

NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES**PAWEŁ SZECÓWKA****NOWA DYREKTYWA INTERPRETACYJNA
JAKO ODPOWIEDŹ NA BARIERĘ MŚP
W ZAKRESIE NIEJASNOŚCI PRZEPISÓW
PRAWA PODATKOWEGO – KILKA UWAG****1. Wstęp**

Stanowienie, a potem stosowanie prawa podatkowego jest procesem niebywale złożonym i wieloaspektowym. Warto przytoczyć trafne stwierdzenia Aleksandra Słysz, że podatki to ogromne mechanizmy prawno-ekonomiczno-finansowe¹ oraz Andrzeja Gomułowicza, że „proces tworzenia prawa podatkowego jest w sposób oczywisty procesem politycznym”². Tam gdzie stykają się tak ważne i zróżnicowane sfery naukowe i społeczne, naturalne jest pojawianie się wszelkiej natury problemów. Zadaniem nauki jest natomiast, po pierwsze, walka z powstałymi problemami, a po drugie, podejmowanie starań o eliminację źródeł występowania tychże.

Prawo, ekonomia, finanse i polityka³ – to na styku tych wielkich dziedzin rodzą się podatki. Powstają one co do zasady nie w sposób dowolny i nieorganizowany. Zarówno prawodawcom, którzy prawo podatkowe stanowią, jak i organom podatkowym, które to prawo wykonują i stosują w praktyce, przyświeca wiele zasad nazywanych zasadami podatkowymi⁴. Oprócz zasad funkcjonują również pożądane cechy prawa podatkowego lub też postulaty względem prawa podatkowego. Rozróżnienie to występuje z racji przypisywania różnej rangi zasadom, postulatom i cechom. Z punktu widzenia prezentowanej analizy podział ten nie jest jednak szczególnie istotny.

PAWEŁ SZECÓWKA – Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0478-4725>, e-mail: pawelszecowka@interia.eu

¹ A. Słysz, *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2(2018), s. 112.

² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 174.

³ Autor wskazuje te cztery sfery jako najważniejsze. Oczywiście wiele innych również ma wpływ na kształtowanie się systemu podatkowego i na jego funkcjonowanie w praktyce, np. etyka i filozofia.

⁴ Por. A. Dobaczewska, w: *Podstawy finansów i prawa finansowego*, pod red. A. Drwilly, Warszawa 2018, s. 499.

Najbardziej znanymi zasadami sformułowanymi już w XVIII w. są zasady podatkowe Adama Smitha (1723–1790)⁵. Po nim wielu autorów na różne sposoby formułowało zasady, uwzględniając uwarunkowania epok, w których żyli⁶. Współcześnie w Polsce wśród najważniejszych zasad, na których kształtowanie niebagatelny wpływ miało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, wskazuje się m.in. zasadę legalizmu, praworządności i tzw. wyłączności ustawowej⁷. Niniejsza praca skupi się na pewności prawa podatkowego i jasności prawa.

2. Jasność i pewność prawa

W literaturze odnaleźć można różne sposoby ujmowania „jasności” i „pewności prawa”. Andrzej Gomulowicz określa je jako elementy szerszej zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego⁸. Hanna Filipczyk wskazuje niejako nadrzędność pewności prawa nad jasnością prawa, sugerując, że „dla pewności prawa kategorią centralną jest zatem przewidywalność, która jest osiągnana w szczególności przez jawność, określoność, jasność i stabilność prawa (w znaczeniu »niezmienności, trwałości, kontynuacji« czy też »pokoju prawnego«)”⁹. Zaznacza jednocześnie, iż nie dostrzega „pożytków dla praktyki, które wynikałyby z wywodzenia „zasady pewności prawa”¹⁰. Pewność prawa jest więc dla niej wartością, która wymaga jasności prawa, by móc być zrealizowaną. Postrzegać pewność prawa można również jako cechę prawa, którą to prawo posiada w różnym stopniu, w danym momencie i czasie¹¹. Podobnie twierdzi Hanna Litwińczuk, używając jednak wprost słowa „zasada”, zakłada przy tym, że „w kontekście zasady pewności prawa i zawierającej się w niej zasadzie jasności prawa [...]”¹².

