

OCHRONA PRAW PODATNIKA

Diagnoza sytuacji

redakcja naukowa Agnieszka Franczak



Wolters Kluwer

Redakcja naukowa:

Agnieszka Franczak

Komitet redakcyjny:

Bogumił Brzeziński

Jan Głuchowski

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Wojciech Morawski

Adam Nita

Autorzy:

Adam Bartosiewicz

Paweł Borszowski

Anna Brzezińska-Rawa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Hanna Filipczyk

Agnieszka Franczak

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Andrzej Gomułowicz

Ziemowit Kukulski

Andrzej Ladziński

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Hanna Litwińczuk

Adam Mariański

Tomasz Michalik

Wojciech Morawski

Adam Nita

Włodzimierz Nykiel

Ewa Prejs

Marcin Rymaszewski

Alicja Sarna

Małgorzata Sęk

Dariusz Strzelec

Agnieszka Tałasiewicz

Krzysztof Wojtyczek

OCHRONA PRAW PODATNIKA

Diagnoza sytuacji

redakcja naukowa Agnieszka Franczak



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2021

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 maja 2021 r.

Recenzent

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

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

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-029-2

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
<i>Agnieszka Franczak</i> <i>Od Redaktora Naukowego</i>	11
<i>Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> <i>Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym</i>	15
<i>Włodzimierz Nykiel</i> <i>Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych</i>	17
<i>Adam Mariański</i> <i>Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika</i>	25
* * *	
<i>Adam Bartosiewicz</i> <i>In dubio pro tributario a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst</i>	27
<i>Paweł Borszowski</i> <i>Ważny interes podatnika – przyczynek do dyskusji o uprawnieniach podatnika. Uwagi na tle instytucji umorzenia zaległości podatkowych</i>	43

<i>Anna Brzezińska-Rawa, Agnieszka Franczak</i>	
Poglądy nauki prawa podatkowego na stosowanie art. 6 ust. 1 EKPC w sprawach podatkowych.....	55
 <i>Bogumił Brzeziński</i>	
Znaczenie art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika.....	69
 <i>Dagmara Dominik-Ogińska</i>	
Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu	87
 <i>Hanna Filipczyk</i>	
Wadliwość aktów wydanych w postępowaniu interpretacyjnym	101
 <i>Agnieszka Franczak</i>	
Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika	115
 <i>Jadwiga Glumińska-Pawlic</i>	
Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika	133
 <i>Andrzej Gomułowicz</i>	
Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego	147
 <i>Ziemowit Kukulski</i>	
Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania.....	161
 <i>Andrzej Ladziński</i>	
Prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej z perspektywy ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu	177

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Wiedza na temat podatkowego stanu faktycznego a zakres odpowiedzialności podatkowej.....	199
---	------------

Hanna Litwińczuk

Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia	217
---	------------

Adam Mariański

Znaczenie karty (deklaracji) praw podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce.....	235
---	------------

Tomasz Michalik

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – konstrukcja prawa podatnika do bezpośredniego stosowania dyrektyw (zasady i granice)	255
--	------------

Wojciech Morawski

Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe	273
---	------------

Adam Nita

Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu podatkowym jako instrument ochrony praw podatnika	295
--	------------

Ewa Prejs

Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika	311
--	------------

Marcin Rymaszewski

„Nowomowa podatkowa” a pozycja podatnika w postępowaniu dowodowym	331
--	------------

Alicja Sarna

Nadużycie przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych a prawo podatnika do obrony.....	345
--	------------

Małgorzata Sęk

Prawo do informacji w prawie podatkowym	361
--	------------

Dariusz Strzelec

Kontrola i postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego a gwarancje procesowe podatnika	375
--	------------

Agnieszka Tałasiewicz

Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika?	393
---	------------

Krzysztof Wojtyczek

Ochrona praw podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka	411
--	------------

Bibliografia.....	425
--------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
KPP	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
Protokół nr 1	– Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzony w Paryżu 20.03.1952 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175 ze zm.)
TEWG	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą z 25.03.1957 r.
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)

- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

- KPPod. – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- PiP – Państwo i Prawo
- Prz. Pod. – Przegląd Podatkowy
- ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

- EKPC – Europejska Komisja Praw Człowieka
- ETPC – Europejski Trybunał Praw Człowieka
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE/TS – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (przed 1.12.2009 r. jako Trybunał Sprawiedliwości)
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

OD REDAKTORA NAUKOWEGO

Problematyka ochrony praw podatnika staje się odrębnym i cieszącym się coraz większym zainteresowaniem obszarem badań nad prawem podatkowym. Przeniesienie koncepcji praw człowieka na grunt prawa podatkowego ma na celu zwiększenie zakresu ochrony praw podatnika przed bezprawną czy bezpodstawną ingerencją organów państwa w jego interesy, wynikającą ze specyfiki stosunków podatkowoprawnych¹.

Prawa podatnika mogą być postrzegane jako fragment szerszego katalogu praw człowieka, który znajduje praktyczne zastosowanie w kontaktach obywatela z władzą publiczną². W tym ujęciu prawa podatnika należy uznać za szczególną kategorię praw przysługującą obywatelom oraz innym podmiotom, które posiadają status podatnika.

Prawa podatnika znajdują swoje źródło zarówno w Konstytucji RP oraz w przepisach krajowego prawa podatkowego, jak i w aktach prawa międzynarodowego i unijnego. Poza samym prawem, rozumianym tu jako zespół aktów normatywnych, nieocenioną rolę w ochronie praw podatnika odgrywa orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz sądów krajowych.

Potrzeba szczególnej ochrony praw podatników ma swoje uzasadnienie nie tylko w związku z tym, że stosunek podatkowoprawny charakteryzuje nierównorzędną pozycję jego stron, ale także ze względu na rodzaj

¹ D. Feldman, *Civil Liberties and Human Rights in England and Wales*, Oxford 2002.

² B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, Warszawa 2008, s. 47.

i zakres obowiązków obciążających podatników. Dominująca w systemie prawa podatkowego metoda samoobliczenia podatku powoduje, że to na podatniku ciąży obowiązek obliczenia kwoty podatku i wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. Podatnik odpowiada za prawidłowe ustalenie zarówno stanu faktycznego, jak i stanu prawnego i przez dokonanie subsumpcji – wyprowadzenie z tego konsekwencji prawnych przez ustalenie należnej kwoty podatku. Błędnie dokonana wykładnia przepisów w tym zakresie skutkuje co do zasady odpowiedzialnością podatkową z tytułu powstania zaległości podatkowej, obowiązkiem zapłaty odsetek za zwłokę, obowiązkiem zapłaty kwot wynikających z nałożonych na podatnika sankcji administracyjnych czy poniesieniem odpowiedzialności karnej skarbowej.

Pozycja prawna podatnika, wyznaczana, najogólniej rzecz ujmując, przez cechy prawa podatkowego, a w szczególności przez charakter stosunku podatkowoprawnego, ulega w ostatnich latach systematycznemu osłabieniu³. Taki stan rzeczy wynika z jednej strony z tendencji wzrostowej wolumenu regulacji prawnych i rosnącego stopnia ich skomplikowania, a z drugiej z rosnącej agresywności aparatu podatkowego w procesach kontroli i egzekwowania obowiązków podatkowych⁴. Od pewnego czasu mamy do czynienia z charakterystycznym dążeniem i determinacją polskiego ustawodawcy do realizacji głównie celu fiskalnego przez „uszczelnianie” systemu podatkowego, przy jednoczesnej niepokojącej tendencji redukcji w procesie stosowania prawa znaczenia instrumentów ochrony praw podatnika, takich jak chociażby urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego. Procesy legislacyjne ustaw podatkowych przeprowadzane są bardzo szybko, bez dopracowania ostatecznego kształtu regulacji prawnych, a „realne” konsultacje publiczne następują dopiero na etapie wydania objaśnień podatkowych do uchwalonych przepisów. Deprecjonuje to w sposób oczywisty ustawę jako źródło prawa podatkowego, co jawi się jako sprzeczne z art. 84 i 217 Konstytucji RP. W obszarze stosowania prawa podatkowego także

³ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 565; M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, KPPod. 2018/1, s. 97 i n.

⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 565.

można dostrzec liczne praktyki naruszania praw podatnika, takie jak między innymi nadużywanie instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wzrost ingerencyjności i represyjności prawa podatkowego powinien być równoważony odpowiednimi środkami ochrony praw podatnika. Niestety, w obliczu priorytetowego celu, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania bądź też uchylania się od opodatkowania, poza obszarem zainteresowania ustawodawcy pozostały mechanizmy mające chronić prawa podatnika. W Polsce brak takich rozwiązań jak karta (deklaracja) praw podatnika czy też instytucji Rzecznika Praw Podatnika, które realnie pozwoliłyby podatnikom ochronić się przed nadgorliwością organów podatkowych⁵. Póki co nie należy jednak zapominać o unijnych i międzynarodowych standardach ochrony praw podatnika. Niestety, istotnym problemem wymagającym szczególnego zainteresowania i dalszych badań pozostaje brak świadomości podatników i ich profesjonalnych pełnomocników co do istnienia tych standardów bądź też niechęć do ich praktycznego wykorzystania.

Przedmiotem opracowań zamieszczonych w niniejszej monografii są w szczególności relacje zachodzące między prawami podatnika a środkami ich ochrony. Zdając sobie sprawę z tego, że tematyka ochrony praw podatnika jest bardzo złożona i wielowątkowa, celem, który przyświecał przygotowaniu konkretnych opracowań, było wyselekcjonowanie przez ich autorów wybranych problemów, które ze względu na swoją aktualność w istotny sposób zasługują, ich zdaniem, na poddanie analizie oraz wymianę poglądów na ich temat. Rozważania objęły zarówno płaszczyznę prawa krajowego, jak i prawa unijnego oraz międzynarodowego.

Uważny Czytelnik bez trudu dostrzeże, iż niektóre z opracowań dotyczą podobnej, a nawet tożsamej fragmentami problematyki. Nie jest to dzie-

⁵ A. Franczak, *Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika* [w:] *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, red. J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, Warszawa 2020, s. 32.

łem przypadku czy też redakcyjnym niedopatrzaniem, ale jest realizacją świadomie przyjętej przez Komitet Redakcyjny strategii. Jej kluczowym elementem było pozostawienie autorom całkowitej możliwości wyboru tematyki, jaką zamierzali opracować. Podobieństwo treściowe fragmentów opracowań to skutek uboczny tej strategii; podstawową korzyścią, moim zdaniem w pełni zadowalający sposób osiągniętą, było uzyskanie obrazu świadomości problematyki i hierarchii problemów związanych z ochroną praw podatnika w środowisku osób kompetentnych w tej dziedzinie, czy to naukowo, czy to zawodowo. Jest to wartość, którą trudno byłoby przecenić.

Na podstawie analiz przeprowadzonych przez autorów opracowań możliwe było ustalenie aktualnych standardów i najlepszych praktyk zapewniających ochronę praw podatnika, co przyczyniło się do sformułowania interesujących wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Mozna mieć nadzieję, że niniejsza publikacja nada nowy impet badaniom nad problematyką ochrony praw podatnika, a jednocześnie stanie się rzeczą pomocą dla praktyków prawa podatkowego stosujących przepisy prawa podatkowego oraz osób związanych z instytucjami mającymi wpływ na tworzenie tego prawa.

W tym miejscu chciałabym podziękować prof. dr. hab. B. Brzezińskiemu, prof. dr. hab. J. Głuchowskiemu, prof. dr. hab. A. Nicie, dr. hab. K. Lasińskiemu-Suleckiemu, prof. UMK i dr. hab. W. Morawskiemu, prof. UMK za kierownictwo redakcyjno-naukowe oraz życzliwą i konstruktywną krytykę, wyrażaną w trakcie prac nad redagowaniem monografii. Dziękuję również recenzentowi dr. hab. A. Olesińskiej, prof. UMK za cenne uwagi, które przyczyniły się do podniesienia wartości niniejszej publikacji. Wyrazy podziękowania za objęcie książki patronatem kieruję również do Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego oraz Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

Dr Agnieszka Franczak

PROBLEMATYKA OCHRONY PRAW PODATNIKA JAKO KIERUNEK BADAŃ NAD PRAWEM PODATKOWYM

Problematyka ochrony praw podatnika jest obecna w polskiej nauce prawa podatkowego. Stopień zainteresowania nią nie znajdował jednak dotąd odzwierciedlenia w publikacjach na ten temat. Opracowania dotyczące tej dziedziny prawa podatkowego są nieliczne. Można tu wymienić monografię B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, Warszawa 2008 czy pracę zbiorową *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009. Nie można nie wspomnieć o nieopublikowanej rozprawie doktorskiej A. Leszczyńskiej, *Prawa podatnika i ich ochrona w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Toruń 2010.

Niedosyt naukowej analizy problematyki ochrony praw podatnika pogłębia się współcześnie ze względu na powszechną na świecie praktykę podnoszenia efektywności systemów podatkowych w drodze rozmaitych, nowych rozwiązań prawnych. Dzieje się to nierzadko kosztem ograniczania podstawowych nawet praw podatnika, w imię idei powszechności opodatkowania, sprawiedliwości czy solidarności społecznej. Nie negując wartości, jakie za tymi ideami się kryją, nie można godzić się z tym, aby przy okazji ich promowania negowane były inne wartości społeczne, jak prywatność, życie rodzinne, prawo do uczciwego procesu, prawo do niezakłóconego cieszenia się przez obywateli ich własnością itd. Takie idee, jak równowaga między sytuacją prawną organów państwa z jednej strony a obywatela z drugiej oraz proporcjonalność

przy projektowaniu instytucji prawnych podnoszących efektywność systemu podatkowego i ich wykorzystywaniu przez aparat państwowy, powinny być ciągle przypominane. Jest to także zadanie nauki prawa podatkowego.

Problematyka ochrony praw podatnika jest jednym z kierunków badań nad prawem podatkowym prowadzonych przez Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Jak dotąd były to badania towarzyszące aktywności Ośrodka na innych polach badawczych, na przykład analizom orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych („Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”) czy też karnoprawnym aspektem funkcjonowania systemu podatkowego („Economy, Tax & Crime”), gdzie ich rezultatom Ośrodek Studiów Fiskalnych poświęcił konferencje naukowe zorganizowane w ostatnich latach. Książka, którą teraz oddajemy do rąk Czytelnika, podnosi rangę badań naukowych nad ochroną praw podatnika do jednego z podstawowych priorytetów badań prowadzonych nad prawem podatkowym przez Ośrodek Studiów Fiskalnych UMK.

Dziękujemy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Krajowej Izbie Doradców Podatkowych za życzliwe wsparcie naszej inicjatywy.

Dziękujemy też w sposób szczególny Pani dr Agnieszce Franczak, *spiritus movens* tej inicjatywy wydawniczej, osobie pełniącej jednocześnie odpowiedzialną rolę Redaktora Naukowego książki.

*Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.
Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych*

*Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK
Dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu*

PRAWA PODATNIKA – POTRZEBA BADAŃ NAUKOWYCH I NOWYCH REGULACJI PRAWNYCH

Podatek jest ustalany jednostronnie przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Ingeruje on w obszar prawa własności oraz prawa do wolności i ogranicza te prawa. Prawa podatnika zaś zmierzają do okiełznanania władztwa państwa. Ich celem jest uzyskanie swoistej równowagi między potrzebami państwa a prawami jednostki¹. Prawa podatnika należą do praw człowieka, a jednocześnie są to prawa podmiotów, które umożliwiają funkcjonowanie państwa i samorządu terytorialnego. Wszak w Polsce podatki stanowią ponad 90% dochodów ogółem budżetu państwa (w 2019 r. – prawie 92%)². Tematyka praw podatnika jest podejmowana w literaturze od kilkudziesięciu lat. Trzeba jednak pamiętać, że konflikty między panującymi a poddanymi dotyczące nakładania podatków mają bogatą i długą historię, a jedną z najważniejszych osi tych konfliktów była ochrona podatników. Antagonizmy te miały wpływ na powstanie i rozwój parlamentu i innych instytucji demokratycznych.

Na początku chodziło o ograniczenie samowoli królewskiej w nakładaniu podatków (*Magna Charta Libertatum* z 1215 r., przywilej koszycki z 1374 r.), po kilku wiekach także o stosowanie zasady *no taxation*

¹ D. Bentley, *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

² Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r., omówienie, Rada Ministrów 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok> (dostęp: 22.02.2021 r.), s. 34, 35.

without representation (konflikt między Królestwem Wielkiej Brytanii a jego 13 koloniami w Ameryce Północnej, który doprowadził do wojny o niepodległość Stanów Zjednoczonych). W międzyczasie panujący przestał mieć także swobodę w dokonywaniu wydatków, powstał bowiem budżet (*Bill of Rights* z 1689 r.). W konstytucjach powstających od końca XVIII w. zarówno nakładanie podatków, jak i uchwalanie budżetu zostało objęte kompetencjami organów przedstawicielskich.

