

Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego

Agnieszka Bielska-Brodziak



Oficyna

a Wolters Kluwer business

monografie

Prawo jest na naszej stronie!

**www.profinfo.pl
www.wolterskluwer.pl**

- codzienna aktualizacja
- pełna oferta
- zapowiedzi wydawnicze
- rabat na zamówienia zbiorcze
do negocjacji
- uproszczony sposób zakupu e-mailem:
zamowienia.internet@wolterskluwer.pl

Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego

Agnieszka Bielska-Brodziak



Oficyna

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2009

Recenzenci:
prof. dr hab. Tomasz Gizbert-Studnicki
prof. dr hab. Marek Zirk-Sadowski

Wydawca:
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:
Anna Berska

Redakcja:
Studio Diament

Skład i łamanie:
Studio Diament

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2009

ISBN 978-83-7601-475-3
ISSN 1897-4392

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. (022) 535 80 00
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7
tel. (012) 630 46 00
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

*Życie nie jest rzeczą radosną;
najcenniejsze jego klejnoty
są oprawne w ciemność, jak gwiazdy.*

H. ELZENBERG, „KŁOPOT Z ISTNIENIEM”

Bliskim – z wdzięcznością

Spis treści

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie	15
Rozdział I	
Wykładnia językowa	23
1. Pojęcie wykładni językowej w orzecznictwie	23
2. Rodzaje znaczeń „językowych”	25
2.1. Język „potoczny”	25
2.1.1. Opinie językoznawców	25
2.1.2. Intuicja językowa	26
2.1.3. Słowniki językowe	27
2.1.3.1. Sposoby wykorzystywania słowników przez sądy	28
2.1.3.2. Zarzuty wobec sposobów użycia słowników przez sądy	33
2.1. Język prawny	40
2.2.1. Problemy związane z budową, sposobami umieszczania i możliwością rozpoznawania definicji legalnych w tekście prawnym	44
2.1.2. Problemy związane z interpretacją definicji legalnych	47
2.1.3. Problemy związane z zasięgiem definicji legalnych (z zakresem związania treścią definicji legalnej)	50
2.2. Język prawniczy	56
3. Język „potoczny”, prawny i prawniczy – preferencje w ramach wykładni językowej	58
3.1. Relacje język „potoczny” – język prawny	60

3.1.1. Pierwszeństwo znaczenia „potocznego”	60
3.1.2. Pierwszeństwo języka prawnego	62
3.2. Relacje język „potoczny” – język prawniczy	65
3.2.1. Pierwszeństwo języka prawniczego	66
3.2.2. Pierwszeństwo znaczenia „potocznego”	68
4. Inne problemy wykładni językowej	69
4.1. Problemy syntaktyczne	69
4.2. Interpretacja wyrażeń spójnikowych	70
4.3. Interpretacja ustanowionej przez ustawodawcę kolejności przesłanek	73
4.4. <i>Eiusdem generis i expressio unius</i>	74
5. Inne dyrektywy językowe	77
5.1. Zakaz dokonywania wykładni synonimicznej	77
5.2. Zakaz dokonywania wykładni homonimicznej	78
5.3. Zakaz wykładni <i>per non est</i>	79
5.4. <i>Lege non distinguente</i>	80
6. Argumenty na rzecz pierwszeństwa wykładni językowej	80
7. Podsumowanie	85

Rozdział II

Wykładnia systemowa	89
1. Zagadnienia wstępne	89
2. Wykładnia systemowa wewnętrzna	93
3. Wykładnia systemowa zewnętrzna	98
3.1. Kontekst kilku aktów prawnych	98
3.2. Wykładnia w zgodzie z konstytucją	100
3.3. Wykładnia prowszpólnotowa	104
3.4. Kontekst zasad prawa podatkowego	107
4. Rola argumentacji systemowej	109
5. Problemy z rozróżnieniem wykładni systemowej i wykładni językowej	111
5.1. Dyrektywa języka prawnego czy wykładnia systemowa zewnętrzna?	112
5.2. Reguły konsekwencji terminologicznej, <i>per non est</i> , <i>argumentum a rubrica</i>	115
6. Wybór kontekstu systemowego a treść rozstrzygnięcia interpretacyjnego	117
7. Podsumowanie	120

Rozdział III

Wykładnia celowościowa	123
1. Wykładnia celowościowa a wykładnia funkcjonalna	123
2. Typologie celów	127
2.1. Cel ustawy – cel ustawodawcy	127
2.2. Ustawodawca aktualny – ustawodawca historyczny	129
2.3. Merytoryczny podział celów.....	132
2.4. Podział celów według kryterium oczekiwanego skutku	133
2.5. Cele opisowe i wartościujące	134
2.6. Typologie przydatne dla zagadnienia wielości celów tej samej regulacji.....	135
2.6.1. Cel a fragment tekstu prawnego, z którym jest łączony	137
2.6.2. Cele określone pozytywnie i negatywnie	138
2.6.3. Cele ogólne i szczegółowe	140
2.6.4. Cele wyższego i niższego rzędu	143
3. Sposoby ustalania celów	146
3.1. Źródła znajdujące się „poza tekstem prawnym”	146
3.1.1. Materiały przygotowawcze	146
3.1.2. Poglądy literatury.....	147
3.1.3. „Istota” instytucji prawnych, zasady „konstrukcyjne”	148
3.1.4. Cele ustalone uprzednio w orzecznictwie	149
3.2. Informacje o celu zawarte w tekście prawnym.....	150
4. Sposoby rozstrzygania kolizji celów	156
5. Cel a rozumienie przepisu	159
6. Podsumowanie	168

