

WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO

Zagadnienia filozofii,
teorii i praktyki

Bogumił Brzeziński

ZAGADNIENIA PODATKOWE

WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO

Zagadnienia filozofii,
teorii i praktyki

Bogumił Brzeziński

Stan prawny na 12 stycznia 2026 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Kruś

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-017-8

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 692 477 076
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Pamięci Jarka Rawy (1968–2025)

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
---------------------	----

Wstęp	13
-------------	----

Część I ZAGADNIENIA OGÓLNE

Rozdział I	
Uwagi wprowadzające.....	25

Rozdział II	
Podstawowe założenia wykładni prawa	45
1. Interpretacja i wykładnia prawa.....	45
2. Zdolność egzegetyczna adresata norm prawnych	48
3. Rodzaje (metody) wykładni	50
4. Zasady, reguły oraz dyrektywy wykładni.....	54
5. Dyrektywy wykładni pierwszego i drugiego stopnia	56
6. Argument interpretacyjny, hipoteza interpretacyjna i decyzja interpretacyjna	56
7. Domniemania interpretacyjne	58
8. Dwie koncepcje wykładni – klaryfikacyjna i derywacyjna	59
9. Taktyka wykładni prawa	62
10. Znaczenie toposów prawniczych w wykładni prawa podatkowego	66
11. Prawna regulacja zasad wykładni.....	69

Rozdział III	
Prawo podatkowe jako przedmiot wykładni	71
1. Charakterystyka prawa podatkowego.....	71
2. Orzecznictwo sądowe jako źródło wiedzy o wykładni prawa	77
3. Wykładnia prawa podatkowego jako przedmiot badań naukowych.....	79

Część II

DYREKTYWY JĘZYKOWE WYKŁADNI

Rozdział IV

Wykładnia językowa w prawie podatkowym	83
1. Determinanty prymatu wykładni językowej	83
2. Językowe znaczenie przepisu jako granica wykładni prawa.....	86
3. Domniemania i zasady związane z językiem prawnym	90
4. Wykładnia ścisła, rozszerzająca i zwężająca.....	103
5. Uwarunkowania i ograniczenia wykładni językowej.....	107
6. Wykładnia językowa a pozajęzykowe metody wykładni prawa.....	109
7. Zagadnienie możliwości „przełamania” rezultatów wykładni językowej...	114
8. Rodzaje błędów popełnianych przy stosowaniu wykładni językowej.....	117
9. Uwagi końcowe.....	120

Rozdział V

Definicje pojęć i terminów w prawie podatkowym	123
1. Uwagi ogólne.....	123
2. Definicje w prawie podatkowym.....	129
2.1. Definicje w aktach normatywnych z zakresu prawa podatkowego	129
2.2. Zasięg obowiązywania definicji	131
3. Definicje w aktach normatywnych z innych dziedzin prawa	132
4. Uwagi końcowe.....	139

Część III

DYREKTYWY POZAJĘZYKOWE WYKŁADNI

Rozdział VI

Wykładnia systemowa	143
1. Uwagi ogólne.....	143
2. Reguły kolizyjne	145
3. Powszechne dyrektywy wykładni systemowej	147
4. Domniemanie racjonalności ustawodawcy	152
5. Dyrektywa uwzględniania struktury aktu normatywnego.....	155
6. Dyrektywa uwzględniania zasad konstrukcji podatku	155
7. Zagadnienie tzw. struktury głębokiej prawa podatkowego	158
7.1. Uwagi ogólne.....	158
7.2. Judykatura i doktryna polska	160
8. Dyrektywa rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika.....	162
9. Domniemanie normatywnego charakteru zmiany przepisu.....	167
10. Analogia <i>legis</i> i analogia <i>iuris</i>	168
11. Rozumowania quasi-logiczne w wykładni prawa podatkowego.....	168

11.1. Uwagi ogólne	168
11.2. Rozumowania <i>a fortiori</i>	169
11.3. Rozumowanie z przeciwności (<i>a contrario</i>)	171
12. Inne zagadnienia	173

Rozdział VII

Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym	175
1. Ogólne założenia wykładni celowościowej	175
2. Cele ustawodawcy	176
3. Cele ustawy	180
4. Dylematy wykładni celowościowej	181
5. Wykładnia językowa a wykładnia celowościowa	183
6. Uwagi końcowe	185

Rozdział VIII

Inne rodzaje wykładni	189
1. Wykładnia funkcjonalna	189
2. Wykładnia historyczna	191
3. Wykładnia gospodarcza prawa podatkowego	192
3.1. Uwagi ogólne	192
3.2. Założenia wykładni gospodarczej prawa podatkowego	194
3.3. Wykładnia gospodarcza jako dyrektywa wyboru	195
3.4. Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych ...	197
3.5. Uwagi końcowe	204

Część IV

DYSKUSYJNE ZAGADNIENIA WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

Rozdział IX

Analogia w prawie podatkowym	209
1. Uwagi ogólne	209
2. Problematyka luk w prawie	211
2.1. Pojęcie luki w prawie	211
2.2. Rodzaje luk w prawie	212
3. Rodzaje analogii	213
3.1. Analogia <i>legis</i> i analogia <i>iuris</i>	213
3.2. Analogia <i>intra legem</i> i analogia <i>extra legem</i>	214
4. Regulacje prawne dotyczące analogii	214
5. Algorytm postępowania przy stosowaniu analogii	215
6. Analogia w prawie podatkowym – poglądy doktryny	216
7. Analogia w prawie podatkowym – poglądy judykatury	218
8. Obszar stosowalności analogii w prawie podatkowym	223
9. Uwagi końcowe	228

Rozdział X

Wykładnia przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych.....	233
--	------------

Część V

**WYKŁADNIA MIĘDZYNARODOWEGO I UNIJNEGO PRAWA
PODATKOWEGO**

Rozdział XI

Wykładnia międzynarodowego prawa podatkowego	243
1. Uwagi ogólne.....	243
2. Charakterystyka ogólna międzynarodowych umów podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania	247
3. Założenia systemu dyrektyw interpretacyjnych międzynarodowego prawa podatkowego.....	249
4. Szczególne cechy międzynarodowego prawa podatkowego	251
5. Podstawowe i uzupełniające środki interpretacji umów międzynarodowych.....	254
5.1. Uwagi ogólne.....	254
5.2. Podstawowe dylematy wykładni aktów prawa międzynarodowego	256
6. Subiektywna i obiektywna interpretacja traktatów	258
7. Definicje prawne jako instrument interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego.....	259
8. Analiza dogmatycznoprawna art. 31–33 Konwencji wiedeńskiej	260
8.1. Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej – założenia ideowe i kategorie pojęciowe	260
8.2. Uzupełniające środki interpretacji.....	265
9. Problem znaczenia Komentarza OECD do Modelu Konwencji	268
10. Problem znaczenia art. 3 ust. 2 Modelu Konwencji (i traktatów)	269
11. Problem interpretacji traktatów wielojęzycznych.....	271
12. Interpretacja statyczna czy dynamiczna?.....	275
13. Uwagi końcowe.....	276

Rozdział XII

Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej	279
1. Wprowadzenie	279
2. Determinanty wykładni unijnego prawa podatkowego	282
3. Metody wykładni unijnego prawa podatkowego.....	286
4. Uwagi końcowe.....	290

Zakończenie	295
--------------------------	------------

Bibliografia.....	297
--------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Konwencja wiedeńska	– Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
Model Konwencji OECD	– OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1344)
u.z.p.	– ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)

Inne

KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
MPod.	– Monitor Podatkowy
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development)
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

W procesie stosowania prawa kluczową rolę odgrywa wykładnia prawa. Stosowanie prawa to złożony, wielofazowy proces, w którym splatają się wątki organizacyjne, prawne oraz intelektualne (myślowe). Wykładnia prawa zajmuje w tym procesie znaczące miejsce, choćby z tego powodu, że bez ustalenia treści norm prawnych ich zastosowanie nie byłoby możliwe.