W pracy będę reprezentował wskazany powyżej pogląd H. Filipczyk. Punktem centralnym moich rozważań będzie (nie)jasność prawa podatkowego, jednakże wymieniam obie „zasady” łącznie, bowiem brak jasności powoduje zanik pewności prawa podatkowego oraz szeroko rozumianego „bezpieczeństwa prawnego”. *A contrario* brak pewności prawa można więc określić jako skutek niejasności przepisów.

⁵ Zob. A. Gomulowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 44–54.

⁶ Tamże, np. s. 78–82 i 84–89.

⁷ Tamże, s. 108–144.

⁸ Tamże, s. 120–127.

⁹ H. Filipczyk, *Przeźreń pojęć: pewność prawa – bezpieczeństwo prawne – zasada ochrony zaufania do (organów) państwa*, w: tejsze, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, LEX 2013, <sip.lex.pl>, dostęp: 09.03.2020.

¹⁰ H. Filipczyk, *Teoretyczny status pewności prawa*, w: tejsze, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej...*

¹¹ B. Brzeziński, *Pewność prawa w świetle koncepcji teoretycznych*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, pod red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, WKP 2018, <sip.lex.pl>, dostęp: 09.03.2020.

¹² H. Litwińczuk, *Zasady podatkowe*, w: M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 294.

Warto wskazać, że o konieczności jasności przepisów prawa podatkowego pisano już w okresie XX-lecia międzywojennego. „Podatki powinny być w sposób jasny i zrozumiały oznaczone. Wszelkie obowiązki publiczne w państwach nowożytnych powinny być ogółowi znane [...]. Niejasność rodzi niechęć i wątpliwość u podatników, a sposobność do nadużyć u organów skarbowych. Stąd system podatkowy powinien być wedle możliwości prosty i konsekwentny, wyrazy i osnowa ustawy również jasne i proste, dwuznaczności starannie unikane, stopa podatkowa, czas, miejsce, terminy płatności, waluta, w jakiej należą się podatki, dokładnie i przystępnie określone. Rząd powinien się nadto starać, aby nowe podatki szybko doszły do wiadomości powszechnej [...]”¹³. Współcześnie rozumie się ten postulat podobnie, podkreśla się w szczególności wymóg precyzyjności, zrozumiałości, poprawności językowej przepisów¹⁴, jak również konieczność możliwości określenia ustawowo dopuszczalnej ingerencji podatkowej, a także konieczność zagwarantowania obywatelowi możliwości przewidzenia konsekwencji prawnych jego zachowań¹⁵.

Należy postawić tezę, że w Polsce spotykamy się niestety z poważnymi brakami w zakresie jasności przepisów. Dowodem na to mogą być chociażby badania przeprowadzone wśród polskich przedsiębiorców. Nawet ok. 40% badanych wskazuje, że niejasność przepisów jest poważną barierą w prowadzeniu działalności gospodarczej w kraju¹⁶. W innym z badań prowadzonych na przestrzeni lat 2017–2018 wynika, że ponad 80% przedsiębiorców na pytanie, jak istotną barierą w prowadzeniu działalności gospodarczej jest niejasność przepisów, odpowiadało, że „zdecydowanie ważną”¹⁷. Warto dodać, iż obawa przed niejasnymi przepisami oraz poczucie ich niejasności i niestabilności – rosła¹⁸.

Reasumując, pewność prawa jest niezmiernie istotną wartością systemu prawa podatkowego z punktu widzenia nie tylko obywatela, ale również organu. Jednym z najważniejszych elementów pewności prawa jest jasność przepisów. Abstrahując od tego, jak dokładnie nazwiemy „pewność prawa” i „jasność przepisów” – nie ulega wątpliwości, iż są one (pewność i jasność) wymagane, by system prawa podatkowego mógł działać poprawnie. Z przytoczonych badań jasno wynika, że zdaniem przedsiębiorców brak pewności prawa i jasności przepisów są rzeczywiście istotnymi problemami. Również doktryna przy okazji charakteryzowania systemu podatkowego jako całości, jak i poszczególnych podatków wielokrotnie podnosi ten problem, zwłaszcza w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Oczywiście w zależności od tego, z czyją opinią mamy do czynienia, zdanie to będzie bardziej¹⁹ lub mniej „ostre”²⁰. Należy zastanowić się, jakie skutki może za sobą nieść niejasność przepisów, czyli na czym tak naprawdę polega problem?

¹³ S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 271.

