

PRAWNA FORMUŁA KOSZTU PODATKOWEGO

Andrzej Gomułowicz

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer

PRAWNA FORMUŁA KOSZTU PODATKOWEGO

Andrzej Gomułowicz

MONOGRAFIE

Stan prawny na 15 listopada 2015 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Łamanie

Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.



SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9461-1

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	9
Rozdział I	
Uwarunkowania normatywne pojęcia „cel”	11
1. Językowy kontekst terminu „cel”	11
2. „Cel” jako motyw działania podatnika	14
2.1. Założenie racjonalności językowej prawodawcy	15
2.2. Język prawny i jego znaczenie	17
2.3. Standard interpretacyjny	19
2.4. Niejasność przepisu prawa podatkowego jako przesłanka niekonstytucyjności	23
3. Sens regulacji prawnej – „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”	25
4. Cel a następstwo – istota sporu	26
5. Wydatki nieuznawane za koszt podatkowy	30
6. Wnioski	32
Rozdział II	
Związek przyczynowy	34
1. Sposoby pojmowania związku przyczynowego	34
2. Przyczyna a następstwo	36
3. Sporne aspekty	40
4. Bezpośredni a adekwatny związek przyczynowy	41
5. Czyn podatnika – sposób rozumienia	43
6. Czyn podatnika a wiedza o związkach przyczynowych	44
7. Stopień dbałości w działaniu podatnika	47
8. Wnioski	49

Rozdział III

Koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów – tezy orzecznicze Najwyższego Trybunału Administracyjnego	50
1. Znaczenie orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego	50
2. Zasady ogólne sformułowane przez orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego	51
3. Wybrane tezy orzecznicze Najwyższego Trybunału Administracyjnego	54

Rozdział IV

Koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów – wybrane tezy orzecznicze wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego	69
1. Znaczenie orzecznictwa sądowoadministracyjnego	69
2. Jednolitość orzecznictwa sądowoadministracyjnego a skuteczna ochrona praw podatnika	71
3. Standard ochrony praw podatnika wyznaczony przez orzecznictwo sądowoadministracyjne	74
4. Wybrane tezy orzecznicze wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego	79

Rozdział V

Koszt podatkowy – aspekt dowodowy	156
1. Standardy dotyczące postępowania dowodowego	156
2. Ciężar dowodu, postępowanie dowodowe – wybrane tezy orzecznicze sądu administracyjnego	160
Podsumowanie	213
Bibliografia	219
Wykaz orzecznictwa	227

Wykaz skrótów

Akty prawne

k.c.	–	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
Konstytucja RP	–	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.s.h.	–	ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
o.p.	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
p.p.s.a.	–	ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	–	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.p.d.	–	ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. Nr 82, poz. 550 z późn. zm.)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

Jur. Pod.	–	Jurysdykcja Podatkowa
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	–	Przegląd Sejmowy
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
NTA	–	Najwyższy Trybunał Administracyjny
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

Wprowadzenie

Prawna formuła kosztów uzyskania przychodu¹ dotyczy praktycznie trzech połączonych ze sobą problemów, które stanowią o istocie kosztów podatkowych. Problemy te muszą być analizowane łącznie, albowiem ich poprawne, tj. właściwe rozumienie ma decydujące znaczenie dla prawidłowego stosowania przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów. Równocześnie z każdym z tych problemów łączą się liczne szczegółowe zagadnienia.

Pierwszy i zasadniczy problem sprowadza się do tego, jak należy rozumieć określenie „cel osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, a zwłaszcza, co oznacza użyte w ustawie kryterium „celowości” i czy działanie celowe jest tylko wówczas, gdy powstaje następstwo, czy także wtedy, gdy brak następstwa, ale koszt został poniesiony w sposób racjonalny, albowiem mógł – z uwagi na obiektywne uwarunkowania – przyczynić się do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Drugi problem, nie mniej istotny, wiąże się z rozumieniem związku przyczynowego jako przesłanki pozwalającej ocenić racjonalność działań podejmowanych przez podatnika. Wyjaśnienie istoty związku przyczynowego wymaga odwołania się do różnych koncepcji pojmowania związku przyczynowego, a tu zderzają się ze sobą tezy i poglądy przyjmowane zarówno w doktrynie podatkowej, jak i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Nie są one spójne, aczkolwiek znajdują uzasadnienie w treści normatywnej regulacji prawnej.

Zarówno w doktrynie podatkowej, jak i w sądownictwie administracyjnym przyjmuje się pewne założenia idealizacyjne na temat wiedzy podatnika o związkach przyczynowych. Dlatego też związek przyczynowy

¹ Zob. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.

bywa odnoszony do „obiektywnej wiedzy podatnika”, „rzetelnej wiedzy podatnika”, „najlepszej wiedzy podatnika”, „najbardziej starannej wiedzy podatnika”.