W wypadku wykładni operatywnej, tj. dokonywanej w rzeczywistości społecznej przez organy władzy publicznej działające w granicach swoich kompetencji do stosowania (a więc także interpretowania) prawa, punktem wyjścia jest ustalenie zaistnienia określonej sytuacji (stanu faktycznego), która podlega unormowaniu. To, czy tak jest w konkretnym przypadku i jakie są ewentualne konsekwencje podlegania unormowaniu, powinno być wyjaśnione przez dokonanie wykładni prawa.

Wykładnia ma na celu ustalenie treści relewantnych norm prawnych, ale zawsze w konfrontacji z zaistniałym w sprawie stanem faktycznym. Nawet w wypadku wykładni abstrakcyjnej, oderwanej od konkretnego stanu faktycznego, analityk prawa nie może od stanu faktycznego abstrahować w ogóle – przyjmuje *implicite* bądź nawet *explicite* jakiś wyobrażalny, zazwyczaj standardowy, uproszczony obraz stanu faktycznego, z którym konfrontuje przepisy prawa.

Wykładnia prawa, a zwłaszcza wykładnia operatywna prowadzona w procesie stosowania prawa, wymaga więc dostatecznie precyzyjnego ustalenia stanu faktycznego. To pozwala na ustalenie znajdujących w danym wypadku zastosowanie przepisów prawnych, które będą – po ich zinterpretowaniu – źródłem norm prawnych. Wykładni podlegają przepisy uznane za relewantne. Pierwsza konfrontacja treści przepisów z ustalonym w sprawie stanem faktycznym nazywana jest niekiedy wykładnią *prima facie*. Jej rezultat podlega dalszej analizie w sposób pogłębiony: z jednej strony bierze się pod uwagę rozmaite możliwości językowego rozumienia przepisu, z drugiej – uwzględnia kontekst pozajęzykowy prawa: cele, funkcje regulacji prawnych, skutki gospodarcze i społeczne przyjęcia określonego znaczenia obowiązujących przepisów.

Te realia determinują kolejność stosowania podstawowych metod wykładni prawa: w pierwszej kolejności znajduje zastosowanie wykładnia językowa, w drugiej – wykładnia systemowa, w trzeciej zaś wykładnia celowościowa.

Proces wykładni prawa nie ma jednak charakteru liniowego. Ze względów kulturowych (prymat ustawy w systemie prawa) oraz lingwistyczno-poznawczych punktem wyjścia będzie zawsze językowe znaczenie przepisów prawa. Zarówno potrzeba wyboru między potencjalnie różnym znaczeniem ze względu na otwartość tekstową przepisów prawa, jak i zasadność, a niekiedy konieczność uwzględniania kontekstu, w jakim prawo funkcjonuje, i metod, które uwzględnieniu tego kontekstu służą, wymagają nie tylko harmonizacji wniosków, jakie płyną z zastosowania rozmaitych metod wykładni, lecz także nieustannej konfrontacji krystalizujących się w procesie myślowym interpretatora hipotez interpretacyjnych ze stanem faktycznym sprawy. Ten stan nie zawsze będzie do końca zdeterminowany, gdyż wnioski płynące z analizy przepisów prawa w procesie budowy hipotez interpretacyjnych mogą wymagać dodatkowych ustaleń w tym zakresie bądź też prowadzić do nowej oceny faktów już znanych. Nowe ustalenia w zakresie stanu faktycznego pozwalają na weryfikację hipotez interpretacyjnych – pominięcie tych, które nie przystają do znanego aktualnie stanu faktycznego, oraz ostateczny wybór hipotezy optymalnej, najbardziej adekwatnej – z punktu widzenia wartości systemu prawa – do stanu faktycznego sprawy.

Reasumując, proces wykładni prawa ma z natury rzeczy charakter hermeneutyczny. W konsekwencji nie da się ustalić algorytmu stosowania poszczególnych metod interpretacji – jedyną rzeczą pewną jest to, że wykładnia prawa musi rozpoczynać się od analizy językowej tekstu prawnego. Eliminacja konkurencyjnych, rysujących się hipotez interpretacyjnych prowadzi do wyboru jednej z nich i podjęcia na jej podstawie decyzji interpretacyjnej – ostatecznego wyboru kształtu normy prawnej. W wykładni operatywnej decyzja interpretacyjna staje się podstawą rozstrzygnięcia sprawy – wydania decyzji administracyjnej, wyroku sądowego itd.

Wykładnia prawa jest aktywnością na wskroś praktyczną i – jak piszą znani autorzy – raczej sztuką niż nauką¹. Natomiast może być i jest przedmiotem refleksji naukowej. Wnioski z tej refleksji mogą dobrze służyć praktyce orzeczniczej, pod warunkiem że zostaną zaakceptowane w praktycznym dyskursie prawniczym. Trzeba bowiem pamiętać o tym, że praktyka prawnicza ma ograniczoną możliwość wchłaniania dorobku teorii prawa, gdyż ma ona zgoła odmienne cele niż teoria czy filozofia prawa.

Nauka o wykładni prawa podatkowego rozwija się paralelnie do ogólnej nauki o wykładni prawa. Dorobek tej drugiej jest internalizowany przez tę pierwszą: niemniej doszukiwanie się w opracowaniach z zakresu nauki o wykładni prawa podatkowego prostej transmisji wiedzy z zakresu „ogólnej” wykładni prawa nie byłoby właściwe, gdyż

¹ J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2006, s. 34–37.

nie odzwierciedlałoby specyfiki prawa podatkowego. Przyczyną różnic jest nie tylko „własny” dorobek nauki prawa podatkowego dotyczący jego wykładni, lecz także równie istotne znaczenie mają tutaj względy pragmatyczne.

W ramach nauki o wykładni prawa podatkowego powstają rozmaite koncepcje tejże wykładni, nazywane też niekiedy – niezbyt precyzyjnie – teoriami. Teorie wykładni są dosyć silnie zabarwione pragmatyzmem, gdyż w ostateczności służyć mają sądownictwu w pełnieniu jego funkcji². Aby określony zespół idei można było określić mianem teorii, powinny one umożliwiać udzielenie odpowiedzi na następujące kwestie dotyczące wykładni:

1. Co jest celem wykładni?
2. Jakie źródła informacji o prawie mają znaczenie?
3. Jakie zasady i reguły wykładni mają znaczenie i jaka jest ich hierarchia?
4. W jakim zakresie interpretator jest wolny od konieczności uwzględniania kontekstu społeczno-politycznego jako wyznacznika kierunku interpretacji?³

Te wątki czy pytania przewijać się będą w treści książki. Nie znaczy to jednak, że konstrukcja opracowania jest im podporządkowana.

