

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI¹, AGNIESZKA FRAN CZAK²

W poszukiwaniu strategii interpretacji prawa podatkowego przez sądy³

Wpłynął: 2.11.2024. Akceptacja: 20.11.2024

Streszczenie

Pewność prawa jest jedną z podstawowych wartości demokratycznego państwa prawnego, a dążenie do jej realizacji na możliwie wysokim poziomie jest pożądane. Istotnym czynnikiem wpływającym na poziom pewności prawa jest przewidywalność orzeczeń sądowych. Ma to przede wszystkim istotne znaczenie dla podatników, redukując poziom niepewności prawa. Ma to znaczenie także w aspekcie makroekonomicznym, gdyż brak pewności prawa ogranicza możliwości rozwojowe kraju.

W opracowaniu przeprowadzono analizę niezadowolającego – zdaniem autorów – stanu rzeczy w zakresie dyscypliny interpretacyjnej prawa podatkowego przez polskie sądy administracyjne oraz podjęto krytykę wybranych poglądów doktrynalnych na kwestie szczegółowe z tym związane.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, pewność prawa, sądy administracyjne, wykładnia prawa podatkowego.

¹ Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c. – Uniwersytet Jagielloński, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu (Polska), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl; ORCID: 000-0003-3923-5627.

² Dr Agnieszka Franczak – Uniwersytet Jagielloński (Polska), e-mail: agnieszka.franczak@uj.edu.pl; ORCID: 0000-0001-9393-634X.

³ Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, AGNIESZKA FRANCAK

In Search of a Strategy for the Interpretation of Tax Law by Courts⁴

Abstract

Legal certainty is one of the fundamental values of a democratic state governed by the rule of law, and striving to achieve it at the highest possible level is highly desirable. An essential factor influencing the degree of legal certainty is the predictability of judicial decisions. This is particularly significant for taxpayers, as it reduces the level of legal uncertainty. It is also relevant from a macroeconomic perspective, as a lack of legal certainty hampers a country's potential for growth.

This paper analyses the state of Polish administrative courts' practice of interpreting tax law, which the authors consider unsatisfactory. It also offers a critical review of selected scholarly views on specific issues related to the core subject addressed.

Keywords: tax law, legal certainty, administrative courts, tax law interpretation.

⁴ The research in this article has not been supported financially by any institution.

I. Myśląc o tak znakomitej postaci polskiego świata prawniczego, jaką jest Professor Andrzej Kabat, dostrzega się przede wszystkim uniwersalność jego dorobku naukowego oraz jego powiązanie z praktyką prawniczą. Ta ostatnia to przede wszystkim wieloletnia i owocna aktywność orzecznicza w roli sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Godzi się dodać, że zasługi Profesora dla nauki prawa zostały docenione już wcześniej⁵.

Łączenie przez Jubilata aktywności naukowej oraz orzeczniczej skłania – przy poszukiwaniu tematyki godnej tej Osoby – do poszukiwania zagadnień łączących naukę prawa oraz praktykę prawniczą. Taką tematyką była, jest i zapewne długo pozostanie wykładnia prawa.

W ostatnich latach pojawiły się interesujące monografie dotyczące szczegółowych zagadnień z zakresu wykładni prawa podatkowego, takich jak formułowanie i definiowanie pojęć z zakresu prawa podatkowego⁶ oraz zastosowanie analogii w prawie podatkowym⁷. Natomiast niezbyt często rozważane są współcześnie problemy bardziej ogólnej natury, dotyczące strategii wykładni prawa podatkowego bądź też elementów takiej strategii. Nie oznacza to jednak, że ta problematyka jest nieobecna w dyskursie naukowym. Jest ona co prawda poruszana incydentalnie, w rozproszonych źródłach piśmienniczych, ale tym bardziej warto zwrócić uwagę na opracowania odnoszące się do niej⁸.

Zagadnienie strategii interpretacji zasługuje z pewnością na uwagę⁹. Cenna jest bowiem – zupełnie przykładowo – wiedza o definiowaniu pojęć, ale równie cenne byłoby wydyskutowanie np. granic respektowania definicji ustawowej w prawie podatkowym. Dobrze jest znać pravidła rządzące rozumowaniem *per analogiam*,

⁵ *Ius et Lex. Księga pamiątkowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004.

⁶ A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.

⁷ M. Słupczewski, *Rozumowanie per analogiam w prawie podatkowym*, Warszawa 2023.

⁸ Zob. przykładowo: B. Wojciechowski, A. Olczyk, *Spór o metodę wykładni prawa podatkowego. Analiza porównawcza strategii interpretacyjnej w rozpoznawaniu tzw. trudnych przypadków w orzecznictwie TK i NSA*, [w:] *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej: perspektywa ekonomicznej analizy prawa perspektywa ekonomicznej analizy prawa*, Warszawa 2022; D. Gajewski, K. Joński, *Ocena Skutków Regulacji (OSR) jako źródło ustalania celu prawodawczego w wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej: perspektywa ekonomicznej analizy prawa perspektywa ekonomicznej analizy prawa*, Warszawa 2022; Z. Tobor, *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, 11.

⁹ Jedno z wcześniejszych opracowań na ten temat: B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 44 i nast.

ale dobrze byłoby też „umówić się” co do warunków, na jakich takie rozumowanie dałoby się zaakceptować w prawie podatkowym. Inaczej mówiąc – pojawia się pytanie o strategię interpretacyjną przepisów prawa podatkowego, a w tym rolę rozmaitych metod wykładni, ich ewentualną hierarchię i wzajemne relacje między zasadami i regułami wykładni prawa podatkowego.

Dyskurs doktrynalny jest tutaj uzupełniany przez dyskurs jurydyczny, chociaż w specyficzny sposób. Dzieje się tak chociażby z tego powodu, że sądy nie są – co do zasady – powołane do budowy strategii interpretacyjnych, ale do wydawania zgodnych z prawem i społecznie akceptowalnych wyroków. Jeśli doszukiwać się elementów strategii interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, to *nolens volens* jesteśmy zdani na ich rekonstrukcję z treści uzasadnień wyroków sądów, a niekiedy nawet na ich rekonstrukcję z sentencji wyroków (w sytuacji, gdy uzasadnienie nie odzwierciedla sposobu rozumowania, które, logicznie rzecz ujmując, prowadziło do rozstrzygnięcia i je należycie argumentowało).

Dalsze rozważania dotyczą wybranych, zróżnicowanych merytorycznie wątków dyskusji nad wykładnią prawa podatkowego. Charakter opracowania usprawiedliwia w naszym mniemaniu pewną jego eklektyczność. Założenie eklektycznego charakteru problematyki poruszanej w opracowaniu ma w założeniu uwypuklić znaczenie podejmowanych problemów, które mogą być zaledwie zasygnalizowane. Przyszłość pokaże, czy poruszona niżej problematyka znajdzie rozwinięcie w pracach innych autorów.

