

Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego, vol. VI, A.D. MMVIII

ARTYKUŁ

Adam Kucharski*

PROBLEMATYKA RETROAKTYWNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM STANÓW ZJEDNOCZONYCH AMERYKI (ZARYS TEMATU)

1. Wprowadzenie

System prawa Stanów Zjednoczonych Ameryki (USA) różni się od systemów Europy kontynentalnej. Nie zmienia to faktu, że na płaszczyźnie ogólnych zagadnień, będących przedmiotem zainteresowania teorii prawa, można odnaleźć dyrektywy cechujące każde współczesne prawodawstwo. Wiele z nich łączy się również z problematyką działania prawa wstecz.

Trudno nie zauważyć, że w zasadzie każde nowe prawo w jakimś stopniu narusza ustalone oczekiwania i koliduje z nadziejami ludzi opartymi na istniejącym dotychczas reżimie prawnym¹. W tym kontekście prof. J. Fisch napisał, że: „prawo działające na przyszłość w istocie dotyka wcześniejszych transakcji”².

W obliczu ryzyka wpleczonego w każdą ludzką egzystencję, nie można jednak zapominać o stałości potrzebnej do utrzymania ładu społecznego.

* Mgr Adam Kucharski – notariusz we Wrocławiu, uczestnik seminarium doktoranckiego na Wydziale Prawa i Administracji UMK w Toruniu, specjalizuje się w prawie finansowym.

¹ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition and Critique of Retroactivity*, 51 Ala. L. Rev., 1999-2000, s. 1329-1330; Por. też Ch.B. Hochman, *The Supreme Court and Constitutionality of Retroactive Legislation*, 73 Harv. L. Rev., 1959-1960, s. 693.

² Por. J.E. Fisch, *Retroactivity and Legal Change: An Equilibrium Approach*, 110 Harv. L. Rev., 1997, s. 155.

Elementarna uczciwość wymaga, żeby rzetelne oczekiwania (*reasonable expectations*) były respektowane, a wprowadzenie nowego prawa było poprzedzone wcześniejszym powiadomieniem społeczeństwa o zamiarze prawodawcy. Ta sama uczciwość wymaga odszkodowania dla tych, którzy ponieśli szkody na skutek nie zachowania przez prawodawcę wskazanych wymagań³.

W tej perspektywie — w piśmiennictwie amerykańskim — oś całego zagadnienia stanowi odpowiedź na pytania: kiedy prawo poprzez odniesienie do przeszłości ma tak niekorzystny wpływ na istniejące interesy, że należy przypisać mu przymiot retroaktywności, uznać za niekonstytucyjne bądź przynajmniej wywołujące konieczność kompensaty dla poszkodowanych jednostek? Czy każda retroaktywna zmiana prawa jest niedopuszczalna⁴?

W literaturze angielskojęzycznej wyraźnie zaznacza się różnica natury historycznej w podejściu do identyfikowania zjawiska retroaktywności. W angielskim *common law* dotychczasowa analiza zjawiska opierała się przede wszystkim na próbie poznania intencji ustawodawcy. W prawie amerykańskim natomiast uwaga koncentrowała się wokół ograniczenia zakresu w jakim ustawodawca narusza prawa nabyte⁵.

2. Rodzaje retroaktywności

W literaturze wskazuje się kryterium momentu umiejscowienia skutków prawnych, jako adekwatne dla klasyfikowania ustaw z punktu widzenia działania norm w czasie⁶. W tym ujęciu, jeżeli prawo łączy nowe konsekwencje z sytuacjami prawnymi zakończonymi przed jego wejściem w życie, uważa się je za działające retroaktywnie⁷.

³ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition ...*, s. 1331.

⁴ Por. D.E. Troy, *Toward a Definition ...*, s. 1331.

⁵ Por. G.A. Maguire, *Retroactive Application of Statutes: Protection of Reliance Interests*, 40 Me. L. Rev., 1988, s. 183.

⁶ Zob. J.G. Laitos, *Legislative Retroactivity*, 52 Wash.U. J. Urb. & Contemp. L., 1997, s. 84. Interesujące zestawienie warunków jakie winna spełniać definicja retroaktywności przedstawiał prof. Trahan, por. J.R. Trahan, *Time for a Change: A Call to Reform Louisiana's Intertemporal Conflicts Law (Law of Retroactivity of Laws)*, 59 La. L. Rev., 1998-1999, s. 766.

⁷ Sam termin ma co najmniej dwa relewantne znaczenia: jako opis kryterium dla wyboru powiązania skutków prawnych z faktami, jako opis efektu powiązania skutków prawnych z faktami, por. W.D. Slawson, *Constitutional and Legislative Consideration in Retroactive Lawmaking*, 48 Cal. Rev., 1960, s. 216.

Wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje retroaktywności. *Primary retroactivity* pojawiająca się, gdy prawo zmienia przeszłe konsekwencje prywatnych czynności oraz *secondary retroactivity*, która ma miejsce, gdy prawo dotyka w przyszłości skutków prywatnych czynności dokonanych w przeszłości⁸.

Rozróżnienie na *primary and secondary retroactivity* zostało upowszechnione przez sędziego A. Scalię. W jego rozumieniu nie jest ono wolne od elementów wartościujących. Stanowisko A. Scalii wyrażone na gruncie podatku dochodowego zmierzało przede wszystkim do rozróżnienia: ukształtowania zupełnie nowych oraz modyfikacji już istniejących, konsekwencji dotyczących zdarzeń z przeszłości⁹. Sędzia Scalia w centrum swoich rozważań postawił czynność, której dotyczy dane prawo. Jak zauważył prof. N. Lund, w tej perspektywie ustawa nakładająca nowy obowiązek, w związku z podjętym w przeszłości działaniem, ma status ustawy retroaktywnej¹⁰. Dla sędziego Scalii, dodatkowym elementem klasyfikacji regulacji w ramach podziału na *primary and secondary retroactivity*, jest ocena czy zainteresowany działał w zaufaniu do wcześniejszego stanu prawnego. W tym kontekście wyróżnił On sytuację *unreasonable secondary retroactivity*, gdy zmiana regulacji prawnych odbywa się w taki sposób, że nowela choć formalnie działając jedynie na przyszłość czyni bezwartościowymi poczynione wcześniej inwestycje, a prawodawcy można zarzucić pełną arbitralność i dowolność działań, co czyni je wątpliwymi konstytucyjnie¹¹.

⁸ Zob. J.G. Laitos, *Legislative....*, s. 87. Niekiedy używa się odmiennego nazewnictwa — *strong retroactivity and weak retroactivity*, zob. S.R. Munzer, *Retroactive Law*, 6 J. Legal Stud., 1977, s. 373-383. D. Troy dostrzega potrzebę wyróżnienia prawa (*impliedly retroactive*) skrycie retroaktywnego oraz otwarcie prospektywnego (*ostensibly prospective*). Przez to pierwsze D. Troy rozumie prawo zmieniające konsekwencje prawne wydarzeń mających miejsce w przeszłości, podając za przykład zmianę warunków zawarcia umowy, jeżeli nowe przepisy dla jej skuteczności wymagają dodatkowych elementów, np. w zakresie elementów formalnych. Prawo należące do drugiej kategorii nie zmienia skutków dawnych czynności, przy czym może naruszyć nawet ustabilizowane ekspektatywy, zob. D.E. Troy, *Toward a Definition....*, s. 1337.

⁹ Por. *Bowen v Georgetown Univ. Hosp.*, 488 U.S., 1988, s. 204-220 (Scalia, J., *concurring*).

¹⁰ Zob. N. Lund, *Retroactivity, Institutional Incentives, and the Politics of Civil Rights*, 1995 Pub. Interest. L. Rev. 87, s. 94.

¹¹ Por. orzeczenie w sprawie *Bowen*, 488 U.S. (1988), s. 219-220 (Scalia, J., *concurring*). Propozycja podziału na *primary i secondary retroactivity* spotkała się w literaturze również z krytyką. Proponuje się zastąpić go wyróżnieniem trzech sposobów działania prawa w czasie: gdy prawo działa całkowicie prospektywnie (*entirely prospective fashion*) tj. dotyczy ono jedynie transakcji lub zachowań mających miejsce po dacie wejścia ustawy w życie, gdy niesie

Primary retroactivity jest zwykle powodem traktowania unormowań posiadających tę cechę — w obszarach, gdzie istnieją ograniczenia natury konstytucyjnej — jako *invalid*, gdy jednocześnie takich skutków nie przypisuje się *secondary retroactivity*¹². W tym zakresie orzecznictwo nie jest jednak w pełni jednoznaczne. W sprawie *Landgraf v. USI Film Products* widać powrót sądu do szerokiego ujęcia retroaktywności. Wychodzi to naprzeciw oczekiwaniom jednostek poszukujących dalej idącej ochrony przed interwencjonizmem państwowym. W rzeczonyj sprawie sąd przyjął, że domniemanie nieretroaktywności obejmuje również *secondary retroactivity*¹³. Jako konsekwencja wydania tego orzeczenia w literaturze pojawiły się opinie, że w jego świetle, na miano retroaktywnego zasługuje prawo, które koliduje z prawami nabytymi oraz statuje nowe obowiązki lub zwiększa odpowiedzialność za zdarzenia z przeszłości¹⁴. Stąd nie może dziwić definicja przywołana w orzeczeniu w sprawie *Brown v. Indemnity Ins. Co.*, gdzie sąd przyjął, że jako działająca retroaktywnie należy traktować ustawę, która pozbawia lub narusza prawa nabyte na mocy obowiązującego dotychczas stanu prawnego lub tworzy nowe zobowiązania, nakłada nowe obowiązki lub wiąże nowe warunki z transakcjami lub okolicznościami z przeszłości¹⁵. Jest to nawiązanie do przekonania, że prawo retroaktywne, to jest to prawo, które wyraźnie zmienia przeszłe konsekwencje przeszłych zachowań¹⁶.

W świetle tzw. teorii zawiadomienia, retroaktywność może podlegać klasyfikacji zgodnie z kryterium daty informowania społeczeństwa o plano-

ze sobą efekt *secondary retroactive*, tj. dotyczy legalności w przyszłości, po wejściu nowego prawa w życie, działań osób prywatnych podjętych w przeszłości, oraz gdy niesie ze sobą całkowicie retroaktywny efekt (*purely retroactive effect*) tj. zmienia ono charakter lub efekt działań mających miejsce lub zakończonych w przeszłości, por. M.P. Harrington, *Symposium: Retroactivity of Law. Foreward: The Dual Dichotomy of Retroactive Lawmaking*, 3 Roger Williams U.L. Rev., 1997-1998, s. 19-20.

¹² Zob. orzeczenie w sprawie *Plaut*, 115 S. Ct., s. 1456, oraz J.G. Laitos, *Legislative...*, s. 87.

¹³ Por. orzeczenie w sprawie *Landgraf v. USI Film Products*, 511 U.S. (1994), s. 270.

¹⁴ Zob. J.G. Laitos, *Legislative...*, s. 86.

¹⁵ Por. orzeczenie w sprawie *Indemnity Ins. Co.*, 108 So. 2d 812 (La App. 2d Cir. 1959), przywołane przez J.R. Trahana w opracowaniu, J.R. Trahan, *Time...*, s. 687. W tym kontekście warto odnotować podniesienie elementu naruszenia ustalonych oczekiwań do rangi kryterium oceny prawa jako retroaktywnego, por. *Adam v Buffalo Forge Co.*, 443 A. nr 2 (Me. 1982), s 932-943.

¹⁶ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1334. Samo nawiązanie do faktów z przeszłości nie zasługuje na miano działania retroaktywnego, zob. orzeczenie w sprawie *Cox v. Hart*, 260 U.S., 1922, s. 435.

wanych zmianach stanu prawnego. Stąd wyróżnia retroaktywność związaną z działaniami np. podatnika podjętymi przed oraz po dacie podania do publicznej wiadomości faktu podjęcia przez parlament prac nad zmianą prawa¹⁷.

Inną propozycję klasyfikacji aktów normatywnych z punktu widzenia działania prawa w czasie wysunął prof. Munzer. Wyróżnił on trzy grupy. Pierwszą stanowią akty prawne, które zmieniają status, charakter lub konsekwencje prawne, działań i zdarzeń wcześniejszych niż jego wejście w życie. Drugą stanowią akty, które nie zmieniają ustalonego już znaczenia wcześniejszych działań, ale czynią prawny osąd tych działań łatwiejszym lub trudniejszym do przeprowadzenia (przykładem może być ustawa modyfikująca zasady dowodowe w procesie). Trzecią grupę stanowią akty, które nie zmieniają wcześniejszego statusu czynności, ale znacząco wpływają na oczekiwania płynące z tych działań (przykładem może być ustawa zmieniająca metodę szacowania dochodów podatkowych). Zdaniem tego Autora termin „ustawodawstwo retroaktywne” dotyczy jedynie dwóch pierwszych grup aktów prawnych¹⁸.

Kolejną próbę wyróżnienia sposobów działania prawa w czasie przedstawił prof. Tharan. Jej osią jest podział na sytuacje prawne zamknięte i otwarte oraz związane z nimi efekty sprzed oraz po wejściu w życie nowego prawa. Zdaniem profesora Tharan można mówić o:

a) *extreme retroactivity* — kiedy nowe prawo zmienia zasady tworzenia, wygaśnięcia lub efekty sytuacji prawnej, która ustała przed wejściem tego prawa w życie lub kwestionuje utworzenie wcześniejszej sytuacji prawnej, która istniała jeszcze w momencie wejścia w życie nowego prawa;

b) *pure retroactivity* — kiedy nowe prawo zmienia przeszłe efekty sytuacji prawnej, która została utworzona wcześniej lecz istniała jeszcze w momencie wejścia w życie nowego prawa;

c) *ambiactivity* — kiedy nowe prawo zmienia przyszłe efekty sytuacji prawnej, która została utworzona wcześniej lecz istniała jeszcze w momencie wejścia w życie nowego prawa¹⁹.

Na marginesie warto zaznaczyć, że w piśmiennictwie angielskojęzycznym nie zawsze dostrzega się potrzebę rozdzielenia terminów retroaktywność od

¹⁷ Por. *A Report by the Committee on Tax Policy, Tax Section, New York State Bar Association* [red. C.L. Porter oraz J. C. Richardson], 29 *Tax Law.*, 1975-1976, s. 23.

¹⁸ Zob. S.R. Munzer, *A Theory of Retroactive Legislation*, 61 *Tex. L. Rev.*, 1982-1983, s. 426.

¹⁹ Por. J.R. Trahan, *Time....*, s. 716-717.

retrospektywności. Ta terminologia jest właściwa raczej dla kręgu kontynentalnego zakorzonego w doktrynie P. Roubiera²⁰.

Nie są to oczywiście jedyne sposoby rozumienia terminu „retroaktywny” sygnalizowane w piśmiennictwie i orzecznictwie amerykańskim²¹.

W literaturze przedmiotu prezentuje się niekiedy tezy, że z definicyjnego punktu widzenia brak jest formalnej różnicy pomiędzy prawem retroaktywnym i prospektywnym. Jedynym elementem mogący stanowić podstawę ich dyferencjacji jest stopień i jakość naruszeń sytuacji prawnych związanych ze zdarzeniami sprzed wejścia nowego prawa w życie. W tym świetle norma, która znacząco narusza ustalone oczekiwania i interesy oparte na starym stanie prawnym jest retroaktywna²².

3. Ogólne uwagi dotyczące retroaktywności

W piśmiennictwie prawniczym chętnie przypomina się, że głównym celem prawa jest wpływać na ludzkie zachowania²³. To generalne przesłanie szczególnie często podnoszone jest na gruncie *ius publicum*. W tym kontekście znaczenia nabiera czytelność woli ustawodawcy stanowiącej zgodnie z regułami nakreślonymi przez ustrojodawcę²⁴. Na gruncie prawa międzyczasowego oznacza to domniemanie kształtowania przez ustawy skutków jedynie *pro futuro*²⁵.

²⁰ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 692; zob. też A.D. Woosley, *What is Wrong with Retrospective Law*, *The Philosophical Quarterly*, vol. 18, nr 70 (Jan. 1968), s. 40.

²¹ Przykładowo zdaniem sądu wyrażonym w sprawie *Dobson v. Quinn Freight Lines*, ustawa retroaktywna to ta, która determinuje prawne konsekwencje działań i zdarzeń, które miały miejsce przed wejściem tej ustawy w życie, por. orzeczenie z 1980 roku w sprawie *Dobson v. Quinn Freight Lines*, 415 A2d 814, przywołane za G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 188. W opracowaniu Ballarda przytacza się definicję prawa retroaktywnego, jako takiego które tworzy nowe konsekwencje i odpowiedzialność płynącą z faktów, które istniały lub transakcji które miały miejsce przed wejściem w życie ustawy, por. F.A. Ballard, *Retroactive Federal Taxation*, 48 Harv. L. Rev., 1934-1935, s. 592, który cytuje definicję podaną przez Graya w § 1826 *Limitations of Taxing Powers* z 1906 r.