Związek przyczynowy, jest z natury rzeczy wielokrotnie zrelatywizowany. Niejednokrotnie odnosi się do wielu istotnych elementów całego zespołu okoliczności, na gruncie którego o istnieniu związku przyczynowego można mówić. I na tym tle poddaje się analizie zachowanie podatnika (poniesienie kosztu), zachowanie, które warunkuje przyczynowo powstanie następstwa (osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów). Jest wiele spornych aspektów związku przyczynowego, mają one zróżnicowany rodowód. Konieczne staje się – w imię bezpieczeństwa prawnego podatnika – usystematyzowanie tych zagadnień, tak by stosowanie przepisu dotyczącego kosztu uzyskania przychodów dokonywało się na podstawie i w granicach prawa.

Trzeci problem polega na określeniu, co oznacza w sensie podatkowym czyn podatnika (poniesienie kosztu) i według jakich kryteriów należy go oceniać. Chodzi tu zwłaszcza o ocenę dokonywaną przez samego podatnika, a następnie o ocenę weryfikującą ten czyn, którą podejmuje organ podatkowy, a w dalszej kolejności sąd administracyjny. Rozwiązania normatywne dotyczące kosztów podatkowych wkraczają tym samym w sferę prakseologii, albowiem dotyczą skutecznego, sprawnego działania.

Trzy problemy, tj. cel a racjonalność działań podatnika, związek przyczynowy, czyn podatnika i jego ocena łącznie decydują o tym, co stanowi, a co nie może stanowić kosztu podatkowego.

Rozdział I

Uwarunkowania normatywne pojęcia „cel”

1. Językowy kontekst terminu „cel”

Jednym z podstawowych terminów używanych w prawnej formule kosztów uzyskania przychodów, który ma jednocześnie kluczowe znaczenie przy analizach dotyczących sposobu pojmowania kosztów uzyskania przychodów, jest normatywny zwrot „w celu”². Mimo że jest on wyraźnie odnoszony do działań zmierzających do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, jest szczególnie wieloznaczny, a ponadto wymaga domyślnego uzupełnienia odpowiednio do takiej czy innej relatywizacji.

Prowadzi to często do rozbieżnych rezultatów, a to w zależności od tego, kto tej relatywizacji dokonuje. Różnice uzewnętrzniają się zarówno w ocenie podatnika, jak i organu podatkowego, a także sądu administracyjnego.

„Cel” nie jest oczywiście tym samym co skutek, a racjonalne w swoim założeniu postępowanie podatnika ponoszącego wydatki w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów nie zawsze prowadzi do oczekiwanego następstwa³.

² Zob. na ten temat W. Nykiel, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3 oraz H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 107–113; idem, *Podatki dochodowe (w:) L. Etel. (red.), System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 224–238.

³ Zob. na ten temat W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014; idem (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2014; A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011.

W tekstach przepisów prawa podatkowego, które redagowane są zgodnie z regułami składni języka powszechnego, w sposób naturalny uwidaczniają się typowe cechy słownictwa ogólnego, a przede wszystkim wieloznaczność i niedookreśloność. Zdarza się również, że prawodawca przy formułowaniu przepisów prawnopodatkowych wysławia się co prawda jasno, ale nieadekwatnie do założeń danego tekstu prawnego⁴. Jeżeli brak w tekście ustawy legalnej definicji, to przy wyjaśnieniu treści danego terminu, trzeba odwołać się do reguł języka powszechnego, który często określany jest jako „język etniczny, język potoczny”. Chodzi tu zwłaszcza o odwołanie się do słownika ogólnego języka polskiego.

Dotyczy to wyjaśnienia takich pojęć, jak: „cel”, „dążyć”, „zachowywać”, „zabezpieczać”.

W *Słowniku poprawnej polszczyzny*⁵ terminy te rozumie się w sposób następujący:

- „cel” – to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć;
- „dążyć” – chcieć osiągnąć wyznaczony cel;
- „zachowywać” – utrzymywać coś w stanie niezmienionym, postępować w jakiś sposób;
- „zabezpieczać” – dawać ochronę, strzec, ochraniać; czynić trwalszym, wzmacniać, chronić przed zniszczeniem.