II. We współczesnym piśmiennictwie dotyczącym wykładni prawa podatkowego można spotkać poglądy, w myśl których przy wykładni przepisów tego prawa bardziej niż w jakiegokolwiek innej dziedzinie prawa zauważyć można spór o sposób interpretowania prawa. Ten spór ma się toczyć między przedstawicielami teorii pozytywistycznych oraz teorii prawno-naturalistycznych. Ma się on sprowadzać do poszukiwania odpowiedzi na zasadnicze pytanie o pojęcia prawa i jego granice, co ma nierozzerwalnie wiązać się ze sposobem interpretowania prawa. W szczególności chodzi tu o określenie, jakie argumenty i reguły są dopuszczalne, uzasadnialne – w znaczeniu ich poprawności czy racjonalności i w końcu akceptowalności przez wspólnotę argumentacyjną, w ramach której są formułowane. Autorzy zaznaczają przy tym, że spór ten nie ma charakteru antynomii, choć niekiedy wynik wykładni może pozostawać w sprzeczności z innym rezultatem interpretacyjnym¹⁰.

¹⁰ B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 123.

Nie da się wykluczyć, że pogłębiona analiza uzasadnień wyroków w sprawach podatkowych pozwala na sformułowanie takich tez jak przedstawione wyżej. Niemniej wspomniany wyżej spór między „pozytywistami” z jednej strony a „naturalistami” z drugiej jest trudno dostrzegalny. W każdym razie nie ma jego wyraźnych śladów w doktrynie prawa podatkowego.

Jeśli chodzi o judykaturę, to – jak się wydaje – istnieje zazwyczaj możliwość zakwalifikowania stanowiska zajętego w wyroku w konkretnej sprawie do obszaru pozytywistycznego myślenia o prawie albo innego stanowiska jako właściwego dla myślenia prawnonaturalistycznego. Nie daje to jeszcze powodu do twierdzenia o powstaniu sporu w tym zakresie, gdyż pojęcie sporu zakłada istnienie odrębnych poglądów na określone zjawisko i wymianę argumentów przemawiających za stanowiskiem każdego z adwersarzy, a także argumentów przeciw stanowisku drugiej strony sporu.

Analiza orzecznictwa w sprawach podatkowych prowadzi do wniosku o braku objawów sporów, a co najmniej o braku sygnalizacji sporów w treści uzasadnień wyroków. Otóż jeśli sąd administracyjny powiela tezy wyroków już wcześniej zapadłych w sprawach tego samego rodzaju, wzmacnia nierzadko własną argumentację przez odwołanie się do tych drugich, a nawet wręcz powielenie ich argumentacji. Jeśli natomiast wyrok zawiera tezę odmienną niż wyroki wydane wcześniej, to sąd najczęściej unika polemiki ze stanowiskiem odmiennym (starannie – trzeba przyznać – uzasadniając wówczas stanowisko własne). Dotyczy to nie tylko rozbieżności w językowej interpretacji tekstu aktu normatywnego, ale także kwestii kontekstowych, gdzie potencjalnie różnice w podejściu do problemu interpretacyjnego mają szansę ujawnić się w bardziej oczywisty sposób.

Brak polemiki z argumentacją uchylanego przez sąd wyroku sądu pierwszej instancji jest istotną słabością większości wyroków sądu administracyjnego drugiej instancji. Dzieje się tak dlatego, że ideą uzasadniającą prawną możliwość uchylania wyroku sądu pierwszej instancji jest wadliwość wyroku sądu pierwszej instancji. Jeżeli wadliwość ta polega na błędnej wykładni przepisów prawa, to sąd drugiej instancji powinien koncentrować się w pierwszym rzędzie na skutecznej polemice z argumentacją zawartą w zaskarżanym wyroku. Zamiast tego otrzymujemy w wyroku kasacyjnym prezentację własnej argumentacji sądu kasacyjnego. Ta argumentacja powinna jednak wchodzić w grę dopiero po wykazaniu wadliwości, a co najmniej istotnej słabości argumentacji sądu pierwszoinstancyjnego. Tymczasem tak nie jest i strona sporu, a także obserwator zewnętrzny mają nieodparte wrażenie, że istnieją dwa możliwe sposoby wykładni przepisów prawa (tj. jeden zaprezentowany w wyroku sądu pierwszej instancji, a drugi w wyroku sądu drugiej instancji). Ten drugi „zwycięża”, ale jedynie na zasadzie *auctoritatis* – i to *prima vista* wyłącznie formalnego (bo sędziowie o takim, a nie innym poziomie zdolności egzegetycznych

znaleźli się w składach orzekających w sprawie). Stąd trudny do zanegowania wniosek, że gdyby składy orzekające „zamieniły się” miejscami w strukturze sądownictwa, to w drugiej instancji wyrok byłby odmienny od tego, który zapadł. Byłoby jednak inaczej, gdyby sąd drugiej instancji rozprawił się przekonująco z argumentacją sądu pierwszej instancji. Wówczas – mówiąc emfaticznie – zwyciężyłoby prawo, a nie sąd.

Nie każda różnica poglądów w orzecznictwie ujawnia się na kanwie filozofii pojmowania prawa i jest wynikiem ścierania się poglądów pozytywistycznych oraz prawnonaturalistycznych. Jeśli jednak sądy w zasadzie nie polemizują ze sposobem wykładni prawa dokonany przez inny sąd, to tym trudniej szukać tu śladów sporu natury filozoficznej.

III. Autorzy, oceniając współczesne trendy interpretacyjne, wyróżniają postawę formalistyczną, oraz, jak piszą, strategię interpretacyjną mającą „charakter dyskursywny”¹¹.

Postawa formalistyczna ma cechować się, w uproszczeniu, odwoływaniem się w procesie interpretacji prawa podatkowego do wykładni językowej, czego finalnym i nieprzekraczalnym punktem jest powoływanie się na zasadę *in dubio pro tributario* i rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika.

Postawa druga, nazywana „strategią interpretacyjną” cechuje się – jak już wspomniano – dyskursywnością oraz inkluzywnością, a w ramach tej strategii wykładnia językowa prawa podatkowego to tylko punkt wyjścia, chronologicznie pierwszy etap wykładni. Tutaj wykładnia językowa nie ma charakteru rozstrzygającego i nieprzekraczalnego, a jest wręcz przeciwnie: tekst interpretowanego aktu czy przepisu prawnego stanowi tylko punkt wyjścia procesu myślowego wykładni prawa, a proces wykładni opiera się na zasadzie *interpretatio cessat in claris* (interpretacja ustaje, gdy „wszystko jest jasne”). Wykładnia taka dokonywana jest przy zastosowaniu każdej dopuszczalnej metody, a więc przejawiając się w postaci różnych typów rozumowań prawniczych prowadzonych w ramach reguł wykładni językowej, funkcjonalnej czy systemowej.

