

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2017 r., II FSK 1654/15 (glosa krytyczna)

Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 12 July 2017, II FSK 1654/15 (critical gloss)

Abstrakt

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy zagadnienia związania zakresem definicji legalnych pojęć prawnych zawartych w ustawach spoza systemu prawa podatkowego w procesie stosowania konkretnej ustawy podatkowej. Autor po dokonaniu analizy argumentacji wskazanej przez NSA sformułował uwagi krytyczne do sposobu rozstrzygnięcia tego zagadnienia. W związku z tym uwagi autora do wyroku NSA zobrazowują trudne dla teorii prawa, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego zagadnienie związania definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego konkretnych ustaw podatkowych, w których dane pojęcia nie zostały zdefiniowane.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, definicje legalne

Abstract

The voting judgment of the Supreme Administrative Court refers to the issue of binding the definition of legal concepts contained in acts outside the tax law system in the process of applying a specific tax act. The author, after analyzing the argumentation indicated by the NSA, formulated critical remarks on the manner of resolving this issue. Therefore, the

author's comments on the Supreme Administrative Court judgment illustrate the problem of binding legal definitions from outside the tax law system of specific tax acts in which the concepts are not defined that are difficult for the legal theory and the practice of applying tax law.

Keywords: tax law, legal definitions

Teza: „Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, korzysta z daleko idącej autonomii prawa podatkowego, zgodnie z którą jeśli przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do innych ustaw, to odwoływanie się do innych regulacji prawnych, w szczególności zawartych w nich definicji, jest niezasadne”¹.

1. Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego² jest dobrym przykładem wątpliwości w obszarze związania zakresem definicji pojęć prawnych spoza systemu prawa podatkowego w procesie stosowania przepisów konkretnej ustawy podatkowej. Wyrok ten zasługuje na uwagę przede wszystkim ze względu na jednoznaczne wskazanie przez NSA, że definicje legalne spoza ustawy o podatku i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.)³ nie mają zastosowania w procesie stosowania tej ustawy podatkowej. Teza ta dotyczy szerszego zagadnienia, tzw. zakresu związania definicji pojęć prawnych spoza systemu prawa podatkowego na ten system prawa.

Spór podatkowy, jaki był rozstrzygany przez Naczelną Sąd Administracyjny, dotyczył możliwości zastosowania w niniejszej sprawie zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l., a precyzyjniej spór dotyczył sposobu rozumienia zwrotów „sztuczny zbiornik wodny” oraz „zbiornik

¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1654/15, LEX nr 522441313.

² Dalej: NSA.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)

retencyjny na ścieki”, gdzie kluczowymi pojęciami do rozstrzygnięcia przez NSA były termin „ściek” oraz „zbiornik retencyjny”. Jednak największy problem dotyczył sposobu rozumienia pojęcia „ściek”, które występuje zarówno w ustawie spoza systemu prawa podatkowego, jak i w języku naturalnym (potocznym, etnicznym).

Pogląd przyjęty przez NSA, iż „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, korzysta z daleko idącej autonomii prawa podatkowego, zgodnie z którą jeśli przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do innych ustaw, to odwoływanie się do innych regulacji prawnych, w szczególności zawartych w nich definicji, jest niezasadne”, nie zasługuje na aprobatę.

Powyższa teza wskazuje, że na potrzeby stosowania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie można posługiwać się definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego w przypadku niezdefiniowanych w tej ustawie podatkowej pojęć. Stwierdzenie to nie jest poparte jakimikolwiek podstawami normatywnymi, a jest jedynie konsekwencją po pierwsze, błędnego założenia, że autonomia prawa podatkowego dotyczy procesu stosowania tego prawa, a nie jego tworzenia. Po drugie, NSA zastosował wyłącznie jeden rodzaj wykładni przepisów prawa bez przeanalizowania rezultatów pozostałych wykładni w sytuacji występowania wątpliwości interpretacyjnych.

2. W glosowanym wyroku NSA nieświadomie nawiązał do istotnego, zarówno dla teorii, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego, zagadnienia zakresu związania definicji legalnej danego pojęcia zawartej w ustawie spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby danej ustawy podatkowej. NSA podjął próbę odpowiedzi na pytanie, czy w takiej sytuacji jest możliwe posłużenie się taką definicją w procesie stosowania prawa podatkowego.

