i administracyjne pośrednio recepowało definicje legalne skontrowane przez jurystów, jednak zrobiło to w stopniu niekorzystnym dla podatnika (lepsze jednak złe prawo niż jego brak – *melior aliqua quam nulla lex*). Za postulat *de lege ferenda* należy uznać potrzebę odnowy prawa podatkowego w duchu *ius romanum*, tj. zmodyfikowanie definicji zawartych w materialnym prawie podatkowym poprzez odniesienie do *ius naturale* oraz norm aksjologicznych polskiego systemu prawnego.

## BIBLIOGRAFIA

- Amielańczyk K., *Rzymskie prawo karne w reskryptach Cesarza Hadriana*, Lublin 2006.
- Adams C., *For Good and Evil: the impact of Taxes on the Course of Civilisation*, Oxford 2001.
- Boek J.A., *Taxation in the later Roman Empire*, Leiden 2008.
- Blockley C., *The fragmentary classicising historians of the later Roman Empire*, Liverpool, 1983.
- Bartlett B., *How excessive government killed ancient Rome*, „Cato Journal” 1994, nr 2.
- Burczak K., Dębiński A., Jońca M., *Łacińskie sentencje i powiedzenia prawnicze*, Warszawa 2007.
- Dajczak W., Giaro T., Longchamps de Berier F., *Prawo rzymskie u podstaw prawa prywatnego*, Warszawa 2009.
- Dębiński A., Misztal-Konecka J., Wójcik M., *Prawo rzymskie publiczne*, Warszawa 2010.
- Dębiński A., *Rzymskie prawo prywatne. Compendium*, Warszawa 2005.
- Dębiński A., Orzeszyna K., Sitarz M., *Ecclesia et status, Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. Józefa Krukowskiego*, Lublin 2004.
- Dyoniak A., *Wspólne opodatkowanie członków rodziny a konstytucyjna zasada ochrony praw rodziny*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 9.
- Frank T., *Economic Survey of Ancient Rome*, Baltimore 1933.
- Gunter S., *Vectigalia nervos esse rei publicae, Die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian*, Wiesbaden 2008.

<sup>19</sup> F.C. Savigny, *Storia del diritto Romano Nel medio evo*, t. 1, Turyn 1854, s. 743; L. Winkel, *The Role of General Principles in Roman Law*, „Fundamina” 1996, nr 2, s. 108–110.

<sup>20</sup> K. Burczak, A. Dębiński, M. Jońca, *Łacińskie sentencje i powiedzenia prawnicze*, Warszawa 2007, s. 65; W. Osuchowski, *Wybór źródeł rzymskiego prawa prywatnego*, Kraków 1982, s. 21–23.

- Grant M., R. Kitzinger (red.), *Civilisation of the Ancient Mediterranean*, New York 1988.
- Kuryłowicz M., Wiliński A., *Rzymskie prawo prywatne. Zarys Wykładu*, Warszawa 2013.
- Levy E., *West Roman Vulgar Law*, Filadelfia 1951.
- Maciejewski T. (red.), *Dzieje Wymiaru Sprawiedliwości*, Koszalin 1999.
- Napiórkowska H., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Separacja a „łagodniejsze” opodatkowanie*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1.
- Osuchowski W., *Wybór źródeł rzymskiego prawa prywatnego*, Kraków 1982.
- Purpura G., *Ricerche in tema di prestitio maritime. Annali del Seminario Giuridico della Università di Palermo*, Palermo 1987.
- Pikulska-Robaszkiewicz A., *Lichwa w państwie i prawie republikańskiego Rzymu*, Łódź 1999.
- Pikulska-Radomska A., *Fiscus non erubescit. O niektórych italskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł a przedmiotowy i temporalny zakres stosowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 4.
- Rowlandson J., *Landowners and Tenants in Roman Egypt*, 1996 Oxford.
- Rozwadowski W., *Opera Minora*, Tom II, Poznań 2013.
- Schiller A.A., *Roman Law: Mechanisms of Development*, The Hague 1978.
- Savigny F.C., *Storia del diritto Romano Nel medio evo*, t. 1, Turyn 1854.
- Sondel J., *Studia ad ius romanum in Polonia aetate illuminationis adhibitum pertinentia*, „Zeszyty Naukowe UJ” 1988 r., z. 124.
- Strzelec D., *Glosa do wyroku NSA z 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1807/10*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 2.
- Taubenschlag R., *Rzymskie prawo prywatne na tle praw antycznych*, Warszawa 1955.
- Taubenschlag R., *Historia i instytucje rzymskiego prawa prywatnego*, Bytom 1947.
- Watson A., *The spirit of Roman law*, Londyn 1995.
- Winkel L., *The Role of General Principles in Roman Law*, „Fundamina” 1996, nr 2.
- Wojciechowski R., *Societas w twórczości glosatorów i komentatorów*, Wrocław 2002.
- Wołodkiewicz W., *Czy prawo rzymskie przestało istnieć?*, Zakamycze 2003.
- Wołodkiewicz W. (red.), *Prawo rzymskie słownik encyklopedyczny*, Warszawa 1986.
- Wołodkiewicz W., *Regulae Iuris. Łacińskie inskrypcje na kolumnach Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2006.
- Zabłocki J., *Rozważania o procesie rzymskim w Noctes Atticae Aulusa Gelliusa*, Warszawa 1999.

## WPŁYW PRAWA RZYMSKIEGO NA INSTYTUCJĘ POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

### Streszczenie

W trakcie istnienia (27 r. p.n.e. do 395 r. n.e.) Cesarstwo Rzymskie stworzyło jednolity system prawny, w którym juryści starali się uregulować większość stosunków międzyludzkich. Świadectwem ich wiedzy oraz umiejętności w konstruowaniu norm prawa jest fakt, iż prawo rzymskie miało swój istotny wpływ na większość współczesnych kontynentalnych systemów prawnych. Pomimo tego, iż prawo rzymskie dotyczyło głównie gałęzi prawa cywilnego, karnego, gospodarczego, to pozostawiło również dorobek prawny, na którym pośrednio opierali się twórcy polskiego prawa podatkowego. Zadaniem autora jest zbadanie, czy i jaki wpływ prawo rzymskie wywarło

na instytucję prawa podatkowego. W tym celu dokonano analizy niektórych norm prawa podatkowego, w których zaobserwować możemy przenikanie prawa rzymskiego.

Słowa kluczowe: *prawo rzymskie, Ordynacja podatkowa, kodeks podatkowy*

## INFLUENCE OF ROMAN LAW ON THE POLISH TAX LAW

### Summary

At the time of the Roman Empire (27 BC – 395 AD), a unified legal system was created, in which jurists sought to legally regulate the majority of interpersonal relations. The fact that Roman law had a significant impact on the majority of modern continental legal systems is a testament to their knowledge and skills in constructing legal norms. Despite the fact that Roman law dealt mainly with branches of civil, criminal and economic law, it left a legal output, which Polish tax law legislators indirectly based on. The author's task is to explore whether and how Roman law influenced the institution of tax law. In order to do that, some norms of tax law, in which the influence of Roman law can be observed, are examined.

Keywords: *Roman law, tax law, Tax Code*