Ogólna teoria wykładni prawa jest – zapewne słusznie – pod dużym wpływem filozofii prawa. Tutaj rozmaite poglądy na to, co w ogóle jest prawem (a co nim nie jest), rzutują w istotny sposób na rekomendowaną metodykę wykładni. To samo dotyczy poglądów na takie kwestie jak obowiązywanie czy stosowanie prawa. L. Alexander pisze o zalewie wymyślnych (*fancy*) teorii wykładni prawa, ukrywających niekiedy własne preferencje interpretatora co do ostatecznego rezultatu interpretacji⁴.

Interpretator prawa podatkowego postawiony przed faktem wielości teoretycznych koncepcji prawa i jego wykładni poprzez ich studiowanie wzbogaciłby się być może intelektualnie, ale miałby istotne, a może nawet nieprzezwyciężalne trudności w zbudowaniu w miarę funkcjonalnego modelu wykładni prawa podatkowego, nadającego się do rekomendowania praktyce podatkowej. A temu – w moim przekonaniu – powinna służyć nauka o wykładni prawa podatkowego. W konsekwencji wykładnia prawa podatkowego pozostaje pod wpływem potrzeb praktyki prawniczej (orzecznictwo, piśmiennictwo analityczne), wchłaniając po części jej dorobek jako element realnie istniejącej kultury prawnej.

² B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 21.

³ Zob. J. Kelso, C. Kelso, *Statutory Interpretation: Four Theories in Disarray*, „Southern Methodist University Law Review” 2000/1, s. 84–85.

⁴ Zob. L. Alexander, *On statutory interpretation. Fancy theories of interpretation aren't*, „Washington University Law Review” 1995/3, s. 1081–1082.

Książka, która trafia do Czytelnika, jest owocem przemyśleń autora nad problematyką wykładni prawa podatkowego. Na ich treść wpłynęła zarówno obserwacja praktyki orzeczniczej – przede wszystkim polskiej – z zakresu prawa podatkowego, jak i analiza dosyć bogatej literatury krajowej i zagranicznej dotyczącej wykładni prawa podatkowego. Najbardziej ogólny wniosek z tej wieloletniej pracy jest taki, że poglądy na wykładnię prawa podatkowego są z jednej strony refleksem ogólnych poglądów wspólnoty prawniczej na wykładnię prawa, z drugiej strony prawo podatkowe jako przedmiot wykładni jest materią na tyle złożoną (konstrukcyjnie i aksjologicznie), że jak dotąd nie wypracowano jednolitej, kompletnej strategii wykładni przepisów tego prawa. Najprostszy, ale – jak sądzę – dobrze ilustrujący sytuację przykład: współcześnie akceptuje się dosyć powszechnie analogię *legis* jako metodę wykładni prawa podatkowego, ale w niektórych jurysdykcjach przyjmuje się, że analogii nie wolno stosować na niekorzyść podatnika, a w innych takiego ograniczenia w orzecznictwie sądów, a nawet trybunałów konstytucyjnych się nie uznaje⁵. A przecież relacje między administracją podatkową a podatnikami nie są w poszczególnych krajach aż tak zasadniczo różne, żeby usprawiedliwiała to istotną różnicę w podejściu do interpretacji prawa układającego relacje między tymi podmiotami.

Reasumując, zarówno istotne zróżnicowanie poglądów filozoficznych na naturę prawa, jak i zróżnicowana praktyka wykładni prawa nie sprzyjają budowie całościowej teorii wykładni, przynajmniej jeśli chodzi o prawo podatkowe. Podobnie zresztą dzieje się w ogólnej teorii prawa – tutaj wskazuje się, że w Polsce da się zidentyfikować siedem modeli wykładni prawa⁶. Na najważniejszym polu wykładni prawa, jakim jest sądowe stosowanie prawa, sytuacja nie jest bardziej klarowna. Wskazuje się, że orzecznictwo sądów korzysta nie tylko z różnych modeli w różnym stopniu, lecz także „często nieświadomie posługuje się w jednym uzasadnieniu kilkoma teoriami wykładni, i to przyjmującymi konkurencyjne ze sobą założenia wyjściowe”⁷.

Jednak pomimo przyjmowania konkurencyjnych założeń wykładnia taka w praktyce ma miejsce. Kwestia konkurencyjności – przykładowo – między klaryfikacyjną koncepcją wykładni (wyróżniającą dyrektywy interpretacyjne pierwszego i drugiego stopnia i preferującą wykładnię językową) a koncepcją derywacyjną wykładni (kładącą nacisk na stosowanie w każdym wypadku wszystkich dostępnych metod wykładni) nie jest tak dramatyczna, jak to się wydaje na pierwszy rzut oka. Jeśli to ostatnie, tj. korzystanie w każdym wypadku ze wszystkich możliwych do zastosowania metod wykładni, uznać za esencję koncepcji derywacyjnej, to przecież w żadnym stopniu nie wyklucza

⁵ Zob. stanowisko Federalnego Sądu Finansowego w Niemczech, zreferowane w: C. Herber, Ch. Sternberg, *Germany* [w:] *Legal Interpretation of Tax Law*, red. R. Krever, R. van Brederode, Kluwer Law International 2014, s. 174.

⁶ M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 130.

⁷ M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie...*, s. 130.

to możliwości powstawania alternatywnych hipotez interpretacyjnych, które należy redukować przez zastosowanie dyrektyw wyboru.

Takie podejście to nie tylko kwestia ułomnej rzekomo praktyki interpretacyjnej. Podzielić należy w tym zakresie pogląd R. Mastalskiego, który w swojej książce deklaruje się jako zwolennik derywacyjnej koncepcji wykładni prawa podatkowego⁸, ale z dużym przekonaniem analizuje dyrektywy interpretacyjne zarówno pierwszego, jak i drugiego stopnia, charakterystyczne dla koncepcji klaryfikacyjnej wykładni prawa⁹.

W konsekwencji – *nolens volens* – książka oparta jest na założeniu, że jej celem nie jest poszukiwanie konstruktów teoretycznych w sposób całościowy objaśniających istotę i zasady oraz reguły wykładni prawa podatkowego, ale pokazanie podstawowych ścieżek postępowania interpretacyjnego, punktów krytycznych dla aktywności interpretacyjnej oraz rekomendacji, jakich można odpowiedzialnie w tym zakresie udzielić. Nie jest to więc opracowanie naukowe w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale ustalenia nauki są tu wykorzystywane w celu klarowania procesu wykładni i jego optymalizacji z punktu widzenia zarówno potrzeby utrzymania spójności systemu prawa, jak i zachowania jego aksjologii. Stanowisko to jest bliskie poglądowi znanego amerykańskiego prawnika K. Llewellyna, profesora prawa, który mawiał, że w prawie podejście naukowe nie wystarczy, w związku z czym, orzekając, trzeba sięgać do sztuki, przeczucia oraz intuicji. Nasuwa się w związku z tym taka tylko uwaga, że uzasadnienie wyroku nie może opierać się eksponowaniu przeczuć, uprzedzeń, sympatii czy też intuicji sędziego.

