

Reguły kolizyjne i wnioski prawnicze w prawie podatkowym

Normatywna koncepcja źródeł prawa:

reguły i dyrektywy określające: co jest obowiązującym prawem?

1/ reguły walidacyjne – reguła uznawania

2/reguły wnioskowań prawniczych (reguły inferencyjne)

3/ reguły kolizyjne

4/ dyrektywy interpretacyjne wykładni prawa.

Sprzeczność (niezgodność treści) norm prawnych

Sprzeczność abstrakcyjna: te same hipotezy dwóch norm prawnych sprzeczne są ich dyspozycje lub konsekwencje (sankcje). Oznacza to, że w tych samych okolicznościach wskazują wzajemnie wykluczające się wzory zachowania lub też inne konsekwencje zachowania zgodnego lub niezgodnego z dyspozycją.

Sprzeczność konkretna („przeciwieństwo norm”):

adresat obu norm nie może równocześnie zachować się zgodnie z nimi oboma. Normy te nie są sprzeczne abstrakcyjnie (w ogólności), lecz istnieją konkretne sytuacje, w których nie ma możliwości, aby były one łącznie spełnione.

Sprzeczności pozorne: sprzeczności prima facie, sprzeczności „sformułowań praw” (języka prawnego), a nie prawa. Są to więc sprzeczności, które można usunąć w drodze wykładni prawa.

Sprzeczności realne wymagają natomiast przede wszystkim ingerencji prawodawcy.

USTALENIA WALIDACYJNE

Prawo krajowe a inne systemy źródeł prawa:

tylko prawo krajowe

- poszukiwanie przepisu podstawowego
- kolizja treści przepisów prawa – rola reguł kolizyjnych

REGUŁY KOLIZYJNE I STOPNIA

- *lex superior derogat legi inferiori* (brak zastosowania w przypadku kolizji przepisów prawa miejscowego) a *lex inferior non derogat legi superiori*
- *lex posterior derogat legi priori*
- *lex specialis derogat legi generali*

REGUŁY KOLIZYJNE II STOPNIA

- *lex superior generalis derogat legi inferiori speciali*
- *lex superior prior derogat legi posteriori inferiori*
- *lex prior specialis derogat legi posteriori generali:*

zależnie od gałęzi prawa, w której dochodzi do kolizji reguł.

Jeżeli wartością jest adekwatność prawa do zmieniającej się rzeczywistości to preferujemy *lex posterior*.

W gałęziach prawa, w których najważniejsza jest pewność prawa (prawo karne, podatkowe) preferujemy *lex specialis*.

Reguły kolizyjne w stosowaniu prawa UE

Reguła hierarchiczna (hierarchiczności)

- Stanowi upoważnienie dla podmiotu stosującego prawo do niezastosowania normy prawnej zawartej w akcie prawnym usytuowanym niżej w systemie źródeł prawa, w przypadku niedającej się usunąć kolizji z normą wyinterpretowaną z aktu wyższej rangi.
- Ma zastosowanie w przypadku rozstrzygnięcia kolizji pomiędzy normami zawartymi w aktach prawnych o różnej mocy prawnej.
- wersja pozytywna reguły: *lex superior derogat legi inferiori*.
- wersja negatywna: *lex inferior non derogat legi superiori*.
- Posłużenie się tą regułą nie budzi wątpliwości w przypadku jasno określonych relacji hierarchicznych pomiędzy różnymi źródłami prawa należącymi do danego porządku prawnego.

Wykorzystanie reguły hierarchicznej w rozstrzyganiu kolizji w ramach lub przy udziale norm prawa Unii Europejskiej nie jest możliwe w czterech przypadkach:

- 1/ kolizji w ramach prawa pierwotnego (taka sama moc prawna aktów prawa pierwotnego);
- 2/ kolizji pomiędzy normami należącymi do ustawodawczego prawa wtórnego;
- 3/ kolizji pomiędzy normami należącymi do nieustawodawczego (delegowanego lub wykonawczego) prawa wtórnego;
- 4/ kolizji pomiędzy Konstytucją a prawem UE, w szczególności prawem pierwotnym.