W rezultacie obecnie w systemach prawa państw o ustrojach demokratycznych przyjmowana jest zasada ustawowej regulacji podatku³, co ma stanowić gwarancję dla podatników i podstawę ich bezpieczeństwa prawnego. W. Schön wskazuje, że ochrona podatnika może odbywać się *by consent* bądź *by content*. Zjednoczone Królestwo i Stany Zjednoczone należą do pierwszej grupy państw polegających na organach przedstawicielskich (Parlament, Kongres), które bronią podatników przed nadużyciami władzy wykonawczej. Z kolei Niemcy czy Francja reprezentują koncepcję ochrony *by content*, nakładając dodatkowe konstytucyjne warunki na ustawodawstwo podatkowe w celu ochrony indywidualnego podatnika⁴.

Unormowania konstytucji i podstawowe zasady ustrojowe nie wystarczają jednak, aby zapewnić skuteczną ochronę podatnika. W ostatnich dziesięcioleciach XX w. i obecnie jesteśmy bowiem świadkami rosnących dysproporcji między obowiązkami i prawami podatników. Obserwujemy rozrost obowiązków podatników, któremu nie towarzyszy wzrost ich praw⁵. Znaczna część nowych regulacji ma na celu zwiększenie skuteczności gromadzenia dochodów podatkowych i przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Różne narzędzia, jakie się w tym celu stosuje, sprawiają, że wzrasta zagrożenie dla praw podatnika. Jest rzeczą zrozumiałą, że rośnie jednocześnie zainteresowanie nauki tą problematyką. Powstała nawet międzynarodowa sieć badawcza Obserwatorium

³ Bywa ona także znana jako zasada legalności (*principle of legality*) podatku. Por. V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague–London–New York 2003, s. 70.

⁴ W. Schön, *Taxation and Democracy*, „Tax Law Review” 2018/72(2), s. 244.

⁵ M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model Taxpayer Charter. Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, London 2013, s. 19.

Praktycznej Ochrony Praw Podatnika (The Observatory on the Practical Protection of Taxpayers' Rights). Jej celem jest monitorowanie ochrony praw podatnika w poszczególnych państwach w odniesieniu do minimalnych standardów i najlepszych praktyk ustalonych na potrzeby projektu. Członkami sieci, która działa przy Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) w Amsterdamie, są przedstawiciele nauki i praktyki prawa podatkowego z kilkudziesięciu państw. W Polsce pierwsze szersze opracowania problematyki praw podatnika ukazały się w pierwszej dekadzie XXI stulecia. W obecnej sytuacji nadal istnieje potrzeba szerokich badań dotyczących praw podatnika w Polsce.

Prawa podatnika charakteryzują się dużą różnorodnością zarówno merytoryczną, jak i formalną⁶. Są one zawarte w wielu aktach należących do krajowego prawa podatkowego, w konstytucjach poszczególnych państw, w prawie Unii Europejskiej, a także w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

W wielu państwach występują akty prawne lub dokumenty niemające charakteru normatywnego poświęcone wyłącznie prawom podatnika. Bywają one nazywane kartami praw podatnika⁷. Należy podkreślić, że dziś „posiadanie Karty Praw Podatnika jest międzynarodowym uznanym standardem”⁸. Pojawiły się nawet „wzorce” karty praw podatnika⁹.

W Polsce stan prawny w zakresie praw podatnika i ich ochrony należy ocenić negatywnie. Ocena ta odnosi się zarówno do stanu normatyw-

⁶ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPPod. 2005/1, s. 9 i n.

⁷ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPPod. 2000/1, s. 15 i n.; P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe* [w:] *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009, s. 130 i n.; M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, KPPod. 2018/1, s. 71 i n.

⁸ M. Sęk, *Karta...*, s. 73.

⁹ M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, London 2013; w języku polskim zob. https://ec.europa.eu/taxation/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 21.02.2021 r.).

nego (brak karty praw podatnika, obarczona wieloma wadami stara Ordynacja podatkowa, niska jakość legislacji podatkowej, represyjność prawa podatkowego), jak i praktyki naruszania praw podatnika w toku stosowania prawa podatkowego¹⁰.

Zasadność wprowadzenia karty praw podatnika w Polsce widziano już przed kilkunastu laty. Powstało kilka projektów. Przede wszystkim należy wskazać na Deklarację Praw Podatnika podpisaną 1.05.2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych, opracowaną przez zespół, w skład którego wchodziłi zarówno przedstawiciele nauki, jak i praktycy, w tym sędziowie, doradcy podatkowi¹¹. Należy także wymienić projekty T. Dębowskiej-Romanowskiej, A. Mariańskiego czy D. Szubielskiej¹².

Prace nad kolejnym projektem rozpoczęto w 2017 r. Założenia nowej karty tworzyli między innymi M. Sęk, J. Cichoń i W. Nykiel. Autorami samego projektu ustawy – Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem są M. Sęk i W. Nykiel. W pracach nad projektem ustawy sięgnięto do Deklaracji Praw Podatnika oraz innych projektów kart i deklaracji, o których wyżej była mowa, do projektu Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego¹³, a także

¹⁰ M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, KPPod. 2018/1, s. 103–104.

¹¹ Zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesińska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego 18.05.2011 r. podczas Dnia Ochrony Praw Podatnika w Warszawie, <https://krdp.pl/aktualnosciall.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018 r.).

¹² Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018 r.); A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018 r.); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018 r.).

¹³ Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, Projekt z 6.10.2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018 r.).

do rezultatów prac międzynarodowych¹⁴. Na kształt projektu¹⁵ wpływ miały także uwagi zgłoszone podczas konferencji „Karta Praw Podatnika”, która odbyła się w Łodzi 12.03.2018 r. i w Warszawie 26.03.2019 r.

Wysoką ocenę projektu sformułował Rzecznik Praw Obywatelskich. W jego stanowisku z 10.04.2019 r. czytamy między innymi: „Zdaniem RPO wprowadzenie Karty Praw Podatnika należy uznać za jak najbardziej potrzebne. Karta w jednym dokumencie systematyzuje i konsoliduje najważniejsze prawa podatników. Niewątpliwie atutem Karty jest to, że posługuje się prostym i zrozumiałym dla obywateli językiem”¹⁶.

Projekt został wniesiony do Sejmu 26.04.2019 r. przez grupę posłów PO¹⁷. Upływ kadencji sprawił, że 12.12.2019 r. został on ponownie wniesiony przez grupę posłów KO, a 8.01.2020 r. skierowano go do pierwszego czytania¹⁸. Niestety, szanse na uchwalenie w najbliższym czasie karty praw podatnika są znikome. Nie zanosì się także na rychłe uchwalenie nowej ordynacji podatkowej.

Prawa podatnika należą do najważniejszych obszarów naukowych w działalności Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego. Ważną rolę w globalnym dyskursie naukowym dotyczącym praw podatnika odegrał międzynarodowy projekt naukowy

¹⁴ Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model...*, *passim*; Komisja Europejska, *Wytoczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 27.04.2021 r.), s. 6.

¹⁵ W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, KPPod. 2018/1, <https://czasopisma.uni.lodz.pl/tax/article/view/5959> (dostęp: 4.02.2020 r.), s. 105 i n.; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian*, Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 466 i n.

¹⁶ Rzecznik Praw Obywatelskich, *Karta Praw Podatnika – nowym instrumentem ochrony dla podatników*, 10.04.2019, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-zawprowadzeniem-karty-praw-podatnika> (dostęp: 17.02.2020 r.).

¹⁷ Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika, druk sejmowy nr 3458, Sejm RP VIII kadencji, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 4.02.2020 r.).

¹⁸ Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika, druk sejmowy nr 137, Sejm RP IX kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=137> (dostęp: 4.02.2020 r.).

Ochrona praw podatników: Perspektywa europejska, międzynarodowa i krajowa (*The Protection of Taxpayers' Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*) (2008–2009), zainicjowany i kierowany przez Centrum. Opracowano koncepcję badań oraz kwestionariusz prawnoporównawczy, który umożliwił przedstawicielom głównych ośrodków akademickich z dziesięciu państw przygotowanie sprawozdań krajowych. Posłużyły one jako materiał do opracowania obszernego raportu generalnego, ukazującego stan ochrony wybranych praw podatnika w różnych państwach. Zbadano także teoretyczną i praktyczną stronę ochrony praw podatnika, uwzględniając instytucję rzecznika praw podatnika i karty praw podatnika. Badano rolę prawa europejskiego i międzynarodowego w ochronie praw podatnika. Wyniki badań przedstawiono podczas międzynarodowej konferencji naukowej, a następnie opublikowano w postaci monografii w języku angielskim¹⁹. Stała się ona ważną pozycją międzynarodowego piśmiennictwa odnoszącego się do ochrony praw podatnika, czego dowodem są liczne powołania przez przedstawicieli światowej nauki prawa podatkowego.

