

RYSZARD MASTALSKI

WPŁYW ORZECZNICTWA NA STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO

I. Prawo uzyskuje swój ostateczny kształt w procesie jego stosowania. Pozostaje bowiem w pełni aktualne twierdzenie, iż prawo jest po to, by je realizować, a to, co nie jest realizowane w rzeczywistości, nie może być uznane za prawo¹.

Najczęściej przez stosowanie prawa rozumie się proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy, prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym)². Stosowanie prawa określa się również jako wiążące ustalanie następstw prawnych faktów na podstawie norm obowiązujących³. Chodzi w szczególności o rozstrzygnięcie, jaka norma jest właściwa dla określonego stanu faktycznego, ustalenie tego stanu i określenie jego konsekwencji prawnych na podstawie zastosowanej normy prawnej⁴.

Dla właściwej realizacji prawa niezbędne jest zakreślenie odpowiedniego pola interpretacji. Należy w nim uwzględnić nie tylko przepisy systemu prawa krajowego, lecz także prawo unijne i międzynarodowe, jak również brać pod uwagę, obok przepisów prawa, inne wcześniejsze decyzje stosowania prawa (precedensy faktyczne) wynikające zarówno z orzeczeń sądów krajowych, jak i z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – TSUE)⁵.

II. Ogólne poglądy dotyczące stosowania prawa, zwłaszcza te wyrażane na gruncie teorii prawa, powinny być odnoszone do poszczególnych gałęzi prawa. Daje to większe możliwości sprawiedliwego rozstrzygnięcia spraw w procesie stosowania prawa. Sprawiedliwość rozstrzygnięcia determinowana jest bowiem w znacznej mierze ujednoczeniem normatywnej podstawy orzekania w drodze stabilnej interpretacji i konkretyzacji prawa⁶. Dla osiągnięcia tego celu nie wystarcza jedynie znajomość podstawowych zasad stosowania

¹ R. Ihering, *Geist der römischen Rechts*, t. I, Leipzig 1873, s. 49.

² Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 415; L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa*, Kraków 2004, s. 15.

³ J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie*, w: A. Łopatka (red.), *Metody badania prawa*, Wrocław 1973, s. 48 i 52.

⁴ Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego*, w: J. Wróblewski (red.), *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa*, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 100.

⁵ L. Leszczyński, *Wykładnia operatywna (podstawowe właściwości)*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 6, s. 7.

⁶ Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992, s. 178.

prawa, niezbędne jest także odpowiednie ich adaptowanie dla potrzeb określonej gałęzi, na przykład prawa podatkowego. Inaczej przedstawia się korzystanie z ogólnych reguł stosowania prawa w systemie zamkniętym i zupełnym (prawo karne lub podatkowe), a inaczej w systemie otwartym, którego klasycznym przykładem jest prawo cywilne⁷. Ważne jest bowiem, w jaki sposób skonstruowany jest tekst prawny, jakie cele stawia sobie prawodawca i na jaką recepcję tekstów prawnych może liczyć⁸. Chodzi w szczególności o recepcję prawa przez podmioty uczestniczące w procesie jego stosowania.

W wypadku prawa karnego lub administracyjnego stosowanie prawa nie może mieć w zasadzie miejsca bez udziału organu publicznego. Inaczej jest w prawie cywilnym, którego stosowanie odbywa się często bez udziału sędziego lub organu administracji, kiedy to jednostka, załatwiając swoje codzienne sprawy, zawiera wiele różnorodnych umów, nie zdając sobie często z tego sprawy⁹. Można więc stosowanie prawa ograniczać jedynie do procesu decyzyjnego podejmowanego przez kompetentny organ publiczny, albo też niezbędne jest jego szersze ujęcie, jak ma to miejsce w przypadku prawa podatkowego, wykazującego daleko idącą specyfikę zarówno w stosunku do innych gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego, jak i wobec prawa prywatnego.

III. W procesie stosowania prawa podatkowego uczestniczą nie tylko organy publiczne (co jest charakterystyczne dla prawa publicznego), lecz także podmioty niebędące tymi organami, co nie występuje w przypadku innych gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego. Są to podatnicy dokonujący samoobliczania podatkowego oraz płatnicy, na których spoczywa obowiązek obliczania podatku. Z punktu widzenia procesu stosowania prawa obojętne jest oczywiście, czy wykładnia prawa podatkowego dokonywana jest osobiście przez podatnika lub płatnika, czy też przez obsługujące ich podmioty prawne. Obowiązek obliczania podatku przez płatnika lub samoobliczania nałożony jest na te podmioty przez przepisy prawa podatkowego i bez znaczenia jest, w jaki sposób od strony organizacyjnej będzie to realizowane. Istotne jest jednak, że optymalny sposób realizacji tego obowiązku wymaga z reguły odpowiedniego przygotowania – niezbędnego dla wykładni przepisów prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności.

Samoobliczanie podatkowe oraz obliczanie podatków przez płatników stanowi specyficzną, niespotykaną w innych gałęziach prawa formę stosowania prawa. Chodzi przy tym o najbardziej istotną dla tego prawa realizację roszczenia podatkowego władzy publicznej w stosunku do podmiotów, które związane są z podatkowoprawnym stanem faktycznym określonym w ustawie. Specyfika stosowania prawa podatkowego związana jest z silnym powiązaniem prawa materialnego z procedurą, zwłaszcza gdy chodzi o udział podatnika w procesie stosowania prawa. W efekcie powstaje tu dwuetapowy model stosowania prawa (dominujący obecnie w polskim systemie podatkowym),

⁷ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 418.

⁸ J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 68.

⁹ A. Stelmachowski, *op. cit.*, s. 418.

w którym biorą udział podatnicy i płatnicy, jako podmioty niebędące podmiotami publicznymi – pierwszy etap stosowania prawa – oraz podmioty publiczne (administracja i sąd administracyjny) uczestniczące w drugim etapie stosowaniu prawa podatkowego.

W pierwszym etapie następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników oraz obliczanie podatków przez płatników. Stosowanie prawa odbywa się więc bez bezpośredniego w nim udziału organów publicznych – administracji podatkowej i sądów. Drugi etap rozpoczyna się wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczania podatkowego lub obliczenia podatku dokonanego przez płatnika, dokonuje wymiaru kontrolnego. W takich przypadkach można mówić o niejako klasycznym stosowaniu prawa publicznego, kiedy to kompetentny organ publiczny wydaje wiążącą decyzję o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym). Uruchamia to równocześnie możliwość udziału w procesie stosowania prawa innych podmiotów publicznych, poczynając od organu podatkowego drugiego stopnia, a kończąc na Naczelnym Sądzie Administracyjnym wydającym orzeczenie kasacyjne.