Niezależnie od przedstawionych wyżej wątpliwości co do oczywistości sporu między pozytywizmem a naturalizmem w sferze wykładni prawa podatkowego nasuwają się tu inne jeszcze uwagi. Otóż przeciwstawienie z jednej strony „postawy formalistycznej”, a z drugiej strony „strategii interpretacyjnej” jest nieprecyzyjne,

¹¹ B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 124. Tytułowa „analiza porównawcza strategii interpretacyjnej” w treści artykułu traci swoje porównawcze założenie, gdyż porównaniu *de nomine* podlegają z jednej strony „postawa formalistyczna”, a z drugiej – „strategia interpretacyjna”.

i to w stopniu znacznym. Zajęcie postawy formalistycznej w procesie wykładni prawa też jest strategią, i to wyrazistą.

Przyjmijmy, że formalizm interpretacyjny oznacza ścisłą wykładnię językową. Oparcie wykładni o tak rozumiany formalizm implikuje wykorzystanie wszystkich książkowych elementów strategii – przyjęcie założenia wstępnego, identyfikacja potencjalnych skutków, zastosowania właściwego *modus operandi* oraz akceptacja rezultatów praktycznych wcześniejszych wyborów.

Powyższe niczym się nie różni od realizacji strategii innej niż formalistyczna. Tak więc zarówno w wypadku podejścia formalistycznego, jak i nieformalistycznego strategia istnieje. Może być ona realizowana w sposób świadomy, jako kwestia wyboru i decyzji interpretatora. Może też być tak, że interpretator nie ma świadomości strategicznego działania, ale obserwacja sposobu, w jaki działa, pozwala na podporządkowanie go określonej strategii (ściślej – jej modelowi). Natomiast inną kwestią jest to, czy orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce realizuje się w ramach jakiegokolwiek strategii. Być może dostrzegany jakoby spór między pozytywistami a prawnonaturalistami to jedynie konstatacja zasadniczej niespójności i przypadkowości wyboru ścieżki interpretacyjnej poszczególnych składów orzekających wojewódzkich sądów administracyjnych i NSA.

W tej kwestii można mieć inny pogląd i twierdzić, że orzecznictwo sądów administracyjnych przeszło długą drogę od formalizmu orzekania (rozumianego jako ścisła wykładnia językowa) do wykładni bardziej liberalnej, uwzględniającej szerszy kontekst interpretacyjny i szerszy wachlarz metod wykładni prawa¹². Pogląd taki jest generalnie uzasadniony, a przyczyną tej ewolucji jest przede wszystkim rosnący stopień skomplikowania prawa podatkowego oraz ogólny bałagan w warstwie tekstowej aktów normatywnych. Pierwsza przyczyna ma charakter obiektywny i na tyle głęboki, że trudno byłoby prognozować poprawę istniejącego stanu rzeczy. Druga przyczyna ma w dużej mierze charakter subiektywny (zależny od sprawności intelektualnej legislatorów), z tym że, póki co, nie widać sił sprawczych, które mogłyby doprowadzić do poprawy sytuacji. Nie jest to jednak sprawa definitywnie przegrana.

Problemem nie jest tu zmiana znaczenia (wagi) rozmaitych kontekstów interpretacyjnych, ale to, że ich dobór dla rozwiązania konkretnego problemu interpretacyjnego jest kwestią częstokroć zupełnie przypadkową. Jeżeli można doszukać się w tym jakichś elementów strategii, to przede wszystkim w dosyć konsekwentnym respektowaniu – jako kontekstu interpretacyjnego – prawa unijnego oraz orzecznictwa TSUE. Tyle tylko, że waga tych czynników jest tak oczywista, że trudno

¹² Tak B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 125.

byłoby – w sytuacji członkostwa Polski w Unii Europejskiej – wyobrazić sobie lekceważenie tych kontekstów.

W pozostałym zakresie dobór kontekstu interpretacyjnego jest przez sądy administracyjne uważany za rodzaj *sui generis* prerogatywy poszczególnych składów sądujących. Ani nie dążą one do wypracowania ogólnych założeń strategii interpretacyjnej, ani też nie da się takiej strategii zrekonstruować z wypowiedzi zawartych w uzasadnieniach wyroków. Brakuje też wewnętrznego dialogu między składami orzekającymi w tej samej kategorii spraw. Oświadczenie, że skład orzekający „nie podziela poglądów wyrażonych w innym wyroku” wydanym w analogicznej sprawie nic nie znaczy, a w każdym razie nie wzbogaca dyskursu prawniczego. Co więcej, sądy czują się zwolnione od obowiązku dyskusowania z koncepcją interpretacyjną strony ostatecznie przegrywającej spór sądowy – wystarcza im w zupełności to, że same zbudują poprawną *prima vista* narrację interpretacyjną bądź skorzystają – co samo w sobie nie jest niczym nagannym – z propozycji interpretacyjnej dostarczonej przez stronę ostatecznie wygrywającą spór.

Stąd wniosek, że odmienna hipoteza interpretacyjna niż ta, która ostatecznie znalazła wyraz w decyzji interpretacyjnej sądu, a następnie w wydanym rozstrzygnięciu sprawy nie jest traktowana jako element kontekstu interpretacyjnego.

IV. L. Leszczyński uważa, że zastosowanie argumentu z celu będzie szersze w tych działach prawa administracyjnego, które mają wyraźny kontekst realizacji określonej polityki kierowania czy organizowania życia społecznego¹³. Do takiego działu należy zaliczyć – zdaniem autorów jednego z artykułów – prawo podatkowe¹⁴.

Tak jak zgodzić się można ze spostrzeżeniem L. Leszczyńskiego, tak pogląd, że prawo podatkowe ma „wyraźny kontekst kierowania czy organizowania życia społecznego” jest z zasady nietrafny. Prawo podatkowe nie kieruje życiem społecznym (a jeśli już, to w marginalnym zakresie), ale wykorzystuje fakt, że w życiu społecznym powstają określone wartości (materialne bądź niematerialne), które dają się wyrazić w kategoriach pieniężnych i których przejmowanie przez związki publicznoprawne i wykorzystywanie na zaspokajanie potrzeb zbiorowych społeczeństwa uznawane jest za racjonalne na obecnym stopniu rozwoju społeczeństwa. Prawo podatkowe może niekiedy zawierać bodźce sterujące zachowaniami społecznymi, ale mają one charakter incydentalny, uboczny i nie stanowią esencji prawa podatkowego.

¹³ L. Leszczyński, *Wykładnia celowościowo-funkcjonalna przepisów prawa administracyjnego*, [w:] L. Leszczyński, M. Zirk-Sadowski, B. Wojciechowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym, System prawa administracyjnego*, Warszawa 2015, s. 311.

¹⁴ Zob. D. Gajewski, K. Joński, *op. cit.*, s. 147.

