

Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego

Łukasz Dubiński*

Streszczenie: Bezpieczeństwo i pewność prawa stanowią podstawowy element państwa prawa. Celem artykułu jest zbadanie podstawowych instytucji polskiego prawa podatkowego służących ochronie wspomnianych wartości oraz przedstawienie zagrożeń związanych z europeizacją krajowych regulacji prawnopodatkowych.

Słowa kluczowe: bezpieczeństwo, pewność, podatki, prawo

Wprowadzenie

Znaczenie ujętej w art. 2 ustawy zasadniczej zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego przejawia się w wymogu, żeby „państwo w stosunku do obywateli zachowywało minimalne reguły uczciwości” (Wróblewska, 2010: 84). Jak wyjaśnia I. Wróblewska (2010: 85), chodzi o „skierowany do ustawodawcy postulat, takiego stanowienia prawa, aby nie było ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie był w stanie przewidzieć w momencie podejmowania decyzji”.

Konstytucyjne zobowiązanie ustawodawcy zwykłego do dbałości o pewność i bezpieczeństwo prawa jest szczególnie istotne w przypadku regulacji obciążeń publicznoprawnych dla przedsiębiorców. Podatki wiążą się bowiem z niemal każdym przejawem aktywności gospodarczej. W związku z tym w niniejszym artykule przedstawione zostaną podstawowe instytucje, które mają w założeniu chronić podatnika przed konsekwencjami niejasnych przepisów podatkowych. Chodzi tutaj o ujęte w przepisach ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (dalej: ordynacja podatkowa)¹ zasadę *in dubio pro tributario* oraz instytucję indywidualnej interpretacji podatkowej. Natomiast w związku z faktem zwiększającego się oddziaływania regulacji unijnych na rozwiązania prawnopodatkowe przedstawiony zostanie także wpływ tych pierwszych na bezpieczeństwo prawne polskich podatników.

* dr nauk prawnych Łukasz Dubiński, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: ldubinski@mec.univ.szczecin.pl.

¹ Tekst jednolity z 8 kwietnia 2015 r. Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

1. Zasada *in dubio pro tributario*

Na podstawie art. 1 ustawy z 5 sierpnia 2015 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² (dalej także: ustawa zmieniająca ordynację) do ordynacji podatkowej wprowadzony został nowy przepis – art. 2a, któremu nadano następujące brzmienie: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Z treści uzasadnienia ustawy zmieniającej ordynację wynika, iż przywołany przepis ma stanowić ucieleśnienie zasady *in dubio pro tributario*³.

Wobec powyższego przypomnieć należy, iż wspomniana zasada rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika była obecna w ordynacji podatkowej jeszcze przed wprowadzeniem do niej ww. art. 2a. Zarówno bowiem w literaturze (zob. Dzwonkowski, 2003), jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴ utrwalił się standard wyznaczony wyrokiem NSA z 18 stycznia 1988 roku. NSA wskazał tam, iż „niejasności lub wątpliwości dotyczące oceny stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie ciężącego na nim obowiązku, gdy treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa”⁵. Innymi słowy, ustanowiona reguła mówiła o tym, iż zarówno wątpliwości co do stanu faktycznego, jak i prawnego powinny być rozpatrywane na korzyść podatnika.

Można więc powiedzieć, iż przywołany na wstępie art. 2a odzwierciedla dotychczasowe rozumienie zasady *in dubio pro tributario* w odniesieniu do sposobu rozpatrywania wątpliwości prawnych. W uproszczeniu chodzi o to, iż oba sposoby rozumienia zasady rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika konstytuują regułę, zgodnie z którą niejasność przepisów prawa podatkowego nie może nieść ze sobą negatywnych konsekwencji dla podatnika.

W związku z powyższym wątpliwości może wywoływać zasadność wprowadzenia art. 2a do ordynacji podatkowej. Tym bardziej iż co prawda zasada rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika nie była wcześniej wyrażona *explicite* w przepisach prawa, to przyjmowano, iż stanowi ona pokłosie art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, który ustanawia obowiązek prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych⁶. Innymi słowy, nie można powiedzieć, iż omawiana zasada nie posiadała własnej podstawy prawnej i dopiero uchwalenie art. 2a ordynacji podatkowej taką podstawę ustanowiło.

² Dz.U. 2015, poz. 1197.