Definicje legalne mają doniosłe znaczenia dla całego systemu prawa⁴. W technice prawodawczej tworzenie definicji pojęć prawnych ma przede

⁴ A. Bielska-Brodziak, *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] O. Bogucki, S. Czepita (red.), *System prawny a porządek prawny*, Szczecin 2008, s. 160.

wszystkim na celu pozbawienie tekstu prawa późniejszych wątpliwości w procesie jego stosowania.⁵ Innymi słowy definicje pojęć prawnych stanowią narzędzie do precyzji języka prawnego.

Analizowane definicje będące normami prawnymi⁶ są częścią systemu prawa, w związku z tym istotnym zagadnieniem jest zasięg związania definicji między ustawami, a w szczególności między ustawami z różnych gałęzi prawa. Zasięg definicji legalnych należy rozumieć jako zakres, w jakim definicje legalne wiążą w ramach danego aktu normatywnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku podjął próbę dokonania wykładni pojęć „sztuczny zbiornik wodny” oraz „zbiornik retencyjny na ścieki”. Jednak osią problemem związanego z definicjami pojęć w niniejszej sprawie było znaczenie pojęcia „ścieki”. Pojęcie to nie jest zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym w toku postępowania przedmiotowej sprawy strony postępowania wskazywały na zasadność stosowania pomocniczo regulacji z ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne⁷.

W art. 9 ust. 1 pkt 14 ustawy Prawo wodne ustawodawca zdefiniował pojęcie „ścieki”⁸. W tym miejscu należy wskazać, że definicja tego

⁵ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 48.

⁶ „[...] nakazują [...] takie postępowanie interpretacyjne przy odtwarzaniu norm z przepisów, by pewne zwroty zawarte w przepisach a definiowane w interesującej nas definicji legalnej zastąpić zwrotami definiującymi zawartymi w definiensie tej definicji.” - S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 119.

⁷ Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1121 ze zm.), dalej: ustawa Prawo wodne.

⁸ Art. 9 ust. 1 pkt 14): Ilekróć w ustawie jest mowa o ściekach - rozumie się przez to wprowadzane do wód lub do ziemi:

- a) wody zużyte, w szczególności na cele bytowe lub gospodarcze,
- b) ciekłe odchody zwierzęce, z wyjątkiem gnojówki i gnojowicy przeznaczonych do rolniczego wykorzystania w sposób i na zasadach określonych w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu (Dz. U. z 2017 r. poz. 668),
- c) wody opadowe lub roztopowe, ujęte w otwarte lub zamknięte systemy kanalizacyjne, pochodzące z powierzchni zanieczyszczonych o trwałej nawierzchni, w szczególności z miast, portów, lotnisk, terenów przemysłowych, handlowych, usługowych i składowych, baz transportowych oraz dróg i parkingów,
- d) wody odciekowe ze składowisk odpadów oraz obiektów unieszkodliwiania odpadów wydobywczych, w których są składowane odpady wydobywcze niebezpieczne oraz odpady wydobywcze inne niż niebezpieczne i obojętne, miejsc magazynowania odpadów, wykorzystane solanki, wody lecznicze i termalne,

pojęcia z ustawy Prawo wodne jest odmienna od jego definicji w słowniku językowym, bowiem „ściekami” są: „zanieczyszczone cieczce odprowadzane z domów i zakładów przemysłowych” albo „rów, kanał lub wykop odprowadzający zanieczyszczone wody miejskie i przemysłowe”⁹.

W związku z powyższym dla prawidłowego rozumienia pojęcia „gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne”, które występuje w art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, niezbędnym dla rozstrzyganej sprawy było ustalenie znaczenia pojęcia „ścieki”, bowiem podatnik w tym sporze podatkowym próbował dowieść, że pojęcie to mieści się w zakresie semantycznym pojęcia „woda”, tak by zbiornik retencyjny gromadzący ścieki mógł spełnić przesłanki zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości.