IV. Wszystkie podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa podatkowego powinny przyjąć za punkt wyjścia pewne podstawowe, specyficzne dla tego prawa cechy. Należy mieć na względzie przede wszystkim, że jest to prawo ingerencyjne, nakładające na jednostkę ustawy obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego. Stosowanie prawa musi być zatem podporządkowane zasadzie ustawowej miarodajności opodatkowania. Podmioty stosujące prawo podatkowe – podatnicy, płatnicy, administracja podatkowa i sądy – poddani są zamkniętemu systemowi norm ustaw podatkowych. Normodawca rozstrzyga o podatkowości danych stanów faktycznych. Zasada prawa karnego *nullum crimen sine lege* ma swój odpowiednik w prawie podatkowym pod postacią zasady *nullum tributum sine lege*. Granice między stanowieniem i stosowaniem prawa powinny być tu wyraźnie zakreślone. Nie oznacza to jednak, że teksty ustaw podatkowych są tak jednoznacznie i precyzyjnie formułowane, iż podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa są jedynie „ustami ustawy”. Chodzi zwłaszcza o sądy, których orzecznictwo z reguły wykracza poza jednostkowe sprawy będące przedmiotem ich rozstrzygnięć.

V. Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa można ujmować w różnych kontekstach. Wydaje się, że specyfika stosowania prawa podatkowego najlepiej wyraża się wówczas, gdy ujmuje się go w kontekście podmiotowym. Chodzi o to, w jakim zakresie podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa korzystają z orzecznictwa, a zwłaszcza jaka jest jego rola w kształtowaniu pola interpretacji. W szczególności – w jakim stopniu faza walidacyjna procesu stosowania prawa podatkowego sprowadza się jedynie do źródeł prawa w ich znaczeniu formalnym (źródeł prawa powszechnie obowiązującego określonych w art. 87 Konstytucji RP), a w jakim bierze się w niej pod uwagę także orzecznictwo podatkowe.

Rola orzecznictwa w prawie podatkowym, rozpatrywana w kontekście przedstawionego modelu stosowania prawa, wymaga analizy jego wpływu na poszczególne podmioty stosujące prawo. Chodzi zarówno o podmioty niebędące organami publicznymi, jak również o podmioty publiczne – organy administracji i sądy. Zasadnicze działania podmiotów publicznych sprowadzają się tu w znacznym stopniu do kontroli prawidłowości działań podmiotów niepublicznych. W szczególności organy podatkowe dokonują urzędowego sprawdzenia właściwego ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego przez podmioty niepubliczne oraz odpowiedniego zastosowania do tego stanu norm prawa podatkowego. Istotne jest zatem, aby podmioty niebędące organami publicznymi, stosując prawo podatkowe, brały pod uwagę to, jaka może być wydana w ich sprawie decyzja podatkowa. Powstaje więc pytanie, jaki wpływ na stosowanie prawa, zarówno przez podmioty publiczne, jak i niepubliczne, może mieć orzecznictwo podatkowe, w jakiej mierze wykracza ono poza rozstrzygnięcie konkretnej sprawy, zwłaszcza zaś – w jakim stopniu wpływa na przyjęcie przez wszystkie podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa pewnych istotnych dla jego funkcjonowania zasad interpretacji, składających się na swego rodzaju ideologię wykładni prawa podatkowego.

VI. Znalezienie wspólnych elementów wykładni prawa podatkowego, zmierzającej do ustalenia treści normy prawnej w odniesieniu do określonego stanu faktycznego, jest nie tylko frapujące z teoretycznego punktu widzenia, lecz przede wszystkim ma doniosłe znaczenie dla praktyki stosowania prawa. Z przedstawionego modelu stosowania prawa podatkowego wynika dość wyraźnie, że proces wykładni prawa rozpoczyna się z reguły od dokonywania jego interpretacji przez podmioty niebędące organami publicznymi, a więc dość nietypowo w porównaniu z procesem stosowania prawa w innych gałęziach prawa publicznego. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że następne etapy tego procesu sprowadzają się głównie do kontroli prawidłowości jego realizacji przez podmioty biorące udział w poprzednim etapie. Organ podatkowy pierwszej instancji kontroluje prawidłowość działań podatnika i płatnika, organ drugiej instancji, w ramach postępowania odwoławczego, dokonuje kontroli działań podatnika (płatnika) i organu pierwszej instancji, wojewódzki sąd administracyjny kontroluje zgodność z prawem działalności administracji podatkowej, a więc prawidłowości stosowania przez nią prawa, wreszcie Naczelny Sąd Administracyjny w postępowaniu kasacyjnym kontroluje zgodność z prawem rozstrzygnięć dokonanych przez sąd pierwszej instancji. Znalezienie wspólnych elementów wykładni prawa podatkowego, istotnych dla wszystkich podmiotów uczestniczących w jego stosowaniu, mogłoby ograniczyć spory wokół jego stosowania. Niebagatelną rolę może tu odgrywać orzecznictwo podatkowe, pod warunkiem wszakże, iż jest w miarę jednolite i aprobowane przez podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa. Optymalny model stosowania prawa podatkowego ma bowiem miejsce wówczas, gdy dyskurs prawniczy kończy się na jak najniższym jego etapie. Wymaga to w pierwszym rzędzie przyjęcia przez podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa określonych zasad interpretacji, wynikających nie tylko z sentencji orzeczeń podatkowych, lecz także z ich uzasadnienia.

W teorii prawa wskazuje się na bardzo ważny element decyzyjności wykładni, którym jest jej uzasadnialność (racjonalizacja), zwłaszcza gdy chodzi o sądowe stosowanie prawa, gdzie dyskursywność uzasadnienia kształtuje w istotny sposób określoną linię orzeczniczą¹⁰. Uzasadnienie powinno być przede wszystkim skierowane na przekonanie podmiotu kontrolującego o prawidłowości działań podmiotu kontrolowanego. Przekonanie takie stanowi istotną przesłankę racjonalności procesu stosowania prawa podatkowego, w szczególności zaś możliwości zakończenia go już w pierwszym etapie. Wymaga to przyjęcia przez uczestników procesu stosowania prawa określonych zasad interpretacji. Ważne jest zwłaszcza, aby podmioty dokonujące wykładni prawa w pierwszym etapie jego stosowania dokładnie znały zasady wykładni przyjmowane przez podmioty uczestniczące w następnych etapach, a więc podjęły dyskurs argumentacyjny niejako same z sobą, stawiając się w roli tych podmiotów.