Rozdział IV

Dyrektywy preferencji (preferencje co do wyboru znaczenia)	171
1. Strategie oparte o priorytet wykładni językowej	172
1.1. Model jednoznaczności	172
1.2. Krytyka modelu jednoznaczności.....	180
1.3. Model oparty o „językową granicę wykładni”	186
1.4. Zarzuty wobec modelu językowej granicy wykładni.....	189
1.4.1. Możliwe znaczenie językowe, czyli jakie?	189
1.4.2. Wyjątki od respektowania granicy językowej	194

2. Strategia wykładni kompleksowej	197
2.1. Założenia wykładni kompleksowej	197
2.2. Argumenty na rzecz modelu kompleksowości.....	204
3. Podsumowanie	209
Rozdział V	
Zarzut „błędnej wykładni”	215
Zakończenie	237
Bibliografia	241
Orzecznictwo wykorzystane w pracy (w porządku chronologicznym)	255
Tabele i wykresy	269

Wykaz skrótów

Akty prawne

- | | |
|--------|--|
| k.c. | – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) |
| k.k. | – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 89, poz. 553 z późn. zm.) |
| k.p. | – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn. Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.) |
| k.p.a. | – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) |
| k.p.c. | – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.) |
| k.p.k. | – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.) |
| k.s.h. | – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.) |
| o.p. | – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 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 2000 r. Nr 14, poz. 176 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 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.)
u.p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)
u.p.t.u.a.	– ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)

Zbiory orzeczeń

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
KPP	– Kwartalnik Prawa Prywatnego
LEX	– System Informacji Prawnej LEX
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych

OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy (od 1986 r. do stycznia 2002 r.)
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy. Seria A (od stycznia 2002 r.)
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PS	– Przegląd Sądowy
St. Praw.	– Studia Prawnicze
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

Dz. U.	– Dziennik Ustaw
M.P.	– Monitor Polski
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wprowadzenie

Interpretacja jest drogą, która wiedzie od tekstu prawnego do prawa. Wiele razy przemierzamy ją niepostrzeżenie, bez uświadamiania sobie wszystkich operacji myślowych, towarzyszących procesowi rozumienia. Innymi razy przemierzamy długie i kręte ścieżki, dokonując wyborów, którym towarzyszy niepewność i nurtujące pytanie o ich prawidłowość. Niezależnie od tego czy przekonani jesteśmy że prawo nie istnieje przed interpretacją, czy też przeciwnie, że prawo jest, a interpretacja pozwala nam go jedynie „odnaleźć”, wykładnia – uświadamiana sobie czy nie – stanowi codzienność każdego prawnika. Interpretacja towarzyszy stosowaniu prawa, nie pozostawiając wyboru nikomu, kto ma z obrotem prawnym do czynienia.

Z perspektywy praktyki stosowania prawa, prawidłowość decyzji interpretacyjnej stanowi centralny problem, skupiający się wokół wyboru „właściwego” znaczenia dla każdego przypadku interpretacyjnego. Sposób, w jaki sąd – związany proceduralnym nakazem podjęcia decyzji – dokonuje swoich ustaleń, a także w jaki uzasadnia wybraną hipotezę interpretacyjną przesądza o tym, czy rozstrzygnięcie stanie się akceptowalne dla wspólnoty, w obrębie której działa. Jest stwierdzeniem oczywistym, że zastosowanie różnych rodzajów dyrektyw może prowadzić do powstania rozbieżnych efektów interpretacyjnych. Nasze myślenie o prawie zakłada jednak istnienie kryteriów prawidłowości wykładni, bez których nie byłoby możliwe podjęcie żadnej decyzji stosowania prawa. Dążenie do pewności i przewidywalności rozstrzygnięć skłania do budowania schematów interpretacyjnych, w ramach których jednym metodom wykładni przypisuje się dogmatyczne pierwszeństwo względem innych.

Z drugiej strony, nierzadko spotkać można poglądy, według których takie próby schematyzowania procesu interpretacji wiodą do po-

dejmowania wadliwych rozstrzygnięć¹. Pytanie o kryteria prawidłowości sądowych decyzji interpretacyjnych ma zatem fundamentalne znaczenie praktyczne.

W ostatnich latach dostrzega się nową tendencję w badaniach nad wykładnią prawa, „polegającą na (...) położeniu nacisku w badaniach na praktyczną stronę interpretacji i próbę teoretycznego ujęcia interpretacji w praktyce stosowania prawa”². Badania podejmowane w tym nurcie, obejmowały jednak zazwyczaj analizy odnoszące się do orzeczeń wydawanych w obszarze wielu różnych dziedzin prawa i były skierowane na wyodrębnienie ogólnych prawidłowości praktyki interpretacyjnej³.

