

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

Uniwersytet Jagielloński

bogumil@umk.pl

ORCID: 0000-0003-3923-5627

Marek Słupczewski,
Wnioskowanie per analogiam
w prawie podatkowym

Wolters Kluwer, Warszawa 2022, ISBN 978-83-8328-722-5, ss. 335

Marek Słupczewski, *Inference per analogiam*
in tax law, Publisher: Wolters Kluwer, Warsaw
2022, ISBN 978-83-8328-722-5, pp. 335

Streszczenie. Książka Marka Słupczewskiego *Wnioskowanie per analogiam w prawie podatkowym* jest interesującą i wartościową zarazem próbą naukowej analizy jednej z metod wykładni prawa, tj. wykładni *per analogiam*. Autor w swojej książce przedstawia zarówno ogólne założenia oraz ideologię wykładni prawa *per analogiam*, jak i specyfikę analogii przy rozwiązywaniu dylematów interpretacyjnych na gruncie prawa podatkowego. Jest to pierwsza w polskiej literaturę podatkowoprawnej monografia poświęcona tej problematyce.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe; wykładnia prawa; wnioskowanie per analogiam.

Abstract. Marek Słupczewski's book *Inference per analogiam in tax law* is an interesting and valuable attempt to conduct a scientific analysis of one of the methods of interpretation of law, i.e. interpretation per analogiam. In his book, the author presents both general assumptions and ideology of the interpretation of law per analogiam, as well as the specifics of analogy in solving interpretative dilemmas on the grounds of tax law. This is the first monograph in the Polish tax-legal literature devoted to this issue.

Keywords: tax law; statutory construction; statutory interpretation; reasoning by analogy.

Książka M. Słupczewskiego jest – z jednej strony – poważnym osiągnięciem naukowym, a z drugiej zamyka w pewnym sensie określony etap rozwoju wiedzy o prawie podatkowym i jego wykładni¹. Jest ona poświęcona jednemu z obszarów problematyki wykładni prawa podatkowego, jaką jest wykładnia *per analogiam*. Można też używać tutaj określenia „wnioskowanie *per analogiam*”, przy czym określenie „wykładnia *per analogiam*” odnosiłoby się raczej do sposobu traktowania tekstu prawnego w kategoriach operacji identyfikacji związanych z nim norm prawnych, natomiast „wnioskowanie” dotyczy raczej samej operacji myślowej, jaka w tym procesie ma miejsce.

Wnioskowanie *per analogiam* opiera się na zasadzie: „fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same (względnie podobne) konsekwencje”. To wnioskowanie ma dobre uzasadnienie aksjologiczne, gdyż u jego podłoża leży – w kontekście funkcjonowania współczesnych systemów prawa – powszechnie akceptowane dążenie do równego i sprawiedliwego traktowania ludzi, co wydaje się

¹ Taką funkcję recenzowana książka pełni na równi i wespół z książką A. Halasza, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019. Recenzja tej ostatniej pracy: A. Franczak, Artur Halasz, *Definiowanie pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 5, s. 354–357.

być podwaliną współczesnych ustrojów politycznych państw demokratycznych, powszechnie werbalizowane w aktach konstytucyjnych.

Przekonujący jest pogląd, że w wypadku rozumowania *per analogiam* normę wynikającą z przepisu o ustalonym już znaczeniu – tj. po dokonaniu jego interpretacji – stosuje się do szerszego zakresu stanów faktycznych, niż wynikałoby to z owego pierwotnie ustalonego znaczenia, a w konsekwencji i z ustalonego wstępnie zakresu normy prawnej. Istotą analogii jest bowiem w każdym wypadku przyjęcie w procesie stosowania prawa faktu istnienia normy prawnej tam, gdzie z przepisów prawa – za pomocą konwencjonalnych metod interpretacji – wywieść jej nie sposób. W myśl tej koncepcji analogia jest w istocie rzeczą tworzeniem norm prawnych, przynajmniej na potrzeby rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. W każdym razie ani analogii *legis*, ani też analogii *iuris* nie można uznać za rodzaj wykładni rozszerzającej prawa z tego prostego powodu, że analogię stosuje się dopiero po dokonaniu (i zakończeniu) procesu interpretacji przepisów prawa, operując „gotową” normą, obowiązującą w sytuacjach innych niż ta, wobec której analogiczne zastosowanie przepisu (albo normy) jest rozważane. Norma, której zastosowanie przez analogię rozważamy, nie zmienia przecież swego kształtu sprzed zastosowania jej w drodze analogii do stanów nieobjętych regulacją prawną na kształt inny – tylko dlatego, że zostanie analogicznie zastosowana.