VII. Ustalając miejsce i rolę orzecznictwa w stosowaniu prawa podatkowego, nie można się ograniczać jedynie do orzeczeń podejmowanych przez sądy administracyjne w konkretnych sprawach. Należy bowiem pamiętać, że orzeczenia te z reguły dotyczą określonych spraw i z punktu widzenia formalno-prawnego obowiązują tylko w tych sprawach, mimo że – jak już wspomiano – mogą być odpowiednio wykorzystywane w procesie stosowania prawa. Niewątpliwie „silniejsze” z tego punktu widzenia są orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnego ETS), które, jako orzeczenia sądów prawa, kształtują podstawowe zasady interpretacji i stosowania prawa, a więc wpływają bezpośrednio na ideologię wykładni, jako zbioru wartości lub dyrektyw interpretacyjnych służących do rozstrzygnięcia ewentualnych konfliktów między różnymi ustaleniami wykładni lub też dokonania wyboru dyrektyw interpretacyjnych oraz wskazania, jak się nimi posługiwać¹¹. Ukształtowanie ideologii wykładni i stosowania prawa jest szczególnie ważne w prawie podatkowym, ze względu na wskazywany już dwuetapowy model jego stosowania, w którym uczestniczą także podmioty niepubliczne, jak również na to, że podmioty uczestniczące w wyższym etapie stosowania prawa kontrolują prawidłowość działań podmiotów występujących na etapie niższym.

VIII. Prawo podatkowe reguluje bezpośrednio stosunki prawne pomiędzy państwem i jednostką, ingerując w sferę jej własności. Rzeczywiste ukształtowanie tych stosunków następuje ostatecznie w procesie stosowania prawa. Dlatego też zgodność prawa podatkowego z konstytucją należy odnieść nie tylko do jego tworzenia, lecz także stosowania. Dotyczy to zwłaszcza, mającej bardzo istotne znaczenie w prawie podatkowym, konstytucyjnej zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Ma ona gwarantować jednostce określony

¹⁰ M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do UE*, w: S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawną a proces integracji europejskiej*, Kraków 2005, s. 94 i n.

¹¹ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 75.

status w państwie oraz zabezpieczać ją przed arbitralnymi aktami władzy państwowej¹².

Państwo prawne musi realizować materialną sprawiedliwość podatkową, co oznacza nakaz rzeczywistego ukształtowania obciążeń podatkowych zgodnie z zasadami równości i powszechności, tak aby ciężar podatkowy stał się możliwy do przewidzenia. Wymaga tego zasada pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowionego w nim prawa, wyprowadzane wspólnie z zasady państwa prawnego.

Równość i powszechność opodatkowania należy odnosić zarówno do stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Prawo bowiem, jak już wielokrotnie wspomniano, realizowane jest ostatecznie w procesie jego stosowania. Wszelkie niejasności, jakie w tym zakresie powstają, zwłaszcza przy określeniu granic podmiotowych i przedmiotowych opodatkowania, powinny być – zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* – rozstrzygane na korzyść podatnika¹³. Ma to szczególne znaczenie w polskim prawie podatkowym, charakteryzującym się niskim poziomem jakości jego tworzenia.

Zakres i formy wkraczania prawa podatkowego w sferę własności podmiotów opodatkowanych muszą być – w procesie jego tworzenia i stosowania – w pełni zgodne z zasadami konstytucyjnymi. Należy więc w całej rozciągłości podzielić stanowisko Trybunału, że w państwie prawnym prawo jest w dużym stopniu autonomiczne w stosunku do państwa jako organizacji urzeczywistniającej określone cele i nie powinno służyć realizacji celów politycznych czy gospodarczych w sposób deprecjonujący rolę prawa i jego społeczną akceptację¹⁴. Oznacza to, że organy podatkowe stosując prawo nie mogą kierować się – jak to często, niestety, ma miejsce w praktyce opodatkowania – zasadą *in dubio pro fisco*. Ustalenie samego obowiązku podatkowego oraz przekształcenie go w zobowiązanie podatkowe powinny mieć jednoznaczną podstawę prawną. Wątpliwości co do istnienia takiej podstawy należy zawsze rozstrzygać na korzyść podatnika. W prawie podatkowym nie występują bowiem naturalne stosunki społeczne pomiędzy władzą publiczną a jednostką, lecz sztuczne, stanowione (tetyczne) stosunki społeczne, których źródłem może być tylko obowiązujące prawo.

IX. Nie do przecenienia jest rola Trybunału Konstytucyjnego w kształtowaniu rzeczywistych granic opodatkowania. Na pierwszy rzut oka jest to najbardziej widoczne wtedy, gdy Trybunał występuje w roli „negatywnego” prawodawcy, eliminując z porządku prawnego przepisy prawa niezgodne z konstytucją. Niekiedy jednak Trybunał nakazuje wprowadzenie przepisów, które są niezbędne dla uznania zgodności prawa podatkowego z konstytucją, gdyż „niepełność” regulacji powoduje brak treści niezbędnej z konstytucyjnego punktu widzenia (np. nakaz wprowadzenia przepisów przejściowych w sytuacji,

¹² S. Wronkowska, *Czy Rzeczpospolita Polska jest państwem prawnym?*, w: eadem (red.), *Polskie dyskusje o państwie prawa*, Warszawa 1995, s. 89.

¹³ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 78 i n.

¹⁴ Orzeczenie z 11 lutego 1992 r., K. 14/91.

gdy nie zostały zachowane prawa słuszenie nabyte lub interesy w toku). Te działania Trybunału dotyczą bezpośrednio tworzenia prawa podatkowego, chociaż bez wątplenia mają one także istotny wpływ na proces stosowania prawa, zwłaszcza gdy chodzi o realizację zasady dokonywania wykładni prawa podatkowego w zgodzie z konstytucją.

Wykładnia prawa pozostaje w zgodzie z obowiązującym porządkiem prawnym, gdy jest zgodna z konstytucją. Dopóki zatem istnieje możliwość wykładni przepisu w zgodzie z konstytucją, przepis taki nie może być uznany za niekonstytucyjny. Obowiązkiem sądu jest bowiem – jak przyjął Sąd Najwyższy¹⁵ – interpretowanie przepisów ustaw w zgodzie z konstytucją, co wynika między innymi z bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji RP (art. 8 ust. 2). Ten sposób wykładni oparty jest na domniemaniu konstytucyjności działania prawodawcy, warunkującego jednolitość systemu prawnego, w którym konstytucja, jako ustawa zasadnicza, jest najwyższej usytuowana w hierarchii źródeł prawa.