Ponadto A. Mariański, M. Wilk i M. Sęk byli sprawozdawcami krajowymi w projekcie Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association, IFA) *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*²⁰ (kongres IFA w Bazylei w 2015 r.). W latach 2015–2019 M. Wilk i M. Sęk byli polskimi sprawozdawcami międzynarodowej sieci badawczej Obserwatorium Praktycznej Ochrony Praw Podatnika (*The Observatory on the Practical Protection of Taxpayers' Rights*).

Należy przypomnieć, że autorami projektu ustawy – Karta Praw Podatnika wniesionego do Sejmu są pracownicy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych nie tylko organizuje i prowadzi badania naukowe, ale także je wspiera. Wyrazem tego jest objęcie przez Centrum patronatu nad ni-

¹⁹ *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.

²⁰ Zob. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, red. P. Baker, P. Pi-stone, „Cahiers de droit fiscal international” 2015/100b.

niejszą książką. Słowa podziękowania kieruję do Pani dr Agnieszki Franczak za zainicjowanie prac nad monografią i działania w charakterze Redaktora Naukowego.

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel
Kierownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych

ROLA DORADCÓW PODATKOWYCH W OCHRONIE PRAW PODATNIKA

Od kilku dekad zagadnienia związane z ochroną praw podatnika są przedmiotem wzmożonej debaty zarówno naukowej, jak i dotyczącej aspektów praktycznych. Nie jest to tylko skutkiem jakiejś „mody” związanej z poszanowaniem praw jednostki, zwłaszcza w kontaktach z administracją publiczną. W wielu państwach wprowadzono nowe obowiązki obciążające podatnika, a w konsekwencji konieczne stało się ustanowienie nowych mechanizmów bądź wzmocnienie już funkcjonujących, które przyznają określone prawa podatnikom. Dodatkowo międzynarodowe programy zapobiegające unikaniu opodatkowania przewidywały nowe instrumenty, jak różnego rodzaju klauzule przeciw unikaniu opodatkowania, mechanizmy wymiany informacji czy też raportowania schematów podatkowych. Ich implementacja do porządku krajowego często następowała bez głębszego zastanowienia i analizy skutków praktycznych, zwłaszcza dotyczących poszanowania praw podatników.

Już w 2008 r. Krajowa Izba Doradców Podatkowych z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wraz z wydawnictwem Wiedza i Praktyka przygotowała Kartę Praw Podatnika¹. Zauważono wtedy rosnącą dysproporcję obowiązków podatnika i jego uprawnień. Wskazywano także na nagminne naruszanie tych uprawnień przez organy podatkowe. Postulowano zatem zachowanie (przywrócenie) równowagi obowiązków i uprawnień.

¹ A. Mariański, *Karta Praw Podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki” 2008/4 (wyd. spec.), s. 7–12.

W ostatnich latach wprowadzono wiele nowych regulacji, które całkowicie zachwiały tę równowagę. Przepisy pisane były w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, a przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Skutkiem jest rażąco niski poziom legislacji. Były one stworzone z myślą o wyręczeniu urzędników podatkowych z podejmowania wszystkich niezbędnych czynności zmierzających do wyjaśnienia stanu faktycznego. Doprowadziło to do przerzucenia nieproporcjonalnie dużych obowiązków na podatników. Nowe regulacje niejednokrotnie są sprzeczne z Konstytucją (raportowanie schematów podatkowych), prawem międzynarodowym (podatek u źródła) oraz prawem unijnym (podatek od wyjścia). Wszystkie mają jedną wspólną cechę – nie uwzględniają praw adresatów tych norm.

Zmiany regulacji prawnych wskazują na pilną potrzebę dyskusji, a następnie przygotowania i wdrożenia rozwiązań przywracających niezbędną równowagę między stronami stosunku prawnopodatkowego. Jednym z nich może być karta praw podatnika. Można także rozważyć kartę dobrych praktyk podatkowych, która potwierdzałaby, a w niektórych sytuacjach rozwijała prawa i obowiązki podatników oraz ustawodawcy i administracji podatkowej.

Dlatego też należy podziękować Pani dr Agnieszce Franczak za świetną inicjatywę, a także partnerom projektu – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Ośrodkowi Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu za wsparcie projektu. Krajowa Izba Doradców Podatkowych z dużym zaangażowaniem będzie wspierała projekty dotyczące ochrony praw podatnika.

*Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ
Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych*

Adam Bartosiewicz

***IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* A ZASADA SKUTECZNOŚCI PRAWA UNIJNEGO – UWAGI NA TLE ORZECZENIA TSUE W SPRAWIE HERST**

1. Uwagi wstępne

W polskim systemie prawa podatkowego obowiązuje od kilku lat zasada *in dubio pro tributario*. Jako zasada stosowania prawa¹, mająca oparcie konstytucyjne, była ona uznawana już wcześniej w orzecznictwie sądów administracyjnych. Czy na kształt tej zasady wpływa zasada prymatu prawa unijnego i wypływający z niej obowiązek zapewnienia skuteczności prawu unijnemu? Sprawa nie jest oczywista, a nie tak dawno wypowiedział się w tym przedmiocie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 23.04.2020 r., C-401/18, *Herst s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství*².

¹ Pozostając na gruncie derywacyjnej koncepcji wykładni prawa, można traktować tę zasadę jako jedną z istotnych dyrektyw interpretacyjnych.

² ECLI:EU:C:2020:295.

2. Zasada *in dubio pro tributario*

W obecnym stanie prawnym zasada *in dubio pro tributario* jest wyrażona wprost w przepisach prawa. Określa ją art. 2a o.p., stanowiąc, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Przepis ten wszedł w życie 1.01.2016 r. Jego celem było normatywne wyrażenie jednej z zasad ogólnych prawa podatkowego, którą znaczna część doktryny prawa podatkowego dotychczas wywodziła z regulacji konstytucyjnych. Jak wskazywano w uzasadnieniu projektu ustawy, którym wprowadzono przepis art. 2a o.p., zasada ogólnego prawa podatkowego *in dubio pro tributario* obecna jest w prawodawstwie innych państw, między innymi Kanady, Stanów Zjednoczonych, Belgii czy Francji. W Polsce zasada ta wywiedziona jest z art. 84 i 217 Konstytucji RP³. W uzasadnieniu projektu ustawy wskazywano też, że wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa przez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika, a także, iż zasada ta ma na celu funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe⁴.

Generalnie należy zgodzić się z tym, że chociaż słusznie postulowano ustanowienie *explicite* zasady *in dubio pro tributario* w ogólnym prawie podatkowym⁵, to jednak zasada ta była uznawana już wcześniej, przede wszystkim w orzecznictwie sądów administracyjnych, ale także Trybunału Konstytucyjnego. Nie bez kozery wskazywano bowiem, że funkcjonowała ona od dawna w praktyce stosowania prawa, głównie zaś

³ Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji, www.sejm.gov.pl.

⁴ Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018.

⁵ Zob. A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 250–258 i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104–108.

w sądowym jego stosowaniu, gdyż administracja podatkowa kierowała się z reguły zasadą *in dubio pro fisco*⁶.

O obecności omawianej zasady w praktyce stosowania prawa przez sądy administracyjne – jeszcze zanim została ona wyrażona wprost w przepisach prawa – może świadczyć fakt, że została ona powołana do końca 2017 r. w ponad 930 orzeczeniach sądowych⁷.

Na istnienie tej zasady zwracał uwagę także Trybunał Konstytucyjny. W uzasadnieniu wyroku z 18.07.2013 r., SK 18/09⁸, Trybunał stwierdził, że „[...] zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych”.

Wydaje się przy tym, że niezależnie od faktu wyrażenia zasady *in dubio pro tributario* w przepisach Ordynacji podatkowej, zasada ta pozostaje nadal regułą mającą oparcie w standardach konstytucyjnych. Wynika ona z zasady demokratycznego państwa prawnego, lecz jednocześnie znajduje oparcie także w zasadzie wyłączności ustawy w prawie daninowym (w tym jej rozumieniu, które zakłada także wystarczającą określoność ustawy w nakładaniu ciężarów publicznych⁹).

⁶ R. Mastalski, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, konstytucyjne i unijne podstawy opodatkowania, racjonalne tworzenie prawa, szerokie pole interpretacji prawa. Glosa do wyroku NSA z 29.11.2017 r., II FSK 3280/15, OSP 2018/5, poz. 55.*

⁷ M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, art. 2a.

⁸ OTK-A 2013/6, poz. 80.

⁹ Zob. także K. Knawa, *Zasada określoności zobowiązania podatkowego jako postulat nauki i wymóg prawny*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 167.