³ Uzasadnienie do przedstawionego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 4 i n. Pobrane z: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> (10.04.2016).

⁴ Wyrok NSA z 14.11.2014, sygn. II FSK 2681/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

⁵ Wyrok NSA z 18.01.1988, sygn. III SA 964/87. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

⁶ Zob. Małański (2009): „W art. 121 § 1 o.p. zawarta jest zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. (...) Właśnie m.in. z tej zasady wywodzi się zasadę *in dubio pro tributario*”.

Powyższe mogłoby więc skłaniać do postawienia tezy, iż wprowadzony do ordynacji podatkowej art. 2a nie stanowi tak zwanej nowości normatywnej. Z drugiej jednak strony można zauważyć, iż nienormatywne zmiany tekstu prawnego posiadają z reguły charakter doprecyzowujący czy wyjaśniający (zob. Grzybowski 2013). Natomiast, jak wskazano powyżej, treść art. 2a ordynacji podatkowej stanowi o regule *in dubio pro tributario* w takiej formule, jaka jest powszechnie uznawana w literaturze i orzecznictwie za element procedury podatkowej. Tym samym nie można mówić o uściśleniu tej reguły. Nie wydaje się również, żeby wprowadzenie art. 2a do Ordynacji Podatkowej miało zawęzić zakres obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do sposobu rozpatrywania wątpliwości prawnych. Taka interpretacja prowadziłaby bowiem do tego, iż niepełny albo niespójny materiał dowodowy mógłby przyczyniać się do rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika, co samo w sobie byłoby rażąco sprzeczne z ww. zasadą budowania zaufania do organów administracji publicznej. Wobec tego można zaproponować dwie interpretacje opisywanego stanu rzeczy.

Otóż, dopuszczalne wydaje się przyjęcie, że ustawodawca uznał zasadę *in dubio pro tributario* za tak istotny element prawa podatkowego, iż powinna ona zostać dodatkowo wyrażona w odrębnym przepisie prawnym. Tym samym nowy art. 2a ordynacji podatkowej uznawać należy za swoiste *superfluum* w stosunku do art. 121 § 1 ordynacji podatkowej w tej części, w której z tego ostatniego przepisu wynika obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości na rzecz podatnika⁷. Wadą przedstawionej interpretacji może być fakt, iż kwalifikowanie uchwalenia dowolnego przepisu jako przejawu nadwyżki legislacyjnej budzi wątpliwości z punktu widzenia zakazu uznawania nawet fragmentu przepisu prawnego jako zbędnego (zakaz wykładni *per non est*).

Interpretując znaczenie wprowadzenia art. 2a do ordynacji podatkowej, można również spróbować odwołać się do wykładni systemowej. Warto więc zauważyć, iż dotychczasowe rozumienie zasady *in dubio pro tributario* opierało się na przepisie *sensu stricte* proceduralnym ujętym w dziale IV ordynacji podatkowej, który jest poświęcony postępowaniu podatkowemu. Z kolei przywołany art. 2a ordynacji podatkowej został wprowadzony do części ogólnej tej ustawy, a więc znajduje zastosowanie nie tylko w tej części ustawy, która reguluje postępowanie podatkowe. W tym kontekście teza o szerszym niż dotychczas zastosowaniu zasady *in dubio pro tributario* zdaje się również znajdować uzasadnienie w samym brzmieniu art. 2a ordynacji podatkowej. Otóż, z treści tego przepisu wynika wprost, iż odnosi się on do „przepisów prawa podatkowego” bez wyraźnego ograniczenia jego zastosowania. Odwołując się więc do ujętej w art. 3 pkt 2 definicji pojęcia *przepisy prawa podatkowego*, przyjąć należy, iż zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie do wszelkich źródeł prawa podatkowego, a więc i do przepisów materialnoprawnych. Innymi słowy – omawiana zasada stanowi aktualnie nie tylko instytucję prawa procesowego określającą obowiązki organu prowadzącego postępowanie podatkowe. W rezultacie można powiedzieć, iż reguła *in dubio pro tributario* wyznacza również uprawnienie dla podatnika

⁷ Chodzi o to, iż 121 § 1 ordynacji podatkowej jest interpretowany nie tylko jako wyrażenie zasady *in dubio pro tributario*. Ujęty bowiem w przywołanym przepisie postulat budowania zaufania do organów podatkowych oznacza również m.in. obowiązek równego (takiego samego) traktowania wszystkich podatników.

polegające na tym, iż w przypadku wątpliwości co do wykładni treści przepisów może on wybrać interpretację najbardziej korzystną dla siebie. To uprawnienie przekłada się z kolei na procesową powinność organu polegającą na obowiązku uwzględnienia wyboru takiej interpretacji podatnika, o ile przepisy określające jego sytuację podatkową są niejasne.