Natomiast *Nowy słownik języka polskiego*⁶ ujmuje treść tych terminów w sposób następujący:

- „cel” – to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć; uznawać coś za nadające się do czegoś; na jakiś użytek, na jakieś potrzeby;
- „dążyć” – mieć wytknięty cel, starać się go osiągnąć, chcieć coś wykonać; zmierzanie do osiągnięcia celu; pragnienie wykonania czegoś;
- „zachować” – dochować coś w stanie nienaruszonym, niezniszczonym; uchować, uchronić (rzeczy, mienie);
- „zabezpieczyć” – uczynić bezpiecznym, niezagrożonym; dać ochronę, osłonę przed czymś, od czegoś; uczynić coś odpornym na działanie czegoś.

⁴ A. Choduń, *Język prawny a język potoczny* (w:) E. Malinowska (red.), *Język. Prawo. Społeczeństwo*, Opole 2004 oraz *idem*, *Słownictwo tekstów aktów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny*, Warszawa 2007.

⁵ A. Markowski (red.), *Słownik poprawnej polszczyzny*, Warszawa 1999, odpowiednio s. 89, 130, 1265–1266, 1261.

⁶ E. Sobol (red.), *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2002, odpowiednio s. 78, 121, 1212, 1209.

Zasadniczy problem leży zatem w tym, że orzeka się o możliwości zajścia oczekiwanego zdarzenia (następstwa) przy danym układzie czynników, które mogą oddziaływać przyczynowo w określonym kierunku. Przy rozważaniu czynu podatnika, a więc ponoszonych przezeń kosztów w celu osiągnięcia przychodu, lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów trzeba rozważyć czynniki różnej natury, zarówno te, które są od podatnika zależne, jak i te, które wynikają z działań osób trzecich, na które podatnik nie ma ani pośrednio, ani bezpośrednio wpływu. Ważny jest tu także upływ czasu, albowiem procesy, zarówno finansowe, jak i gospodarcze, nie mają charakteru statycznego, a charakter dynamiczny.

Przy interpretacji prawnej formuły kosztów uzyskania przychodu, normatywny zwrot „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” zawężany jest w sposób oczywisty tylko do zachowań podatnika. Faktycznie przedmiotem oceny prawnej staje się czyn podatnika kwalifikowany bądź to ze względu tylko na określona normę prawną, bądź też z uwagi na układ norm prawnych ustawy podatkowej.

Rozumienie normatywnej wypowiedzi „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, z uwagi na układ i treść norm prawnych, jest w obu ustawach o podatku dochodowym czynnością konwencjonalną. Tej czynności dokonuje podatnik. Czynność konwencjonalna dokonana przez podatnika podlega weryfikacji (ocenie) organu podatkowego. Praktycznie organ podatkowy decyduje o kwalifikowaniu działania podatnika, uznając że:

- 1) jest to działanie spełniające ustawowy wymóg, albowiem podjęto je rzeczywiście w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów;
- 2) jest to działanie, które nie może być kwalifikowane jako podjęte w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym organ podatkowy przesądza, czy na gruncie rozwiązań prawnych działania podatnika aktualizują w sposób właściwy treść obowiązku podatkowego.

Ustawodawca nieprzypadkowo posłużył się pojęciem „przychody”, a nie „przychód”. Liczba mnoga, w której użyto tego słowa, wskazuje, że aby jakiś wydatek uznać za koszt, nie trzeba wskazywać zależności między nim a powstaniem lub powiększeniem konkretnego, poddającego się

kwantyfikacji (mierzalnego) przychodu (zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów).

2. „Cel” jako motyw działania podatnika

Z punktu widzenia podmiotów stosujących przepisy dotyczące kosztów uzyskania przychodów, jedną z kluczowych i podstawowych kwestii, która pojawia się w kontekście prawnej formuły kosztu podatkowego, jest wątpliwość następującej natury – czy normatywny zwrot „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” należy rozumieć w taki sposób, że:

- 1) cel jest tym samym co następstwo (skutek);
- 2) cel oznacza to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć, choć nie zawsze wprost prowadzi do powstania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Te wątpliwości uzasadnione są tym, że wśród wydatków, które są ponoszone przez podatnika w celu osiągnięcia przychodu, można wyodrębnić:

- koszty, których poniesienie łączy się z rzeczywistym osiągnięciem przychodu lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów;
- koszty, których poniesienie było obiektywnie, racjonalnie podporządkowane osiągnięciu przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, ale następstwo nie zostało osiągnięte.

Przepis prawnopodatkowy powinien być ujęty tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, które ustanowił racjonalnie działający prawodawca. Jaki jest zatem zakres zastosowania prawnej formuły kosztu podatkowego?