²² Zob. G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 188.

²³ Por. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 426.

²⁴ Przykładowo w orzecznictwie stanu Illinois widać, mimo braku bezpośrednich zakazów w konstytucji stanowej, niechęć do sankcjonowania retroaktywności, gdyż prawo powinno z zasady działać na przyszłość chyba że ustawodawca postanowił inaczej. Wola ustawodawcy nadania przepisom mocy wstecznej musi jasno wynikać z brzemienia przepisów, zob. E. J. Verlie, *Retrospective Legislation in Illinois*, 3 U. Ill. L. Bull., 1920-1921, s. 28-30.

²⁵ W 1994 roku w sprawie *Landgraf* Sąd Najwyższy USA przyjął, że w przypadku ustaw

Analiza piśmiennictwa amerykańskiego prowadzi do wniosku, że ograniczenia związane z problematyką działania prawa wstecz opierają się na wypracowanych w tamtejszej doktrynie i praktyce rozróżnieniach.

Po pierwsze dostrzega się różny stosunek zjawiska retroaktywności wobec dyrektyw płynących z aktów normatywnych oraz ustalanych w orzecznictwie. Jest powszechnie przyjęte że ustawodawca działa na przyszłość, w przeciwieństwie do judykatury²⁶. W literaturze zwraca się uwagę, że założenie to jest jedynie fasadowe, a to wobec licznych orzeczeń wywierających istotne efekty prospektywne, gdy jednocześnie prawo stanowione uzyskuje legitymację do działania wstecz, zwłaszcza w płaszczyźnie tzw. prawodawstwa ekonomicznego²⁷.

Po drugie w sposób odmienny statuuje się granice tolerancji dla zjawiska działania prawa wstecz w obszarze prawa cywilnego i karnego²⁸.

Po trzecie w literaturze zaznacza się wyraźna dwutorowość w analizie retroaktywnych regulacji normatywnych naruszających oczekiwania prawne. Z jednej strony postulowano bowiem opieranie się kryterium materialnym, np. bezpieczeństwa jednostek, z drugiej na kryterium strukturalnym, np. racjonalności i należytej legitymizacji tych oczekiwań. W tym drugim przypadku racjonalność oczekiwań łączono z faktem rozsądnego przewidywania działań parlamentu, analizy typowej reakcji administracji na powtarzające się

federalnych obowiązuje domniemanie ich działania jedynie na przyszłość, chyba że parlament wprost postanowił inaczej. Domniemanie to ma na celu uniknięcie tworzenia prawa, które może wiązać nowe konsekwencje prawne z sytuacjami w pełni zakończonymi. Domniemanie *Landgraf* ma zastosowanie jedynie do praw materialnych nie proceduralnych, por. orzeczenie w sprawie *Landgraf v. USI Film Prods.*, 511 U.S. (1994), s. 244, 258-259, 275.

Również w ustawodawstwie zwykłym pojawiają się regulacje nakazujące kierować się przy interpretacji domniemanie działania prawa materialnego *pro futuro*. Przykładem może być Kodeks cywilny stanu Luizjana, który w art. 6 stanowi, że jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, prawo materialne stosuje się tylko prospektywnie. Prawo procesowe oraz interpretacyjne stosuje się zarówno prospektywnie jak również retroaktywnie, chyba że ustawa stanowi inaczej. Posiłkowanie się przepisami prawa cywilnego na gruncie publicznoprawnym nie jest jednak przyjęte w USA. Wyjątek stanowią jedynie regiony nawiązujące do tradycji francuskiej, czego przykładem jest właśnie Luizjana, por. J.R. Trahan, *Time...*, s. 666.

²⁶ Zob. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 20-21. Jest to istotna tradycja *common law*, że prawo winno stosować się do przyszłości, a jedynie decyzje orzecznictwa winny dotyczyć przeszłości, zob. E.E. Smead, *The Rule Against Retroactive Legislation: Basic Principle of Jurisprudence*, 20 Minn. L. Rev., 1936, s. 775, 789.

²⁷ Por. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 21.

²⁸ Zob. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 20.

w praktyce problemy itd. Należyta legitymizacja była z kolei zakorzeniona w generalnych zasadach funkcjonowania prawa²⁹.

Jednocześnie wskazywano, że wyżej wymienione kwalifikacje prawa nie są gwarancją realizacji przez nie norm moralnych. Te ostatnie, muszą z kolei stanowić element konkretnych instytucji prawnych, by uzyskało ono kwalifikację systemu sprawiedliwego. W tym świetle nie jest zatem ewidentne, że retroaktywne ustawy zmieniające status wcześniejszych działań lub zdarzeń są zawsze nie do zaakceptowania.

Istotne problemy powstają, jeżeli nowelizacje poważnie naruszają legitymowane i racjonalne oczekiwania. *Prima facie* te ostatnie zasługują bowiem na respektowanie przez ustawodawcę zwykłego, zwłaszcza jeżeli znajdują umocowanie w jednoznacznym brzmieniu wcześniejszej ustawy. W ocenie prof. Munzera w ostatecznym bilansie argumenty o poszanowaniu naruszonych oczekiwań nie mogą jednak przeważać nad ochroną dobra ogólnego oraz dostatecznie usprawiedliwionych moralnie zasad prawa³⁰.

Prawo retroaktywne, aby uzyskało akceptację orzecznictwa, musi nieść ze sobą cechę użyteczności lub sprawiedliwości. W literaturze wskazuje się, iż okolicznością usprawiedliwiającą stanowienie prawa z mocą wsteczną może być dotychczasowe obowiązywanie prawodawstwa niesprawiedliwego, faworyzującego określoną grupę społeczną, jeżeli retroaktywna zmiana tego stanu rzeczy będzie bardziej sprawiedliwa i użyteczna niż jego modyfikacja prospektywna³¹.

Kończąc ogólne wprowadzenie do problematyki retroaktywności w prawie amerykańskim należy zwrócić uwagę, że w literaturze i orzecznictwie niektóre rodzaje prawodawstwa, niejako *per natura* niosą ze sobą wsteczne działanie norm prawnych. Chodzi tu o prawodawstwo interpretacyjne³² i sanacyjne. Szersza analiza tego ostatniego będzie przeprowadzona w dalszej części opracowania.

4. Argumenty za oraz przeciw retroaktywności

Bezwzględny zakaz retroaktywności ma swoich oponentów. Oto niektóre z przywoływanych przez nich argumentów³³.

²⁹ Por. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 432.

³⁰ Zob. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 439.

³¹ Por. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 442.

³² Prawa interpretacyjne nie ustanawiają nowych zasad. W sprawie bogatego orzecznictwa na poparcie tej tezy, por. J.R. Trahan, *Time...*, s. 721.

³³ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1346 i n. W amerykańskim orzecznictwie

- Zwolennicy retroaktywności podnoszą, że racje przeciw działaniu prawa wstecz, oparte na potrzebie ochrony praw nabytych, są obarczone błędem „cyrkularności”. Jeżeli bowiem przyjrzeć się rzeczywistemu przekonaniu ludzi o płonności ich planów i oczekiwań, to trudno z drugiej strony odwoływać się do ich świadomości istnienia ustalonych ekspektatyw bądź praw nabytych.

- Trudno zaprzeczyć spostrzeżeniu, że każde prawo narusza jakieś oczekiwania i w ten sposób w pewnym stopniu dotyczy sytuacji prawnych z przeszłości. Wobec tego całe zagadnienie działania prawa wstecz sprowadza się do oceny stopnia tego naruszenia, a nie do oceny czy prawo jest retroaktywne czy prospektywne³⁴.

- Zdaniem zwolenników retroaktywności, skutki ekonomiczne działania prawa wstecz są mniej niekorzystne niż skutki silnie interwencyjnego prawa działającego na przyszłość. Wiele zależy od wielkości i okoliczności nałożenia daniny publicznej³⁵.

- Prawo działające wstecz realizuje założone cele efektywniej niż prawo działające na przyszłość³⁶. To ostatnie łatwo może być przedmiotem działań podatnika zmierzających do uniknięcia jego stosowania. Prospektywność nie sprzyja obiektywnej redystrybucji dóbr w społeczeństwie, utwierdzając zastane stosunki społeczne. Co najwyżej może w pewnych sytuacjach dodatkowo pogłębiać istniejące różnice i antagonizmy³⁷.

wręcz mówi się o praktyce uchwalania ustaw przewidujących okres działania wstecz, zob. orzeczenie w sprawie *United States v. Darusmont*, 449 U.S. (1981) s. 297.

³⁴ Por. G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 188. Nawet w fundamentalnym dla omawianej problematyki orzecznictwie w sprawie *United States v. Carlton* wskazuje się, że element retroaktywności jest implementowany w każdej ustawie. Jej ocena z punktu widzenia prawa konstytucyjnego polega jedynie na określeniu stopnia tej retroaktywności, por. orzeczenie w sprawie *United States v. Carlton*, 512 U.S., 1994, s. 26, 39-40. Zatem nowe prawo winno być uznane za niekonstytucyjne, gdy narusza stosunkowo ustabilizowaną sytuację prawną. Jeżeli kontekst prawny jest niestabilny oznacza to możliwość przewidzenia potencjalnych zmian.

³⁵ Zob. Saul Levmore, *The Case for Retroactive Taxation*, 22 J. Legal Stud., 1993, s. 265-267. Na tej podstawie kwestionuje się również wyraźne różnice w podejściu do retroaktywności na gruncie prawa karnego i cywilnego. Zauważa się, że rozmiar szkody wyrządzonej jednostce lub konkretnej grupie przez wsteczne działanie prawa w obu tych obszarach zależy przede wszystkim od kontekstu każdej indywidualnej sprawy, zob. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 30.

³⁶ Prospektywne prawo uważa się za bardziej uczciwe, gdy retroaktywne za bardziej efektywne, por. J.E. Fisch, *Retroactivity...*, s. 1084.

³⁷ Niekiedy wyrażany jest nawet pogląd, że pewna doza retroaktywności jest konieczna ponieważ ostatecznie zwiększa ona ogólny dobrobyt, zob. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 31-32.

- Znajomość przez ludzi prawa jest fikcją. Zatem z tego punktu widzenia często nie ma różnicy czy prawo umiejscawia swoje skutki po czy przed datą publikacji³⁸.

Wymienione tu przykładowo racje spotkały się z konkretnymi zarzutami przeciwników retroaktywności³⁹. Argumentowali oni, że istota praw nabytych nie do końca jest kwestią ich uświadomienia przez beneficjentów, co nie zmienia faktu ich znaczenia dla pomyślność społeczeństwa. Część z tych praw ma wręcz charakter przyrodzony i stanowi źródło dla wywodzenia innych praw. Ich wsteczne podważanie przeciwstawia się współczesnemu pojmowaniu godności istoty ludzkiej. Jeżeli chodzi o stopniowalność retroaktywności, to nie stoi to na przeszkodzie ustaleniu granic, których przekroczenie nie może liczyć na akceptację społeczną. Zdaniem przeciwników działania prawa wstecz, prawo retroaktywne nie oferuje zwykle żadnej alternatywy oraz niesie ze sobą istotny negatywny balast psychologiczny. Z kolei w ocenie ekonomicznej szkodliwości retroaktywności często porównuje się je do wyłączenia bez odszkodowania.

Jeżeli chodzi o znajomość prawa to ogół ludności rzeczywiście nie zna szczegółowych rozwiązań prawnych, podobnie jak kierowcy nie znają na pamięć całego kodeksu drogowego. Większość ludzi ma jednak elementarne poczucie granic przysługującej im swobody działania, zwłaszcza w zakresie bezpośrednio związanym z ich sytuacją osobistą. Dodatkowo nie można lekceważyć wzrastającej świadomości prawnej społeczeństwa.

W literaturze amerykańskiej podnoszono również inne argumenty przeciw retroaktywności. Pochodzą one zarówno z obszarów etyki, prakseologii, jak i ekonomii. Świadczą o wielopłaszczyznowości toczącej się w piśmiennictwie dyskusji. Na potrzeby niniejszego opracowania warto przywołać przynajmniej niektóre z nich.

- Prawo posiada należytą legitymację społeczną, jeżeli jest sprawiedliwe. Czasy ostatniej wojny światowej potwierdziły to jednoznacznie⁴⁰.

- Fundamentem uczciwego oczekiwania, że jednostka podporządkuje się prawu jest umożliwienie jej zapoznania się z jego dyspozycjami⁴¹. Przy

³⁸ Por. G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 188.

³⁹ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1347-1349.

⁴⁰ Por. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1340.

⁴¹ W orzeczeniu w sprawie *McBoyle v. United States* wskazano, że elementarna uczciwość wymaga informacji o planowanej zmianie prawodawstwa. Sygnał w tej materii pozwoli zainteresowanym przewidzieć konsekwencje podejmowanych działań. W przeciwnym wypadku

obecnym poziomie teorii prawa trudno sobie wyobrazić obowiązywanie prawa bez jego uprzedniego ogłoszenia.

- Działanie prawa wstecz zaprzecza rozumieniu człowieka jako jednostki posiadającej wolną wolę i racjonalnie modyfikującej zachowanie w odpowiedzi na perspektywę czekających go sankcji bądź profitów. Unikanie stanowienia norm retroaktywnych zachęca do postaw legalistycznych i wzmacnia legitymację prawa⁴².

- Stanowienie prawa zawsze niesie ze sobą pokusę sprzyjania interesom prywatnym bądź partyjnym⁴³. Akty normatywne działające na przyszłość są ze swej natury bezosobowe, w przeciwieństwie do prawa działającego wstecz⁴⁴.

- Prawodawstwo retroaktywne — poprzez ograniczenie przewidywalności i zaufania do wykreowanych już oczekiwań prawnych — nakłada na społeczeństwo dodatkowe koszty. Przewidywalność jest bowiem niezbędna dla właściwego kontynuowania inwestycji, produkcji, rozwoju gospodarczego jak również racjonalnego szacowania zysków i potrzeb ubezpieczeniowych⁴⁵.

5. Metody identyfikujące działanie prawa wstecz

Jak wynika z przedstawionej wyżej opinii przedstawicieli literatury, działanie prawa wstecz niejednokrotnie spotyka się z dezaprobatą lub co najmniej podejrzliwością ze strony orzecznictwa. Ocena retroaktywności jest zadaniem późniejszym. Wpierw należy określić czasowy zakres zastosowania danej normy prawnej, w tym stwierdzić, czy działa ona wstecz. Zadanie to jest o tyle trudne, że prawo obecnie stanowione jest w znaczący sposób mało precyzyjne.

możemy mieć do czynienia z prawodawstwem arbitralnym, por. orzeczenie w sprawie *McBoyle v. United States*, 283 U. S. 25, (1931), s. 27.

⁴² Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1340.

⁴³ Prawo retroaktywne może doskonale służyć jako broń polityczna, gdyż można wyselekcjonować co najmniej grupy społeczne, których nowelizacje będą dotyczyć, por. J. Gould, *A New Fiscal Bonanza in Tax Policy: The Targeted Retroactive Tax-TRT*, 51 Tax Notes, 1991, s. 117.

⁴⁴ Za nieretroaktywnością norm podatkowych przemawiają dodatkowo takie argumenty jak potrzeba stabilizacji i niebezpieczeństwo korupcji i załatwiania przy okazji ich stanowienia interesów poszczególnych grup lub nawet osób, zob. S. Haskins, *Gambling with ten IRS: The Enforcement of Retroactive Tax Statutes in United States v. Carlton*, 47 Mercer L. Rev., 1995-1996, s. 1165.

⁴⁵ Por. D. E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1344.

Brak przepisów przejściowych, jednoznacznie definiujących zakres czasowy norm prawnych, stanowi istotną słabość współczesnego ustawodawstwa.

Wobec takiego stanu rzeczy w orzecznictwie amerykańskim podejmuje się próby wypracowania właściwej wykładni ustaw, w tym przepisów podatkowych, istotnej z punktu widzenia zagadnienia działania prawa wstecz. Przykładem mogą być dwie metody:

- poszukiwanie intencji prawodawcy w materiałach powstałych na poszczególnych etapach prac parlamentarnych
- położenie nacisku na rozróżnienie prawa materialnego od procesowego⁴⁶.

Jeżeli chodzi o wysiłki zmierzające do odczytania intencji ustawodawcy z materiałów parlamentarnych i innych źródeł związanych z osobami uczestniczącymi w procesie legislacyjnym, to przyjmuje się zasadę, że w braku definicji legalnej lub innej jednoznacznej dyspozycji samej ustawy, znaczenie terminów należy określać w oparciu o kontekst całej ustawy, jej przedmiotu, celu. Nie bez znaczenia są również konsekwencje płynące z przyjęcia interpretacji w określonym kształcie⁴⁷.

W przypadku stosowania „metody definicyjnej”, opartej na klasyfikacji prawa jako materialne bądź procesowe, istotne jest przekonanie orzecznictwa, że unormowania materialnoprawne, w braku odmiennej woli ustawodawcy, stosuje się do zdarzeń, które będą miały miejsce w przyszłości, natomiast regulacje procesowe, co do zasady, stosuje do spraw będących w toku w momencie wejścia ustawy w życie⁴⁸. Nie zmienia to faktu, że to prawu materialnemu przypisuje się również możliwość nadania znaczenia prawnego zdarzeniom mającym miejsce przed jego wejściem w życie⁴⁹.