¹⁴ H. Litwińczuk, *Zasady podatkowe*, w: M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, i in., *Prawo finansowe...*, s. 294.

¹⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 123–126.

¹⁶ *Barriere wzrostu polskich przedsiębiorstw – przegląd badań*, <ey.com>, dostęp: 09.03.2020.

¹⁷ *Barriere prowadzenia działalności*, <zpp.net.pl>, dostęp: 09.03.2020.

¹⁸ J. Ojczyk, *Firmy boją się niejasnych przepisów*, <prawo.pl>, dostęp: 15.03.2020.

¹⁹ Zob. np. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 666–667.

²⁰ Zob. np. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019, s. 309.

3. Znaczenie jasności przepisów

W założeniu przepisy prawa podatkowego mają być tak sformułowane, by „zagwarantować adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalną przewidywalność i obliczalność decyzji (rozstrzygnięć) podejmowanych wobec podatników przez organy podatkowe”²¹. Idealem jest więc sytuacja, gdy po lekturze przepisu podatnik doskonale wie, jak ma się zachować lub jakie konsekwencje go czekają, gdy zachowa się w sposób z prawem niezgodny.

Jakie mogą być skutki braku jasności przepisów? Rozpocząć należy od zahamowania rozwoju gospodarczego. Niejasność przepisów jest jednym z wielu elementów, które owo zahamowanie bez wątplenia powodują²². Przedsiębiorcy niemający szans na odnalezienie się w gąszczu przepisów – często rezygnują z prowadzenia działalności, bojąc się negatywnych konsekwencji prawnych w przypadku nieświadomego i nieplanowanego złamania przepisów. Skutkuje to oczywiście zmniejszeniem możliwych zysków danego podatnika, a jednocześnie – co warto dodać – również zubożeniem państwa, wszak dobrze prosperujące przedsiębiorstwo oznacza dodatkowe dochody podatkowe do budżetu.

Kolejny problem to przenoszenie działań do tzw. szarej strefy. Czasami konsekwencje nieprzestrzegania przepisów są tak dotkliwe, że podatnik wręcz świadomie woli działać w ramach szarej strefy, bo to mu się bardziej opłaca. Spotykając się z niezrozumiałymi przepisami i nieprzewidywalnymi działaniami organów, podatnik zaczyna postrzegać państwo jako oprawcę i nie chce działać legalnie. Nie odczuwa żadnej potrzeby działania zgodnie z literą prawa, widząc w państwie wroga, który czyha na jego potknięcie. Niejasność przepisów, która odstrasza podatnika, można dopisać do listy tych zjawisk i procesów, które wywołują poczucie tzw. terroru podatkowego²³.

Niejasność przepisów ma również swoje skutki „techniczne”. Powoduje powstawanie sporów przed organami i sądami. Sygnalizowana już lata temu rosnąca liczba wydawanych interpretacji indywidualnych²⁴ to przecież godziny pracy urzędników. Warto przy tym przytoczyć pokutujący wśród praktyków pogląd, że i tak dopiero sądy dają gwarancję prawidłowego i rzetelnego rozstrzygnięcia²⁵. A im więcej spraw przed sądami – tym wolniej będą one pracowały (i trudno im się temu dziwić). Nieprzesadzony będzie zatem wniosek, że niejasność przepisów powoduje powolny paraliż pracy organów administracji publicznej i sądów administracyjnych.

Jeszcze innym skutkiem może być doprowadzanie przez niejasne przepisy do rozwiązań absurdalnych, niekoherentnych względem systemu i innych przepisów. Więcej o tym w dalszej części pracy.

²¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 126.

²² Zob. szerzej: Z. Bartuś, *Niejasne przepisy podatkowe (i nie tylko) przerażają polskie firmy. I coraz bardziej hamują rozwój gospodarki*, <polskatimes.pl>, dostęp: 15.03.2020.

²³ Zob. szerzej: A. Bartosiewicz, *Rządzi nami terror podatkowy*, <rp.pl>, dostęp: 15.03.2020.

²⁴ *Przepisy podatkowe zawile i nieprecyzyjne*, <inforfk.pl>, dostęp: 15.03.2020.

²⁵ M. Łoboda, D. Strzelec, *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 6(2018), s. 17.

Spectrum, w którym można doszukiwać się negatywnych skutków niejasności przepisów podatkowych, może być wielorakie. Należy wskazać przykłady tejsze niejasności na dowód tego, iż rzeczywiście występuje ona w polskim porządku prawnym.