Autor książki akceptuje co do zasady dotychczasowe ustalenia nauki prawa odnoszące się zarówno do analogii jako takiej, jak i do jej roli oraz zakresu stosowania we współczesnym systemie prawa. Analogia – w świetle współczesnych poglądów – jest jedną z metod wykładni prawa, nienależącą jednak do katalogu metod interpretacji przepisów prawa. Analogia nie polega bowiem na rekonstrukcji norm prawnych z przepisów aktów normatywnych, ale jest operacją myślową na normach prawnych już istniejących, wywiedzionych z treści aktu normatywnego, prowadzącą do rozszerzenia zakresu „wyinterpretowanych” norm prawnych na kategorie stanów faktycznych normami tymi w istocie, *in principio*, nieobjętymi. Zastosowanie analogii oznacza stworzenie przez podmiot stosujący prawo indywidualnej, jednostkowej normy prawnej. Stanowisko dopuszczające analogię dopuszcza *implicite* prawotwórczą aktywność sądów. Ten

fakt współcześnie jest nie tyle powodem pewnej wstrzeźliwości sądów w stosowaniu analogii, ale raczej skłania sądy do przyznawania się do tego niechętnie i z pewnym skrępowaniem. Wyrazem tego bywa powoływanie się przez sądy na inne argumenty prawnicze niż analogia – w sytuacji, gdy rozstrzygnięcie broni się jedynie faktem zastosowania analogii właśnie.

Argumentację *per analogiam* łączyć trzeba z wykładnią systemową. Ta oparta jest na założeniu, że system prawa jest zupełny, zamknięty i spójny – zarówno konstrukcyjnie, jak i aksjologicznie. To, że jest to założenie kontrfaktyczne, jest rzeczą oczywistą; tym niemniej uzasadnia to dążenie do „skompletowania” systemu, choćby metodami protetycznymi – i do takich protez należy analogia, zwłaszcza analogia *legis*. W sferze interpretacji prawa konsekwencją wspomnianego założenia jest powszechnie aprobowany zakaz wykładni w sposób prowadzący do powstania (ujawnienia) luki w prawie. Oznacza to uprawomocnienie dyrektywy wykładni nakazującej – w sytuacji, gdy możliwa jest dwu- lub wielowariantowa wykładnia przepisu – odrzucenie takiego wariantu, którego rezultatem byłaby konstatacja o istnieniu luki w prawie.

Istnieniu luk konstrukcyjnych w prawie trudno jest w istocie rzeczy zaprzeczyć, stąd też skłonność do uznania faktu ich istnienia jest generalnie większa niż skłonność do uznania istnienia luk aksjologicznych.

Książka M. Słupczewskiego składa się z Wprowadzenia, dziewięciu rozdziałów merytorycznych oraz Zakończenia.

Rozdział I rozprawy poświęcony jest przedstawieniu podstawowych tez pracy, zastosowanej metodologii badań oraz dotychczasowemu dorobkowi w tym zakresie – zarówno jeśli chodzi o piśmiennictwo krajowe, jak i zagraniczne. Wybór kluczowych problemów do dalszej analizy zasługuje na aprobatę, a nawet uznanie z punktu widzenia ich wagi.

W rozdziale II książki przeanalizowano kwestię tzw. luk w prawie, powodów ich powstawania oraz rozmaitych klasyfikacji tych obiektów, a także metod ich eliminacji (zamykania).

