Wykładnia prawa podatkowego

TEKST PRAWNY/TEKSTY

↓

ROZUMIENIE

↓

INTERPRETACJA/WYKŁADNIA

↓

ARGUMENTACJA/UZASADNIENIE

↓

konkluzywne normy prawne

↓

ZASTOSOWANIE

↓

UZASADNIENIE

KORESPONDENCJA DYREKTYW REDAGOWANIA I INTERPRETOWANIA TEKSTU PRAWNEGO

> **racjonalny prawodawca a otwarta tekstowość tekstu aktu prawnego**

- **rozczłonkowanie syntaktyczne i semantyczne treści norm prawnych w przepisach prawa**

Rodzaje wykładni prawa:

- wykładnia derywacyjna (interpretacja ogólna Ministra Finansów) wykładnia klaryfikacyjna (semantyczna, językowa)
- wykładnia operatywna (indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego)

Źródła wątpliwości są różne i wiążą się z trzema podstawowymi typami kontekstu użycia języka prawnego:

1/ z kontekstem językowym,

2/systemowym,

3/ funkcjonalnym.

Postanowienie SN z dnia 28 lipca 1994 r., I KZP 18/94, oraz postanowienie SN z dnia 12 marca 1996 r., KZP 1/96:

nie ma podstaw do rozstrzygania zagadnienia prawnego,

gdy przepis jest sformułowany jasno i nie nastręcza trudności interpretacyjnych (*clara non sunt interpretanda*) albo

gdy wątpliwości zostały rozstrzygnięte w orzecznictwie lub doktrynie w sposób jednoznaczny.

Szczególnie ważne jest stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w wyroku, V KKN 188/00, LEX nr 55866 z dnia 27 maja 2002 r., :

"Jeżeli **podstawą zarzutu rażącego naruszenia prawa jest stosowanie w danej sprawie przepisu prawa w sposób niezgodny z treścią uchwały Sądu Najwyższego, podjętej w innej sprawie** - to **zarzut ten może być uznany za zasadny** jedynie w wyniku stwierdzenia, że odmienny pogląd sądu orzekającego nie został logicznie i wyczerpująco uzasadniony, a sąd ten **nie ustosunkował się należycie do argumentacji stanowiącej podstawę wyrażonego w uchwale poglądu prawnego**".

Moc wiążąca uchwał jest ograniczona, "**niemniej uchwały Sądu Najwyższego zawierające interpretację przepisów szeroko oddziałują na praktykę stosowania prawa - swą moc czerpią z autorytetu tego organu**".

Wykładnia dokonywana przez SN ma inny charakter niż zwykła wykładnia sądów powszechnych. Uchwały SN bardziej przypominają akty prawotwórcze.

Kompetencja językowa podmiotu

1/ Zwykła kompetencja języka w odniesieniu do rozumienia tekstów aktów prawnych nie wystarcza. Nie każdy, kto jest twórcą i zarazem adresatem wypowiedzi w języku polskim, może adekwatnie zrozumieć wypowiedzi zawarte w tekście aktu prawnego. Nie chodzi bowiem o to, by zrozumieć te wypowiedzi jako wypowiedzi w języku polskim, ale by zrozumieć te wypowiedzi jako wypowiedzi prawne.

2/ Potrzebna jest wiedza na temat właściwości tekstów aktów prawnych, języka tekstów aktów prawnych, wiedza prawnicza czy wreszcie wiedza z zakresu wykładni prawa.

3/ **Potrzebna jest prawnicza kompetencja językowa.**

4/ **Deskryptywny i normatywny poziom tekstu prawnego.**

Zrozumienie tekstu na poziomie deskryptywnym (na poziomie tekstu w języku znanym czytelnikowi nie jest zrozumieniem tego tekstu jako tekstu aktu normatywnego (na poziomie, który powinien być znany interpretatorowi tekstu aktu prawnego).

5/ Kontekstowość tekstu prawnego (systemowość prawa).

Interpretator powinien znać:

1/ metody zapisywania/kodowania normy prawnej w przepisach prawa (rozczłonkowanie syntaktyczne i treściowe, rola przepisów zrębowych i uzupełniających, kondensacja);

2/ sposoby ustalania znaczenia spójników, przecinków i innych znaków w przepisach prawnych;

3/ metodę rekonstrukcji norm z przepisów;

4/ sposoby formułowania definicji legalnych;

5/ metody określania relacji pomiędzy prawem krajowym, europejskim i unijnym;

6/ sposoby rozwiązywania problemów walidacyjnych: reguły kolizyjne i reguły inferencyjne.

Zrozumiałość tekstu prawnego:

1/rozumienie tekstu prawnego in concreto: w związku z potrzebą zakwalifikowania i rozstrzygnięcia pewnego określonego stanu faktycznego > **wykładnia operatywna**

2/ rozumienie tekstu prawnego in abstracto – bez związku z określonym stanem faktycznym. Umiejętność zakwalifikowania dowolnego stanu faktycznego jako nakazanego, zakazanego lub dozwolonego przez normy prawne zawarte w tekście prawnym. **Wykładnia doktrynalna.**

Clara non sunt interpretanda

1/ **rozumienie deskryptywne** (opisowe): stwierdzenie pewnego stanu faktycznego, w którym

nie powstała sytuacja wykładni, co prowadzi do znanego z koncepcji klaryfikacyjnej odróżnienia sytuacji wykładni i sytuacji izomorfii (bezpośredniego rozumienia).