Prawo podatkowe nie organizuje – trzeba podkreślić – życia społecznego, a co najwyżej dostarcza – za pomocą mechanizmów prawnych, jakie tworzy – zasobów finansowych służących związkowi publicznoprawnemu do pokrywania kosztów takiej organizacji. I ta okoliczność w istotny sposób różni prawo podatkowe od prawa administracyjnego.

Poszukiwanie strategii wykładni prawa podatkowego nie powinno abstrahować od funkcji rozmaitych instytucji prawa podatkowego. Pojawia się tutaj dylemat strategicznej natury: czy prawo podatkowe *en bloc* powinno być poddane strategii interpretacyjnej jednolitej natury (preferującej określony punkt w *continuum* pomiędzy ścisłą wykładnią językową a wykładnią „liberalną”), czy też w zależności od tego, o jaką kategorię przepisów chodzi, strategia ta może być zróżnicowana.

Ten problem pojawia się w dyskursie prawniczym nie po raz pierwszy, albowiem już w XIX wieku pojawiła się na Zachodzie koncepcja „swingującego pro” (określenie współczesne). Uważano wówczas – najzupełniej słusznie – że przepisy kształtujące obowiązek podatkowy i jego szczegóły powinny być interpretowane ściśle, wręcz zawężająco. Uzasadnieniem takiego stanowiska był ingerencyjny charakter prawa podatkowego. Aby taka ingerencja nie była nadmierna, tj. aby nie rozszerzać obowiązku podatkowego w drodze interpretacji przepisów, należy kierować się zasadą możliwie wąskiej interpretacji przepisów prawa podatkowego określających podstawowe zręby obowiązku podatkowego (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania itd.), uzupełnianą zasadą *in dubio pro tributario*.

Odmienne oceniano wówczas sytuację w wypadku zwolnień i ulg podatkowych, które były uważane za rodzaj premii czy koncesji prawnej na rzecz podatnika. Przepisy, które to wyrażały, były w pewnej opozycji wobec przepisów kształtujących obowiązek podatkowy. W poszukiwaniu pewnego interpretacyjnego *equilibrium* między przepisami nakładającym ciężar podatkowy a przepisami obniżającymi bądź uwalniającymi obywatela od konieczności zapłaty podatku sformułowano tezę, że przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych należy interpretować w sposób chroniący interes fiskalny państwa – ściśle językowo i zawężająco w razie zaistnienia wątpliwości interpretacyjnych. Odpowiadało to zasadzie, której wyrazem była formuła *in dubio pro fisco*¹⁵.

Taka strategia interpretacyjna – a właściwie jeden z jej elementów – wydawała się logiczna w ówczesnych warunkach. Rozwój systemów podatkowych i prawa podatkowego sprawił, że takie mechaniczne w gruncie rzeczy ukształtowanie strategii interpretacyjnej stało się archaiczne. Współcześnie zwolnienia i ulgi podatkowe (ale także inne elementy konstrukcji prowadzące do obniżenia ciężaru podatkowego) stają się nierzadko nie jakimś bardziej lub mniej uzasadnionym „przywilejem”

¹⁵ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 536.

podatnika, ale narzędziem kształtowania elementu konstrukcji podatku (zwłaszcza przedmiotu i podstawy opodatkowania). Ponadto ulgi i zwolnienia używane są przez ustawodawcę do realizacji rozmaitych celów нефiskalnych; programowe, restrykcyjne wykładanie tworzących je przepisów byłoby w takich sytuacjach działaniem państwa (sądów) przeciwko sobie (legislatywa). Nie oznacza to oczywiście zasadności liberalnego interpretowania przepisów dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, ale uzasadnia tezę o braku przesłanek do stosowania technik wykładni zawężającej¹⁶.

V. W piśmiennictwie trafnie dostrzeżono, że orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oceniane w dłuższym okresie charakteryzuje się ewolucją, w której istotny kierunek wiąże się ze zwiększeniem roli wykładni językowej w stosunku do roli innych metod wykładni, związanych z różnymi kontekstami funkcjonowania prawa. Jest to oceniane krytycznie, zwłaszcza w kontekście wzrostu znaczenia pozajęzykowych metod wykładni prawa podatkowego, zyskujących na znaczeniu w orzecznictwie NSA¹⁷. Sprawa ta nie jest tak jednoznaczna, jak by się na pozór wydawało.

Jest poza sporem to, że „Prawo to żywy twór, który reaguje (a przynajmniej powinien reagować – przyp. aut.) na zmieniające się konteksty społeczne, kulturowe i gospodarcze (...)”. Autorzy kończą to zdanie wyrażeniem „(...) zwłaszcza w jego aspekcie interpretacyjnym”¹⁸. I z tym ostatnim trudno się do końca zgodzić, gdyż nie bierze się tu pod uwagę specyfiki prawa podatkowego oraz specyfiki instytucji, jakie się nań składają. Można to dosyć łatwo wytłumaczyć, porównując np. przepisy regulujące wydawanie zezwoleń na budowę garażu z przepisami określającymi (prawkładową) wysokość zobowiązania podatkowego.

Przyjmijmy, że wybudowanie garażu na potrzeby własne wymaga zezwolenia mającego formę decyzji wydawanej przez stosowny organ. Decyzja wydawana jest po spełnieniu przez stronę postępowania, ubiegającego się o zezwolenie, warunków określonych w przepisach prawa, a te przepisy podlegają wykładni, a ta wykładnia uwzględnia rozmaite konteksty gospodarcze, społeczne i kulturowe. Jeśli z czasem te konteksty zmieniają się, to może to wpłynąć na wykładnię przepisów, np. bardziej restrykcyjne postrzeganie warunków do spełnienia przez potencjalnego inwestora garażu.

Kolejny potencjalny inwestor – po zmianie wspomnianych kontekstów – będzie już mieć inną sytuację prawną, co oznaczać będzie dla niego tyle, że albo będzie

¹⁶ Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156 i nast.

¹⁷ B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 124–125.

¹⁸ *Ibidem*, s. 146.

musiał podjąć dodatkowy wysiłek (w porównaniu do lat wcześniejszych) dla spełnienia warunków otrzymania zezwolenia, albo odstąpi od zamiaru budowy. Zmiana kontekstu, powodująca zmianę wykładni przepisów, zmienia sytuację prawną kandydata na inwestora *pro futuro*, gdyż status inwestora w sensie prawnym może on co najwyżej dopiero uzyskać.

Sytuacja podatnika jest diametralnie inna. Obciążony obowiązkiem samoobliczenia podatku, działa w oparciu o znaną mu treść przepisów oraz poglądów na ich wykładnię (nawet jeśli z nią się nie zgadza). Można założyć, że „obowiązująca” wykładnia ma wsparcie w kontekstach funkcjonowania przepisów prawa podatkowego, chociaż nie sposób wskazać podstawy prawnej, na której podatnik powinien konteksty inne niż językowe respektować, a nawet tylko je znać.

