

# ZASADA *LEGE NON DISTINGUENTE* W PRAKTYCE ORZECZNICZEJ

## WSTĘP

Istotny problem interpretacyjny powstaje w sytuacji, w której – zdaniem interpretatora – w przepisie brak jest rozróżnienia między możliwymi stanami faktycznymi, które – zdaniem tego interpretatora – powinny być regulowane w odmienny od siebie sposób. Pomijając kwestię kryteriów, jakimi kieruje się interpretator w swojej ocenie tegoż faktu, istotna w sprawie jest możliwość ustalenia, czy istnieje uniwersalna metoda mogąca spowodować narzucenie konkretnego rozwiązania interpretacyjnego w przypadku takich wątpliwości. Za metodę taką może uchodzić posłużenie się zasadą *lege non distinguente*. Sprawdzenia zatem wymaga praktyczne zastosowanie tej zasady w orzecznictwie sądów.

## ANALIZA ORZECZNICTWA

Istotny problem interpretacyjny wyniknął na gruncie przepisów stanowiących podstawę do odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe, określone w przepisach o systemie ubezpieczeń społecznych, w sytuacji, gdy nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wskazane składki określa ustawa z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.). W przedmiotowej sprawie strona domagała się zwrotu nadpłaty podatku do-

chodowego od osób fizycznych w związku z jej pracą za granicą i odprowadzaniem z tego tytułu składek na ubezpieczenie społeczne w państwie sąsiednim. Strona w zeznaniu rocznym odliczyła od dochodu zapłacone za granicą składki na ubezpieczenie społeczne. Zadała pytanie Urzędowi Skarbowemu w trybie art. 14 ust. 4 Ordynacji podatkowej. Odpowiedź tego urzędu była dla niej niekorzystna, w związku z czym skorygowała ww. zeznanie, jednakże równocześnie z tą czynnością zażądała stwierdzenia nadpłaty w podatku. Urząd Skarbowy wydał decyzję odmawiającą stronie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, Izba Skarbowa utrzymała w mocy tę decyzję. Organy skarbowe przyjęły, że na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub których czasowy pobyt w Rzeczypospolitej Polskiej trwa w danym roku podatkowym dłużej niż 183 dni, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Decyzja Izby Skarbowej została przez stronę zaskarżona do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który rozstrzygnął sprawę wyrokiem z 12.09.2003 r. (III SA 3261/01). Izba Skarbowa utrzymywała, że składki, o których jest mowa w przepisie dającym podstawę do ich odliczenia od podatku dochodowego, czyli składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, są określone w ustawie z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.). Zdaniem Izby nie może być wątpliwości, iż właśnie te składki są określone w przepisie będącym podstawą do zmniejszenia podstawy opodatkowania, co wyklucza możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania o składki zapłacone w oparciu o systemy ubezpieczeń obowiązujące w innych państwach. Izba wskazała, że ulgi podatkowe są wyjątkiem w stosunku do reguły powszechności opodatkowania, a zatem wykładnia rozszerzająca nie może wobec nich znaleźć zastosowania – zgodnie z zasadami wykładni przyjmowanymi przez znaczną część doktryny na gruncie prawa podatkowego.

Strona zarzuciła decyzji Izby Skarbowej m.in. naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 2<sup>1</sup> ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż jej zdaniem Izba niewła-

---

<sup>1</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. a i b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określa, że podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3 i art. 28-30, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1 i 2 oraz ust. 4-6 i 8-12 lub art. 24b ust. 1 i 2 lub art. 25, po odliczeniu kwot składek, określonych w przepisach o systemie ubezpieczeń społecznych: a) zapłaconych bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, b) potrąconych przez płatnika ze środków podatnika na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, z tym że w przypadku podatnika osiągającego przychody określone w art. 12 ust. 6 – tylko w części obliczonej, w sposób określony w art. 33 ust. 4, od przychodu podlegającego opodatkowaniu. Odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę

ściwie przyjęła, że nie każdy podatnik posiada prawo do dokonywania odliczeń wydatków na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne. Strona utrzymywała, że wskazany przepis nie zawęził pojęcia „systemu ubezpieczeń społecznych” do polskiego systemu ubezpieczeń. Tym samym, zdaniem strony, pojęcie „systemu” winno być traktowane w znaczeniu generalnym, a zatem powinno obejmować każdy powszechnie obowiązujący system ubezpieczeń społecznych, niezależnie od terytorium jego obowiązywania, jeżeli jest on powszechny i stosowany przymusowo. Jej zdaniem ustawodawca nie dokonał ograniczenia zastosowania odliczenia jedynie do systemu polskiego, gdyż w tekście ustawy nie znalazło się sformułowane wprost odesłanie do ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Z twierdzeń strony wynika zatem, że **termin „system” jest niedookreślony poprzez brak elementu różnicującego**, dotyczącego terytorialnego zakresu jego obowiązywania. Niemniej literalne brzmienie przepisu w treści „po odliczeniu kwot: składek, określonych w przepisach o systemie ubezpieczeń społecznych” wskazuje moim zdaniem, że następuje w tym miejscu odesłanie do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, ponadto nazwa tych przepisów została ujęta wyłącznie w języku polskim. Istotnie jednakże zapis ten zróżnicowania takiego nie wprowadza. Rozstrzygnięcie jednakże wątpliwości podniesionych przez stronę nie jest możliwe na gruncie wykładni językowej, a niezbędne zdaje się być odwołanie do wykładni systemowej i celowościowej.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że na system źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej składają się tak Konstytucja, jak i ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a także akty prawa miejscowego na obszarze działania organów, które je ustanowiły. NSA stwierdził również, że część prawa podatkowego dotycząca sytuacji, w których może dochodzić do podwójnego opodatkowania, jest uregulowana poprzez umowy międzynarodowe. Na podstawie art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ustawowo ratyfikowana ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli zachodzi między nimi sprzeczność. NSA przytoczył treść art. 14 pkt. 1 umowy pomiędzy PRL a RFN w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodów i majątku, podpisanej w Warszawie dnia 18 grudnia 1972 r. (Dz.U. z 1975 r. Nr 31, poz. 163 i 164). Zgodnie z tym artykułem „pensje, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie osiąga z pracy najemnej, mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że wykonuje pracę w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, wówczas osiągnięte przez nią wynagrodzenia mogą być opodatkowane w tym drugim państwie”. Zdaniem NSA wskazany przepis nie może stanowić podstawy do odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce

---

wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie art. 21, 52 i 52a oraz składek, których podstawą wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w Niemczech. W tej sytuacji NSA przystąpił do zbadania, czy roszczenie strony jest zasadne na gruncie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. NSA nie miał wątpliwości, że na podstawie wskazanego przepisu odliczeniu od dochodu podlegają uiszczone składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe, a składki te są określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.).

W analizowanym wyroku<sup>2</sup> NSA stwierdził, że „zgodnie z wykładnią językową można przyjąć, iż każda składka zapłacona na wymienione rodzaje ubezpieczeń ale, jeśli wyłącznie mieści się w przepisach regulujących system ubezpieczeń społecznych, tj. ww. ustawa z dnia 13 października 1998 r. stanowi wydatek, o który można pomniejszyć dochód”. Zaznaczyć należy, że NSA powołał się na wykładnię językową, jednakże w żadnym miejscu nie wskazał, jakie w związku z tym rodzajem wykładni przeprowadził czynności interpretacyjne. Rezultat wskazanej przez siebie wykładni sąd ten osłabił stwierdzeniem: „można przyjąć, iż” jest tak, jak to wskazał sąd. NSA jednoznacznie stwierdził, że opłacanie składek na terenie innego państwa w oparciu o obowiązujące na jego terytorium przepisy regulujące kwestie dotyczące ubezpieczeń społecznych nie stanowi podstawy do odliczenia takiego wydatku w oparciu o art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. NSA w przedmiotowej sprawie nie odwołał się wprost do rezultatów wykładni celowościowej, czy też systemowej, wskazał jednakże, iż na podstawie art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa ratyfikowana ustawowo ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli między nimi dochodzi do sprzeczności. NSA przyjął, że stan faktyczny w rozpatrywanej sprawie nie budzi wątpliwości. NSA oddalił skargę strony. Tym samym przyjąć należy, iż spór pozajęzykowy NSA rozstrzygnął w oparciu o elementy pozajęzykowe, jakimi były elementy wykładni systemowej i celowościowej.

Warto zaznaczyć, iż w obecnym stanie prawnym Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z dnia 7 listopada 2007 r. (Sygn. akt K 18/06, 122/10/A/2007), stwierdził niezgodność art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Za niekonstytucyjny został uznany wskazany przepis „(...) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji, gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana”. Wskazany przepis traci moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2008 r. Skoro zatem TK przyjął, iż analizowany przepis jest niezgodny z konstytucją, gdyż niezasadnie wyłącza możliwość odliczenia odprowadzonych poza granicami RP składek na ubezpieczenie społeczne, to należy przyjąć, iż wynika z tego stanowiska, że TK po-

---

<sup>2</sup> Wyrok z 12.09.2003 r. (III SA 3261/01).

dzielił przytoczony wyżej pogląd NSA, zgodnie z którym odliczenie takie na gruncie ówczesnie obowiązującego prawa (wbrew zasadzie *lege non distinguente*) nie było możliwe.

Kolejnym przykładem wykładni treści przepisu o charakterze twórczym jest uchwała NSA z 08.09.2003 r. (OPS 2/03, ONSA 2004/1/5). Sąd w tej uchwale wypowiedział się na temat trybu, w jakim organ Inspekcji Handlowej określać miał ilość i wartość wyrobów i usług, które przy wprowadzeniu do obrotu naruszały art. 26 ustawy z dnia 3 kwietnia 1993 r. o badaniach i certyfikacji (Dz.U. Nr 55, poz. 250 z późn. zm.). NSA ustalał znaczenie art. 27 ust. 1 ww. ustawy, który nie regulował analizowanej sytuacji i w żaden sposób nie odnosił się do trybu postępowania. Strona złożyła skargę na postanowienie Głównego Inspektora Inspekcji Handlowej stwierdzające niedopuszczalność odwołania na podstawie art. 134 kpa od wyników kontroli przeprowadzonej przez Inspekcję Handlową. NSA tak zinterpretował zapis art. 27 ust. 1 ww. ustawy: „organ kontroli (...) określa ilość i wartość wyrobów lub usług, których te uchybienia dotyczą” w ten sposób, iż określenie ww. wyrobów lub usług nastąpić ma w drodze decyzji administracyjnej, mimo że przepis ten nie wskazuje, by ta forma była właściwa. NSA ustalił zatem treść przepisu, która nie została wskazana przez ustawodawcę.