4. Wnioski *de lege lata*

Jak wspomnieliśmy wyżej, w polskim prawie podatkowym występuje zjawisko niejasności przepisów. Pierwszą z kwestii, którą należy poruszyć, jest zagadnienie rozbieżności interpretacyjnych. Wiele jest takich sytuacji, kiedy na gruncie jednego przepisu lub kilku przepisów organy administracji, a nawet wojewódzkie sądy administracyjne w różnych częściach kraju, podejmują różne rozstrzygnięcia. Jednym z najbardziej znanych kazusów jest sprawa zwrotu kosztów za wykorzystywanie pojazdu prywatnego w celach służbowych. W skrócie zagadnienie to dotyczy zaliczenia zwrotu kosztów jako przychodu pracownika²⁶. Innym przykładem może być problem sposobu obliczania trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej²⁷. W tym wypadku warto podkreślić, iż pomimo rozstrzygnięcia sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny, nadal podnosi się konieczność korygowania rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych²⁸.

Jeszcze niedawno istotny był spór wokół uchylonego już art. 20 ust. 3 ustawy z 6 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁹, kiedy to zarówno przedstawiciele doktryny, jak i sądy administracyjne oraz Trybunał Konstytucyjny wypowiadali się na temat dochodów ze źródeł nieujawnionych. Nie można pominąć tu faktu, iż TK dwukrotnie stwierdzał niekonstytucyjność przepisów o tym traktujących³⁰. Gdy niekonstytucyjność została stwierdzona za pierwszym razem, ustawodawca znowelizował przepis, ale nieskutecznie, gdyż znowelizowany przepis również był niekonstytucyjny. W uzasadnieniu padło stwierdzenie, że „za niedopuszczalne uznać trzeba [...] stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych”³¹. Tak więc mamy do czynienia z dwukrotnym stwierdzeniem niekonstytucyjności nieprecyzyjnych przepisów.

Kolejnym przykładem może być problem opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego. W tym przypadku problem jest o tyle ważny, że sklasyfikowa-

²⁶ Zob. szerzej: P. Zawadzka-Filipczyk, *Zwrot kosztów za używanie prywatnego auta do celów służbowych*, <sip.lex.pl>, dostęp: 15.03.2020; I SA/Po 1532/16; I SA/Gd 98/17; III SA/Wa 74/17; I SA/Po 1116/07.

²⁷ Zob. szerzej: K. Janczukowicz, *Obliczanie 3-miesięcznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej*, <sip.lex.pl>, dostęp: 15.03.2020; K 49/12; II FSK 3225/13; I SA/Go 445/15; II FSK 2541/14; II FSK 834/14.

²⁸ Tamże.

²⁹ Ustawa z dnia 6 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387.

³⁰ Zob. szerzej: J. Pustuł, *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 5(2016).

³¹ Wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71.

nie pewnej należności budżetowej jako niepodatkowej należności budżetowej o charakterze publicznoprawnym lub jako opłaty cywilnoprawnej rodzi zupełnie inne skutki dla podatnika. Zmieni się bowiem sposób poboru, windykacji i opodatkowanie podatkiem VAT³². Także w tej sytuacji w związku z brakiem jednoznacznego wskazania w przepisach sądy argumentowały w odrębny sposób.

Przykładem innego typu niejasności są pojęcia „przepisów prawa podatkowego”, a także „ustaw podatkowych”³³. Jest to przykład niejasności związanej z teorią opodatkowania. W stosowaniu prawa niezmiernie istotna jest spójność terminologiczna, zwłaszcza jeśli mówimy o pojęciu, które definiuje Ordynacja podatkowa będąca fundamentem całego systemu podatkowego.

Ostatnią wskazaną sytuacją niech będzie sygnalizowana już możliwość stosowania rozwiązań absurdalnych z punktu widzenia prawa. Niejasność przepisów może prowadzić do sytuacji, gdy przepis, który nie wskazuje wprost nakazu, jak się zachować, po dokonaniu wykładni językowej – nakaze coś absurdalnego. Dokładnie taką sytuację obrazuje Aleksander Słysz, opisując przykład wynikający z przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn³⁴. W skrócie: drugie nabycie spadku po nabyciu pierwszym, w którym skorzystano ze zwolnienia, może prowadzić do naliczenia podatku wielokrotnie wyższego niż nabyta wartość.