Najbliżej ze stosowaniem prawa podatkowego związane są tak zwane wyroki interpretacyjne Trybunału. Mają one zarówno gorących zwolenników¹⁶, jak i przeciwników¹⁷. Pomijając w tym miejscu kontrowersje co do tych wyroków, odgrywają one istotną rolę w orzecznictwie konstytucyjnym wielu krajów, w tym także w Polsce. Z punktu widzenia niniejszych rozważań ważne jest w szczególności, iż tego rodzaju wyroki funkcjonują w polskiej rzeczywistości prawnej, wywierając znaczący wpływ na proces stosowania prawa, a także na samą ideologię jego wykładni.

Wyroki interpretacyjne wiążą się z szerszym zagadnieniem ideologii wykładni prawa w zgodzie z konstytucją. Uznaje się w nich bowiem zgodność przepisu prawa z konstytucją pod warunkiem określonego jego rozumienia. W efekcie przepis zostaje zachowany w porządku prawnym, gdy wyprowadzona z niego norma ma takie znaczenie, jakie przyjął Trybunał w swym orzeczeniu. Trybunał rozstrzyga więc niejako warunkowo o zgodności badanego przepisu z konstytucją, uznając, że wystąpi ona jedynie, gdy przepis ten jest rozumiany w sposób przez niego określony. Orzeczenie interpretacyjne nie eliminuje zatem badanego przepisu z porządku prawnego, usuwa natomiast z obrotu prawnego normy wywodzone z niego wbrew nakazowi (adresowanemu do wszystkich podmiotów stosujących prawo) interpretowania prawa w zgodzie z konstytucją¹⁸. W wyroku interpretacyjnym chodzi więc – jak przyjął Trybunał Konstytucyjny – o eliminację tego spośród możliwych wariantów jego interpretacji, który jest niezgodny z konstytucją¹⁹. W szczególności zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie wyłożenie przepisu, aby był on zgodny z konstytucją, należy z tej możliwości skorzystać, odrzucając jednocześnie interpretację

¹⁵ Orzeczenie z 20 czerwca 2000 r., I KZP 14/00, niepublikowane.

¹⁶ J. Trzciniński, *Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 1, s. 3 i n.

¹⁷ A. Józefowicz, *Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 11, s. 33-34.

¹⁸ B. Banaszekiewicz, M. Wild, *O tak zwanych wyrokach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 3.

¹⁹ Wyrok z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU, nr 8, poz. 257.

prowadzącą do odczytania przepisu jako niekonstytucyjnego²⁰. W innym orzeczeniu Trybunał przyjął, że rozstrzygnięcie wątpliwości co do interpretacji ustawy zwykłej przez przyjęcie jej rozumienia, które jest zgodne z konstytucją, jest prawnie dopuszczalne (i zarazem konieczne), gdy pozwalają na to ugruntowane reguły wykładni²¹.

Istotne z punktu widzenia jednolitości stosowania prawa jest uwzględnianie w orzecznictwie Trybunału wykładni prawa utrwalonej w orzecznictwie sądów. Trybunał powstrzymuje się, w ramach orzeczeń interpretacyjnych, od przyjmowania takiego rozumienia przepisu, które byłoby sprzeczne z ukształtowaną praktyką orzecniczą oraz wykładnią doktrynalną²², wychodząc z oczywistego założenia, że rzeczywista treść wielu przepisów formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jeżeli zatem określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób jednoznaczny, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce jego stosowania – nabrał takiej treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe (Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny), przy czym jednak w przypadku, gdy przyjęte przez praktykę rozumienie przepisu nie da się pogodzić z podstawowymi zasadami lub wolnościami konstytucyjnymi, konieczne może się okazać orzeczenie jego niekonstytucyjności, aby umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii²³.

X. Z punktu widzenia niniejszych rozważań, zwłaszcza gdy chodzi o wpływ orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego na jednolitość funkcjonowania prawa, podstawowe znaczenie ma treść wyroku interpretacyjnego oraz to, czy zawarte w niej zasady możliwe do zaakceptowania przez wszystkich uczestników przedstawionego tu dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego. Niezależnie od tego, czy moc powszechnie obowiązującą ma jedynie sama sentencja wyroku interpretacyjnego, czy też również jego uzasadnienie, podmioty stosujące prawo powinny wykorzystywać przyjęte w uzasadnieniu wyroku ogólne zasady interpretacji prawa. Uzasadnienie wskazuje niejednokrotnie, jak należy interpretować określony przepis, aby można było go zachować w porządku prawnym. Jest to istotna wskazówka, która ma zapobiec odmiennej i niezgodnej z konstytucją wykładni badanego przepisu w postępowaniu sądowym lub administracyjnym²⁴. Zawarte są w niej przesłanki jednolitego rozumienia przepisów przez podmioty stosujące prawo podatkowe, co determinuje efektywność dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego, wyrażającą się w możliwości jego zakończenia już w pierwszym etapie.

Trybunał Konstytucyjny, mimo że jest przede wszystkim „negatywnym” prawodawcą, a wydawanych przez niego orzeczeń (inaczej niż orzeczeń pozostałych sądów), nie można zaliczyć do przypadków typowego stosowania

²⁰ Wyrok z 17 października 1995 r., K. 10/95, OTK ZU, nr 6, poz. 52.

²¹ Wyrok z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU, nr 6, poz. 52.

²² Wyrok z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK ZU, nr 8, poz. 256.

²³ Wyrok z 3 października 2000 r., K. 33/99, OTK ZU, nr 6, poz. 188.

²⁴ K. Complak, *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007, s. 30.

prawa, kiedy to wykładnia prawa odnoszona jest do określonego stanu faktycznego (subsumcyjny model stosowania prawa), to jego orzeczenia Trybunału powinny mieć znaczący wpływ na jednolitość stosowanie prawa. Bardzo ważne z tego punktu widzenia oraz związanej z tym efektywności dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego jest zatem, czy i w jakim zakresie sądy administracyjne kierują się przy rozstrzyganiu spraw podatkowych orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zwłaszcza zaś – w jakim zakresie uwzględniają w swoich tezach oraz uzasadnieniach poglądy Trybunału.