2/ **rozumienie dyrektywalne:** zakaz dokonywania wykładni w sytuacji bezpośredniego rozumienia tekstu prawnego, tekstu jasnego, którego odczytanie nie wymaga sięgnięcia po dyrektywy interpretacyjne.

Tak rozumiana reguła clara non sunt interpretanda odnosi się do wykładni sensu stricto, z którą mamy do czynienia wówczas, gdy interpretator uzasadnia przyjęte znaczenie tekstu prawnego poprzez dyrektywy interpretacyjne.

Dyrektywa interpretacyjna II stopnia (metareguła).

Omnia sunt interpretanda:

wszystkie przepisy podlegają interpretacji.

- Koncepcja zaprezentowana przez prof. Macieja Zielińskiego w 2004 r.
- Szczególnie na gruncie współczesnych polskich tekstów prawnych, w ogóle trudno wskazać przypadki *clara*, zwłaszcza w kontekście niejasności związanej z wysłowieniem elementów treści normy w różnych (nawet bardzo odległych przepisach)
- „*Zgodnie z przeważającym obecnie stanowiskiem doktryny, wykładni przepisu - jako konstrukcji normy prawnej z tekstu aktu normatywnego - dokonuje się zawsze, nawet w przypadkach pozornie niebudzących wątpliwości interpretacyjnych. Jak trafnie zwrócono uwagę w literaturze, coraz częściej także i w orzecznictwie zasada clara non sunt interpretanda „zamienia się właściwie w zasadę interpretatio cessat in claris (interpretację należy zakończyć, gdy osiągnięto jej jednoznaczny rezultat)*”

(M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2002, s. 56), *co w istocie oznacza, że przywołana zasada przekształca się niejako w swe przeciwieństwo - omnia sunt interpretanda. Stosowanie prawa przez sądy lub inne organy zakładać więc musi stały, nieodłączny aspekt interpretacyjny.* Wyrok TK z dnia 13 stycznia 2005 r., P. 15/02/

- Sąd Najwyższy w przytłaczającej większości przypadków, nawet w sytuacji uzyskania jednoznaczności językowej przepisu, poddał go również interpretacji systemowej funkcjonalnej.
- Zwykle po to, by wzmocnić rezultat językowy, ale częściowo i po to, by sprawdzić, czy uzyskana jednoznaczność nie prowadzi do sprzeczności w systemie prawa (np. z normami hierarchicznie wyższymi albo z zasadami prawa), albo też czy nie burzy powszechnie akceptowanych społecznie wartości.
- **P**ostanowienie SA w Krakowie z 14.01.2009 r. (II AKz 668/08), OSA 2012/10, poz. 38:

„każda norma prawna podlega wykładni (omnia sunt interpretanda). (…) W stosowaniu prawa nawet oczywiste brzmienie normy podlega modyfikowaniu i wartościowaniu, wynikającemu z celów i funkcji określonych przez aksjologię prawa”.

Problem: aksjologia prawa ma co do zasady charakter ramowy, toteż źródła ocen sędziowskich są w różnorodne.

Podstawowe rodzaje wykładni

1/ **językowa** (literalna): odwołuje się do dosłownego brzmienia przepisu prawnego. Ma ona co do zasady pierwszeństwo przed pozostałymi regułami wykładni.

2/ **systemowa:** polega na ustaleniu rzeczywistego znaczenia przepisów ze względu na ich usytuowanie w systematyce wewnętrznej aktu normatywnego i wykładni w całej gałęzi prawa, a także ze względu na zasady systemu prawa lub zasady danej gałęzi prawa;

3/ **funkcjonalna:** odwołuje się do celu regulacji oraz warunków, w jakich norma prawna ma funkcjonować.

Jeżeli rezultaty wykładni są sprzeczne, należy przyznać pierwszeństwo wykładni zgodnie z dyrektywami preferencji:

1) pierwszeństwo przyznaje się wykładni językowej, a gdy ta prowadzi do niedających się usunąć wątpliwości należy posłużyć się wykładnią systemową, a w dalszej kolejności funkcjonalną;

2) od tej zasady można odstąpić tylko wtedy, gdy za odstąpieniem od wykładni językowej przemawiają ważne racje systemowe lub funkcjonalne. Oprócz powyższego wyróżniamy również inne rodzaje wykładni: 1) autentyczną – dokonywaną przez organ, który ustanowił normę prawną; 2) historyczną – odwołującą się do poprzedniego brzmienia normy prawnej; 3) operatywną – dokonywaną na etapie stosowania prawa przez np. sądy; 4) doktrynalną – dokonywaną przez przedstawicieli doktryny prawnej; 5) legalną – dokonywaną przez organ, który prawodawca wyposażył w kompetencje do interpre

uchwała SN z dnia 18 października 2001 r. I KZP 22/01, LEX nr 49127:

"Pierwszeństwo i podstawowe znaczenie w procesie wykładni tekstu prawnego ma niewątpliwie metoda językowa, odwołująca się do reguł znaczeniowych języka potocznego.

Z założenia racjonalności ustawodawcy wyprowadzana jest zasada, że jeśli przepis jednoznacznie formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć.

