

*Eugenia Fojcik-Mastalska*¹

*Ryszard Mastalski*²

Orzecznictwo podatkowe a źródła prawa podatkowego

I

Jak wiadomo, współcześnie przyjmuje się dość powszechnie, że w systemie prawa ustawowego orzecznictwo sądowe nie jest źródłem prawa. Należy bowiem do procesu jego stosowania, a nie stanowienia. Akty prawne, jako akty generalne tworzone przez podmioty, którym kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane, nie mogą być, co oczywiste, zaliczane do tej samej kategorii co akty stosowania prawa. Bezsporne jest jednak, że istnieje wzajemne oddziaływanie tworzenia prawa oraz jego stosowania. Występują bowiem od dawna postrzegane, integralne związki pomiędzy regułami konstruowania tekstów prawnych oraz ich interpretacją³. Podstawą decyzji stosowania prawa jest reguła stanowienia jako rezultat decyzji prawotwórczej⁴. Jej trafność poddawana jest ocenie przede wszystkim w sądowym stosowaniu prawa. Rezultaty stosowania prawa stanowią weryfikację prawidłowości jego tworzenia. Pełna ocena funkcjonowania prawa nie jest zatem możliwa bez powiązania procesu legislacyjnego z praktyką stosowania prawa, zwłaszcza zaś ich wzajemnego wpływu.

169

¹ Eugenia Fojcik-Mastalska – profesor zwyczajna, Uniwersytet Wrocławski (*emeritus*).

² Ryszard Mastalski – profesor zwyczajny, Uniwersytet Wrocławski (*emeritus*).

³ S. Wronkowska w: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 13.

⁴ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 15.

Ważne znaczenie dla kontroli prawidłowości przyjętych rozwiązań ma to, czy i w jakim zakresie prawodawca uwzględnił w badaniach post-legislacyjnych praktykę sądowego stosowania prawa. Nie chodzi tu jednak tylko o ustalenie rezultatów stosowania prawa w stosunku do tego, co zamierzano, lecz także o to, czy sądowe stosowanie prawa nie ujawnia sprzeczności pomiędzy przyjętymi rozwiązaniami prawnymi a systemem prawa funkcjonującym w danym miejscu i czasie (np. sprzeczności z normami konstytucyjnymi albo unijnymi). Możliwości ujawnienia tego rodzaju sprzeczności uzależnione są głównie od tego, czy sądowe stosowanie prawa ma charakter systemowy, a więc odnosi się do całego porządku prawnego, czy też ogranicza się do rozumienia prawa głównie w aspekcie wąsko pojętej wykładni językowej.

II

170 Obserwacja praktyki legislacyjnej w Polsce, w szczególności w prawie podatkowym, wskazuje na zasadnicze jej nieprawidłowości, pogłębiane wyraźnie w ostatnich latach. Podstawowym mankamentem legislacji jest brak systemowego tworzenia prawa. Jej cele rozpatrywane są bowiem głównie z punktu widzenia określonego resortu, a nie całego porządku prawnego. W prawie podatkowym widoczne jest to zwłaszcza w niedostatecznym uwzględnianiu przez jego twórców Konstytucji RP i prawa unijnego, a także regulacji funkcjonujących w tych obszarach życia społecznego, które są ściśle powiązane z opodatkowaniem. Chodzi głównie o prawo prywatne (prawo cywilne i prawo handlowe), którego związki z prawem podatkowym nie są na ogół dostrzegane przez prawodawcę. W efekcie nie uwzględnia on w programowaniu norm prawnych ich różnorodnych związków z gospodarką, w szczególności zaś tego, że przedmiotem opodatkowania są z reguły zjawiska ze sfery życia gospodarczego. Regulowane są one, jak wiadomo, głównie przez normy prawa prywatnego. Prawodawca nie zważa na to, aby podmioty gospodarcze mogły swobodnie kształtować stosunki prawne oparte na zasadzie autonomii woli oraz związanej z nią swobody umów. Dominującą przesłanką jego regulacji podatkowej jest bowiem wąsko, „resortowo” pojęty cel fiskalny, a nie szukanie swobodnego kompromisu pomiędzy tym celem a zachowaniem „źródła gospodarczego” opodatkowania. W rezultacie na gruncie prawa podatkowego dochodzi do niezgodności prakseologicznej jego norm z normami prawa prywatnego, prowadzącej do ograniczenia możliwości odpowiedniej ich realizacji. W efekcie nie w pełni osiąga się

