

Jakub Wirski*

MIEJSCE SŁUSZNOŚCI I INNYCH OCEN PODSTAWOWYCH W WYKŁADNI OPERATYWNEJ PRAWA PODATKOWEGO

1. Myśl pozytywistyczna, traktująca prawo jako system norm obowiązujących niezależnie od tego, czy są one słuszne i zgodne z innymi pozaprawnymi ocenami, była powszechnie głoszona w XIX wieku oraz w pierwszej połowie XX wieku¹. Z paradygmatem pozytywistycznym wiąże się doktryna pasywizmu prawniczego, zabraniająca sięgania w procesie stosowania prawa do reguł innych niż normy prawne – w tym ujęciu wykładnia prawa sprowadza się jedynie do odtwarzania reguł już istniejących (teoria deklaratoryjna wykładni)². Koncepcja ta jest także stosowana w praktyce, o czym świadczy np. stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że w dokonywanej przez siebie wykładni „niczego nie ujmuje ani niczego nie dodaje do systemu obowiązujących norm prawnych, a tylko stwierdza, jaka jest treść tych norm”³. Pogląd ten dobrze obrazuje

* Doktorant, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego.

¹ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2013, s. 17–19.

² Tamże, s. 30–31, 269, 284; R. A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, „Państwo i Prawo” 6/1997, s. 15.

³ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 7 marca 1995 r., sygn. akt W. 9/94, Dz.U. z 1995 Nr 39, poz. 198, s. 10 [za:] L. Morawski, *Główne problemy...*, s. 34.

upowszechnienie się pozytywistycznego modelu teorii prawa w polskiej kulturze prawnej⁴.

Ostatnimi laty na sile zyskują jednak argumenty oponentów paradygmatu pozytywistycznego⁵, co można zauważyć także w praktyce stosowania prawa podatkowego. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, „dokonując oceny przepisów prawnopodatkowych, niekwestionowana wydaje się teza, że także w tym zakresie prawo – jeżeli nie ma być tzw. ustawowym bezprawiem – musi odpowiadać ogólnie formułowanym przez art. 2 Konstytucji zasadom słuszności i sprawiedliwości”⁶.

Można uznawać to za swego rodzaju powrót do źródeł – już prawu rzymskiemu przyświecała bowiem idea, że zasady moralne powinny mieć pierwszeństwo przed literą prawa, umożliwiając tym samym odstępianie od zasad prawa ścisłego (łac. *stricti iuris*)⁷. W tym kontekście szczególnie istotne było pojęcie *aequitas*, które utożsamiane jest przede wszystkim ze słusznością i równością, lecz także z prawością, czy sprawiedliwością⁸. Zagadnienia słuszności w prawie nie były też obce filozofii greckiej. Jak pisał Arystoteles, skoro prawo działa za pomocą norm ogólnych, to niemożliwe jest dokonanie odpowiedniej oceny wszystkich jednostkowych przypadków (problem tzw. „konfliktu” pomiędzy ogólnym charakterem

⁴ M. Zirk-Sadowski, *Pozytywizm prawniczy a filozoficzna opozycja podmiotu i przedmiotu poznania*, [w:] J. Stelmach, *Studia z filozofii prawa*, Kraków 20001, s. 83.

⁵ Można zauważyć przejście z tzw. pozytywizmu „twardego” do tzw. pozytywizmu „miękkiego”, który jednak uważany jest za mający więcej wspólnego z paradygmatem niepozytywistycznym niż pozytywistycznym (L. Morawski, *Główne problemy...*, s. 18). Pozytywizm „miękki” nie wyklucza bowiem tego, by za normy prawne traktować normy spełniające określone wymogi treściowe, np. o charakterze moralnym (T. Pietrzykowski, *„Miękki” pozytywizm i spór o regułę uznania*, [w:] J. Stelmach, *Studia...*, s. 106). Tendencja ta widoczna jest także w innych krajach. Przykładowo, we Francji przyjmuje się, że sędzia nie może odmówić zastosowania przepisu oczywiście niesprawiedliwego (M. Kalinowski, *Wykładnia prawa podatkowego we Francji*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 4/2004, s. 73). Z kolei w krajach należących do anglosaskiej kultury prawnej jednym z domniemań interpretacyjnych jest dyrektywa pomijania rezultatów niesprawiedliwych lub niesłusznych (B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 67 i powołane tam orzeczenia).

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt 80/08, OTK ZU nr 3A/2009, poz. 26.

⁷ W. Rozwadowski, *Prawo rzymskie. Zarys wykładu wraz z wyborem źródeł*, Warszawa 1991, s. 18; W. Dziedziak, *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015, s. 19–20.

⁸ W. Dziedziak, *O prawie...*, s. 19 i powołana tam literatura; M. Kuryłowicz, *Wokół pojęcia aequitas w prawie rzymskim*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2011 t. XV, s. 15.

prawa a indywidualnym charakterem przypadków⁹). Gdy zatem wystąpi stan faktyczny, który nie jest regulowany odpowiednio przez normę prawną, „śluszną jest rzeczą, by tam, gdzie ustawodawca coś opuścił i przez sformułowanie ogólne popełnił błąd, uzupełnić ten brak, orzekając tak, jakby ustawodawca (...) sam postanowił był, gdyby z góry znał dany przypadek”¹⁰. Zdaniem Arystotelesa, korekturą stanowionego prawa jest *epieikeia*, oznaczająca właśnie słusność¹¹. Wymienione wyżej pojęcia wiążą się ściśle z koncepcjami prawa natury, obowiązującymi aż do czasów nowożytnych¹².

Zdaniem J. Wróblewskiego, słusność należy do kategorii ocen podstawowych, które są ocenami niezrelatywizowanymi lub też zrelatywizowanymi ze względu na system wartości; do ocen podstawowych należą także inne terminy wyrażające ocenę dodatnią, jak np. „sprawiedliwość”, czy „dobra wiara”¹³. Z kolei w ujęciu integralnej filozofii prawa R. Dworkina z tych wartości wynikają zasady (*principles*), do których może odwoływać się organ stosujący prawo. Dworkin zasadom tym przeciwstawia reguły, które są normami postępowania i, w odróżnieniu od zasad, nie mają charakteru pozaprawnego¹⁴.

Wymienione wyżej rodzaje ocen różnią się z teoretycznego punktu widzenia, lecz wykazują podobieństwa funkcjonalne¹⁵. Arystoteles pisał o słusności jako o „sprawiedliwości konkretnego przypadku”¹⁶ (sprawiedliwość w znaczeniu materialnym). Należy jednak zauważyć, że względy słusności i sprawiedliwości są czasem uważane za koncepcje tożsame¹⁷. Można zatem przypuszczać, że w szczególności pojęcia „sprawiedliwość” oraz „ślusność” są stosowane wymiennie w języku prawniczym. Wynika

⁹ W. Dziedziak, *Ślusność jako wartość prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, t. XV, s. 78.

¹⁰ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Warszawa 2007, s. 189.

¹¹ W. Dziedziak, *Ślusność...*, s. 78–79. Pojęcie „*epieikeia*” tłumaczone jest także jako prawość, przy czym tradycyjnie tłumaczy się je właśnie jako słusność (tamże).

¹² R. A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość...*, s. 3–4.