Z punktu widzenia podatnika zawsze podstawowe znaczenie ma przekaz językowy, w którym sformułowane są przepisy podatkowe. Źródłem wiedzy o obowiązkach podatkowych jest bowiem tekst aktu normatywnego. Podatnik, dokonując interpretacji przepisów podatkowych, ma obowiązek przeczytania i zrozumienia tekstu prawnego. Jest to punkt wyjścia

w procesie interpretacji przepisów podatkowych⁷. Zrozumienie tekstu prawnego jest bowiem warunkiem *sine qua non* stosowania przepisów podatkowych. Jeżeli podatek ma zastosować się do dyspozycji wynikającej z prawnej formuły kosztu podatkowego, to może to uczynić tylko wówczas, gdy prawodawca w sposób należyty spełnił obowiązek jasnego sformułowania tych przepisów. I tu pojawia się kwestia zasadnicza, czy w ustawach podatkowych została zachowana poprawność językowa i logiczna tekstu prawnego. Chodzi o ocenę tego, czy redakcja tych przepisów jest klarowna i zrozumiała⁸, a zatem, czy treść sformułowana w tych przepisach jest, z punktu widzenia podatnika, konkretna i oczywista.

2.1. Założenie racjonalności językowej prawodawcy

Prawna formuła kosztu podatkowego oparta jest na założeniu racjonalności językowej prawodawcy. To założenie należy zweryfikować, przede wszystkim z punktu widzenia jednoznaczności, jasności, precyzji, komunikatywności treści tych przepisów. Weryfikacja jest konieczna, ponieważ pozwala wykluczyć tezę, że tekst prawny jest niespójny, że są w nim luki, a także niedorzeczności⁹.

Racjonalność językowa prawodawcy oznacza, że prawodawca: 1) świadomie posługuje się zwrotem „w celu”, a nie posługuje się pojęciem „skutek”; 2) rozróżnia treść kryjącą się w określeniu „w celu” i treść kryjącą się w terminie „skutek”; 3) zna funkcjonujące w kulturze prawnej dyrektywy interpretacyjne i liczy się z tym, że zwrot „w celu” zostanie zinterpretowany zgodnie z tymi dyrektywami; 4) przyjmuje, że podmioty dokonujące interpretacji (podatnik, organ podatkowy, sąd administracyjny) będą się

⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; A. Mudrecki, *Prawa podatnika w świetle art. 45 Konstytucji RP* (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. 4, Katowice 2010.

⁸ Zob. na ten temat A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty granic wykładni prawa* (w:) W. Miemiec (red.), *Stosowanie i stosowanie prawa podatkowego. Księga pamiątkowa prof. R. Mastalskiego*, Wrocław 2009.

⁹ Bardzo często zdarza się, że tekst przepisów prawno podatkowych „podobnie jak każdy inny tekst może być niespójny, pełen luk i niedorzeczności, a prawodawca podobnie jak wielu innych ludzi może być niezbyt mądry [...], nie można czynić żadnych dogmatycznych założeń co do wartości wytworów prawodawczych i przede wszystkim nie można ukrywać problemów nieudanej legislacji za zasłoną racjonalnego ustawodawcy”. Zob. T. Stawecki, T. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 128.

liczyć z tymi dyrektywami, tj. tak odczytają tekst prawny, jak wyznaczają to dyrektywy interpretacyjne.

Redakcja formuły kosztu podatkowego skonstruowana jest zgodnie z regułami składni polskiego języka ogólnego (powszechnego). Należy przyjąć, że spełnia standard dotyczący zasad przyzwoitej legislacji podatkowej. Przemawiają za tym następujące argumenty. Po pierwsze, treść rozwiązania prawnego, w których używa się normatywnego zwrotu „w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” jest bezwarunkowo oczywista, a to oznacza, że zachowana jest cecha konkretności. Po drugie, zakres zastosowania tego unormowania obejmuje jednoznacznie określone sytuacje, które ustanowił prawodawca (tj. celowość działania). Po trzecie, treść formuły prawnej jest tak skonstruowana, że powinna być zapewniona ich jednolita wykładnia i stosowanie.

Skoro procesowi interpretacji (wykładni) należy poddać każdy przepis prawny w celu zrozumienia go, tj. ustalenia jego treści, niezależnie od stopnia jego rozumienia *prima facie*, to trzeba uczynić to także w stosunku do rozwiązania prawnego dotyczącego kosztu podatkowego¹⁰.

Tekst prawny jest rzeczywistym pośrednikiem między prawodawcą podatkowym a podatnikiem. Dlatego też decydujący jest tu stopień związania słowami tekstu prawnego podmiotu, który dokonuje wykładni przepisów prawnych. Nie można dokonać wykładni takiej, która byłaby sprzeczna z sensem słów zawartych w regulacji prawnej kosztu podatkowego.