cele nie tylko regulacji prawa cywilnego i prawa handlowego, lecz także – poprzez zakłócenia w obrocie prawnym – nie są dostatecznie realizowane cele norm prawa podatkowego, także cele fiskalne. Dość powszechnie przyjmuje się bowiem, że niedostateczne uwzględnianie przez prawodawcę ekonomicznych skutków opodatkowania prowadzi z reguły do braku możliwości optymalnego rozwoju gospodarczego, a ponadto uniemożliwia osiągnięcie zaplanowanych dochodów budżetowych, zbyt wysokie obciążenia podatkowe rodzą zaś niebezpieczeństwo unikania opodatkowania.

Niedostateczne uwzględnianie systemowego tworzenia prawa podatkowego skutkuje częstymi zmianami regulacji prawnych, co nie tylko utrudnia planowanie działalności gospodarczej, lecz także osłabia wpływ orzecznictwa sądowego na źródła prawa podatkowego. Wypracowanie zaś przez sądy w miarę jednolitego orzecznictwa traci na znaczeniu, gdy zmiany stanu prawnego powodują, że utrwalone w praktyce orzeczniczej rozumienie przepisu prawnego ma często już tylko znaczenie historyczne. Legislacja realizowana metodą „prób i błędów” utrudnia w zasadniczy sposób racjonalne prowadzenie działalności gospodarczej, głównie wobec niewielkiego horyzontu czasowego planowania gospodarczego. Podatek jest bowiem jednym z podstawowych elementów tego planowania, w szczególności zaś stanowi dla przedsiębiorcy bardzo istotny parametr rachunku gospodarczego, przez który należy rozumieć zmienną zewnętrzną wpływającą na kierunek jego wyborów gospodarczych.

Systemowe tworzenie prawa podatkowego, którego trudno dopatrzeć się w polskiej rzeczywistości, odnosi się nie tylko do samego prawa, lecz także wymaga odpowiedniej wizji jego skutków ekonomicznych rozpatrywanych zarówno w skali danego kraju, jak i w międzynarodowych relacjach gospodarczych, zwłaszcza zaś w relacjach w ramach Unii Europejskiej. Chodzi o to, by prawodawca dostrzegał wzajemne, często mające charakter zwrotny, oddziaływania na siebie opodatkowania i gospodarki, co jest mało widoczne (jeżeli w ogóle występuje) w dominującym w Polsce resortowym tworzeniu prawa.

Przedstawione mankamenty tworzenia prawa podatkowego, w szczególności rozpatrywane z punktu widzenia związków norm prawa podatkowego z gospodarką, prowadzą do pytania, czy i w jakim zakresie, i po spełnieniu jakich warunków orzecznictwo podatkowe może „poprawić” te nieprawidłowości. Chodzi w szczególności o przyjętą przez sądy ideologię wykładni prawa podatkowego, określającą wartości lub dyrektywy interpretacyjne służące do rozstrzygania konfliktów pomiędzy różnymi ustaleniami wykładni⁵.

⁵ *Ibidem*, s. 75.

III

Nie ulega wątpliwości, że prawo przyjęte w procesie legislacyjnym, a znajdujące swój wyraz w jego źródłach w ich znaczeniu formalnym (ustawach, podustawowych aktach prawnych), otrzymuje swój ostateczny kształt w procesie jego stosowania, głównie sądowego. Chodzi przede wszystkim o przyjmowane przez sądy związki pomiędzy wykładnią językową a wykładnią pozajęzykową (wykładnią systemową i celowościową), a także o korzystanie z ogólnych zasad prawa, głównie zaś z zasad ukształtowanych przez Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ideologia sądowego stosowania prawa, oparta na „systemowości” porządku prawnego, prowadzi do aktywizmu sądowego, natomiast ograniczanie interpretacji jedynie do wąsko pojętej wykładni językowej świadczy o pasywizmie sądowym.