Reguła czasowa, temporalna (lex posterior derogat legi priori) warunki stosowania:

1/ sytuacja kolizji pomiędzy normami prawnymi wyinterpretowanymi z aktów o tej samej mocy prawnej. Brak wyraźnych relacji wertykalnych pozwalających określić miejsce w pionowej strukturze aktów uniemożliwia zastosowanie reguły czasowej. Nie jest bowiem uprawnione upraszczające twierdzenie, że brak hierarchii oznacza, iż dane akty prawne mają tę samą moc prawną. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w ramach prawa pierwotnego lub wtórnego (w obrębie poszczególnych typów aktów, tj. ustawodawczych i nieustawodawczych). Reguła ta nie będzie więc miała zastosowania pomimo chronologicznego następstwa pomiędzy kolidującymi ramami tych grup normami.

2/ nie jest możliwe w przypadku kolizji pomiędzy prawem unijnym a prawem krajowym (wyroku w sprawie *Simmenthal II* (Orzeczenie z 9.3.1978 r., 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*).

3/ norma późniejsza nie może być *lex generalis* względem wcześniejszej normy, którą można uznać za *lex specialis*. W tym sensie *lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*.

4/ reguła czasowa ma zastosowanie w przypadku, w którym przepisy późniejsze nie zawierają klauzuli derogacyjnej względem już obowiązujących.

5/ stosowanie reguły czasowej zostało ograniczone w samym Traktacie, art. 351 TFUE (dawny 307 TWE) podporządkowuje stosowanie prawa UE zasadzie *pacta sunt servanda*.

Reguła treściowa

norma szczególna uchyla normę ogólną (lex specialis derogat legi generali)

1/ Należy porównać zakresy normowania i zastosowania kolidujących norm.

2/ Zastosowanie reguły treściwej możliwe jest w przypadku, gdy norma lex specialis weszła w życie równocześnie lub później niż norma lex generalis oraz nie jest ona niższa hierarchicznie niż norma ogólna.

3/ Obie normy należą treściowo do tego samego zbioru.

Wyrok w sprawie RENV II: „przepisy o harmonizacji prawa podatkowego, a w szczególności art. 93 WE i środki wykonawcze doń, i reguły rządzące pomocą państwa, do których należą art. 87 WE i 88 WE, stanowią dwa autonomiczne zbiory norm, a pierwszy z nich nie może zostać uznany za zawierający lex specialis w stosunku do norm zawartych w tym drugim zbiorze”. Wyr. Sądu z 22.4.2016 r., sprawy połączone T-60/06 i T-62/06, Włochy p. Komisji (RENV II), EU:T:2016:233, pkt 84. Podobnie post. TS z 7.12.2017 r., C-323/16 P, Eurallumina SpA p. Komisji, EU:C:2017:952.

4/ relacja lex specialis–lex generalis nie zachodzi w odniesieniu do przepisów TUE i TFUE z jednej strony i do postanowień TEWEA z drugiej, pomimo że przepisy „sektorowe” są niewątpliwie przepisami zawierającymi szczególne regulacje. Są to jednak odrębne i autonomiczne grupy norm.

5/ Z tego samego względu nie jest również możliwe stosowanie tej reguły do usuwania kolizji pomiędzy prawem unijnym a prawem krajowym.

Reguły kolizyjne w przypadku podwójnej rezydencji podatkowej

Art. 4 ust. 2 każdej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

(problem: w którym państwie dana osoba posiada miejsce zamieszkania dla celów podatkowych).

Jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, państwo jej rezydencji podatkowej określa się zgodnie z następującymi zasadami:

1/ osobę uważa się za mającą rezydencję podatkową tylko w tym umawiającym się państwie, w którym ma ona **stałe miejsce zamieszkania**; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu państwach, wówczas uważa się ją za mającą rezydencję podatkową tylko w tym państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (**ośrodek interesów życiowych**);

2/ jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z państw, to uważa się ją za mającą rezydencję podatkową tylko w tym **państwie, w którym zwykle przebywa**;

3/ jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu umawiających się państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą rezydencję podatkową tylko w tym państwie, którego jest **obywatelem**;

4/ jeżeli osoba jest obywatelem obydwu umawiających się państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

Reguły wnioskowań prawniczych (reguły inferencyjne)

Reguły wnioskowań prawniczych pozwalają, w oparciu o to, iż w systemie norm prawnych obowiązuje określona norma prawna, wnioskować, że w systemie tym obowiązuje również inna norma prawna (norma prawna pośrednia).

Reguły te odnoszą się zatem do tych sytuacji, które nie zostały *expressis verbis* uregulowane przez obowiązujące normy prawne, a więc takich sytuacji, które nazywamy lukami w prawie.

Analogia legis

Stosowanie przepisów w drodze analogiae legis ma miejsce wówczas, gdy

„dyrektywy językowe i systemowe jednoznacznie nie wskazują, że określony przepis dotyczy wyłącznie stanu faktycznego w nim wyznaczonego (argumentum a contrario), a równocześnie argumentacja funkcjonalna pozwala przyjąć, że zawarta w przepisie prawnym regulacja odnosi się także do okoliczności podobnych do opisanej w tym przepisie”.

Uchwała SN z 15 września 2004 r., III CZP 46/04, OSNC 2005/9/152.

Zasada ograniczonego stosowania analogii

- w prawie podatkowym stosowanie analogii legis, a nawet analogii juris nie jest wykluczone.
- Tezę odmienną, wykluczającą wszelką analogię, propagowały przez wiele lat polskie sądy administracyjne. Ta błędna koncepcja została przez nie współcześnie zarzucona.

Zob. B. Brzeziński, *Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 125-129.

- Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wykładnia przepisów prawa podatkowego w drodze analogii (wykładnia a simili) nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków ani też ograniczenia uprawnień adresatów tych przepisów.
- Podobnie do możliwości poszerzania tą drogą zakresu ulg i zwolnień podatkowych.
- W pozostałym zakresie jedynym ograniczeniem stosowania analogii powinien ewentualnie być zakaz jej stosowania na niekorzyść podatnika.

Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001r. FPK6/01, Pr. Gosp. 2001/7-8/57

„przez analogię nie można tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to obszar wolny od opodatkowania, znajdujący się na zewnątrz ram określonych przez ustawodawcę. Milczenie ustawodawcy co do podatkowości danego stanu faktycznego, niezależnie od tego czy jest zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, będzie stanowiło obszar wolny od opodatkowania, a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii (...).

Teza orzeczenia NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 462/14

„Stosowanie per analogiam rozwiązań normatywnych z innej ustawy podatkowej niż mająca wprost zastosowanie do określonego zdarzenia (analogia legis) jest możliwe – na zasadzie wyjątku – tylko wówczas, gdy wypełnienie istniejącej luki legislacyjnej jest korzystne dla podatnika, nie nastąpi rozszerzenie zakresu jego obowiązków daninowych, ale także zakresu ulg podatkowych i tylko w ten sposób uniknąć można naruszenia konstytucyjnych zasad sprawiedliwości czy też równości, a nadto jest to racjonalne ze względów ekonomicznych i społecznych”.

Wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. akt I FSK 93/06

„W demokratycznym państwie prawnym /art. 2 Konstytucji RP/ podatnik nie może ponosić konsekwencji ewidentnych błędów i zaniedbań prawodawcy, w tym zwłaszcza takich, które powodują lukę w prawie naruszającą podstawowe zasady porządku konstytucyjnego. Lukę taką w wyjątkowych przypadkach wypełnić można w drodze analogii. Brak przepisu wyłączającego analogię z procesu interpretacji i stosowania materialnego prawa podatkowego sprawia bowiem, że na zasadzie wyjątku posłużyć można się tą, metodą dla usunięcia ewidentnych naruszeń porządku konstytucyjnego”.

Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r. II FSK 166/11

„Analogia w prawie podatkowym jest dopuszczalna, z zastrzeżeniem **zakazu stosowania analogii do zwiększenia obowiązków podatkowych (na niekorzyść podatnika) i z ograniczeniami stosowania analogii wynikającymi z art. 217 Konstytucji RP**. Analogia w prawie podatkowym może co najwyżej uzupełniać luki konstrukcyjne (techniczne, rzeczywiste) uniemożliwiające właściwe stosowanie prawa podatkowego. Luki rzeczywiste pojawiają się, gdy określona kwestia, która powinna być uregulowana ze względu na wymóg kompletności uregulowania tworzących określone instytucje prawne, nie znajduje uregulowania. W prawie podatkowym w zasadzie przyjmuje się dopuszczalność stosowania jedynie analogii legis”.

Wnioskowania oparte na wspólnej podstawie aksjologicznej norm prawnych

Wnioskowanie per analogiam legis

Struktura wniosku obejmuje przesłankę I, przesłankę II i wniosek:

Przesłanka I: obowiązuje norma prawna bezpośrednia N 1, która określa skutki prawne stanu faktycznego F 1

Przesłanka II: organ stosujący prawo ustala, iż nie obowiązuje norma bezpośrednia N 2, która określałaby skutki prawne stanu faktycznego F2. Jednakże zarazem ocenia, że stany faktyczne F 1 i F 2 są do siebie dalece podobne.

Wniosek: ze stanem faktycznym F 2 należy odpowiednio wiązać skutki prawne wynikające z normy N 1.

Analogia iuris (z prawa) ma nieco odmienny charakter.

Istnieją luki w uregulowaniach prawnych dotyczących specyficznych spraw, ale sprawy te nie są podobne do żadnych innych unormowanych w aktach prawnych. Zastosowanie analogii legis nie jest możliwe, gdyż nie obowiązuje norma prawna bezpośrednio określająca skutki prawne stanu podobnego do stanu, którego skutki prawne chcemy orzec.

W takim wypadku rozstrzygnięcie następuje na podstawie normy pośredniej dedukowanej na gruncie ogólnych założeń aksjologicznych (wartościujących) systemu prawa, często na podstawie zasad prawa.

Obowiązujące przepisy prawa mogą zakazywać posługiwania się wnioskowaniem z analogii lub znacznie ograniczać jego zakres.

1/ bezwzględny zakaz stosowania analogii na niekorzyść oskarżonego występuje w prawie karnym. Wynika on z zasady „*nullum crimen, nulla poena sine lege*” (nie ma przestępstwa i nie ma kary bez ich konkretnego określenia w ustawie).

2/ w prawie podatkowym wnioskanie z podobieństwa nie może być wykorzystane na niekorzyść podatnika. Zasada „*nullum tributum sine lege*” oznacza, że podatek musi wynikać z konkretnego jego określenia w ustawie.

3/ analogii nie wolno także stosować do *lex specialis* i norm kompetencyjnych.

4/ analogia jest zasadniczo dopuszczalna w przypadku praw i wolności, a zasadniczo niedopuszczalna w odniesieniu do obowiązków.

5/ niedopuszczalne jest stosowanie analogii w odniesieniu do przepisów ograniczających prawa i wolności, jeśli skutkiem ich zastosowania byłoby rozszerzenie tych ograniczeń. W drodze wnioskania z analogii nie jest możliwe wypełnienie swoistej luki w prawie, która jest luką rzeczywistą. Wynika to z zasady zakazu domniemywania kompetencji organów władzy publicznej.

Wnioskowanie a contrario (z przeciwieństwa)

Przesłanka I: obowiązuje norma prawna bezpośrednia N 1, która określa skutki prawne dla stanu faktycznego F 1 mającego cechę C

Przesłanka II: stwierdzamy, że inny stan faktyczny F 2 nie ma cechy C

Wniosek: obowiązuje norma prawna N 2 określająca, iż stan F 2 nie wywołuje takich skutków prawnych jak stan F 1. Taka norma N 2 jest normą pośrednią.