Jeśli zaś dyrektywy wykładni językowej nie pozwalają z danego tekstu prawnego wyinterpretować jednoznacznej treści normy, trzeba wybrać jedno z zazwyczaj kilku dopuszczalnych językowo znaczeń tekstu, odwołując się wówczas do aksjologicznej racjonalności ustawodawcy oraz kierując się systemowymi bądź funkcjonalnymi regułami wykładni prawa"

Sąd Najwyższy powołał się w tym zakresie na: J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1972, s. 123 i n.; L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 1997, s. 151; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziembiński, Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1992, s. 203 i n.

Katalog reguł/dyrektyw interpretacyjnych:

1/językowe:

- **semantyczne (**odnoszą się do znaczeń terminów i zwrotów prawnych)
- **syntaktyczne** (sens jednostkowej wypowiedzi normatywnej wyodrębnionej jako jednostka redakcyjna w tekście prawnym)

2/ systemowe:

- **systemowo-strukturalne (**odwołanie się do więzi formalnych w systemie prawa)
- **systemowo-aksjologiczne (**zasady prawa)

3/ celowościowe/funkcjonalne:

- cel prawodawcy z momentu ustanawiania przepisu prawnego (wykładnia historyczna, statyczna)
- potencjalny cel aktualnego prawodawcy (wykładnia dynamiczna)

4/ aksjologii otwartej – odwołanie się do generalnych klauzul odsyłających.

Wykładnia prawa podatkowego

Zasady ogólne:

1/ niezbędność wykładni semantycznej przy ustalaniu znaczenia poszczególnych zwrotów normy prawnej:

2/ rozpoczynanie klaryfikacji od ustalania znaczenia językowego interpretowanych zwrotów;

3/ ewentualna konieczność posłużenia się dyrektywami interpretacyjnymi innych wykładni.

Kanony wykładni prawa podatkowego

1/ pierwszeństwo wykładni językowej;

2/ rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika – in dubio pro tributario; Teza o konieczności preferowania w interpretacji prawa podatkowego pewności prawa oraz ścisłego trzymania się :”litery prawa” – wyrok NSA z dnia 1 marca 2000 r. (I SA/Wr 2915/98, Monitor Podatkowy 2000, nr 11, poz. 34).

Wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., SA/Bk 95/95, niepubl. „*nie można czynić podatnikom zarzutu naruszenia przepisów, jeżeli przepisy te są niejednoznaczne, a podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk”.*

3/ ścisłe interpretowanie przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych;

4/ zakaz analogii na niekorzyść podatnika.

Wykładnia językowa: definicja

1/ „P*roces ustalania treści norm prawnych na podstawie możliwego sensu słów, za pomocą których sformułowano dany przepis”.*

Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001r., sygn. FPK 5/01, ONSA 2001/4/160, podobnie w uchwale NSA z dnia 22 kwietnia 2002r., sygn. FPS 2/02, ONSA 2002/4/136 oraz w wyroku WSA z 13 października 2004 r., sygn. III SA 2419/03, LEX nr 171330.

2/ *„W procesie praktycznego stosowania prawa treść konkretnego przepisu ustala się przede wszystkim na podstawie znaczenia zastosowanych w przepisie słów, w granicach ich tzw. <możliwego do przyjęcia sensu> (wykładnia gramatyczna*).”

Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000r., sygn. I SA/Gd 644/98, ONSA 2001/4/170, podobnie w wyroku NSA z dnia 25 lutego 2005r., sygn. FSK 1406/04, LEX nr 163846.

3/ wykładnia językowa dąży „*do wyjaśnienia sensu przepisu prawnego przez analizę tekstu słownego przepisu, w szczególności przez ustalenie znaczenia użytych w nim zwrotów (analiza semantyczna), przy uwzględnieniu obowiązujących reguł gramatycznych*.”

Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2002r., sygn. III SA 314/02, LEX nr 263433

Dyrektywy interpretacyjne wykładni językowej

1/ domniemania języka potocznego w stosunku do uniwersalnego języka prawnego;

2/ domniemania uniwersalnego języka prawnego w stosunku do języka prawnego danego aktu prawnego;

3/ tożsamości znaczeniowej;

4/ kompletności.

Dyrektywa domniemania języka potocznego w stosunku do uniwersalnego języka prawnego.

1/ Domniemanie prawnicze opracowane przez Jerzego Wróblewskiego w 1959 r.

Dyrektywa interpretacyjna:

Zwrotom interpretowanym nie można bez dostatecznych powodów przypisywać swoistego znaczenia

prawnego, ale gdy ustali się, że takie znaczenie mają, wówczas należy posługiwać się nim bez względu na to, jakie znaczenie mają równokształtne zwroty w języku potocznym .

Konieczne jest jej odczytywanie w kontekście kolejnej dyrektywy interpretacyjnej wykładni językowej (*domniemania uniwersalnego języka prawnego w stosunku do języka prawnego danego aktu prawnego).*

Zwrotom interpretowanym, których znaczenie określane jest przez język prawny, nie można bez dostatecznych powodów przypisywać znaczenia specjalnego (należącego do terminologii części systemu prawa), ale gdy się je ustali, należy posługiwać się nim bez względu na to, jakie znaczenie prawne mają równokształtne zwroty w języku prawnym.