Siłą rzeczy rozważana zawarte w książce naznaczone są piętnem subiektywizmu i nie zmieni tego nawet okoliczność przywoływania w odniesieniu do poszczególnych kwestii poglądów autorów o odmiennych zapatrywaniach niż piszący te słowa. Niezwykle trafne wydaje się spostrzeżenie, że zrozumienie istoty wykładni prawa jako fenomenu rzeczywistości społecznej nie jest możliwe bez zaangażowania przekonań obserwatora co do tego, jak proces wykładni powinien przebiegać¹⁰.

Można chyba zaryzykować stwierdzenie, że książka prezentuje takie spojrzenie na wykładnię prawa, które w piśmiennictwie naukowym określane jest jako *ius interpretandi*. Jest to oznaczenie takiej ideologii prawniczej, która zbieżna jest z powszechnie podzielanymi, zwłaszcza gdy chodzi o wykładnię językową, poglądami doktryny prawniczej (w jej najprostszym, podręcznikowym wręcz ujęciu), a przede wszystkim orzecznictwa sądów administracyjnych. Określenie „ideologia wykładni” nie ma charakteru pejoratywnego, gdyż żaden interpretator nie jest w stanie się od niej uwolnić – niezależnie od tego, czy jest to zbiór jego przekonań własnych, czy też podzielanych przez szersze gre-

⁸ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 71.

⁹ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 70 i n. oraz s. 97 i n.

¹⁰ T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006, s. 21.

mium adresatów prawa. Ideologie wykładni dokonują wyboru i hierarchizacji wartości, których realizacji ma służyć wykładnia (takich jak pewność prawa, zaufanie do prawa, sprawiedliwość materialna, elastyczność prawa, dopasowanie prawa do zmieniających się warunków społecznych itp.)¹¹.

O obecności i wadze w orzecznictwie sądów administracyjnych *ius interpretandi*, rozumianego jako zbiór względnie utrwalonych przekonań i poglądów na wykładnię prawa i konkretne problemy, jakie pojawiają się w trakcie jej prowadzenia, piszą doświadczeni w tym względzie autorzy. Rekonstrukcję dyrektyw interpretacji i wykładni spotykanych w orzecznictwie sądów uznaje się za przejaw kultury prawnej i wartości, jakie ta kultura ze sobą niesie¹².

Ograniczone ramy książki pozwalają zaledwie na przedstawienie podstawowych dylematów wykładni prawa podatkowego, bez ambicji ich kompleksowego i w pełni uargumentowanego rozwiązywania. Nie wyczerpuje też ono całości problematyki wykładni prawa podatkowego.

Celem opracowania, mieszczącego się w nurcie dogmatyki prawa podatkowego, jest przede wszystkim przedstawienie zakresu i uwarunkowań rozmaitych metod wykładni stosowanych w obrębie prawa podatkowego. Siłą rzeczy poświęcono w nim sporo uwagi problematyce ogólnej wykładni prawa, a nie tylko zagadnieniom ściśle związanym z wykładnią prawa podatkowego. Ogólne zasady wykładni prawa trzeba bowiem przyjąć za punkt wyjścia także przy wykładni prawa podatkowego¹³. W znakomitej większości wypadków są one bowiem wystarczające dla osiągnięcia pożądanego rezultatu interpretacyjnego¹⁴.

Niezbędne wydaje się jeszcze jedno zastrzeżenie dotyczące metodologii wykładni przepisów prawa. Otóż w dwudziestowiecznym piśmiennictwie z zakresu wykładni prawa pojawiła się teza o stopniowej zmianie paradygmatu wykładni, który z formatu sylogistycznego staje się formatem argumentacyjnym¹⁵. Ten ostatni ma polegać na gromadzeniu rozmaitych argumentów przemawiających za możliwymi rozwiązaniami problemu interpretacyjnego, ważeniu tych argumentów i wyborze optymalnego dla danej sytuacji rozwiązania. Uwalnia to rzekomo proces interpretacji (wykładni) z okowów

¹¹ T. Gizbert-Studnicki, *Dyrektywy wykładni drugiego stopnia* [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 52–53.

¹² Zob. M. Zirk-Sadowski, *Problemy wykładni językowej w prawie administracyjnym* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 197 i n.

¹³ J. van Houtte, *Principles of Interpretation in Internal and International Tax Law*, Amsterdam 1968. Podobny pogląd wyraża m.in. A. Becker, *Teoria geral do direito tributário*, Sao Paulo 1963, s. 100.

¹⁴ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 7.

¹⁵ Zob. m.in. L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005, s. 198 i n.

nadmiernego formalizmu typowego dla rozumowań logicznych, mogących prowadzić do rozstrzygnięć błędnych, niesłusznych, niesprawiedliwych itd. O rozstrzygnięciu dylematu prawnego decyduje więc siła argumentów, a nie siła logiki.

Wydaje się, że sposób uzasadniania argumentacyjnej „teorii” wykładni obarczony jest błędem przesunięcia kategoryjnego. Zakłada się tutaj mylnie, że istnieje wybór między dwiema koncepcjami wykładni, tj. sylogistyczną (subsumpcyjną, dedukcyjną itd.) oraz argumentacyjną, przy czym ta druga okazuje się być – zdaniem jej zwolenników – współcześnie bardziej efektywna, prowadząc do bardziej wartościowych (bardziej trafnych, poprawnych, akceptowalnych itd.) rezultatów przy podobnych bądź niższych nakładach pracy interpretatorskiej. Nieporozumienie, jakie tu się pojawia, polega na zacieraniu różnic między jakościowo odmiennymi w swoich funkcjach aktywnościami spotykanymi w procesie wykładni prawa. Nie ma przy tym wyboru między procesem gromadzenia argumentacji relewantnej w konkretnym przypadku oraz ważeniem zidentyfikowanych argumentów a oceną, czy konkretny stan faktyczny mieści się, czy też nie mieści się w hipotezie zrekonstruowanej przy użyciu tych argumentów normy prawnej. Temu ostatniemu służy sylogizm prawniczy i stosowanie prawa jest immanentnie z nim związane.

Faza gromadzenia, konfrontacji i „uzgadniania” argumentów interpretacyjnych służy więc budowaniu hipotez interpretacyjnych oraz wyborowi optymalnej, najbardziej przekonującej spośród nich w celu podjęcia decyzji interpretacyjnej.

Fakt, że przy budowaniu hipotez interpretacyjnych interpretator konfrontuje efekty swojej pracy ze stanem faktycznym – w myśl idei koła hermeneutycznego – nie ma w tym kontekście istotnego znaczenia. Końcowym efektem tych zabiegów jest zawsze norma prawna „utrwalona” następnie decyzją interpretacyjną. I dopiero konfrontacja takiej normy ze stanem faktycznym determinuje akt stosowania prawa. Ustalenie, czy przyjęty stan faktyczny sprawy mieści się (bądź też nie) w hipotezie normy prawnej, nie jest możliwe bez wykorzystania sylogizmu prawniczego, gdyż treść normy prawnej reprezentuje przesłankę większą sylogizmu, a opis stanu faktycznego – przesłankę mniejszą. W konsekwencji proces argumentacji i proces kwalifikacji prawnej (z wykorzystaniem sylogizmu) nie funkcjonują alternatywnie, jak wynikałoby z enuncjacji zwolenników argumentacyjnej teorii wykładni, lecz sekwencyjnie. I do zastosowania prawa oba te elementy: „obróbka” sfery argumentacyjnej oraz zastosowanie sylogizmu są niezbędne. Niczego nie zmieni nawet aprobata dosyć skrajnych, chociaż wcale nie nieprawdopodobnych koncepcji, w myśl których niektóre decyzje interpretacyjne podejmowane są intuicyjnie, przede wszystkim na podstawie tzw. prerozumienia (tj. sumy posiadanej wiedzy i wcześniejszych doświadczeń oraz przekonań decydenta)¹⁶.