¹³ J. Wróblewski, *Ślusność w systemie prawa polskiego*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 1/1970, s. 107.

¹⁴ M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Zakamycze 2000, s. 201–203.

¹⁵ J. Wróblewski, *Ślusność...*, s. 107.

¹⁶ J. Potrzezsch, *Idea prawa w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, Lublin 2007, s. 98–99.

¹⁷ J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław 1973, s. 188, 205, 213 i powołana tam literatura.

to z analizy semantycznej – na gruncie języka polskiego słuszność utożsamiana jest ze zgodnością z prawdą, sprawiedliwością, trafnością, czy właściwością¹⁸. Co więcej, wskazane pojęcia są nieostre oraz należą do grupy pojęć odnoszących się do wartości moralnych¹⁹, a terminu „słuszność” nie używa się w odniesieniu do ściśle określonej koncepcji teoretycznej²⁰.

Celem niniejszego artykułu jest ustalenie podstaw stosowania oraz funkcji zasad słuszności w wykładni operatywnej prawa podatkowego. Podkreśla się, że szczególnie charakter wykładni operatywnej prowadzi do „postrzegania «szerszego kontekstu systemowości» prawa, w ramach którego, także w kulturze prawa stanowionego, obok przepisów w odpowiedniej proporcji uwzględniane mogą być kryteria pozaprawne”²¹.

Z kolei J. Wróblewski postrzegał wykładnię operatywną za wykładnię „zorientowaną na konkretny przypadek”. Zgodnie z tym podejściem wynik wykładni ustala się w powiązaniu z konkretną sytuacją²². Pogląd ten krytykuje M. Zieliński stwierdzając, że skoro norma prawna stanowi wzór pożądanego zachowania się, to ów wzór odnosi się do wszystkich stanów faktycznych, a nie tylko tych, które wystąpiły, czy wystąpią (konkretne stany faktyczne)²³. Należy jednak zauważyć, że jakkolwiek możliwe jest dokonanie analizy danej normy przez pryzmat ocen podstawowych w oderwaniu od konkretnego stanu faktycznego, to zazwyczaj będzie ona przeprowadzana w toku stosowania prawa. Wynika to z faktu, że praktyka stosowania prawa nierzadko styka się z trudnymi przypadkami²⁴, których wystąpienia nie można z góry przewidzieć. Oceny podstawowe będą miały zatem mniejsze znaczenie w wykładni doktrynalnej, chyba że mowa o wykładni dokonywanej *ex post*, już po wydaniu rozstrzygnięcia w danej sprawie, którego opublikowanie ujawnia konkretny stan faktyczny, nieprzewidziany wcześniej. W tym stanie rzeczy zasadna jest zatem analiza ocen podstawowych w kontekście wykładni operatywnej.

¹⁸ Analizę zakresu semantycznego pojęcia „słuszność” przeprowadził W. Dziedziak, *O prawie...*, s. 42–43.

¹⁹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 370.

²⁰ Tenże, *Wartości...*, s. 208.

²¹ L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, Państwo i Prawo 6/2009 s. 17, 23.

²² J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 76 [za:] M. Zieliński, *Wykładnia prawa, Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012, s. 255.

²³ M. Zieliński, *Wykładnia...*, s. 255.

²⁴ *O pojęciu trudnego przypadku*, [w:] J. Wróblewski, *Rozumienie...*, s. 112 i n.

Mając na uwadze założony cel niniejszej publikacji zbadam, czy w świetle powszechnie akceptowanych dyrektyw wykładni nakazuje się interpretatorowi ustalenie takiego znaczenia przepisów prawa podatkowego, które zadośćuczyni tym zasadom. Pozwoli to na sformułowanie wniosków co do funkcji „pierwiastka słusznosciowego” w wykładni operatywnej prawa podatkowego.

Założony cel niniejszej publikacji determinuje przyjętą konwencję terminologiczną. Z uwagi na funkcjonalne podobieństwa słusznosci i innych ocen podstawowych, ilekroć mowa będzie o słusznosci, rozważania te można będzie odnieść także do innych ocen podstawowych. Pełnią one bowiem podobną rolę (także w wykładni prawa), która w wysokim stopniu jest niezależna od ich konkretnych treści²⁵.

2. Należy postawić pytanie o podstawy uwzględniania słusznosci w decyzjach stosowania prawa. W pierwszej kolejności trzeba wskazać na podstawy normatywne. W tekście prawnym możemy bowiem spotkać się z odesłaniami do względów słusznosci²⁶. Dotyczy to przede wszystkim przepisów prawa prywatnego, które formułują szereg klauzul generalnych o charakterze słusznosciom, np. klauzulę zasad współzycia społecznego, klauzulę dobrej wiary, czy klauzulę dobrych obyczajów²⁷. W takiej sytuacji organ stosujący prawo zobowiązany jest uwzględnić słusznosc, gdyż wynika to z treści stosowanych przezeń norm prawnych²⁸. Względy słusznosci powinny tu rzutować zarówno na treść decyzji ustalającej znaczenie stosowanej normy prawnej, jak i przy wyborze konsekwencji prawnych faktów ustalonych w danej sprawie²⁹.

W przypadku prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na zasadę *in dubio pro tributario*. Ma ona charakter normatywny, bowiem od 1 stycznia 2016 r. wyrażona jest w art. 2a Ordynacji podatkowej³⁰, zgodnie z którym

²⁵ J. Wróblewski, *Słusznosc...*, s. 107–108.

²⁶ Tenże, *Słusznosc...*, s. 104. Tenże, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 390.

²⁷ A. Doliwa, *O rozumieniu i znaczeniu słusznosci w prawie prywatnym*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2014, z. 17, s. 84; A. Malarewicz-Jakubów, *Zasada słusznosci w prawie handlowym*, *Studia Prawnoustrojowe* 2015, z. 30, s. 7–8.

²⁸ J. Wróblewski, *Wartosci...*, s. 213.

²⁹ Tenże, *Stosowanie prawa*, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 420–422, 428–430. Zob. także uwagi A. Birecia, który zwraca uwagę na wpływ zasad słusznosci na interpretację prawa, jak i na racjonalizację decyzji stosowania prawa (tegoż, *Zarys prawa prywatnego. Część ogólna*, Warszawa 2012, s. 64).

³⁰ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

„niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Stanowi ona zarazem dyrektywę wykładni o charakterze normatywnym oraz zasadę ogólną prawa podatkowego³¹. Podkreśla się, że zasada *in dubio pro tributario* wywodzi się ze „współczesnej kultury prawnej”, w której mieści się przeświadczenie, że „normy o charakterze ingerencyjnym powinny być wykładane w taki sposób, aby wątpliwości rozstrzygane były na korzyść obywatela”³². Można zatem uznać, że ma ona swoje źródło w zasadach słuszności, skoro jej dodatnia ocena wyrażana jest poprzez odwołanie się do określonego systemu wartości. Dla porządku wskazać należy, że w ujęciu zasad prawa J. Wróblewskiego względy słuszności (w przeciwieństwie do zasady *in dubio pro tributario*, która ma charakter normatywny), stanowią prawnonaturalne postulaty systemu prawa podatkowego³³. W prawie podatkowym zasady słuszności jako takie nie mają charakteru normatywnego (mogą stanowić co najwyżej postulaty prawa) i konstatacji tej nie zmienia fakt, że wprowadzono z nich zasadę prawa podatkowego o charakterze normatywnym (zasadę *in dubio pro tributario*). W prawie podatkowym nie ma zatem normatywnych podstaw do uwzględniania słuszności w decyzjach stosowania prawa. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika może być uznana za „czerpiącą” z zasad słuszności, lecz nie pełni ona funkcji klauzuli słusznościowej.