172

Należy przyjąć, że aktywizm i pasywizm sądowy uzależnione są w pierwszym rzędzie od tworzenia prawa, zwłaszcza zaś od tego, czy i w jakim stopniu prawodawca konstruuje normy prawne w sposób drobiazgowy, bez należytego uwzględniania „otoczenia” prawnego, jak ma to miejsce w Polsce, bądź też od tego, czy w tworzeniu prawa bierze się również pod uwagę cały porządek prawny.

Dotychczasowe rozważania uzasadniają twierdzenie, że w sądowym stosowaniu prawa funkcjonującym w Polsce trudny do osiągnięcia jest odpowiedni aktywizm sądowy. Niewłaściwa polityka tworzenia prawa oraz technika legislacyjna są bez wątpienia jednymi z przyczyn częstego występowania formalistycznego modelu orzekania w stosowaniu prawa. Tworzenie prawa zdominowane jest bowiem krótkotrwałymi celami. W efekcie często dochodzi do sprzeczności z pewnością prawa, ochroną własności czy równością wobec prawa⁶.

Wskazane mankamenty legislacyjne nie do końca tłumaczą jednak zbyt daleko idący pasywizm sądowy. Chodzi przede wszystkim o to, aby sądy stosujące prawo podatkowe brały w większym stopniu pod uwagę nie tylko standardy wewnętrzne dla prawa, wynikające z interpretacji językowej oraz dotychczasowego orzecznictwa, lecz także standardy zewnętrzne wobec interpretowanych przepisów, zwłaszcza zaś wynikające z Konstytucji RP i prawa europejskiego⁷.

⁶ W. Staśkiewicz, T. Stawecki, J. Winczorek, *Między policentrycznością a fragmentaryzacją. Wpływ Trybunału Konstytucyjnego na polski porządek prawny*, Warszawa 2008, s. 64.

⁷ D. Galligan, M. Matczak, *Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecjonalnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005, s. 23–24.

W praktyce orzeczniczej spotkać można różne wyroki dotyczące tego samego rodzaju spraw podatkowych, wynikające głównie z odmiennej ideologii wykładni prawa. Chodzi w szczególności o wąsko pojętą wykładnię prawa, charakterystyczną dla pasywizmu, oraz wykładnię systemową, stanowiącą jeden z podstawowych przejawów aktywizmu sądowego. Należy jednak mieć na uwadze, że nawet systemowe stosowanie prawa nie gwarantuje pełnego usunięcia nieprawidłowości procesu legislacyjnego, zwłaszcza gdy w badaniach postlegislacyjnych, jak już pisano, nie zwraca się zbytnej uwagi na sądową praktykę orzeczniczą. Niemniej jednak szerokie pole interpretacji prawa może prowadzić do uwzględniania w praktyce jego stosowania należnych praw jednostki obciążonej świadczeniami podatkowymi, które nie zostały dostrzeżone w procesie legislacyjnym. Powstaje zatem pytanie, kiedy w praktyce orzeczniczej mamy do czynienia z aktywizmem i pasywizmem sądowego stosowania prawa podatkowego, kształtującymi relacje pomiędzy orzecznictwem a źródłami prawa.