Refleksja teoretyczna przenoszona na grunt poszczególnych dogmatyk, tam rozpoczyna swoje własne życie, a poglądy teoretyczne podlegają modyfikacjom *ad usum* potrzeb konkretnej dziedziny prawa. Badania nad ustaleniem jakie koncepcje teoretyczne stają się użyteczne, w jaki sposób i w jakim zakresie poglądy prezentowane przez dziedziny szczegółowe są kontynuacją poglądów teorii prawa, wydaje się zadaniem wartym uwagi. Celem niniejszej pracy jest opis metod interpretacji prawa podatkowego pojawiających się w orzecznictwie sądów administracyjnych: metod deklarowanych, metod faktycznie wykorzystywanych, a także dokonanie porównania obu.

Praca oparta jest o badania empiryczne uzasadnień orzeczeń sądowych. Badaniom poddano orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w sprawach podatkowych, z datą wydania po 1 stycznia 2000 r., zgromadzone w bazie orzeczeń

¹ Warto zacytować metaforyczną wypowiedź: „(...) *in heaven there will be no canons, and the lion will lie down with the lamb. In hell there will be nothing but canons, and each one will be meticulously observed*” (J.R. Macey, G.P. Miller, *The Canons of Statutory Construction and Judicial Preferences*, *Vanderbilt Law Review*, April 1992, vol. 45, s. 671).

² K. Pleszka, *Reguły preferencji w prawniczych rozumowaniach interpretacyjnych* (w: J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, t. 2, Kraków 2003, s. 77. Warto wskazać na: *Interpreting Statutes. A Comparative Study*, ed. N. MacCormick, R. Summers, Dartmouth, Worcester 1991, natomiast w polskich badaniach nad wykładnią prawa na prace: L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002; E. Łętowska, *Kilka uwag o praktyce wykładni*, KPP 2002, nr 1, s. 31 i n.; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2006; A. Munczewski, *Reguły interpretacyjne w działalności orzeczniczej Sądu Najwyższego*, Szczecin 2004.

³ Wyjątkiem może być tutaj raport D. Galligana i M. Matczaka, *Strategie orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecyjnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005 (raport opublikowany na stronie www.sprawnepanstwo.pl), a także monografia W. Jakimowicza, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006.

Systemu Informacji Prawnej LEX w wersji Prestige⁴. Wybór publikatora uzasadnia fakt, że jest on obecnie najpopularniejszym i najbardziej obszernym zasobem orzeczeń. Dostępność bazy LEX sprawia, że stała się ona podstawowym narzędziem pracy prawników, a jej informacyjna i opinio-twórcza rola nie budzi wątpliwości⁵.

Na potrzeby pracy, zawarte w bazie LEX orzeczenia sądów administracyjnych poddane zostały wstępnej selekcji według haseł „podatek i wykładnia” oraz „podatek i interpretacja”. W ten sposób wyodrębniono decyzje sądów, w których podejmowane były rozważania interpretacyjne na gruncie prawa podatkowego. Ten właśnie zasób orzeczeń stanowił wyjściowy obszar badawczy⁶.

Ze względu na obszerność materiałów badawczych, praca nie zawiera odwołań do wszystkich poddanych analizie orzeczeń. Zawarto w niej cytowania tych, które stanowiły czytelną ilustrację najczęściej wykorzystywanych mechanizmów interpretacyjnych. W szeregu przypisów zamieszczono ponadto sygnatury decyzji sądowych, w których pojawiały się omawiane zagadnienia interpretacyjne⁷.

Osobny fragment analiz empirycznych zajmują badania statystyczne. Służą one jednak jedynie jako ilustracja omawianych problemów, a ich efekty mają charakter orientacyjny, ukazujący ogólne tendencje. Szczegó-

⁴ Odwołano się jednak do kilkunastu orzeczeń sądów administracyjnych sprzed tej daty (głównie z 1999 r.), które w ocenie autorki, rozstrzygały ciekawe z perspektywy niniejszego opracowania problemy interpretacyjne.

⁵ Baza LEX zawiera wszystkie orzeczenia opublikowane w zbiorach urzędowych, np. ONSA, ONSA WSA, OTK, orzeczenia opublikowane w pozostałych zbiorach z orzecznictwem, m.in.: Biul. Skarb., M. Pod., M. Praw., OSA, OSP, POP, Wokanda i in., a ponadto orzeczenia niepublikowane, tj. takie, dla których System Informacji Prawnej LEX jest pierwszym miejscem publikacji.

⁶ Pierwszy etap analiz empirycznych polegał na wyborze orzeczeń zawierających rozważania o stosowanych przez sądy administracyjne dyrektywach pierwszego stopnia. W każdym z rozdziałów, materiał badawczy wyloniony został przy pomocy opcji przeszukiwania zasobów bazy według zadanego hasła. I tak w przypadku wykładni językowej próbę tą wyodrębniono przy pomocy czterech haseł: „wykładnia językowa”, „interpretacja językowa”, „wykładnia gramatyczna” oraz „interpretacja gramatyczna”. W części poświęconej wykładni systemowej wykorzystano hasła „wykładnia systemowa”, „wykładnia systematyczna”, „interpretacja systemowa”, „interpretacja systematyczna” oraz „a rubrica”. W rozdziale poświęconym wykładni celowościowej skorzystano z haseł „wykładnia celowościowa”, „wykładnia funkcjonalna”, „interpretacja celowościowa”, „interpretacja funkcjonalna” oraz „ratio legis”. Każde z wymienionych wyżej haseł zawierało dodatkowo słowo „podatek”, po to, by wyodrębnić spośród orzeczeń tylko te, w których rozstrzygano sprawy podatkowe. Drugi etap badań empirycznych obejmował już tylko analizy tych orzeczeń, które zostały wylonione w pierwszym etapie. Spośród nich zatem dobrane zostały przykłady orzeczeń zawarte w pozostałych rozdziałach pracy (poświęconych dyrektywom preferencji, oraz błędnej wykładni).