Drugą możliwością uwzględnienia zasad słuszności w omawianym zakresie jest zastosowanie reguł wykładni prawa. Chodzi oczywiście o reguły pozajęzykowe, bowiem – jak już podkreślono – przepisy prawa podatkowego nie odwołują się do zasad słuszności, więc wynik zastosowania wyłączenie dyrektywy wykładni językowej może pozostawać w sprzeczności z tymi zasadami.

³¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 142.

³² B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2013, s. 255.

³³ J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki humanistyczno-społeczne, Seria I, z. 42, s. 21–22. Z kolei zgodnie z koncepcją S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego oraz Z. Ziemińskiego, względy słuszności mogłyby zostać potencjalnie potraktowane jako zasady prawa (S. Wronkowska, M. Zieliński oraz Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61). Pojęciem „system prawa podatkowego” posługuje się R. Mastalski, *System prawa podatkowego*, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 168.

Czy prawo podatkowe jest jednak odpowiednim „miejscem” do stosowania zasad słuszności? Jak już zauważono, zasady te uwzględniane są w procesie stosowania prawa prywatnego. Cechuje się ono równorzędnością stron i, w przeciwieństwie do prawa podatkowego, nie ma charakteru ingerencyjnego³⁴. Tej cesze prawa podatkowego przypisuje się wpływ na postulowane zasady jego wykładni³⁵.

Skoro względy słuszności znajdują szerokie zastosowanie w prawie prywatnym, to tym bardziej powinny być one uwzględniane w procesie stosowania norm ingerujących w prawa i wolności jednostek (w przypadku prawa podatkowego – w prawo własności). Przemawia za tym wzmożona potrzeba ochrony tych wartości w procesie stosowania norm o charakterze ingerencyjnym. Jest to istotne tym bardziej, że prawo podatkowe nie jest wolne od luk i niespójności merytorycznych, jak i formalnych, a także coraz mniej zrozumiałe³⁶. Wskazane wady prawa podatkowego, połączone z jego ingerencyjnością, zdają się potwierdzać potrzebę sięgania do ocen pozaprawnych w toku jego interpretacji. Zasady słuszności, uelastyczniające prawo w niezbędnym zakresie, mogą stanowić zatem swego rodzaju remedium na niedoskonałość prawa podatkowego, zmniejszając ryzyko wyrządzenia krzywdy jednostce i wystąpienia negatywnych skutków społecznych.

Należy przy tym zaznaczyć, że uwzględnienie zasad słuszności nie oznacza bynajmniej, że organ stosujący prawo zyskuje możliwość dowolnego kształtowania treści normy prawnej. Jak twierdzi R.A. Tokarczyk, uwzględnianie ocen pozaprawnych powoduje bowiem zastąpienie rygoryzmu formalistyczno-legalistycznego rygoryzmem aksjologiczno-sprawiedliwościowym³⁷. W tym stanie rzeczy uprawniana wydaje się teza, że sięgnięcie do ocen pozaprawnych może nawet zawęzić wybory decyzyjne w procesie wykładni.

3. Wracając do zasad wykładni, należy zauważyć, że nie budzi wątpliwości fakt istnienia zasady prymatu wykładni językowej przepisów prawa podatkowego – ma ona swoje podstawy nie tylko w art. 84 Konstytucji³⁸,

³⁴ Prawo podatkowe, należące do dziedziny prawa publicznego, ma charakter ingerencyjny, bowiem jego istotą jest „legalne odbieranie obywatelom własności” (B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 198).

³⁵ B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 198.

³⁶ Tamże, s. 199–201.

³⁷ R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość...*, s. 13.

³⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) – dalej: Konstytucja.

lecz przemawia za tym także okoliczność, że to język jest nośnikiem norm prawnych³⁹. Co do zasady interpretując więc pojęcia języka prawnego należy przypisywać im takie znaczenie, jakie mają one w języku, w którym zostały sformułowane (a konkretniej – w danej odmianie tego języka, np. w języku potocznym)⁴⁰.

Trzeba także dodać, że pierwszeństwo wykładni językowej nie oznacza jej wyłączności oraz braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej (co prowadzi do wniosku *omnia sunt interpretanda* akceptowanego w orzecznictwie sądów administracyjnych)⁴¹. Dyrektywa wykładni językowej nie ma więc charakteru konkluzywnego (istnieje możliwość „przełamania” jej rezultatów).

W tym stanie rzeczy istotną funkcję pełnią pozajęzykowe metody wykładni, a zatem dyrektywy systemowe i funkcjonalne (do których szczegółowo nawiążę w dalszej części artykułu). Ich znaczenie jest tym większe, że, jak już zasygnalizowano, w wyjątkowych sytuacjach możliwe jest odstąpienie od jasnego i oczywistego językowego sensu przepisu i oparcie się na pozajęzykowych metodach egzegezy⁴², także dokonując wykładni przepisów prawa podatkowego⁴³. Nie ulega jednak wątpliwości, że odstępstwo od rezultatów wykładni językowej wykluczone jest m.in. wówczas, gdy rezultat wykładni pozajęzykowej byłby mniej korzystny dla podatnika niż w sytuacji oparcia się wyłącznie na językowych metodach egzegezy⁴⁴. Sprawdźmy zatem, czy pozajęzykowe metody interpretacji odwołują się do względów słuszności.

4. Zaczniemy od wykładni systemowej prawa podatkowego. Norma prawna „należy” do danego systemu prawa; system ów jest zbiorem norm obowiązujących w określonym państwie, „połączonych między sobą pewnymi zależnościami” – powiązania te wymuszają, by system prawa

³⁹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 24–25.

⁴⁰ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 97–98.

⁴¹ B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 69–70 i powołane tam orzecznictwo. Argumenty na rzecz odrzucenia zasady *clara non sunt interpretanda* i zastąpienia jej zasadą *omnia sunt interpretanda* prezentuje M. Zieliński, *Podstawowe zasady współczesnej wykładni prawa*, [w:] P. Winczorek, *Teoria i praktyka wykładni prawa*, Warszawa 2005, s. 118–120.

⁴² L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 83.

⁴³ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 56–58.

⁴⁴ B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni...*, s. 70.

cechował się niesprzecznością oraz zupełnością⁴⁵. Niepożądany jest zatem taki sposób interpretacji, który prowadzi do sformułowania normy prawnej pozostającej w sprzeczności z innymi normami należącymi do danego systemu prawa lub prowadzącej do luki (czyli niezupełności tego systemu). Nakaz wykładni zgodnej (niesprzecznej) z interpretowanym aktem prawnym, innymi aktami prawnymi, czy zasadami prawa i zakaz wykładni prowadzącej do luk jest więc istotą wykładni systemowej⁴⁶.

Dla potrzeb niniejszego artykułu skoncentruję dalsze rozważania na następujących rodzajach wykładni systemowej: prokonstytucyjnej oraz prounijnej.

