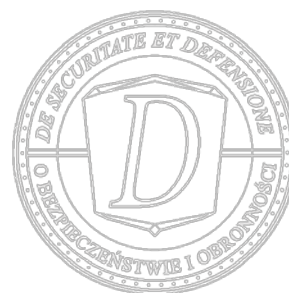


Paulina BREJDAK¹

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie²

Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji

paulina.brejdak@interia.pl



BEZPIECZEŃSTWO PODATNIKÓW W ŚWIETLE OKREŚLONOŚCI PRAWA

ABSTRAKT: W artykule przedstawiono zagadnienie określoności prawa. Stanowi ona normatywny nakaz, który realizowany jest przez jasność, precyzyjność przepisów prawnych oraz poprawność legislacyjną. Z uwagi na specyfikę prawa podatkowego zasada ta odgrywa szczególną rolę w jego tworzeniu. Jednakże, wiele przepisów prawnopodatkowych jest mało zrozumiałych, nieprecyzyjnych i skomplikowanych. W konsekwencji podatnik w myśl *ignorantia iuris nocet* narażony jest na dodatkowe obciążenia lub sankcje. Dlatego też, na gruncie przepisów prawa podatkowego istnieją stosowne mechanizmy chroniące i gwarantujące bezpieczeństwo podatnika w toku stosowania prawa.

SŁOWA KLUCZOWE: prawo podatkowe, określoność prawa, zasada państwa prawnego

LEGAL SECURITY BASED ON THE DEFINITE CHARACTER OF TAX REGULATIONS

ABSTRACT: The aim of the article is to analyze the definite character of legal tax regulations. It is a normative order which is realized by the clarity, precision of legislation and legislative correctness. Due to the specificity of tax law this principle to perform a special role in its creation. However, many of the tax laws are incomprehensible, imprecise and complex. Consequently, the taxpayer in *ignorantia iuris nocet* is exposed to additional charges or sanctions. Therefore, under the provisions of tax law there are adequate mechanisms to protect and guarantee the safety of the taxpayer.

KEYWORDS: tax law, the definite character of legal regulations, rule of law

¹ Paulina Brejda – absolwentka Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II w Lublinie na kierunkach: Prawo i Administracja. Prace magisterskie z zakresu prawa podatkowego obroniła w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego. Autorka artykułów naukowych opublikowanych na łamach między innymi Roczników Nauk Prawnych KUL, Młodego Jurysty UKSW i Kortowskiego Przeglądu Prawniczego. Zainteresowania naukowe skupiają się wokół prawa podatkowego oraz procedury administracyjnej.

² John Paul II Catholic University of Lublin.

WPROWADZENIE

Podatki stanowią nieodłączny element życia każdego obywatela, a ich rola, przeznaczenie i sposób pobierania posiadają bogatą historię. Któż nie słyszał o słynnym powiedzeniu Benjamina Franklina, iż na świecie pewne są tylko dwie rzeczy – śmierć i podatki. A wtórujący Terry Pratchett dodał, że podatki są gorsze, bo śmierć nie trafia się przynajmniej co roku. O ile pierwsze podatki wzięły się stąd, że władza żądała od uboższej ludności zapłaty w zamian za ochronę, tyle już dalszy rozwój świadczeń wynikał z potrzeb finansowania wojen i podbojów. Płacono nie tylko pieniędzmi, ale również w naturze, choćby ziarnem czy żywcem. Podatki odegrały również istotną rolę w rewoltach społecznych. Jednym z powodów wojny domowej w Anglii w latach 1642 – 1649 był spór o to, kto sprawuje kontrolę nad podatkami: król czy parlament, a społeczne oburzenie z powodu zwolnienia szlachty oraz kleru z większości obciążeń stało się jedną z bezpośrednich przyczyn wybuchu rewolucji francuskiej z 1789 r.³ Współcześnie w Polsce obciążenia finansowe w postaci podatków stanowią główne źródło finansowania budżetu państwa, a ich rodzaje, warunki pobierania, wysokość oraz terminy płatności regulowane są stosownymi przepisami prawa. Niezmienny pozostał charakter podatków, bowiem wedle konstytucyjnej zasady wyrażonej w artykule 84 każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie⁴.