Z uwagi na to należy przyjąć, że najwłaściwsza i zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę przede wszystkim: 1) przeznaczenie wydatku (jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność); 2) potencjalną możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

¹⁰ Na temat standardów wykładni zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012; także M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012.

2.2. Język prawny i jego znaczenie

„Jednym z trudniejszych problemów legislacyjnych jest dobór odpowiedniego języka prawnego, tak aby mógł on w sposób właściwy wyrażać normy zawarte w przepisach regulujących opodatkowanie. Chodzi o to, aby podmiot, do którego jest adresowany przepis prawny mógł go zrozumieć, a więc przypisać słowom tekstu prawnego znaczenie zgodnie z zamiarem normodawcy”¹¹.

Dlatego proces wykładni przepisów prawa jest zawsze koniecznością¹². Oznacza dekodowanie norm umieszczonych przez prawodawcę w tekście przepisów prawnych. Przyczyną nieporozumień interpretacyjnych jest w większości przypadków wieloznaczność słów, wieloznaczność zwrotów językowych użytych w tekście prawnym¹³. Przy czym jest wiele słów i mnóstwo zwrotów językowych, które mają więcej niż jedno znaczenie. Spośród wielu (kilku) znaczeń danego słowa bądź zwrotu jedno jest zazwyczaj znaczeniem głównym. Inne, mniej używane, mają znaczenie poboczne¹⁴. To sprawia, że odkodowanie normy prawnej zawsze wymaga wysiłku intelektualnego ze strony tego, kto interpretacji dokonuje.

Trzeba również pamiętać, że nie ma przepisów „jasnych”, a – stawała pokusę przy wykładni i stosowaniu przepisów prawa podatkowego – maksyma *clara non sunt interpretanda* „...zupełnie obca była prawnikom rzymskim [...]. Paremia *clara non sunt interpretanda* nie pochodzi z prawa rzymskiego. Trudno też stwierdzić, gdzie należy szukać jej genezy. Nie można również wykluczyć tego, że sformułowano ją zrazu poza naukami prawnymi, a przeniesiona do nich została na skutek błędnego wyobrażenia o roli wykładni prawa”¹⁵.

¹¹ R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III..., Warszawa 2010, s. 351. Zob. na ten temat także A. Choduń, *Słownictwo tekstów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny*, Warszawa 2007.

¹² M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, *passim*.

¹³ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.

¹⁴ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązkiwaniu prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995 oraz *idem*, *Logika praktyczna*, Warszawa 2012. Zob. także H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013 oraz W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.

¹⁵ W. Rozwadowski, *Etiam clarum ius exigit interpretationem* (w:) A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 4546.

Trafnie dowodzi się, że stosowanie paremii *clara non sunt interpretanda* nie znajduje uzasadnienia ani metodologicznego, ani empirycznego, ani też etycznego¹⁶.

Treść owej paremii ujmowana jest następująco: przepisy, które spełniają kryterium jasności i precyzji nie wymagają wysiłku intelektualnego ze strony interpretatora. Wymóg jasności oznacza bowiem, że przepis jest klarowny i zrozumiały. Elementem jasności przepisów jest precyzja ich ujęcia, która przejawia się w konkretności. Decyduje to o bezpośrednim rozumieniu danego przepisu.

Stosowanie paremii *clara non sunt interpretanda* uzasadnia się tym, że: 1) treść przepisu jest bezwarunkowo oczywista; 2) zakres zastosowania przepisu obejmuje jednoznacznie określone sytuacje, które ustanowił prawodawca. Zatem maksyma ta wiąże swoje stosowanie z tym, że: 1) nie można poszukiwać innego znaczenia przepisu aniżeli znaczenie, które w sposób naturalny, oczywisty nasuwa się każdemu, kto zna język polski; 2) należy uwzględnić kontekst językowy przepisu prawnego; 3) nie można rozumieć zawartej w przepisie normy w taki sposób, który byłby sprzeczny z sensem słów zawartych w tym przepisie.

Jednakże jednoznaczność i jasność przepisu mogą być tylko pozorne. Dlatego:

- zawsze wymaga zastanowienia to, czy jednoznaczność regulacji prawnej danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego nie prowadzi do sprzeczności z innymi przepisami ujętymi w danym akcie prawnym;
- trzeba określić, czy jednoznaczność, która wynika z danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego zapewnia zgodność norm w obrębie tego aktu;
- trzeba mieć na uwadze relacje, jakie zachodzą między normami w obrębie danego aktu prawnego. Istotne jest tu, czy norma ustalona zgodnie z paremią *clara non sunt interpretanda* rozwija lub uzupełnia inną normę czy też ogranicza jej stosowanie, a może przeczy tej normie bądź też ją potwierdza lub uzasadnia;
- wymaga refleksji, czy jednoznaczność, która wynika z danej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego, utrwala czy też burzy – w obrębie danego aktu prawnego – powszechnie akceptowane wartości (słuszność, sprawiedliwość, równość).