Niekiedy jako szczególne uzasadnienie proponuje się kompilację obu wymienionych wyżej metod. Miałyby się to prowadzić do utrzymania domniemania nieretroaktywności prawa, przy jednoczesnej analizie wszelkich materiałów mogących ujawnić rzeczywistą wolę ustawodawcy⁵⁰.

⁴⁶ Zob. G.A. Maguire, *Retroactive....*, s. 184 i n.

⁴⁷ Por. np. orzeczenie w sprawie *Town of Arundel v. Swain*, 374 A2d, (Me. 1977), s. 321.

⁴⁸ Zob. G.A. Maguire, *Retroactive....*, s. 191 i przywołane tam orzecznictwo.

⁴⁹ Por. orzeczenie w sprawie *Norton v. C.P. Blouin, Inc.*, 511 A.2d, (Me. 1986), s. 1060.

⁵⁰ Zob. G.A. Maguire, *Retroactive....*, s. 203.

6. Konstytucyjne ograniczenia retroaktywności

6.1 Wprowadzenie

Ostatecznych argumentów przemawiających za bądź przeciw działaniu prawa wstecz, zarówno w wymiarze systemowym, jak i na gruncie poszczególnym dogmatyk, poszukuje się w przepisach rangi konstytucyjnej⁵¹.

W świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego USA., Konstytucja Stanów Zjednoczonych nie zawiera ogólnego zakazu stanowienia norm retroaktywnych obowiązującego bezwzględnie w całym systemie prawa⁵². Na przestrzeni ponad 200 lat, skutkiem licznych zmian i poprawek, wypracowano jednak określony kanon ograniczeń dla stosowania prawa ze skutkiem wstecznym. Nie wszystkie one dotyczą całego systemu prawa, a ich zastosowanie w dziedzinie prawa międzyczasowego nie od początku znajdowało należne zrozumienie.

6.2 Ex post facto law

Na początku należałoby zatrzymać się nad zakazem *the ex post facto law*⁵³. Art. I sekcja 9 Konstytucji USA zabrania władzy federalnej uchwałać prawo działające wstecz⁵⁴. *Prima facie* wspomniana klauzula dotyczy wszelkiego

⁵¹ Przykładowo w sprawie *Proprietors of Kennebec Purchase v. Laboree* sąd opierając się na zasadach prawa naturalnego deklarował że zasady wolnego zarządzania, powszechnej uczciwości i sprawiedliwości nie sankcjonują retroaktywnej legislacji, zob. orzeczenie w sprawie *Proprietors of Kennebec Purchase v. Laboree*, 2 Me. 275 (1823). W innej sprawie sąd utrzymywał, że retroaktywne ustawodawstwo jest do zaakceptowania jeżeli istnieje racjonalna podstawa dla istnienia tego typu unormowań. Ustawodawstwo, które dopasowuje (uporządkowuje) prawa i odpowiedzialność nie jest niekonstytucyjne, por. orzeczenie *Usery v. Turner Elkhorn Mining Co.*, 428 U.S. 1 (1976). Oba orzeczenia cytowane w opracowaniu G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 184.

⁵² Sąd Najwyższy USA uznał, że retroaktywne ustawodawstwo nie jest koniecznie sprzeczne z Konstytucją, szerszą analizę na ten temat por. A.D. Woolzley, *What is Wrong...*, s. 40 i n.

⁵³ Zgodnie z prawniczym słownikiem Blacka (wydanie V) *ex post facto* jest definiowane jako: po fakcie, za pomocą działania lub faktu pojawiającego się po wcześniejszym akcie lub fakcie i odnoszącego się do wcześniej wymienionego; prawo uchwalone po zaistnieniu faktu lub podjęciu działania, które retrospektywnie zmienia prawne konsekwencje lub relacje tego faktu lub działania, przytaczam za M.J. George, *Digging up New Revenue: Retrospective Estate Taxation and the Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993*, 96 W. Va. L. Rev., 1993-1994, s. 980.

⁵⁴ "No bill of attainder or ex post facto law shall be passed".

prawa posiadającego przymiot retroaktywności. Taki wniosek wydaje się płynąć z literalnego brzmienia przepisu⁵⁵. Podobną, aczkolwiek nie identyczną, dyspozycję zawiera Art. I sekcja 10 Konstytucji USA odnosząc się jednak do działań władzy stanowej⁵⁶.

W sprawie *Calder v. Bull* sąd zdecydował, że *the ex post facto clauses* zakazuje tylko uchwalania retroaktywnego prawa karnego⁵⁷. Nie ma ona zastosowania w sprawach cywilnych bowiem tych ostatnich dotyczy *the contracts clause*⁵⁸. Od czasu wydania tego orzeczenia Sąd Najwyższy zwykle odnosił *the ex post facto clauses* do badania konstytucyjności regulacji karnych. Stąd nie może dziwić opinia, że zastosowanie *the ex post facto clauses* wobec prawa podatkowego byłoby pozbawione podstaw prawnych⁵⁹. Nie jest to jednak *communis opinio* całego orzecznictwa. Przykładem może być sprawa *Lehmann v. Carson*, gdzie sędziowie Black i Douglas wyrazili przekonanie o potrzebie rozważenia możliwości stosowania *the ex post facto clause* w sposób, który zapewnia ochronę przed nowymi lub dodatkowymi obciążeniami nakładanymi przez Parlament⁶⁰.

W amerykańskiej nauce prawa wyrażane są silne głosy, że stanowisko sądu w sprawie *Calder v. Bull* w kwestii zakresu zastosowania *the ex post facto clauses* jest nietrafne. Zdaniem M.P. Harringtona jest ono sprzeczne z poglądami wyrażonymi przez wielu spośród twórców projektu Konstytucji⁶¹. Trzeba przyznać, że opinie w tej sprawie są jednak podzielone⁶². Wśród argumentów podnosi się, że niesprawiedliwość płynąca zarówno

⁵⁵ Zob. M. J. George, *Digging up...*, s. 980.

⁵⁶ "No state shall... pass any bill of attainder, ex post facto law, or impairing contracts...".

⁵⁷ Por. orzeczenie w sprawie *Calder v. Bull*, 3 U.S.(3 Dall) 386 (1798); szeroko o tym orzeczeniu zob. T.W.D. Duke, *Retroactive Taxation*, 9 Va. L. Reg. N.s., 1923-1924, s. 256 i n.

⁵⁸ Por. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 28 i 29.

⁵⁹ Zob. T.W.D. Duke, *Retroactive...*, s. 259. Podobnie sąd w sprawie *Kentucky Union Co. v. Kentucky*, 219 U.S., 1911, s. 152-153 oraz w sprawie *Mathes v. Commissioner*, 63 T.C., 1975, s. 644.

⁶⁰ Por. orzeczenie w sprawie *Lehmann v. Carson*, 353 U.S., 1957, s. 691 (zdanie odrębne sędziego Black). Nie bez znaczenia jest fakt przypisywania niekiedy podatkowi cech zbliżających je do sankcji karnych.

⁶¹ Zob. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 27 i przywołana tam literatura. Zob. też cytaty tzw. twórców Konstytucji w opracowaniu M.J. George, *Digging up...*, s. 982.

⁶² Por. M.J. George, *Digging up...*, s. 982; por. też M. B. Schneider, *The Supreme Court's Reluctance to Enforce Constitutional Prohibitions Against Retroactive Income Tax Statutes*, 40 Wayne L. Rev. (1993-1994), s. 1612 i n.

z retroaktywnego prawa cywilnego, jak i karnego, jest podobnie szkodliwa dla osób nią dotkniętych. Ponadto w obu przypadkach jest to sprzeczne z zasadą prawidłowej legislacji. Trudno bowiem uważać za prawo, bez względu na jego dziedzinę, dyrektywę zachowania, która nie była znana w momencie podejmowania przez zainteresowanych działań relewantnych z punktu widzenia tej dyrektywy. Nie bez znaczenia jest również racja, że u powstania zrębów współczesnego prawa, to jest w Rzymie, niechęć do prawa retroaktywnego artykułowana była wobec zagadnień cywilnoprawnych⁶³.

Również orzecznictwo nie pozostaje jednomyślne. Przykładem jest sprawa *Saterlee v. Mathewson*, gdzie stwierdzono że sąd w sprawie *Calder v. Bull* popełnił błąd i to zarówno w zakresie zrozumienia tradycji prawa angielskiego, jak i rzymskiego, co do stosowania klauzuli *ex post facto* w obszarze prawa cywilnego⁶⁴.

Pogląd pośredni, zaprezentował sędzia Miller w sprawie *Kring v. Missouri*, przyznając, że początkowo *the ex post facto clauses* odnoszono również do prawa kontraktów, przy czym z czasem po ukształtowaniu się obecnej linii orzeczniczej oraz dokonanych w międzyczasie zmianach Konstytucji nie ma wątpliwości, że obecnie *the ex post facto clauses* dotyczy jedynie spraw z zakresu prawa karnego⁶⁵.

W celu opisanego relacji pomiędzy prawem retroaktywnym a naruszającym *the ex post facto clauses* przywołuje się niekiedy wypowiedź sędziego Chase wyrażoną w sprawie *Calder v. Bull*, który stwierdził, że każde prawo które stoi w sprzeczności z *the ex post facto clauses* jest retroaktywne (retrospektywne), lecz nie każde prawo retroaktywne (retrospektywne) koniecznie narusza rzeczoną klauzulę.

Znaczenie tego zakazu porównuje się niekiedy do oczywistej dyrektywy działania zgodnie ze zdrowym rozsądkiem⁶⁶.

⁶³ „*Clausula vel dispositio inutilis per praesumptionem vel causam remotam, ex post facto non fulcitur*” – cytuję za M.J. George, *Digging up...*, s. 983.

⁶⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *Saterlee v. Mathewson*, 27 U.S., (2 Pet.) 380, 416 n.(a) (1829). Nie może zatem dziwić komentarz Williama Blackstone, że wszelkie prawo powinno być stanowione *pro futuro* będąc ogłoszonym przed jego wejściem w życie; zob. W. Blackstone, *Commentaries of The Laws of England*, 1765, przytaczam za M.J. George, *Digging up...*, s. 984.

⁶⁵ Por. T.W.D. Duke, *Retroactive...*, s. 259.

⁶⁶ Por. T.W.D. Duke, *Retroactive...*, s. 257-258.

6.3 Due process clause

Kolejną podstawą dla ograniczenia retroaktywnego stanowienia prawa na gruncie amerykańskim jest *the due process clause*. Zgodnie z V poprawką do Konstytucji żadna osoba nie może zostać pozbawiona życia, wolności bądź mienia bez *due process of law*⁶⁷. Zgodnie z XIV poprawką do Konstytucji *the due process clause* została rozszerzona na prawo stanowe. W orzecznictwie podkreśla się, że obie klauzule nakładają na władzę ustawodawczą podobne ograniczenia⁶⁸.

W literaturze akcentuje się fakt, że jej znaczenie na gruncie podatkowym zostało dostrzeżone przez podatników wobec braku sukcesów w odwołaniu się do klauzuli *the ex post law*. Trzeba zatem przyznać, że klauzula ta stanowi najczęstszą podstawę powoływaną przy ogłoszeniu niekonstytucyjności ustaw podatkowych, co jednak nie zmienia faktu, że większość podatników podnoszących argument naruszenia tej klauzuli, nie jest w stanie przekonać sądów o zaistnieniu przesłanek stanowiących podstawę do orzeczenia sprzeczności ustawy z konstytucją⁶⁹.

Droga do wypracowania w orzecznictwie dzisiejszego podejścia do *the due process clause* w prawie podatkowym nie była prosta. Początkowo orzecznictwo generalnie nie poddawało w wątpliwość prawa Kongresu do nakładania podatków⁷⁰. W sprawie *Brushaber v. Union Pacific Railroad Co.* sąd zwrócił uwagę, że zbytnia ochrona podatników na podstawie *the due process clause* mogłaby zaprzeczyć legitymacji dla władzy ustawodawczej do stanowienia prawa, oznaczałoby to wewnętrzną sprzeczność Konstytucji. Z drugiej strony sąd uznał jednak, że zwiększenie podatków nie może mieć charakteru konfiskaty mienia, bo to bezspornie narusza *the due process clause*⁷¹. W sprawie *Milliken v. United States* sąd doszedł do wniosku, że ponieważ nie sposób wyartykułować ogólnej formuły dotyczącej stosowania

⁶⁷ „No person shall... be deprived of life, liberty, or property, without due process of law”.

⁶⁸ Zob. orzeczenie w sprawie *Heiner v. Donnan*, 285 U.S., 1932, s. 326. Zagadnienie obszaru zastosowania omawianej klauzuli nie jest dla wszystkich do końca jednoznaczne. Przykładowo w ocenie Raoul Bergera klauzula ta dotyczy jedynie postępowań sądowych, zob. Raoul Berger, *Government by Judiciary*, 1977, s.193 i n.

⁶⁹ Por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s.1606.

⁷⁰ Przykładem może być orzeczenie w sprawie *Stockdale v. Insurance Cos.*, 87 U.S., 1873, s. 323.

⁷¹ Zob. orzeczenie w sprawie *Brushaber v. Union Pacific Railroad Co*, 240 U.S., 1916, s. 24.

the due process clause na polu podatkowym, możliwość jej naruszenia można oceniać jedynie *ad casum*⁷².

W statystykach sądowych szybko dostrzeżono praktykę rygorystycznej oceny retroaktywnych zmian w obszarze podatku od mienia i darowizny w przeciwieństwie do podatku dochodowego. W poszukiwaniu jakiegoś generalnego usprawiedliwienia dla takiego stanu rzeczy sąd w sprawie *Nichols v. Coolidge* konstatawał — na gruncie podatku od darowizny — że ponieważ wielkość podatku zależna jest od transakcji mających miejsce w przeszłości, to nie istnieje możliwość ich odwołania przez podatnika, a to oznacza że tego typu obciążenie byłoby arbitralne i dowolne (*arbitrary i capricious*)⁷³. W sprawie *Blodgett v. Holden* sąd poszedł w nieco innym kierunku uznając, że byłoby rzeczą całkowicie uzasadnioną (*wholly unreasonable*), żeby osoba która działając w dobrej wierze, bez najmniejszej zapowiedzi przyszłych konsekwencji, dokonała darowiznę po to by w przyszłości zostać obciążona daniną, o której w momencie jej dokonywania nie mogła wiedzieć⁷⁴. Sąd nie pokusił się jednak o uogólnienie reguł obowiązujących przy ocenie retroaktywnych ustaw podatkowych. Podobnie nie nakreślił wyraźnej cechy różniącej rozpatrywaną przez niego sprawę od innych spraw, gdzie sądy nie dopatrywały się sprzeczności z Konstytucją retroaktywnych ustaw podatkowych, zwłaszcza w obszarze podatku dochodowego. Słabszą ochronę podatnika podatku dochodowego przed retroaktywnym prawem artykułował dopiero sędzia Hand w sprawie *Cohan v. Commissioner*, akcentując potrzebę bycia przygotowanym na zmiany w okresie uzyskiwania dochodu w roku podatkowym⁷⁵. Z kolei w sprawie *Welch v. Henry* udało się wypracować ogólną regułę oceny na kanwie *the due process clause*⁷⁶. Sąd ustalił dwuprogowy test wymagający w każdej sprawie rozważenia natury podatku i okoliczności w jakich był on nałożony, przedtem zanim się orzeknie, że jego retroaktywne stosowanie jest krzywdzące i opresyjne w stopniu przekraczającym konstytucyjne granice⁷⁷. Współczesne podejście do *the due process clause* należy

⁷² Por. orzeczenie w sprawie *Milliken v. United States*, 283 U.S., 1931, s. 22.

⁷³ Zob. orzeczenie w sprawie *Nichols v. Coolidge*, 274 U. S., 1927, s. 542.

⁷⁴ Por. orzeczenie w sprawie *Blodgett v. Holden*, 275 U.S., 1927, s. 147.

⁷⁵ Zob. orzeczenie w sprawie *Cohan v. Commissioner*, 39 F 2d, 2d Cir., 1930, s. 545.

⁷⁶ Por. orzeczenie w sprawie *Welch v. Henry*, 305 U.S., 1938, s. 147.