⁷ Łącznie w pracy zawarto odwołanie do 311 orzeczeń sądów administracyjnych.

łowe analizy statystyczne wymagałyby skonstruowania aparatury badawczej, co bez wątpienia zasługuje na kontynuację, jakkolwiek przekraczało możliwości niniejszego opracowania. Dla przeanalizowania tendencji posłużono się w kilku miejscach próbami obejmującymi okres jednego roku, względnie jednego półrocza⁸. Zawarte w pracy dane liczbowe – ze względu na aktualizację jakim poddawana jest baza LEX – ustalone zostały na określony moment czasowy. Informacje odnośnie do daty, z jakiej pochodzą, znajdują się w przypisach opracowania.

Praca ma charakter opisowy. Jej celem jest sformułowanie wypowiedzi wyjaśniających rzeczywistość: rekonstrukcja faktycznego przebiegu wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, opis deklarowanych przez sądy poglądów na ten temat, a także dokonanie porównania obu. Efektem pracy winno być zatem ujęcie wykładni w modelu opisowym, rekonstrukcyjnym⁹. Nie można jednak pominąć zastrzeżeń jakie odnośnie do perspektywy czysto opisowej są formułowane w literaturze¹⁰.

Wreszcie trzeba dodać, że praca analizuje orzecznictwo sądowe z perspektywy uzasadnienia. Proces dochodzenia do decyzji interpretacyjnej (kontekst odkrycia) bardzo często wymyka się próbom racjonalnego ujęcia¹¹, zwłaszcza że wśród prawników powszechne jest przekonanie, że niektóre decyzje interpretacyjne są wynikiem „poczucia prawa” i podejmowa-

⁸ W badaniach tych zasób orzeczeń przeszukiwany był według zadanego hasła, zaś informacja o wykorzystanych hasłach znajdują się w przypisach.

⁹ Model rekonstrukcyjny wyjaśnia przez konkretyzację rzeczywiste funkcjonowanie danego zjawiska. Jego konstrukcja polega na odwzorowaniu jakiegoś obszaru rzeczywistości w terminach teoretycznych – por. K. Pleszka, *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996, s. 31. Na temat modelu opisowego zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 34–41.

¹⁰ Po pierwsze warto wspomnieć choćby o znanym w metodologii nauk problemie zależności danych od języka teorii, który powoduje, że nie sposób niczego opisać nie posiadając określonych założeń teoretycznych. „Język opisu określonej nauki zakłada pewne minimum teorii” (J. Wróblewski, *Sądowe...*, s. 34). Po drugie dystynkcja modeli opisowych i normatywnych (rekonstrukcyjnych i optymalizacyjnych) nie przedstawia się w praktyce tak rygorystycznie, jak w teoretycznej formule. Czysty opis nie wydaje się możliwy bez uwzględnienia poglądów normatywnych na to, jak dane zjawisko powinno przebiegać. Zrozumienie istoty zjawiska nie jest możliwe bez uwzględnienia aspektu normatywnego (por. K. Pleszka, *Uzasadnienie decyzji...*, s. 32).

¹¹ W literaturze zwraca się wyraźnie uwagę na fakt, że „uzasadnienie decyzji sformułowane *ex post* nie stanowi przedstawienia rozumowania, które rzeczywiście doprowadziło do podjęcia uzasadnianej decyzji. Przedstawienie uzasadnienia ma wykazać, nie to, jak decyzja została podjęta, lecz czy jest ona zasadna, tj. czy istnieją racje, które przemawiają za jej akceptacją (bez względu na to, czy miały one rzeczywisty wpływ na jej podjęcie). (...) Chodzi o to, aby przekonać audytorium argumentacji” – Z. Tobor, *Bezstronność sędziego*, Przegląd Sądowy 2005, nr 6, s. 10.

ne są intuicyjnie. Każdą decyzję interpretacyjną należy jednak uzasadnić¹². A tutaj powołanie się na poczucie prawa czy intuicję nie wystarczy¹³. Biorąc dodatkowo pod uwagę przewidziany we wszystkich procedurach ustawowy obowiązek sporządzania uzasadnienia decyzji stosowania prawa, którego realizacja podlega kontroli instancyjnej, uzasadnienie jest jedynym sprawdzalnym i dostępnym racjonalnej kontroli elementem prawniczej decyzji.

Praca obejmuje jedynie zagadnienia wykładni *sensu stricto*. Poza zakresem rozważań znajduje się więc problematyka wnioskowań prawniczych (reguł inferencyjnych).