¹⁶ Wzmianka o tym u T. Spyry, *Granice...*, s. 24.

Czytelnik może oczywiście zapytać, w jakim zakresie książkę wypełnią – obiecane w jej tytule – rozważania natury filozoficznej, rozważania osadzone w teorii prawa oraz rozważania wynikające z obserwacji praktyk interpretacyjnych w odniesieniu do prawa podatkowego.

Kwestie filozoficzne będą obecne w książce w stosunkowo najmniejszym zakresie. Nie umniejsza to oczywiście ich wagi, ale różnice w spojrzeniu na prawo, jakie tu występują, wymagałyby tworzenia odrębnych systemów interpretacji przepisów prawa dla niemal każdego stanowiska filozoficznego. W konsekwencji opowiedzenie się autora za jednym z kierunków filozofii prawa mogłoby prowadzić do rekomendowania takiego zespołu zasad wykładni prawa, który w sposób istotny odbiegałby od tego, który już funkcjonuje w praktyce¹⁷. To z kolei ograniczałoby w znaczący sposób wagę praktyczną takich rekomendacji. Dla porządku należy dodać, że autor tej książki skłonny jest zaufać pozytywizmowi prawniczemu w jego umiarkowanej postaci, nazywanemu niekiedy pozytywizmem inkluzywnym. Esencją tego stanowiska filozoficznego jest uznanie, że prawo jest wytworem myśli ludzkiej, odpowiadającym stosunkom społecznym danej epoki. Ze względu na wymóg efektywności oraz dążenie do społecznej akceptacji tak rozumiane prawo stanowione powinno uwzględniać dominujący w społeczeństwie system wartości, z uwzględnieniem potrzeby ochrony praw mniejszości oraz praw jednostki.

W teorii prawa można znaleźć bardziej precyzyjne wskazanie cech, jakimi charakteryzuje się pozytywizm prawniczy. Wyraża się to w następujących тезach: 1) normy prawne są tworzone, a nie „odkrywane”, jak twierdzą zwolennicy prawa naturalnego, 2) tworzenie prawa jest wyrazem woli suwerena, 3) prawo składa się wyłącznie z norm lub reguł, 4) prawnicy powinni przestrzegać prawa bez żadnych wyjątków, tj. wszystkie decyzje prawne powinny być podejmowane na podstawie norm (reguł) prawnych, 5) nie istnieje konieczny związek między prawem a moralnością ani między prawem takim, jakim jest, a takim, jakie powinno być, 6) badania pojęć prawnych należy odróżnić od badań historycznych, socjologicznych lub psychologicznych, 7) system prawny należy rozważać jako „zamknięty system logiczny”, w którym każdą decyzję można wywnioskować z góry określonych norm lub reguł za pomocą narzędzi logicznych¹⁸.

Ciekawe spojrzenie na filozoficzne aspekty interpretacji prawa zawarto w książce H. Ra-baulta: „Prawo jest systemem wykazującym krańcową nieufność wobec interpretatora, który się zabezpiecza przed jego subiektywnością, wykorzystując w tym celu formalną organizację znaków. Pojęcie prawa formalnego – zwornik konstrukcji pierwotnego pozytywizmu w jego walce z prawnonaturalizmem – charakteryzuje więc nie tylko teoretyczną koncepcję prawa, ale również metodologiczną praktykę prawa i jej własną

¹⁷ Takie stanowisko nie jest niczym oryginalnym – o postawie afilozoficznej, niepowołującej się wprost na żaden sposób filozoficznego myślenia, pisze J. Wróblewski, *Postawa filozoficzna i afilozoficzna we współczesnej teorii prawa*, „Studia Prawnicze” 1966/13, s. 71.

¹⁸ J. Stelmach, B. Brożek, *Methods of Legal Reasoning*, Springer 2006, s. 8.

koncepcję hermeneutyczną. Za tak zwanymi «filozofami prawa» kryje się zatem pewna szczególna jego koncepcja, prowadząca do swoistego usamodzielnienia interpretatora dzięki stwierdzeniu prymatu jego etyki, subiektywnie przez niego wypracowanej nad prawem formalnym”. I dalej: „Prawo jest przede wszystkim nagromadzeniem tekstów, znaków, instrumentów. Właśnie przez to stanowi ono gwarancję chroniącą przed arbitralnością nią nie tylko sędziego, ale każdej władzy”¹⁹.

Można – jak się wydaje – wysnuć z tego m.in. taki wniosek, że chociaż każdy sposób prowadzenia wykładni prawa opiera się na bardziej lub mniej eksponowanych (a to ostatnie jest regułą) założeniach filozoficznych, to ich akcentowanie (ze względu na istotną różnorodność) przyniosłoby praktyce interpretacyjnej więcej szkody niż pożytku. Natomiast pożyteczne wydaje się odwoływanie w praktyce interpretacyjnej do powszechnie aprobowanych, uniwersalnych dla kultury Zachodu wartości, takich jak sprawiedliwość, równe traktowanie jednostek, budowanie zaufania do władzy publicznej, bezpieczeństwo prawne, efektywność systemu prawa itd.

Kwestie teoretyczne będą prezentowane w książce nieco szerzej przede wszystkim z tego względu, że w praktyce stosowania prawa coraz większą rolę odgrywają ustalenia teorii prawa. Teoria jest oczywiście nasycana praktyką legislacyjną i orzeczniczą z jednej strony, a odniesieniami do filozofii prawa z drugiej. Komplikujące się w szybkim tempie treściowo i strukturalnie prawo pozytywne może niekiedy zyskiwać minimum racjonalności właśnie przez odwołanie się w procesie jego stosowania do ustaleń teorii prawa, np. przez wykorzystywanie kontekstu interpretacyjnego, jaki tworzy system zasad prawa.

Kwestie praktyki wykładni prawa podatkowego są prezentowane w książce najszerszej.

Dla porządku należy dodać, że książka jest rozwinięciem wcześniejszych opracowań autora poświęconych tej samej tematyce²⁰.

¹⁹ H. Rabault, *Granice wykładni sędziowskiej*, Warszawa 1997, s. 200.

²⁰ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.

Część I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

Rozdział I

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Za prawo uznaje się ogół norm prawnych – abstrakcyjnych i ogólnych zarazem – będących źródłem zakazów, nakazów, uprawnień i kompetencji. Ten ogół norm nazywany jest zwykle systemem prawa. Jest to system prawa w ujęciu węższym, gdyż w ujęciu szerszym elementem systemu są nie tylko normy prawne, lecz także instytucje, praktyka, zwyczaje, moralność w kontekście respektowania prawa itd.