IV

173

W państwie prawa relacje pomiędzy władzą a jednostką, w szczególności zaś stosunki prawnopodatkowe, mogą być kształtowane jedynie przez ustawę. Prowadzi to do daleko idącego związania sędziego jej przepisami. Nie przesądza to jednak o samym modelu sądowego stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś o tym, że powinien się on charakteryzować, tak daleko jak to jest możliwe, aktywizmem sędziowskim. Rzeczywisty wpływ orzecznictwa podatkowego na proces stosowania prawa, w szczególności zaś na kontrolę stosowania prawa przez administrację podatkową, zależy głównie od tego, w jakim stopniu sądowa wykładnia prawa jest jedynie wykładnią odtwórczą, kiedy to ustalenie normy prawnej oparte jest tylko na samym brzmieniu przepisu prawnego, a w jakiej mierze sąd uwzględnia również cały system prawa, zwłaszcza zaś ogólne zasady prawa oraz normy konstytucyjne i unijne. Chodzi o to, na ile można uznać sądową wykładnię prawa za dynamiczną albo też statyczną. Odpowiednia wykładnia prawa wpływa nie tylko na samo rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie, lecz także sądy – sprawując kontrolę działalności administracji publicznej – mogą wpływać na interpretację przez nią prawa, a nawet interpretację dokonywaną przez samych podatników czy też płatników. Niezbędna do tego jest jednak zarówno odpowiednia jednolitość sądowego stosowania prawa, jak również, a może przede wszystkim, taka

interpretacja prawa, która jest możliwa do zaakceptowania przez inne podmioty uczestniczące w procesie jego stosowania.

Dominacja w sądowym stosowaniu prawa deklaratoryjnej wykładni zmierzającej jedynie do samego odtworzenia normy prawnej, a nie kreowania sensu przepisów prawa, charakterystycznego dla wykładni konstytucyjnej, ogranicza bez wątpienia twórczy charakter sądowej wykładni prawa⁸. Ważne dla stosowania prawa, a także wpływu orzecznictwa na źródła prawa podatkowego jest natomiast to, czy i w jakim zakresie elementy twórcze działalności sądów mają stabilny charakter i odpowiednio oddziałują na praktykę stosowania prawa przez inne niż sądy podmioty⁹. Należy jednak przy tym pamiętać, że każda wykładnia, także pozajęzykowa, musi się mieścić w ramach możliwego znaczenia leksykalnego danego pojęcia¹⁰.

Trudno jednoznacznie ustalić, zwłaszcza zaś nie odnosząc tego do konkretnej gałęzi prawa, czy nawet określonego rozstrzygnięcia sądowego, czy i w jakim zakresie w sądowym stosowaniu prawa dominuje aktywizm lub pasywizm sądowy (wstrzemięźliwość sędziowska). Niewątpliwie z istoty prawnej podatku wynika, że sądowa wykładnia prawa powinna mieć w znacznym stopniu charakter deklaratoryjny, o silnym zabarwieniu statycznym. Nie oznacza to jednak, że stosowanie tego prawa może się ograniczać wyłącznie do samej analizy tekstu prawnego, a więc skrajnej postaci pasywizmu sędziowskiego. W interpretacji prawa podatkowego znaczącą rolę odgrywają bowiem, jak już pisano, wykładnia systemowa oraz ogólne zasady prawa. Można zatem przyjąć, że sądowe stosowanie prawa podatkowego powinno się charakteryzować słabym (miękkim) aktywizmem sędziowskim, odpowiednio ukształtowanym przez obowiązujące przepisy prawa, a więc mającym elastyczny charakter. Chodzi w szczególności o to, aby przyjęta strategia interpretacyjna odnosiła się do obowiązującego prawa, a więc była odpowiednio dostosowywana do aktualnego stanu źródeł prawa¹¹. Osłabia to bez wątpienia, wobec częstych zmian prawa podatkowego, stabilność orzecznictwa w konkretnych sprawach, ale w żadnym przypadku nie uniemożliwia wypracowania stabilnej i długotrwałej strategii orzeczniczej, zwłaszcza odpowiednich relacji pomiędzy pasywizmem a aktywizmem sądowym.

⁸ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Warszawa–Poznań 2002, s. 16.

⁹ Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 12, s. 35.

¹⁰ K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Filozoficzno-teoretyczne problemy stosowania prawa*, Łódź 1997.

¹¹ D. Strzelec, *O rutynie orzeczniczej w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2, s. 49.