Pierwsza z nich nakazuje interpretować tekst prawny w zgodzie z Konstytucją. Normatywną podstawę współstosowania przepisów Konstytucji i innych aktów prawnych, a zatem także wykładni prokonstytucyjnej, stanowi art. 8 ust. 2 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, zasadą jest bezpośrednie stosowanie przepisów Konstytucji, przy czym jedną z form stosowania Konstytucji jest jej współstosowanie z innymi aktami normatywnymi⁴⁷.

Konstytucyjnych podstaw uwzględniania zasad słuszności w wykładni prawa można doszukiwać się przede wszystkim w art. 2 Konstytucji⁴⁸. Zgodnie z tym przepisem, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że „art. 2 (...) wprowadza element oceny słusznościowej”⁴⁹, jak również stwierdza, że zasady słuszności wyrażają „filozofię ukształtowanego w Polsce porządku prawnego”⁵⁰.

Z drugiej zaś strony, omawiany przepis akcentuje, że Polska jest „państwem prawnym”. Czy odwoływanie się zatem do ocen pozaprawnych w toku interpretacji przepisów prawnych nie stoi w sprzeczności z treścią zasady państwa prawnego? Rację ma M. Morawski pisząc, że koncepcja państwa prawa jest „w immanentny sposób powiązana z określonym zespołem

⁴⁵ J. Wróblewski, *Zagadnienia...*, *passim*.

⁴⁶ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 83–84.

⁴⁷ M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, Legalis 2016, art. 8, pkt 35.

⁴⁸ Wyznaczniki prawa słusznego w Konstytucji analizuje W. Dziedzic, *O prawie...*, s. 19.

⁴⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt 80/08, OTK ZU nr 3A/2009, poz. 26.

⁵⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, Lex nr 57100.

wartości materialnych”); słusznie argumentuje, że przyjęcie przeciwnego założenia prowadziłoby do konstatacji, że państwem praworządnym może być państwo, w którym nieprzestrzegane są podstawowe standardy (demokratyczne, czy związane z prawami człowieka), co stoi w sprzeczności z treścią zasady państwa prawa we wszystkich cywilizowanych państwach – zasada ta jest bowiem ściśle związana z podstawowymi zasadami liberalno-demokratycznymi⁵¹. Podobnie twierdzi R. Dworkin twierdząc, że prawa podmiotowe jednostki wynikają z kultury prawnej, więc nie są wyłącznie „wynalazkiem prawniczym”⁵².

Odwoływanie się do względów słuszności i innych ocen pozaprawnych nie może zostać w powyższym świetle uznane za kolidujące z zasadą państwa prawnego. Przeciwnie, legalizm, wyrażający się w zasadzie demokratycznego państwa prawnego, oraz oceny pozaprawne mogą być względem siebie komplementarne⁵³. Jak trafnie podkreśla R.A. Tokarczyk, „[tam], gdzie sprawiedliwość zbyt wkracza poza granice legalności, objawia swoje znaczenie praworządność”⁵⁴.

Nie można również zapominać, że z art. 2 Konstytucji wywodzi się zasadę proporcjonalności, której treścią jest zakaz nadmiernego ingerowania w konstytucyjne prawa i wolności – „spośród możliwych środków działania należy wybierać możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu”⁵⁵. Zasada proporcjonalności może być uznana za pokrewną względem zasady słuszności – obie spełniają bowiem warunki zaklasyfikowania ich do grupy ocen podstawowych w zaprezentowanym wcześniej ujęciu (por. pkt 1).

Przechodząc do zasad wykładni prounijnej, podkreślić należy, że nakazują one interpretować tekst prawny w zgodzie z prawem Unii Europejskiej. Wymóg interpretowania prawa krajowego zgodnie z treścią i celem prawa unijnego sformułował trybunał luksemburski⁵⁶, a potwierdził Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że „należy umacniać taki kierunek wykładni, który najbardziej jest zgodny z koncepcją rozwiązań

⁵¹ L. Morawski, *Główne problemy...*, s. 295.

⁵² M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie...*, s. 210.

⁵³ R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość...*, s. 20.

⁵⁴ Tamże.

⁵⁵ M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I...*, art. 2, pkt 46 i powołane tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

⁵⁶ Zob. np. wyrok z 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 13/83 (*von Colson, Kamman*), www.curia.europa.eu.

obowiązujących w prawie wspólnotowym (...) gdy istnieje kilka możliwości interpretacyjnych, należy wybierać tę, która jest najbliższa ujęciu *acquis communautaire*⁵⁷. Jak trafnie podkreśla W. Morawski, wykładnia pronijna może wymagać uprzedniej wykładni prawa Unii Europejskiej⁵⁸. Warto zwrócić uwagę na fakt, że w procesie interpretacji prawa unijnego istotną rolę odgrywa wykładnia celowościowa, a także odnotować trzeba brak konsekwentnej akceptacji zasady prymatu wykładni językowej ze strony trybunału luksemburskiego⁵⁹.

W tym zakresie ujawnia się również doniosłość ogólnych zasad prawa Unii Europejskiej. Są one elementem prawa pierwotnego Unii oraz wynikiem aktywizmu Trybunału Sprawiedliwości UE. Jedną z zasad wyprowadzonych przez trybunał luksemburski jest zasada proporcjonalności – wymaga ona, by „władze publiczne – zarówno na poziomie wspólnotowym, jak i krajowym – nie nakładały na obywateli (przedsiębiorców) unijnych innych obowiązków niż te, które są niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu, wyznaczonego przez interes publiczny”⁶⁰. Z zasady proporcjonalności Trybunał wywiódł zasadę dobrej wiary, mającą istotne znaczenie w podatku od wartości dodanej⁶¹. Rozstrzyganie spraw na zasadzie dobrej wiary jest ściśle związane ze względami słuszności – na zasadę słuszności nie może bowiem powołać się podmiot będący w złe wierze⁶².

W powyższym świetle uprawniona wydaje się teza, że specyfika zasad wykładni prawa unijnego w większym stopniu – niż ma to miejsce w przypadku prawa krajowego – będzie prowadziła do akcentowania ocen podstawowych w procesie stosowania prawa, prowadząc do odrzucania niesłusznych rezultatów interpretacji prawa Unii Europejskiej i prawa krajowego interpretowanego w zgodzie z prawem Unii.

⁵⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 stycznia 2003 r., sygn. akt K 2/02, OTK Seria A 2003 nr 1, poz. 4.

⁵⁸ L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 146.

⁵⁹ Tamże, s. 301–302.

⁶⁰ A. Wróbel, *Zasada proporcjonalności w prawie wspólnotowym i jej zastosowanie przez sądy krajowe*, [w:] tenże (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Lex 2005 i powołana tam literatura.

⁶¹ Zob. szerzej D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Przegląd Podatkowy 7–9/2013.

⁶² W prawie anglosaskim istnieje maksyma, zgodnie z którą „kto zwraca się do słuszności, musi przychodzić z czystymi rękoma” (I.C. Kamiński, *Słuszność i prawo. Szkic prawnoporównawczy*, Zakamycze 2003, s. 116).

Powyższe rozważania, dotyczące zarówno wykładni prokonstytucyjnej, jak i prounijnej, prowadzą do wniosku, że stosowanie niektórych dyrektyw wykładni systemowej może prowadzić do uwzględniania ocen podstawowych w toku interpretacji prawa.