DYREKTYWY SZCZEGÓLNE

1/ domniemanie różnoznaczności różnokształtnych wyrażeń tekstu prawnego (zakaz wykładni synonimicznej)-

wyrok NSA z 9 XI 1998 r. (I SA/Gd 89/97), Lex nr 37631 – „terminy „określa" i „ustala" jako pojęcia języka prawnego nie powinny być zamiennie stosowane, skoro oba te terminy w świetle art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych zostały wypełnione różną treścią pojęciową, formułując dwa różne momenty powstania zobowiązania podatkowego, niosące ze sobą różne skutki dla podatnika"

2/ zasada expressio unius – *jeżeli ustawodawca wymienia w przepisie i włącza w zasięg normy prawnej jeden lub więcej elementów należących do określonego, zamkniętego zbioru, to wyłącza tym samym z zakresu normy pozostałe niewymienione elementy.*

3/ zasada eiusdem generis –*jeśli ustawodawca dla sprecyzowania zakresu określonego wyrażenia będącego nazwą kategorii ogólnej wymienia przykładowo obiekty należące do tej kategorii, to przy ocenie i kwalifikacji innych obiektów należy pomijać te, które nie wykazują istotnego podobieństwa do obiektów wymienionych.*

Znaczenie potoczne – to znaczy jakie?

Prawodawca nie formułuje przepisów prawa w języku, którym ludzie posługują się na co dzień, lecz w języku ogólnym – takim, jakim mówią wykształceni użytkownicy języka w sytuacjach oficjalnych”.

Źródła ustalania znaczenia potocznego:

1/ opinia biegłych językoznawców:

2/ intuicja językowa;

3/ słowniki językowe:

- konieczność porównania znaczeń słownikowych (wielość znaczeń) i weryfikacja znaczenia poprzez odwołanie się do argumentów systemowych i celowościowych, w uzasadnieniu wskazanie kolejności interpretacji).

- słowniki ogólne a słowniki specjalistyczne;

- wybór jednego z możliwych znaczeń słownikowych.

Dyrektywa domniemania uniwersalnego języka prawnego w stosunku do języka prawnego danego aktu prawnego (kwestia definicji legalnych)

§ 146 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej"

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283) :

Definicje formułuje się w treści ustawy, gdy dane określenie jest:

- wieloznaczne,
- nieostre;
- znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
- oraz istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Cel:

„uzyskanie pewności normatywnej w takim sensie, iż definicja ta wyjaśnia znaczenie danego pojęcia i jest stosowana w danym obszarze w taki sposób, jak określił normodawca".

P. Borszowski, *Korzystanie z określeń nieostrych przy tworzeniu definicji legalnych w prawie podatkowym*, [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UWr dra hab. Jana Jeżewskiego*, Wrocław 2018, s. 67.

Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki.

Władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.”

Definicje legalne

Definiowanie polega na precyzowaniu znaczenia określonego sformułowania (wytyczeniu granic lub rozróżnień między jednym rodzajem rzeczy a innym, zaś język zaznacza to, posługując się oddzielnymi sformułowaniami).

Definicja to wypowiedź, która określa sens, znaczenie definiowanego wyrazu lub wyrażenia.

„Szczególnie pamiętać należy o definiowaniu pojęć nieostrych (jak «nieletni» czy «małoletni», «osoba najbliższa»), które potocznie «jakoś rozumiemy», ale ileż kłopotów powstałoby dla sądu, gdyby ustawodawca, zezwoliwszy «osobie najbliższej» na uchylenie się od składania zeznań w charakterze świadka, nie zdefiniował, kogo sąd ma uważać za «osobę najbliższą".

W. Wolter, M. Lipczyńska, *Elementy logiki. Wykład dla prawników*, Warszawa 1980, s. 57.

Definicja legalna to każda definicja, która została sformułowana przez podmiot tworzący prawo, umieszczona w tekście prawnym, i dotyczy wyrażenia występującego w tym tekście

Definicja legalna ma charakter normatywny: jest to nakaz ustawodawcy, nakaz przyjmowania określonego znaczenia bądź określonej charakterystyki.

Nie można przypisywać tym samym wyrazom lub wyrażeniom w obrębie jednego aktu prawnego innych znaczeń od tego, jakie zostało ustalone przez prawodawcę w postaci definicji legalnej.

Definicje legalne czasem mogą same być przedmiotem wykładni.

„*Zawarty w art. 115 § 11 k.k. zwrot «**osoba pozostająca we wspólnym pożyciu**» określa osobę, która pozostaje z inną osobą w takiej relacji faktycznej, w której pomiędzy nimi istnieją jednocześnie więzi duchowe (emocjonalne), fizyczne oraz gospodarcze (wspólne gospodarstwo domowe). Ustalenie istnienia takiej relacji, tj. «pozostawania we wspólnym pożyciu», jest możliwe także wtedy, gdy brak określonego rodzaju więzi jest obiektywnie usprawiedliwiony. Odmienność płci osób pozostających w takiej relacji nie jest warunkiem uznania ich za pozostających we wspólnym pożyciu w rozumieniu art. 115 § 11 k.k.”*.

Uchwała SN z 25.02.2016 r., I KZP 20/15, OSNKW 2016, nr 3, poz. 19.

- W orzecznictwie niemal jednolicie prezentowany jest pogląd, że nakaz wykorzystywania definicji legalnych, któremu można nadać brzmienie: *jeżeli w tekście prawnym występują definicje legalne nie jest dopuszczalne, aby przyjąć inne znaczenie danego wyrażenia, niż przez nią wyznaczone* jest najsilniejszą ze wszystkich dyrektyw interpretacyjnych.

np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001/2/49: „Przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego, nie ma bowiem innych silniejszych reguł służących ustalaniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych.”