Rozdział III zawiera analizę teoretycznoprawną rozumowania przez analogię. Rozważa się tutaj rozmaite klasyfikacje analogii, a także cele i funkcje analogii w prawie oraz miejsce analogii w systemie zasad i reguł

wykładni prawa w naszej kulturze prawnej. Rozdział jest równie obszerny, co i bogaty w treści, a konkluzje zawarte w zamykającym go Podsumowaniu w pełni akceptowalne.

W kolejnych rozdziałach – tj. IV i V – pokazano potencjalny zakres stosowania analogii w rozmaitych dziedzinach prawa krajowego, a także w systemach prawa obcego oraz unijnego i międzynarodowego. Oba rozdziały mają przede wszystkim charakter poglądowy i tworzą coś w rodzaju dalszego (w sensie – oddalonego) kontekstu dla zasadniczych rozważań autora.

Rozdział VI książki ma największy ciężar gatunkowy, gdyż rozważania tam pomieszczone dotyczą rdzenia problematyki pracy – właściwych dla prawa podatkowego uwarunkowań, w jakich stosowanie analogii w tej gałęzi prawa ma miejsce. Wielość wątków podejmowanych w tym rozdziale przez autora uniemożliwia praktycznie szerszą ich analizę w ramach tej recenzji. Można jedynie podkreślić z jednej strony skrupulatnie gromadzenie przez Autora wiedzy i poglądów dotąd funkcjonujących w piśmiennictwie i orzecznictwie sądów, a z drugiej – trafnie komentowanie istniejącego wolumenu poglądów i dobre syntetyzowanie wniosków dotyczących rozważanych zagadnień. Książka jest opracowaniem kompletnym: można zaryzykować twierdzenie, że będzie ona wiodącą pozycją literatury podatkowoprawnej odnoszącej się do wykładni prawa podatkowego przez kolejne dziesięciolecia.

Dyskusyjne jest jednak przejście przez Autora do porządku dziennego nad równie rozpowszechnionymi, co i błędnymi poglądami, w myśl których ulgi i zwolnienia podatkowe, jako że naruszają (rzekomo – przyp. aut. BB) zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania, powinny być interpretowane ściśle (praktycznie – zawężająco). Konsekwencją tego poglądu – w kontekście stosowania analogii – jest teza, że nie można rozszerzać zakresu ulg i zwolnień podatkowych w drodze analogii. Autor sygnalizuje, że w tej materii spotyka się poglądy odmienne – ale czyni to zaledwie mimochodem – w przypisie.

Dyskutować dałoby się w szczególności z przytoczonym w pracy poglądem R. Mastalskiego, w myśl którego zwiększenie w drodze analogii „przywilejów” podatnika i rozciągnięcie zakresu ulg i zwolnień podat-

kowych na sytuacje nieobjęte przepisami w drodze analogii sprzeciwiałyby się – zdaniem tego autora – zasadzie sprawiedliwości podatkowej (s. 193). Sęk w tym, że takiego *modus operandi* nikt nie proponuje... Można jedynie żałować, że autor tego poglądu nie pomyślał o tym, że *analogia legis* może w pewnych sytuacjach posłużyć osiągnięciu stanu uznawanego za sprawiedliwy w sytuacji, gdyby luka w prawie była źródłem tejże niesprawiedliwości...

Można oczywiście twierdzić, że są to sytuacje wyjątkowe, ale nawet ta wyjątkowość nie pozwala moim zdaniem na formułowanie twierdzeń aż tak kategorycznych, wykluczających „naprawcze” użycie analogii przy interpretacji przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych. Reasumując – czy niezwerbalizowany przecież w polskim prawie zakaz stosowania analogii w odniesieniu do przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych jest większą racją niż wyrażona *expressis verbis* konstytucyjna zasada sprawiedliwości? Nie od rzeczy byłoby też wskazanie, że analogia nie zawsze będzie prowadzić do zamknięcia luki prawnej w sposób korzystny dla podatnika. Luka w unormowaniach prawnych może bowiem tworzyć sytuację równie oczywistej, co i nieusprawiedliwionej preferencji w zakresie zwolnienia albo ulgi podatkowej – a zastosowanie analogii potencjalnie może usunąć bądź zminimalizować skutki takiego mankamentu systemu prawa.