3. Warunki zastosowania zasady *in dubio pro tributario*

Ustawowa regulacja zasady *in dubio pro tributario* wskazuje na pewne warunki, które muszą wystąpić, aby było możliwe jej zastosowanie w danym przypadku. W literaturze przedmiotu słusznie wskazuje się, że „Analizowana zasada będzie mogła mieć zastosowanie wyłącznie, jeśli zostaną spełnione trzy warunki, które występować będą przy tym łącznie, co oznacza, że brak któregoś z nich będzie wykluczać możliwość zastosowania art. 2a o.p.”¹⁰.

Pierwszym z tych warunków jest istnienie wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Powszechnie uważa się, że regulacja ta obejmuje swoim zakresem wątpliwości dotyczące rozumienia przepisów, ich interpretacji. Są to sytuacje, w których powstają wątpliwości co do treści normy prawnej dekodowanej z przepisów prawa. Przeważa również pogląd, że art. 2a o.p. nie obejmuje swoim zakresem wątpliwości w zakresie stanu faktycznego, jaki miałby stanowić podstawę faktyczną rozstrzygnięcia organów podatkowych¹¹.

Drugim z warunków jest charakter owych wątpliwości interpretacyjnych. Muszą to być wątpliwości „niedające się usunąć”. Jak bowiem wskazuje się w doktrynie, standardowe metody wykładni mogą prowadzić do osiągnięcia jednoznacznej w treści normy prawnej, gdyż pozwalają one

¹⁰ M. Popławski [w:] *Ordynacja...*, red. L. Etel, art. 2a.

¹¹ Chociaż trzeba również wspomnieć, że zdarzają się zapatrywania odmienne, niekiedy wyrażane w orzecznictwie sądowym (zob. przykładowo wyrok NSA z 13.04.2018 r., II FSK 951/16, LEX nr 2494279; wyrok NSA z 28.02.2018 r., II FSK 627/16, LEX nr 2466599). Można także wskazać, że w interpretacji ogólnej prawa podatkowego Minister Finansów stwierdził, iż „z treści art. 2a o.p. nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna, co oznacza, że należyte stosowanie przepisów tej ustawy dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały” (zob. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015, Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 4).

naprawdę na wiele, chociaż nie, jak się niektórym wydaje, na wszystko¹². To zaś powoduje, że mogą zaistnieć przypadki, w których wynikiem procesu interpretacji jest więcej niż jedna możliwa norma (prawna).

Wskazuje się w związku z tym, że omawiana zasada ma zastosowanie „[...] w sytuacji *hard case*, a więc wtedy, gdy występuje otwarta tekstowość lub pluralizm interpretacyjny, dopiero po wykorzystaniu wszystkich dyrektyw interpretacyjnych, a więc przez zastosowanie wykładni językowej, sprawdzonej i skorygowanej regułami oraz wskazówkami charakterystycznymi dla wykładni funkcjonalnej, czy systemowej”¹³. „Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, a zatem istnieją niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”¹⁴.

Istnienie bowiem wątpliwości co do rozumienia przepisu, które jednak mogą być wyeliminowane w procesie wykładni, nie jest przesłanką do zastosowania przedmiotowej zasady¹⁵. „Same różnice w interpretacji treści normy prawnej prezentowane przez podatników, obecne w literaturze przedmiotu czy nawet obserwowane pomiędzy organami podatkowymi wydającymi odmienne interpretacje podatkowe, nie świadczą o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów”¹⁶.

Jeśli jednak wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, to znaczy gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, nadal pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, wów-

¹² B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Prz. Pod. 2015/4, s. 17.

¹³ B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, PiP 2019/12, s. 58 i n.

¹⁴ Wyrok NSA z 20.02.2020 r., II FSK 837/18, LEX nr 3009896.

¹⁵ M. Popławski [w:] *Ordynacja...*, red. L. Etel, art. 2a.

¹⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z 21.06.2017 r., I SA/Sz 420/17, LEX nr 2323021.

czas zastosowanie powinna znajdować zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika¹⁷. Czas na jej stosowanie jest bowiem wtedy, gdy użyte metody wykładni prawa, z wykładnią prounijną włącznie, nie dadzą względnie klarownego rezultatu¹⁸.

Można zatem zauważyć, że w literaturze przedmiotu istnieje raczej zgodna opinia, iż tylko i wyłącznie poważne wątpliwości co do rozumienia przepisu, skutkujące pojawieniem się więcej niż jednego uprawnionego wyniku wykładni, mogą być przesłanką zastosowania omawianej zasady. Należy przy tym również podkreślić, że ewentualna wielość wyników interpretacji powinna być w pierwszej kolejności eliminowana przy zastosowaniu reguł wykładni, a dopiero w razie niedających się usunąć wątpliwości możliwe jest sięgnięcie do zasady *in dubio pro tributario*.

4. Wyrok TSUE w sprawie Herst

W kontekście poczynionych już rozważań należy zaprezentować wyrok TSUE z 23.04.2020 r., C-401/18, *Herst s. r. o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství*. Został on wydany w następstwie sporu, jaki powstał między spółką *Herst* a czeskimi organami podatkowymi w związku z zakwestionowaniem odliczenia przez *Herst* podatku od nabycia paliw przewożonych przez tę spółkę w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z niektórych państw członkowskich do Czech.

Spór, którego dokładny zakres nie jest istotny z punktu widzenia celów niniejszej publikacji, dotyczył charakteru nabycia dokonywanych przez spółkę – czy stanowiły one nabycia krajowe, czy też nabycia wewnątrz-wspólnotowe. Sąd krajowy, do którego ostatecznie trafił spór, powziął wątpliwość, w którym momencie *Herst* uzyskiwała prawo do rozporządzania spornymi w postępowaniu głównym paliwami „jak właściciel” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

¹⁷ Wyrok WSA w Gdańsku, z 17.06.2020 r., I SA/Gd 521/19, LEX nr 3048006.

¹⁸ B. Brzeziński, *O wątpliwościach...*, s. 17 i n.

W tym zakresie sąd odsyłający wskazał, że ponieważ istnieją wątpliwości co do wykładni krajowego przepisu prawa podatkowego w ramach sporu między organem a podmiotem prywatnym, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Republiki Czeskiej (Ústavní soud České republiky) wypracowało zasadę konstytucyjną prawa krajowego, na podstawie której wątpliwość tę należy rozstrzygać na rzecz podmiotu prywatnego (zasada *in dubio mitius*). Sąd krajowy uznał, że przepisów, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, nie można uznać za jasne w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania głównego ani z punktu widzenia prawa krajowego, ani z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, sąd krajowy zapytał Trybunał między innymi o to, czy „Czy zasada neutralności podatku od towarów i usług albo jakakolwiek inna zasada prawa Unii stoi na przeszkodzie zastosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego *in dubio mitius*, która w sytuacji niejednoznaczności normy prawnej, kiedy norma obiektywnie pozwala na przyjęcie różnych wyników wykładni, nakazuje organom władzy publicznej przyjąć wynik wykładni na korzyść adresata normy prawnej (tu podatnika podatku od towarów i usług)? Czy zastosowanie tej zasady byłoby w zgodzie z prawem Unii przynajmniej wtedy, gdyby zostało ograniczone do sytuacji, w których istotne okoliczności faktyczne sprawy miały miejsce przed przedstawieniem wiążącej wykładni spornego zagadnienia prawnego przez Trybunał [...], który za właściwy uznał inny, mniej korzystny dla podatnika, wynik wykładni?”.

W swoim orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego (transponujący prawo unijne), który to przepis krajowy można interpretować na różne sposoby, przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii¹⁹.

¹⁹ Powstaje oczywiście pytanie, czy Trybunał Sprawiedliwości może orzekać o wykładni prawa krajowego. Można w związku z tym zauważyć, że wielokrotnie Trybunał wskazywał, iż również praktyka stosowania i interpretowania prawa krajowego może

Teza orzeczenia, jak można było się spodziewać, mając na względzie poglądy Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie, stoi zatem twardo na gruncie prymatu prawa unijnego i konieczności zapewnienia mu skuteczności także w konfrontacji z zasadami konstytucyjnymi państwa członkowskiego. Samo jednak uzasadnienie wyroku, a jeszcze bardziej opinia Rzecznik Generalnej w tej sprawie, tak jednoznaczne już nie są.

Należy wskazać, że Trybunał w istocie w uzasadnieniu nie odniósł się w ogóle do problemu ewentualnej sprzeczności prawa unijnego z zasadami konstytucyjnymi, chyba przyjmując za pewnik, że oczywiste jest, iż prawo Unii Europejskiej ma pierwszeństwo przed prawem państwa członkowskiego, także przed jego konstytucją.