Zmiana kontekstu społecznego czy gospodarczego, w jakim funkcjonują przepisy prawa podatkowego, jest atrakcyjnym pretekstem do zmiany wykładni przepisów prawa. Będzie to prowadzić do sytuacji, w której podatnik, przeświadczony o znajomości obowiązującego prawa i o tym, że w pełni je respektuje, zderzy się z przyjętym przez organy podatkowe, a w dalszej kolejności sądy, nowym rozumieniem przepisów i dowie się, że dzisiaj przepisy rozumiane są inaczej niż wczoraj, ale na dodatek dowie się, że stosując się do przepisów w dotychczasowym ich rozumieniu, naruszył obowiązujące prawo.

Logicznie rozumując, można byłoby uczynić z tego zarzut przy uznaniu, że podatnik powinien obserwować zmiany społeczne, gospodarcze, a nawet polityczne i w zależności od ich własnej oceny modyfikować wykładnię przepisów, których jest adresatem, odstępując od dotychczasowej wykładni występującej w aktach administracyjnych i wyrokach sądów – i to wcześniej, niż uczynią to organy podatkowe i sądy...

Już tylko dla porządku trzeba dodać, że jeśli inwestor garażu liczy jedynie na jego wybudowanie, a następnie korzystanie zeń, to podatnik musi niekiedy budować całą strategię gospodarczą w kontekście optymalizacji obciążenia podatkowego (co jest oczywiście zasadne i warte poparcia). Zmiana interpretacji przepisów pod pretekstem tego, że zmienił się kontekst interpretacyjny powodowałaby nie tylko konieczność weryfikacji wysokości należności podatkowych (zwykle na niekorzyść podatnika) za czas miniony, ale także może mu rujnować przyjętą strategię gospodarczą, czyniąc dotychczasowe przedsięwzięcie po prostu nieopłacalnym. Nie do tego chyba namawiają sądy autorzy ciesząc się wyraźnie z perspektyw możliwości „szachowania” podatnika rezultatami wykładni pozajęzykowej, a zwłaszcza celowościowej.

Co prawda, trafne jest spostrzeżenie o rosnącym znaczeniu wykładni funkcjonalnej (celowościowej) w orzecznictwie NSA, ale należy żałować, że nie towarzyszy temu refleksja nad skutkami takiej praktyki dla ochrony praw podatnika

przed „złośliwą” interpretacją przepisów prawa podatkowego przez administrację podatkową i przed manierystyczną argumentacją sądów administracyjnych wspierającą tę pierwszą¹⁹.

Kończąc ten wątek, można jeszcze postawić pytanie, czy aby zwrot Trybunału Konstytucyjnego w kierunku wykładni językowej nie jest rezultatem refleksji nad systematycznym osłabianiem pozycji prawnej podatnika – nie tylko przez ustawodawstwo, ale także przez praktyki interpretacyjne organów podatkowych, a nierzadko też sądów administracyjnych. Być może dosyć woluntarystyczna praktyka interpretacyjna sądów administracyjnych, a zwłaszcza NSA, to właśnie ten element zmieniającego się kontekstu społecznego, o którym piszą entuzjaści jego respektowania, a który uwzględniła właśnie Trybunał Konstytucyjny?

Warto też przytoczyć sentencjonalne, ale trudne do zakwestionowania w perspektywie doświadczeń nie tylko polskiego systemu podatkowego zdanie wybitnego znawcy prawa podatkowego: „Zwolennicy stosowania finezyjnych, pozajęzykowych metod wykładni prawa podatkowego powinni pamiętać o tym, że to, co w ich rękach będzie mistrzostwem interpretacyjnym, w rękach inspektora podatkowego stanie się niebezpiecznym narzędziem, nierzadko stosowanym w dyskrecjonalny sposób”²⁰.

VI. Interesującą kwestią jest spotykana w orzecznictwie rozbieżność ocen co do tego, jaki charakter w aspekcie wykładni prawa podatkowego ma zasada *in dubio pro tributario* (art. 2a Ordynacji podatkowej). Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero wówczas, gdy inne, możliwe do zastosowania metody wykładni nie dadzą dostatecznie jasnego, przekonującego rezultatu²¹. Ten pogląd całkowicie podzielamy. Natomiast Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że omawiana zasada jako reguła interpretacji jest „dyrektywą wykładni funkcjonalnej która wyklucza w procesie interpretacji regulacji danin publicznych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy”²². Trybunał uznaje więc zasadę *in dubio* za instrument wykładni funkcjonalnej.

¹⁹ Jeśli obserwacje, a nawet tylko intuicje społeczne, mają jakieś znaczenie dla oceny sposobu funkcjonowania systemu prawa, to godzi się wspomnieć, że w pierwszym dwudziestolecu funkcjonowania NSA dosyć popularne były konferencje (naukowe, dydaktyczne czy mające postać szkolenia zawodowego) pod hasłem „Naczelny Sąd Administracyjny obrońcą praw podatnika” (oraz o podobnym wydźwięku i tytule). Hasło obrony praw podatnika w kontekście działalności sądów administracyjnych wyszło z użycia w XXI wieku.

²⁰ W. Shön, *Interpretation of Tax Statutes in Germany*, [w:] *Interpretation of Tax Law and Treatises and Transfer Pricing in Japan and Germany*, Kluwer 1998, s. 78.

²¹ Zob. B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 144.

²² Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 (SK 48/15).

Paradoksalnie, ten spór czy też rozbieżność poglądów zostały – jak się wydaje – już wcześniej rozwiązane przez ustawodawcę. Przepis art. 2a o.p. brzmi następująco: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Przepis ustala więc następujący algorytm postępowania.

Po pierwsze, istnieje przepis, który powinien być zinterpretowany. Po drugie, interpretacja przepisu budzi wątpliwości (możliwe jest budowanie na jego podstawie różnych hipotez interpretacyjnych w oparciu o argumenty o podobnej wadze). Po trzecie, przepis nakazuje w takiej sytuacji podjęcie aktywności interpretacyjnej zmierzającej do usunięcia wątpliwości, które powstały w pierwszej fazie interpretacji. Po czwarte, druga faza interpretacji okazuje się bezskuteczna – w tym sensie, że wątpliwości zaistniałych w pierwszej fazie procesu interpretacyjnego nie dało się wyeliminować. Finalnie, po piąte, podjęte rozstrzygnięcie powinno być korzystne dla podatnika.

Logika tego algorytmu jest oczywista. Zasada *in dubio pro tributario* i jej zastosowanie jako aktu decyzyjnego może mieć miejsce dopiero po zakończeniu procesu wykładni prawa. Procesu – trzeba dodać – niefortunnego, bo nieklarującego znaczenia przepisu, co jest celem procesu wykładni. Oznacza to, że wzmiankowana tu zasada nie jest elementem wykładni prawa, ale składnikiem (etapem) procesu stosowania prawa podatkowego. Jeśli tak, to nie sposób uznać jej za instrument wchodzący w zakres wykładni funkcjonalnej (celowościowej).