5. Nowa doktryna interpretacyjna

Pojawia się więc pytanie, co zrobić w sytuacji zetknięcia się z niejasnością przepisów? Jak jej zaradzić, jakie narzędzia zaproponować interpretatorom i legislatorom, by uniknąć wskazanych negatywnych konsekwencji wynikających ze świadomości występowania niejasnych przepisów w obiegu prawnym. Rozpocząć należy od omówienia dwóch kwestii.

Po pierwsze, trzeba zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające”³⁵. Czyli jedynie pełna dowolność interpretacji albo brak możliwości logicznej interpretacji może być przesłanką do stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu³⁶. Rozwiązanie to może w wielu przypadkach okazać się jednak niewystarczające. Znamienna zdaje się być klasyfikacja zasad podatkowych dokonana przez TK, powtarzana m.in. przez Andrzeja Gomułowicza,

³² Zob. szerzej: K. Siwek, *Opłata za korzystanie z wychowania przedszkolnego – danina publiczna czy opłata cywilnoprawna?*, „Finanse Komunalne” 3(2015).

³³ Zob. np.: A. Gomułowicz, *Ocena przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane aspekty)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 5–6(2010).

³⁴ Zob. szerzej: A. Słysz, *Zasada kumulacji...*

³⁵ Wyrok TK z 3 listopada 2004 r., K18/03, OTK-A 2004/10/103.

³⁶ Por.: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 126.

zgodnie z którą jasność przepisów jest elementem zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego³⁷. Zaufanie, które podatnik straci, nie jest łatwe do odbudowania, przyzwyczajenie do unikania opodatkowania, a także nastawienie do państwa jako do wroga pozostanie na lata.

Po drugie, należy podkreślić, że uznaniowość w prawie podatkowym jest potrzebna. Administracja podatkowa musi oceniać poszczególne sytuacje indywidualnie. Prawo podatkowe dotyka każdego, nie da się więc prawa podatkowego sformułować w sposób absolutny. Elastyczność przepisów jest konieczna, jednakże nie może ona powodować trudności interpretacyjnych³⁸. Elastyczność musi być sformułowana we właściwy sposób³⁹. Tak więc wszelkie zapędy dotyczące formułowania coraz to dłuższych i bardziej dokładnych przepisów nie przyniosą rozwiązania problemu. Wręcz przeciwnie – prowadzi to do nawarstwiania przepisów, co wywołuje kolejne spory i niejasności.

Rozwiązaniem, które można zaproponować, jest nowa dyrektywa interpretacyjna, tj. wolnościowa kontekstualizacja koherencyjno-strukturalna. Dyrektywa ta, autorstwa A. Słysz⁴⁰ (bez elementu „wolnościowego”), jest modelem umożliwiającym przede wszystkim eliminację absolutnie niekoherentnych i nielogicznych możliwości wykładni przepisu. Warto zaznaczyć, że dyrektywa ta jest jedynie „drugim pilotem”, gdy zawodzi wykładnia językowa⁴¹.

Pierwszym krokiem jest kontekstualizacja, tzn. wyjście poza granice tekstu, np. analiza znaczenia słów użytych w przepisie. Zabieg ten pozwala m.in. na pominięcie używania nieadekwatnych określeń różnych danin publicznych. Jeżeli coś jest w ustawie nazwane opłatą, ale dana danina spełnia wszystkie cechy podatku – to powinna być traktowana jak podatek, pomimo że w przepisie użyto innego słowa.

Kolejnym krokiem jest zbadanie koherencyjności uzyskanego rozwiązania. Jeżeli w interpretacji przepisu uzyskujemy alogiczny wynik, to należy wypracować inne rozwiązanie. Dyrektywa kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej może umożliwić weryfikację literalnego znaczenia przepisu już na tym etapie. Brak rozwiązania koherencyjnego wymusza powrót do kontekstualizacji i głębszej analizy przepisu. Na tym etapie w normalnym trybie niejasny przepis wywołuje już skutki dla podatnika, bowiem organ wydaje decyzję relatywnie bezkrytycznie, bo tak nakazuje mu przepis.