Jedyną bowiem kwestią, którą zajął się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w swoim orzeczeniu było uznanie, że wykładnia prawa Unii Europejskiej dokonana przez Trybunał wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od daty jego wejścia w życie. Z tego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni. Zdaniem Trybunału stosowanie konstytucyjnej zasady *in dubio mitius* w postaci przewidzianej przez sąd odsyłający sprowadzałoby się w rzeczywistości do ograniczenia w czasie skutków przyjętej przez Trybunał wykładni przepisów prawa Unii, których transpozycja została zapewniona przez przepisy prawa krajowego. To zaś jest możliwe tylko wyjątkowo i tylko w wyroku, którym dokonuje się takiej wykładni.

stanowić o nieprawidłowej implementacji prawa unijnego. W tym rozumieniu Trybunał, oceniając zgodność normy prawa krajowego (przyjętej w wyniku wyboru jednego z rezultatów procesu interpretacji przepisu krajowego) z prawem unijnym, w istocie faktycznie ocenia prawo krajowe, formalnie dokonując wykładni prawa unijnego.

5. Prymat prawa unijnego a normy konstytucyjne państw członkowskich

Trybunał w istocie nie uzasadnił więc, dlaczego konstytucyjna zasada *in dubio mitius* nie stoi na przeszkodzie stosowaniu transponowanych w prawie krajowym przepisów unijnych w rozumieniu pogarszającym sytuację podatnika (jednostki), jeśli rozumienie to przyjęte jest przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nie jest to nic dziwnego, jeśli wziąć pod uwagę poglądy Trybunału w przedmiocie prymatu prawa unijnego, także w kontekście ewentualnej sprzeczności z normami konstytucyjnymi państw członkowskich.

Wedle Trybunału Sprawiedliwości status prawny przepisu krajowego, którego zgodność z prawem unijnym jest kwestionowana, nie ma znaczenia dla pierwszeństwa tego ostatniego. Ustąpić pola musi nawet krajowa konstytucja²⁰. W tym kontekście prezentowane orzeczenie nie może dziwić.

Kwestia ta wywołuje jednak wiele wątpliwości, w tym po stronie sądów konstytucyjnych państw członkowskich. Przykładowo w orzeczeniu z 20.06.1998 r., G 22/98²¹, austriacki Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że fakt, iż określona regulacja ustawowa stanowi implementację prawa wspólnotowego, nie wyłącza możliwości kontroli konstytucyjności tej regulacji. Z kolei w orzeczeniu z 3.12.2001 r., 226514²², francuska Rada Stanu stwierdziła, że zasada pierwszeństwa prawa unijnego nie może podważać w krajowym porządku prawnym najwyższej mocy konstytucji. Istotną wagę przywiązuje się także do orzeczenia niemieckiego Federalnego Sądu Konstytucyjnego w sprawie Solange I²³. W orzeczeniu tym

²⁰ T.T. Koncewicz, *Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich* [w:] *Węzłowe problemy w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, red. B. Banaszkiewicz, Warszawa 2003, https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/Trybunal_sprawiedliwosci.pdf (dostęp: 25.03.2021 r.), s. 9–10.

²¹ www.ris.bka.gv.at/vfgh/ (dostęp: 25.03.2021 r.).

²² www.legifrance.gouv.fr/WAspad/UnDocument?&JADE&nod=JADE001X12X0000026514 (dostęp: 25.03.2021 r.).

²³ Orzeczenie Federalnego Sądu Konstytucyjnego Republiki Federalnej Niemiec z 29.05.1974 r., BvL 52/71, „Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts” t. 37, s. 271 i n.

Sąd pozostawił sobie możliwość orzekania o niemożności zastosowania prawa unijnego z powodu jego niezgodności z konstytucją²⁴.

Stanowisko sądów konstytucyjnych państw członkowskich po części się zmieniło. Obecnie zdaje się trwać pewien nie do końca wyrażony kompromis, zgodnie z którym prymat prawa wspólnotowego (unijnego) nie może naruszać, czy też dotyczyć ładu konstytucyjnego państwa przez podważenie jego podstawowej konstrukcji oraz konstytuujących go zasad²⁵.

Istotne miejsce w orzecznictwie sądów konstytucyjnych zajmuje pogląd, zgodnie z którym Unia może działać tylko i wyłącznie w zakresie kompetencji jej powierzonych²⁶ i sama nie ma kompetencji do określenia swoich kompetencji²⁷. Jeśli stałoby się inaczej, to wówczas sądy krajowe mogą odmówić zastosowania przepisu prawa unijnego²⁸.

Wśród przedstawicieli polskiej doktryny nie ma natomiast w tych kwestiach zgody. Z jednej strony bowiem stwierdza się, że prawo

²⁴ Należy wszak zauważyć, że do niniejszego orzeczenia trzech sędziów złożyło zdania odrębne. Podkreślono m.in., że przepisy stanowione przez organy Wspólnoty mają pierwszeństwo w razie kolizji nie tylko z narodową ustawą zwykłą, lecz również z przepisami konstytucyjnymi normującymi prawa podstawowe.

²⁵ Tak Federalny Sąd Konstytucyjny Republiki Federalnej Niemiec w orzeczeniu z 22.10.1986 r., BVerfGE 73, 339, Solange II. Szerzej w tym zakresie zob. A. Lisiecka, *Prawo wspólnotowe w porządku prawnym państw członkowskich* [w:] *Szkice z prawa Unii Europejskiej*, t. III. *Problemy Konstytucyjne*, red. E. Piontek, Kraków 2005, s. 253–303 oraz *Relacje między prawem konstytucyjnym a prawem wspólnotowym w orzecznictwie sądów konstytucyjnych państw Unii Europejskiej*, red. B. Banaszkiewicz, Warszawa 2003, https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/EUROPA_2006.pdf (dostęp: 25.03.2021 r.); a także T.T. Koncewicz, *Prawa człowieka w Trybunale Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, „Przegląd Sądowy” 2002/10, s. 6–10.

²⁶ Tak hiszpański Trybunał Konstytucyjny w oświadczeniu z 13.12.2004 r., DTC 1/2004.

²⁷ Tak przykładowo Federalny Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12.10.1993 r., 2 BvR 2134, 2159/92, „Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts” t. 89, s. 155 i n. W oryginale określenie to brzmi *Kompetenz-Kompetenz*, co można by przetłumaczyć jako „kompetencja kompetencyjna”. Wydaje się jednak, że bez właściwego kontekstu staje się ono pleonastyczne, w związku z czym właściwsze zdaje się używanie bardziej opisowo „kompetencja do określenia swoich kompetencji”.

²⁸ Tak przykładowo duński Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 6.04.1998 r., I 361/1997, <http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/traktat/amsterdam/bilag/grundlov/> (dostęp: 25.03.2021 r.).

unijne (pochodne w nie mniejszym stopniu jak pierwotne) powinno mieć pierwszeństwo stosowania wobec całego prawa krajowego²⁹. Z drugiej jednak strony wskazuje się, że nie ma podstaw prawnych do przyjmowania takiego stanowiska³⁰, normy Konstytucji zaś – która nie jest ustawą w rozumieniu art. 91 ust. 3 Konstytucji RP – stoją ponad prawem pochodnym oraz ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi³¹. Pierwszeństwo prawa unijnego w stosunku do postanowień Konstytucji jest co najmniej wątpliwe³². Swoistość aktu integracji nie może zaś zapewniać prawu unijnemu nadrzędności wobec Konstytucji³³.

6. Wykładnia prounijna a pogorszenie sytuacji prawnej jednostki

Jak już wskazywano, wynikająca z art. 2a o.p. zasada *in dubio pro tributario* ma również umocowanie konstytucyjne. Można zatem zauważyć, że *prima facie* wydaje się zachodzić potencjalna kolizja między koniecznością zapewnienia skuteczności prawu unijnemu (co może oznaczać wybór wyniku wykładni zgodnej z prawem unijnym, lecz pogarszającej sytuację podatnika) a przestrzeganiem zasady *in dubio pro tributario*.

Trzeba bowiem podkreślić, że nie ma generalnego zakazu niepogarszania sytuacji prawnej jednostki w wyniku zastosowania wykładni prounijnej.

²⁹ Tak np. J. Barcz, *Akt integracyjny Polski z Unią Europejską w świetle Konstytucji RP*, PiP 1998/4, s. 12.

³⁰ A. Wróbel, *Niektóre zagadnienia stosowania dyrektyw przez sądy (polskie)* [w:] *Prawo Unii Europejskiej w Wewnętrznym Porządku Prawnym Państw Członkowskich*, red. E. Piontek, Warszawa 2004, s. 107.