XI. Istotną rolę w procesie stosowania prawa podatkowego odgrywa orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnego ETS). Podmioty stosujące prawo powinny mieć świadomość, że na polskie prawo podatkowe pada „cień wspólnotowy” dotyczący nie tylko wszelkich przepisów funkcjonujących w państwie będącym członkiem Unii, lecz także sposobu ich interpretacji²⁵. Podmioty te dokonują – jak wiadomo – zarówno wykładni prawa tworzonego w krajowym, jak i unijnym centrum tworzenia prawa. Obowiązek dokonywania wykładni prounijnej, zgodnie z wypracowaną linią orzeczniczą ETS, ciąży na wszystkich podmiotach stosujących prawo. Oczywiście trudno rozciągnąć ten obowiązek w sposób bezpośredni na te podmioty stosujące w Polsce prawo podatkowe, które znajdują się poza kręgiem organów publicznych, a więc nie są sądami ani organami administracji podatkowej. Skoro jednak – jak już wspomniano – proces stosowania prawa podatkowego przebiega etapowo i charakteryzuje się kontrolą prawidłowości stosowania tego prawa przez podmiot usytuowany na wyższym etapie stosowania, można przyjąć, iż także podatnicy i płatnicy powinni dokonywać prounijnej wykładni prawa. Jest to bowiem zasadniczy warunek, by dokonana przez nich interpretacja prawa nie była kwestionowana przez sądy i organy administracji, na których ciąży obowiązek prounijnej wykładni.

Wpływ orzecznictwa unijnego na stosowanie prawa podatkowego zależy przede wszystkim od tego, jak dalece prawo unijne kształtuje system podatkowy funkcjonujący na terenie państwa członkowskiego. Podatki bezpośrednie, zwłaszcza podatek dochodowy, stanowią w dalszym ciągu domenę polityki podatkowej państw unijnych, a ich harmonizacja dotyczy jedynie pewnych fragmentów, konstrukcji prawnej, i to wcale nie zasadniczych dla funkcjonowania tych podatków; również orzecznictwo ETS odnoszące się do tych podatków jest znacznie uboższe niż w przypadku podatków pośrednich.

Podatki pośrednie, a w szczególności podatek od towarów i usług, stał się od początku funkcjonowania Unii Europejskiej przedmiotem daleko idącej harmonizacji, co jest oczywiste, zważywszy na jego bezpośredni wpływ na przepływ towarów i usług pomiędzy państwami Unii. Przepisy prawa krajowego normujące podatki pośrednie, szczególnie podatek od towarów i usług, wymagają – w procesie stosowania prawa – nieomal bieżącej konfrontacji z postanowieniami odpowiednich dyrektyw unijnych, a także częstego konfrontowania

²⁵ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jego konsekwencje*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 4, s. 8 i n.

wykładni językowej z wykładnią systemową i celowościową. Bezsporne jest, że należy tu również korzystać z przepisów pierwotnego prawa unijnego, jak i z bogatego orzecznictwa ETS. Podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa – zarówno organy publiczne, jak i podmioty niebędące tym organami – w przypadku podatków pośrednich powinny zatem w sposób znaczący poszerzać pole interpretacji prawa podatkowego.

W procesie stosowania prawa podatkowego nie można ograniczać się jedynie do unijnego prawa podatkowego. Istotne znaczenie dla tego procesu mają również te postanowienia pierwotnego prawa unijnego, w których problematyka podatkowa nie jest uregulowana wprost, a także ogólne zasady prawa unijnego. Chodzi zwłaszcza o te przepisy i zasady, które odnoszą się do gospodarki oraz praw jednostki.

XII. Rolę orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnego ETS) w procesie stosowania prawa należy postrzegać przede wszystkim w aspekcie zapewnienia jednolitości prawa unijnego. Wyroki Trybunału nie mają – co prawda – skutku *erga omnes* (a więc charakteru orzeczeń precedensowych), ale w rzeczywistości wiążą nie tylko sąd zadający pytanie prejudycjalne, lecz także inne sądy orzekające, zaś w praktyce TSUE często powołuje się na swoje wcześniejsze orzeczenia. Wyroków Trybunału nie można zatem odnosić jedynie do określonych spraw, lecz należy w nich szukać, często łatwych do uchwycenia, zasad ogólnych prawa unijnego, jak również zasad interpretacji tego prawa. Trybunał powinien zapewnić nie tylko samo przestrzeganie prawa unijnego, lecz także zmierzać do jednolitości jego stosowania. Nakłada to na państwa Unii, w szczególności zaś na organy stosujące prawo, obowiązek jego interpretacji zgodnej z prawem unijnym. Jeśli nie jest to możliwe i występuje kolizja norm prawa krajowego z prawem unijnym, prowadzi to – jak wiadomo – do zastosowania normy prawa unijnego²⁶.

XIII. Szczególną rolę w procesie stosowania prawa odgrywają zasady ogólne, zwłaszcza gdy chodzi o jednolitość stosowania prawa unijnego. Formułując zasady ogólne prawa unijnego, Trybunał dąży do tego, aby prawo to wywierało takie same skutki w podobnych sytuacjach występujących na terenie poszczególnych państw należących do Unii. Stwarza to przesłanki realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, przejawiającej się w równości i powszechności opodatkowania nie tylko w płaszczyźnie prawa krajowego, lecz także unijnego. Jednym z istotnych warunków realizacji tej zasady jest interpretacja prawa unijnego oparta na zasadzie wykładni jednolitej. Zapewnieniu takiej wykładni służą zarówno pytania prejudycjalne, jak również posługiwanie się przez sądy krajowe – w przypadku niemożności ustalenia przepisu tylko na podstawie wykładni językowej – wykładnią celowościową oraz systemową. Dokonując wykładni, należy wybrać zatem taką interpretację, która najlepiej służy realizacji postanowień prawa unijnego, zaś w przypadku konieczności wyboru metody wykładni – dać pierwszeństwo tej, która zagwarantuje

²⁶ M. Herdegen, *Prawo europejskie*, Warszawa 2006, s. 118.

efektywność przepisów Unii Europejskiej, co często prowadzi do posługiwania się wykładnią celowościową.

Ważne z punktu widzenia realizacji sprawiedliwości podatkowej jest przestrzeganie w procesie stosowania prawa przyjętej przez ETS linii orzeczniczej, zgodnie z którą prawa podstawowe powinno się interpretować rozszerzająco, zaś wyjątki od tych praw – zawężająco. Wszystkie zatem wyjątki od podstawowych swobód określonych przez prawo – funkcjonujące na terenie państw należących do Unii – podlegają zawężającej (restrykcyjnej) wykładni. Nie ulega wątpliwości, że realizacja tych swobód nie jest możliwa bez właściwego stosowania prawa podatkowego funkcjonującego na terenie poszczególnych państw unijnych, respektującego podstawowe prawa i wolności jednostki oraz reguły funkcjonowania gospodarki rynkowej.