By tego dokonać, sąd odwołał się do wykładni systemowej. Skład orzekający przyjął, że obowiązek przedsiębiorcy, polegający na konieczności wpłaty do budżetu Państwa kwoty stanowiącej 100% sumy uzyskanej ze sprzedaży usługi wykonanej bez posiadania wymaganego certyfikatu na system jakości lub wykonania usługi niezgodnie z wymaganiami stanowiącymi podstawę do wydania takiego certyfikatu, wynika wprost z ustawy. Na dowód tego sąd wskazał art. 26 ust. 2 interpretowanej ustawy. Skład orzekający stwierdził, że określenie „jest zobowiązany wpłacić” wskazuje, iż w sprawie zbędne jest wydawanie decyzji administracyjnej oraz że jedyną decyzją, którą przewidują przepisy o stosowaniu sankcji ekonomicznej jest decyzja, która została wymieniona w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2000 r. w sprawie sankcji ekonomicznych za wprowadzenie do obrotu wyrobów podlegających oznaczeniu znakiem bezpieczeństwa, a nieoznaczonych tym znakiem lub niespełniających innych wymagań, a także za wykonanie usług niespełniających odpowiednich wymagań (Dz.U. Nr 55, poz. 661). Przepis ten określa, że urząd skarbowy wydaje decyzję w razie niedokonania wpłaty obejmującej sankcję ekonomiczną przez podmiot zobowiązany. Z tego powodu skład orzekający powziął wątpliwości, czy organy Inspekcji Handlowej podczas kontroli przedsiębiorcy wydają decyzję administracyjną w przedmiocie sankcji ekonomicznej, czy też jedynie sporządzają wymagane prawem dokumenty (tj. zawiadomienie, wynik kontroli oraz protokół kontroli) i nadają tytuł wykonawczy decyzji, którą wydaje urząd skarbowy.

Naczelnny Sąd Administracyjny rozważał m.in. konstytucyjność wskazanego wyżej rozporządzenia z uwagi na określoną w nim kompetencję Urzędów Skarbowych do wydawania decyzji. NSA odwołał się do doktryny i stwierdził, że w orzecznictwie zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska w rozpatrywanej sprawie. Analiza orzeczeń, na które powołał się skład orzekający w uzasadnieniu postanowienia

wskazuje, że w żadnym z tych orzeczeń nie rozpatrywano takiej możliwości, by przepis art. 27 ust. 1 ww. ustawy pozwalał na taką wykładnię, by finałem postępowania kontrolnego było wydanie decyzji albo dokonanie czynności stwierdzającej obowiązek, w zależności od podmiotu, który dokonywał kontroli. Praktyka wskazywała, że organy Inspekcji Handlowej wydawały decyzje, a z uwagi na to, że tego podmiotu dotyczyło bieżące postępowanie, NSA dokonał sprawdzenia, czy zasadne było wydawanie decyzji. W tym celu NSA rozważał, czy organy Inspekcji Handlowej są organami administracji publicznej mogącymi załatwiać sprawy poprzez wydawanie decyzji administracyjnych. Sąd przyjął, że organ ten ma prawo do wydawania decyzji, gdy „materialnoprawne przepisy prawa administracyjnego przewidują wydanie decyzji w sprawie należącej do kompetencji tych organów”<sup>3</sup>. Uzasadnieniem tego wniosku był m.in. fakt, że art. 13 ustawy o Inspekcji Handlowej odsyłał do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie nieuregulowanym przez tę ustawę. NSA sięgnął zatem do wykładni systemowej, celowościowej oraz historycznej, by rozstrzygnąć wątpliwość prawną nierozstrzygalną na gruncie wykładni językowej analizowanego przepisu. NSA powołał się również na pogląd zakorzeniony w doktrynie i orzecznictwie, zgodnie z którym jeżeli ustawa nie wskazuje wprost formy decyzji administracyjnej jako właściwej do dokonania czynności, nie jest to równoznaczne z wyłączeniem tej formy.

Skład orzekający przyjął, że określenie „zobowiązany jest wpłacić” wskazuje na to, że obowiązek wpłacenia wskazanej kwoty wynika z samej ustawy, a zatem zbędne jest wydawanie decyzji administracyjnej w tej sprawie. NSA nie zgodził się jednakże z tym stanowiskiem, gdyż art. 26 ust. 1 i 2 wskazanej ustawy nakłada sankcje ekonomiczne na przedsiębiorców, jednakże obowiązek ich uiszczenia powstaje dopiero wówczas, gdy usługi, czy też wyroby te zostaną zakwestionowane. NSA stwierdził, że z przedstawionych regulacji wynika, że organy kontroli posiadają uprawnienia do stosowania norm ogólnych i abstrakcyjnych o charakterze materialnym, powszechnie obowiązujących, oraz rozstrzygania na ich podstawie o sytuacji podmiotu niepodporządkowanego temu organowi. Konsekwencją tych regulacji jest możliwość zobowiązania kontrolowanego podmiotu do wykonania obowiązku oraz zastosowania egzekucji administracyjnej w przypadku jego niewykonania. Wskazane uprawnienia spełniają kryteria wynikające z art. 104 k.p.a., co charakteryzuje decyzję administracyjną.

NSA odwołał się do wykładni historycznej oraz celowościowej, zgodnie z którą, gdyby organ kontroli nie wydawał decyzji w ww. sprawach, nie byłaby możliwa kontrola instancyjna rozstrzygnięcia sprawy zaproponowanego przez organ. Rozważania te skłoniły NSA do przyjęcia, że organ kontroli wydaje decyzję administracyjną we wskazanych sprawach.

Wyżej wskazany spór ma charakter pozajęzykowy. Z językowego punktu widzenia analizowany przepis stwarza wrażenie jednoznaczności, lecz jego treść nie roz-

---

<sup>3</sup> Uchwała NSA z 08.09.2003 r. (OPS 2/03, ONSA 2004/1/5).

strzygała powstałego problemu. Sąd przyjął, iż treść przepisu sugeruje wybór jednego z dwóch możliwych rozwiązań, tym niemniej, po odwołaniu się do innych rodzajów wykładni, wybrał wyżej wskazaną możliwość jako właściwą.