Kolejnym krokiem przy założeniu, że mamy już wypracowane co najmniej jedno rozwiązanie koherentne, jest badanie zgodności ze strukturą systemu oraz analiza skutków finansowo-ekonomicznych wyniku danego konkretnego procesu wykładni. Słowo „struktura” oznacza tu zarówno system w znaczeniu

³⁷ Tamże, s. 120.

³⁸ Zob.: P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Elastyczność przepisów podatku od nieruchomości na przykładzie zwolnienia nieruchomości (ich części) zajętych na działalność stowarzyszeń oraz gruntów „trwale zajętych”*, „Finanse Komunalne” 9(2015).

³⁹ P. Borszowski, *Granice elastyczności przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1–2(2015).

⁴⁰ Zob. szerzej: A. Słysz, *Zasada kumulacji...*

⁴¹ Tamże, s. 114.

system prawa podatkowego, jak i struktura podatku jako całości, który dotyka podatnika. Zestawienie każdego możliwego sposobu rozumienia przepisu ze stanem faktycznym pozwoli na porównanie skutków, jakie dany wynik interpretacji przyniesie podatnikowi. Dla przykładu, w sytuacji wypracowania dwóch koherentnych sposobów postępowania należy zestawić oba ze stanem faktycznym, w wyniku jednego z nich podatnik może być obciążony zobowiązaniem wysokości 2 tys. zł, a w wyniku drugiego 10 tys. zł. Uwzględnienie elementu, jakim są skutki finansowo-ekonomiczne wywołane przez sposób rozumienia przepisu, znacznie zmniejsza dystans między podatnikiem a organem. Można więc zaryzykować stwierdzenie, iż analiza tego elementu to wielki krok naprzód w procesie realizacji zasady zaufania podatnika do państwa, organów administracji publicznej oraz prawa podatkowego.

Dzięki tym wszystkim działaniom możemy wyselekcjonować rozwiązania:

- zgodne z literalnym brzmieniem przepisu lub co najmniej z jego strukturą głęboką;
- rozwiązania, które są koherentne, eliminujemy absurdy;
- rozwiązania spójne z systemem prawa podatkowego oraz uwzględniające skutek finansowo-ekonomiczny dla podatnika.

Jest to zabieg rozbudowany, ale w dużym stopniu określający swobodę interpretacyjną zarówno organów, jak i sądów. Jednakże, jak wskazano powyżej, istnieje możliwość, iż rozwiązań w danej sprawie będzie kilka. Załóżmy, że organ poprzez różne sposoby rozumienia danego przepisu prawa podatkowego może doprowadzić do obciążenia podatnika kwotą w wysokości: 2 tys. zł, 5 tys. zł lub 10 tys. zł. Oczywiście wszystkie te rozwiązania w porównywalnym stopniu spełniają kryteria zakładane przez kontekstualizację koherencyjno-strukturalną. I co wtedy? W myśl teorii A. Słysza brakuje pewnej dyrektywy, która dawałaby rzeczywistą gwarancję tego, co się wydarzy w zetknięciu z niejasnym przepisem. I tutaj pojawia się element wolnościowy.

Wychodząc z założenia, że prawo jest głosem jednostek jednoczących się w celu zorganizowania ochrony praw i wolności, które te jednostki uznają za ważne⁴², należy stwierdzić, że prawo nigdy nie powinno krzywdzić podatnika. Prawo powstaje dla podatnika i ma chronić jego prawa. Kontekstualizacja koherencyjno-strukturalna powinna być uzupełniona o element wykładni wolnościowej, tzn. takiej, która w możliwie jak najlepszej sytuacji stawia podatnika. Przykładowo, w sytuacji gdy wykształcają się dwie zupełnie odrębne linie interpretacyjne, które są jak najbardziej logiczne, koherentne, pasują do całości systemu, są zgodne z założeniami prawodawcy itd., jedną z nich, tę mniej korzystną dla podatnika, należy odrzucić. W wyżej cytowanym przykładzie – jeżeli można obciążyć podatnika niższym podatkiem i obciążenie to w pełni będzie spełniało wymogi omawianej dyrektywy interpretacyjnej – to właśnie tak należy postąpić. I dalej, nawiązując do przykładów wskazanych w poprzednim rozdziale, jeżeli da się wskazać trzy lub nawet sześć różnych sposobów liczenia okresu trzymiesięcznego na wydanie interpretacji – to tym, którego ma prawo domagać się