Zasady ogólne wyprowadzane są przez ETS nie tylko z pierwotnego prawa unijnego. Inspirację do ich tworzenia stanowią również zasady przyjęte przez ustawodawstwo, doktrynę i orzecznictwo państw członkowskich²⁷. Z punktu widzenia związku pomiędzy prawem podatkowym a gospodarką oraz ochrony praw jednostki istotne znaczenie mają zasady dotyczące przewidywalności prawa. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w jednym z orzeczeń przyjął, iż w systemie praworządnym obywatel ma prawo do ochrony swoich przewidywań, opartych na istniejących normach, gdyż na tym polega jego zaufanie do systemu, zaś jednym z warunków przewidywalności jest klarowność przepisu prawnego, co oznacza, iż normy nakładające ciężar podatkowy muszą być przejrzyste, żeby podatnik nie miał wątpliwości co do tego, jakie są jego prawa i obowiązki, i żeby mógł się do nich odpowiednio ustosunkować²⁸. Właściwa realizacja tej zasady wymaga, aby stosowanie prawa podatkowego, w szczególności zaś oparte na przedstawionym modelu funkcjonującym w Polsce, miało w miarę jednolity charakter niezależnie od tego, jaki podmiot (podmiot publiczny, czy też podatnik lub płatnik) w nim uczestniczy. Nie jest to możliwe przy daleko idącej rozbieżności orzecznictwa podatkowego, zarówno gdy chodzi o orzecznictwo sądów administracyjnych, jak i przy braku zbieżnych kierunków orzecznictwa tych sądów z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnego ETS).

XIV. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej tworzy podstawowe zasady interpretacji i stosowania prawa podatkowego, kształtując mniej lub bardziej wyraźnie swego rodzaju ideologię stosowania prawa. Bezpośredni, niejako na co dzień, wpływ na stosowanie prawa podatkowego ma jednak orzecznictwo sądów administracyjnych. Można nawet przyjąć, że często wpływ orzecznictwa sądu konstytucyjnego oraz sądownictwa unijnego realizowany jest tu pośrednio, poprzez orzeczenia sądów administracyjnych uwzględniające to orzecznictwo. Wydaje się zatem, że uprawniona jest teza, iż to właśnie sądy administracyjne mogą

²⁷ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasady ogólne prawa jako źródło europejskiego prawa wspólnotowego*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 4, s. 28; J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 133 i n.

²⁸ D. Lasok, *Zarys prawa Unii Europejskiej*, Toruń 1995, s. 195.

kształtować w praktyce podatkowej podstawową linię stosowania prawa i od ich działalności w ostatecznym efekcie zależy jednolitość stosowania prawa podatkowego, zarówno przez organy administracji, jak i podmioty niepubliczne.

Wpływ orzecznictwa sądów administracyjnych realizowany jest przede wszystkim poprzez sądową kontrolę zgodności z prawem działalności administracji podatkowej. Efekty tej kontroli mają swój wyraz w orzeczeniach (w zasadzie kasacyjnych) w sprawach, które uprzednio były przedmiotem dwukrotnego merytorycznego rozpoznania i rozstrzygnięcia administracji podatkowej²⁹. Odpowiednie sprawowanie tej kontroli wymaga właściwego ustalenia przez sąd administracyjny obowiązujących przepisów oraz dokonania ich wykładni – prawidłowego odtworzenia normy prawnej zawartej w tych przepisach.

Naczelny Sąd Administracyjny, zgodnie z art. 15 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁰, nie tylko rozpoznaje środki odwoławcze od orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych, lecz także podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowo-administracyjnej. Należy przyjąć, że uchwały te, zmierzając do ujednoczenia orzecznictwa, mają szczególnie wpływ na proces stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś zapewnienie jego jednolitości.

XV. Rzeczywisty wpływ sądów administracyjnych na stosowanie prawa podatkowego zależy głównie od tego, w jaki sposób dokonują one wykładni prawa. Chodzi w szczególności o to, czy sądowa interpretacja prawa podatkowego oparta jest na dynamicznej czy też statycznej wykładni, w jakim stopniu sądy – sprawując kontrolę działalności administracji publicznej – korzystają z dyskrecyjnej władzy sędziowskiej, a także, jak kształtują się w sądowej wykładni prawa podatkowego relacje pomiędzy aktywizmem i pasytywizmem sędziowskim. Upraszczając sprawę, można zadać pytanie, w jakim stopniu orzeczenia podatkowe oparte są na modelu stosowania prawa niewychodzącym poza ścisłe brzmienie przepisów prawa, a w jakim orzeczenia te opierają się na ogólnych zasadach funkcjonowania prawa, w tym również prawa podatkowego.

W prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym, stosunek pomiędzy państwem a jednostką kształtowany jest głównie przez ustawę, co prowadzi do daleko idącego związania sędziego jej przepisami. W prawie tym szczególną rolę odgrywa więc wykładnia językowa, co jest wyraźnie dostrzegane nie tylko w doktrynie prawa, lecz także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego³¹.

²⁹ B. Adamiak, *Uwagi o modelu dwuinstancyjnego postępowania sądowoadministracyjnego*, w: *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 29; A. Zieliński, *Konstytucyjny standard instancyjności postępowania sądowego*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 11, s. 13.

³⁰ Dz. U. 2002, Nr 153, poz. 1270 ze zm.

³¹ Przykładowo wskazać można na postanowienie TK z 26 kwietnia 1994 r., W.11/93, OTK 1994, nr 1, poz. 22; uchwałę TK z 26 marca 1996 r., W.13/95, OTK, nr 2, poz. 12; uchwałę TK z 28 czerwca 2000 r., K.25/99, OTK 2000, nr 5, poz. 141; postanowienie TK z 5 listopada 2001 r., T.33/01, OTK 2002, nr 2B, poz. 46.