⁷⁷ “*In each case it is necessary to consider the nature of the tax and the circumstances in which it is laid before it can be said that its retroactive application is so harsh and oppressive as to transgress the constitutional limitation*”.

uzupełnić jeszcze o dwie istotne wypowiedzi orzecznictwa. W sprawie *United States v. Darusmont* sąd usprawiedliwił nowelizację podatku dochodowego w ciągu roku podatkowego wymaganiami praktycznymi tworzenia narodowej legislacji, a w sprawie *Pension Benefit Guaranty Corp. v. R. A. Gray & Co.* sąd utrzymywał, że tak długo jak retroaktywna ustawa podatkowa służy legitymowanemu celowi nie narusza ona *the due process clause*. W tej ostatniej sprawie sąd dodatkowo posłużył się argumentem w postaci domniemania konstytucyjności w obszarze tzw. ustawodawstwa ekonomicznego⁷⁸. Przywołane orzeczenia stanowią ewidentne potwierdzenie zróżnicowania standardów stosowanych przez orzecznictwo wobec ustawodawstwa podatkowego oraz pozostałego prawodawstwa⁷⁹. Dla porównania w literaturze artykułuje się, że rzeczowy (substantive) *the due process* stanowi podstawę ograniczenia zjawiska działania prawa wstecz ze względu na: ochronę przed nieuzasadnionym pozbawieniem własności, ochronę przed nieodpowiedzialnymi żądaniami urzędników, ochronę przed byciem karanym za wybory uczynione bez świadomości ich szkodliwego (*wrongful*) charakteru⁸⁰. Zdaniem Georgea, proste porównanie obu opisanych wyżej standardów świadczy o porzuceniu rzeczowej analizy konstytucyjności w obszarze praw ekonomicznych⁸¹.

Na koniec warto odnotować próbę ustalenia relacji teorii praw nabytych do zagadnień poruszanych w amerykańskiej literaturze w związku z *the due process*. Z wypowiedzi przywołujących elementy rodzime dla teorii praw nabytych i równocześnie odwołujących się do *the due process* widać zbieżność kryteriów oceny powoływanych w obu przypadkach dla badania zjawiska retroaktywności. Przykładowo prof. Trahan powołuje się na orzecznictwo gdzie przyznaje się, że konstytucyjne wymaganie *the due process* zabrania prawodawcy nadawania aktom normatywnym retroaktywnego efektu jeżeli to mogłoby zagrozić prawom nabytym⁸². Obserwacja prowadzona przez D. Slawsona prowadzi go do konklu-

⁷⁸ Zob. orzeczenia w sprawach: *United States v. Darusmont*, 449 U.S., 1981, s. 297 oraz *Pension Benerit Guaranty Corp. v. R.A. Gray & Co.*, 467 U.S., 1984, s. 729.

⁷⁹ W obszarze tego ostatniego sądy są obowiązane do rzetelnej analizy konsekwencji danego prawodawstwa oraz racjonalnych podstaw jak i mechanizmów jego działania, por. Andrew.C. Weiler, *Has Due Process Struck Out? The Judicial Rubberstamping of Retroactive Economic Laws*, 42 Duke L.J., 1993, s. 14.

⁸⁰ Zob. W.D. Slawson, *Constitutional...*, s. 251.

⁸¹ Por. M.J. George, *Digging up...*, s. 987 i podane tam orzecznictwo, które w przekonaniu tego autora stanowi w istocie rodzaj obrony retroaktywnego prawa ekonomicznego.

⁸² Zob. J.R. Trahan, *Time...*, s. 722. Autor przywołuje kilka orzeczeń, wśród których warto zacytować orzeczenie w sprawie *Smith*, 609 So 2d 816: „no law can be retroactively

zji, że analiza zagadnienia z punktu widzenia naruszenia praw nabytych polega na badaniu elementów relewantnych w świetle *the due process*. W takim razie posługiwanie się teorią praw nabytych stanowi swoiste *superfluum*. Zdaniem tego Autora, na tle klauzuli *the due process* ocena czy prawo jest metodologicznie retroaktywne winna być dokonywana jedynie z punktu widzenia odpowiedzi na pytanie czy prawodawstwo zapewniło możliwość wyboru⁸³.

6.4 Contract clause

Zgodnie z Art. I sekcją 10 władzom stanowym nie wolno uchwalić prawa naruszającego zobowiązania umowne⁸⁴. W praktyce orzeczniczej, ocena prawodawstwa retroaktywnego z punktu widzenia tej zasady sprowadza się do ustalenia czy jest ono dostatecznie uzasadnione (*reasonable*). W prowadzonej analizie przyjmuje się zwykle standardy *reasonableness* wypracowane na gruncie *the due process clauses*⁸⁵.

Z punktu widzenia tej zasady pewne znaczenie może mieć wypowiedź sędziego Hughesa, który uznał, że unormowania ustawy obowiązującej w momencie zawarcia umowy stają się jej częścią, wobec czego nie dopuszczalna jest następcza zmiana prawodawstwa w tym zakresie⁸⁶.

Znaczenie *the contract clause* dla prawa podatkowego jest istotnie ograniczone poprzez rozpowszechnione w orzecznictwie przekonanie, że podatki nałożone na interesy wynikające z umów nie prowadzą bezpośrednio do ingerencji w te umowy⁸⁷.

6.5 Taking clause

Zgodnie z V poprawką do Konstytucji USA własność prywatna nie będzie odjęta (zabrana) na cele publiczne bez sprawiedliwego wynagrodzenia⁸⁸. W sprawach gdzie na skutek uchwalenia retroaktywnego prawa następowo

applied so as to divest a party of a vested right as this would violate the due process clause of the state and federal constitutions”.

⁸³ Por. W.D. Slawson, *Constitutional...*, s. 251.

⁸⁴ “No state shall... pass any... law impairing the obligation of contracts ...”.

⁸⁵ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 695.

⁸⁶ Por. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 699..

⁸⁷ Zob. F.A. Ballard, *Retroactive...*, s. 593.

⁸⁸ “...nor shall private property be taken for public use without just compensation”.

pozbawienie osób prywatnych ich mienia na rzecz związków publicznoprawnych Sąd Najwyższy chętnie odwoływał się do *the taking clause*.

Warto odnotować, że ochrona na podstawie *the taking clause* nie chroni mienia prywatnego w sposób bezwzględny. Przykładem jest sprawa *Usery v. Turner Elkohorn Mining*, gdzie sąd odrzucił *the taking clause* jako podstawę stwierdzenia niekonstytucyjności ustawy dotyczącej bezpieczeństwa i zdrowia publicznego, jeżeli związane z nią obowiązki obciążające przedsiębiorców zostały nałożone w sposób racjonalny⁸⁹.

W literaturze *the taking clause* postrzegana jest jako ograniczenie dla retroaktywnego działania prawa naruszającego własność, czy też szerzej mienie osób prywatnych bez należytej rekompensaty⁹⁰. Stanowi ona czynnik stabilizacyjny, a jednocześnie petryfikuje istniejące układy społeczno-gospodarcze.

6.6 Podział władzy

Czasami Sąd Najwyższy deklarował niekonstytucyjność ustaw na podstawie naruszenia zasady podziału władzy⁹¹. Przykładowo w sprawie *Plaut* sąd przyjął zasadę podziału władzy jako przeszkodę dla wzruszenia spraw zakończonych prawomocnymi orzeczeniami⁹². Sąd nie zaakceptował ustawodawstwa, które zmieniało mające miejsce w przeszłości skutki prawne zdarzeń. Z kolei w sprawie *Landgraf* sąd zastrzegł, że jeżeli parlament chciałby zmienić prawo dotyczące spraw już zawisłych, ale nie zakończonych jeszcze prawomocnymi orzeczeniami, winien ten zamiar wyartykułować jednoznacznie⁹³.

6.7 Podsumowanie ograniczeń konstytucyjnych

W literaturze analizę orzecznictwa Sądu Najwyższego USA konkluduje się niejednokrotnie spostrzeżeniem, że podejście sądu cechuje daleko idące różnicowanie standardów.

⁸⁹ Por. orzeczenie z 1976 roku w sprawie *Usery v. Turner Elkohorn Mining*, przywołane przez Harringtona, por. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 26.

⁹⁰ Zob. S. Haskings, *Gambling with the IRS: The Enforcement of Retroactive Tax Statutes in United States v. Carlotn*, 47 Mercer L. Rev., 1995-1996, s. 1165.

⁹¹ Por. Ch.B., Hochman, *The Supreme Court...*, s. 694 i podane tam orzecznictwo.

⁹² Zob. orzeczenie w sprawie *Plaut v. Spendthrift Farm. Inc.*, 115 S. Ct., 1995, s. 1447.

⁹³ Por. orzeczenie w sprawie *Landgraf v. USI Film Prods.*, 511 U.S., 1994, s. 270-273.

W obszarze prawa karnego sąd bezwzględnie stwierdza niekonstytucyjność ustawodawstwa, które konstytuuje lub zwiększa odpowiedzialność karną za działania sprzed jego wejścia w życie. W obszarze prawa cywilnego prezentuje za to daleko idącą wyrozumiałość, dla retroaktywnego działania prawa. Szczególnie szeroka akceptacja dla prawa działającego wstecz dotyczy obszaru tzw. ustawodawstwa ekonomicznego. Wymaganie sądu w zasadzie ogranicza się tu do spełnienia przesłanki *reasonableness*. Patrząc na naszkicowaną wyżej różnicę w stosunku orzecznictwa amerykańskiego wobec zjawiska retroaktywności, trudno nie dojść do wniosku, że koronny argument podnoszony przeciw retroaktywnemu prawu karnemu, w postaci możliwości zwalczania opozycji politycznej czy gospodarczej, na gruncie prawa podatkowego pozostaje w zasadzi nie zauważony⁹⁴.

Generalnie rzeczy ujmując orzecznictwo na podstawie norm konstytucyjnych nie przyznaje szerokiej ochrony przeciw retroaktywnemu prawodawstwu podatkowemu. Ostatnio można zauważyć niewielką zmianę w podejściu do zagadnienia działania prawa wstecz, co przejawia się szerszą ochroną tzw. ustalonych oczekiwań oraz wzrostem znaczenia *the taking and contracts clauses*⁹⁵. Z drugiej strony, w obawie przed zupełnym wzruszeniem stabilności prawa, w ramach orzecznictwa sądowego związanego ze zwrotem nienależnie płaconych podatków, wyartykułowano obowiązek sądów niższych instancji do orzekania na podstawie istniejącego prawodawstwa, tak długo jak długo nie zostało ono uznane za niezgodne z Konstytucją⁹⁶.

7. Czynniki szczególnie relewantne przy analizie retroaktywności

Jeżeli przyjrzeć się orzecznictwu Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej i spróbować dokonać jego podsumowania, można dostrzec kilka czynników, które są szczególnie istotne z punktu widzenia oceny dopuszczalności retroaktywności prawodawstwa podatkowego⁹⁷. W świetle tego orzecznictwa żadne prawo nie ma charakteru absolutnego,

⁹⁴ Zob. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 29.

⁹⁵ Por. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1351.

⁹⁶ Zob. T.B. Sherman, *Davis v. Michigan and Doctrine of Retroactivity: States Refund Liability for Taxation of Federal Pension Income*, 4 BYU. J. Pub. L., 1990, s. 511.

⁹⁷ Ustawodawstwo retroaktywne winno być przedmiotem dokładniejszej analizy (*harsher scrutiny*) niż prawo prospektywne pod względem zgodności z Konstytucją, por. orzeczenie w sprawie *Usery v. Turner Elkhorn Mining Co.*, 428 U.S., 1976, s. 16-17.

a ich ograniczenia są powodowane zarówno względami politycznymi, jak i *stricte* prawnymi. Wśród najważniejszych należy wymienić: znaczenie interesu ogólnego, zasadę sprawiedliwości, zasadę zaufania do stanowionego prawa⁹⁸.

7.1 Natura i siła interesu publicznego

Jeżeli celem uchwalenia ustawy jest zapobiegnięcie niebezpieczeństwu płynącemu z nagłej sytuacji, której nie sposób było wcześniej przewidzieć, Sąd Najwyższy wydaje się być skory do uznania konstytucyjności ustaw działających ze skutkiem wstecznym w imię ochrony interesu publicznego⁹⁹. Czynnikiem interesu publicznego nie ma oczywiście charakteru bezwzględny. Istotna jest waga tego interesu oraz stopień, w jakim ten interes może być realizowany jedynie przez ustawę działającą wstecz¹⁰⁰.

W praktyce bezpośrednia ochrona interesu publicznego często odbywa się za pomocą ustawodawstwa sanacyjnego¹⁰¹. W interesie publicznym jest sprawne działanie władzy państwowej oraz istnienie spójnego systemu prawa. Ten interes przeważa nad konsekwencjami mogącymi płynąć z faktu uprzedniej wadliwości niektórych regulacji bądź też zachowań urzędniczych.

7.2 Stopień w jakim nowa ustawa modyfikuje lub likwiduje słuszne prawa istniejące

W literaturze zwraca się uwagę, że ustawodawstwo retroaktywne może modyfikować elementy związane ze słusznymi prawami istniejącymi w momencie wejścia w życie nowelizacji, np. ich wykonalności, lecz nie powinno naruszać ich istoty¹⁰². Dla przykładu nie jest konieczne sprzeczne z Konstytucją skrócenie terminów zakreślonych w ustawie, np. dla złożenia określonych środków prawnych. Na negatywną ocenę zasługuje jednak

⁹⁸ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 727.

⁹⁹ Względny interesu publicznego w obszarze podatkowym niejednokrotnie sprowadzają się do przywołania potrzeb budżetu. Warto zauważyć, że szczególną okolicznością pozwalającą na uchwalanie ustaw kryzysowych jest rzeczywisty kryzys, a nie coroczne „zawirowanie” budżetowe, por. M. J. George, *Digging up...*, s. 1006.

¹⁰⁰ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 698-701 i powołane tam orzecznictwo.

¹⁰¹ Więcej na temat orzecznictwa sanacyjnego w dalszej części opracowania.

¹⁰² Por. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 711 i 713.

skrócenie ich do tego stopnia, że nie jest możliwe podjęcie jakichkolwiek kroków w celu realizacji uprawnień, które jedynie w tych terminach mogą być realizowane.

Jeżeli chodzi o ocenę stopnia intensywności naruszeń, w jej analizie nie pomija się aspektu subiektywnego, czyli świadomości, chociażby potencjalnej, zbliżającej się w przyszłości retroaktywnej zmiany prawodawstwa. Stanowi on jedną z płaszczyzn uzasadnionego zaufania jednostek do obowiązującego prawa (*reasonable reliance on the existing law*).

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że stopień naruszenia przez ustawę istniejących praw, jest funkcją długości okresu, w którym te prawa przysługiwały oraz ilości przypadków, w których prawa te będą naruszane. Stąd dla zmniejszenia negatywnego oddźwięku retroaktywnego ustawodawstwa niezbędnego ze względu na nagle pojawiającą się potrzebę ochrony interesu publicznego, ingerencji w niektóre sytuacje prawne nadaje się charakter jedynie czasowy.¹⁰³

Podwyższone standardy ochrony obowiązują jednak w przypadku relacji obligacyjnych związków prawa publicznoprawnego z podmiotami prywatnymi. Konstytucyjność retroaktywnych zmian wymaga tu rzeczywistego zabezpieczenia ustalonych wierzytelności¹⁰⁴.

7.3 Charakterystyka modyfikowanego prawa

Głębokość dopuszczalnej ingerencji w skutki prawne obowiązujących już przepisów zależna jest od stopnia utrwalenia danego prawa. Generalnie można mówić o obszarze wypełnionym różnego rodzaju sytuacjami prawnymi, wyznaczonego dwiema skrajnościami: z jednej strony spekulacyjnym oczekiwaniem, z drugiej prawem podmiotowym stwierdzonym orzeczeniem sądowym¹⁰⁵.

Sąd Najwyższy nie sprzeciwił się stosowaniu nowej ustawy, mimo jej retroaktywności, w przypadku gdy prowadziło to do wyrównania istniejących nierówności. Brak rzeczywistej równości (*substantial equity*), zdaniem sądu,

¹⁰³ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 715.

¹⁰⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *Ettor v. City of Tacoma*, 228 U.S., 1913, s. 148.

¹⁰⁵ Por. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 719. Warto odnotować, że Sąd Najwyższy dopuścił interpretację, zgodnie z którą nowe prawo może znaleźć zastosowanie również do spraw zawisłych już przed sądami, w których nie zapadły jeszcze prawomocne orzeczenia, por. *The Supreme Court...*, s. 718.

legitymował prawodawcę do ingerencji w nieuzasadnione oczekiwania jednej ze stron stosunku prawnego¹⁰⁶.

W piśmiennictwie dostrzega się, że sądy są świadome dodatkowych niebezpieczeństw łączących się ze stanowieniem z mocą wsteczną prawa modyfikującego stosunki prawne, których stroną jest również związek publicznoprawny. W tym przypadku zgada na jednostronną ingerencję państwa byłaby daleko bardziej niesprawiedliwa niż dopuszczenie do stanowienia prawa działającego wstecz wobec stron innego stosunku prawnego¹⁰⁷.