W ramach wykładni *sensu stricto* rozważania koncentrują się na podziale wykładni ze względu na stosowane dyrektywy interpretacyjne pierwszego stopnia. Uzasadnieniem dla takiego wyboru jest fakt, że na triadzie wykładni językowa, systemowa i celowościowa opiera się najbardziej utrwalony i popularny podział wykładni zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze. W praktyce, niewątpliwie jedną z najbardziej kontrowersyjnych kwestii jest sposób ułożenia wzajemnych relacji między wspomnianymi trzema rodzajami wykładni. Stąd analizie poddano także wykorzystywane przez sądy administracyjne modele preferencji. Pominięto natomiast zagadnienia wykładni literalnej, rozszerzającej i zwężającej.

Pierwsze trzy rozdziały poświęcone zostały szczegółowemu omówieniu funkcjonowania w orzecznictwie reguł wykładni językowej, systemowej i celowościowej.

Zasadniczą osią rozdziału poświęconego wykładni językowej jest treść jaką sądy nadają pojęciu „znaczenia językowego” (rozumianego jako efekt wykładni językowej). Wskazane zostały kolejno poszczególne możliwości ustalania „znaczenia językowego”, w szczególności metody jego ustalania oraz źródła informacji o nim. Analizy ukazały jak wiele różnych rezultatów interpretacyjnych wiąże się z pojęciem „znaczenia językowego”. Wśród narzędzi ustalania znaczenia znalazły się narzędzia pochodzące z języka etnicznego, prawnego i prawniczego. W szczególności słownikom językowym, ze względu na dotychczasowo nikłe zain-

¹² M. Zieliński obowiązek uzasadnienia zarówno decyzji kończącej całą interpretację, jak i decyzji kończących poszczególne fragmenty interpretacji wymienia wśród czterech podstawowych zasad wykładni prawa – por. M. Zieliński, *Podstawowe zasady współczesnej wykładni prawa* (w:) P. Winiczorek (red.), *Teoria i praktyka wykładni prawa*, Warszawa 2005, s. 118.

¹³ Na temat złożoności „konkretnego uzasadnienia interpretacyjnego” zob. K. Pleszka, *Konstrukcyjna teoria wykładni Sawy Frydmana – próba współczesnego ujęcia*, PiP 2005, nr 5, s. 9 i n.

interesowanie problematyką użycia słowników w interpretacji prawniczej, poświęcone nieco więcej uwagi. W ramach języka prawnego, szeroko przeanalizowano z kolei problemy orzecznictwa związane z wykorzystywaniem definicji legalnych. Wreszcie omówiono wzajemne relacje między możliwymi efektami wykładni językowej, eksponując fakt, że różne znaczenia językowe częstokroć prowadzą do odmiennych rozstrzygnięć interpretacyjnych. Wobec istnienia konfliktu między rozstrzygnięciami podjętymi na podstawie różnych znaczeń językowych podjęta została próba odpowiedzi na pytanie, czy istnieje jakaś jednolite akceptowana hierarchia tych znaczeń.

Wykładnia systemowa jest rozumiana na użytek pracy, jako ustalanie zakresu i znaczenia wyrażen tekstu prawnego ze względu na innych fragment tego tekstu lub też inny tekst prawny. Analizy odbywały się według dwóch zasadniczych grup argumentów – wykładni systemowej wewnętrznej i zewnętrznej oraz zawierają przegląd argumentów odnoszących się do obu grup, przy czym okazuje się, że wiele z nich „mieści się” zarówno w jednej, jak i w drugiej. Przede wszystkim jednak celem fragmentu poświęconego wykładni systemowej jest ukazanie, że interpretator – w zależności do jak określonego kontekstu systemowego się odniesie – może uzyskać całkowicie odmienne hipotezy interpretacyjne. Osobne rozważania odnoszą się do problemów z odróżnieniem wykładni językowej od wykładni systemowej.

Kolejny fragment poświęcono wykładni celowościowej. Korzystanie z tej metody wykładni spotyka się z wieloma zastrzeżeniami. Skupiają się one wokół wielości celów i braku narzędzi weryfikacji, które z możliwych do pomyślenia celów można uznać za cele prawodawcy. Z drugiej strony jednak pojawiają się pytania o to, czy możliwe jest jakiekolwiek zrozumienie tekstu, jeśli nie założy się celu jego sformułowania. Pytanie o cel wypowiedzi jest pytaniem o możliwość komunikacji. Wydaje się, że bez założenia jakiejkolwiek intencji autora tekstu, nie jest możliwa realizacja komunikacyjnej funkcji prawa. Skoro tak, pozostaje kwestia skąd czerpać informacje o intencjach. Analizy orzecznictwa ukazują, że wiedzę o celach prawa interpretatorzy czerpią zarówno z tekstów prawnych, jak i z materiałów „zewnętrznych”. Osobne rozważania dotyczą typologii celów prawa podatkowego, zwłaszcza tych, które pozwalają prześledzić w jakich wzajemnych relacjach pozostają różne cele tego samego aktu prawnego. Empirycznej analizie poddano także znaczenie, traktowane jako środek do realizacji określonego celu.

Ponieważ przypisanie generalnej preferencji jednemu rodzajowi wykładni wobec innych staje się ważnym środkiem do prostego i szybkiego znalezienia jednego „właściwego” rozstrzygnięcia, zainteresowanie problematyką ułożenia najlepszej relacji między poszczególnymi rodzajami wykładni jest widoczne zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze. Kolejno omówiono dwie strategie interpretacyjne – opartą o priorytet wykładni językowej oraz strategię wykładni kompleksowej. W ramach tej pierwszej pojawiają się z kolei dwa warianty – jednoznaczności i językowej granicy wykładni. Szczególne miejsce w tej części pracy poświęcone zostało krytyce modelu jednoznaczności, który z jednej strony stanowi niezwykle popularny w orzecznictwie schemat interpretacyjny, z drugiej zaś spotyka się z wyraźną krytyką na gruncie teorii prawa.