Zakreśla ona granice interpretacji tego prawa w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście ustaw podatkowych. Natomiast wykładnia pozajęzykowa – systemowa i celowościowa (funkcjonalna) – służy interpretacji prawa podatkowego w ramach ukształtowanych przez wykładnię językową. Nie oznacza to jednak, że można ograniczać wykładnię językową tylko do analizy tekstu prawnego, według litery prawa, a model sądowego stosowania prawa podatkowego powinien się charakteryzować skrajnym pasywizmem sędziowskim. Wręcz odwrotnie. Szukanie możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym nakazuje łączenie wykładni językowej z zasadami konstytucyjnymi oraz z zasadami prawa unijnego, co często powoduje konieczność przejścia z wykładni językowej do wykładni systemowej i celowościowej.

Rzeczywisty wpływ orzecznictwa sądowego na proces stosowania prawa, zwłaszcza zaś jego rola w dyskursie podatkowym, zależy przede wszystkim od tego, w jakiej mierze sądowa wykładnia prawa podatkowego jest jedynie odtwórcza w swej skrajnej postaci, kiedy to ustalenie normy prawnej oparte jest tylko na samym brzmieniu przepisu, a w jakiej mierze (obok brzmienia przepisu) sąd w swych orzeczeniach bierze pod uwagę ogólne zasady prawa, zwłaszcza te wynikające z konstytucji i z prawa unijnego, a także dotychczasowe orzecznictwo, w tym orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

XVI. Sądy administracyjne w swych wyrokach rzadko powołują się wprost na orzecznictwo Trybunału, zarówno jeśli chodzi o konkretne wyroki, jak i przyjętą przez nie ideologię wykładni. Wiąże się to – jak można sądzić – z pasywizmem sędziowskim³² oraz częstym ograniczaniem interpretacji prawa jedynie do wykładni językowej – i to niejednokrotnie dokonywanej tylko w granicach brzmienia słów przepisu prawnego, a nie możliwego sensu tych słów. W efekcie wykładnia systemowa sprowadza się z reguły jedynie do ram danego aktu prawnego. Rzadko natomiast ma miejsce połączenie wykładni językowej z wykładnią systemową zewnętrzną, której wyrazem jest między innymi uwzględnianie przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej orzeczeń innych sądów, w tym Trybunału Konstytucyjnego. Sądy administracyjne odwołują się natomiast do orzecznictwa Trybunału z reguły wtedy, gdy posługują się wykładnią celowościową, najczęściej w sytuacji, gdy nie są w stanie dokonać interpretacji prawa za pomocą wykładni językowej i poszukują pomocy w orzecznictwie Trybunału, co powoduje, że w praktyce orzeczniczej odwołania te występują jedynie sporadycznie i „symbolicznie”³³.

W wypadku gdy w sądowym stosowaniu prawa przeważa deklaratoryjna wykładnia prawa, jak to ma miejsce w polskim sądownictwie administracyjnym, głównym celem interpretacji staje się przede wszystkim samo odtworzenie, a nie kreowanie sensu przepisu prawa, ograniczając równocześnie tworzenie zasad niezapisanych bezpośrednio w tekstach prawnych. W praktyce stosowania prawa trudno niejednokrotnie wytyczyć wyraźną granicę pomiędzy twórczą i odtwórczą wykładnią prawa, co dotyczy zwłaszcza prawa podatkowego,

³² D. Galligan, M. Matczak, *Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecyjnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005.

³³ T. Stawecki, W. Stańkiewicz, J. Winczorek, *Między policentrycznością a fragmentaryzacją. Wpływ Trybunału Konstytucyjnego na polski porządek prawny*, Warszawa 2008, s. 46 i 59.

stanowiącego – przynajmniej w swym założeniu – zamknięty i zupełny system prawa o jednoznacznie zakreślonych przez przepisy ustawy granicach opodatkowania. Nie oznacza to jednak, że w prawie tym można poprzestawać na ustalaniu normy prawnej w oparciu jedynie o samo brzmienie przepisu prawnego, bez sięgania do zasad ogólnych, zwłaszcza wynikających z konstytucji i prawa unijnego. Twórcza działalność sądów, zwłaszcza w prawie podatkowym, nie może być oczywiście *contra legem*. Istotne dla stosowania prawa jest natomiast to, czy i w jakim zakresie elementy twórcze działalności sądów, zwłaszcza tworzone przez nie na podstawie obowiązującego prawa reguły prawa sędziowskiego, mają stabilny charakter³⁴ i praktycznie oddziałują na stosowanie prawa przez administrację podatkową oraz inne podmioty, w tym także podmioty uczestniczące w dyskursie prawniczym (podatkowym). Nie należy jednak zapominać, że każda wykładnia prawa, także pozajęzykowa, musi się mieścić w ramach możliwego znaczenia leksykalnego danego pojęcia³⁵, co odnosi się szczególnie do nakładania przez prawo obowiązku nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej. Z samej więc istoty prawa podatkowego wynika szczególna rola wykładni językowej w tym prawie, która nie tylko stanowi punkt wyjścia wszelkiej wykładni prawa, lecz także zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym.

Rozpatrując rolę orzecznictwa sądów administracyjnych w kształtowaniu procesu stosowania prawa podatkowego wychodzącego poza samo orzecznictwo, zwłaszcza w aspekcie przedstawionego dwuetapowego modelu stosowania prawa, należy mieć na uwadze, że pasywizm sądów administracyjnych (wstrzemięźliwość sędziowska) determinowany jest w istotnym stopniu już przez samą materię prawną właściwą dla prawa podatkowego. Nie oznacza to jednak, że wykładnia prawa podatkowego może być sprowadzana do samej wykładni statycznej, odtwórczej, poszukującej jedynie woli historycznego prawodawcy. W praktyce sądowej zarówno aktywizm, jak i pasywizm sędziowski mogą występować w różnym nasileniu. Różne formy aktywizmu sędziowskiego są współcześnie nieuniknione, choćby ze względu na same właściwości lingwistyczne tekstu prawnego oraz metody jego interpretacji, w szczególności z uwagi na otwartość języka prawnego, jego nieostrość i wieloznaczność, wartościujący charakter wielu jego pojęć, czy też brak precyzyjnych, powszechnie przyjętych reguł wykładni prawa³⁶.

W prawie podatkowym związanym z gospodarką oraz prawami i wolnościami jednostki zbyt daleko idący pasywizm sędziowski jest niepożądany. Należy przyjąć, że nie występuje on we współczesnym orzecznictwie sądów administracyjnych w skrajnej postaci, choćby ze względu na konieczność uwzględniania w nim orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którego orzecznictwie dominuje aktywizm sędziowski. Z drugiej jednak strony sądy administracyjne w zbyt małym stopniu uwzględniają zasady ogólne prawa, zwłaszcza zaś wynikające z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

³⁴ Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, z. 12, s. 35.