Obraz rzeczywistości może tu w określonej mierze zamącać fakt, że zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika omawiana jest – najzupełniej słusznie z dydaktycznego punktu widzenia – w podręcznikach i opracowaniach natury systemowej łącznie z problematyką wykładni prawa. Nie jest to zresztą jedyny tego rodzaju przypadek – z powodów *stricte* utylitarnych – łącznie z zagadnieniami wykładni omawia się przecież tzw. reguły kolizyjne, niesłużące wykładni przepisów prawa jako takiej, ale dopiero doborowi materiału normatywnego podlegającego interpretacyjnej obróbce.

VII. W piśmiennictwie zwraca się uwagę na to, że kompleksowa wykładnia przepisów prawa, rozumiana jako stosowanie w tym procesie zarówno językowych, jak i dostępnych w danym przypadku pozajęzykowych metod wykładni jest adekwatna do otwartego, dynamicznego i pluralistycznego systemu prawnego, który obejmuje nie tylko kontekst krajowy, lecz także wymiar europejski czy międzynarodowy. Paradoksalnie – zdaniem niektórych autorów – mocniejsze trzymanie się wykładni funkcjonalnej (argumentów intencjonalnych i teleologicznych) lepiej służy zapewnieniu poszanowania takich wartości jak spójność, jednolitość oraz pewność prawa aniżeli ściśle opieranie się na argumentach języko-

wych, które często nie korespondują ani z intencją ustawodawcy, ani z otaczającą nas rzeczywistością społeczną i gospodarczą²³. Nałożenie tych pozajęzykowych kontekstów może ujawnić rzeczywistą i pożądaną przez ustawodawcę treść interpretowanego przepisu, a przyznanie prymatu kontekstowi językowemu jest błędne. Sytuacja *interpretatio cessat in claris* nie oznacza bowiem konkurencyjności różnych kontekstów wykładni, tylko obowiązek zastosowania wykładni kompleksowej, obejmującej wszystkie dostępne typy argumentów i reguły interpretacyjne.

Powyższe stwierdzenia są na tyle interesujące, że nie powinny być pozostawione bez komentarza. Kwestią pierwszą, wartą rozważenia jest nomenklatura, a ściślej – znaczenie wyrażenia *interpretatio cessat in claris*. Nie ulega wątpliwości, że może to – jak chcą autorzy – oznaczać dyrektywę zakończenia (przerwania) procesu interpretacji po wyczerpaniu wszystkich możliwych do zastosowania metod i środków wykładni. Jednakże w piśmiennictwie ta formuła traktowana jest nierzadko jako finalna dla interpretacji językowej i w tym ujęciu oznacza, że uzyskanie jasności (*claritas*) na gruncie językowym jest wystarczające dla sformułowania decyzji interpretacyjnej, albo nawet – w wersji skrajnej – uzyskanie tej jasności wiąże się z zakazem prowadzenia dalszej interpretacji.

W tym stanie rzeczy bardziej zasadne wydaje się używanie innej formuły na określenie dyrektywy całościowej strategii interpretacyjnej, wyczerpującej wszystkie dostępne metody wykładni, a mianowicie *omnia sunt interpretanda*, tj. „wszystko może być przedmiotem interpretacji” (wykładni). Ta formuła też nie jest zbyt precyzyjna, niemniej pozwala na wyeliminowanie niejednoznaczności formuły *interpretatio cessat in claris*. W konsekwencji można przyjąć, że koncepcja klaryfikacyjna interpretacji prawa może być etykietowana formułą *interpretatio cessat in claris*, a koncepcja derywacyjna – formułą *omnia sunt interpretanda*.

Kwestia druga ma charakter merytoryczny. Czy rzeczywiście „mocniejsze trzymanie się wykładni funkcjonalnej (argumentów intencjonalnych i teleologicznych) lepiej służy zapewnieniu poszanowania takich wartości jak spójność, jednolitość oraz pewność prawa aniżeli ścisłe opieranie się na argumentach językowych które często nie korespondują ani z intencją ustawodawcy ani z otaczającą nas rzeczywistością społeczną i gospodarczą”?

Można zgodzić się co do tego, że wykładnia celowościowa dobrze służy spójności prawa, gdyż pozwala na eliminację pewnej liczby hipotez interpretacyjnych, konkurencyjnych na gruncie językowym. Łatwiej też uzgodnić jej rezultat z aksjologią systemu, co potęguje wrażenie spójności.

²³ B. Wojciechowski, A. Olczyk, *op. cit.*, s. 146.

Czy wykładnia celowościowa (nazywana tutaj niezbyt szczęśliwie funkcjonalną)²⁴ poprawia jednolitość prawa? Gdyby tak było, to Naczelny Sąd Administracyjny, niesiony na skrzydłach wykładni celowościowej, dawałby pokazy ujednoczenia rozumienia przepisów prawa za pomocą instrumentów tejże wykładni. Nie sposób bowiem zakładać, że idea spójności prawa jest tej magistraturze obca; nie ma też normatywnych ograniczeń stosowania wykładni celowościowej, a doktryna prawa podatkowego przypatruje się temu z umiarkowaną życzliwością. Tymczasem orzecznictwu NSA do efektu jednolitości współcześnie sporo brakuje, a teza ta nie wymaga dowodu.

Pewność prawa, cecha bez wątplenia pożądana, niekoniecznie osiąga wyżyny wraz ze wzrostem znaczenia wykładni funkcjonalnej (inaczej – celowościowej). Jeśli wykładnia językowa pozwala na budowę jednej hipotezy interpretacyjnej (albo kilku, ale w sytuacji, gdy jedna z nich dominuje), to powszechne respektowanie rezultatów wykładni językowej daje efekt znacznej pewności prawa. W takiej sytuacji podważanie rezultatu wykładni językowej argumentacją z zakresu wykładni systemowej – nawet jeśli ta argumentacja ma mocne podstawy – pewność prawa osłabia.

Trzeba też wziąć po uwagę to, że tak jak wykładnia językowa może prowadzić do sformułowania rozmaitych hipotez interpretacyjnych, tak w wypadku wykładni celowościowej w grę wchodzi rozmaite konteksty – przedmiotowo zróżnicowane, dalsze i bliższe, będące niekiedy źródłem sprzecznych wskazówek co do treści normatywnej przepisu. W jednym i w drugim przypadku pewność prawa jest zagrożona i nie wiadomo, w którym przypadku bardziej.