5. W tym miejscu należy zadać pytanie, jaką rolę pełnią w tym zakresie dyrektywy wykładni funkcjonalnej. Najpierw jednak należy wyjaśnić, że, ogólnie rzecz ujmując, nakazują one interpretowanie przepisów przy pomocy szeroko rozumianego kontekstu społecznego, politycznego, ekonomicznego oraz aksjologicznego systemu prawa⁶³.

Do grupy tych dyrektyw należy wykładnia celowościowa. Uwzględnienie w jej toku zasad słuszności jest możliwe tylko wówczas, gdy celem regulacji prawnej (przepisu, instytucji, aktu prawnego) jest zadośćuczynienie tym zasadom – wynika to z istoty tego rodzaju wykładni. Jest to oczywiste i zbędny jest tutaj dodatkowy komentarz. Należy tylko zasygnalizować, że cel ten może być odczytywany z różnych źródeł – przydatne mogą być w tym zakresie informacje zawarte w materiałach przygotowawczych (np. w uzasadnieniu projektu aktu normatywnego), czy cele *explicite* wyartykułowane w przepisach bądź z nich wyprowadzone, przy czym wydaje się, że nie jest to enumeracja zamknięta⁶⁴. Należy w tym miejscu zastanowić się, czy interpretator może domniemywać, że celem interpretowanej regulacji prawnej jest zadośćuczynienie względem słuszności. Innymi słowy, czy w toku wykładni teleologicznej dopuszczalne jest powoływanie się na słuszność, gdy nie ma ku temu dostatecznych przyczyn w dostępnych źródłach? By odpowiedzieć na zadane pytanie, przenalizujemy tę kwestię przez pryzmat statycznej i dynamicznej teorii wykładni.

Na gruncie teorii statycznej interpretator poszukuje celów prawodawcy⁶⁵. O istnieniu wskazanego wyżej domniemania można byłoby zatem orzec tylko wówczas, jeśli zaakceptujemy założenie, zgodnie z którym ustawodawca zawsze dąży do ustanowienia norm zgodnych z jakimiś ocenami podstawowymi. Teza ta jest raczej błędna. Proces tworzenia prawa jest

⁶³ T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, *Studia Prawnicze* 3–4/1985, s. 52 [za:] L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 155.

⁶⁴ Wymienione źródła są najczęściej wymieniane jako relewantne przy dokonywaniu wykładni celowościowej (por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 117–121). Nie można jednak wykluczyć powoływania się np. na stanowisko doktryny – zauważa się bowiem, że „interpretatorowi wolno korzystać z wszelkich materiałów, które są relewantne dla ustalenia sensu interpretowanego przepisu” (L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 211).

⁶⁵ J. Wróblewski, *Zagadnienia...*, s. 373.

procesem politycznym, a zatem pełni rolę służebną wobec realizacji założonego programu politycznego tej siły parlamentarnej, która ma wpływ na treść tworzonego prawa. Może zatem zdarzyć się tak, że treść zasady słuszności stanie w sprzeczności ze sformułowanymi celami politycznymi, które zostaną urzeczywistnione kosztem zadośćuczynienia pewnym wartościom aksjologicznym. Nie można zatem apriorycznie zakładać, że ustawodawca dąży do zmaterializowania względów słuszności w stanowionym przez siebie prawie.

Z kolei teoria dynamiczna zakłada poszukiwanie celów normy gdzieś indziej. Jak pisze J. Wróblewski, „aktualny kontekst społeczno-polityczny normy widziany przez pryzmat celów, jakie przypisuje normie interpretator (...), staje się czynnikiem wyznaczającym te cele”⁶⁶. Także i tutaj nie można więc apriorycznie zakładać, że celem interpretowanej regulacji prawnej jest zadośćuczynienie względem słuszności. Wymagana jest bowiem analiza „otoczenia”, w którym prawo funkcjonuje.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że zastosowanie wykładni celowościowej może prowadzić do uwzględnienia zasad słuszności w toku interpretacji prawa, lecz tylko wówczas, gdy będzie to wynikać z dostępnych interpretatorowi źródeł. Wniosek ten jest niezależny od tego, którą teorię wykładni akceptuje interpretator.

Kolejną dyrektywą wykładni funkcjonalnej jest nakaz uwzględniania tzw. argumentu z konsekwencji. Zakłada on konieczność takiego interpretowania tekstu prawnego, by rezultat wykładni był jak najbardziej korzystny ze społeczno-gospodarczego punktu widzenia⁶⁷. Oceny podstawowe będą umożliwiały dokonanie oceny konsekwencji przede wszystkim ze społecznego punktu widzenia, odrzucając niesłuszny rezultat wykładni lub jej wynik prowadzący do niesprawiedliwości społecznej.

6. Uwzględnienie zasad słuszności w toku interpretacji przepisów prawa podatkowego wedle wskazanych wyżej zasad może prowadzić do trójakiego rodzaju sytuacji.

Po pierwsze, względy słuszności mogą potwierdzać jasny i jedyny rezultat wykładni językowej. Jest to najbardziej pożądana sytuacja, gdyż poszanowana zostaje zasada prymatu wykładni językowej, a interpretator ma pewność, że zastosowanie w danym przypadku przepisów w ich bezpośrednim rozumieniu nie stoi w sprzeczności z zasadami słuszności.

⁶⁶ Tamże, s. 377.

⁶⁷ L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 169.

Po drugie, gdy wykładnia językowa daje więcej niż jeden rezultat albo nie daje jednoznacznych rezultatów, a zastosowanie reguł systemowych i funkcjonalnych powoduje możliwość wyboru pomiędzy co najmniej dwoma wynikami interpretacyjnymi pozostającymi w ramach językowego znaczenia danego przepisu, względy słuszności mogą stanowić istotny argument na rzecz wyboru jednego z nich. Słuszność pełni w tym przypadku rolę dyrektywy preferencji⁶⁸ – umożliwia bowiem rozstrzygnięcie tzw. kolizji interpretacyjnych poprzez preferowanie tego wyniku wykładni, który najbardziej odpowiada względom słuszności.

Po trzecie, może zdarzyć się również tak, że żaden z wyników interpretacyjnych, pozostających w ramach językowego znaczenia danego przepisu, nie odpowiada względom słuszności. Wówczas słuszność może usprawiedliwiać odstępstwo od sensu językowego przepisu i zaakceptowanie tego wyniku interpretacyjnego, płynącego z zastosowania dyrektyw systemowych lub funkcjonalnych, który w najwyższym stopniu odpowiada względom słuszności. Może to w praktyce oznaczać odmowę zastosowania interpretowanego przepisu.

Gdy w zakres wykładni włączymy wnioskowania prawnicze (tzw. wykładnia *sensu largo*)⁶⁹, to funkcję naprawczą względów słuszności należy rozumieć szerzej, aniżeli zostało to podane wyżej. W tej sytuacji oceny podstawowe mogą także przemawiać za sięgnięciem do wnioskovania *a simile*, gdy bada się, czy istnieje potrzeba uregulowania sytuacji prawnie indyferentnej⁷⁰. Innymi słowy, względy słuszności mogą tu służyć do oceny, czy zachodzi tzw. luka aksjologiczna – jeśli tak, to możliwe jest zastosowanie analogii, lecz tylko w szczególnych przypadkach i wyłącznie na korzyść podatnika⁷¹.