⁴² Zob. szerzej: F. Bastiat, *Prawo*, przeł. [z fr.] P. Tobiła-Pertkiewicz, Warszawa 2015, np. s. 75.

podatnik, ma być ten, który jest dla niego najkorzystniejszy. Następnie – jeżeli da się w logiczny, koherentny, zgodny z systemem itd. sposób argumentować, iż opłata za korzystanie z wychowania przedszkolnego jest zarówno należnością publiczno-, jak i cywilnoprawną – to rozwiązaniem stosowanym powinno być to rozwiązanie, które w lepszej sytuacji stawia podatnika. (Choć w tym konkretnym przypadku na etapie kontekstualizacji jedna z możliwości najpewniej by upadła, ale to już inna historia). I jako przykład ostatni, jeżeli wątpliwości budzi to, czy jakiś koszt podatnika powinien być zaliczony jako koszt bądź też nie (w kontekście podatku VAT), ale z przepisów da się wyinterpretować (z zastosowaniem wolnościowej kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej), że ten koszt można zaliczyć – to organ nie powinien mieć prawa danego kosztu zakwestionować. A jeżeli wolą prawodawcy jest, by danego kosztu nie traktować jako kosztu – to powinien w przepisach jasno o to zadbać.

Wolnościowa kontekstualizacja koherencyjno-strukturalna jest pomysłem odważnym i wymagającym dokładniejszego opracowania. Dookreślenie sposobu interpretacji przepisów przez organy byłoby wielkim krokiem naprzód w kierunku budowania prawdziwego zaufania obywatela do państwa i prawa. Poszczególne elementy wolnościowej kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej dają rękojmię prawdziwie holistycznej analizy sytuacji każdego podatnika. Warto zakończyć odpowiedzią na zapewne pierwszą obiekcję, jaka może być sformułowana jako zarzut wobec tego modelu wykładni, tj. zarzut pogwałcenia celu fiskalnego podatku. Zaryzykuję stwierdzenie, iż zaktualizowałyby się w tej sytuacji tzw. krzywa Laffera⁴³. Co prawda w wielu pojedynczych sytuacjach na pewno zostałby pobrany podatek niższy, jednakże ostatecznie w efekcie zwiększenia zaufania podatnika do państwa (a co za tym idzie zmniejszenia szarej strefy) oraz w wyniku wzrostu gospodarczego (wywołanego odwagą obywateli prowadzenia działalności, bowiem wiedzieliby, czego się spodziewać po „świecie podatków”), wpływy do budżetu uległyby zwiększeniu.

Należy zgodzić się ze słowami Bogumiła Brzezińskiego: „Chodzi o to, aby kwestia zrozumiałości przepisów prawa podatkowego stała się składnikiem dyskursu prawniczego, a organy podatkowe nie mogły wobec tego zagadnienia przechodzić obojętnie”⁴⁴.

Uważam więc, że stosowanie dyrektywy wolnościowej kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej powinno być wprowadzone do praktyki działania organów administracji podatkowej. Sektor MŚP, co wynika z badań, wskazuje na poważne problemy w zakresie jasności przepisów. Stanowi to znaczną barierą w prowadzeniu działalności gospodarczej. Jak wskazują zaprezentowane przykłady, stosowanie omawianej dyrektywy może spowodować zmniejszenie ilości problemów wynikających z tej bariery, a nawet całkowite jej wyeliminowanie. Nakaz stosowania wolnościowej kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej wywołałby wiele pozytywnych skutków: od odrzucenia absurdalnych rozwiązań

⁴³ *Krzywa Laffera*, w: *Encyklopedia zarządzania*, < mfiles.com>, dostęp: 08.04.2020.

⁴⁴ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 4(2015), s. 19.