Ostatnia część pracy poświęcona została funkcjonowaniu zarzutu „błędnej wykładni”. Analiza tej właśnie instytucji procesowej pozwala odpowiedzieć na pytanie, jak w świetle wykorzystywanych przez sądy strategii interpretacyjnych oceniana jest prawidłowość lub błędność rozstrzygnięcia interpretacyjnego. Rozważania ukazują, że najważniejszym kryterium oceny trafności rozstrzygnięcia interpretacyjnego jest jego akceptowalność. Ta zaś jest w dużej mierze uzależniona od jakości uzasadnienia.

Wybór sądownictwa administracyjnego i ograniczenie się w pracy tylko do spraw podatkowych było podyktowane koniecznością zakreslenia pola badawczego i ukształtowania możliwej do przeanalizowania próby badawczej. Poglądy niektórych autorów dotyczące specyfiki narzędzi interpretacji tekstów należących do różnych gałęzi prawa nie wydają się jednak uzasadnione¹⁴. Dlatego w moim przekonaniu wnioski formułowane w pracy mogą znaleźć zastosowanie w procesie interpretacji nie tylko tekstów prawa podatkowego, lecz także tekstów pochodzących z innych dziedzin prawa.

¹⁴ Por. A. Bielska-Brodziak, *O specyfice wykładni prawa podatkowego* (w:) T. Pietrzykowski (red.), *W kręgu teorii prawa i zagadnień prawa europejskiego*, Sosnowiec 2007, s. 13–18.

Rozdział I

Wykładnia językowa

1. Pojęcie wykładni językowej w orzecznictwie

W orzecznictwie pojawiają się różne wypowiedzi dotyczące samego pojęcia wykładni językowej. Według jednych poglądów ta metoda interpretacji polega na ustalaniu znaczenia poszczególnych słów czy wyrażeń tekstu prawnego. Twierdzi się więc, że wykładnia językowa to „proces ustalania treści norm prawnych na podstawie możliwego sensu słów, za pomocą których sformułowano dany przepis”¹, czy też że „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)”². Dodaje się także, że 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”³.

W innych orzeczeniach z kolei zwraca się uwagę na to, że „wykładnia językowa nie może się sprowadzać do szukania sensu poszczególnych wyrazów – mieć charakter filologiczny, lecz powinna szukać rzeczywistego sensu poszczególnych zdań (ich zespołów), co wymaga jej połączenia

¹ Uchw. NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPK 5/01, ONSA 2001, nr 4, poz. 160, podobnie w uchw. NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 136 oraz w wyr. WSA z 13 października 2004 r., III SA 2419/03, M. Pod. 2005, nr 1, s. 32.

² Wyr. NSA z dnia 3 sierpnia 2000 r., I SA/Gd 644/98, ONSA 2001, nr 4, poz. 170, podobnie w wyr. NSA z dnia 25 lutego 2005 r., FSK 1406/04, LEX nr 163846.

³ Wyr. NSA z dnia 12 czerwca 2002 r., III SA 314/02, LEX nr 263433.

z analizą celu regulacji prawnej. Prawodawca bowiem określa poprzez słowa, co zamierza osiągnąć⁴. Sędziowie prezentujący tego typu poglądy akcentują więc, że dla zrozumienia tekstu prawnego poza odwołaniem się do semantycznych czy syntaktycznych reguł języka polskiego koniecznym jest przyjęcie jakiegoś celu, w jakim autor tekstu formułuje takie lub inne wypowiedzi⁵. Tą dwoistość poglądów można odnosić do poszczególnych koncepcji lingwistycznych⁶.

Wśród argumentów (tradycyjnie nazywanych dyrektywami)⁷ wykładni językowej znajdujemy argumenty związane z językiem „początkowym”, prawnym i prawniczym. Stąd poniżej zostaną omówione poszczególne sposoby ustalania znaczenia⁸ „językowego” przynależne do wszystkich trzech rodzajów języka⁹.

⁴ Uchw. NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 92.

⁵ To wyraźne zróżnicowanie poglądów w orzecznictwie, opisywane jest także w literaturze. Szerzej na ten temat por. W.N. Eskridge, P.P. Frickey, *Statutory Interpretation as Practical Reasoning*, Stanford Law Review, January 1990, s. 340–341: „There are at least two varieties of textualism. The stricter version posits the statutory text as (at least ordinarily) the sole legitimate interpretive source. A characteristically pithy Holmesianism says it well: »We do not inquire what the legislature meant; we ask only what the statute means«. The second, and less ambitious, variety of textualism uses statutory language not in place of, but rather as the best guide to, legislative intent or purpose”.