Naczelnny Sąd Administracyjny mógł wybrać jedno z dwóch rozwiązań przy wykładni pojęcia zawartego w art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: 1) dokonać wykładni pojęcia „ścieki”, a w konsekwencji pojęcia „grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne” w oparciu o wyniki wykładni językowej; 2) skorzystać z definicji legalnej pojęcia „ścieki” zawartej w ustawie Prawo wodne, a tym samym w oparciu o definicję legalną z ustawy Prawo wodne rozstrzygnąć o zakresie przedmiotowym pojęcia „grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne”. Jak wskazuje uzasadnienie głosowanego wyroku, NSA przychyliło się do pierwszego rozwiązania, czyli oparcia wykładni kluczowego pojęcia o język etniczny, z pominięciem definicji zawartych poza systemem prawa podatkowego.

e) wody pochodzące z odwodnienia zakładów górniczych, z wyjątkiem wód wtłaczanych do górotworu, jeżeli rodzaje i ilość substancji zawartych w wodzie wtłaczanej do górotworu są tożsame z rodzajami i ilościami substancji zawartych w pobranej wodzie,

f) wody wykorzystane, odprowadzane z obiektów chowu lub hodowli ryb łososiowatych,

g) wody wykorzystane, odprowadzane z obiektów chowu lub hodowli ryb innych niż łososiowate albo innych organizmów wodnych, o ile produkcja tych ryb lub organizmów, rozumiana jako średnioroczny przyrost masy tych ryb albo tych organizmów w poszczególnych latach cyklu produkcyjnego, przekracza 1500 kg z 1 ha powierzchni użytkowej stawów rybnych tego obiektu w jednym roku danego cyklu.

⁹ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/ścieki.html> [dostęp: 12.09.2017].

NSA swoje rozstrzygnięcie uzasadnił tym, że przy wykładni pojęcia „sztuczny zbiornik wodny” ze względu na zakres przedmiotowy ustawy Prawo wodne nie można odwoływać się do definicji pojęć spoza prawa podatkowego. Co według NSA jest konsekwencją autonomii prawa podatkowego.

Naczelnny Sąd Administracyjny przywołał znane doktrynie prawa podatkowego zagadnienie autonomii prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że autonomia prawa podatkowego oznacza pewną samodzielność (niezależność) systemu prawa podatkowego od innych gałęzi prawa.¹⁰ Jednak samodzielność ta jest wyjątkiem od zasady spójności systemu prawa.¹¹ Co istotne, autonomia prawa podatkowego jest wyłącznie związana z autonomicznością ustawodawcy podatkowego w tworzeniu tego prawa¹², chociaż można wskazać, że autonomia ta również występuje w kontekście stosowania prawa podatkowego¹³, jednak ten pogląd jest wątpliwy. W glosowanym wyroku autonomia prawa podatkowego występuje w kontekście stosowania prawa podatkowego, a nie jego tworzenia.

Nie ulega wątpliwości, że przytoczenie przez NSA argumentu o autonomii prawa podatkowego w aspekcie stosowania prawa podatkowego usztywnia dyskusję na temat możliwości posługiwania się definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby

¹⁰ Zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 40; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 397; A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3; W. Miemieć, *Głosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95)*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 68,

¹¹ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 14.

¹² R. Mastalski, *op. cit.*, s. 15; por. W. Nykiel, *op. cit.*, s. 399; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 30 i n.

¹³ Por. P. Kaczmarek, *Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego*, *Acta Universitatis Wratislaviensis No 3109*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2009, t. LXXIX, s. 70.

stosowania poszczególnych ustaw podatkowych, bowiem ogranicza dyskurs jedynie do płaszczyzny prawa podatkowego, tym samym nie uwzględniając zasady spójności systemu prawa.

Wydaje się, że NSA niewłaściwie przywołał autonomię prawa podatkowego, bowiem autonomia ta powinna być postrzegana jako autonomia tworzenia prawa podatkowego a nie jego stosowania. Zamiast tego NSA mógł wskazać na argument, iż w przypadku braku definicji określonego pojęcia w prawie podatkowym i braku wyraźnego odesłania do rozumienia tego pojęcia w ustawie spoza prawa podatkowego należy interpretować to jako intencje ustawodawcy, aby pojęcie to było rozumiane zgodnie z językiem potocznym.

3. Problem zakresu wiążących definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby stosowania poszczególnych ustaw podatkowych nie jest obcy dla doktryny prawa¹⁴. W literaturze przedmiotu można wskazać minimum trzy poglądy doktryny w tym zakresie. Pierwszy z nich zakłada, że „jeżeli istnieje w systemie prawa wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w normach prawnych tego systemu, to należy używać odpowiednich zwrotów w tym właśnie znaczeniu, chyba że trzeba użyć zwrotu w znaczeniu odmiennym od ustalonego”¹⁵.