w sytuacji jasności przepisu, wyeliminowania rozwiązań niekoherentnych, przez uwzględnienie znaczenia danego przepisu dla całego systemu prawa podatkowego, aż po uwzględnienie czynnika finansowo-ekonomicznego i wprost wyrażony nakaz ich uwzględnienia w procesie podejmowania decyzji. Dzisiejsza niepewność podatników zostałaby zastąpiona przez realną możliwość przewidzenia zachowania organów. Zapewnienie dokonywania tak kompletnej analizy w procesie wykładni przepisów prawa byłoby prawdziwą rewolucją w relacjach państwo – obywatel. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na skutki możliwe w zakresie rozwoju gospodarczego i szarej strefy. Obywatel, wiedząc jak rozumieć prawo i czego się po nim spodziewać, z większą chęcią zaczynałby prowadzenie działalności gospodarczej. Szara strefa uległaby zmniejszeniu, bowiem obowiązek decydowania z uwzględnieniem skutków ekonomiczno-finansowych u podatnika wywołałby u niego poczucie bezpieczeństwa. Odczucie opresyjności państwa zostałoby zmniejszone. Pojawiłaby się realna możliwość mówienia o zaufaniu obywatela do państwa. A i praktyka organów byłaby łatwiejsza, ponieważ urzędnik wiedziałby dokładniej niż teraz, jak ma się zachować, jak ma postąpić w razie niejasności przepisu. Skala możliwych pozytywnych następstw wprowadzenia wolnościowej konceptualizacji koherencyjno-strukturalnej do codziennej praktyki organów jest więc wielka.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne / Orzecznictwo

- Ustawa z 6.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387).
Wyrok TK z dnia 13.09.2011r., P33/09, OTK-A 2011/7/71.
Wyrok TK z dnia 3.11.2004r., K18/03, OTK-A 2004/10/103.

Literatura

- Bastiat F., *Prawo*, przeł. [z fr.] P. Toboła-Pertkiewicz, Warszawa 2015.
Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
Borszowski P., *Granice elastyczności przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1–2(2015).
Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Elastyczność przepisów podatku od nieruchomości na przykładzie zwolnienia nieruchomości (ich części) zajętych na działalność stowarzyszeń oraz gruntów „trwale zajętych”*, „Finanse Komunalne” 9(2015).
Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 4(2015).
Drwilło A. (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018.
Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, LEX 2013.
Franczak A., Kaźmierczyk A. (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, WKP 2018.
Głębiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925.
Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
Gomułowicz A., *Ocena przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane aspekty)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 5–6(2010).
Łoboda M., Strzelec D., *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 6(2018).
Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019.
Pustul J., *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 5(2016).

Siwek K., *Oplata za korzystanie z wychowania przedszkolnego – danina publiczna czy oplata cywilnoprawna?* „Finanse Komunalne” 3(2015).

Słysz A., *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2(2018).

Strony internetowe

Bariery prowadzenia działalności, <zpp.net.pl>, dostęp: 09.03.2020.

Bariery wzrostu polskich przedsiębiorstw – przegląd badań, <ey.com>, dostęp: 09.03.2020.

Bartosiewicz A., *Rządzi nami terror podatkowy*, <rp.pl>, dostęp: 15.03.2020.

Bartuś Z., *Niejasne przepisy podatkowe (i nie tylko) przerażają polskie firmy. I coraz bardziej hamują rozwój gospodarki*, <polskatimes.pl>, dostęp: 15.03.2020.

Janczukowicz K., *Obliczenie 3-miesięcznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej*, <sip.lex.pl>, dostęp: 15.03.2020.

Krzywa Laffera, w: *Encyklopedia Zarządzania*, <mfiles.com>, dostęp: 08.04.2020.

Ojczyk J., *Firmy boją się niejasnych przepisów*, <prawo.pl>, dostęp: 15.03.2020.

Przepisy podatkowe zawile i nieprecyzyjne, <inforfk.pl>, dostęp: 15.03.2020.

Zawadzka-Filipezyk P., *Zwrot kosztów za używanie prywatnego auta do celów służbowych*, <sip.lex.pl>, dostęp: 15.03.2020.

THE NEW INTERPRETATIVE DIRECTIVE AS A RESPONSE TO THE SME BARRIER REGARDING AMBIGUITY IN TAX LAW – A FEW REMARKS

SUMMARY

What is confirmed by the results of the research of the tax law, ambiguity is a serious problem for all businesses but for small and medium-sized enterprises in particular. This ambiguity is a serious barrier to run a business in Poland. Therefore, in the face of this problem science cannot remain passive. This work shows a wide range of effects that further presence of this problem in the realia of small and medium-sized enterprises can bring to the economy. The proposal to overcome this barrier is a new interpretative directive. Applying it in practice by the tax administration could completely change the relationship between the State and the taxpayer.

KEY WORDS: tax law, ambiguity of tax law, interpretation of tax law, coherence, deep structure