⁶ Choć trudno powiedzieć na ile na gruncie wykładni operatywnej jest to kwestia uświadamiana. W wielu orzeczeniach sędziowie posługują się jednocześnie obydwooma wariantami – por. np. wyr. NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., FSK 2713/04, LEX nr 173191. Na temat współcześnie dominujących koncepcji lingwistycznych por. K. Brodziak, *O lingwistycznym statusie języka prawnego*, St. Praw. 2004, nr 1, s. 97 i n. Relacje zachodzące między teorią prawa a filozofią języka oraz między teorią prawa a lingwistyką omawia T. Gizbert-Studnicki, *Teoria prawa, filozofia języka, lingwistyka*, Studia filozoficzne 1985, nr 2–3, s. 67 i n. Zob. także koncepcję Reading-Response Criticism, przedstawioną przez S. Fisha, *Interpretacja, retoryka, polityka*, Kraków 2002.

⁷ Określeniem „dyrektywy” posługują się przykładowo prace: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 55 i n.; J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2007, s. 194 i n.; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 39 i n. Niektórzy autorzy w pojęcie dyrektyw traktują jako zbiorcze określenie dla reguł, zasad i wskazówek interpretacyjnych – por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, s. 309 i n., zaś inni w ogóle nie posługują się pojęciem dyrektyw, a zamiast nich odwołują się do reguł wykładni – por. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa, doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 121 i n. Na temat charakteru dyrektyw interpretacyjnych zob. J. Leszczyński, *O charakterze dyrektyw wykładni prawa*, PiP2007, nr 3, s. 28–44.

⁸ O znaczeniu „znaczenia” w prawie por. M.L. Geis, *The Meaning of Meaning in the Law*, Washington University Law Quarterly 1995, vol. 73, s. 1125 i n.

⁹ Praktyczna użyteczność wyróżnienia takich trzech zasobów, w których poszukuje się znaczenia w procesie wykładni tekstów prawnych nie budzi wątpliwości. Nie należy jednak tracić z pola widzenia szeregu wątpliwości natury lingwistycznej, jakie budzi status języka prawnego i prawniczego w relacji do języka etnicznego. Język prawny i prawniczy proponuje się traktować jako podjęzyk języka naturalnego (szerzej T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a język prawniczy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze 1972, z. 55, s. 220–233.).

2. Rodzaje znaczeń „językowych”

2.1. Język „potoczny”¹⁰

W orzecznictwie silnie akcentowana jest ranga języka powszechnego jako źródła znaczenia wyrażen tekstów prawnych¹¹. Częstokroć pojawiają się wypowiedzi odwołujące się do wykładni językowej, czyli wykładni „nakazującej dać pierwszeństwo interpretacji wynikającej ze znaczenia słów języka etnicznego”¹². Rangę języka powszechnego wyraża formułowane domniemanie: „tak daleko jak to jest możliwe, nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym”¹³.

Badania orzecznictwa pokazują, że w celu ustalenie znaczenia „potocznego” odwoływano się do trzech źródeł:

- 1) opinii biegłych językoznawców,
- 2) intuicji językowej,
- 3) słowników językowych.

2.1.1. Opinie językoznawców

W pierwszej kolejności wspomniane zostanie to źródło, z którego korzystano najrzadziej. W orzeczeniach sporadycznie pojawia się informacja o korzystaniu z opinii językoznawców.

Dobrym przykładem posłużenia się taką opinią może być fragment jednego z orzeczeń: „Stanowisko to znajduje poparcie w sporządzonej na użytek niniejszego postępowania podatkowego opinii biegłego językoznawcy, w której stwierdzono, że znaczenie rzeczownika »używanie« może być rozumiane – również w omawianym akcie prawnym – niejako

¹⁰ W literaturze podkreśla się, że nazwa „język potoczny” nie oddaje rzeczywistości. „Ustawodawca nie formułuje przepisów prawnych w języku, którym ludzie posługują się na co dzień, lecz w języku ogólnym – takim, którym mówią wykształceni użytkownicy języka w sytuacjach oficjalnych”. M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, Studia Prawa Prywatnego 2006, nr 1, s. 20. Szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, s. 136 i n.

¹¹ Mówi się o języku potocznym (wyr. WSA z dnia 9 sierpnia 2004 r., SA/Rz 1824/03, LEX nr 132974), powszechnym (wyr. NSA z dnia 26 września 2001 r., I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845), lub etnicznym (wyr. NSA z dnia 11 maja 2000 r., I SA/Wr 3177/99, LEX nr 43040).

¹² Wyr. NSA z dnia 11 maja 2000 r., I SA/Wr 3177/99, LEX nr 43040.

¹³ Wyr. NSA z dnia 11 marca 2003 r., I SA/Bd 164/03, POP 2003, nr 5, poz. 141.

w dwóch aspektach: w znaczeniu szerszym jako »używanie pośrednie« lub węższym jako »używanie bezpośrednie«¹⁴.

Wykorzystywane w orzecznictwie opinie biegłych językoznawców gromadzone są najczęściej na etapie postępowania przed organami podatkowymi. Spowodowane jest to okolicznością, że sądy administracyjne w bardzo ograniczonym zakresie są uprawnione do przeprowadzania postępowania dowodowego (zarówno na wniosek stron, jak i z urzędu)¹⁵. Wśród orzeczeń, w których mowa jest o opiniach znajdujemy więc takie, w których sąd odwoływał się do opinii przedstawionej organom podatkowym przez stronę¹⁶, takie, w których sąd uchylał decyzje organów podatkowych ze względu na nieprzeprowadzenie takiego dowodu przez organy podatkowe mimo wniosku strony¹⁷, jak również takie, w których sąd uznawał, że odmowa przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego przez organy podatkowe była w danym przypadku uzasadniona¹⁸.