³⁵ K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, w: *Filozoficzno-teoretyczne problemy stosowania prawa*, Łódź 1997.

³⁶ *Ibidem*, s. 6 i 16.

tucyjnego. Przyjmując nawet, że ze względu na wskazywaną wielokrotnie istotę prawną opodatkowania, orzecznictwo tych sądów powinno się – co do zasady – charakteryzować słabym (miękkim) aktywizmem sędziowskim, to wydaje się, że formalizm sędziowski jest jeszcze obecnie zbyt daleko idący, czego efektem jest zbyt częste odwoływanie się w orzecznictwie podatkowym do norm prawnych rozumianych jako reguły, nie zaś jako zasady³⁷. Ogranicza to bez wątpienia wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego zarówno przez administrację, jak i podmioty niepubliczne. Tak ukształtowany model sądowego stosowania prawa zmniejsza ponadto możliwości wykorzystywania orzeczeń sądowych w trudnych przypadkach, gdy zachodzi konieczność prowadzenia dyskursu prawniczego (dyskursu podatkowego).

Wpływ sądów administracyjnych na proces stosowania prawa podatkowego, a w szczególności ich oddziaływanie na rozstrzygnięcia podmiotów w nim uczestniczących, byłby znacznie większy przy przyjęciu nieco odmiennej ideologii sądowego stosowania prawa. Wymaga to bardziej zdecydowanego odejścia od interpretacji tego prawa w granicach samego brzmienia słów, za pomocą których zostały sformułowane jego przepisy i dokonywania jej w ramach możliwego sensu słów, a więc z uwzględnieniem ogólnych zasad prawa wynikających z konstytucji oraz z prawa unijnego. Trudno oczywiście oczekiwać, że sądy administracyjne będą przyjmowały model orzecznictwa właściwy dla Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, charakteryzujący się twardym aktywizmem sędziowskim, którego wyrazem jest częste wykraczanie poza czystą wykładnię przepisów i otwarte tworzenie nowych reguł prawnych, przybierające jednoznacznie charakter tworzenia, a nie stosowania prawa. Można natomiast postulować, aby sądy administracyjne częściej i bardziej jednoznacznie, zwłaszcza w uzasadnieniach wyroków, powoływały się na reguły prawne tworzone przez Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dokonując wykładni prawa podatkowego w granicach możliwego sensu słów przepisów ustaw podatkowych, z jednoczesnym ukierunkowaniem wykładni na jej zgodność z konstytucją oraz z prawem unijnym. Zwiększenie w tym kierunku aktywizmu sędziowskiego może mieć znaczący wpływ na właściwe funkcjonowanie analizowanego tu dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego.

XVII. Przedstawione rozważania prowadzą do generalnego wniosku, że orzecznictwo podatkowe ma zasadniczy wpływ na praktyczne funkcjonowanie dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego. W polu interpretacji tego prawa powinny się znaleźć nie tylko źródła prawa w ich znaczeniu formalnym, lecz także orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Choć bez wątpienia stopień związania orzeczeniami obu Trybunałów, jako sądów prawa, jest nieporównywalnie większy niż orzeczeń sądów administracyjnych, formalnie obowiązujących tylko w określonej sprawie, to jednak sądownictwo administracyjne kształtuje na co dzień ideologię wykładni prawa przyjmowaną przez administrację podatkową i podmioty niepubliczne uczestniczące w procesie stosowania prawa podatkowego. Od jego orzeczeń zależy w ostatecznym

³⁷ T. Stawecki, W. Staśkiewicz, J. Winczorek, op. cit., s. 47.

rezultacie efektywność funkcjonowania przedstawionego modelu stosowania prawa.

Dokonując oceny wpływu orzecznictwa na ideologię wykładni prawa, należy przyjąć, że jest on stosunkowo niewielki. Przyczyn tego stanu rzeczy należy szukać głównie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Sądy te w niedostatecznym stopniu wykorzystują, zwłaszcza w uzasadnieniach wyroków, zasady prawa przyjęte w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Pomimo dostrzeganych zmian idących w kierunku większego wykorzystywania zasad prawa, w pewnym stopniu wymuszonych orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, orzecznictwo sądów administracyjnych w dalszym ciągu charakteryzuje zbyt daleko idący pasywizm sędziowski (nawet biorąc pod uwagę wskazywaną tu wielokrotnie specyfikę stosowania prawa podatkowego) wyrażającą się w tym, że sądy te, rozstrzygając sprawy podatkowe, zbyt często ograniczają się jedynie do reguł prawa, a w stosunkowo małym stopniu wykorzystują zasady prawa (zwłaszcza w uzasadnieniach wyroków). Wpływa to ujemnie na ujednoczenie wykładni i stosowania prawa podatkowego oraz ogranicza ukształtowanie się odpowiedniej jego ideologii, możliwej do przyjęcia przez wszystkie podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa, co z kolei prowadzi do ograniczenia efektywności funkcjonowania omówionego tu dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego.

prof. dr hab. Ryszard Mastalski
Uniwersytet Wrocławski

INFLUENCE OF JUDICIAL DECISIONS ON THE APPLICATION OF TAX LAW

Summary

The application of law requires determination of a proper ground of its interpretation. This ground should account for legal regulations of domestic, European and international laws as well as the judicial decisions of those laws. It is also vital that the general views on the application of law, especially those expressed in the theory of law, were referred to individual branches of law, including tax law.

The participants in the process of tax law application are not only public organs of judicial courts and administration but other subjects as well. Such a situation is unknown in other areas of public law of which tax law is also a part, The consequence of this phenomenon is development of a two-tier model of law application (which is currently dominating in Poland) where the players in the first stage (tier 1) are tax bearers and tax payers, and in the second stage (tier 2) are public bodies (courts and administration).

The role of judicial decisions in the tax law application process should be seen as its influence on the interpretation of law by individual subjects participating in that process. That influence is rather minor due to the decisions of the administrative courts.

When making judicial decisions, administrative courts do not sufficiently apply the principles of law, in particular those shaped by the decisions of the Polish Constitutional Tribunal or the European Court of Justice. Despite some recent positive changes in that respect, judges of administrative courts continue to take a passive attitude and resort in their judgment strictly to the legal rule rather than a principle of law. This has a negative impact on the process of unification of legal interpretation and application of tax law, and restricts the possibility of creating an ideology that would be acceptable to all participants of the law application process. This, in turn, results in a lesser efficiency of the two-tier model of tax law application.