³¹ S. Biernat, *Ustrojowe podstawy przyszłego członkostwa Polski w Unii Europejskiej* [w:] *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane prof. dr hab. J. Łętowskiemu w 60 rocznicę urodzin*, red. A. Łopatka, A. Wróbel, S. Kiewlicz, Warszawa 1999, s. 47–48.

³² M. Szpunar, *Członkostwo Polski w Unii Europejskiej a polski system prawny*, Warszawa 2003, s. 13.

³³ M. Safjan, *Konstytucja a członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, PiP 2001/3, s. 3 i n.

Jednostka może bowiem na skutek zastosowania wykładni prounijnej znaleźć się w obiektywnie mniej korzystnej sytuacji prawnej³⁴. Zawsze jednak wynik taki musi być możliwy do osiągnięcia przez zastosowanie krajowych metod wykładni, nakładany zaś na jednostkę nie może w ogóle nie wynikać z prawa krajowego.

W tym kontekście można uznawać, że zastosowanie wykładni prounijnej – także wówczas, gdy jest ona niekorzystna dla jednostek – w istocie usuwa wątpliwości dotyczące treści normy prawnej. Należy bowiem pamiętać, że z punktu widzenia „technicznego” wykładnia prounijnego to wykładnia przeprowadzona metodami określonymi przez prawo krajowe³⁵ czy też zgodnie z zasadami wykształconymi w doktrynie krajowej³⁶. Pierwiastek unijny sprowadza się zaś do wyboru³⁷ – ale tylko spośród tych możliwych do osiągnięcia za pomocą wykładni krajowej³⁸ – takiego wyniku wykładni, który zapewnia zgodność normy krajowej z normą unijną.

W tym przypadku zatem wykładnia prounijna prowadziłyby do sytuacji, w której nie byłoby przesłanki do stosowania zasady *in dubio*

³⁴ B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 199.

³⁵ W. Postulski, *Sądy państw członkowskich jako sądy wspólnotowe* [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 440.

³⁶ Chociaż należy zauważyć, że w praktyce zwraca się uwagę na obawy związane z zasadniczą zmianą sposobu wykładni po akcesji. Wskazuje się bowiem na problem zasadniczej zmiany reguł wykładni prawa polskiego po 1.05.2004 r., akcentując odmienny sposób wykładni obowiązujący w państwach członkowskich Unii Europejskiej, gdzie rzekomo jedyną właściwą wykładnią ma być wykładnia funkcjonalna, posługująca się nie tyle treścią przepisów, co analizą celów, funkcji i interesów, które te przepisy mają realizować. Por. K. Pawłowicz, *Wykładnia prawa po 1 maja 2004* [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2004, s. 141.

³⁷ W doktrynie swego czasu pojawił się pogląd, że wykładnia prounijna może dotyczyć tylko tych przypadków, gdy prawo krajowe nadaje się do rozbieżnej interpretacji. Tak Adwokat Generalny W. van Gerven w opinii do sprawy C-106/89, *Marleasing SA* przeciwko *La Comercial Internacional de Alimentacion SA*. Można bowiem wówczas mówić, o pojawieniu się różnych wyników wykładni, spośród której możliwe jest wybranie tego odpowiadającego normom prawa unijnego. Pogląd powyższy nie został jednak podtrzymany przez Trybunał w tej sprawie.

³⁸ W. Postulski, *Sądy...*, s. 440.

pro tributario. Wykładnia prounijna prowadziła by zatem do usunięcia owych wątpliwości.

Wydaje się jednak, że tego rodzaju podejście niesie za sobą dwa niebezpieczeństwa.

7. Pułapka pozornej wykładni prounijnej

Na pierwsze z tych niebezpieczeństw w jakiejś mierze zwróciła uwagę Rzecznik Generalna w swojej opinii do sprawy Herst, stwierdzając, że wymóg wykładni zgodnej z prawem Unii Europejskiej nie jest nieograniczony. W szczególności nie może on służyć jako podstawa dla dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*. Jeżeli więc wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa krajowego, które jest sprzeczne z prawem Unii, lecz korzystne dla podatnika. I w tym zakresie, zdaniem Rzecznik Generalnej, żadne zasady prawa unijnego nie ograniczają stosowania zasady *lex mitius*.

Trafnie bowiem Rzecznik wywodzi, że w przypadku gdy prawo unijne przybiera postać dyrektyw (jak jest zasadniczo na gruncie podatku od towarów i usług), to dyrektywa może być źródłem uprawnień, lecz nie obowiązków dla jednostki. Gdy prawo krajowe (określone jego rozumienie) jest dla jednostki korzystniejsze niż to, co wynikałoby z przepisu unijnego (także w rozumieniu przyjętym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej), to wówczas zastosowanie ma wobec jednostki to właśnie prawo krajowe. Zwracano na to już uwagę w piśmiennictwie³⁹.

Wykładnia prounijna powinna wprawdzie sięgać tak dalece jak to tylko możliwe⁴⁰, jednak w każdym przypadku musi to być wynik wykładni,

³⁹ A. Bartosiewicz, *Wykładnia praw wspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, Prz. Pod. 2006/2.

⁴⁰ Trybunał powtarza ten znany z wcześniejszych orzeczeń zwrot także w orzeczeniach dotyczących wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. Tak np. w orzeczeniu z 11.07.2002 r., C-62/00, Marks & Spencer plc and Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2002:435.

który jest choćby możliwy do przyjęcia na gruncie krajowych metod wykładni. Wykładnia prounijna nie może bowiem prowadzić do substytucji norm krajowych i unijnych przez organ krajowy⁴¹. Wówczas bowiem występuje skutek bezpośredni normy unijnej, a nie wykładnia prounijna prawa krajowego. W taki właśnie sposób – jako wybór wyłącznie tego wyniku wykładni, który jest możliwy do osiągnięcia krajowymi metodami wykładni – należy rozumieć pojawiające się często stwierdzenie, że wykładnia prounijna nie może być wykładnią *contra legem*⁴². Nie można bowiem w wyniku wykładni przyjąć istnienia normy (prawa krajowego), która byłaby sprzeczna z jednoznaczną treścią przepisu (z którego owa norma jest dekodowana)⁴³. Oczywiście trudno jest odgórnie ustalić, co jest, a co nie jest *contra legem*⁴⁴. Dla oceny tego, co jest *contra legem* w konkretnym przypadku należy się jednak odnosić do prawa krajowego, a nie do prawa unijnego. To właśnie prawo krajowe wyznacza granice dopuszczalności prounijnej wykładni prawa⁴⁵.

Wydaje się zresztą, że w jakieś mierze zasada *in dubio pro tributario* również w tym zakresie obowiązuje. W literaturze przedmiotu wskazuje się wprawdzie, że zasada ta nie dotyczy aspektów w zakresie wątpliwości co do zakresu obowiązywania przepisów, lecz tylko wątpliwości co do ich treści⁴⁶. Wydaje się jednak, że należy ją rozumieć również jako zasadę, która powinna być przesłanką przy dokonywaniu określonych wyborów w ramach tzw. decyzji walidacyjnej⁴⁷.

8. Czy to oznacza, że sprzeczności nie ma?

Istnieje także drugie niebezpieczeństwo podejścia, w myśl którego wykładnia prounijna usuwałaby w każdym przypadku wątpliwości co

⁴¹ B. Kurcz, *Dyrektywy...*, s. 199.

⁴² B. Kurcz, *Dyrektywy...*, s. 198.

⁴³ W. Postulski, *Sądy...*, s. 445.

⁴⁴ B. Kurcz, *Dyrektywy...*, s. 198.

⁴⁵ M. Szpunar, *Bezpośredni skutek dyrektywy w postępowaniu przed sądem krajowym (Uwagi na tle najnowszego orzecznictwa)*, PiP 2004/9, s. 57.

⁴⁶ M. Popławski [w:] *Ordynacja...*, red. L. Etel, art. 2a.

⁴⁷ A. Wróbel, *Niektóre...*, s. 103.

do treści przepisu (sposobu jego rozumienia). Przy takim podejściu okazywałoby się, że norma *in dubio pro tributario* pozostaje normą pustą na gruncie podatków podlegających harmonizacji w ramach Unii Europejskiej.

Gdyby bowiem w sytuacjach potencjalnie wątpliwych usuwać wszelkie sprzeczności, jeśli można się tak wyrazić, *pro communautaire*, to zasada *in dubio pro tributario* nie miałaby faktycznego zastosowania. Zawsze bowiem o wyborze wyniku wykładni miałby zdecydować pierwiastek prounijny. I nie powstawałaby sytuacja „niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisu”. To zaś czyniłoby tę zasadę praktycznie martwą.