Problem interpretacyjny dotyczący znaczenia terminu „należności znane na dzień” pojawił się na gruncie art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. z 2002 r. Nr 155, poz.1 287 z późn. zm). Przepis ten określał, że „restrukturyzacji podlegają następujące należności znane na dzień 30 czerwca 2002 r.: zaległości, z zastrzeżeniem ust. 4 i art. 16, z tytułu podatków – dochodowego od osób fizycznych, – zryczałtowanego dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, – dochodowego od osób prawnych, – od towarów i usług, – akcyzowego, – zniesionych przed dniem wejścia w życie ustawy”. W przedmiotowej sprawie spółka złożyła żądanie restrukturyzacji **należności z tytułu podatku od towarów i usług, których część została uprzednio ściągnięta przymusowo w drodze egzekucji, co nastąpiło w okresie między ustawowo wyznaczoną datą 30 czerwca 2002 r. a chwilą złożenia wniosku o restrukturyzację**, a zatem należności te „utraciły przymiot zaległości podatkowych”<sup>4</sup>. Z tego powodu organy podatkowe zakwestionowały możliwość restrukturyzacji spornej kwoty. Na mocy art. 9 pkt 1 ustawy o restrukturyzacji, do restrukturyzacji zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.), która w art. 51 § 1 definiuje pojęcie zaległości podatkowej jako podatku niezapłaconego w terminie płatności. Zdaniem organów podatkowych, na podstawie art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, **zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, z czego ma wynikać, że część zaległości podatkowych spółki, mimo że została objęta wnioskiem, nie może zostać zrestrukturyzowana. Zatem stan faktyczny wygląda tak, że zaległości były znane na dzień 30 czerwca 2002 r., jednakże nie były zaległościami w chwili złożenia wniosku przez spółkę. Interpretowany przepis nie określał jednakże, by zaległości istniały w chwili złożenia wniosku. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie – Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie podzielił stanowisko organów podatkowych i przyjął, że skoro należność nie istniała w chwili złożenia wniosku jako zaległość, to brak jest podstaw do jej restrukturyzacji.**

W skardze kasacyjnej Spółka zarzuciła naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o restrukturyzacji. Spółka wykazywała, że „skoro wskazane we wniosku kwoty miały w tej dacie [30 czerwca 2002 r. – P.S.] status zaległości podatkowych, to powinny być objęte decyzją o restrukturyzacji”, natomiast „(...) przepis podstawowy art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o restrukturyzacji w sposób pełny i jasny pozwala na rozumienie

---

<sup>4</sup> Zob. wyrok NSA z 05.08.2004 r. (FSK 321/04).

pojęcia<sup>5</sup> należności znanych na dzień 30 czerwca 2002 r.”. Stanowisko strony potwierdzać miał art. 51 § 1<sup>6</sup> ordynacji podatkowej, na podstawie którego ww. wskazywała, że **„do powstania zaległości podatkowej dochodzi w każdym przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe nie zostanie zrealizowane w terminie. Okoliczność więc, że dana należność została później zapłacona nie zmienia jej statusu prawnego zaległości podatkowej, albowiem decydująca jest tutaj jej ocena na dzień 30 czerwca 2002 r.”**<sup>7</sup>. Na tej podstawie późniejszy byt zaległości podatkowych miał być indyferentny dla zastosowania art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o restrukturyzacji. Spółka wskazywała, że na wykładnię przepisu nie powinien mieć wpływu stan środków na rachunku bankowym, tj. gdyby nie było możliwości wyegzekwowania zaległości, to istniałaby ona nadal i mogła zostać zrestrukturyzowana, w przeciwnym wypadku miałaby być wyegzekwowana bez możliwości wypełnienia dyspozycji art. 6 ust. 1 pkt 1 wspomnianej ustawy. Spółka podierała się również wykładnią celowościową. W praktyce strony spierały się zatem o rolę w wykładni przepisów w tej sprawie **dyrektywy *lege non distinguente* oraz definicji legalnych**.

Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił kasacji wniesionej przez spółkę. Wyrokiem z 05.08.2004 r. (FSK 321/04) NSA dokonał wykładni ww. art. 6 ust. 1 pkt 1, lit. a ww. ustawy. Sąd ten odniósł się do treści tego przepisu w brzmieniu „restrukturyzacji podlegają następujące należności: znane na dzień 30 czerwca 2002 r. zaległości (...), z tytułu: podatków (...)” i nie podzielił stanowiska spółki, zgodnie z którym przepis ten miałby określać „należności znane na dzień 30 czerwca 2002 r. jako zaległości”<sup>8</sup>, gdyż ustawodawca nie posłużył się w treści przepisu wyrazem „jako”. NSA wskazał, że zgodnie z pouczeniem zawartym w słowniku języka polskiego<sup>9</sup>, wyraz ten pełni w zdaniu **funkcję łącznika występującego między wyrażeniem nadrzędnym a rzeczownikiem, imiesłowem lub przymiotnikiem**. NSA nie dopatrywał się relacji tego typu między wyrażeniami składającymi się na interpretowany przepis. Moim zdaniem dywagacje sądu nie prowadzą do prawidłowego rozstrzygnięcia, gdyż przepis ten zawiera wyliczenie tego, co ustawodawca uznaje za należności, i wprost zalicza do nich zaległości, a te mają podlegać restrukturyzacji.