¹⁶ Szerzej na ten temat zob. M. Zieliński, *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*, ZNSA 2012, nr 6.

Paremia clara non sunt interpretanda może zatem stwarzać złudne przekonanie, że do innego rozumienia, aniżeli to, które zostało ukształtowane w wyniku rozumienia bezpośredniego, dojść nie może.

2.3. Standard interpretacyjny

W prawie podatkowym, w zakresie przyjmowanej regulacji, zdarzają się przypadki niejednoznaczne, trudne, ale metodologicznym błędem jest przyjęcie, że za pomocą dyrektyw wykładni (językowej, a następnie systemowej i wreszcie funkcjonalnej) nie można ustalić treści normy prawnej.

Na gruncie koncepcji wykładni M. Zielińskiego, zwanej derywacyjną, wykładnia prawa to pewien uporządkowany proces myślowy, w toku którego dochodzi do swoistego przekładu zbioru przepisów prawnych na równoznaczny z nimi zbiór norm prawnych¹⁷.

Stosowanie kolejnych dyrektyw interpretacyjnych (językowych, systemowych, funkcjonalnych) może doprowadzić do następujących sytuacji interpretacyjnych:

- po zastosowaniu dyrektyw językowych otrzymujemy rezultat w postaci jednej jednoznacznej językowo normy prawnej;
- po zastosowaniu dyrektyw językowych wykładni otrzymujemy więcej niż jedną normę postępowania.

W procesie wykładni językowej następuje odwołanie do reguł znaczeniowych języka polskiego. Przyjmuje się przy tym założenie idealizujące, zgodnie z którym prawodawca jest racjonalnym użytkownikiem języka polskiego¹⁸. Formułując przepisy prawne przekazuje się adresatom norm określone wskazania. Oznacza to, że każde słowo tekstu prawnego jest w nim potrzebne dla sformułowania normy (norm) postępowania¹⁹.

¹⁷ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady..., passim*; oraz *idem*, *Derywacyjna koncepcja wykładni jako koncepcja zintegrowana*, RPEiS 2006, z. 3. Zob. również S. Czepita, *Derywacyjna koncepcja wykładni a zagadnienie otwartej tekstowości pojęć prawnych* (w:) A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 227 i n.; R. Mastalski, *Derywacyjna koncepcja wykładni prawa w procesie stosowania prawa podatkowego* (w:) A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 329 i n.

¹⁸ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązkiwaniu prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995, s. 81–84.

¹⁹ *Ibidem*, s. 81.

Odnosząc założenie racjonalności językowej prawodawcy do treści interpretowanego przepisu, należy uznać, że prawodawca świadomie posługuje się określonymi słowami, zwrotami czy też wyrażeniami²⁰. Należy też założyć, że prawodawca zna funkcjonujące w kulturze prawnej językowe dyrektywy interpretacyjne i liczy się z tym, że każde słowo, zwrot czy wyrażenie zostaną zinterpretowane zgodnie z tymi dyrektywami²¹. Ponadto „racjonalny prawodawca” przyjmuje, że interpretator liczyć się będzie z tymi dyrektywami, a to oznacza, że odczyta tekst prawny tak, jak wyznaczają to językowe dyrektywy interpretacyjne.

Językowe dyrektywy interpretacyjne wskazują, w jaki sposób można przełożyć interpretowane przepisy prawa na równoznaczne z nimi, na gruncie języka polskiego, normy postępowania. Trzeba przy tym uwzględnić wszystkie elementy kontekstu językowego, w którym przepisy prawne zostały sformułowane²².

Gdy rezultat wykładni językowej dotyczy jednoznacznej językowo normy prawnej, to wówczas przechodzi się do dyrektyw systemowych i funkcjonalnych po to, by rezultat zastosowania dyrektyw językowych sprawdzić. Sprawdzenie tego rezultatu dokonuje się pod względem systemowym oraz pod względem funkcjonalnym.

Pod względem systemowym dokonuje się sprawdzenia, czy rezultat wykładni językowej nie powoduje niespójności w systemie prawnym, a więc czy nie wystąpi sprzeczność albo przeciwieństwo norm. Sprawdzenie rezultatu zastosowania dyrektyw językowych ze względu na dyrektywy funkcjonalne pozwala ustalić, czy otrzymany rezultat jest zgodny z założeniami aksjologicznymi, które funkcjonują w kulturze prawnej.