Normy prawne nie działają zazwyczaj w oderwaniu od siebie, a składają się na funkcjonalnie ukierunkowane zespoły nazywane instytucjami prawa. Instytucje prawa wiążą się z określoną dziedziną życia społecznego, wpływają na te dziedziny, jednocześnie ich kształt jest po części determinowany typami relacji występujących w danej dziedzinie życia. Zespoły instytucji tworzą z kolei uporządkowane wewnętrznie, większe całości, nazywane tradycyjne gałęziami prawa czy też dziedzinami prawa. Ostatecznie system prawa istniejący w określonym państwie obejmuje normy wszystkich gałęzi, które nań się składają.

W Polsce źródłami prawa powszechnie obowiązującego są przede wszystkim akty normatywne, z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹ na czele. Drugą po Konstytucji RP kategorią źródeł prawa są ustawy, trzecią – ratyfikowane umowy międzynarodowe. Ratyfikacja wprowadza umowy międzynarodowe do systemu prawa wewnętrznego i czyni z nich jego składnik podobny do ustaw. Należy zaznaczyć, że umowy takie mimo ich ratyfikacji nadal pozostają źródłami prawa międzynarodowego. Czwartą kategorią źródeł prawa są rozporządzenia wydawane na podstawie i w celu wykonania ustaw. Źródłami prawa powszechnie obowiązującego są także na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Taką klasyfikację źródeł prezentuje art. 87 Konstytucji RP.

Nie uważa się natomiast za źródło prawa orzecznictwa sądów, niezależnie od dużego znaczenia praktycznego, jakie ono wnosi w kształtowanie systemu prawa. Orzecznictwo sądów – zarówno krajowych, jak i międzynarodowych, których jurysdykcji Polska pod-

¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

dała się na mocy umów międzynarodowych (w szczególności chodzi o Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Europejski Trybunał Praw Człowieka) – może być traktowane jako rodzaj zewnętrznego kontekstu, który jest brany pod uwagę w procesie interpretacji prawa. Dotyczy to jednak poglądów jurydycznych na naturę i charakter prawny rozmaitych przepisów bądź instytucji prawa, gdyż konkretne wyroki tych sądów są wiążące w sprawach, w których zapadły.

To samo dotyczy poglądów doktrynalnych. Nie są one w żadnej mierze źródłem prawa (a takimi były np. w starożytnym Rzymie), ale kształtują sposób myślenia o prawie w danej wspólnocie interpretacyjnej. Jednolite poglądy doktrynalne na określone zagadnienie (*communis opinio doctorum*) powinny być w wyrokach sądów, jeśli nie uwzględniane, to co najmniej poważnie rozważane. Sędzia, który tego nie czyni, usuwa się na margines, a w skrajnym przypadku poza obręb wspólnoty kultury prawnej, w której funkcjonuje.

Podjęcie analizy zagadnień z zakresu wykładni prawa wymaga przyjęcia pewnych założeń wstępnych, determinujących możliwość spójnych rozważań nad przedmiotem badań. Dotyczy to takich choćby kwestii, jak pojęcie prawa, cel wykładni przepisów oraz miejsce wykładni w procesie stosowania prawa, rozróżnienie – bądź też jego brak – interpretacji prawa oraz wykładni prawa itd.

Zarówno w orzecznictwie, jak i w nauce prawa przyjmuje się, że wykładnia prawa jest sumą operacji kierowanych zespołem reguł, które służą w większym lub mniejszym stopniu intersubiektywnej sprawdzalności poprawności rezultatów wykładni, a co najmniej porządkuje czynności interpretacyjne, czyniąc z nich przedmiot racjonalnego dyskursu².

M. Zieliński traktuje wykładnię jako kierowany regułami sposób dekodowania z przepisów prawa normy prawnej wyznaczającej w sposób jednoznaczny zachowania adresata tejże normy³. W myśl koncepcji derywacyjnej M. Zielińskiego dyrektywy wykładni stanowią spójny system zasad ogólnych oraz zasad, reguł i wskazówek właściwych dla faz wykładni: fazy porządkującej, fazy rekonstrukcyjnej i fazy percepcyjnej. To właśnie w fazie percepcyjnej ma miejsce realizacja poszczególnych etapów wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej (inaczej celowościowej)⁴.

Istotą wykładni prawa jest poszukiwanie znaczenia tekstu prawnego. Z rozmaitych względów związanych z naturą komunikacji i rolą tekstu w procesach komunikowania się ludzi pod uwagę bierze się zarówno tekst, jak i współtekst, a także kontekst. Współtekstem są te fragmenty aktu normatywnego, które nie są aktualnie podstawowym przedmiotem interpretacji, ale które mogą wpłynąć na ustalenie znaczenia interpretowanego fragmentu tekstu aktu normatywnego. Nie sposób nie dostrzec, że współtekst,

² J. Leszczyński, *O charakterze dyrektyw wykładni prawa*, PiP 2007/3, s. 28.

³ J. Leszczyński, *O charakterze...*, s. 30.

⁴ J. Leszczyński, *O charakterze...*, s. 31.

aby być nośnikiem wiarygodnych informacji przydatnych dla interpretacji tekstu, też musi być zinterpretowany.

Kontekstem są rozmaite okoliczności związane ze stosunkami społecznymi, których dotyczy interpretowany przepis, zarówno mającymi wyraz normatywny (system prawa), jak i okolicznościami ekonomicznymi, psychospołecznymi itd. Kontekst może być nie tylko bliski, lecz także dalszy, pośrednio powiązany z przedmiotem regulacji prawnej. Przykładem bliskiego kontekstu interpretacyjnego jest tekst innych przepisów ustaw niż ta, która jest aktualnie interpretowana, jak też – jak się wydaje – wcześniejsze orzecznictwo sądów w tej samej kategorii spraw. Przykładem kontekstu dalszego może być to, że aktualnie analizowany przepis miał w przeszłości inne brzmienie (kontekst historyczny). Bardziej ogólne uwarunkowania kontekstowe to także zasady ogólne prawa, zasady ogólne prawa podatkowego, stosunki społeczne istniejące w momencie interpretowania przepisu, podstawowe wartości systemu prawa, kultura prawna czy też wnioski płynące z analiz prawnoporównawczych⁵. Konteksty bliższe mają siłą rzeczy większe znaczenie w procesie wykładni prawa niż konteksty dalsze.

Trafne wydaje się stwierdzenie, że nawet jeśli interpretator jest przekonany, że odczytał tekst dosłownie i że jest on dla niego jasny, to zawsze oznacza, że rozumie go w jakimś kontekście⁶. W konsekwencji dobór kontekstu interpretacyjnego może przesądzić o rozstrzygnięciu sprawy.

Jednym z problemów strategii wykładni prawa jest to, jak daleko kontekst może czy też powinien wpływać na rozumienie tekstu prawnego, a nawet na ostateczną decyzję interpretacyjną. Wydaje się, że w pewnym zakresie powiązanie tekstu z kontekstem jest na tyle mocne, że tekst bez brania pod uwagę kontekstu będzie bądź niezrozumiały, bądź też będzie wyrażał dyrektywy postępowania sprzeczne z intencjami prawodawcy. Na drugim końcu *continuum* będą sytuacje, w których kontekst będzie brany w praktyce pod uwagę w tak daleko idącym zakresie, że w istocie rzeczy o kształcie wyinterpretowanej normy prawnej zdecyduje w większej mierze właśnie kontekst, a nie treść przepisu, do którego ten kontekst się odnosi.