---

<sup>5</sup> Zastosowana przez spółkę wykładnia umożliwiała jej pominięcie definicji legalnej z aktu ustawowego, do którego istniało odesłanie ustawowe w interpretowanych przepisach (jak wyżej to wskazałem). Odesłanie to dotyczyło jednakże sytuacji, w których interpretowana ustawa nie byłaby sprzeczna z ordynacją podatkową. Zob. art. 9 tej ustawy: „do restrukturyzacji stosuje się odpowiednio przepisy 1) Ordynacji podatkowej w zakresie należności wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1, 2) właściwe do wymiaru i poboru należności wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 2 – chyba że ustawa stanowi inaczej.

<sup>6</sup> Art. 51 § 1 „Zaległością podatkową jest podatek nie zapłacony w terminie płatności”.

<sup>7</sup> Vide wyrok NSA z 05.08.2004 r. (FSK 321/04).

<sup>8</sup> Vide uzasadnienie omawianego wyroku NSA z 05.08.2004 r. (FSK 321/04).

<sup>9</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. I, Warszawa 1978, s. 818.



NSA przeanalizował **definicję legalną** terminu „**należności znane**”, znajdującą się w art. 2 pkt 3 ustawy o restrukturyzacji. Zgodnie z dyrektywą języka prawnego definicji tej NSA początkowo przypisał pierwszeństwo przed ogólnym znaczeniem tego terminu. Zgodnie z tą definicją „**ilekroć w ustawie jest mowa o: należnościach znanych – rozumie się przez to należności, w tym należności sporne, wynikające z ewidencji lub rejestrów prowadzonych przez organ restrukturyzacyjny lub z innych danych znajdujących się w posiadaniu tego organu, a w szczególności z zeznań, deklaracji, decyzji i postanowień**”<sup>10</sup>. NSA stwierdził, że wyliczenie to jest jedynie przykładowe, ponadto, na podstawie tej definicji, zakwestionował „utożsamianie pojęć należności znanych z pojęciem zaległości podatkowej jako pewnej wartości niezmiennej”. Dla wyjaśnienia tej wątpliwości NSA odwołał się do dyrektywy języka potocznego (ogólnego) – mimo że interpretowany termin został zdefiniowany ustawą. Na podstawie słownika NSA przyjął, że słowo „znane” wywodzi się od słowa „znać”, a to oznacza: „**mieć pewien zasób wiadomości, mieć pojęcie o czymś, umieć coś, wiedzieć coś**”<sup>11</sup>. Zgodnie z tym objaśnieniem NSA przyjął, że **restrukturyzacji podlegają tylko te należności publicznoprawne, o których organ restrukturyzacyjny miał wiedzę w dniu 30 czerwca 2002 r., a co się z tym wiąże, nie mogą jej podlegać te należności, o których organ restrukturyzacyjny takiej wiedzy nie posiadał oraz te, o których posiadał on wiedzę po tej dacie**. NSA po raz kolejny podkreślił, że **językowe znaczenie wyrażenia „należności znane w dniu 30 czerwca 2002 r.” nie może być utożsamiane z należnościami będącymi zaległościami podatkowymi istniejącymi w dniu 30 czerwca 2002 r. jako wartość niezmienna**. NSA zaakcentował, że stan zaległości zmienia się m.in. na skutek wpłat na spłatę zobowiązania podatkowego.

Rozstrzygnięcie prezentowanego problemu interpretacyjnego byłoby niemożliwe jedynie na gruncie wykładni językowej, gdyż art. 51 § 1 ordynacji podatkowej wprowadza definicję, zgodnie z którą „zaległością podatkową jest podatek nie zapłacony w terminie płatności”. Należy zauważyć, że zgodnie z dyrektywą *lege non distinguente* bez znaczenia dla spełnienia tego warunku pozostaje fakt, czy w jakiegokolwiek chwili następującej po terminie płatności podatek ten został zapłacony.

NSA odwołał się do wykładni systemowej. Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 1<sup>12</sup> ustawy o restrukturyzacji przyjął, że skoro ustawodawca nakazuje organowi restrukturyzacyjnemu **ustalić** ogólną kwotę należności, to nie przesądza o tym poziomie stan należności znanych i istniejących w dniu 30 czerwca 2002 r., ponadto przepis ten, jak zauważył NSA, „nie odwołuje się do należności znanych według

<sup>10</sup> Art. 2 pkt 3 ustawy o restrukturyzacji.

<sup>11</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. III, Warszawa 1981, s. 1044.

<sup>12</sup> Art. 18 ust. 2 pkt 1 ustawy o restrukturyzacji – [w decyzji o warunkach restrukturyzacji – P.S.] „organ restrukturyzacyjny ustala 1) ogólną kwotę należności objętych restrukturyzacją pozostających w jego właściwości, podając również rodzaj i wysokość poszczególnych należności oraz okres, którego należność dotyczy”.

stanu na dzień 30 czerwca 2002 r.”<sup>13</sup>. Ponadto, na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 1<sup>14</sup> i ust. 2 w związku z art. 12 ust. 1<sup>15</sup> ustawy o restrukturyzacji, wykonanie decyzji rozkładających na raty albo odraczających termin płatności należności objętych wnioskiem o restrukturyzację podlegają zawieszeniu z datą złożenia wniosku. Sąd poparł swoje twierdzenia wynikami wykładni celowościowej, tak zatem uzasadniał tezę omawianego orzeczenia, zgodnie z którą „podlegają restrukturyzacji tylko te należności publicznoprawne, o których wiedzę miał organ restrukturyzacyjny w dniu 30 czerwca 2002 r.”<sup>16</sup>. NSA nie przyjął zatem w tej sprawie, że art. 6 ustawy o restrukturyzacji stanowi definicję legalną przez postulaty, ponadto interpretował zdefiniowane wprost przez ustawodawcę terminy w oparciu o język potoczny. Należy zauważyć, iż NSA wprowadził podział wbrew zasadzie *lege non distinguente*, gdyż przyjął, że przepis art. 6 ustawy o restrukturyzacji nie znajduje zastosowania wobec pewnej grupy należności, o której ustawodawca wprost nie wypowiedział się. Tym niemniej ostateczny wybór znaczenia przepisu nastąpił po odwołaniu się NSA do kryteriów pozajęzykowych.