- Znaczenie ustalone przez ustawodawcę w definicji ma więc pierwszeństwo przed znaczeniem ustalonym na gruncie reguł języka „potocznego”.
- Jest to bodaj jedyna reguła, która w orzecznictwie nie wzbudza kontrowersji.

Zasięg działania definicji legalnej

1/ definicja zawarta w akcie prawnym obowiązuje co do zasady jedynie przy interpretacji przepisów tej ustawy;

2/ odesłanie w przepisach danej ustawy do definicji legalnej z innej ustawy;

Doktryna prawa podatkowego:

legalna definicja wiąże wyłącznie ten akt prawny, w którym została wyrażona, w związku z tym korzystanie bez wyraźnego odwołania w tekście danej ustawy podatkowej do definicji spoza tej ustawy jest niedopuszczalne.

(B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 72–73).

Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych:

- **Nie budzi wątpliwości**: w przypadku zastosowanego w danej ustawie podatkowej odesłania do definicji zawartej w innym akcie normatywnym taka definicja ma moc wiążącą.

Np. wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I GSK 677/12 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 stycznia 2018 r., III SA/Gl 955/17 (CBOSA).

- **Rozbieżność jest dostrzegalna jest w sytuacji braku jakiegokolwiek odesłania**.

W tym zakresie występują:

1/ stanowiska aprobujące korzystanie z „obcych" definicji wyrażonych w innych ustawach

Np. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Rz 611/17 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 348/17 (CBOSA).

2/ stanowiska negujące takie postępowanie.

M.in. wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I GSK 597/10 (CBOSA) i wyrok WSA: w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2011 r., III SA/Gl 714/11 oraz we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2014 r., I SA/Wr 1768/13 (CBOSA).

3/ możliwość korzystania z definicji z innych dziedzin prawa, gdy prawo podatkowe określone wyrażenie stosuje, ale samo go nie definiuje ani nie odsyła do innych ustaw – „obce” definicje nie wiążą w procesie stosowania prawa podatkowego w ogóle, gdy wyraźnie odbiegają treścią od znaczenia potocznego.

Brak definicji legalnej

Pytanie:

język potoczny czy język prawniczy, czy też język prawny innych aktów prawnych – brak reguł w orzecznictwie.

1/ relacja język potoczny – język prawny:

a/ pierwszeństwo języka potocznego;

b/ pierwszeństwo języka prawnego: np. „renta” kodeks cywilny.

2/ język potoczny – język prawniczy

Język prawniczy w wykładni językowej:

1/ podręczniki i komentarze;

2/ wcześniejsze orzeczenia sądowe.

Stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych w stosowaniu prawa podatkowego.

1/ brak występowania definicji legalnej danego pojęcia w całym systemie prawa:

podmiot stosujący prawo podatkowe nie ma innego wyboru, jak tylko skonstruowanie i zastosowanie operatywnej definicji danego pojęcia.

2/ zjawisko przełamania definicji legalnej:

niezastosowanie definicji legalnej występującej w systemie prawa.

Autonomia pojęciowa prawa podatkowego.

1/ w przypadku braku legalnej definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej, ze względu na autonomię prawa podatkowego, nie należy korzystać z definicji legalnych zawartych w innych aktach normatywnych.

„W sytuacji poważnej wątpliwości należy przede wszystkim odwołać się znaczenia nadanego […] przez język naturalny”.

M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 2, s. 117.

2/ w analogicznym przypadku niezdefiniowania danego pojęcia na gruncie ustawy podatkowej, należy korzystać z definicji legalnych zawartych w innych aktach normatywnych, chyba że ustawodawca wyraźnie ukształtował nowe znaczenie tego pojęcia na gruncie ustawy podatkowej.

W. Nykiel, Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1991, s. 401.

Możliwe stanowiska

(podmioty rozstrzygające sprawy podatkowe niejednolicie stosują definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym).

1/ *„przy stosowaniu wykładni językowej pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego. W dalszej kolejności, gdy brak definicji legalnych, należy stosować reguły znaczeniowe języka prawniczego*” – np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., FSA 2/00, ONSA 2001 ,nr , poz.49.

2/ brak definicji legalnej i brak odesłania do innych przepisów prawa> konieczne zastosowanie wykładni prawa – wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2001 r., III SA 2067/00. ONSA 2003, nr 1, poz. 21.

3/ ze względu na autonomię prawa podatkowego przy ustalaniu definicji pojęć prawnych z ustaw podatkowych należy to czynić w oderwaniu od innych gałęzi prawa (m.in. wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2017 r., I SA/Lu 934/16 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Gdański z dnia 5 października 2016 r., I SA/Gd 975/16 (CBOSA).

4/ autonomia prawa podatkowego dotyczy wyłącznie ustawodawcy i jego swobody tworzenia definicji legalnych w ustawach podatkowych.

Wniosek: o autonomii prawa podatkowego można wyłącznie mówić w wymiarze tworzenia, a nie stosowania prawa podatkowego. M.in. uchwała NSA z dnia 6 marca 2017 r., I FPS 8/16 (CBOSA), wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2016 r., I GSK 1148/16 (CBOSA), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 października 2017 r., III SA/Gl 764/17 (CBOSA), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2017 r., I SA/Gl 944/17 (CBOSA), wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., III SA/Gl 920/17 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2016 r., I SA/Gd 928/16 (CBOSA).