Równie ważny jak rozdział poprzedzający (tj. rozdział VI) jest rozdział VII książki. Autor zajął się w nim zagadnieniem granic stosowania analogii w prawie podatkowym. Należy moim zdaniem zaakceptować poglądy wyrażone w tym rozdziale, a zwłaszcza sugestią rozważenia możliwości wprowadzenia do prawa pozytywnego przepisu, który *expressis verbis* dawałby podstawę stosowania analogii i określałby tego zasady (granice). Można by oczywiście argumentować, że podejście do tej kwestii należy pozostawić kulturze prawnej, bez normatywizacji wszystkiego za wszelką cenę. Tyle tylko, że w Polsce – przede wszystkim na skutek uporczywej i bezzasadnej niechęci sądów administracyjnych do zbudowania strategii wykładni prawa (albo tylko jej ujawnienia, jeśli już, być może, istnieje) – determinanty kulturowe wyraźnie nie wystarczają... Jest to sytuacja zbliżona do losów zasady *in dubio pro tributario*, której istnieje

niu (przed jej normatywizacją w art. 2a Ordynacji podatkowej) część sędziów podatkowych w Polsce – mimo aprobującego stanowiska istniejącego jeszcze wówczas pełnoformatowego Trybunału Konstytucyjnego – ostentacyjnie, a nawet manifestacyjnie zaprzeczała.

Reasumując, niedostatki kultury prawnej trzeba niekiedy „nadrabiać” zbędnymi w innych warunkach regulacjami prawnymi. Można jedynie dodać, że rozwiązanie proponowane przez Autora funkcjonuje już od dawna w ordynacjach podatkowych szeregu państw (zob. np. art. 23 hiszpańskiej Ordynacji podatkowej (LGT) i iberoamerykańskie klony tego przepisu).

Rozdział VIII i Rozdział IX książki zawierają analizy dotyczące poglądów orzeczniczych w kwestii dopuszczalności stosowania i ewentualnego zakresu stosowania analogii w systemie prawa podatkowego. Natomiast w zakończeniu Autor zwięźle podsumowuje wyniki swoich badań, zajmując stanowisko zasadniczo zgodne z poglądami doktryny w kwestii stosowalności rozumowania *per analogiam* w procesach wykładni prawa podatkowego, jednocześnie wzbogacając je w istotnym zakresie własną argumentacją.

Nauka prawa wzbogaciła się o opracowanie oryginalne i wnikliwe. W książce zidentyfikowano praktycznie wszystkie istniejące w piśmiennictwie prawniczym kontrowersje dotyczące istoty rozumowania w drodze analogii oraz rozmaite definicje tę istotę próbujące wyrazić. Praca oparta jest o zgromadzoną w bardzo szerokim zakresie literaturę przedmiotu, właściwie wykorzystaną. Katalog pozycji tej literatury, obejmujący ok. 270 opracowań jest – w kontekście ogólnego wolumenu opracowań istniejących, relewantnych dla badanej problematyki – więcej niż zadowalający.

Rozważania autora w recenzowanej pracy ugruntowane są w spostrzeżeniach dotyczących analogii jako sposobu społecznego myślenia i sposobu rozwiązywania problemów indywidualnych codziennego bytowania. Przywoływana literatura socjologiczna upewnia czytelnika, że rozumowanie przez analogię nie da się ograniczyć wyłącznie do roli prawniczego instrumentu pomagającemu wyjść sędziemu z niewygodnej dla niego sytuacji spowodowanej ułomnością prawa, jakie jest obowiązany stosować. Układ książki oraz tytuły rozdziałów, a przede wszystkim

podział materii pomiędzy jednostki redakcyjne są przekonujące, a dosyć szczegółowy spis treści pozwala czytelnikowi na komfortowe poruszanie się po treści pracy.

Książka M. Słupczewskiego w istotny sposób wzbogaca polską literaturę prawa podatkowego. Można bez emfazy stwierdzić, że podnosi ona badania nad wykładnią prawa podatkowego w Polsce na nowy, wyższy poziom.

Bibliografia:

Franczak A., *Artur Halasz. Definiowanie pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 5, s. 354–357.

Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2019.