Istotna dla wskazania, czy i w jakim zakresie sądy kierują się przy rozstrzyganiu spraw podatkowych aktywizmem czy też pasytywizmem, jest przykładowa analiza z tego punktu widzenia określonego wyroku sądowego, co do którego można przyjąć, że nie ma on tylko charakteru jednostkowego, lecz stanowi przejaw określonego nurtu w orzecznictwie podatkowym, zwłaszcza wówczas, gdy linia orzecznicza nie jest jednolita i budzi kontrowersje w praktyce opodatkowania. Chodzi poza tym o takie orzeczenie, które wiąże się z dotychczasowymi rozważaniami na temat wykładni prawa podatkowego oraz aktywizmu i pasywizmu sądowego. Z tego punktu widzenia reprezentatywny jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r.¹², dotyczący interpretacji przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³. Zgodnie z jego treścią bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wykładnia tego przepisu nie jest jednolita, a sądy administracyjne niejednokrotnie interpretują go dość wąsko. W efekcie orzecznictwo podatkowe nie zawsze skutecznie przeciwdziała instrumentalnemu wykorzystywaniu go przez administrację podatkową. Chodzi zwłaszcza o wszczynanie postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁴.

V

Kontrowersje w stosowaniu przedstawionych przepisów wynikają bez wątpienia z zasadniczych błędów legislacyjnych, jakie popełniono przy ich tworzeniu. Nie zostały one usunięte w procesie ich stosowania ze względu na brak jednolitego orzecznictwa podatkowego, wynikający głównie z tego, że sądy nie zawsze w dostateczny sposób stosują systemową wykładnię prawa, która chociaż częściowo niwelowałaby braki legislacyjne związane z tworzeniem analizowanych przepisów. Chodzi w szczególności o odpowiednie wkomponowanie przepisów prawa karnego skarbowego w system prawa podatkowego, jeżeli w ogóle przepisy takie powinny być umieszczane w tym systemie.

¹² Sygn. I FSK 128/20.

¹³ Dz.U. z 2023 r., poz. 2385 ze zm. – dalej o.p.

¹⁴ J. Waśko, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 46 i nast.

W efekcie w administracyjnym toku stosowania prawa ma miejsce wykładnia oderwana od istoty prawnej opodatkowania, realizowana zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*. Sądowa kontrola takiego stosowania prawa nie zawsze zaś jest skuteczna. Wynika to nie tylko z niejednolitego orzecznictwa, lecz jest także efektem braku w wielu wyrokach systemowej interpretacji prawa, a więc zbliżonej do tego, jaki prezentuje administracja. W sądowym stosowaniu prawa nieczęsto korzysta się również w należyty sposób z poglądów doktryny, które są jednolite co do konieczności systemowego stosowania przepisów zamieszczonych w aktach prawa podatkowego¹⁵.

176

W Ordynacji podatkowej nie powinna być regulowana materia prawa karnego skarbowego, zważywszy na odmienne cele regulacji obu gałęzi prawa. W prawie karnym skarbowym zasadniczym celem regulacji jest karnoprawna ochrona interesu publicznego, wyrażająca się w pełnym i terminowym realizowaniu roszczeń pieniężnych państwa (innego związku publicznoprawnego) wynikających z ustaw podatkowych. Są to regulacje typowe dla prawa karnego i do niego też się je zalicza. Oznacza to, że należy je interpretować zgodnie z regułami wykładni i stosowania tego prawa. Nie można więc w sposób mechaniczny, bez uwzględniania specyfiki tych rozwiązań, wprowadzać ich do prawa podatkowego, jak to uczynił prawodawca. Może to doprowadzić do zaskakujących wniosków – mających miejsce nie tylko w administracyjnym, lecz także niekiedy w sądowym stosowaniu prawa – że sądowa kontrola zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego uregulowana w Ordynacji podatkowej, zwłaszcza zaś ustalenie, czy zawieszenie nie miało instrumentalnego charakteru, powinna należeć do sądów rozstrzygających sprawy z zakresu prawa karnego, a nie do sądów administracyjnych. Nie można się z tym zgodzić w żadnym przypadku, stanowisko doktryny jest tu zaś jednoznaczne i w pełni przekonuje, że jedynie sądy administracyjne powinny rozstrzygać te sprawy – należące bez wątpienia do prawa podatkowego, a nie prawa karnego skarbowego¹⁶.