Wola ustawodawcy:

Pytanie:

czy wobec braku definicji w danej ustawie podatkowej należy przyjąć domniemanie, że wolą ustawodawcy jest rozumienie konkretnego pojęcia wyrażonego w tekście ustawy podatkowej zgodnie z językiem naturalnym, czy też odrzucenie tego domniemania i przyjęcie, że należy stosować definicję legalną z innej ustawy.

Doktryna prawa podatkowego:

- w sytuacji braku definicji legalnej konkretnego pojęcia w ustawie podatkowej, przyjmuje się domniemanie o potocznym rozumieniu tego pojęcia, które jest zgodne z wolą ustawodawcy.
- Podmiot stosujący prawo podatkowe w sytuacji braku definicji legalnej danego pojęcia w ustawie podatkowej powinien zastosować operatywną definicję tego pojęcia.

B. Brzeziński, Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym, [w:] R. Mastalski (red.), Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001, s. 229.

Orzecznictwo sądów administracyjnych: rozstrzygnięcia skrajnie rozbieżne

- uznające możliwość korzystania z legalnych definicji spoza danej ustawy podatkowej

Np. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., I GSK 1303/15 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2016 r., III SA/Gl 20141/15 (CBOSA).

- negujące taką możliwość

Np.. wyrok WSA: w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 424/17 w Warszawie z dnia 9 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 233/17 (CBOSA)

Rozumienie pojęcia „woli ustawodawcy”:

1/ „wola ustawodawcy” jako uzasadnienie dla stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – skoro w danej ustawie podatkowej pewne pojęcie prawne nie zostało zdefiniowane to wolą ustawodawcy jest skonstruowanie i zastosowanie operatywnej definicji tego pojęcia;

2/ „wola ustawodawcy” jako zanegowanie możliwości stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w takiej sytuacji wolą ustawodawcy było posłużenie się wyłącznie legalną definicją zawartą w innych ustawach niż stosowana ustawa podatkowa.

Interpretacja definicji legalnych:

pojęcie zdefiniowane przez prawo wiąże podmiot stosujący prawo tak, że uniemożliwia odejście od rezultatów wykładni językowej.

„*Definicje w ustawie podatkowej nie mogą być rozumiane w znaczeniu wąskim lub szerokim. Należy je przyjmować tak, jak wynika z ich literalnego brzmienia, bez dodatkowych wykładni, skoro w istocie swej wyznaczają one sposób rozumienia i stosowania pojęć ustawowych*”

wyrok WSA z dnia 24 lutego 200 r., III SA/Ol 391/02, ONSA WSA 2005, nr 2, poz. 24.

Język prawniczy w wykładni językowej:

1/ podręczniki i komentarze;

2/ wcześniejsze orzeczenia sądowe;

Brak definicji legalnych > język potoczny czy język prawniczy, czy też język prawny innych aktów prawnych – brak reguł w orzecznictwie.

1/ relacja język potoczny – język prawny:

a/ pierwszeństwo języka potocznego;

b/ pierwszeństwo języka prawnego: np. „renta” kodeks cywilny.

2/ język potoczny – język prawniczy

Interpretatorowi wolno jest odstąpić od sensu językowego przepisu:

- w przypadku gdy sens językowy jest ewidentnie sprzeczny z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi, a z istotnych powodów uchylenie przepisu byłoby w danym momencie niemożliwe lub niecelowe,
- w przypadku gdy wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia, które w świetle powszechnie akceptowanych wartości musi być uznane za rażąco niesłuszne, niesprawiedliwe, nieracjonalne lub niweczące ratio legis interpretowanego przepisu,
- w sytuacji gdy wykładnia językowa prowadzi *ad absurdum*,
- w sytuacji oczywistego błędu legislacyjnego"

Dopuszczalna jest zarówno wykładnia rozszerzająca, jak i zwężająca w sytuacji, gdy jest to konieczne, aby zapewnić **zgodność norm hierarchicznie niższych z normami hierarchicznie wyższymi** (uchwała SN, III CZP 8/03 z dnia 25 kwietnia 2003 r.). Podobnie, uzasadnione jest zastosowanie wykładni rozszerzającej lub zwężającej po to, by uzgodnić normy naszego prawa **z prawem międzynarodowym lub unijnym.**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 października 2016 r., VIII SA/Wa 480/16, LEX nr 2160024.

W literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie sądowym postuluje się przeprowadzenie kompleksowej wykładni tekstu prawnego - dokonanie wykładni językowej wraz z wykładnią systemową, funkcjonalną, **nawet jeżeli rezultat wykładni językowej jest jednoznaczny.**

(uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt I OPS 8/09 oraz 14 marca 2013 r., sygn. akt II FPS 8/10; W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006, s. 551- 555).