Sąd Najwyższy w uchwale z 07.06.2001 r. (III CZP 29/01, OSNC 2001/12/171) udzielił odpowiedzi na pytania prawne Prokuratora Okręgowego. Prokurator spytał, czy uczestniczenie przez członka zarządu gminy w wydaniu decyzji stwierdzającej nabycie przez przedsiębiorstwo komunalne prawa użytkowania wieczystego gruntów i prawa własności budynków<sup>17</sup>, będącej decyzją o charakterze deklaratoryjnym, jest równoznaczne z braniem udziału przez członka zarządu w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej dotyczącej tego przedsiębiorstwa<sup>18</sup>. Ponadto prokurator spytał, czy przewidziany w art. 7 ust. 1<sup>19</sup> ustawy o ograniczeniu prowadzenia

---

<sup>13</sup> Wyrok NSA z 05.08.2004 r. (FSK 321/04).

<sup>14</sup> Art. 14 ust. 1 pkt 1 „od dnia wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego do dnia wydania decyzji o zakończeniu restrukturyzacji, o której mowa w art. 21 ust. 1, ulega wstrzymaniu wykonanie: 1) decyzji rozkładających na raty albo odraczających termin płatności należności objętych tym wnioskiem”.

<sup>15</sup> Art. 12 ust. 1 „wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego następuje na wniosek przedsiębiorcy złożony w terminie do 45 dni od dnia wejścia w życie ustawy. Postępowanie restrukturyzacyjne wszczyna się w dniu wpływu wniosku do właściwego organu restrukturyzacyjnego”.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 05.08.2004 r. (FSK 321/04).

<sup>17</sup> Jest tutaj mowa o decyzji wydawanej na podstawie art. 2 ust. 1-3 ustawy z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 79, poz. 464).

<sup>18</sup> W rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz.U. Nr 106, poz. 679 ze zm.).

<sup>19</sup> Art. 7. ust. 1 określa, że osoby wymienione w art. 1 (tj. osoby zajmujące kierownicze stanowiska państwowe, w rozumieniu przepisów o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe, oraz sędziowie Trybunału Konstytucyjnego) oraz w art. 2 pkt 1-3 i 6 nie mogą, przed upływem roku od zaprzestania zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji, być

działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne zakaz podejmowania zatrudnienia lub wykonywania innych zajęć u przedsiębiorcy przez członków zarządów gmin, którzy brali udział w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawach indywidualnych, dotyczy wyłącznie zakazu zatrudnienia lub wykonywania innych zajęć w przedsiębiorstwie komunalnym, które stało się beneficjentem decyzji uwłaszczeniowych, czy też zakaz ten dotyczy również wykonywania ww. zajęć w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, która powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa komunalnego<sup>20</sup> po tym, jak doręczono mu ww. decyzje.

Stan faktyczny wyglądał następująco. Członek zarządu gminy, pełniący funkcję wiceprezydenta, brał udział w wydaniu decyzji, którymi stwierdzono uwłaszczenie przedsiębiorstwa komunalnego. Przedsiębiorstwo to zostało przekształcone w jednoosobową spółkę gminy. W efekcie wykreślono przedsiębiorstwo komunalne z rejestru przedsiębiorstw państwowych i wpisano spółkę z o.o. do rejestru handlowego. Prokurator Okręgowy wystąpił z wnioskiem o wykreślenie z rejestru handlowego wpisu byłego wiceprezydenta jako prezesa zarządu jednoosobowej spółki gminy (który jako członek zarządu brał udział w wydawaniu ww. decyzji). Sąd Rejonowy wydał postanowienie o umorzeniu postępowania o wpis do rejestru w spra-

---

zatrudnione lub wykonywać innych zajęć u przedsiębiorcy, jeżeli brały udział w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawach indywidualnych dotyczących tego przedsiębiorcy.

Art. 2. Ustawa określa także ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej przez:

- 1) pracowników urzędów państwowych, w tym członków korpusu służby cywilnej, zajmujących stanowiska kierownicze:
  - a) dyrektora generalnego, dyrektora departamentu (jednostki równorzędnej) i jego zastępcy oraz naczelnika wydziału (jednostki równorzędnej) – w urzędach naczelnych i centralnych organów państwowych,
  - b) dyrektora generalnego urzędu wojewódzkiego, dyrektora wydziału (jednostki równorzędnej) i jego zastępcy oraz głównego księgowego, kierownika urzędu rejonowego i jego zastępcy oraz głównego księgowego – w urzędach terenowych organów rządowej administracji ogólnej,
  - c) kierownika urzędu i jego zastępcy – w urzędach terenowych organów rządowej administracji specjalnej,
- 2) pracowników urzędów państwowych, w tym członków korpusu służby cywilnej, zajmujących stanowiska równorzędne pod względem płacowym ze stanowiskami wymienionymi w pkt 1,
- 3) dyrektora generalnego Najwyższej Izby Kontroli oraz pracowników Najwyższej Izby Kontroli nadzorujących lub wykonujących czynności kontrolne,  
[...]
- 6) członków zarządów gmin, skarbników (głównych księgowych budżetu) i sekretarzy gmin oraz inne osobny wydające decyzje administracyjne z upoważnienia wójta lub burmistrza (prezydenta miasta).