Nie można także wykluczyć sytuacji, w której względy słuszności będą wpływać na wynik wykładni dokonywanej przez właściwy organ, lecz nie będzie to miało odzwierciedlenia w uzasadnieniu decyzji stosowania prawa – owo uzasadnienie może różnić się bowiem od „realnego decyzyjnego procesu psychicznego”; uzasadnienie decyzji stanowić będzie wówczas

⁶⁸ Tamże, s. 71.

⁶⁹ L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 23.

⁷⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 137.

⁷¹ L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 237. W orzecznictwie podkreśla się, że dokonując oceny możliwości zastosowania analogii w przypadku luki aksjologicznej, należy kierować się ogólnymi dyrektywami odstępstwa od sensu językowego przepisu (tamże, s. 237–238).

jej racjonalizację dokonywaną *ex post*⁷². Z kolei E. Łętowska zauważa, że „wyciąganie wniosków z treści tych uzasadnień służyć może jako ilustracja tego, co sądy uważają za skuteczną obronę własnych rozstrzygnięć, w zależności od adresata, ale nigdy jako podstawa do wnioskowania o tym, jak sędziowie dokonują interpretacji na własny użytek”⁷³.

Opisana wyżej sytuacja może mieć również miejsce, gdy interpretator dokonuje wykładni przez pryzmat zasad słuszności, lecz wynik interpretacyjny uzasadniany jest poprzez odwołanie się do innej koncepcji teoretycznej, np. do paradygmatu racjonalnego ustawodawcy. W takim przypadku interpretator poprzestaje czasem na stwierdzeniu, które w uproszczeniu można sformułować następująco: „sprzeczna z zasadą racjonalnego ustawodawcy jest interpretacja przepisu *P* w sposób I_1 ” lub „zasada racjonalnego ustawodawcy potwierdza wniosek, że przepis *P* rozumieć należy w sposób I_2 ”; występowanie takiej praktyki potwierdza analiza orzecznictwa⁷⁴. Doktryna usiłuje doszukiwać się tutaj relatywizacji tych ocen do przekonań aksjologicznych przypisywanych doskonałemu (racjonalnemu) prawodawcy⁷⁵. Nie zmienia to faktu, że te domniemane przekonania aksjologiczne mogą w praktyce nie zostać opisane w uzasadnieniu decyzji interpretacyjnej⁷⁶. Oparcie rozstrzygnięcia na zasadach słuszności i w tym przypadku może nie mieć zatem odzwierciedlenia w jego uzasadnieniu.

Należy także stwierdzić, że opisany wyżej stan rzeczy niewątpliwie utrudnia dokonywanie badań stosowania zasad słuszności w wykładni operatywnej prawa.

Nie ulega wątpliwości, że względy słuszności mogą być także pomijane w procesie interpretacji stosowanych przepisów. W takiej sytuacji nie

⁷² J. Wróblewski, *Uzasadnienie i wyjaśnienie decyzji sądowej*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. XVI, s. 27.

⁷³ E. Łętowska, *Kilka uwag o praktyce wykładni*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 1/2002, s. 36.

⁷⁴ „Trudno racjonalnemu ustawodawcy przypisywać zamiar tak represyjnego traktowania podatnika” (wyrok NSA z 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1971/14, Lex nr 2086185); „nie można zatem podzielić stanowiska (...), że wykładnia systemowa, historyczna, zasady prawidłowej legislacji, jak również domniemana wola racjonalnego ustawodawcy, przemawiają za odstępieniem od językowego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 47c u.p.d.o.f.” (wyrok NSA z 26 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 3553/14, Legalis nr 1311806).

⁷⁵ A. Borowicz, *Argument interpretacyjny odwołujący się do woli rzeczywistego prawodawcy*, Studia Prawno-Ekonomiczne 79/2009, s. 14.

⁷⁶ Co potwierdzają choćby tezy z orzeczeń przytoczonych w jednym z poprzednich przypisów (wyrok NSA z 9 sierpnia 2016 r.; wyrok NSA z 26 maja 2015 r.).

pełnią one żadnej funkcji w konkretnym rozstrzygnięciu. Przyczyną tego stanu rzeczy może być przykładowo zastana linia orzecznicza, w której pominięto oceny podstawowe i brak chęci organu stosującego prawo do doprowadzenia do zmian⁷⁷. Wydaje się, że ów brak woli może być racjonalizowany na różne sposoby, np. poprzez powołanie się na zasadę *clara non sunt interpretanda*⁷⁸. Ten sam rezultat może zostać osiągnięty poprzez odwołanie się do woli ustawodawcy w celu dokonania legitymizacji oparcia wyniku wykładni na bezpośrednim rozumieniu tekstu prawnego⁷⁹.

7. Powszechnie przyjmuje się, że zarówno sądy, jak i organy administracji to podmioty stosujące prawo⁸⁰, przy czym sądy administracyjne stosują prawo w sposób pośredni celem sformułowania zwrotu stosunkowego w przedmiocie zgodności z prawem zaskarżonego aktu albo innej czynności⁸¹. Powyższe uwagi można zatem odnieść zarówno do wykładni operatywnej prawa podatkowego dokonywanej przez sądy administracyjne, jak i przez organy podatkowe, lecz z pewnym zastrzeżeniem. Pojawia się bowiem pytanie, czy słuszność, a zwłaszcza jej funkcja naprawcza, może być w równym stopniu stosowania przez oba rodzaje podmiotów.

W przypadku sądów, w tym sądów administracyjnych, należy wskazać na art. 178 § 1 Konstytucji, który stanowi, iż sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Wnioskując *a contrario* z tego przepisu stwierdzić należy, że jeśli słuszność

⁷⁷ Brak woli doprowadzenia do zmian może wynikać np. z wygodnictwa, a w konsekwencji z niechęci do stworzenia przekonującej argumentacji na rzecz niesztampowego rozstrzygnięcia (M. Zieliński, *Podstawowe...*, s. 119 [za:] B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni...*, s. 68).

⁷⁸ Jak podkreśla się w piśmiennictwie, urzeczywistnienie tej zasady może prowadzić do ukrycia wątpliwości interpretacyjnych organu stosującego prawo, a w konsekwencji do oparcia wyniku wykładni wyłącznie na dyrektywach językowych (E. Łętowska, *Kilka uwag...*, s. 55.) Zjawisko opisywane jest jako „zasłanianie się tekstem prawa (...) dla uniknięcia obowiązku polepszania jakości prawa w drodze interpretacji” i występuje także w procesie stosowania prawa podatkowego (B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni...*, s. 69).

⁷⁹ E. Łętowska, *Kilka uwag...*, s. 55–56.

⁸⁰ A. Korybski, L. Leszczyński, *Stanowienie i stosowanie prawa. Elementy teorii*, Warszawa 2015, s. 117–119. W piśmiennictwie prezentuje się także stanowisko, że prawo podatkowe stosują także inne podmioty, np. podatnicy (por. H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, [w:] tenże (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 112–113).