Wykładnia systemowa
Założenia i domniemania interpretacyjne

normy prawne tworzą system, w którym występują określone więzi

↓

w procesie wykładni prawa posługujemy się dwoma rodzajami reguł/dyrektyw interpretacyjnych systemowych:

1/ reguły systemowo-strukturalne

(odwołują się do pionowej i poziomej struktury systemu prawa oraz systematyki aktów normatywnych)

2/ reguły systemowo-aksjologiczne

(odwołanie się do zasad systemu prawa, zasad gałęzi prawa)

mają one zastosowanie w fazie interpretacji walidacyjnej:

1/ reguły systemowo-strukturalne decydują o sposobie wyboru źródeł rekonstrukcji norm prawnych

2/ reguły systemowo-aksjologiczne umożliwiają „dotworzenie” normy prawnej do zastosowania z zasady prawa poprzez wykorzystanie per analogiam iuris

Domniemania prawnicze

- **domniemanie konstytucyjności norm prawnych**
- **in dubio pro libertate**
- **in dubio pro tributario/ zakaz dokonywania wykładni in dubio pro fisco**

Założenie o racjonalności prawodawcy

Uchwała z dnia 29 października 2004 r. (KZP 24/04, LEX nr 125547)

Sąd Najwyższy miał na względzie założenie **o racjonalności prawodawcy.**

Jedynie przyjęcie tego idealizującego założenia umożliwia **ocenę analizowanego przepisu oraz całego kontekstu prawnego, w jakim funkcjonuje, jako elementów spójnego systemu, podporządkowanego aksjologicznie uzasadnionym celom, skonstruowanego zgodnie z regułami językowymi i technikami legislacyjnymi.**

rola interpretatorów "[...] polega między innymi właśnie na tym, by wobec społeczeństwa i wobec funkcjonariuszy aparatu państwowego przedstawić system norm prawnych jako system zwarty i spójny pod każdym względem - chociażby koncepcje faktycznych uczestników procesu prawotwórczego były niespójne, niejasne i wyraźnie nie odpowiadałyby wyobrażeniom o racjonalności.

Prezentując cytowaną wypowiedź Sąd Najwyższy powołał się na: Z. Ziembiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 274.

Wyrok TK z dnia 30 listopada 2011 r., K 1/10, 99/9/A/2011.

Nieprecyzyjne sformułowanie przepisów umożliwiające różne wnioski interpretacyjne, w tym niezgodne z normami konstytucyjnymi, samo przez się nie przesądza o niekonstytucyjności unormowania.

Stwierdzenie niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli:

1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej,

2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych,

3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii

Dyrektywy interpretacyjne wykładni systemowej

- ***dyrektywa niesprzeczności***
- ***dyrektywa priorytetu zasady prawa***
- ***dyrektywa normatywności zasady prawa***
- ***dyrektywa koherencji systemu prawa***
- ***dyrektywa systematyki wewnętrznej aktu prawnego***

Dyrektywa niesprzeczności systemu prawa**.**

Należy w taki sposób ustalać znaczenie interpretowanej normy prawnej, aby przy rozstrzyganiu danej sprawy nie wystąpiła sprzeczność treści między normą skonstruowaną na gruncie przepisów prawa a inną normą prawną należącą do danego systemu prawa.

Dyrektywa niesprzeczności nakazuje wykorzystywanie reguł kolizyjnych, w celu uniknięcia sprzeczności.

Dyrektywa priorytetu zasady prawa nakazuje przyjąć takie znaczenie interpretowanej normy prawnej zwykłej, które nie jest sprzeczne treściowo z normą będącą zasadą systemu prawa, do którego należy interpretowana norma prawna.

Dyrektywa normatywności zasady prawa wskazuje, że powoływana w procesie wykładni prawa zasada prawa całego systemu prawa lub jego części powinna być określona przez

wskazanie konkretnego przepisu lub grupy przepisów, w których dana zasada jest zawarta (jako norma bezpośrednia) lub

też normy lub grupy norm, z których jest ona wyprowadzana przy pomocy przyjętych reguł inferencyjnych (jako norma pośrednia).

Przykładem zasad prawnych w postaci norm pośrednich wyprowadzonych z norm bezpośrednich zawartych w przepisach prawa były zasady wyprowadzane z zasady państwa prawnego przez Trybunał Konstytucyjny.

Dyrektywa koherencji systemu prawa nakazuje nadawać interpretowanej normie prawnej takie znaczenie, aby była ona jak najbardziej zgodna treściowo z zasadą prawa danego systemu prawa.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego taka praktyka interpretacyjna została nazwana ***wykładnią ustawy w zgodzie z Konstytucją.***

Należy ją rozumieć jako nakaz wyboru spośród kilku możliwych znaczeń normy ustawowej takiego znaczenia, przy którym dana norma prawna jest treściowo zgodna z zasadami konstytucyjnymi.

TK konsekwentnie po pierwsze - zajmuje stanowisko wyrażające zasadę prymatu wykładni zgodnej z Konstytucją, uznając, że taką technika wykładni koresponduje z domniemaniem konstytucyjności ustaw, oraz po drugie - dokonuje oceny kwestionowanego przepisu lub aktu normatywnego z uwzględnieniem interpretacji, która jest powszechnie przyjmowana w orzecznictwie sądowym i w nauce prawa.

Uwzględnienie tej interpretacji pozwala na odczytanie treści normy, jaką dekoduje się z danego przepisu w praktyce jego stosowania.

Inaczej mówiąc, **Trybunał ocenia konstytucyjność danego przepisu zakładając, że ma on taką treść, jaką nadaje mu ustalona praktyka jego stosowania**. Zasada prymatu wykładni w zgodzie z ustawą zasadniczą może ulegać pewnej modyfikacji w sytuacjach szczególnych, zwłaszcza wtedy, gdy niezależnie od twórców ustawy, organy ją stosujące wydobywają z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja.