Dodać należy, iż przedstawiona powyżej interpretacja wydaje się korespondować z poglądem projektodawcy, który w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej ordynację wskazał, że jeżeli „postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego”⁸. Biorąc więc pod uwagę ten fakt, jak i wcześniejsze ustalenia, przyjąć należy, iż nowy sposób uregulowania zasady *in dubio pro tributario* zmienił jej charakter z wyłącznie procesowego na materialno-procesową. Natomiast nie można się zgodzić z twierdzeniem projektodawcy, zgodnie z którym wprowadzenie do ordynacji podatkowej art. 2a „ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego”⁹. Wręcz przeciwnie – wydaje się, iż ustawodawca, konstruując omawianą zasadę, przyznaje, iż regulacje prawa podatkowego są niejasne i konieczne jest stworzenie odrębnej instytucji prawnej posiadającej wyraźne odzwierciedlenie w przepisach, która będzie chroniła podatnika właśnie przed wadliwymi efektami działalności prawodawczej. Można więc powiedzieć, iż ujęcie zasady *in dubio pro tributario* w ordynacji podatkowej nie tyle służy pewności prawa, co pewności sytuacji podatnika.

Na marginesie można z kolei zauważyć, iż przepisy prawa podatkowego wywołujące takie wątpliwości podatników, które jak stanowi art. 2a ordynacji podatkowej, nie dają się usunąć, można uznać za niekonstytucyjne w związku z art. 2 ustawy zasadniczej. Z tego przepisu konstytucyjnego wynika bowiem tak zwana zasada określoności, zgodnie z którą jak wyjaśnia Trybunał Konstytucyjny: „każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego (...) Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalająca na wyegzekwowanie”¹⁰.

2. Uwagi na tle indywidualnej interpretacji podatkowej

W porównaniu z omówionym wcześniej uregulowaniem zasady *in dubio pro tributario* tak zwana indywidualna interpretacja podatkowa stanowi już stały element krajobrazu prawnopodatkowego i mechanizm jej funkcjonowania był już w literaturze szeroko omawiany. W związku z tym ta część rozważań zostanie poświęcona wybranym aspektom tej instytucji

⁸ Uzasadnienie do przedstawionego..., s. 6.

⁹ Tamże.

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.03.2001, sygn. K 24/00, Legalis nr 49669.

wiążącym się bezpośrednio z zagadnieniem pewności prawa podatkowego i związanym z nim bezpieczeństwem prawnym.

Na wstępie przypomnieć należy, iż celem wydania interpretacji indywidualnej jest udzielenie „podatnikowi informacji w zakresie zastosowania i wykładni prawa podatkowego w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym sprawy”¹¹. Innymi słowy, interpretacja indywidualna ma stanowić instrument służący klaryfikowaniu przepisów prawa. Z jednej strony można więc powiedzieć, iż podatnicy uzyskują narzędzie gwarantujące ocenę ich sytuacji prawnopodatkowej. Można jednak jednocześnie zauważyć, że jeżeli zdaniem ustawodawcy taka instytucja jest w ogóle potrzebna, to tym samym wydaje się on sygnalizować, iż tworzone przez niego regulacje prawnopodatkowe są co najmniej niejasne, a więc niedające bezpieczeństwa prawnego¹². Ta teza wydaje się znajdować potwierdzenie w art. 14e § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów może z urzędu skorygować wydaną interpretację indywidualną w przypadku stwierdzenia jej niezgodności z prawem. Innymi słowy, ustawodawca zakłada, iż nawet wyspecjalizowana administracja skarbowa może mieć trudności z prawidłową interpretacją przepisów prawa podatkowego i konieczny jest stały nadzór nad jej działalnością, a nie tylko skargowa kontrola sądowno-administracyjna.