<sup>20</sup> Istotną w sprawie jest również okoliczność, iż spółka wstąpić miała we wszystkie prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa komunalnego.

wie wykreślenia z rejestru handlowego wpisu ww. jako prezesa zarządu jednoosobowej spółki gminy, która powstała w następstwie przekształcenia przedsiębiorstwa komunalnego.

Uchwałą zgromadzenia wspólników spółki z o.o. na trzy dni przed wygaśnięciem kadencji członka zarządu gminy powołano tegoż członka zarządu na prezesa zarządu spółki – z pierwszym dniem po ustaniu wskazanej kadencji. Sąd rejestrowy wpisał tę osobę do rejestru handlowego jako prezesa zarządu jednoosobowej spółki gminy.

Sąd Rejonowy uznał, że brak jest podstaw do utożsamiania spółki z o.o. z przedsiębiorstwem komunalnym, które nie istnieje. Sąd ten przyjął, iż nie wystąpiły przesłanki uzasadniające uznanie ww. wpisu za niedopuszczalny na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej. Wnioskodawca zaskarżył to postanowienie.

Przy rozpoznawaniu zażalenia Sąd Okręgowy dostrzegł zagadnienia prawne, które przedstawił Sądowi Najwyższemu, na podstawie art. 390 § 1 k.p.c., do rozstrzygnięcia. Zdaniem Sądu Okręgowego, analiza przepisu art. 7 ust. 1 ustawy może prowadzić do rozbieżnych wniosków co do możliwości uznania decyzji stwierdzającej nabycie prawa użytkowania wieczystego gruntów i prawa własności budynków (decyzji o charakterze deklaratoryjnym) za rozstrzygnięcie w sprawie indywidualnej. Przeciwno takiej kwalifikacji decyzji mogłaby przemawiać okoliczność, że potwierdza ona jedynie skutek prawny, który następuje z mocy samego prawa, co oznaczałoby, iż decyzja taka nie zawiera rozstrzygnięcia.

Sąd Okręgowy uznał za trafny pogląd, że decyzja o deklaratoryjnym charakterze stanowi rozstrzygnięcie w indywidualnej sprawie przedsiębiorcy, gdyż jej wydanie jest uzależnione od dokonania oceny, czy przedsiębiorca, który jest adresatem decyzji, spełnia warunki określone w przepisach, a które są niezbędne do wydania tej decyzji. Zdaniem Sądu Okręgowego kwestia tożsamości przedsiębiorcy budzi wątpliwości na gruncie art. 7 ust. 1 ww. ustawy – skoro z tego przepisu wynikają konkretne zakazy w zatrudnianiu wskazanych ustawą osób w przedsiębiorstwie komunalnym, na rzecz którego wydano decyzje uwłaszczeniowe, to zdaniem tego sądu dotyczą one również następcy prawnego tego przedsiębiorstwa – w tym przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która wstąpiła, zdaniem tego sądu, we wszystkie prawa i obowiązki przekształconego przedsiębiorstwa komunalnego. Sąd Okręgowy orzekł zatem inaczej niż Sąd Rejonowy, który przyjął, że ww. zakazy dotyczą jedynie tego przedsiębiorcy, którego dotyczyło bezpośrednio rozstrzygnięcie wydane z udziałem funkcjonariusza publicznego.

Sąd Najwyższy badając zagadnienie prawne odwołał się do stanu prawnego, jaki istniał przed wprowadzeniem ww. ograniczenia i stwierdził, że ograniczenie to zostało rozszerzone obecnie obowiązującą ustawą na przypadki zakazu zatrudniania lub wykonywania innych zajęć u przedsiębiorcy na okres roczny, liczony od zaprzestania pełnienia funkcji publicznej przez funkcjonariusza, który brał udział w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawach indywidualnych dotyczących tego przedsiębiorcy. SN dokonał wykładni celowościowej takiej nowelizacji.

SN przyjął jednakże, że w **pierwszej kolejności należy dokonywać wykładni gramatycznej, gdyż sięganie do innych rodzajów wykładni, zdaniem tegoż sądu, znajduje uzasadnienie dopiero wtedy, gdy ww. wykładnia (którą w tym miejscu nazywa językową) nie doprowadzi do jednoznacznego ustalenia treści analizowanego przepisu.** Sąd przyjął, że wykładnia przepisu przebiega w ściśle określonej kolejności. Do jej przeprowadzenia niezbędne jest zatem zastosowanie reguł językowych, w efekcie czego przepis prawa ma przypisany określony sens. SN przyjął, że reguły językowe należy uznawać za znane wszystkim członkom danej grupy językowej. SN ustalił taką wskazówkę interpretacyjną, by tekst przepisu był tak rozumiany, jak na to wskazują reguły składniowe oraz normy znaczeniowe danego języka. SN stwierdził, że do ustawodawcy należy dbanie o to, by jego wola została właściwie odzwierciedlona w adekwatnym do niej brzmieniu przepisu.