Prawo podatkowe jest specyficzną gałęzią prawa, które silnie ingeruje w sferę majątkową podatnika. Wobec tego powinno być jasne i przejrzyste skonstruowane. Temu służy określoność prawa, która stanowi jedną z dyrektyw zasady państwa prawnego. Kreuje ona standardy poprawnej legislacji, a w konsekwencji urzeczywistnia się w zasadzie zaufania do państwa i tworzonego prawa. Jest to dyrektywa wyznaczająca reguły stanowienia ogółu przepisów prawnych, aby były one zrozumiałe, klarowne i zapewniały bezpieczeństwo prawne adresatów norm. Zasada ta ma szczególne znaczenie na płaszczyźnie stanowienia prawa podatkowego z uwagi na jego ingerencyjną specyfikę. Niemniej jednak, w rzeczywistości są one niejasne, skomplikowane oraz zawierają wiele niedookreślonych zwrotów. W konsekwencji, prowadzi to do błędnego określania przedmiotu czy kwoty podatku. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, w myśl którego nakaz precyzji i wyrazistości sformułowań normatywnych oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym. Zwłaszcza tam, gdzie uregulowania przewidują obowiązek obliczenia oraz zapłaty *quorum* podatku⁵. Natomiast, niedostateczna klarowność przepisów prawnopodatkowych jest wręcz niebezpieczna, utrudnia wykładnię prawa oraz prowadzi do dyskursu podatkowego⁶. Ponadto, prawo podatkowe charakteryzuje się nierównością podmiotów. Z jednej strony występuje władczy aparat administracji skarbowej, a z drugiej zobowiązany podatnik. Kompe-

³ *Podatki*, Encyklopedia Historii Świata, Warszawa 2001, s. 474.

⁴ Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483), zw. dalej: Konstytucja RP.

⁵ Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, Legalis nr 88884.

⁶ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 166.

tencja państwa w zakresie nakładania podatków i ich następcej przymusowej egzekucji czyni z niego podmiot o nieskrępowanej możliwości wprowadzania podatków, ale także kształtowania pozycji prawnej podatnika⁷. Dlatego biorąc pod uwagę powyższe, tak ważne jest tworzenie prawa podatkowego zgodnie z zasadami poprawnej legislacji, ale także zagwarantowanie poprzez stosowne mechanizmy i instytucje ochronę przed zagrożeniami wynikającymi z braku dostatecznej określoności prawa podatkowego oraz nierówności podmiotów.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problematyki określoności prawa w świetle przepisów prawnopodatkowych, a także omówienie wybranych mechanizmów chroniących podatnika przed niejasnymi i zbyt skomplikowanymi unormowaniami prawnopodatkowymi.

ZASADA OKREŚLONOŚCI STANOWIONEGO PRAWA

Władza ustawodawcza została wyposażona w swobodę kształtowania systemu podatkowego, a co za tym idzie obowiązków podatkowych. Jednakże, swoboda ta nie posiada bezwzględniego charakteru. Ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania konstytucyjnych zasad stanowienia oraz wprowadzania w życie przepisów prawnopodatkowych. Tworzenie prawa wymaga przestrzegania wymogu rzetelnej i prawidłowej procedury ustawodawczej, ażeby obywatel mógł w sposób sumienny wypełniać swoje zobowiązania podatkowe⁸. Podstawowym i konstytucyjnie uregulowanym obowiązkiem jest nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków tylko i wyłącznie w drodze ustawy⁹. Zasada ta konkretyzuje określoność prawa, która posiada swoje podstawy w konstytucyjnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego i jest jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji. W literaturze przedmiotu uznawana jest za niezbędne kryterium realizacji celów prawa, jeżeli są one rozumiane, jako wytwarzanie porządku społecznego¹⁰. Wedle orzecznictwa konstytucyjnego przez określoność prawa należy rozumieć zarówno precyzyjność przepisu, jak i jasność prawa, które ma być zrozumiałe i komunikatywne dla jak największej liczby podmiotów. Wymóg ten posiada charakter dyrektywy ogólnosystemowej nakładającej na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa¹¹. Dla oceny zgodności sformułowania danego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy kryteria: precyzyjność regulacji prawnej, jasność przepisu oraz jego legislacyjna poprawność, które składają się na tak zwany test określoności prawa. Natomiast, rola poszczególnych kryteriów uzależniona jest od charakteru regulowanej materii, kategorii adresatów, ale przede wszystkim od stopnia ingerencji unormowań w wolności i prawa chronionych ustawą zasadniczą¹².

⁷A. Napiórkowska, *Czy ktoś chroni podatnika?*[w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 143.

⁸Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Legalis nr 54131.

⁹ Art. 217 Konstytucji RP.

¹⁰ I. Dziewulska-Gaj, *Spojrzenie na zasadę określoności w kontekście jej źródeł*, „Studia Prawa Publicznego” nr 2/2014, s. 131-152.

¹¹Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., sygn. akt KP 3/09, Legalis nr 175631.

¹² Wyrok TK z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt K 19/06, Legalis nr 258407.