Jak trafnie zauważa się w orzecznictwie, „w prawidłowo prowadzonym postępowaniu w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych”¹³. Można więc powiedzieć, iż jest to postępowanie zbliżone do postępowania, o którym mowa w art. 139 § 2 ordynacji podatkowej, czyli oparte na dokumentach przedkładanych przez stronę oraz wiadomościach posiadanych przez organ. Tym niemniej ustawodawca nie ograniczył tak jak w przypadku tego ostatniego postępowania czasu na załatwienie sprawy interpretacji podatkowej do poziomu „niezwłoczności”. W art. 14d § 1 ordynacji podatkowej wskazano bowiem, iż „interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku”.

Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej może więc trwać nawet 3 miesiące, a więc dłużej niż postępowanie w sprawach szczególnie skomplikowanych, dla

¹¹ Wyrok NSA z 1.04.2009, sygn. II FSK 1934/07. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17.06.2003, sygn. P24/02: „Niejasność przepisów jest wyrazem niedostatecznej troski ustawodawcy o podmiotowe traktowanie adresatów prawa, co odbiera poczucie bezpieczeństwa prawnego i skutkuje utratą zaufania do państwa”. Wyrok i cytaty podaje za: Wróblewska (2010: 88).

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z 13.06.2008, sygn. III SA/Wa 417/08. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016). Analogiczny pogląd jest prezentowany w doktrynie: „w postępowaniu w przedmiocie wydania pisemnej interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 w zw. z art. 122 OrdPod. Brak jest także podstaw do poddawania jakichkolwiek dowodów składanych przez wnioskodawcę swobodnej ocenie, zgodnie z art. 191 OrdPod. Innymi słowy, postępowanie to nie może zmierzać do kwestionowania przez organ podatkowy stanu faktycznego podawanego przez wnioskodawcę, lecz organ ten ma obowiązek przyjąć do sformułowania oceny prawnej taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik” (Kondratowska, 2014).

których zgodnie z art. 139 § 1 ordynacji podatkowej przewidziany został dwumiesięczny termin na załatwienie sprawy. Jeżeli więc prawodawca ocenia, iż wyspecjalizowany w prawie podatkowym organ administracji publicznej może potrzebować więcej czasu niż w przypadku spraw szczególnie skomplikowanych, żeby bez zbierania dowodów ocenić pod kątem prawnopodatkowym sprecyzowany przez wnioskodawcę stan faktyczny, to jest to swoisty wyraz braku zaufania ustawodawcy do jakości stanowionego przez siebie prawa.

W świetle więc uznania przez ustawodawcę prawa podatkowego jako materii szczególnie złożonej nawet dla wyspecjalizowanej w tym zakresie administracji, kontrowersyjne wydaje się zagadnienie obowiązywania wydanej interpretacji podatkowej. Otóż, przyznany im przez ustawodawcę „indywidualny charakter interpretacji sprawia, że nie może się na nią powoływać podmiot inny niż ten, na którego wniosek została ona wydana”¹⁴. Innymi słowy, regulacja określająca zakres obowiązywania indywidualnej interpretacji podatkowej ogranicza zastosowanie art. 121 § 1 ordynacji podatkowej¹⁵, czyli co symptomatyczne – zasady budowania zaufania do organów administracji publicznej w tym jej aspekcie, który jest związany z obowiązkiem prowadzenia spraw w sposób przewidywalny. Natomiast z perspektywy opisanego na wstępie postulatu pewności prawa wydawałoby się, iż organy administracji publicznej w sytuacjach identycznych jak w opisanych interpretacjach powinny być obligowane przez ustawodawcę do podejmowania takich samych rozstrzygnięć. Taki sposób działania wydaje się wynikać nie tylko z ww. art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, ale i z istoty podstawy działania organów administracji publicznej, czyli prawa, które nie powinno być tworzone w sposób dyskryminujący – pomijający określone grupy podatników (w analizowanym wypadku podmioty, które nie są wnioskodawcami). Tym bardziej że zgodnie z art. 14i § 3 ordynacji podatkowej interpretacje indywidualne są prezentowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Ustawodawca więc z jednej strony daje podatnikom możliwość zapoznania się ze sposobem interpretowania przepisów prawa, a z drugiej wyłącza możliwość faktycznego skorzystania z tej wiedzy.

Nie można więc mówić o zgodności regulacji indywidualnej interpretacji podatkowej z postulatem demokratycznego państwa prawnego, jeżeli jeden z jego podstawowych przejawów – bezpieczeństwo prawne – ma być gwarantowany nie powszechnie, a indywidualnie, i to za odpłatnością.