[Postanowienie SN z 11 marca 2009 r.; II UZ 2/09]

Orzecznictwo sądów administracyjnych

„…przykłady z orzecznictwa sądów administracyjnych świadczą o stałym stosowaniu w rozstrzygnięciach standardów konstytucyjnych i korzystaniu przez sędziów z dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego. Sędziowie rozwiązują samodzielnie powstałe w toku orzekania wątpliwości. Na taką sytuację niewątpliwie wpłynęło orzecznictwo TK. Trybunał wielokrotnie bowiem wskazywał, że przepisy prawa powinny być stosowane zgodnie z regułami wyznaczonymi przez Konstytucję, a w sytuacji gdy możliwa jest różna wykładnia, należy wybrać takie rozumienie, które pozostaje w zgodzie z Konstytucją”.

Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2015 r., Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2016, s. 275–276.

Podobnie: M. Jackowski, Wykonywanie afirmatywnych wyroków Trybunału Konstytucyjnego przez Sąd Najwyższy i Naczelny Sąd Administracyjny jako element dialogu między sądami i trybunałami w Polsce [w:] S. Biernat (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w pierwszych dekadach XXI wieku wobec wyzwań politycznych, gospodarczych, technologicznych i społecznych, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2013, s. 187 i n.

„Obowiązek stosowania przez sądy Konstytucji wprost przejawia się w szczególności w tym, by kierując się podstawową dyrektywą wykładni, mającej znaczenie systemowe – wykładni przepisu w zgodzie z Konstytucją; w pierwszym rzędzie, wśród kilku możliwych znaczeń przepisu za pośrednictwem reguł wykładni, poszukiwany winien być zawsze taki sens normatywny, który pozwala na uzgodnienie przepisu z Konstytucją – zgodnie z domniemaniem zgodności normy ustawowej z Konstytucją”. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 listopada 2007, IV SA/Po 391/07, LEX nr 516639.

Uchwała NSA z dnia 13 listopada 2012 r., II OPS 2/125, ONSAiWSA z 2013 r., nr 2, poz. 23 , „w przypadku, gdy określony przepis daje kilka możliwości interpretacji należy przyjąć taki kierunek wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym. Jest to powinność sądu, wynikająca z zasady nadrzędności Konstytucji (art. 8 ust. 1 Konstytucji). Tzw. prokonstytucyjna interpretacja prawa jest jednym z rodzajów wykładni systemowej. Oznacza to, że błędem byłoby ograniczanie wykładni systemowej wyłącznie do ustawy, z której pochodzi interpretowany przepis lub do innych ustaw regulujących daną dziedzinę prawa. Koniecznym elementem tego typu wykładni jest uwzględnienie również regulacji konstytucyjnych. W takim rozumieniu, z uwagi na zasadę nadrzędności Konstytucji, wykładnia prokonstytucyjna powinna mieć pierwszeństwo przed wykładnią funkcjonalną i celowościową, jak również wykładnią systemową wewnętrzną”.

Wykładnia prokonstytucyjna a zadanie pytania prawnego TK

WSA w Krakowie w wyroku z dnia 19 września 2016 r., II SA/Kr 815/16:

„Zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie podnosi się, że przed skierowaniem pytania prawnego do TK sąd sam musi wyrobić sobie pogląd prawny w kwestii niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją. W przeciwnym razie należałoby stanąć na stanowisku, że w danej sprawie sąd de facto uchyla się od dokonania autonomicznej (samodzielnej) wykładni i zastosowania prawa ad casum. Oznaczałoby to równocześnie także i to, że sąd zwraca się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym nie po to, aby przedstawić umotywowany zarzut niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ale po to, aby uzyskać od Trybunału Konstytucyjnego stanowisko w kwestii prawidłowej wykładni wskazanych norm prawnych, które mają stanowić podstawę prawną rozstrzygnięcia sądowego, co oczywiście nie należy do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego”.

Trybunał Konstytucyjny nie może bowiem rozstrzygać wątpliwości prawnych związanych ze sprawowaniem przez sądy wymiaru sprawiedliwości.

Wykładnia prowspólnotowa/prounijna

„Sąd stwierdza, że na organach krajowych (sądach) spoczywa obowiązek prowspólnotowej wykładni prawa krajowego, tj. interpretacji prawa wewnętrznego w świetle tekstu oraz celu aktu unijnego np. dyrektywy. Wykładnia prowspólnotowa powinna iść tak daleko, jak jest to możliwe, aby osiągnąć rezultat założony w dyrektywie.

(wyrok ETS z dnia 13 listopada 1990 r. C-106/89 Marleasing/Comercial Internacional de Alimentacion C-340/89, ECR 1991, s. I-2357).

Dyrektywa systematyki wewnętrznej aktu prawnego nakazuje uwzględnianie przy ustalaniu znaczenia normy prawnej miejsca umieszczenia normy prawnej w tekście aktu prawnego. **(argument a rubrica)**

Interpretator może wyjątkowo nie uwzględnić systematyki wewnętrznej aktu prawnego, jeżeli ustalone znaczenie interpretowanej normy prawnej, przy pomocy zastosowanych wcześniej dyrektyw interpretacyjnych, wskazuje, że interpretowana norma prawna powinna znajdować się w innym miejscu w akcie prawnym niż ma to miejsce w rzeczywistości. Sytuacja taka może być spowodowana błędem ustawodawcy.

Rola argumentacji systemowej:

1/potwierdzenie rezultatu wykładni językowej;

2/ wybór jednego ze znaczeń językowych i eliminacja pozostałych;

3/przyjęcie odmiennego znaczenia niż językowe