SN rozstrzygając pierwszą część zagadnienia prawnego ustalił znaczenie pojęcia „rozstrzygnięcie”. Wywiódł je od słowa „rozstrzygać”, którego znaczenie wskazał w oparciu o słownik<sup>21</sup>. SN przyjął na tej podstawie, że także uczestniczenie przez członka zarządu gminy w wydaniu decyzji o charakterze deklaratywnym jest równoznaczne z braniem udziału przez tę osobę w wydaniu rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej. Fakt, iż decyzja jedynie stwierdzała wystąpienie określonego skutku prawnego występującego z mocy samej ustawy, nie pozbawiło jej niezbędnego składnika każdej decyzji, którym jest rozstrzygnięcie.

SN w drugiej części zagadnienia prawnego rozważał, czy zakazy przewidziane w art. 7 ust. 1 ww. ustawy dotyczą wyłącznie bezpośredniego adresata rozstrzygnięć wydanych z udziałem osób objętych zakresem podmiotowym stosowania tego przepisu, czy też dotyczą one również następcy prawnego tego konkretnego przedsiębiorcy.

Sąd Najwyższy wskazał, że na podstawie wykładni językowej art. 7 ust. 1 ww. ustawy, zakazy przywołane w tym przepisie dotyczą wyłącznie przedsiębiorcy będącego adresatem decyzji wydanych z udziałem osób pełniących funkcje publiczne (a stwierdzających uwłaszczenie tegoż przedsiębiorcy). Fakt, iż ustawodawca utożsamia przedsiębiorcę, którego ma dotyczyć ww. zakaz, wyłącznie z przedsiębiorcą, którego bezpośrednio dotyczyło wydanie ww. rozstrzygnięcia, wynika zdaniem SN „jednoznacznie z brzmienia przepisu art. 7 ust. 1 ustawy. **Użyte w nim słowo «tego» jest bowiem zastosowanym w drugim przypadku zaimkiem wskazującym, a więc zaimkiem odnoszącym się do rzeczownika «przedsiębiorca»,** zakazy przewidziane w art. 7 ust. 1 ustawy obejmują zatem tylko tego przedsiębiorcę, wobec którego wydano rozstrzygnięcia w dotyczących go sprawach indywidualnych. Oznacza to, że

---

<sup>21</sup> SN odwołał się do znaczenia tego słowa w „języku polskim”, a nie w języku potocznym, czy też konkretnej jego odmianie, co jest dosyć niedokładnym wskazaniem intencji. Ponadto SN nie wskazał, z którego konkretnego wydania słownika skorzystał przytaczając znaczenie w formie „rozważać coś, postanawiać, decydować o czymś, wpływać na coś w sposób decydujący, określać coś w sposób ostateczny, być czynnikiem, od którego zależy wynik lub los czegoś”.

zakazy te nie dotyczą jego następcy prawnego<sup>22</sup>. Wątpliwości o charakterze językowym zostały zatem w tym przypadku rozstrzygnięte w oparciu o reguły językowe. Tym niemniej taki sposób dokonania ustalenia znaczenia przepisu cechują m.in. wady dotyczące motywów odrzucenia pozostałych znaczeń słownikowych terminu rozstrzygnięcie oraz niepełna wykładnia przepisu w części odstąpienia od rozważania, których przedsiębiorców w rzeczywistości ma dotyczyć analizowany przepis. Wykładnia celowościowa zdaje się wskazywać na zasadne wątpliwości, zatem SN bezpodstawnie ograniczył się do przeprowadzenia wyłącznie wykładni językowej, bez odniesienia się do celu przepisu, tym samym rozstrzygnięcie SN należałoby uznać za niewłaściwie uzasadnione, a wątpliwości językowe zostały rozwiane jedynie w taki sposób, iż SN stwierdził, że one nie istnieją, do czego w zasadzie i odwołanie do słownika nie jest potrzebne, wystarczy autorytet SN. Zadziwiający wydaje się być jedynie brak takiej dyrektywy wykładni, że SN słusznie rozstrzyga wszelkie spory i nie musi swych decyzji merytorycznie uzasadniać.

Tym samym zasada *lege non distinguente* znajduje zastosowanie tylko w takich przypadkach, gdy prowadzi ona do wyboru rezultatu interpretacyjnego, który jest zgodny z założeniami interpretatora.

---

<sup>22</sup> Vide uchwała SN z 07.06.2001 r. (III CZP 29/01, OSNC 2001/12/171).

Paweł Saługa

## **Zasada *lege non distinguente* w praktyce orzeczniczej**

**Słowa kluczowe:** zasada *lege non distinguente*, odliczenia od podatku dochodowego, uwłaszczenie przedsiębiorstwa komunalnego, orzecznictwo

**Streszczenie:** W myśl zasady *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – tam, gdzie ustawodawca nie czyni rozróżnienia między danymi stanami faktycznymi regulowanymi przez określony termin (czy też pojęcie), nie powinien czynić go również interpretator. To ogólnie rzecz biorąc „słuszne” założenie w praktyce bywa niejednokrotnie pomijane, a staje się wygodnym narzędziem uzasadnienia w tych przypadkach, które są odpowiednie dla intencji interpretatora. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostały przykłady orzeczeń sądów, które powołują się na dyrektywę *lege non distinguente* lub też, zapewniając o jej obowiązywaniu, orzekają odmiennie do wynikających z niej zaleceń.

## ***Lege non distinguente* principle in judgements**

**Key words:** *lege non distinguente* principle, income tax deductions, privatisation of municipal enterprise, judgements

**Summary:** According to the principle *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*, where the legislators fail to distinguish between specific states regulated by a specific term or concept, no such distinction should be made by the reader. By and large fair as this assumption appears, it is still often left out, or becomes a handy tool for justifying certain cases. This paper discusses examples of court judgements which rely on the principle *lege non distinguente*, or while ascertaining that it does operate, take a different view than would follow from the principle.