3. Konsekwencje europeizacji polskiego prawa podatkowego

Sytuacja prawna podatnika jest aktualnie określana przez normy prawne mogące posiadać nie tylko krajowe, ale również i unijne czy nawet międzynarodowe pochodzenie. Chodzi tutaj o zjawisko określane w literaturze jako *multicentryczność prawa* (Hauser, 2012¹⁶). Związanie

¹⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.05.2014, sygn. II SA/Rz 161/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹⁵ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 23.08.2010, sygn. III SA/Wa 307/10. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹⁶ Koncepcja podana w tym źródle za: E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa*, s. 3 i n.; tamże, *Multicentryczność systemu prawa i wykładnia jej przyjazna*, w: *Rozprawy prawnicze*, s. 1127 i n.

podatnika przepisami wywodzącymi się z różnych źródeł nie powinno samo w sobie¹⁷ budzić wątpliwości, jeżeli dane normy są wobec siebie niesprzeczne w tym sensie, że albo jedynie siebie uzupełniają, albo wręcz samodzielnie regulują określone zjawisko prawopodatkowe. Przykładem takich regulacji mogą być umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, które powinny kompleksowo określać, wobec którego z umawiających się państw, jak i w jakim zakresie podatek powinien realizować swoje zobowiązania publicznoprawne (zob. Morska, 2013).

Wątpliwości mogą się ujawniać z kolei w przypadkach kolizyjnych, gdzie te same aspekty jednej sytuacji podatkowej są ustalane na podstawie regulacji pochodzących z różnych ośrodków prawodawczych. Modelowym przykładem wydają się tutaj być krajowe regulacje prawopodatkowe stanowiące transpozycję przepisów unijnych ujętych w dyrektywach. Podstawowa trudność dotyczy przypadków, gdzie pojawia się sprzeczność pomiędzy treścią przepisów dyrektywy a ich krajowymi odpowiednikami, na przykład w przypadku obecności bądź nieobecności w danym akcie prawnym ulg podatkowych. W literaturze wskazuje się, iż w takim przypadku należy się odwołać do reguły kolizyjnej wypracowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), zgodnie z którą „państwo członkowskie nie może powoływać się na swoje zaniechania, które skutkowały brakiem implementacji przepisów dyrektyw, stworzonych przez prawodawcę unijnego, do prawa krajowego. Jeśli implementacja nie nastąpiła w odpowiednim czasie, a przepisy dyrektywy są wystarczająco precyzyjne, konkretne i bezwarunkowe, obywatele mogą powoływać się bezpośrednio na ich treść nie tylko przed sądami, ale także przed organami administracji” (Turzyński, 2015). Innymi słowy: „istota bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy (która co do zasady nie podlega bezpośredniemu wykonaniu) sprowadza się do sytuacji, w której możliwe jest precyzyjne określenie adresata, treści oraz podmiotu odpowiedzialnego za realizację uprawnienia”¹⁸. Dodać należy, iż przedstawione „uprawnienie podatnika nie jest przy tym uzależnione od formalnego stwierdzenia niezgodności przepisów krajowych ze wspólnotowymi” (Fałkowski, Węgrzyn, 2012).

Z jednej więc strony opisana powyżej zasada stanowi wskazówkę dla podatnika, jak w przypadku niezgodności treści przepisów polskich i unijnych ma ustalać swoją sytuację prawopodatkową. Tym niemniej zauważyć należy, iż przedstawiona konstrukcja reguły kolizyjnej opiera się na pojęciach niedookreślonych („precyzyjne, konkretne i bezwarunkowe”), co niewątpliwie będzie powodowało powstawanie wątpliwości co do tego, który z przepisów unijnych jest na tyle jednoznacznie sformułowany, iż podatek może się na nim oprzeć. W rezultacie, jak trafnie zauważa T. Michalik, podatnicy, „którzy dochodząc swoich praw opartych na dyrektywie, muszą dochodzić ich w sądach administracyjnych, a czasem wręcz w ETS” (Michalik, 2009).

Niepewność sytuacji prawopodatkowej można również wiązać z obowiązkiem interpretacji przepisów prawa krajowego w zgodzie z regulacjami unijnymi (tzw. zasada wykładni

¹⁷ Chodzi tutaj o istotę zjawiska. Natomiast wątpliwości interpretacyjne mogą się pojawiać już w przypadku rozwiązań szczególnych.