Szczególną sytuację tworzą regulacje przewidujące różnego rodzaju formy dofinansowania z budżetu. W orzecznictwie zwraca się uwagę, że jeżeli cechą tego typu grantów jest w zasadzie brak kosztów finansowych związanych z ich pozyskaniem, to tego typu deklaracje należy traktować raczej jako rodzaj „szczodroblewości” państwa niż trwałego zobowiązania. Stąd też akcentuje się szeroki zakres swobody Kongresu przy ich zmianie lub uchynieniu, również ze skutkiem wstecznym. Niekiedy zmiany legislacyjne w tej materii mają charakter *quasi* penalny, w obliczu niewykorzystania świadczeń we wcześniej umówiony sposób¹⁰⁸.

8. Testy stosowane w orzecznictwie przy ocenie retroaktywności ustawodawstwa

Orzecznictwo Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej kształtowało się pod niewątpliwym wpływem systemu prawa brytyjskiego. Stąd, podobnie jak na wyspach brytyjskich, w systemie prawa amerykańskiego znaczącą rolę odgrywa stanowisko judykatury wypracowywane w ciągu procesu stanowienia, przełamywania oraz różnicowania precedensów. W praktyce sądowej dotyczącej retroaktywności w prawie podatkowym kluczową rolę odgrywały próby ustalenia sposobu kwalifikowania ustaw działających wstecz, jako zgodnych bądź niezgodnych z prawem. Szczególnie utrwalone w orzecznictwie schematy oceny prawodawstwa przybierały kształty testów, które w różnej postaci, w różnym okresie służyły jako uniwersalne narzędzie przy ocenie dopuszczalności zjawiska retroaktywności w prawie stanowionym, w tym prawie podatkowym.

¹⁰⁶ Zob. np. orzeczenie w sprawie *Forbes Pioneer Boat Line v. Board of Comm'rs*, 258 U.S., 1922, s. 340.

¹⁰⁷ Por. Ch.B. Hochman, *The Supreme Court...*, s. 723.

¹⁰⁸ *Ibidem*, s. 725 i przywołane tam orzecznictwo, między innymi w sprawie *Steamship Co. v. Joffiffe* z 1865 roku czy *Maryland ex rel. Washington County v. O.R.R.* z 1845 roku.

Patrząc na omawiane zagadnienie z historycznego punktu widzenia można z dużym uproszczeniem przyjąć, że przy kwalifikowaniu niekonstytucyjności retroaktywnych przepisów podatkowych orzecznictwo USA posługiwało się następującymi kryteriami:

- kryterium działania ustawy w sposób arbitralny i dowolny (*arbitrary and capricious*)¹⁰⁹;
- kryterium informacji (*notice*) posiadanych przez podatnika na temat potencjalnych zmian przepisów oraz jego zaufania do obowiązującego stanu prawnego (*reliance*)¹¹⁰;
- kryterium natury (*nature*) podatku i ustawowego celu (*the legislative goal behind*) przemawiającego za zastosowaniem prawa wstecz¹¹¹,
- kryterium krzywdzącego (*harsh and oppressive*) sposobu działania retroaktywnego obciążenia podatkowego¹¹²;
- kryteria stosowane dla oceny całego ustawodawstwa ekonomicznego, bez względu na jego prospektywne lub retroaktywne działanie, z których najistotniejszym elementem jest wymaganie racjonalnego związku z legitymowanym celem ustawy (*legitimate purpose*)¹¹³.

To ostatnie kryterium zostało zastosowane wspólnie w głośnej sprawie *Carlton* z 1994 roku. Sąd uznał mianowicie, że zaproponowane przez ustawodawcę regulacje stanowią racjonalne środki dla osiągnięcia legitymowanego celu, jakim było uzyskanie dla budżetu dochodu w wysokości 7 miliardów dolarów. Sąd odszedł od bezpośredniego wymagania poszanowania zaufania podatnika do istniejącego stanu prawnego oraz dostatecznie wczesnego poinformowania go o planowanych zmianach. W przekonaniu sądu, wymienione przesłanki nie mają zastosowania, gdy ustawa działająca retroaktywnie nie nakłada zupełnie nowego podatku. Prawo nie kreuje bowiem obietnicy

¹⁰⁹ Zob. orzeczenie w sprawie *Blodgett v. Holden*, 275 U.S., 1927, s. 147.

¹¹⁰ Por. orzeczenie w sprawach *Untermayer v. Anderson*, 276, U.S., 1928, s. 445.

¹¹¹ Zob. orzeczenie w sprawie *Milliken v. United States* 283 U. S., 1931, s. 21.

¹¹² Por. orzeczenie w sprawie *Welch v. Henry*, 305 U.S., 1938, s. 149.

¹¹³ Zob. orzeczenie w sprawie *Pension Benefit Guar. Corp. v. R. A. Gray & Co.*, 467 U.S., 1984, s. 729.

Zatem Kongres stanowiąc retroaktywne prawo podatkowe winien wykazać jedynie legitymowany cel nadania ustawie moc wsteczną, co — zdaniem sądu — zapewnia, że nowe prawo nie działa arbitralnie, irracjonalnie lub krzywdząco, por. E.S. Figler, *Constitutional Law — Retroactive Application of Tax Statute Amendment Does Not Violate Fifth Amendment's Due Process Clause — United States v. Carlton*, 114 S.Ct. 2018 (1994), 29 Suffolk U. L. Rev., 1995, s. 325-327.

„wolności od podatków”, na której podatnik mógłby się oprzeć¹¹⁴. W ten sposób sąd porzucił również ocenę alternatywnych rozwiązań prowadzących do osiągnięcia danego celu politycznego¹¹⁵.

Spośród prezentowanych tu zbiorów kryteriów oceny retroaktywnego ustawodawstwa na szczególną uwagę zasługuje test ukształtowany pod wpływem orzeczenia *Welch v. Henry*.

Jego rzetelne stosowanie wymagało od sądu sprawdzenia czy informacja podatnika była dokładna bądź przynajmniej zasadnicza (*actual or constructive*) oraz czy podatnik opierał się na poprzednio obowiązującym stanie prawnym w ten sposób, że zmiana tego stanu pociągałaby za sobą powstanie u niego szkody (*rely to his detriment*)¹¹⁶. Test pozwala na uzyskanie większej stabilności, a jednocześnie dostateczną elastyczność (*flexibility*) wobec indywidualnych okoliczności danej sprawy. W jego świetle nie bez znaczenia pozostają takie fakty, jak długość okresu retroaktywności oraz okresu pomiędzy uchwaleniem pierwotnej ustawy, a jej nowelizacją. Oba okresy winny być uzasadnione (*reasonable*)¹¹⁷.

Warto zaznaczyć, że sądy niejednokrotnie przeprowadzają wielopłaszczyznową analizę, odnosząc się do wielu argumentów oraz sięgając do racji płynących z kilku teorii czy też linii orzecznictwa. Taka praktyka nie przeszkadza ostatecznie oprzeć decydującą część uzasadnienia na kluczowych dla sądu elementach, w tym zaczerpniętych z jednego z prezentowanych wyżej testów¹¹⁸.

9. Teoria oraz praktyka ochrony praw nabytych

Jedną z pierwszych prób obrony przed prawem działającym wstecz było odwołanie się od potrzeby ochrony praw nabytych. W sprawie z 1814 roku *Society for Propagating of the Gospel v. Wheeler* zjawisko retroaktywności

¹¹⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *United States v. Carlton*, 114 S. Ct., (1994), s. 2023. Pomijam fakt, że jako kluczowy cel ustawy, sąd przyjął konieczność skorygowania wcześniejszego błędu prawodawcy. W przedmiotowej sprawie uzasadnienie to nie jest przekonywujące.

¹¹⁵ Por. orzeczenie w sprawie *Williamson v. Lee Optical of Okla. Inc.*, 348 U.S., 1955, s. 487.

¹¹⁶ Zob. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1623.

¹¹⁷ Por. H.L. Gray, *Carlton v. United States: An Analysis of Retroactive Tax Legislation*, 24 Stetson L. Rev., 1994-1995, s. 803 i 806. Mimo całej życzliwości dla testu zakorzenionego w sprawie *Welch v. Henry* wspomniany autor zauważa, że przesłanka *reasonable* jest tutaj zbyt łagodna. Mieści się ona w istocie w standardach ogólnej uczciwości.

¹¹⁸ Tak też było np. w sprawach *Welch v. Henry* czy też *United States v. Carlton*.

utożsamiono z sytuacją naruszenia praw nabytych, do której to definicji nawiązał później sąd w sprawie *Brown v. Indemnity Ins. Co.*¹¹⁹.

Sama teoria praw nabytych, w swym podstawowym, zamyśle miała ochraniać stan własności i korzyści płynących z kontraktów¹²⁰. Teoria spotkała się w literaturze z licznymi zarzutami. Poddano w wątpliwość jej naukową użyteczność *inter alia* z powodu tautologicznego charakteru samej definicji pojęcia „prawo nabyte”¹²¹. Na irrelevantność oceny stanowienia prawa z mocą wsteczną z punktu widzenia ochrony praw nabytych wskazywał między innymi prof. Smith. Jego zdaniem podwyższenie podatków na przyszłość może naruszać prawa nabyte w tym samym stopniu co prawodawstwo zmieniające warunki zawartych już umów¹²². Z kolei profesor Ely zaproponował rozróżnienie „metodologicznej retroaktywności” polegającej na łączeniu istotnych konsekwencji z działaniami zakończonymi przed uchwaleniem ustawy od „retroaktywności praw nabytych” polegającej na naruszaniu istniejących reguł zachowania, które dotyczą inwestycji¹²³. Mimo krytyki omawianej teorii jako takiej, w wielu orzeczeniach artykułuje się potrzebę ochrony praw nabytych. W praktyce objawia się to wnikliwym badaniem kwestii, na ile istniejące prawa i oczekiwania stron były ustabilizowane i gwarantowane przez uprzednio istniejące prawodawstwo¹²⁴. Również w literaturze nie ustaje przekonanie o przydatności elementów mających swoje korzenie w teorii praw nabytych na gruncie prawa międzyczasowego, w tym przy ochronie pozycji podatnika przed zwiększeniem wysokości podatków¹²⁵.

¹¹⁹ Zob. orzeczenie w sprawie *Society for Propagaing of the Gospel v. Wheeler*, 22 F. Cas. 756, przywołane w opracowaniu D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1333. Por. też przykłady orzeczeń sądów stanu Illinois, gdzie nickonstytucyjność przepisów opierano na zarzucie naruszenia praw nabytych, por. E.J. Vetlie, *Retrospective Legislation in Illinois*, 3 U. Ill. L. Bull., 1920-1921, s. 33-34.

¹²⁰ Jej uzasadnienie czerpie szeroko z teorii prawa natury, por. G. A. Maguire, *op. cit.*, s. 183.

¹²¹ Zob. D.E. Troy, *Retroactive Legislation*, 1998, s. 77-79. Prawo jest uważane za nabyte na potrzeby tej teorii, jeżeli jest tak zupełne, że nie może być wzruszone przez ustawę, zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 696. Jako próbę wyjścia z tego zamkniętego koła proponowano w literaturze badanie czy pozycja prawna podmiotu, istniejąca na mocy dotychczas obowiązującej ustawy uległa – na skutek nowelizacji prawa – zmianie lub czy nowe prawo uniemożliwia realizację rozsądnych oczekiwań jednostki, zob. np. H.L. Stimson, *Retroactive Application of Law – A Problem in Constitutional Law*, 38 Mich. L. Rev., 1936, s. 56.

¹²² Por. B. Smith, *Retroactive Laws and Vested Rights*, 5 Texas L. Rev., 1927, s. 232.

¹²³ Zob. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s.1614.

¹²⁴ Por. orzeczenia wymienione w opracowaniu Ch.B. Hochman, *op. cit.*, s. 706.

¹²⁵ Zob. S.M. Burr, *Retroactive Income Taxation in Alabama: Just When You Thought Were Safe ...*, 40 Ala. L. Rev. (1988-1989), s. 601.

Deklaracja ochrony praw nabytych nie zawsze gwarantuje podatnikowi korzystne dla niego rozstrzygnięcie. Przykładem jest chociażby sprawa *Colonial Pipeline Co v. Commonwealth*. W rzeczonyj sprawie Sąd Najwyższy Wirginii konstataował, że ustawa jest konstytucyjna, jeżeli nie jest arbitralna i nie narusza praw nabytych. Jednocześnie sąd uznał konstytucyjność prawa zwiększającego podatki, stwierdzając że nikt nie ma praw nabytych co do faktu bycia wolnym od opodatkowania ani też co do sposobu bycia opodatkowanym w taki sposób, aby mógł go uniknąć¹²⁶.

Poruszając temat teorii praw nabytych należałoby wspomnieć o stanowisku jurysprudencji, na które powołuje się prof. Trahan, zgodnie z którym na płaszczyźnie procedur nie można mówić o prawach nabytych¹²⁷. Tym niemniej retroaktywne stosowanie prawa procesowego może prowadzić do naruszenia tych praw. Podobne przekonanie wyrażano w orzecznictwie stanu Illinois¹²⁸. W opinii prof. Trahan, z punktu widzenia teorii praw nabytych, akcentowanie podziału na prawo materialne i procesowe nie wnosi szczególnego przełomu do dyskusji nad działaniem prawa wstecz¹²⁹.

Interesującą kwestią z punktu widzenia ochrony praw nabytych zajmował się sąd w sprawie *Louisiana ex rel Rolsom v. Mayor & Administrators*. Chodziło o znaczenie wielkości budżetu związku publicznoprawnego dla roszczeń podmiotów prywatnych. W rzeczonyj sprawie konstytucja stanowa, następcza w stosunku do roszczeń obywatela, ograniczyła wysokość podatków lokalnych nakładanych przez miasto. Spowodowało to zmniejszenie możliwości miasta zaspokojenia wcześniejszych roszczeń prywatnoprawnych. W wydanym orzeczeniu sąd stwierdził, że wierzyciel miasta nie ma praw nabytych do wypłacalności dłużnika, a przez to wysokości ustalanych przez niego dochodów w formie danin publicznoprawnych¹³⁰.

¹²⁶ Por. orzeczenie w sprawie *Colonial Pipeline Co. v. Commonwealth*, 206 Va. 517; 384 U.S., 1966, s. 268.

¹²⁷ Zob. J.R. Trahan, *Time....*, s. 702.

¹²⁸ Por. E.J. Verlic, *Retrospective....*, s. 35.

¹²⁹ Zob. wypowiedzi orzecznictwa, np. wyrażone w *St. Paul Fire & Marine Ins. Co. v. Smith* z 1992 roku powołane w opracowaniu J.R. Trahan, *Time....*, s. 758-759.

¹³⁰ Por. orzeczenie w sprawie *Louisiana ex rel Rolsom v. Mayor & Administrators*, 109 U.S., 1883, s.285.

10. Ustawodawstwo sanacyjne

W piśmiennictwie amerykańskim wyróżnia się osobną kategorię prawa naprawczego (*curative law*). Zmierza ono zwykle do ustanowienia podstawy prawnej dla przeszłych działań, które w czasie ich dokonywania były niejednokrotnie traktowane jako wywołujące określone skutki prawne na mocy obowiązujących przepisów, choć te ostatecznie były w rzeczywistości wadliwe lub też w ogóle nie istniały. Niejednokrotnie owa wadliwość polegała na niekonstytucyjności regulacji normatywnej. Niekiedy chodzi również wprost o wyeliminowanie unormowań szkodliwych bądź też uzupełnienie regulacji o elementy niezbędne dla nadania wcześniejszym unormowaniom pierwotnie zamierzonego sensu¹³¹.

Prawodawstwo sanacyjne może sanować oczekiwania wzruszone przez orzeczenia sądów, których decyzje są niezgodne z pierwotną intencją ustawodawcy. W tym przypadku parlament winien jednak stanowić przepisy na korzyść zainteresowanych¹³². Poważne wątpliwości może budzić praktyka, wprowadzania przez Kongres z mocą wsteczną unormowań mających zapobiec lawinie orzeczeń inspirowanych niespodziewaną interpretacją zastosowaną przez Sąd Najwyższy. W oczach ustawodawcy taka konwalidacja ma na celu petryfikację wcześniej stosowanej wykładni „korzystnej” dla budżetu państwa¹³³.

Ze względu na stopień skomplikowania prawa podatkowego oraz polityczne naciski przy jego tworzeniu jest ono często przedmiotem ustaw sanujących błędy legislacyjne¹³⁴. Z punktu widzenia zasady sprawiedliwości, w orzecznictwie dostrzega się różnice między ustawami, które zmierzają do nałożenia na podatników nowych obciążeń związanych z transakcjami w pełni zrealizowanymi w przeszłości, a tym których celem jest naprawienie wcześniejszych błędów w prawidłowym funkcjonowaniu administracji¹³⁵.

¹³¹ Zob. D. E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1336.; zob. też. E.J. Verlie, *Retrospective...*, s. 36., oraz F. A. Ballard, *Retroactive...*, s. 596. Przykładu sanacji transakcji dotkniętej wcześniej wadą nieważności, dostarcza orzeczenie w sprawie *Wilkinson v. Leland*, gdzie sąd w takim przypadku uznał że tego rodzaju akt normatywny nie może zostać uznany za sprzeczny z Konstytucją, zob. orzeczenie *Wilkinson v. Leland*, 2 Pet. 627, 7 L Ed. 542, (1829), przywołane w opracowaniu T.W.D. Duke, *Retroactive ...*, s. 257.