Podstawą i punktem wyjścia wszelkich zabiegów interpretacyjnych będzie w każdym wypadku warstwa językowa aktów normatywnych, jako że reguły budowy zdań oraz zasady przywiązywania określonych znaczeń do poszczególnych wyrazów, wyrażań czy też zwrotów językowych pozwalają na odtworzenie znaczenia (czy znaczeń) używanych w tekście prawnym tychże wyrazów, wyrażań, zwrotów i całych zdań. Zastosowanie reguł semantyki, syntaktyki i pragmatyki języka pozwala na ustalenie znaczenia tekstu prawnego z określonym, możliwie dużym stopniem pewności osiągniętych rezultatów.

⁵ Szerzej o tym A. Barak, *Purposive interpretation in law*, Princeton 2005, s. 157 i n.

⁶ Tak, referując poglądy S. Fisha, J. Leszczyński, *O charakterze...*, s. 28.

W procesach stosowania prawa nie zawsze jednak będzie to wystarczające. Dotyczy to choćby tak banalnego wypadku jak ten, w którym określonym wyrazom i zwrotom przypisać można dwa bądź większą liczbę znaczeń. Tymczasem dla ustalenia treści normy prawnej potrzebne jest przyjęcie jednego tylko znaczenia jako „właściwego”, co implikuje konieczność wyboru pomiędzy różnymi znaczeniami tego samego wyrazu, wyrażenia czy zwrotu językowego. W każdym razie, niezależnie od różnic poglądów na istotę prawa, we współczesnej kulturze prawnej na początku procesu interpretacji jest tekst (aktu normatywnego), a na końcu norma prawna.

Finalnym rezultatem wykładni przepisów prawa jest podjęcie decyzji interpretacyjnej – ostatecznego stanowiska interpretatora co do treści normy wynikającej z interpretowanych przepisów. Decyzja interpretacyjna jest intelektualną podstawą wydania przez organ władzy publicznej indywidualnego aktu stosowania prawa (decyzji administracyjnej, wyroku sądu) bądź innego aktu mającego określoną wagę prawną (np. uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego). Decyzję interpretacyjną podejmuje praktycznie każdy interpretator, także podatnik dążący przez analizę tekstu prawnego do ustalenia własnej sytuacji prawnej. To samo dotyczy doradcy podatkowego.

Kolejna kwestia wiąże się ze specyfiką redagowania tekstów prawnych. Jak wiadomo, w obrębie jednego języka etnicznego, np. języka polskiego, funkcjonuje szereg języków specjalistycznych, bądź to właściwych dla określonych środowisk kulturowych, bądź też używanych dla zaspokajania specyficznych potrzeb użytkowników. Do tej ostatniej grupy zalicza się także język prawny stosowany przy redagowaniu tekstów aktów prawnych. Łatwo można dostrzec niektóre przynajmniej cechy tego języka, takie np. jak unikanie wyrażen i zwrotów o charakterze kolokwialnym, wyrażających emocje, obcojęzycznych itp. Ale obok tego prawodawca stara się stosować reguły budowy tekstu prawnego, które ułatwiają posługiwanie się nim w praktyce. Przykładowo, unika on stosowania synonimów, tłumaczy znaczenie terminów używanych w tekście aktu normatywnego (słowniczki wyrażen ustawowych, definicje ustawowe), dzieli tekst aktu prawnego na określone jednostki redakcyjne, lokuje przepisy w odpowiednich miejscach aktu normatywnego (przepisy ogólne, przepisy szczegółowe, przepisy przejściowe i końcowe) itd.

Reasumując, znajomość reguł języka prawnego oraz zasad budowy tekstu prawnego ma istotne znaczenie przy ustalaniu treści normy prawnej, pozwala bowiem na zrozumienie sensu tekstu prawnego, a to z kolei umożliwia rekonstrukcję norm prawnych oraz zbudowanych z nich instytucji prawnych.

Badanie procesu wykładni prawa i zasad nim rządzących wymaga przyjęcia odpowiedniej perspektywy badawczej. Głównym przedmiotem uwagi będzie wykładnia operacyjna dokonywana przez organy stosujące prawo (zwłaszcza sądy). Wykładnią operacyjną jest też wykładnia dokonywana przez podatnika w sprawach, w których ciąży na nim konieczność interpretacji prawa w celu zrozumienia własnej sytuacji prawnej oraz wykładnia dokonywana przez doradcę podatkowego świadczącego usługi podatkowemu.

Ma ona bezsprzecznie największe znaczenie praktyczne, co więcej, w istotny sposób wpływa także na podstawy i sposób prowadzenia wykładni doktrynalnej.

Z kwestią wykładni prawa łączy się też dylemat roli organów stosujących prawo: czy w każdym akcie stosowania prawa tworzą one normę prawną, czy też „odkrywają” i stosują normę już istniejącą, ubraną w szaty przepisów aktów normatywnych? W pierwszym wypadku mielibyśmy do czynienia z wykładnią twórczą, w drugim – odtwórczą. Przy wszystkich zastrzeżeniach, jakie można wysunąć wobec stanowiska drugiego, można przyjąć, że wykładnia prawa jest i powinna być co do zasady wykładnią odtwórczą⁷. Przepisy prawa nie są zbiorem dobrych rad dla „tworzącego” indywidualną, wiążącą dyrektywę postępowania organu wydającego rozstrzygnięcie prawnie znaczące, ale zawierają treści normatywne. Nie podważa tego założenia ani występujące – co prawda w niezbyt szerokim zakresie – orzecznictwo *contra legem*, ani też luzy decyzyjne występujące nieuchronnie w procesie stosowania prawa, ani też wreszcie potrzeba sięgania w procesie stosowania prawa i jego wykładni do wartości pozaprawnych. Z tego względu wykładnia twórcza może co najwyżej towarzyszyć wykładni odtwórczej w pewnych, szczególnych warunkach. Nie sposób też nie zauważyć, że konstytucyjna zasada podziału władz (funkcji) między poszczególne segmenty aparatu państwa nie daje podstaw ku temu, by funkcję prawotwórczą miały realizować – choćby po części – sądy⁸. Natomiast organy administracji publicznej mogą tworzyć prawo tylko wtedy, gdy przepis prawa wyraźnie je do tego upoważnia.

Problematyka wykładni prawa budziła i nadal budzi duże zainteresowanie zarówno praktyki, jak i nauki prawa. Nie ma w tym nic dziwnego: jeżeli bowiem prawo traktować jako zespół tekstów prawnych oraz zasad ich interpretacji, to właśnie te ostatnie przesądzają ostatecznie o treści normy prawnej, jaką ustala się na podstawie tekstu aktu normatywnego. Wskazana wyżej kolejność interesariuszów: praktyka, a następnie nauka prawa, nie jest przypadkowa. Funkcjonowanie praktyki prawniczej w systemach prawa stanowionego opiera się bowiem – powtórzmy – na dwóch filarach: tekstach aktów normatywnych oraz stosowanych zasadach ich interpretacji⁹. Teza ta wydaje się nie wymagać dowodu.