VIII. W poszukiwaniu informacji, które byłyby użyteczne dla objaśnienia znaczenia przepisów prawa podatkowego, od niedawna wskazuje się dokumenty sporządzane w trakcie procesu legislacyjnego i nazywane Oceną Skutków Regulacji. Jest to dokument objaśniający ustawę (podobnie jak jej uzasadnienie) w kontekście przewidywanych w przyszłości skutków działania nowych lub zmienionych przepisów. W piśmiennictwie podniesiono kwestię ewentualnej użyteczności OSR dla interpretacji przepisów ustawy. Odnotowano, że w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się po 2010 roku orzeczenia wykorzystujące w ten sposób informacje zawarte w OSR i wyrażono ostrożny pogląd, że takie wyroki są jak dotąd nieliczne, a potencjał OSR nie jest w tym aspekcie w pełni wykorzystany²⁵.

²⁴ W piśmiennictwie funkcjonuje propozycja rozróżniania interpretacji celowościowej, gdzie kontekstem interpretacyjnym są cele ustawodawcy bądź ustawy oraz wykładni funkcjonalnej, skierowanej na utrzymanie bądź przywrócenie poprawnego funkcjonowania instytucji prawnych. Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 116–117.

²⁵ D. Gajewski, K. Joński, *op. cit.*, s. 161.

Wydaje się, że oczekiwania tego rodzaju są nadmierne. Jeśli OSR mają służyć objaśnieniu celu przepisów ustawy, to, po pierwsze, nazwa tego rodzaju dokumentu wskazuje, że ma ona uświadamiać przewidywane skutki wprowadzanych przepisów. Ocena skutków regulacji to zaledwie prognoza, która może sprawdzić się w różnym stopniu, a nawet może nie sprawdzić się wcale. Jeżeli ocena skutków regulacji będzie obiektywnie nietrafna, to czy trafny będzie wyrok sądu administracyjnego, tłumaczący przepisy prawa podatkowego w duchu zgodności z tymi skutkami?

Istnieją także OSR sporządzone *ex post*, tj. dotyczące ustawy już obowiązującej i skutków tego obowiązywania. Wykorzystanie tego typu dokumentów dla interpretacji tekstu ustawy jest jeszcze bardziej wątpliwe – czy dysfunkcjonalność określonych rozwiązań prawnych miałyby przesądzać, po zmianie interpretacji przepisów, o (zmienionej) treści norm prawnych?²⁶ Wydaje się, że wykładnia funkcjonalna (celowościowa) też ma swoje granice. OSR bez wątpienia są źródłem – potrzebnej także interpretatorowi przepisów – wiedzy (choć pośredniej) o prawie. Uznanie ich za źródło argumentów interpretacyjnych to zdecydowanie zbyt daleko idące oszacowanie ich wartości pod tym względem – zwłaszcza w wypadku przepisów adresowanych bezpośrednio do podatnika i wykorzystywanych przez niego w procesie samoobliczania podatku.

IX. Nasuwa się tutaj uwaga bardziej ogólna. Otóż wiek XXI w sferze wykładni prawa stał się wiekiem „materiałów legislacyjnych”²⁷. Informacji o faktach pomocnych przy dokonywaniu wykładni prawa podatkowego poszukuje się jeśli nie wszędzie, to prawie wszędzie. Wiarygodne i merytorycznie głębokie stają się nagle takie dokumenty jak uzasadnienia projektów ustawy, materiały z posiedzeń izb parlamentu oraz jego komisji, wyjaśnienia i objaśnienia ministerialne, urzędowe interpretacje, wytyczne OECD itd. Ma się to nijak do konstytucyjnej konstatacji zawartej w art. 84 Konstytucji RP, że „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Ta formuła to nie tylko deklaracja formy przepisów podatkowych, ale także wskazanie, że ustawa, jej tekst, określa granice obowiązków podatkowych. Nie może więc być tak, że im bardziej mętny tekst ustawy, to tym bardziej przydatne i ważne okazują się w praktyce interpretacyjnej didaskalia, takie jak uzasadnienie – nawet zresztą nie ustawy, ale zaledwie jej projektu.

Nie jest przy tym znany przypadek, aby sąd administracyjny, sięgając do uzasadnienia projektu ustawy i traktując je jako źródło przesądzającej argumentacji

²⁶ J. Szymanek, *Ocena skutków regulacji w procesie tworzenia prawa*, INFOS 2021, 5, s. 1.

²⁷ W Stanach Zjednoczonych nastąpiło to już znacznie wcześniej, zob. B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 60–63.

w sprawie, skonfrontował to ultraliberalne w gruncie rzeczy stanowisko, czy to z treścią przepisu art. 84 Konstytucji RP, czy to z treścią katalogu źródeł prawa zawartego w art. 87 tego aktu. Niestety, przekonanie, że jeśli ustawa jest nieczytelna (nieinterpretowalna), to z jej przepisami można dokonywać dowolnych akrobacji interpretacyjnych w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, umacnia się.

Tego zjawiska nie sposób oceniać pozytywnie. Z pewnością rozmaite materiały pre- i postlegislacyjne są znaczącym źródłem wiedzy o stosunkach społecznych i proponowanemu przez prawodawcę sposobowi ich ułożenia przez prawo. Naiwnością byłoby postulowanie „odcięcia” interpretatora od wiedzy wynikającej z ich poznania. Niemniej w obszarze regulacji podatkowopravných nie powinny one mieć charakteru przesądzającego treść rozstrzygnięć sądowych. Przemawiają za tym co najmniej dwie okoliczności.

Po pierwsze, materiały legislacyjne są stosunkowo mało wiarygodnym źródłem wiedzy o intencjach twórców aktu prawnego (uczestników procesu legislacyjnego). Przyznaje to nawet zwolenniczka poszukiwania celu ustawodawcy w materiałach legislacyjnych A. Bielska-Brodziak²⁸. Poglądy, opinie i postulaty wrażane w rozmaitych dokumentach powstających w trakcie pracy naj projektem ustawy są niekiedy wzajemnie sprzeczne, co wynika z natury procesu legislacyjnego. W konsekwencji nie zawsze wiadomo, które z tych poglądów miałyby „zachować moc” już po wejściu ustawy w życie (jako kontekst interpretacyjny), a którym takiej mocy należy odmówić. Materiały legislacyjne są też podatne na manipulację – lokowane są w nich niekiedy treści mające być z góry rezerwuarem argumentów w przyszłych sporach sądowych²⁹. Po drugie, podatnik, bezpośredni adresat przepisów prawa podatkowego, ma obowiązek znać te przepisy. Trzeba zdecydowanie przeciwstawić się sugestiom, że ma także obowiązek znajomości kontekstu interpretacyjnego, zwłaszcza historycznego – a takim są materiały legislacyjne.

X. Ostatnia uwaga dotyczy pojęcia strategii interpretacyjnej w orzecznictwie sądów. W dyskursie prawniczym przyjmuje się dosyć wygodne stanowisko, uznając, że taka strategia istnieje i jest stosowana w praktyce. Taki obraz sprawy – jeśli ograniczyć obserwację do polskiego orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych – nie odpowiada jednak rzeczywistości, a w każdym razie nie odpowiada wspomnianej rzeczywistości w pełni.