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 7.04.2014, sygn. III SA/Wa 2122/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

prounijnej). Chodzi tu o to, żeby „uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy” (Rowiński, 2016). Widocznym więc rezultatem obowiązywania opisywanej reguły będzie to, iż obowiązki i uprawnienia podatnika określone na podstawie bezpośrednio wiążących przepisów ustawy powinny być interpretowane z punktu widzenia pośrednio wiążących postanowień dyrektyw, a w szczególności ich celów. Abstrahując od potencjalnych utrudnień dla procesu wykładni wynikających już z samego faktu rozbitcia konkretnej regulacji na różne akty prawne (tj. krajową ustawę i unijną dyrektywę), podkreślić należy, iż obok „fizycznego” rozdzielenia przepisów dodatkowo jest to rozszczępienie jednej regulacji do dwóch porządków prawnych rządzonych odmiennymi regułami interpretacyjnymi.

W powyższym kontekście przywołać należy zjawisko, które można opisać jako **zbieżność (tożsamość) literalna, a następcza rozbieżność interpretacyjna**. Identyczne albo bardzo zbliżone odwzorowanie regulacji unijnej w przepisie krajowym nie oznacza, iż w systemie prawnym państwa członkowskiego funkcjonuje norma zgodna z prawem europejskim. Jeżeli bowiem nawet bliźniaczo brzmieniowy z regulacją unijną przepis prawa krajowego jest interpretowany zgodnie z regułami wykładni danego państwa członkowskiego, to rezultat jego wykładni może być odmienny od zamierzeń prawodawcy unijnego. Innymi słowy, literalne odtworzenie przepisu europejskiego w prawie krajowym nie zwalnia z obowiązku odwoływania się w procesie wykładni do celów dyrektywy europejskiej. Na marginesie zauważyć należy, iż wyjątkowo dopuszczalne jest odstępstwo od zasady wykładni prounijnej przy jednoczesnym określeniu sytuacji prawnopodatkowej jedynie na podstawie przepisów prawa krajowego. Chodzi tutaj o sytuację, w której „wykładnia językowa przepisu pozwala zinterpretować jednoznaczną normę postępowania, która jest korzystniejsza dla podatnika niż odwoływanie się do prawa unijnego”¹⁹. O pewnej sytuacji prawnopodatkowej można więc mówić jedynie wtedy, gdy prawodawca krajowy jednoznacznie, a więc przede wszystkim bez odwoływania się do zwrotów niedookreślonych, wyznaczy obowiązki i uprawnienia prawnopodatkowej, i to nawet jeżeli taka regulacja jest sprzeczna z właściwymi rozwiązaniami unijnymi.

Brak pewności prawnopodatkowej należy wiązać również z deklaratoryjnym charakterem rozstrzygnięć TSUE w sprawach prejudycjalnych. Chodzi o to, iż wyroki TSUE, „w których interpretowane są przepisy prawa wspólnotowego, są (...) co do zasady, skuteczne *ex tunc*. W konsekwencji przepis prawa wspólnotowego, którego wykładnia była przedmiotem odpowiedzi TS na pytanie sądu krajowego, winien być interpretowany zgodnie z orzeczeniem Trybunału, począwszy od daty wejścia w życie tego przepisu, a nie od daty wydania wyroku przez TS”²⁰. Dodać przy tym należy, iż „orzeczenia prejudycjalne wywołują skutek *erga*

¹⁹ Wyrok NSA z 13.06.2014, sygn. I FSK 838/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

²⁰ Wyrok NSA z 9.12.2014, sygn. I GSK 439/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

omnes i posiadają *de facto* charakter precedensowy²¹. Tym samym rozstrzygnięcia TSUE mogą co do zasady modyfikować już istniejące krajowe stosunki prawno podatkowe²². Innymi słowy, dopuszczalne jest wyciąganie konsekwencji podatkowych dla zdarzeń, które miały miejsce przed wyrokiem TSUE, a które były oceniane neutralnie przez organy skarbowe.