Rzadkość wykorzystywania opinii specjalistów z zakresu wiedzy o języku może dziwić – biorąc pod uwagę ilość i skomplikowanie problemów semantycznych, syntaktycznych czy pragmatycznych, jakie pojawiają się w rozstrzygnięciach zawierających rozważania o charakterze interpretacyjnym. Wydaje się, że praktyka ta byłaby niezwykle pożyteczna jeśli chodzi o dostarczenie wiedzy specjalistycznej – niedostępnej przecież w toku edukacji prawniczej.

2.1.2. Intuicja językowa

Drugi sposób ustalania znaczenia „potocznego” nazywam odwoływaniem się do własnej intuicji językowej¹⁹. Przyjmuje, że metoda ta odnosi

¹⁴ Uchw. NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000, nr 3 poz. 92.

¹⁵ Por. art. 106 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) oraz komentarz do tego przepisu zawarty w B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2006, a także art. 197. § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

¹⁶ Uchw. NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 92.

¹⁷ Wyr. NSA z dnia 7 lipca 1983 r., II SA 635/83, ONSA 1983, nr 2, poz. 52.

¹⁸ Wyr. WSA z dnia 3 września 2004 r., I SA/Bk 206/04, LEX nr 290471.

¹⁹ Szerzej na temat intuicji językowej T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy...*, s. 12–13. Autor twierdzi, że znajomość języka jest raczej umiejętnością niż wiedzą. Znajomość języka manifestuje się przede wszystkim w jego użyciu. Stąd intuicja językowa jest kwalifikacją konieczną do interpretowania tekstów prawnych, podczas gdy wiedza o języku jest raczej narzędziem ułatwiającym uzasadnianie decyzji interpretacyjnych.

się do orzeczeń, w których dokonując wyboru hipotezy interpretacyjnej nie wskazuje się źródła pochodzenia wybranego znaczenia.

Dobrym przykładem wydają się być rozważania odnośnie do znaczenia niezwykle kontrowersyjnego na gruncie prawa podatkowego zwrotu „koszty poniesione w celu uzyskania przychodów”, zawarte w jednym z orzeczeń. Sąd stwierdził w nim: „Wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę pojęcia »koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów« oznacza, że podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu”²⁰. Sąd przyjmując takie znaczenie interpretowanego zwrotu, nie odwołał się do żadnego „zewnętrznego” źródła²¹.

Odwołując się do własnej intuicji językowej sądy administracyjne nadają znaczenie pojedynczym wyrazom²², lecz także porównują zakresy znaczeniowe różnych słów²³. Przy pomocy intuicji językowej rozstrzygane są zarówno problemy semantyczne²⁴, jak i pragmatyczne²⁵.

2.1.3. Słowniki językowe

Trzecią grupę narzędzi służących do ustalania znaczenia „potoczne-go” stanowią słowniki językowe.

W literaturze amerykańskiej napotkać można bardzo wiele opracowań o różnorodnym charakterze poświęconym użyciu słowników w procesie interpretacji tekstów prawnych²⁶. W literaturze polskiej na ten temat są

²⁰ Wyr. NSA z dnia 28 maja 2003 r., III SA 3361/01, LEX nr 145016.

²¹ Podobnie w wyr. NSA z dnia 22 września 2000 r., I SA/Lu 483/99, LEX nr 47104.

²² Wyr. NSA z dnia 9 listopada 2004 r., FSK 1232/04, LEX nr 147841.

²³ Por. rozważania na temat znaczenia pojęć „budowa” i „przebudowa” zawarte w uzasadnieniu wyroku WSA, oraz ocenę tych rozważań dokonaną przez NSA (wyr. NSA z dnia 2 czerwca 2005 r., FSK 1914/04, ONSA WSA 2006, nr 3, poz. 92).

²⁴ Wyr. WSA z dnia 8 lutego 2005 r., III SA/Wa 2022/04, LEX nr 164029.

²⁵ Wyr. NSA z dnia 21 listopada 2000 r., III SA 2001/99, ONSA 2002, nr 1, poz. 22.

²⁶ Por. przykładowo: D. Mellinkoff, *The Myth of Precision and the Law Dictionary*, UCLA Law Review 1983, vol. 31, s. 423 i n.; Note, *Looking It Up: Dictionaries and Statutory Interpretation*. Harvard Law Review 1994, vol. 107, s. 1437 i n.; R.A. Raymond, *Dictionaries, Plain Meaning, and Context in Statutory Interpretation*, Harvard Journal of Law & Public Policy 1994, vol. 17; E.P. Aprill, *The Law of the Word: Dictionary Shopping in the Supreme Court*, Arizona State Law Journal 1998, vol. 30, s. 275 i n.; S.A. Thumma, J.L. Kirchmeier, *The Lexicon Has Become a Fortress: The United States Supreme Court's Use of Dictionaries*, Buffalo Law Review 1999, vol. 47, s. 227 i n.; R. Sonpal, *Old Dictionaries and New Textualists*, Fordham Law Review 2003, vol. 71, s. 2177 n.; J. Weinstein, *Against Dictionaries: Using*