Na tego rodzaju niebezpieczeństwo również zwraca uwagę w swojej opinii Rzecznik Generalna w opinii do sprawy *Herst*. I co w jakiej mierze zaskakujące, proponuje w tym przypadku rozwiązanie w istocie dające prymat konstytucji państwa członkowskiego nad prawem unijnym. Rzecznik wskazuje bowiem, że zasada wykładni prounijnej jest ograniczona także przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz. W tym kontekście stwierdza, że ogólna zasada prawna *in dubio mitius* służy pewności prawnej, jako że wyraźnie reguluje skutki niepewności prawnej wynikającej z niejasnego przepisu prawa jednoznacznie na niekorzyść tego, kto spowodował tę niepewność. Zasada ta stanowi, jako zasada prawa krajowego, taką samą granicę wykładni zgodnej z prawem Unii jak granica brzmienia przepisu.

To co również zasługuje na wyraźne podkreślenie, w kontekście brzmienia art. 2a o.p., to okoliczność, że zdaniem Rzecznik Generalnej, jeśli krajowe zasady prawa – w tym przypadku konstytucyjna zasada *in dubio mitius* – ograniczają możliwości wykładni prawa krajowego do jednego wariantu, to także wówczas przyjęcie drugiego wyniku wykładni (zgodnego z prawem unijnym) stanowiłoby o bezpośrednim stosowaniu prawa unijnego, a nie byłoby tylko jego wykładnią. Bezpośrednie stosowanie zaś – w przypadku dyrektywy – jest ograniczone i w szczególności nie może być podstawą nałożenia obowiązków na jednostkę.

Można zatem zauważyć, że Rzecznik Generalna uznała tym samym, iż konstytucyjne zasady (wynikające z prawa krajowego) mogą stanowić granicę dla wykładni prounijnej.

9. Podsumowanie

Zasygnalizowane tutaj problemy mogą, jak się wydaje, pojawiać się coraz częściej w przyszłości. Można przypuszczać, że przypadki nieprawidłowej implementacji będą pojawiać się z równą częstotliwością jak dotychczas. Nie jest wykluczone, że powstanie wówczas problem wyboru takiego rezultatu wykładni, który będzie korzystny dla podatnika, lecz niekoniecznie będzie w pełni realizował prawo unijne. Jakims przedsmakiem tego problemu był chociażby niedawny spór o recepcję w praktyce orzeczenia TSUE z 8.05.2019 r., C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁸.

Dr hab. Adam Bartosiewicz – doradca podatkowy, radca prawny [ORCID: 0000-0001-8702-2672].

⁴⁸ ECLI:EU:C:2019:390.

Paweł Borszowski

WAŻNY INTERES PODATNIKA – PRZYCZYNEK DO DYSKUSJI O UPRAWNIENIACH PODATNIKA. UWAGI NA TLE INSTYTUCJI UMORZENIA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH

1. Uwagi wstępne

Rozwiązanie jakie przyjął ustawodawca podatkowy w ramach regulacji umorzenia zaległości podatkowej opiera się w dużym stopniu na wykorzystaniu przesłanki będącej zwrotem szacunkowym, tj. „ważny interes podatnika”. Kształt normatywny przepisu art. 67a § 1 pkt 3 o.p. nie daje podstaw do jednoznacznego stwierdzenia, czy założeniem normodawcy było przyznanie pierwszeństwa przesłance ważnego interesu podatnika. Niewątpliwie nie może stanowić podstawy do takiego stwierdzenia wskazanie jej w pierwszej kolejności w stosunku do wyrażenia będącego klauzulą generalną klasyczną, a zatem interesu publicznego. Wydaje się, że uzasadnieniem dla tego rozwiązania w zakresie kolejności przesłanek mógłby być ich charakter normatywny. W pierwszym zatem przypadku mamy do czynienia ze zwrotem szacunkowym, a zatem jedną z form określeń nieostrych jako środków zapewniających elastyczność tekstu aktu normatywnego z obszaru prawa podatkowego. Z kolei w drugim przypadku chodzi o klauzulę generalną klasyczną, gdzie kwalifikacja sytuacji, które można objąć tą przesłanką, wymaga dokonania ocen pozaprawnych. Dlatego też dla praktyki podatkowej potencjalnie mniejsze

wątpliwości interpretacyjne mogą się wiązać z analizą zwrotu szacunkowego „ważny interes podatnika”. Jest to pewne uproszczenie, gdyż w konkretnej sytuacji dotyczącej podatnika, we wszystkich płaszczyznach jej oceny niezbędnej dla zaistnienia przesłanki ważnego interesu podatnika, mogą zaistnieć wątpliwości trudne do jednoznacznego rozstrzygnięcia. Biorąc jednak pod uwagę pewien sposób wyrażania w tekście aktu normatywnego środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego, wprowadzonych w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹, można założyć taką kolejność normatywną. Pierwsze uzasadnienie dla takiej kolejności odnosi się zatem do charakteru tych środków legislacyjnych. Drugie uzasadnienie powinno uwzględniać samą konstrukcję instytucji umorzenia zaległości podatkowej². Skoro bowiem podstawą jej zastosowania jest wniosek podatnika, relacja między tym wnioskiem a wykazaniem przesłanki odnoszącej się bezpośrednio do interesu tego podatnika w jego kwalifikowanej postaci powinna być punktem wyjścia.

Umiejscowienie tych dwóch różnych przesłanek pod względem charakteru prawnego i skutków analizy ich zaistnienia w konkretnym stanie faktycznym jest rozwiązaniem, które należałoby poddać analizie z punktu widzenia celu regulacji art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Chodzi niewątpliwie o jeden ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, będący nieefektywnym sposobem zakończenia tego stosunku prawnego. Przy czym ten cel regulacji ustawodawca zdaje się „przedstawiać” w dwóch wymiarach, które można uznać jako cele szczegółowe, a zatem cel odnoszący się bezpośrednio do sytuacji podatnika, przy normatywnym ujęciu jako ważny interes podatnika oraz cel odnoszący się do interesu publicznego, wprost ujęty jako tak wyrażona klauzula generalna klasyczna³.

¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 283. Należy zatem zauważyć, że chyba nieprzypadkowo w § 155 rozporządzenia, wskazując środki, które mają służyć zapewnieniu elastyczności tekstu aktu normatywnego, w pierwszej kolejności odniesiono się do określeń nieostrych, a następnie do klauzul generalnych.

² Szerzej w zakresie konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 261 i n.

³ W teorii prawa podkreślono taki charakter wyrażenia „klauzula generalna” przywołanego w tym rozporządzeniu w odróżnieniu od klauzul generalnych funkcjonalnych,

Przy takim ukazaniu celu podstawowego i dwóch celów szczegółowych tej instytucji powstaje obawa wrzucenia niejako do jednego zbioru – obszaru nieostrości wielu różnych i odmiennych w skutkach sytuacji, które należy dopiero poprzez cel podstawowy kwalifikować w odniesieniu do zakończenia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę dodatkowo, że chodzi o nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdzie Skarb Państwa nie uzyska należnych środków, może pojawić się obawa niewłaściwego zespolenia dwóch odmiennych w celach szczegółowych i skutkach oceny przesłanek. Stąd też powstaje kolejne istotne zagadnienie dotyczące oceny kształtu tej instytucji z punktu widzenia uprawnień podatnika. Ustawodawca nieprzypadkowo zatem w art. 67a § 1 pkt 3 o.p. posługuje się sformułowaniem, akcentując kompetencję organu podatkowego, uprawnienie podatnika wyraża zaś w możliwości złożenia wniosku i wykazania w nim między innymi ważnego interesu podatnika. Wydaje się bowiem, że wskazanie na przesłankę odnoszącą się *de facto* wprost do sytuacji podatnika powinno być w kształcie tej instytucji wyraźniej powiązane z uprawnieniem tego podatnika także co do sposobu jej „urzeczywistnienia”. Sformułowanie to można zatem przyjąć jako hipotezę niniejszego opracowania. Z kolei celem staje się przeanalizowanie tej przesłanki i jej rozumienia w praktyce podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych dla wykazania konieczności jej odrębnego potraktowania z uwagi na wskazany cel szczegółowy umorzenia zaległości podatkowej.

2. Sposób rozumienia zwrotu szacunkowego „ważny interes podatnika”

Posługiwanie się dość powszechnie sformułowaniem odnoszącym się do przesłanki ważnego interesu podatnika jest pewnym uproszczeniem. Podobne uwagi można sformułować, gdy chodzi o klauzulę generalną interesu publicznego. Prawodawca, zarówno w analizowanej instytucji umorzenia zaległości podatkowej, jak i w innych unormowaniach,

którym można również objąć określenia nieostre. Zob. M. Zieliński [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 297.