Uwagi końcowe

Obecność Polski w strukturach unijnych może z racji obowiązku transponowania postanowień dyrektyw do przepisów prawa krajowego wiązać się z licznymi sporami interpretacyjnymi, które są z kolei pogłębiane analizą skutków orzeczeń TSUE w sprawach prejudycjalnych. W związku z tym za prawidłową reakcją polskiego ustawodawcy uznać należy opisane wyrażenie wprost w przepisach prawa, ale i przede wszystkim rozszerzenie znaczenia zasady *in dubio pro tributario* z instytucji *stricte* procesowej na materialno-procesową. Natomiast nowelizacja powinna zostać przeprowadzona w zakresie ujęcia instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej w ten sposób, iż wydanie konkretnej interpretacji powinno wiązać organy skarbowe w analogicznych sprawach. Aktualne rozwiązanie w tym zakresie wydaje się bowiem pozostawiać zbyt dużą swobodę dla administracji skarbowej i tym samym podważać zaufanie do stanowionego prawa.

Literatura

- Dzwonkowski, H. (2003). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: ABC. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587271696/64558> (10.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Fałkowski, P., Węgrzyn, W. (2012). Możliwość bezpośredniego powołania się na przepisy Dyrektywy VAT. *SERWIS Monitora Podatkowego*, 3. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zoge2dkmbuhe2tgmq> (15.05.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Grzybowski, T. (2013). *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369281353/20> (19.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Hauser, R. (2012). Koncepcja multicytryczności systemu prawa. W: R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej System Prawa Administracyjnego*. T. 2. Warszawa: C.H. Beck. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zoge2kmbvga3tojqogxdemjogixdi> (15.04.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Kondratowska, J. (2014). Komentarz do art. 14h. W: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zoge4tambvha3teojooqxalrtgeydsjmjggy4a&groupIndex=0&rowIndex=0> (30.04.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.

²¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.07.2014, sygn. I SA/Wr 754/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

²² Wyrok WSA w Warszawie z 15.04.2013, sygn. III SA/Wa 159/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016): „Wyroki TS ustalające wykładnię przepisów prawa wspólnotowego są przy tym skuteczne *ex tunc*, a zatem sądy krajowe są obowiązane stosować te przepisy w znaczeniu ustalonym przez TS także do stosunków prawnych powstałych przed ogłoszeniem orzeczenia wstępnego (por. wyrok ETS z dnia 27 marca 1980 r., 61/79 Amministrazione delie finanze delio Stato v. Denkavit Italiana S.r.l., ECR 1980, s. 01205)”.

- Malański, A. (2009). *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369198201/15> (24.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Michalik, T. (2009). Wstęp poprzedzający artykuł B. Bogdański, *Zwrot niesłusznie pobranego podatku. SERWIS Monitora Podatkowego*, 4. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogg2t amzzhe4te> (01.05.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Morska, A. (2013). *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369307118/13> (16.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Rowiński, W. (2016). Nakaz dokonywania wykładni prounijnej jako dyrektywa wykładni systemowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1, 199–111.
- Turzyński, K.F. (2015). *Interpretacja przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369357057/11> (16.04.2016).
- Ustawa z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2015, poz. 613 z późni. zm.
- Ustawa z 5.08.2015 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1197.
- Uzasadnienie do przedstawionego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Pobrane z: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> (10.04.2016).
- Wróblewska I. (2010). *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń: TNOiK.
- Wyrok NSA z 18.01.1988, sygn. III SA 964/87. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 1.04.2009, sygn. II FSK 1934/07. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 13.06.2014, sygn. I FSK 838/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 14.11.2014, sygn. II FSK 2681/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 9.12.2014, sygn. I GSK 439/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.03.2001, sygn. K 24/00, Legalis nr 49669.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17.06.2003, sygn. P24/02.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.05.2014, sygn. II SA/Rz 161/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 13.06.2008, sygn. III SA/Wa 417/08. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 23.08.2010, sygn. III SA/Wa 307/10. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 15.04.2013, sygn. III SA/Wa 159/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 7.04.2014, sygn. III SA/Wa 2122/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.07.2014, sygn. I SA/Wr 754/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

COMMENTS ON SAFETY AND CERTAINTY OF POLISH AND EU TAX LAW

Abstract: Legal safety and certainty are an essential element of the rule of law. This article aims to explore the basic institutions of Polish law created for the protection of those values. In this article there is also a presentation of risks associated with the Europeanization of national tax law.

Keywords: safety, certainty, taxes, law

Cytowanie

Dubiński, Ł. (2016). Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 21–30. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-02.