Z uwagi na to, że tylko Trybunał Konstytucyjny, a w mniejszym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny mają kompetencję do badania spójności pionowej norm w systemie prawnym (stosują dyrektywy systemowe spójnościowe pionowe), praktyczny problem dotyczy spójności poziomej. Jeśli uwzględni się to, że jeden przepis może być modyfikowany przez inny przepis, wówczas ta niezgodność może okazać się pozorna; może być rezultatem niedostatecznej wiedzy interpretatora w zakresie dyrektyw wykładni.

²⁰ Z. Ziemiński, *Logika...*, s. 229–253.

²¹ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązaniu prawa...*, s. 81–84.

²² *Ibidem*.

Inne zagadnienie związane z tym problemem odnosi się do sytuacji, w której mamy do czynienia z aktami prawnymi, które regulują daną kwestię, ale w sposób odmienny. W takim przypadku nie występuje niezgodność między normami tylko relacja *lex specialis* – *lex generalis*²³.

Najistotniejszy problem dotyczy zatem rezultatu otrzymanego po zastosowaniu dyrektyw językowych oraz rezultatu otrzymanego po zastosowaniu dyrektyw funkcjonalnych. Może się okazać, że te rezultaty są rozbieżne (a trzeba pamiętać, że po zastosowaniu dyrektyw językowych została osiągnięta „jednoznaczność”). W takim wypadku należy zbadać, jakie wartości akceptowane w polskiej kulturze prawnej narusza rezultat dyrektyw językowych. Jeśli przyjęcie rezultatu dyrektyw językowych burzyłoby założenie o aksjologii, to jest o systemie wartości, którym kieruje się prawodawca, tworząc prawo, naruszałoby takie wartości, które są podstawowe (sformułowane w Konstytucji), to wówczas należy ten rezultat zastosowania dyrektyw językowych odrzucić, a przyjąć ten, który zachowuje spójność aksjologiczną.

Podstawa tego rozstrzygnięcia jest ocenna, tj. zależy od oceny interpretatora, ale właśnie na tym polega praca interpretatora w sytuacji zastosowania dyrektyw wykładni funkcjonalnej. Musi on dokonać wyboru między konkurującymi normami w oparciu o przesłanki aksjologiczne²⁴.

Zanim jednak odrzuci się jednoznaczny rezultat zastosowania dyrektyw językowych, trzeba dokładnie sprawdzić, czy nie został popełniony błąd przy ich stosowaniu. Jeśli proces wykładni przebiegł poprawnie, a mimo to rezultaty zastosowania dyrektyw językowych i funkcjonalnych są niezgodne, to przyjęcie rezultatu zastosowania dyrektyw funkcjonalnych wymaga szczegółowego uzasadnienia²⁵.

Są wyjątki od dania pierwszeństwa rezultatowi zastosowania dyrektyw funkcjonalnych przed językowymi, nawet wtedy, gdy burzyłoby to założenia o aksjologii (systemie wartości, którym kieruje się prawodawca

²³ Szerzej na ten temat zob. A. Choduń, *Lex specialis i lex generalis a przepisy modyfikujące* (w:) A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 115 i n.

²⁴ Zob. W. Piątek, *Wykładnia funkcjonalna w orzecznictwie sądów administracyjnych*, RPEiS 2012, z. 1, s. 21 i n.

²⁵ Szerzej na ten temat zob. M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy...*, s. 55–61; także O. Bogucki, *Odtwarzanie celów i innych wartości z tekstu prawnego* (w:) A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 195 i n. oraz idem, *Wykładnia funkcjonalna w działalności najwyższych organów władzy sądowiczej*, Szczecin 2011.

tworząc prawo), naruszałoby takie wartości, które są podstawowe (sformułowane w Konstytucji). Nie można tak postąpić, tj. dać pierwszeństwo rezultatowi zastosowania dyrektyw funkcjonalnych przed językowymi, jeśli prowadziłyby to do przełamania:

- treści jednoznacznie językowo sformułowanej definicji legalnej;
- jednoznacznego językowo przepisu przyznającego jakimś podmiotom określone kompetencje (nie wolno ani rozszerzać zakresu tych podmiotów, ani go zawęzić);
- jednoznacznego językowo przepisu przyznającego określone uprawnienia jednostce (np. ochrona praw niewadliwie nabytych, ochrona interesów w toku);
- jednoznacznego językowo przepisu zachowującego w mocy określone przepisy uchylonego aktu (nie wolno przez wykładnię zawęzić uchylenia przez rozszerzenie zakresu przepisów zachowanych w mocy);
- jednoznacznego językowo przepisu modyfikującego przepis centralny przez rozszerzenie zakresu tego modyfikatora (zgodnie z paremią *exceptiones non sunt extendendae* – wyjątków nie interpretuje się rozszerzająco).