W analizowanym wyroku sąd jednoznacznie przeciwstawia się instrumentalnemu traktowaniu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w szczególności zaś przemawia za koniecznością rozpatrywania go w sposób kompleksowy, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy podat-

¹⁵ M. Guściora, *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego będącego przyczyną zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 47 i nast.

¹⁶ D. Strzelec, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 23 i nast.

kowej¹⁷. Przy takim założeniu stwarza to potrzebę zastosowania wykładni systemowej, uwzględniającej nie tylko przepisy prawa podatkowego, lecz także Konstytucji RP oraz prawa unijnego. Wykładnia systemowa przeprowadzona przez sąd prowadzi do generalnego wniosku, że przy stosowaniu analizowanego przepisu prawa należy kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania prawa, w szczególności naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.), czy też wywodzącej się z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁸ zasady uzasadnionych oczekiwań.

Przedstawiona wykładnia prawa może nie tylko skutecznie przeciwdziałać instrumentalnemu stosowaniu prawa podatkowego przez administrację, lecz także, w przypadku przyjęcia jej w innych wyrokach, przyczynić się do rozszerzenia wykładni systemowej w sądowej praktyce orzeczniczej. Prowadzi to z kolei do rozszerzenia aktywizmu sądowego, oczywiście w granicach, w jakich może on mieć zastosowanie w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym o zamkniętym systemie norm prawych.

VI

177

Konkludując, należy przyjąć, że istnieje daleko idący związek pomiędzy źródłami prawa podatkowego a jego stosowaniem, zwłaszcza zaś sądowym. Jest ono bowiem swego rodzaju weryfikatorem prawidłowości przyjętych rozwiązań prawnych. Daleko idących błędów popełnionych przez prawodawcę nie można jednak w pełni usunąć w praktyce orzeczniczej. Wynika to nie tylko z samej nieprawidłowości procesu legislacyjnego, lecz także, w ostatecznym efekcie, z sądowego stosowania prawa. Dotyczy to zwłaszcza przypadków braku jednolitości orzecznictwa, gdy sądy przyjmują odmienną strategię orzekania. Chodzi w szczególności albo o dokonywanie wykładni prawa w sposób systemowy, albo też o stosowanie wąskiej wykładni, ograniczającej się głównie do wykładni językowej. Prowadzi to z kolei do różnicowania, nieraz daleko idącego, aktywizmu i pasywizmu sądowego, kształtujących w ostatecznym efekcie możliwości odpowiedniej weryfikacji przez sądy rozwiązań prawnych przyjętych przez prawodawcę.

¹⁷ G. Dźwigła, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego a zakres kontroli sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 53 i nast.

¹⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Bibliografia

- Dźwigała G., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego a zakres kontroli sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Galligan D., Matczak M., *Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecjonalnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005.
- Guściora M., *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego będącego przyczyną zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kmiecik Z., *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 12.
- Morawski L., *Wykładowia w orzecznictwie sądów*, Warszawa 2006.
- Pleszka K., *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Filozoficzno-teoretyczne problemy stosowania prawa*, Łódź 1997.
- Staśkiewicz W., Stawecki T., Winczorek J., *Między policentrycznością a fragmentaryzacją. Wpływ Trybunału Konstytucyjnego na polski porządek prawny*, Warszawa 2008.
- Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Strzelec D., *O rutynie orzecniczej w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2.
- Waśko J., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990.

178

Akty prawne

- Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2385 ze zm.).

Streszczenie

Istnieje silny związek pomiędzy źródłami prawa a jego stosowaniem. Orzecznictwo sądowe może być zasadniczym weryfikatorem prawidłowości tworzenia prawa. Podstawowymi warunkami są jednak jego jednolitość oraz odpowiednia strategia orzekania, prowadząca do aktywizmu sądowego.

Słowa kluczowe: tworzenie prawa, sądowe stosowanie prawa, jednolitość orzecznictwa sądowego, aktywizm i pasywizm sądowy