Wykładnia prawa – o czym była już mowa – jest przedmiotem zainteresowania zarówno ogólnej nauki o prawie (teorii prawa), jak i poszczególnych dziedzin dogmatyki prawa. Teoria prawa bada wykładnię prawa jako zjawisko społeczne, bada związki między tekstem prawnym a dyrektywami postępowania z niego wyprowadzanymi, opisuje i klasyfikuje metody wykładni prawa, formułuje ogólne zasady ich stosowania itp.

⁷ Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 22.

⁸ Zakaz wykładni prawotwórczej spotkać można w szeregu judykatach Trybunału Konstytucyjnego – zob. uchwała TK z 7.03.1995 r., W 9/94, OTK 1995/1, poz. 20, a także postanowienie TK z 26.03.1996 r., W 12/95, OTK 1996/2, poz. 16.

⁹ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 5.

Zainteresowanie dogmatyki prawa problematyką wykładni prawa ma wydźwięk bardziej utylitarny. Motywowane jest ono przede wszystkim potrzebą istnienia w miarę sprawnych, możliwie niezawodnych mechanizmów funkcjonowania prawa, do których bez wątpienia należy także proces identyfikacji obowiązujących norm prawnych. W związku z faktem, że normy prawne zakodowane są w naszej kulturze prawnej w tekstach aktów normatywnych, odczytywanie norm prawnych z obowiązujących przepisów jest stałym elementem procesu stosowania prawa (wykładnia operatywna)¹⁰.

Celem, jaki stawia przed sobą dogmatyka prawa, jest w pierwszym rzędzie ustalenie, jaki jest teoretyczny i praktyczny zakres zastosowania poszczególnych metod i sposobów wykładni prawa w danej dziedzinie prawa. Ustalenia teoretyczne w tej mierze podporządkowane są przy tym funkcji praktycznej wykładni. Poszukuje się więc w ogólnej teorii wykładni ustaleń relatywnie dobrze utrwalonych, względnie przekonujących dla perelmanowskiego audytorium interpretacyjnego¹¹, upraszczających, a nie komplikujących nadmiernie procesy myślowe prowadzące do rekonstrukcji normy prawnej z tekstu prawnego itp.¹²

Można postawić tezę, że dogmatyczna teoria wykładni prawa wykorzystuje ogólną teorię wykładni prawa w sposób utylitarny, korzystając z jej osiągnięć w sposób wybiórczy, rekomendując praktyce prawniczej te ustalenia teorii ogólnej, które cechują się względnie wysoką funkcjonalnością (prostota, niskie koszty społeczne, wysoki stopień perswazyjności) itd. Tak więc jeśli ogólna teoria wykładni prawa spogląda często w kierunku filozofii prawa, to teorie wykładni poszczególnych dogmatyk prawnych kierują się *nolens volens* w stronę praktyki prawniczej.

Dogmatyczna teoria wykładni prawa nie angażuje się w ontologiczne spory o wykładnię, stąd też może być przedmiotem krytyki ze strony przedstawicieli różnych nurtów teorii prawa ze względu na potencjalny brak spójności rozmaitych jej twierdzeń. Niemniej podstawowym kryterium oceny dogmatycznej teorii wykładni jest, i długo jeszcze będzie, jej funkcjonalność. Z dorobku ogólnej teorii prawa dogmatyka przejmie z pewnością to, co będzie do podwyższenia jej funkcjonalności prowadzić.

Trzeba przy tym podkreślić, że nie ma zasadniczego rozdźwięku między ogólną teorią wykładni prawa a teoriami wykładni właściwymi dla poszczególnych dogmatyk prawnych. Te ostatnie nie mają charakteru samoistnego i moim zdaniem są w istocie rzeczy rezultatem akceptacji albo modyfikacji niektórych elementów tej pierwszej bądź też uszczegółowienia czy uzupełnienia systemu twierdzeń ogólnej teorii wykładni prawa.

¹⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 5.

¹¹ Ch. Perelman, *Logika prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984, s. 147 i n.

¹² B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 5–6.

W sytuacji gdy ustawodawca nie ingeruje w procesy wykładni prawa i nie ustanawia norm prawnych przesądzających zakres stosowalności i walor określonych metod wykładni, do nauki prawa należy formułowanie zarówno katalogu dyrektyw wykładni będących pochodną poszczególnych metod wykładni (dyrektywy pierwszego stopnia), jak i dyrektyw wyboru pomiędzy rozbieżnymi rezultatami wykładni dokonanej przy wykorzystaniu poszczególnych metod (dyrektywy drugiego stopnia). Chociaż ustalenia doktrynalne nie wiążą sądów, można domniemywać, że od spójności argumentacji doktrynalnej zależy w znacznej mierze stopień akceptacji poglądów nauki przez orzecznictwo.

Przywołanie wyżej dyrektyw interpretacyjnych pierwszego i drugiego stopnia nie jest przypadkowe. W polskiej literaturze z zakresu ogólnej teorii wykładni prawa wspomniana koncepcja podziału dyrektyw wykładni pojawiła się za sprawą J. Wróblewskiego w połowie XX w. Chociaż od tego czasu do dnia dzisiejszego ogólna teoria wykładni prawa poczyniła znaczne postępy, ten podział zadziwiająco mocno utrwalił się w praktyce i nie sposób ignorować go np. w teorii wykładni prawa podatkowego. Świadczy to o jego względnie wysokim poziomie funkcjonalności w dyskursie prawniczym.

Wymogi praktyki mają więc niebagatelne znaczenie dla ustaleń dogmatyki wykładni prawa. Tezy orzecznicze, będące wyrazem poglądów judykatury na wykładnię prawa, są przedmiotem żywego – często krytycznego – zainteresowania nauki prawa. Jest to po części – jak się wydaje – wyrazem pewnych ambicji środowiska naukowego w zakresie wpływania na rzeczywistość prawną. Ponadto naturalną niejako funkcją nauki jest poszerzanie horyzontów prawa, a obserwacja działalności orzeczniczej sądów dostarcza bogatego materiału, który – odpowiednio przeanalizowany – jest ku temu niesłychanie pomocny.

Powracając do kwestii celów dogmatycznej teorii prawa (tu jest mowa o prawie podatkowym), w odniesieniu do wykładni prawa, trzeba wskazać na odmienny zakres tych celów niż te, które stawia przed sobą ogólna teoria prawa. Dogmatyka formułuje dyrektywy dotyczące przydatności poszczególnych metod wykładni prawa w danej dziedzinie prawa, a zwłaszcza ewentualnych preferencji bądź ograniczeń w tym zakresie. Zadaniem dogmatyki jest także poszukiwanie i formułowanie – w ramach poszczególnych metod – dyrektyw specyficznych dla danej dziedziny prawa. Możliwości takie pojawiają się w związku ze szczególnymi uwarunkowaniami, w jakich poszczególne dziedziny prawa funkcjonują, celami, jakie stoją przed normami należącymi do tych dziedzin, czy wreszcie sposobami, na podstawie których zbudowane są instytucje należące do danej dziedziny prawa.

Aby prawo mogło należycie spełniać swoje funkcje, potrzebny jest określony, względnie wysoki stopień jego komunikatywności. Osiągnąć go można przez adekwatne do zamierzeń ustawodawcy formułowanie przepisów prawnych (kodowanie norm prawnych) oraz zdyscyplinowane odczytywanie tekstu prawnego (dekodowanie norm prawnych).