¹³² Por. G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 188.

¹³³ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 721.

¹³⁴ Por. E.J. Verlie, *Retrospective...*, s. 36.

¹³⁵ Zob. F. A. Ballard, *Retroactive...*, s. 596.

W obszarze prawa sanacyjnego (*remedial*) obowiązuje zasada natychmiastowego stosowania „nowego” prawa. Ma ono bezpośrednie zastosowanie również do spraw będących w momencie wejścia w życie ustawy przedmiotem rozpoznania w sądzie bądź organie administracji¹³⁶.

Prawa nabyte na mocy uregulowań, które zawierają błędy nie mogą być traktowane jako uczciwie nabyte¹³⁷. Stąd ustawy sanujące wcześniejsze błędy, mimo że formalnie podlegają tym samym ograniczeniom konstytucyjnym co inne rodzaje ustawodawstwa, zwykle nie spotykają się z zarzutami naruszenia praw nabytych¹³⁸. Granice czasowe ich działania wyznacza jednak prawomocna deklaracja przez sąd niekonstytucyjności przepisów, które miałyby być przedmiotem sanacji¹³⁹.

Na gruncie prawa finansów publicznych przykładu ustawodawstwa sanacyjnego dostarcza sprawa *United States v. Heinszen & Co.*, w której sąd przyznał Kongresowi prawo zalegalizowania z mocą wsteczną praktyki pobierania opłat celnych¹⁴⁰. Podobnie w sprawach *Bowlers v. New York & Alabany Lignterage Co.* oraz *Graham & Foster v. Goodcell* sąd wyraził zgodę na sanację przez ustawę wadliwych czynności organów skarbowych argumentując, że nie ma praw nabytych wynikających z błędów urzędniczych¹⁴¹.

11. Prawodawstwo ekonomiczne

W przypadku tzw. ustawodawstwa ekonomicznego sądy zwyczajowo posługiwały się kryteriami zawartymi w *the due process clause*¹⁴². Szczególnie znane było orzeczenie, zapadłe na początku XX wieku, w sprawie *Lochner*¹⁴³. Stąd w piśmiennictwie ukształtowało się nawet określenie „*the Lochner era*” nawiązujące do następującej po nim linii orzecznictwa. Zgodnie z przyjętym stanowiskiem Sąd Najwyższy odmówił przyznania przymiotu

¹³⁶ Por. G. A. Maguire, *Retroactive...*, s. 191.

¹³⁷ Zob. orzeczenie w sprawie *Graham & Foster v. Goodcell*, 282 U.S., 1931, s. 429.

¹³⁸ Por. E.J. Verlie, *Retrospective...*, s. 37.

¹³⁹ Zob. E.J. Verlie, *Retrospective...*, s. 38.

¹⁴⁰ Zob. orzeczenie w sprawie *United States v. Heinszen & Co.*, 206 U.S., 1907, s.370 i n. Innym rodzajem ograniczenia może być okres czasu dzielący ustawę sanowaną i sanującą, zob. M. J. George, *Digging up...*, s. 1012.

¹⁴¹ Por. orzeczenie w sprawie *Bowlers v. New York & Alabany Lignterage Co.*, 273 U.S., 1927, s. 346 oraz orzeczenie w sprawie *Graham & Foster v. Goodcell*, 282 U.S., 1931, s. 429.

¹⁴² Zob. M. P. Harrington, *Symposium...*, s. 26.

¹⁴³ Por. orzeczenie w sprawie *Lochner v. New York*, 198 U.S. 45, (1905), s. 64

konstytucyjności ustawom, które ingerując w istniejące relacje ekonomiczne nie reprezentowały wyraźnego interesu publicznego przemawiającego na rzecz tej ingerencji. Z czasem jednak sądy coraz częściej dostrzegły związek pomiędzy stanowionym prawem a uzasadnionymi celami. Stąd też w orzecznictwie pojawiło się przekonanie, że z prawodawstwem ekonomicznym łączy się domniemanie konstytucjonalności, i to nawet, jeżeli narusza ono ustalone oczekiwania ekonomiczne i nakłada daniny publiczne na dokonane już czynności prawne¹⁴⁴. W sprawie *Pension Benefit* sąd zajął stanowisko, że tak długo jak długo retroaktywna ustawa służy legitymowanemu celowi, nie koliduje z *the due process clause*¹⁴⁵.

Zgodnie z ogólną zasadą, aby przypisać ustawodawstwu przymiot niekonstytucyjności na bazie *the due process clause* musi ono działać arbitralnie i nieracjonalnie¹⁴⁶. W stosunku do prawodawstwa ekonomicznego, zaczęto z czasem przyjmować tezę, że uchyla się ono tej kwalifikacji, jeżeli posiada racjonalne podstawy ekonomiczne.

W praktyce nie trudno dostrzec prawidłowość, że na płaszczyźnie ustawodawstwa ekonomicznego sądy są dużo bardziej skłonne akceptować retroaktywność niż na gruncie prawa cywilnego, gdzie nieodmiennie obowiązuje dyrektywa ścisłego badania przesłanek *the due process clause*¹⁴⁷. Dla Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych w ramach tzw. ustawodawstwa ekonomicznego stosuje się inne standardy *the due process* niż w pozostałej części systemu prawa¹⁴⁸. Stąd nie może dziwić fakt, że retroaktywne ustawy dotyczące opodatkowania są częściej traktowane jako zgodne z konstytucją, niż ustawodawstwo dotyczące innych działów prawa¹⁴⁹.

W orzecznictwie zwraca się uwagę, że jakkolwiek całe prawodawstwo niesie ze sobą pewną dozę retroaktywności, w tym znaczeniu, że nie jest ono wolne od modyfikacji wcześniej ukształtowanych oczekiwań, to tzw. usta-

¹⁴⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *Usery v. Turner Elkhorn Mining Co.*, 428 U.S. (1978), s. 15-16.

¹⁴⁵ Por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1612.

¹⁴⁶ Zob. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 26.

¹⁴⁷ Por. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 21. W orzecznictwie wciąż jest obecne milczące założenie, że Konstytucja zasadniczo nie chroni dobra ekonomicznego i przyznaje znacząco mniejszą ochronę prawom dotyczącym mienia. Pogląd ten jest nie do utrzymania w świetle historycznego procesu kształtowania się Konstytucji. Dowodzi tego rzetelna analiza Konstytucji, por. M.J. George, *Digging up...*, s. 1006 i 1007.

¹⁴⁸ Zob. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1604.

¹⁴⁹ Por. S.R. Munzer, *Retroactive...*, s. 425.

wodawstwo ekonomiczne jest w zasadzie „skazane” na ingerencję w plany prawno-ekonomiczne obywateli¹⁵⁰.

Na marginesie można wspomnieć, że potrzebę badania przesłanki zaufania (*reliance*) do prawa deprecjonuje się niekiedy argumentami zaczerpniętymi z kryminalistyki. Zgodnie z badaniami kryminalistycznymi przestępcy często nie zastanawiają się, jaka grozi im kara za popełnianie przestępstwo. W piśmiennictwie trafnie zauważa się, że taka argumentacja nie dostrzega jednak paradoksu polegającego na tym, że uczestnicy stosunków ekonomicznych dużo częściej relatywizują swoje decyzje do obowiązującego prawa niż osoby popełniające przestępstwa¹⁵¹.

W odróżnieniu od orzecznictwa, w piśmiennictwie dostrzega się poważne niebezpieczeństwo płynące ze stosowania obniżonych standardów konstytucyjności wobec tzw. ustawodawstwa ekonomicznego¹⁵². Przyczyny tego stanu rzeczy upatruje się w niezrozumieniu istoty zasad konstytucyjnych obowiązujących w omawianym obszarze oraz licznych nieporozumieniach przy stosowaniu testów mających zapewnić podatnikom minimum ochrony przed działaniem retroaktywnego prawa. W literaturze przedmiotu przyznaje się zgodnie, że uchwalone prawo podatkowe nie może być przy nakładaniu podatków arbitralne, irracjonalne, krzywdzące i pozbawione legitymowanego celu. Jednocześnie potwierdza się brak jedności co do znaczenia wymienionych wyżej wymagań¹⁵³.

Dla przedstawicieli nauki prawa nie ulega wątpliwości, że obecne we współczesnym prawodawstwie ekonomicznym standardy nie są satysfakcjonujące. Prowadzą one do praktyki, gdzie w przypadku ustaw podatkowych analizowane są przede wszystkim: natura podatku i okoliczności jego nałożenia. W praktyce może to pozwolić na obowiązywanie prawa, które jest arbitralne, jeżeli Kongres ma wystarczająco dobry powód dla jego uchwalenia (*good excuse standard*). Zdaniem M. Geорга ta utylitarna interpretacja jest sprzeczna z Konstytucją oraz tradycją odrzucania reguły „cel uświęca środki”¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Zob. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 30.

¹⁵¹ Por. M.P. Harrington, *Symposium...*, s. 31. Z drugiej strony niekiedy podnosi się, że samo kryterium zaufania jest mało przekonywujące, gdyż z góry trudno zakładać brak takiego zaufania u podatników, co prawie zawsze oznacza spełnienie tej przesłanki, por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1625.

¹⁵² Zob. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1617 i n.

¹⁵³ Por. M.J. George, *Digging up...*, s. 998-999.

¹⁵⁴ Por. M.J. George, *Digging up...*, s. 1000.

12. Podatki a sankcje

Stosowanie norm prawa podatkowego pociąga za sobą konsekwencje finansowe. Niejednokrotnie nadmiernie wysokie podatki są postrzegane jako forma *sui generis* represji. Stąd nie mogą dziwić próby odnoszenia wobec prawa podatkowego standardów obowiązujących na gruncie karnoprawnym. Takie propozycje interpretacyjne nie znajdują jednak zwolenników wśród przedstawicieli judykatury.

W sprawie *Kentucky Union Co. v. Kentucky* sąd zajmując się problemem retroaktywnego prawa podatkowego skonstatował, że nałożenie podatków nie jest sankcją karną, ze swej natury, zatem Konstytucja nie zabrania stanowienia ze skutkiem wstecznym norm nakładających podatki i nie naruszających praw nabytych. Podobnie w sprawie *Mathes v. Commissioner* sąd nie dopatrzył się kolizji z Konstytucją retroaktywnych norm podatkowych¹⁵⁵. Z kolei w sprawie *Welch v. Henry* sąd podkreślił, że podatki są formą redystrybucji dóbr społecznych a nie formą sankcji karnych, czy też zobowiązań umownych¹⁵⁶.

Osobną kwestią jest odpowiedź na pytanie: czy niezapłacenie przez podatnika podatku nałożonego ze skutkiem wstecznym będzie pociągało dla niego konsekwencje karne z takim samym skutkiem? W takiej sytuacji, konsekwentna akceptacja argumentów o retroakcji jako rodzaju fikcji prawnej prowadziłaby pośrednio do działania wstecz prawa karnego. Uwagę na wspomniane wątpliwości zwrócił sąd w sprawie *Burgess v. Salmon*, gdzie badano konstytucyjność ustawy, zgodnie z którą na obrót tytoniem nałożono retroaktywnie dodatkowy podatek obrotowy. Sąd wyraził zaniepokojenie faktem, że jakkolwiek ustawodawca posłużył się regulacjami spoza obszaru prawa karnego, tym niemniej – jego zdaniem – nałożenie dodatkowych podatków ze skutkiem wstecznym może ostatecznie prowadzić do niezgodnego z Konstytucją stosowania konsekwencji karnych¹⁵⁷. W tym znaczeniu, w ocenie sądu, wprowadzenie regulacji podatkowych ze skutkiem wstecznym może, nie tyle samo w sobie, ile poprzez odniesienie do regulacji karnych, stanowić naruszenie konstytucyjnej klauzuli *the ex post facto*¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Por. orzeczenie w sprawach: *Kentucky Union Co. v. Kentucky*, 219 U.S., 1911, s. 140 oraz *Mathes v. Commissioner*, 63 T.C. (1975), s. 642.

¹⁵⁶ “*Taxes are merely an apportionment of the cost of government amongst the citizenry, and not a legal penalty or a contractual liability*”, por. orzeczenie w sprawie *Welch v. Henry*, 305 U.S., 1938, s. 146.

¹⁵⁷ Zob. orzeczenie w sprawie *Burgess v. Salmon*, 97 U.S., 1878, s. 385.

¹⁵⁸ Por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1617.

13. Działanie prawa wstecz a rodzaje podatków

13.1 Zagadnienia wprowadzające

W piśmiennictwie przedmiotu od początku zeszłego wieku wskazuje się na brak konstytucyjnych ograniczeń, wprost zabraniających stanowienia retroaktywnego prawodawstwa w obszarze prawa podatkowego¹⁵⁹. Pewne zmiany odnotowano dopiero po wprowadzeniu XVI poprawki do Konstytucji. W jej świetle parlament musi unikać stanowienia prawa podatkowego arbitralnego i konfiskatorskiego¹⁶⁰.

W ocenie orzecznictwa, w dziedzinie podatków bezpośrednich ustawodawca nie jest krępowany zakazem stanowienia przepisów mogących „wywierać skutek” przed dniem ich wejścia w życie¹⁶¹. Przykładem jest sprawa *Carlton*, gdzie sąd nie dopatrył się w tym przypadku pogwałcenia *the due process law* na gruncie podatków federalnych. W uzasadnieniu sąd stwierdził, że ustawodawstwo podatkowe nie jest obietnicą, a podatnik nie może wywodzić z jego treści praw nabytych¹⁶². W zdaniu odrębnym do tego wyroku sędzia A. Scalia odniósł się negatywnie do decyzji sądu wskazując na fakt, że pozbawienie bez rekompensaty wcześniej przyznanego zysku podatkowego nie może być zaakceptowane, gdyż wydaje się krzywdzące ponad normalną miarę¹⁶³.

¹⁵⁹ Zob. T.W.D. Duke, *Retroactive...*, s. 264. W braku jednoznacznych ograniczeń wynikających z Konstytucji nie sposób twierdzić, że retroaktywność w prawie podatkowym jest sprzeczna z Konstytucją chyba, że jest sprzeczna z jej innymi zasadami. Konstytucja nie może pozostawać w konflikcie z samą sobą z jednej strony dając parlamentowi prawo stanowienia podatków, a z drugiej strony je ograniczając, zob. F.A. Ballard, *Retroactive...*, s. 593.

¹⁶⁰ „if the tax be arbitrary and confiscatory”.

¹⁶¹ Różne podejście do kwestii retroaktywności w obszarze podatku dochodowego oraz podatków majątkowych uzasadnia się między innymi argumentem, że jeżeli na skutek wstecznego działania prawa nie można uniknąć opodatkowania to podatek ten nabiera charakteru podatku bezpośredniego, a zatem pozbawionego podstawy prawnej, jeżeli byłby on nieproporcjonalny, por. Amber, *Retroactive Exercise Taxation*, 37 Harv. L. Rev., 1923, s. 691.

¹⁶² Zob. orzeczenie w sprawie *United States v. Carlton*, 114 S. Ct., (1994), s. 2018: „Tax legislation is not a promise and a taxpayer has no vested right in ten Internal Revenue Code”. Zob. też J.G. Laitos, *Legislative...*, s. 82. W tym kontekście warto również odnotować orzeczenie w sprawie *League v. Texas*, 184 U.S., 1902, s. 158, gdzie sąd wyjaśniał, że podatnik nie ma praw nabytych w istniejącym systemie zbierania danin publicznych, a pomiędzy państwem a podatnikiem nie ma rodzaju umowy w zakresie podatków. Stąd ograniczenie prawodawcy stanowią jedynie wyraźne klauzule konstytucyjne.

¹⁶³ Por. M. J. George, *Digging up...*, s. 1011.

Zgodnie z opinią wyrażoną w sprawie *Welch v. Henry*, Sąd Najwyższy USA stwierdził, że w braku wyraźnej klauzuli konstytucyjnej zakazującej retroaktywności na gruncie prawa podatkowego niezbędne jest analizowanie natury podatku i okoliczności jego nałożenia, zanim orzeknie się czy jego zastosowanie jest krzywdzące w stopniu wykraczającym poza przyzwolenie konstytucji¹⁶⁴.

M. Burr zauważa, że jeżeli przez *oppressive* rozumieć: akt bezprawnie nakładający podatki bądź nadużywający władzy, a przez *harsh* rozumieć – surowy, bezduszny, okrutny, to wydaje się, iż retroaktywne prawo podatkowe stanowi z pewnością znaczne przekroczenie legitymacji powierzonej władzy (*severe, excessive use of authority*). W ocenie tego Autora jedynie zmiana Konstytucji może powstrzymać parlament przed stanowieniem retroaktywnego prawa¹⁶⁵.