Przykład:

jeżeli zgodnie z art. 58 k.c. nieważna jest każda czynność prawna sprzeczna z ustawą lub zasadami współżycia społecznego, to a contrario przyjąć należy, że ważna jest każda czynność prawna, które nie jest sprzeczna z ustawą lub zasadami współżycia.

Wnioskowanie **a fortiori a maiori ad minus** (z większego na mniejsze):

Przesłanka I: obowiązuje norma prawna bezpośrednia N1 zezwalająca czynić X lub nakazująca czynienie X

Przesłanka II: stwierdzamy, iż Y jest czymś mniejszym od X (w mniejszym stopniu, w mniejszym zakresie)

Wniosek: tym bardziej obowiązuje norma N 2 zezwalająca na czynienie Y w mniejszym stopniu lub mniejszym zakresie.

Wnioskowanie **a fortiori a minori ad maius** (z mniejszego na większe):

Przesłanka I: obowiązuje norma prawna bezpośrednia N 1 zakazująca czynienia A

Przesłanka II: B jest czymś większym (w stopniu lub zakresie) od A

Wniosek: tym bardziej obowiązuje norma N 2 zakazująca czynić B.

Przykład:

jeżeli art. 147 k.c. zakazuje właścicielowi dokonywania robót ziemnych, które by groziły nieruchomości sąsiedniej utratą oparcia, to tym bardziej nie wolno dokonywać takich robót, które by bezpośrednio powodowały utratę oparcia.

WNIOSKOWANIA OPARTE NA ZWIĄZKU PRZYCZYNOWYM POMIĘDZY NORMAMI PRAWNYMI

Wynikanie instrumentalne:

Reguła instrumentalnego nakazu:

Przesłanka I: Obowiązuje norma prawna N1 nakazująca adresatom A, w okolicznościach O,
czyńć X

Przesłanka II: spełnienie (podjęcie działania) Y jest przyczynowo konieczne do spełnienia X

Wniosek: obowiązuje też norma prawna N2 nakazująca czyńć Y (spełnić Y).

Jeżeli lekarz ma obowiązek ratowania życia pacjenta (przesłanka I), a w danej sytuacji do osiągnięcia tego celu konieczne jest podanie określonych leków (przesłanka II), to należy przyjąć, że lekarz ma obowiązek podania tych leków (wniosek)

Reguła instrumentalnego zakazu

Przesłanka I: obowiązuje norma prawna N1 nakazująca adresatom A, w okolicznościach O, czynić X

Przesłanka II: spełnienie Z uniemożliwia osiągnięcie X

Wniosek: obowiązuje norma prawna N3 zakazująca czynienia Z.

Przykład:

jeżeli strażnik (pracownik ochrony) ma obowiązek strzeżenia (ochrony) danego obiektu (przesłanka I), sen albo oddalenie się od chronionego obiektu uniemożliwiają jego ochronę (przesłanka II), to strażnikowi nie wolno spać lub oddalać się w trakcie zmiany od tegoż obiektu.

WYNIKANIE LOGICZNE NORMY Z NORMY

Norma N 2 wynika logicznie z normy N 1 wówczas, gdy zakres zastosowania normy N 2 zawiera się w zakresie zastosowania normy N 1 lub zakres normowania normy N 2 zawiera się w zakresie normowania normy N1, przy co najmniej tożsamości albo węższym zakresie dyspozycji normy N 2.

Przykłady:

1/ jeśli zakazane jest naruszanie nietykalności cielesnej funkcjonariusza publicznego, to zakazane jest naruszanie nietykalności osoby będącej pracownikiem organu kontroli państwowej, która nie pełni wyłącznie funkcji usługowych (zgodnie z art. 115 § 13 ust. 5 k.k. osoba ta jest funkcjonariuszem publicznym).

2/ jeżeli zakazane jest znęcanie się fizyczne lub psychiczne nad osobą najbliższą, to zakazane jest psychiczne znęcanie się nad osobą pozostającą we wspólnym pożyciu (zakres nazwy „osoba pozostająca we wspólnym pożyciu” mieści się w zakresie nazwy „osoba najbliższa”).