W dyskursie prawniczym daje się zauważyć tendencję do myślenia *pars pro toto*, czyli przyjmowania *implicite*, że określony element strategii interpretacyjnej

²⁸ A. Bielska-Brodziak, *Śladami prawodawcy faktycznego*, Warszawa 2017.

²⁹ O doświadczeniach amerykańskich w tym zakresie zob. B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, op. cit., s. 61.

– nawet istotny – jest strategią interpretacyjną. W konsekwencji wybór drogi prymatu wykładni językowej bądź podejście zrównoważone, akceptujące w szerszym zakresie uwarunkowanie kontekstowe przepisów w aspekcie konkretnej sprawy uznawane są za odrębne strategie interpretacyjne. Tymczasem ten wybór (jeśli w ogóle ma miejsce, bo przecież kontekst można akceptować w bardzo różnym zakresie) to punkt wyjścia albo element fundamentu strategii interpretacyjnej. Strategia interpretacyjna powinna obejmować znacznie więcej elementów składowych, a jej wzorcową strukturę przedstawił w swojej książce M. Zieliński³⁰. Oczywiście nie jest to strategia jedyna do wyobrażenia, ale przykład pokazuje, jak rozbudowana i złożona zarazem może być strategia interpretacji prawa. Z pewnością nie jest nią ani wybór prymatu wykładni językowej, ani koncepcji odmiennej.

W orzecznictwie podatkowym sądów administracyjnych w Polsce trudno dostrzec chociażby zarys strategii interpretacyjnej prawa podatkowego. W zasadzie nie deklarują jej same sądy, a wysiłek rekonstrukcyjny nie przynosi zadowalających rezultatów. Co więcej, nawet wybór między (w uproszczeniu) prymatem wykładni językowej a bardziej zrównoważonym traktowaniem wykładni językowej oraz innych metod wykładni nie jest w uzasadnieniach wyroków sygnalizowany.

Opracowanie strategii wykładni prawa podatkowego jest więc nadal zadaniem do wykonania. Sądy mogą się od tego zadania uchylić i prowadzić, jak to ma miejsce współcześnie, żonglerkę argumentacyjną w kontekście uzasadnienia rozstrzygnięcia, a nie w kontekście odkrycia rozwiązania problemu prawnego. W tym momencie nie można powstrzymać się o wspomnienia głośnej, przywoływanej w literaturze przedmiotu tezy jednego w wyroków NSA: „Jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność jej efektów, a nie dogmatyczne założenie swoistej „wyższości” jednego rodzaju wykładni nad drugim”³¹. Z. Tobor słusznie w związku z tym pyta, co ma być „poprawnym efektem” wybranej metody wykładni, dlaczego – logicznie – efekt ma determinować dobór metod wykładni i wreszcie kto ten efekt ustala³².

Trzeba przyznać, że niekiedy znajomość oczekiwanych efektów dobrze wpływa na dobór właściwego *modus operandi* dla ich osiągnięcia. Tak się dzieje np. w przypadku przemysłu czy budownictwa. Tyle tylko, że w budownictwie nie ma między inwestorem a przedsiębiorcą budowlanym sporu co do tego, ile pięter ma mieć budynek, bo to przesądza projekt budowlany. Zupełnie inaczej jest w przypadku sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

³⁰ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2017.

³¹ Wyrok NSA z 9.01.2018 r. (II FSK 3389/15).

³² Zob. Z. Tobor, *op. cit.*, s. 52.

Wiele lat temu ludziom zadziwionym znaczną rozbieżnością wyroków NSA w tych samych sprawach sędziowie tego sądu – zapewne żartobliwie – tłumaczyli, że jest to namacalny dowód na niezawisłość sędziów sądów administracyjnych. Można – kontynuując konwencję żartu – powiedzieć, że obywatele – strony sporów sądowych – z entuzjazmem przyjęli to tłumaczenie... Jedyne zastrzeżenie, jakie można tu wysunąć jest takie, że taka postawa sądów odciąga społeczeństwo od zainteresowania grammi losowymi, które są źródłem całkiem przyzwoitych dochodów budżetowych (podatek od gier losowych), kierując wspomniane zainteresowanie losowością rozstrzygnięć na orzecznictwo podatkowe sądów.

Z. Tobor postuluje budowę sądowej strategii interpretacji prawa, upatrując w tym szansy na poprawę spójności systemu prawa³³. Podnosi on inny aspekt istnienia – *pro futuro* – takiej strategii, niezwiązany bezpośrednio z ochroną praw podatnika, ale z racjonalnym procesem tworzenia prawa. Parlament, znając zasady interpretacji przepisów prawa w rozumieniu przyjętej strategii wykładni, jest w stanie formułować przepisy prawa w sposób uwzględniający stosowaną przez sądy konwencję interpretacyjną, co powinno owocować zwiększonym poziomem efektywności prawa. Ale przewidywalność orzeczeń sądowych ma przede wszystkim istotne znaczenie dla podatników, redukując poziom niepewności prawa. Z kolei pewność prawa jest jedną z podstawowych wartości demokratycznego państwa prawnego, a dążenie do jej realizacji na możliwie wysokim poziomie jest oczywiście pożądane.

Bibliografia

- Bielska-Brodziak A., *Śladami prawodawcy faktycznego*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.
- Gajewski D., Joński K., *Ocena Skutków Regulacji (OSR) jako źródło ustalania celu prawodawczego w wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej: perspektywa ekonomicznej analizy prawa perspektywa ekonomicznej analizy prawa*, Warszawa 2022.
- Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019
- Ius et Lex. Księga pamiątkowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004.

³³ *Ibidem*, s. 56 i nast.

- Leszczyński L., *Wykładnia celowościowo-funkcjonalna przepisów prawa administracyjnego*, [w:] L. Leszczyński, M. Zirk-Sadowski, B. Wojciechowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym, System prawa administracyjnego*, Warszawa 2015.
- Shön W., *Interpretation of Tax Statutes in Germany*, [w:] *Interpretation of Tax Law and Treatises and Transfer Pricing in Japan and Germany*, Kluwer 1998.
- Słupczewski M., *Rozumowanie per analogiam w prawie podatkowym*, Warszawa 2023.
- Szymanek J., *Ocena skutków regulacji w procesie tworzenia prawa*, INFOS 2021, 5.
- Tobor Z., *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, 11.
- Wojciechowski B., Olczyk A., *Spór o metodę wykładni prawa podatkowego. Analiza porównawcza strategii interpretacyjnej w rozpoznawaniu tzw. trudnych przypadków w orzecznictwie TK i NSA*, [w:] *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej: perspektywa ekonomicznej analizy prawa* perspektywa ekonomicznej analizy prawa, Warszawa 2022.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2017.