Jeżeli natomiast po zastosowaniu dyrektyw językowych nie ma rezultatu w postaci jednej, jednoznacznej językowo normy prawnej, a otrzymujemy więcej niż jedną normę postępowania, to w takiej sytuacji przechodzi się do dyrektyw systemowych i funkcjonalnych, ale nie po to, by sprawdzić rezultat zastosowania dyrektyw językowych, lecz po to, by doprowadzić do „jednoznaczności”, a więc by wyeliminować te spośród znaczeń, które będą prowadziły do niespójności norm w systemie prawnym lub do niespójności aksjologicznej.

Stosowanie w tym przypadku dyrektyw systemowych prowadzi do wyeliminowania tych rezultatów zastosowania dyrektyw językowych, które prowadziłyby do niezgodności (sprzeczności albo przeciwieństwa) norm w systemie prawnym, po to, by zostawić ten rezultat zastosowania dyrektyw językowych, który tej niezgodności nie powoduje.

Zastosowanie dyrektyw funkcjonalnych ma na celu wyeliminowanie tych rezultatów zastosowania dyrektyw językowych, które powodują naruszenie jakichś wartości podstawowych. Jeśli się okaże, że tylko jeden taki rezultat zastosowania dyrektyw językowych to zapewnia, przyjmuje się go jako wynik całego procesu wykładni. Natomiast jeśli się okaże, że takich rezultatów jest więcej niż jeden, wówczas trzeba ustalić, który z nich ma

najsilniejsze uzasadnienie w tych wartościach, które są najwyżej usytuowane w odtworzonym przez interpretatora katalogu wartości przyjętym w polskim systemie prawnym, a następnie przyjąć go jako rezultat wykładni i uzasadnić.

Cały proces wykładni prawa, od momentu zastosowania dyrektyw językowych przez dyrektywy systemowe do zastosowania wykładni funkcjonalnej, zmierza do odtworzenia jednej i jednoznacznej normy prawnej²⁶.

2.4. Niejasność przepisu prawa podatkowego jako przesłanka niekonstytucyjności

Trybunał Konstytucyjny zasadę określoności przepisów prawa traktuje jako element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. W ocenie Trybunału określoność przepisów prawa nabiera szczególnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej²⁷.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy podatkowe znajduje pełne odzwierciedlenie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego²⁸, a to oznacza, że z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji²⁹.

Te zasady, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, istotne są dlatego, że funkcjonalnie są związane „z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szcze-

²⁶ M. Zieliński, M. Zirk-Sadowski, *Klaryfikacyjność i derywacyjność w interpretacji polskich teorii wykładni prawa*, RPEiS 2011, z. 2.

²⁷ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41; także wyrok TK z dnia 13 lutego 2001 r., K 19/99, OTK 2001, nr 2, poz. 30 oraz wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33.

²⁸ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03.

²⁹ T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

gólnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela”³⁰.

Najistotniejsze jest to, że:

- 1) „jako naruszenie wymagań konstytucyjnych ocenić należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny”³¹;
- 2) „ustawodawca nie może poprzez niejasne sformułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki”³²;
- 3) „kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności, zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”³³.

Podobne stanowisko co do samoistnej przesłanki niekonstytucyjności przepisów sformułował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03. Wskazał on w uzasadnieniu, że „Nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom władzy publicznej do daleko idącej ingerencji

³⁰ Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02. Zob. także wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03; postanowienie TK z dnia 22 lutego 2006 r., K 48/04, OTK-A 2006, nr 2, poz. 25; wyrok TK z dnia 17 maja 2006 r., K 33/05, OTK-A 2006, nr 5, poz. 57; wyrok TK z dnia 7 listopada 2006 r., SK 42/05, OTK-A 2006, nr 10, poz. 148; wyrok TK z dnia 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 156; wyrok TK z dnia 18 grudnia 2008 r., K 19/07, OTK-A 2008, nr 10, poz. 182; wyrok TK z dnia 23 października 2007 r., P 28/07, OTK-A 2007, nr 9, poz. 106; wyrok TK z dnia 3 czerwca 2008 r., K 42/07, OTK-A 2008, nr 5, poz. 77; wyrok TK z dnia 30 września 2008 r., K 44/07, OTK-A 2008, nr 7, poz. 126.

³¹ Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02.

³² *Ibidem*

³³ *Ibidem*.