Drugi pogląd przedstawiciele doktryny prawa wskazuje, że dana definicja legalna wiąże wyłącznie obszar danej gałęzi prawa, czyli zespołu aktów normatywnych o jednej metodzie regulacji¹⁶. Część doktryny prawa pogląd ten precyzuje o twierdzenie, że „definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto”¹⁷ oraz „definicja zawarta w akcie prawnym obowiązuje co do zasady jedynie przy interpretacji przepisów tej ustawy”¹⁸.

¹⁴ Np. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 50.

¹⁵ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 246.

¹⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, wyd. 5, Warszawa 2010, s. 212.

¹⁷ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego...*, s. 42.

¹⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 72.

I ostatecznie trzeci pogląd, który wskazuje, iż „definicje legalne, które mają zastosowanie do: wszystkich aktów normatywnych (np. zawarte w Konstytucji), dziedzin prawa (np. definicje zawarte w kodeksach), określonych aktów normatywnych, jednego aktu normatywnego, części aktu normatywnego”¹⁹. Innymi słowy to miejsce definicji w systemie prawa przesądza o jego zasięgu zastosowania, bowiem „legislator formułuje i umieszcza przepisy zawierające definicję legalną, kierując się w głównej mierze przewidywanym zakresem jej stosowania”²⁰.

Mimo dostrzegalnego problemu w doktrynie prawa podatkowego w glosowanym wyroku NSA nie pochylił się w sposób dostateczny nad tym zagadnieniem. NSA wyłącznie stwierdził, że „zakres obowiązywania definicji legalnej wyznacza przedmiot unormowania ustawy, w której definicja ta została zawarta”, powołując się jednocześnie na własne orzeczenie z dnia 19 marca 2014 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 759/12, tym samym niejako zupełnie pomijając ten trudny praktycznie oraz teoretycznie aspekt stosowania prawa podatkowego.

Naczelný Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku stwierdził, że „przy wykładni pojęcia «sztuczny zbiornik wodny» w pierwszej kolejności należy odwołać się do reguł znaczeniowych języka etnicznego, gdyż interpretowanym zwrotom nie należy nadawać znaczenia odmiennego od przyjętego w języku potocznym, chyba że istnieją racjonalne przesłanki za przypisaniem im znaczenia innego od literalnego, jeśli np. znaczenie to miałyby prowadzić do absurdalnych rezultatów wykładni prawa”. NSA, wskazując na „rozwiązanie” zaistniałych wątpliwości interpretacyjnych, pomimo dokonania tego bezrefleksyjnie, uczynił to w sposób nieprecyzyjny. Sąd ten podkreślił, że w zaistniałym sporze podatkowym należy dokonać wykładni językowej, czyli ustalić, jak rozumiane jest pojęcie w języku etnicznym (potocznym). Konsekwencją tego powinno być przedstawienie, w jaki sposób należy tego dokonać. Bowiem w literaturze przedmiotu wskazuje się na trzy dominujące metody ustalania sposobu rozumienia danego pojęcia w języku potocznym – odwołanie się do:

¹⁹ A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 160-161.

²⁰ *Ibidem*, s. 161.

„1) opinii biegłych językoznawców, 2) intuicji językowej, 3) słowników językowych”²¹.

W glosowanym wyroku NSA nie wskazał, który z tych sposobów jest właściwy w tej sprawie²². Jest to o tyle istotne, że każdy z tych sposobów może dać rozbieżne wyniki, zarówno między sobą (rozbieżność zewnętrzna), jak również wewnątrz, czego przykładem jest rozbieżność w rozumieniu danego pojęcia na gruncie różnych słowników językowych (nawet różnych wydaniach jednego słownika)²³.

Krytyka zastosowanej przez NSA wykładni językowej w glosowanym wyroku wymaga zaproponowania alternatywnej metody. Truizmem jest wskazywanie na podstawowe rodzaje wykładni prawa - wykładnia językowa, wykładnia systemowa i wykładnia funkcjonalna²⁴ (która również jest określana jako wykładnia celowościowo-funkcjonalna²⁵). Relacje między wskazanymi rodzajami wykładni oparte są na zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej zarówno wobec wykładni systemowej, jak i wykładni funkcjonalnej²⁶. Zgodnie z tą zasadą występuje następujący schemat postępowania: 1) wątpliwości interpretacyjne; 2) wykładnia językowa; 3) wątpliwości interpretacyjne; 4) wykładnia systemowa; 5) wątpliwości interpretacyjne; 6) wykładnia funkcjonalna²⁷.