W literaturze słusznie się zauważa, że prawo podatkowe winno pozwolić podatnikowi prowadzić jego interesy w zaufaniu, że efekty podjętych świadomie działań nie będą w przyszłości rujnowane przez kolejne ustawodawstwa. Jednocześnie dodaje się, że uzasadnione interesy podatnika nie zawsze mają to samo znaczenie. Z punktu widzenia ich poszanowania inną sprawą jest bowiem zmiana stawki podatkowej, a inną całkowita zmiana reguł opodatkowania¹⁶⁶.

Szeroka akceptacja dla retroaktywności w praktyce orzeczniczej stała się inspiracją dla zestawienia w raporcie przygotowanym przez Komisję w Sprawie Polityki Podatkowej Stowarzyszenia Prawniczego Stanu Nowy Jork obszarów, gdzie odwołanie się podatnika do zaufania do istniejącego stanu prawnego może się okazać nie wystarczające dla ochrony przed wstecznymi zmianami prawa. Jako przykłady takich sfer wymienia się: retroaktywne zwiększenie korzyści podatkowych, ewidentny pisarski, gramatyczny, bądź językowy błąd legislatora, zmiany w zwolnieniach lub stawkach podatkowych dokonywane w trakcie roku podatkowego, którego one dotyczą¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134, 147 (1938). “*Retroactive operation is constitutional where it is not harsh, arbitrary or unfair ...*”, zob. J.S. Brayant, *Retroactive Taxation: Constitutional Analysis of the Minimum Tax On IDCs*, 36 Okla. L. Rev., 1983, s. 107.

¹⁶⁵ Por. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 603.

¹⁶⁶ Zob. *A Raport by the Commitee ...*, s.23

¹⁶⁷ Por. *A Raport by the Commitee ...*, s. 27. Por. też *Setting Effective Dates for Tax Legislation: Rule of Prospectivity*, 84 Harv. L. Rev., 1970, s. 446.

W pozostałym zakresie zaufanie podatnika winno opierać się na istniejącym stanie prawnym. Inaczej może być jedynie w sytuacji, gdy nadzwyczajne względy polityki finansowej, które nie mogą być zrealizowane żadną inną drogą, usprawiedliwiają przesunięcie daty wywierania skutków prawnych ustawy przed dniem jej wejścia w życie¹⁶⁸.

Dodatkowe problemy łączą się z transakcjami o charakterze ciągłym. W tej sytuacji pewne działania wsteczne prawa może się okazać nie do uniknięcia. Aby złagodzić skutki tych działań ustawodawca powinien przewidzieć okresy przejściowe pozwalające na przystosowanie się podatników do nowej sytuacji.

W sprawie *United States v. Darusmont* sąd przypominał, że opodatkowanie to forma redystrybucji kosztów społecznych, i ci którzy z nich korzystają winni je również ponosić¹⁶⁹.

W piśmiennictwie, mimo generalnej krytyki amerykańskiej judykatury za zbyt liberalne podejście do działania prawa wstecz, w niektórych przypadkach zarzuty przeciw retroaktywności nie są podzielane bez zastrzeżeń. Dotyczy to sytuacji, gdy poprzednie ustawodawstwo prowadziło do powstania wyraźnych niesprawiedliwości, zwłaszcza dzięki możliwości wykorzystania przez niektóre grupy społeczne szczególnych rozwiązań prawnych. W takiej sytuacji cofnięcie daty wejścia ustawy w życie do momentu ujawniania projektu przez prasę parlamentarną traktuje się jako przynajmniej częściowo usprawiedliwione¹⁷⁰. Podobnie mieszane oceny wywołują ustawy utrzymujące specjalne przywileje, z których w praktyce mogą korzystać jedynie najbogatsi. Przykładem może być *the Tax Reform Act of 1969*, która wprowadziła dwudziestojednoletnie okresy przejściowe korzystne dla niektórych grup bogatych obywateli¹⁷¹.

¹⁶⁸ W ocenie autorów raportu interes publiczny z zasady nie powinien przeważać nad oczekiwaniami podatników. Wyjątkami są szczególne sytuacje, gdy np. rząd nie może działać w inny sposób, gdy zmiany wprowadzane retroaktywnie nie są niekorzystne dla podatników, gdzie uchylenie się od przyjęcia przepisów działających wstecz doprowadzi do stałych przesunięć (*dislocations*) w systemie podatkowym, zob. *A Report by the Committee...*, s. 28.

¹⁶⁹ Por. orzeczenie w sprawie *United States v. Darusmont*, 449 U.S., (1981), s. 298.

¹⁷⁰ Zob. S.R. Munzer, *Retroactive...*, s. 449.

¹⁷¹ Chodzi o *the Tax Reform Act of 1969*, Pub. L. Nr 91-172, § 421(b)(2), 83 Stat. 487, 615.

13.2 Podatki dochodowe

Zapotrzebowanie polityczne bądź społeczne powodują, że w parlamencie amerykańskim wcale nierzadko podejmowane są próby zmiany regulacji prawa w obszarze podatku dochodowego w trakcie trwania roku podatkowego, a nawet po jego zakończeniu. Trzeba przyznać, że zgoda orzecznictwa na podejmowanie tego rodzaju działań jest w Stanach Zjednoczonych znacznie szersza niż w Polsce. W zasadzie można mówić o praktyce Kongresu uchwalania podatku dochodowego dotyczącego danego roku w jego trakcie¹⁷². Argumentem przywoływanym na jej poparcie jest brak wyrażonej wprost zasady konstytucyjnej, która zakazywałaby dokonywaniu zmiany prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego¹⁷³. Poza tym uniwersalnym usprawiedliwieniem jest cel w postaci dostarczenia dochodów do budżetu¹⁷⁴.

Sądy federalne, podobnie jak judykatura stanowa, stosunkowo wcześniej odrzuciły argument w postaci naruszenia praw nabytych wiązanych z dotychczasową wysokością stawki podatkowej. Orzeczenia dotyczyły również zmiany podatków dochodowych w trakcie roku podatkowego¹⁷⁵. W przekonaniu sędziego Hand nikt nie ma nabytego interesu w utrzymaniu obowiązującej stawki podatkowej podatku dochodowego, a zmiana w tym zakresie nie może być podstawą sprzeczności z *the due process clause*, gdyż podatnik winien zakładać możliwość modyfikacji tego elementu¹⁷⁶. Podobnie w sprawie *Belco Petroleum Corp. v. State Bd. of Equalization*, sąd orzekł, że

¹⁷² Zob. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 599.

¹⁷³ "There is no principle of law or constitutional construction which would prevent a change in the law during the current tax year of the amount on an excise tax payable that year, so as to make it effective, even retroactively, for the entire year", por. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 599, przywołujący orzeczenie w sprawie *Department of Industrial Relations v. West Boylston Manufacturing Co.* z 1949 roku.

¹⁷⁴ Zob. A.G. Schultz, *Graveyard Robbery in the Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993: a Modern Look at the Constitutionality of Retroactive Taxes*, 24 *Stetson L. Rev.*, 1994-1995, s. 808.

¹⁷⁵ Por. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 599 oraz powołane tam orzecznictwo.

¹⁷⁶ „Nobody has a vested interest in the rate of taxation”, zob. M. B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1610. Jeżeli chodzi o relację praw nabytych i ustaloną wysokość stawek podatkowych to w odpowiedzi na stanowisko przedstawicieli judykatury, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że mienie którego podatnik jest ewentualnie pozbawiany w wyniku wstecznego działania ustawy, to nie wirtualne prawo do stawki podatkowej, lecz pieniądze, które podatnik już nabył i posiada. W tym znaczeniu pozbawienie podatnika uzyskanych i wyliczonych po opodatkowaniu dochodów narusza jego prawa, zob. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1619.

podatnik nie ma praw nabytych w wysokości stawki podatkowej ustalonej na bieżący rok¹⁷⁷.

Jako kluczowy argument za akceptacją retroaktywnego opodatkowania podatkiem dochodowym przywołuje się rację, że podatnik i tak podejmowałby czynności zmierzające do uzyskania dochodu bez względu na to, czy podatek byłby niższy czy wyższy¹⁷⁸. Zdaniem sądu, wyrażonym w sprawie *Welch v. Henry*, upoważnia to do uchylecia z mocą wsteczną przysługującego wcześniej zwolnienia podatkowego, nawet po upływie piętnastu miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego. W komentarzach do orzeczenia wskazuje się, że niepewność podatnika nie może jednak trwać w nieskończoność. Przykładowo modyfikacja opodatkowania po siedmiu latach od otrzymania dochodu niewątpliwie nie wydaje się do przyjęcia¹⁷⁹. Innym przykładem określenia granic swobody ustawodawcy w stanowieniu prawa podatkowego jest orzeczenie w sprawie *Brushaber v. Union Pacific Railroad Co.*, dotyczącej retroaktywnej zmiany w podatku dochodowym. Dla sądu analizowana nowela w swej istocie była bowiem rodzajem konfiskaty mienia, a takie prawodawstwo z pewnością stoi w sprzeczności z V poprawką do Konstytucji¹⁸⁰. Tym samym orzeczenie to nawiązuje do wcześniejszej literatury, gdzie podawano dwa powody sprzeczności z konstytucją retroaktywnego prawodawstwa w zakresie podatków federalnych: nieproporcjonalność podatków bezpośrednich oraz arbitralna konfiskata praw nabytych¹⁸¹.

W orzecznictwie odrzucono argument, że brak wiedzy podatnika w przedmiocie zwiększenia wysokości stawki podatkowej na dzień podejmowania decyzji gospodarczych może być dla niego krzywdzący. W orzeczeniu Sądu Najwyższego stanu New Jersey przyjęto, że wobec istniejącej sytuacji gospodarczej, podatnik winien brać pod uwagę możliwość zmiany wysokości opodatkowania¹⁸². W judykaturze podsumowuje się to zagadnienie

¹⁷⁷ Por. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 601.

¹⁷⁸ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 706; zob. też M. B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1615. Zob. też wahanie wyrażone w wypowiedzi zawartej w opracowaniu F.A. Ballard, *Retroactive...*, s. 597: „*In one sense there is no “income” until the end of the taxable year. Taxable income accruing in January may be wiped out by deductible loss in December...*”.

¹⁷⁹ Por. Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 707.

¹⁸⁰ Zob. orzeczenie w sprawie *Brushaber v. Union Pacific Railroad Co.*, 240, U.S., 1916, s. 24.

¹⁸¹ Por. J.H. Amberg, *Retroactive Excise Taxation*, 37 Harv. L. Rev., 1923-1924, s. 704.

¹⁸² Zob. orzeczenie w sprawie *Klebanow v. Glaser*, 80 N. J. 367, A2d 902 1979, s. 403.

konkluzją, że jeżeli istniały poważne sygnały mogące usprawiedliwić retroaktywną zmianę opodatkowania, to takie zmiany nie mogą być traktowane jako krzywdzące¹⁸³. Stąd w piśmiennictwie, zwraca się uwagę, że zjawisko naruszenia rozsądnych oczekiwań nie jest obecnie decydujące w ocenie ustaw podatkowych na płaszczyźnie ich działania w czasie.

Odnosząc się do tzw. teorii zawiadomienia nie można przemilczeć wyrażanej niekiedy tezy, że w okresie gdy propozycje zmian podatkowych są publicznie znane pozycja podatnika z punktu widzenia przewidywalności ewentualnego wstecznego działania nowych przepisów jest znacznie silniejsza¹⁸⁴. Przykładem cenzusu czasowego może też być np. data prezydenckiego orędzia do Kongresu (przykład *the Interest Equalization Tax*)¹⁸⁵. W myśl tego poglądu, od tego momentu podatnik jest pozbawiony *reliance interest* w utrzymaniu starego stanu prawnego. Pogląd ten jest jednak silnie kontestowany¹⁸⁶. Wśród argumentów podaje się między innymi brak pewności, w którym kierunku pójdą ewentualne zmiany, oraz brak obowiązku zaznajamiania się z informacjami medialnymi. Ponadto trudno nie zauważyć, że przy przyjęciu teorii zawiadomienia nowe prawo uderza przede wszystkim w tych, których nie stać na zasięgnięcie fachowych informacji¹⁸⁷. Dodatkowo przy przyjęciu tej tezy w prawie powstawałaby niejako „próżnia normatywna”.

¹⁸³ „If reasonable warning were given a retroactive taxing statute would not be oppressive”, zob. orzeczenie w sprawie *Milliken v. United States*, 283 U.S., 1931, s. 283. W sprawie *United States v. Carlton* sąd uznał jednak że argumenty administracji, że podatnik nie może wywodzić rozsądnych oczekiwań z prawa, które jest dla niego zbyt korzystne, by mogło być zaakceptowane przez budżet państwa, są chybione; por. omówienie tej sprawy w opracowaniu M.B. Schneidera, *The Supreme...*, s. 1623.

¹⁸⁴ Zob. *A Report by the Committee...*, s. 24. W dyskusji na temat tzw. teorii zawiadomienia, istotny problem stanowi wybór pomiędzy oparciem się na *constructive notice* czy też *actual notice*. W piśmiennictwie konkluduje się, że bardziej przekonujące jest to pierwsze rozwiązanie jako obciążone mniejszym ładunkiem kontrowersji i niepewności, por. „*A Report by the Committee...*”, s. 26. Jest to punkt widzenia niekorzystny dla podatnika. Odejście od *actual notice* na rzecz *constructive notice* oznacza niewątpliwie obniżenie standardów. W literaturze zwraca się bowiem uwagę, że w przypadku nowelizacji, a zwłaszcza naprawienia wcześniejszego błędu prawodawcy, w zasadzie zawsze można mówić o istnieniu *constructive notice*, por. L. Gray, *Carlton...*, s. 806. Jeżeli chodzi o sam termin *notice*, słusznie zwraca się uwagę, że w zasadzie winien on obejmować jedynie informację opartą na oficjalnych krokach podejmowanych przez organy państwowe, np. Prezydenta czy Parlament, por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1626.

¹⁸⁵ Por. *The Interest Equalization Tax*, 17 Stan. L. Rev., 1965, s. 710 i n.

¹⁸⁶ Zob. *A Report by the Committee...*, s. 26.

¹⁸⁷ Por. *A Report by the Committee...*, s. 24-25.

Na obowiązującym prawodawstwie nie można by było polegać, a co do nowego nie istniałaby żadne pewność co do perspektywy jej uchwalenia oraz czy będzie ono działało wstecz.

Przekonanie o otwartym charakterze sytuacji prawnej w podatku dochodowym spotyka się niekiedy z zarzutami błędnej interpretacji. Przykładem może być opinia prof. Ely, który na kanwie orzeczenia *Lehmann v. Carson* próbował opisać metodologię działania retroaktywności. Przyjął, że retroaktywność polega na wiązaniu negatywnych konsekwencji z czynnościami, które miały miejsce przed uchwaleniem prawa. Przenosząc tę definicję na grunt podatku dochodowego skonstatował, że uzyskanie określonego przychodu powoduje, że jest on już „zarobiony”, w tej części jest to zatem przykład transakcji zakończonej, mimo iż dodatkowy przychód jest lub będzie w przyszłości otrzymywany¹⁸⁸.

13.3 Podatki majątkowe

W przypadku *estate and gift tax* (podatku od mienia i darowizny) orzecznictwo prezentuje stanowisko odmienne niż w przypadku federalnego podatku dochodowego¹⁸⁹. Zgodnie z nim wysokość obciążenia podatkowego w *estate and gift tax* ma wpływ na decyzje gospodarcze podatnika. Stanowienie tego typu podatków ze skutkiem wstecznym pozbawia podatników możliwości dysponowania swoimi dobrami ze świadomością związanych z tym konsekwencji prawnych. Jest wielce prawdopodobne, że gdyby podatnicy wiedzieli o czekającej ich w przyszłości modyfikacji reguł obowiązujących w momencie dokonywania rozporządzeń, podjęliby odmienną decyzję w tym zakresie. W takim stanie rzeczy dochodzi do naruszenia elementarnej wolności decyzyjnej jednostki poprzez postawienie jej po czasie przed faktami dokonany¹⁹⁰. Stabilna linia orzecznicza w tym przedmiocie ukształtowała się w USA już w latach trzydziestych¹⁹¹.

¹⁸⁸ Zob. J.H. Ely, *Legislative and Administrative Motivation in Constitutional Law*, 79 Yale L.J., 1970, s. 1312.

¹⁸⁹ Zob. Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 696.

¹⁹⁰ Podstawą tego rozróżnienia była przede wszystkim możliwość przewidzenia konsekwencji podatkowych: „...while retroactive income taxes are usually upheld, it is because they are generally ruled foreseeable. Retroactive gift and estate taxes fail constitutionally because they are not.”, por. J.S. Brayant, *Retroactive...*, s. 108.

¹⁹¹ Zob. J.S. Brayant, *Retroactive...*, s. 107 i wymienione tam orzecznictwo.