⁸¹ W. Piątek, *Powaga rzeczy osądzonej wyroku sądu administracyjnego*, Legalis 2015, rozdz. 1 § 1.

nakazuje dokonać odmowy zastosowania przepisu aktu podustawowego⁸², to sąd jest uprawniony to uczynić. Jeżeli zaś przepisu ustawy nie da pogodzić się ze względami słuszności, w szczególności wówczas, gdy wyprowadza się je z Konstytucji, to powstaje pytanie, czy sąd jest uprawniony odmówić zastosowania takiego przepisu. Kwestia ta nie jest postrzegana jednolicie. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie prezentuje się pogląd dopuszczający taką możliwość⁸³, jak i pogląd ją kwestionujący⁸⁴. Trzeba zauważyć wzrastającą akceptację dla pierwszej z wymienionych koncepcji⁸⁵.

Z kolei organ administracji ma mniej swobody w uwzględnianiu ocen podstawowych, nie będąc podmiotem niezawisłym oraz będąc związanym zasadą legalizmu. Pogląd ten jest powszechnie prezentowany⁸⁶, lecz można spotkać się także z tezą przeciwną⁸⁷. W konsekwencji organ podatkowy nie

⁸² Do tego rodzaju aktów zaliczyć należy umowy międzynarodowe ratyfikowane bez uprzedniej zgody w ustawie, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego.

⁸³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 14 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/Po 461/01, Lex nr 74357: „Sędzia sądu administracyjnego może w indywidualnej sprawie odstąpić od stosowania przepisu ustawy podatkowej, który uznaje za sprzeczny z Konstytucją”; wyrok Sądu Najwyższego z 7 kwietnia 1998 r., sygn. akt I PKN 90/98, Legalis nr 45222: „Sąd powszechny nie orzeka zaś o zgodności przepisu prawa z Konstytucją, lecz jedynie odmawia zastosowania przepisu prawnego niezgodnego, jego zdaniem, z Konstytucją”. Za tym poglądem opowiada się m.in. P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 349 [za:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Legalis 2016, art. 178, pkt 59.

⁸⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 501/14, Lex nr 2064864: „Naczelny Sąd Administracyjny nie jest uprawniony do badania zgodności ustaw z Konstytucją, ponieważ jest to prerogatywa zastrzeżona do właściwości Trybunału Konstytucyjnego. W rezultacie, sąd administracyjny nie może odmówić zastosowania przepisu ustawy, choćby uznał go za niekonstytucyjny” – podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 442/07, Legalis nr 107697. Także P. Tuleja opowiada się za niedopuszczalnością wydania orzeczenia przez sąd z pominięciem przepisu ustawy uznanego przez ten sąd za niekonstytucyjny (P. Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności*, Zakamycze 2003, s. 317).

⁸⁵ M. Gutowski, P. Kardas, *Sądowa kontrola konstytucyjności prawa. Kilka uwag o kompetencjach sądów powszechnych do bezpośredniego stosowania konstytucji*, *Palestra* 4/2016, s. 9–10.

⁸⁶ Zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 czerwca 2013 r., sygn. akt I OSK 15/12, Lex nr 1328347; wyrok składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 2012 r. sygn. akt I FPS 4/12, Lex nr 1230244.

⁸⁷ M. Jaśkowska uważa, że „organem uprawnionym do decydowania o niezgodności aktu normatywnego z konstytucją, gdy nie zapadło jeszcze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, może być każdy organ stosujący prawo. Organ administracyjny czyni to przy

jest uprawniony do uwzględniania ocen podstawowych w ujęciu naprawczym. Wyjątkiem byłyby jednak sytuacja, w której zalecenie zastosowania funkcji naprawczej zasad słuszności w konkretnej sprawie stanowiłoby element oceny prawnej zawartej w orzeczeniu sądu administracyjnego⁸⁸; ocena ta wiąże bowiem organ rozpatrujący sprawę, co wynika z konieczności zapewnienia efektywności kontroli sądownoadministracyjnej.

Niezależnie od powyższego, inaczej kształtować się będzie zakres dozwolonego aktywizmu zarówno sądów, jak i organów administracji, gdy zasady słuszności wynikać będą z prawa Unii Europejskiej. Podmioty te są zobowiązane do odmowy zastosowania przepisu prawa krajowego sprzecznego z prawem Unii Europejskiej, co wynika z zasady *effet utile*⁸⁹. Pogląd ten jest powszechnie aprobowany w literaturze⁹⁰.

8. Celem niniejszego artykułu było ustalenie podstaw stosowania i funkcji zasad słuszności w wykładni operatywnej prawa podatkowego. Zaprezentowane rozważania potwierdzają, że względy słuszności powinny być uwzględniane w procesie stosowania prawa podatkowego. Jakkolwiek w prawie podatkowym brak jest generalnej klauzuli słusznościowej, to istnieją teoretyczne podstawy do stosowania zasad słuszności w wykładni operatywnej prawa podatkowego, wynikające z dyrektyw wykładni

tym, licząc się z ryzykiem odmiennego poglądu sądu” (M. Jaśkowska, *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, praca zbiorowa, Kraków 2001, s. 279–280. Jak z kolei stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w cyt. wyroku z 14 lutego 2002 r., „mając zatem określone wątpliwości co do konstytucyjności przepisów wykonawczych i ich zgodności z ustawą podatkową, organy podatkowe winny w trakcie postępowania podatkowego podjąć stosowne działania prawne w tym zakresie, a nie odsyłać podatnika po zakończeniu postępowania administracyjnego na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym”.

⁸⁸ A. Kabat, H. R. Hausner, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 lutego 2002 r.*, I SA/Po 461/01, Lex 2003.

⁸⁹ Wyrok TSUE z 22 grudnia 2010 r. w sprawach połączonych C-444/09 i C-456/09 (Gavieiro, Torres), pkt 73 [za:] A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym*, Warszawa 2015, s. 216–217: „Wobec braku możliwości przystąpienia do wykładni zgodnej i stosowania uregulowania krajowego zgodnego z wymogami prawa Unii, sądy krajowe i organy administracji mają obowiązek jego stosowania w całości i zapewnienia ochrony praw, jakie przyznaje ono jednostkom, nie stosując w razie potrzeby sprzecznego z nim przepisu krajowego”.

⁹⁰ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni...*, s. 217 i powołana tam literatura.

systemowej, jak i funkcjonalnej. Przemawia za tym także specyfika prawa podatkowego, wyrażająca się m.in. w jego ingerencyjności.

Słuszność może, w zależności od okoliczności, pełnić funkcję potwierdzającą, korygującą albo naprawczą w odniesieniu do sensu językowego przepisu⁹¹. By jednak zasady słuszności mogły zostać uwzględnione w konkretnej sprawie, muszą być spełnione następujące warunki:

Po pierwsze, organ stosujący prawo dąży do urzeczywistnienia zasady *omnia sunt interpretanda*. W przeciwnym wypadku niemożliwe jest bowiem dostrzeżenie, że bezpośrednio rozumienie danego przepisu pozostaje w opozycji do zasad słuszności, uniemożliwiając tym samym zmaterializowanie korygującej i naprawczej funkcji ocen podstawowych. Ta ostatnia funkcja może zostać jednak zrealizowana tylko przez sąd.

Po drugie, organ stosujący prawo przyjmuje postawę aktywną wobec stosowanych przepisów, uwzględniając swoje przekonania aksjologiczne w toku ich interpretacji. Werbalizacja tych przekonań w uzasadnieniu nie jest tutaj konieczna, aczkolwiek wydaje się, że jest wskazana (może ona służyć choćby jako postulat *de lege ferenda*).