W prawie podatkowym istotna jest ponadto wykładnia prowsólnotowa, a precyzyjniej „wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym”²⁸. Jednak wykładnia ta nie jest oddzielnym

²¹ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego*, s. 25 i n.

²² Z treści uzasadnienia glosowanego wyroku brakuje wskazania, że w toku postępowania podatkowego był przeprowadzany dowód z opinii biegłych językoznawców, bowiem tylko w ten sposób w postępowaniu sądowoadministracyjnym możliwe byłoby odwołanie się do tego sposobu ustalania potocznego rozumienia pojęcia. Dlatego też należy przyjąć założenie, że taki dowód nie został w postępowaniu podatkowym przeprowadzony, więc NSA w zaistniałej sprawie mógł jedynie skorzystać z intuicji językowej albo definicji zaczerpniętej ze słownika językowego.

²³ Szerzej zob. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 28 i n.

²⁴ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 399.

²⁵ L. Leszczyński, *Zagadnienie teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 132.

²⁶ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 69.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim*, [w:] C. Mik (red.),

rodzajem wykładni, ponieważ w pierwszej kolejności należy dokonywać wykładni w oparciu o wskazane podstawowe rodzaje wykładni. Wykładni prowsólnotowej nie stosuje się za każdym razem, ale wyłącznie wtedy, gdy dana ustawa podatkowa reguluje materię uregulowaną przez prawo Unii Europejskiej. „Jeżeli brak takich uregulowań w prawie krajowym, to nie występuje wówczas przedmiot, który można by poddać prowsólnotowej [...] wykładni.”²⁹

W niniejszej sprawie wykładnia ta nie ma zastosowania, bowiem podatek od nieruchomości nie jest uregulowany przez prawo Unii Europejskiej, dlatego należy brać pod uwagę wymienione wcześniej trzy podstawowe rodzaje wykładni. Jak zostało już podkreślone, zastosowana przez NSA wykładnia językowa nie jest prawidłową metodą w tym sporze podatkowym, w związku z tym należy zastanowić się nad możliwością sięgnięcia przez NSA w tym orzeczeniu po wykładnię systemową albo wykładnię funkcjonalną.

Wykładnia systemowa zakłada, że istotne dla ustalenia znaczenia normy prawnej jest uwzględnienie systemu prawa³⁰. Ontologicznie z tą wykładnią związane jest założenie o niesprzeczności systemu prawa. Dlatego też w przypadku, gdyby NSA zastosował w głosowanym wyroku tę wykładnię, mógłby dojść do przekonania, że skoro dane pojęcie jest zdefiniowane w systemie prawa, to należy je stosować na potrzeby interpretacyjne ustawy podatkowej regulującej podatek od nieruchomości. Jednak wyniki tej wykładni w konfrontacji z zagadnieniem autonomii prawa podatkowego powodują niemożność przyjęcia rezultatów wykładni systemowej, bowiem występują w dalszym ciągu wątpliwości interpretacyjne. Dlatego też NSA powinien sięgnąć po wykładnię funkcjonalną.

Wykładnia funkcjonalna związana jest po pierwsze, z uwzględnieniem celu regulacji³¹ oraz po drugie, z wolą prawodawcy. W głosowanym

Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998, s. 123.

²⁹ A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 239.

³⁰ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *op. cit.*, s. 402.

³¹ L. Morawski, *op. cit.*, s. 159.

wyroku NSA nie wprost posłużył się tą wykładnią, wskazując na przedmiot regulacji, czyli jej cel, i w ten sposób argumentował niemożność skorzystania z definicji danego pojęcia z regulacji spoza systemu prawa podatkowego. Gdyby jednak NSA bardziej świadomie skorzystał z wykładni funkcjonalnej, powinien rozstrzygnąć dylemat, czy wolą prawodawcy jest, aby dane niezdefiniowane pojęcie w prawie podatkowym było pojmowane zgodnie z jego potocznym rozumieniem, czy też zgodnie z definicją zawartą w innym akcie normatywnym. W związku z tym zastosowanie wykładni funkcjonalnej również nie rozwiązałoby wszystkich wątpliwości interpretacyjnych.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku (słusznego), że w przypadku zastosowania (albo też niezastosowania) definicji pojęcia z ustawy spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby ustawy podatkowej trudno jest odnaleźć, w oparciu o podstawowe rodzaje wykładni, prawidłowe rozwiązanie. W związku z tym należy próbować poszukiwać innego sposobu rozstrzygnięcia tego zagadnienia. Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku mógł spróbować rozwiązać zaistniały spór podatkowy o art. 217 Konstytucji RP³². Taka analiza mogłaby doprowadzić do dokonania prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa podatkowego. Wykładnia ta mogłaby być oparta o założenie, że definicje pojęć regulujących konstytucyjne elementy konstrukcyjne podatków wskazane w art. 217 Konstytucji RP³³, które są uregulowane w ustawach, powinny być brane pod uwagę przy interpretowaniu ustawy podatkowej, gdzie nie ma tej definicji. Teza ta może być poświadczona wskazaniem, że w art. 217 Konstytucji RP jest stwierdzone, że podstawowe elementy konstrukcyjne podatków muszą być wyrażone w ustawie bez określania, iż ustawa ta musi być ustawą podatkową. Tym samym skoro w ustawie spoza systemu prawa podatkowego znajduje się definicja legalna, która kształtuje każdy z elementów konstrukcyjnych podatków, natomiast we

³² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., poz. 78, Nr 483 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

³³ Podmiot podatku, przedmiot podatku, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz podmioty zwolnione od podatku.

właściwej ustawie podatkowej brakuje takiej definicji, to właściwym jest skorzystanie z tej definicji. W niniejszej sprawie taka sytuacja wystąpiła.

Jednak wykładnia prokonstytucyjna mogłaby być niewystarczająca, gdyby w różnych ustawach byłyby odmiennie zdefiniowane pojęcie, które jest niezbędne do prawidłowego zastosowania danej ustawy podatkowej. W glosowanym wyroku dana definicja występuje w jednej ustawie.

4. Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje na istotny problem dotyczący zasięgu związania definicji pojęć z ustaw spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby stosowania ustaw podatkowych. Krytyczne uwagi dotyczące zastosowanej metody rozstrzygnięcia zaistniałego sporu podatkowego i *de facto* brak prawidłowego rozwiązania w oparciu o pozostałe podstawowe rodzaje wykładni prawa sprawa, że analizowane zagadnienie jest istotne zarówno dla teorii, jak i praktyki prawa podatkowego.

Przedmiotowy wyrok NSA jest wyraźnym sygnałem, że orzecznictwo podatkowe nie może poradzić sobie z zagadnieniem zakresu związania definicji pojęć z ustaw spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby danej ustawy podatkowej. Zasięg definicji pojęć w procesie stosowania prawa nie jest uregulowany w żadnym akcie normatywnym. Jednak z dużą dozą ostrożności należałoby postulować o dokonanie przez ustawodawcę zmiany tej sytuacji.

Wydaje się zasadnym, że Naczelny Sąd Administracyjny powinien, w drodze uchwały o charakterze abstrakcyjnym, spróbować wypracować metodę rozstrzygania zagadnienia zakresu związania definicji pojęć spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby tego systemu prawa, tak by orzecznictwo mogło w sposób jednolity rozstrzygać to zagadnienie. Jednak uchwała ta powinna uwzględniać zagadnienie autonomii prawa podatkowego, aczkolwiek wyłącznie w aspekcie tworzenia tego prawa, a nie jego stosowania.

BIBLIOGRAFIA:

Bartosiewicz A., Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT, Warszawa 2009.

Bielska-Brodziak A., Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego, Warszawa 2009.

Bielska-Brodziak A., Kłopoty z definicjami legalnymi, [w:] O. Bogucki, S. Czepita red.), System prawny a porządek prawny, Szczecin 2008.

Biernat S., Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim, [w:] C. Mik (red.), Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998.

Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008.

Brzeziński B., Szkice z wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002.

Goettel M., Goettel A., Prawo cywilne a prawo podatkowe, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011.

Gomułowicz A., Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11.

Kaczmarek P., Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego, Acta Universitatis Wratislaviensis No 3109, „Przegląd Prawa i Administracji” 2009, t. LXXIX.

Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., Teoria państwa i prawa, Warszawa 1979.

Leszczyński L., Zagadnienie teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2004.

Malinowski A., Polski język prawny. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2006.

Mastalski R., Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

Miemiec W., Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95), „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.

Morawski L., Zasady wykładni prawa, Toruń 2010.

Nykiel W., Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999.

Wronkowska S., Zieliński M., Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993

Wróblewski J., Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego, Warszawa 1959.

Zieliński M., Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, wyd. 5, Warszawa 2010.

Zirk-Sadowski M., Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2.

AKTY PRAWNE

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., poz. 78, Nr 483 ze zm.)

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)