Wśród racji powoływanych w orzecznictwie za odrzuceniem retroaktywności na gruncie podatku od mienia i darowizny, trudno dostrzec jednolitą i spójną argumentację, która by nieodparcie przekonywała za odmiennym traktowaniem podatku dochodowego oraz podatku od mienia i darowizny. Przykładowo, jeżeli retroaktywna zmiana stawki podatkowej dotyczyła transakcji, której nie można już było odwrócić, sąd uznawał ją za arbitralną i kapryśną¹⁹². W sprawie *Blodgett v. Holden* nie do zaakceptowania dla sądu było by ustawodawstwo, które działając wstecznie nakładało na darczyńcę obowiązek podatkowy, którego on, zawierając umowę w dobrej wierze, nie był w stanie przewidzieć¹⁹³. W sprawie *Untermeyer v. Anderson* sąd konkludował, że podatnik może oczekiwać tego, żeby wiedział, kiedy i jakie zobowiązania podatkowe na nim ciążyą. W ocenie sądu, nie można wymagać, żeby podatnik zgadywał przyszły efekt podejmowanych przez siebie działań¹⁹⁴. Z kolei w sprawie *Welch v. Henry* przyjęto niekonstytucyjność retroaktywnej zmiany w podatku od mienia i darowizny na podstawie faktu, że „natura lub wysokość podatku nie mogła być rozsądnie antycypowana przez podatnika w czasie, gdy dobrowolnie podejmował on działanie, które późniejsza ustawa objęła opodatkowaniem”¹⁹⁵. Zdaniem sędziego Brandeisa podatek od majątku (*estate tax*) nie może być stosowany wstecznie do transakcji w pełni zakończonych przed wejściem ustawy w życie¹⁹⁶.

W piśmiennictwie popiera się stanowisko sądów o niedopuszczalności retroaktywnej zmiany zasad opodatkowania w obszarze podatku od mienia i darowizny. Podaje się argumenty natury zarówno prawnej jak i ekonomicznej. Przykładowo prof. Tribe odwołuje się do prostej zasady dotrzymywania przez prawodawcę raz danego słowa. Zamiana prawa ze skutkiem wstecznym powoduje niejednokrotnie zaprzeczenie sensu ekonomicznego

¹⁹² Zob. orzeczenie w sprawie *Nicolas v. Coolidge*, 274 U.S., 1927, s. 531.

¹⁹³ Por. orzeczenie w sprawie *Blodgett v. Holden*, 275 U.S., 1927, s. 142.

¹⁹⁴ Zob. orzeczenie w sprawie *Untermeyer v. Anderson*, 276 U.S., 1928, s. 440.

¹⁹⁵ „...*The nature or amount of the tax could not reasonably have been anticipated by the taxpayer at the time of the particular voluntary act which the statute later made the taxable event*”; por. fragment orzeczenia w sprawie *Welch v. Henry*, cytowany także w opracowaniu Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 707. W sprawie *Cohan v. Commissioner* z 1930 roku, sędzia Hand artykułował potrzebę określenia – na płaszczyźnie omawianego zagadnienia – konsekwencji różnic pomiędzy podatkiem dochodowym oraz podatkiem od mienia i darowizny, por. M.B. Schneider, *The Supreme...*, s. 1610.

¹⁹⁶ Zob. F.A. Ballard, *Retroactive...*, s. 594.

wcześniej podjętych operacji gospodarczych¹⁹⁷. Wobec niechęci orzecznictwa do przyjęcia na gruncie podatku dochodowego wyżej omówionych zasad, wysiłki niektórych komentatorów koncentrują się na wykazaniu zbieżności cech niektórych niestandardowych podatków z naturą podatku od mienia i darowizny, by tym samym uchronić te pierwsze przed niebezpieczeństwem retroaktywnych zmian.

Skutkiem prezentowanej wyżej linii orzeczniczej w przedmiocie retroaktywnego stosowania prawa w obszarze podatku od mienia i darowizny, ustawodawca raczej rzadko podejmuje próby stanowienia ustaw sprzecznych z rzeczonymi poglądami sądów. W literaturze podaje się, że od 1916 roku parlament w zasadzie nie zwiększył retroaktywnie stawek podatku od majątków (*estate tax*)¹⁹⁸.

14. Przedawnienie

Kwestia prawnego charakteru przedawnienia wzbudza zainteresowanie piśmiennictwa nie tylko kontynentalnego. Również w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej jest ona przedmiotem ożywionej dyskusji w kręgach prawniczych. Stosowanie w czasie regulacji dotyczących przedawnienia w dużej mierze uzależnia się od miejsca tej instytucji w systemie prawa.

W literaturze dostrzega się, że z jednej strony sądy definiują przedawnienie jako instytucję prawa procesowego, która uniemożliwia podjęcie działań prawnych w celu wymuszenia ewentualnego świadczenia, z drugiej strony efektem przedawnienia jest wygaśnięcie prawa bądź też powstanie sytuacji mającej to samo znaczenie praktyczne¹⁹⁹.

Uzasadnieniem dla istnienia przedawnienia jest z jednej strony konieczność, a z drugiej wygoda²⁰⁰. Nie można bowiem w nieskończoność utrzymywać niepewności podmiotów co do ich stanu prawnego, z drugiej strony względy procesowe wymagają szybkiej weryfikacji ewentualnych środków dowodowych, gdyż ich analiza po czasie może się okazać bądź niemożliwa bądź może doprowadzić do wypaczenia prawidłowego efektu postępowania.

¹⁹⁷ Por. M.J. George, *Digging up...*, s. 1001.

¹⁹⁸ Zob. A.G. Schultz, *Graveyard...*, s. 817.

¹⁹⁹ Por. G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 202.

²⁰⁰ Zob. orzeczenie w sprawie *Chase Sec. Corp. v. Donaldson*, 325 U.S., 1944, s. 314.

Trudno odmówić pewnej racji spostrzeżeniu, że zmiany przedłużające okres przedawnienia nie zmieniają prawnych konsekwencji aktów i wydarzeń pojawiających się przed datą wejścia w życie ustawy, lecz dotyczą jedynie procedur wykonania wynikających z nich roszczeń. Z kolei zmiany radykalnie skracające okres przedawnienia *sui generis* modyfikują znaczenie aktów wcześniejszych²⁰¹. W ton tej wypowiedzi wpisuje się dyskusja prowadzona w orzecznictwie na kanwie prawa prywatnego, gdzie zwolennicy ingerencji w okres przedawnienia podnoszą, że nikt nie może mieć praw nabytych do polepszenia jego sytuacji poprzez przedawnienie słusznych roszczeń osób trzecich, gdy ich adwersarze argumentują, że pozbawienie tego okresu nie różni się niczym od pozbawiania jednostki prawa podmiotowego²⁰².

Bardziej radykalny pogląd został wyrażony w sprawie *Tyson v. Johns-Manville Sales Corp.*. Sąd uznał tam, że zgodnie z prawem stanu Alabama ustawodawca ma prawo retroaktywnie zmienić, rozszerzyć lub skrócić okres przedawnienia²⁰³. W literaturze przywołuje się również orzecznictwo, które dopuszczało możliwość modyfikacji okresu przedawnienia po jego upływie²⁰⁴.

Wątpliwości wokół przedawnienia pojawiają się zwłaszcza, gdy Kongres retroaktywnie modyfikując zasady opodatkowania nie odnosi się wprost do przepisów o przedawnieniu. W takiej sytuacji decyzja w sprawie stosowania nowych regulacji zostaje przesunięta na orzecznictwo. W sprawie *Tobin v. United States* Sąd Apelacyjny uznał, że retroaktywna nowelizacja była po prostu „kodyfikacją” istniejącego — choć nie wyartykułowanego — prawa, zatem nie nastąpiła jakakolwiek zmiana okresu przedawnienia roszczeń podatnika o zwrot podatku²⁰⁵. Z kolei w sprawie *Hollander v. United States* sąd zdecydował, na korzyść podatnika przyjmując, że ustawodawca w sposób dorozumiany zawiesił działanie okresu przedawnienia. W przyjęciu tego sta-

²⁰¹ Jest to pogląd zaczerpnięty z orzecznictwa, zwłaszcza w sprawach *Merill v. Eastland Woolen Mills*, 430 A. 2d 557, (Me. 1981) *Dobson v. Quinn Freight Lines*, 415 A2d 814, 816 (Me. 1980) oraz *Miller v. Fallon* 134 Me 145 (1936), przywołanych w opracowaniu G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 192.

²⁰² Por. orzecznictwo przywołane w opracowaniach: G.A. Maguire, *Retroactive...*, s. 191 oraz Ch.B. Hochman, *The Supreme...*, s. 712.

²⁰³ Zob. orzeczenie w sprawie *Tyson v. Johns-Manville Sales Corp.*, 399 So 2d, Ala. 1981, s.268.

²⁰⁴ Por. orzeczenia w sprawach *Campbell v. Holt* z 1885 roku, czy w sprawie *Home Ins. Co. v. Dick* z 1930 roku, przywołane w opracowaniu F.A. Ballard, *Retroactive...*, s. 597.

²⁰⁵ Zob. orzeczenie w sprawie *Tobin v. United States*, F2d, 5th Cir. 1959, s. 845.

nowiska pomocne było przekonanie wykorzystywane przez niektóre sądy, że retroaktywne ustawodawstwo materialne jest ze swej natury sanacyjne²⁰⁶.

W orzecznictwie stanu Illinois sięgającym jeszcze tradycji XIX wieku przyznaje się, że parlament może zredukować okres przedawnienia. Taka zmiana winna być jednak powiązana z zastrzeżeniem rozsądnego terminu *vacatio legis*²⁰⁷. Prawodawstwo dotyczące okresów przedawnienia zwykle nie wpływa bowiem na status prawny wcześniejszych zdarzeń. Może natomiast realnie oddziaływać na możliwości egzekucji roszczeń z nich płynących.

Ważna konstatacja została zawarta w opracowaniu prof. Munzera²⁰⁸. W oparciu o przywołane orzecznictwo, wyartykułował on regułę, że ustawa może zmieniać długość okresów przedawnienia do czasu, gdy roszczenie się nie przedawni, ale nie może prowadzić do „odżycia” roszczeń już przedawnionych, bądź też natychmiastowego przedawnienia jeszcze nie przedawnionych. Jak pokazuje praktyka, zasada ta nie jest bez wyjątków. Przykładu dostarcza sprawa *Chase Securities Corporation v. Donaldson*, gdzie Sąd Najwyższy nie widział przeszkód w „przywróceniu” okresu przedawnienia, który już formalnie upłynął, lecz zdaniem sądu, dotychczasowy stan prawny nie gwarantował stronie broniącej się zarzutem przedawnienia należycie legitymowanej ochrony²⁰⁹. Podobnie w sprawie *Randall v. Kreiger* sąd nie dopatrył się niekonstytucyjności ustawy dotyczącej przedawnienia, która „przywróciła” okres przedawnienia roszczeń. W uzasadnieniu sąd przyznał, że nikt nie zaciąga zobowiązań z perspektywą, że będzie uwolniony od obowiązku ich wykonania przez upływ czasu²¹⁰.

²⁰⁶ Por. orzeczenie w sprawie *Hollander v. United States*, 248 F2d, 2Cir. 1957, s. 250-251.

²⁰⁷ Zob. E.J. Verlie, *Retrospective...*, s. 35 i przywołane tam orzecznictwo.

²⁰⁸ Por. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 462-463. W obszarze prawa karnego zmiany w okresie przedawnienia odróżniają się wyraźnie od norm decydujących o karalności czynu. Są one klasyfikowane w grupie modyfikacji procedury, a samo przedawnienie jest traktowane jako rodzaj prawa łaski, por. orzecznictwo statuujące takie opinie przywołane w wyżej wymienionym opracowaniu prof. Munzera.

²⁰⁹ Zob. orzeczenie w sprawie *Chase Securities Corporation v. Donaldson*, 325 U.S., 1945, s. 304.

²¹⁰ Por. orzeczenie w sprawie *Randall v. Kreiger*, 90 U.S. (23 Wall.), 1875, s.137.

15. Zakończenie

Stanowienie podatków z mocą wsteczną stanowi permanentną pokusę dla każdej władzy. Rozwiązanie to zapewnia dochody budżetowi państwa, umożliwiając przy tym precyzyjne wyliczenie spodziewanych wpływów. Legitymacja suwerena do sprawowania rządów nie jest jednak bezgraniczna. Z socjologiczno-politologicznego punktu widzenia trzeba zauważyć, że współczesne społeczeństwa nie są czystą demokracją. Nie wszystko podlega bowiem prostej dekretacji parlamentu. Wystarczy wspomnieć chociażby ograniczenia (*entrenchment*), które nie pozwalają na lekceważenie podstawowych praw człowieka. W literaturze amerykańskiej podnosi się, że doświadczenie historyczne definiuje ramy swobód demokratycznych, które parlament winien respektować zarówno przy uchwalaniu ustaw zwykłych, jak i Konstytucji²¹¹.

Zagadnienie retroaktywności norm podatkowych dotyka istotnej kwestii pozbawienia podmiotów możliwości podejmowania decyzji z dostateczną dozą pewności co do związanych z nimi konsekwencji. Taki stan rzeczy narusza poczucie uczciwości i sprawiedliwości społecznej. Dlatego też w literaturze przedmiotu wypracowano kanon rudymentów, które winny być brane pod uwagę przy ocenie konkretnych unormowań z punktu widzenia zasady nie działania prawa wstecz. Należą do nich:

- ocena fundamentalnych interesów jednostki ludzkiej;
- ocena unormowania z punktu widzenia użyteczności i realizacji zasady sprawiedliwości;
- fakt że retroaktywne prawodawstwo musi nosić ze sobą specjalne uzasadnienie, nie do końca jednakowe w poszczególnych dziedzinach prawa;
- porównanie kosztów i zysków retroaktywnego i nieretroaktywnego wprowadzenia proponowanych zmian²¹².

Zdaniem M. Burr jedynie zawarcie w Konstytucji wyraźnego zakazu stanowienie retroaktywnego prawa podatkowego może skutecznie zmienić dotychczasową praktykę. Do czasu zmiany Konstytucji proponuje on przeprowadzenie testu, który w przypadku retroaktywnego podwyższenia opodatkowania winien rozstrzygnąć, czy nowe unormowanie mieści się w granicach zakreślonych w obecnym prawie konstytucyjnym. Zdaniem tego

²¹¹ Zob. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1333.

²¹² Por. S.R. Munzer, *A Theory...*, s. 442 i n.

Autora, retroaktywna ustawa zwiększająca podatki, mogłaby być konstytucyjna, jeżeli spełniałaby następujące warunki:

- element retroaktywności jest, zarówno w płaszczyźnie przyczyn jak i legitymacji, konieczny aby uniknąć dużego kryzysu budżetowego;
- okres działania prawa wstecz, z punktu widzenia potrzeb budżetowych państwa, nie przekracza uzasadnionych granic;
- stosowanie nowelizacji nie wykazuje cech poważnego nadużycia władzy;
- prawo działające retroaktywnie jest wprowadzone jedynie po przekonaniu się że rozwiązania alternatywne będące w zasięgu możliwości parlamentu są całkowicie niewystarczające dla osiągnięcia wymaganych dochodów budżetu²¹³.

Chęć ustalenia jasnych reguł prawnych powodowała działaniami Izby Reprezentantów, które doprowadziły do podjęcia wewnętrznej uchwały, gdzie uznano retroaktywne podwyższenie podatków za niedopuszczalne. Również w Senacie senator Paul Coverdell zdołał przekonać senatorów do podjęcia podobnej inicjatywy. Kolejną propozycją idącą w rzeczoną stronę był Akt Reform z 1995 roku wymagający stosownego raportu komisji w przypadku działań legislacyjnych w sferze publicznoprawnej, zmierzających do stanowienia prawa o skutku retroaktywnym²¹⁴.

W orzecznictwie pojawiły się komentarze, że wobec licznych niebezpieczeństw dla podatników łączących się z ustawami przewidującymi retroaktywne stosowanie prawa, sądy winny stosować wobec tego typu aktów normatywnych podwyższone standardy oceny, a parlament winien jednoznacznie manifestować cele usprawiedliwiające stanowienie prawa ze skutkiem wstecznym²¹⁵.

Na zakończenie warto wspomnieć o potencjalnej możliwości żądania odszkodowania za stanowienie prawa retroaktywnego. Pewien kierunek interpretacyjny został wyznaczony orzeczeniem w sprawie *United States v. Winstar Corp.*. W rzeczonej sprawie sąd zajął stanowisko w kwestii legitymacji parlamentu do zmiany prawodawstwa będącego podstawą umowy zawartej przez rząd z osobami trzecimi. W ocenie sądu rząd może odpowiadać za szkodę wynikającą z retraktywnego złamania umowy jeżeli z umowy wynika, że strona rządowa odpowiada za przyszłe zmiany prawodawstwa²¹⁶.

²¹³ Zob. S.M. Burr, *Retroactive...*, s. 605.

²¹⁴ Por. D.E. Troy, *Toward a Definition...*, s. 1352.

²¹⁵ Zob. E.S. Figler, *Constitutional...*, s. 330.

²¹⁶ Por. orzeczenie w sprawie *United States v. Winstar Corp.*, 116 S. Ct., 1996, s. 2432.