Nieziszczenie się wskazanych wyżej warunków w okolicznościach danej sprawy spowoduje, że pomimo istnienia teoretycznych podstaw uwzględniania zasad słuszności w wykładni operatywnej prawa podatkowego, nie zostaną one wzięte pod uwagę przy rozpatrywaniu tej sprawy.

Jakkolwiek uwzględnianie zasad słuszności w decyzjach stosowania prawa może stanowić remedium na niedoskonałość prawa podatkowego⁹², to należy podkreślić, że zmaterializowanie się funkcji korygującej bądź naprawczej tych zasad może nastąpić przy jednoczesnym poszanowaniu wspomnianej już zasady *in dubio pro tributario*. Co oczywiste, zastosowanie zasad słuszności w konkretnej sprawie nie będzie mogło prowadzić do rozszerzenia zakresu obowiązku podatkowego, jak również do zwiększenia kwoty zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to jednak, że zawężenie zakresu obowiązku podatkowego (zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego) wskutek uwzględnienia omawianych zasad jest możliwe „bez ograniczeń”. Każdorazowo prowadzi ono bowiem do co najmniej częściowego zwolnienia podatnika z obowiązku utrzymania związku

⁹¹ W. Dziędziak, *O prawie...*, s. 262.

⁹² Przez „niedoskonałość” prawa podatkowego rozumiem tu jego złożoność, występowanie luk i niespójności oraz niekomunikatywność – te cechy prawa podatkowego niewątpliwie utrudniają podatnikom wywiązywanie się z nałożonych na nich obowiązków (B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 200–201).

publicznoprawnego – który to obowiązek wyrażony jest w art. 84 Konstytucji RP – a w konsekwencji do uszczuplenia dochodów tego związku, które służą realizacji zadań publicznych. Jak trafnie podkreśla L. Leszczyński, odwoływanie się do zasad słuszności nie może powodować „dysfunkcjonalności porządku prawnego”⁹³. W przypadku prawa podatkowego zasady słuszności nie mogą zatem „paraliżować” funkcji fiskalnej podatków.

Co także warto podkreślić, słuszność (sprawiedliwość w znaczeniu materialnym) może kolidować z zasadą pewności prawa⁹⁴. Jednostka może mieć kłopot z przewidzeniem determinowanych prawem skutków swoich zachowań, jeśli część ze spraw rozstrzygana jest na zasadach słuszności. Zmiana treści normy prawnej wskutek zastosowania w danej sprawie zasad słuszności może krzywdzić te jednostki, które nie zdecydowały się zachować w określony sposób, antycypując na podstawie bezpośredniego rozumienia przepisów „negatywnie” załatwienie swojej sprawy; sytuacja ta „premiowałaby” te jednostki, które w tym zakresie „podjęły ryzyko”⁹⁵ – biorąc pod uwagę zasadę samoobliczenia, problem ten jest dość istotny. Ujawnia się tutaj zatem potencjalna kolizja pomiędzy zasadą sprawiedliwości w ujęciu materialnym a zasadą sprawiedliwości w znaczeniu formalnym.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że interpretator, dostrzegając potencjalnie niesłuszny wynik decyzji stosowania prawa, przed podjęciem decyzji o oparciu rozstrzygnięcia na zasadach słuszności (uwzględnieniu ocen podstawowych w toku wykładni prawa) powinien wyważyć interes jednostki i interes publiczny (uwzględniając przy tym wartości takie jak pewność prawa i sprawiedliwość w ujęciu formalnym). Co więcej, powinien on przestrzegać *ius interpretandi*, biorąc jednocześnie pod uwagę, że – jak już podkreślono – odstępianie od jasnego i oczywistego językowego sensu przepisu i oparcie się na pozajęzykowych metodach egzegezy możliwe jest w wyjątkowych przypadkach. Język jest bowiem nośnikiem prawa⁹⁶, więc wykładnia językowa jest

⁹³ L. Leszczyński, *Stosowanie i wykładnia prawa administracyjnego*, [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, System Prawa Administracyjnego, t. 4, § 3 pkt IV, Legalis 2012.

⁹⁴ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 26.

⁹⁵ Przykładowo, podatnik A, nie chcąc ryzykować sporu z organem podatkowym, nie uwzględniła w rozliczeniu podatkowym ulgi, zastosowanej w tych samych okolicznościach przez podatnika B, który ostatecznie uzyskał korzystne rozstrzygnięcie poprzez uwzględnienie przez właściwy organ zasad słuszności w toku wykładni przepisów odnoszących się do tej ulgi.

⁹⁶ Jak pisze J. Wróblewski, „[p]rawo obowiązujące składa się z norm jako zwrotów określonego języka. Normy są więc pewnymi całościami złożonymi z napisu (zespół

punktem wyjścia i – co do zasady – zakreśla granice wykładni prawa. Tak rozumiane miejsce słuszości w wykładni operatywnej prawa podatkowego powinno sprawić, że oceny podstawowe będą korygować lub naprawiać błędy ustawodawcy (zmaterializowane w akcie prawnym) w procesie stosowania prawa. Nie powinny one bynajmniej stanowić środka do usprawiedliwienia (usankcjonowania) szeroko rozumianego oporu podatkowego (unikanie i uchylanie się od opodatkowania), nawet jeśli poziom obciążeń podatkowych, postrzegany subiektywnie przez zobowiązaną jednostkę, wydaje się jej „niesłuszny”. Takie działanie, będące rezultatem pominięcia interesu publicznego przy podejmowaniu decyzji o uwzględnieniu zasad słuszości w rozstrzygnięciu konkretnej sprawy, zasługiwałoby na krytykę.

Kończąc, wypada przytoczyć stanowisko J. Stelmacha, który pisze, że „na terenie szeroko rozumianej nauki o interpretacji humanistycznej – w tym również prawniczej – nie ma żadnych ostatecznych i niepodważalnych rozstrzygnięć”⁹⁷. Mając na uwadze zaprezentowane w niniejszym artykule rozważania, warto jednak postulować, aby organ stosujący prawo w szczególnie trudnych przypadkach choćby rozważył uwzględnienie zasad słuszości w decyzji interpretacyjnej, niezależnie od zaakceptowanego przez niego stanowiska co do generalnej roli i miejsca wartości w prawie.

SUMMARY

THE IMPORTANCE OF EQUITY AND OTHER VALUES IN THE OPERATIVE INTERPRETATION OF THE TAX LAW

The aim of this article is to determine bases of the application and functions of equity in the operative interpretation of the tax law. The Author is of the opinion that equity should be taken into account in the process of the interpretation of the tax law. Even though a general equity clause does not exist in this area, there are theoretical bases, which allow to apply rules of equity in the process of the operative interpretation of the tax law. This conclusion comes from non-linguistic directives of interpretation as well as from the character of the tax law (especially from its interference). The article describes also constraints in the application of rules of equity in this respect.

znaków) i znaczenia przyporządkowanego na gruncie reguł językowych tym znakom” (J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Łódź 1981, s. 17).

⁹⁷ J. Stelmach, *Współczesna filozofia interpretacji prawniczej*, Kraków 1999, s. 7 [za:] W. Dziedzic, *O prawie...*, s. 256.