Uszczegóławiając rolę trzech filarów określoności prawa należy wskazać, iż jasność przepisu wiąże się z jego redakcją, poprawnością językową oraz logiczną¹³. Bowiem, adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne¹⁴. Stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych rozpatrywane jest w kategoriach naruszenia ustawy zasadniczej¹⁵. Zasada legislacyjnej poprawności przepisu w swoisty sposób równoważy daleko idącą swobodę stanowienia prawa. Bowiem, nakazuje precyzyjne wyjaśnienie pojęcia, które zostało zawarte w danym przepisie prawnym¹⁶. Obligatoryjne elementy składające się na wspomniany test określoności prawa nie tylko stanowią wzór poprawnego ustawodawstwa, ale przede wszystkim w kontekście prawa podatkowego są one gwarancją bezpieczeństwa podatników przed zbytnim fiskalizmem państwa. Jednakże, w rzeczywistości nakaz określoności prawa nie do końca spełnia swoją rolę. Dlatego też, ogromną rolę odgrywa orzecznictwo, działalność interpretacyjna administracji skarbowej oraz dorobek doktryny.

W wielu przypadkach interpretacja nieostrych i niedookreślonych zwrotów wymaga zastosowania pozaprawnych kryteriów. Przysparza to wiele wątpliwości, nieścisłości oraz kontrowersji, gdyż wydanie stosownego rozstrzygnięcia w danej sprawie posiada w pełni uznaniowy charakter. Aczkolwiek, powszechność występowania niedookreślonych zwrotów prowadzi do pewnego rodzaju uelastycznienia prawa i rozstrzygnięcia każdej sprawy w sposób zindywidualizowany bez skrepowania sztywnymi ramami prawnymi. Stoi to oczywiście w sprzeczności z powinnością organów prawodawczych, które są zobligowane do tworzenia jasnych przepisów prawa. Bowiem, wartością dobrego ustawodawstwa jest jego stabilność stwarzająca nie tylko poczucie pewności, ale przede wszystkim prowadząca do wykreowania w społeczeństwie przekonania o zasadności ponoszenia zobowiązań podatkowych i jasności związanych z tym procedur¹⁷. Właściwe uchwycenie istoty niedookreślonych pojęć i zwrotów podatkowych odgrywa istotną rolę, gdyż wpływa bezpośrednio na sytuację majątkową podatnika. Odnosi się to zarówno do organu podatkowego, który w wyniku wydania indywidualnego rozstrzygnięcia w sprawie decyduje o powinnościach zobowiązanego, jak i do samego podatnika. Ważna jest świadomość i znajomość czynników wpływających na rzetelne oraz terminowe ponoszenie obciążeń podatkowych. Tym samym, zmniejsza się prawdopodobieństwo ich niespełnienia. Najistotniej-

¹³ P. Łukasiak, *Zasada demokratycznego państwa prawa w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, <http://knpf.ug.edu.pl/wp-content/uploads/2012/12/Patryk-%C5%81ukasik-Zasada-demokratycznego-panstwa-prawa-w-prawie-podatkowym-w-%C5%9Bwietle-orzecznictwa-Trybuna%C5%82u-Konstytucyjnego.pdf> (08.04.2017 r.).

¹⁴ Wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., sygn. akt K 39/97, Legalis nr 10457.

¹⁵ Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Legalis nr 54131.

¹⁶ Wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00, Legalis nr 50865.

¹⁷ D. Uszyński, *Niejasne przepisy, legislacyjne pułapki i luki w systemie prawa podatkowego* [w:] B. Kołosowska, P. Prewysz-Kwinto (red.), *W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Ghuchowskiego*, Toruń 2010, s. 143.

szą rolę odgrywa autentyczna interpretacja i prawidłowe rozumienie przepisów prawnopodatkowych¹⁸.

Dobitym przykładem powszechnego występowania niedookreślonych zwrotów jest stosowanie klauzul generalnych. Zasady techniki prawodawczej dopuszczają możliwość posłużenia się nimi w przypadku zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego¹⁹ i nie można ich *a priori* utożsamiać z uchybieniem czy niedopatrzaniem legislacyjnym²⁰. W literaturze przedmiotu klauzula generalna definiowana jest jako stanowiący część przepisu prawnego nieostry zwrot językowy posiadający jednocześnie charakter oceniający i odsyłający do kryteriów pozaprawnych, które mogą przykładowo przyjąć formę norm moralnych. Wyznacza ona swobodę decydowania, która uwidacznia się w postaci uznania administracyjnego²¹. Zatem, klauzula generalna to nic innego, jak norma o dużym stopniu ogólności. Wymaga ona uprecyzjowania w kontekście danego stanu faktycznego²².

Mając na uwadze uregulowania prawnopodatkowe do najczęściej występujących i przysparzających wątpliwości klauzul generalnych należy zaliczyć pojęcia „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”. Terminy te są o tyle istotne, iż każdy samodzielnie albo oba łącznie mogą stanowić podstawę do udzielenia podatnikowi preferencji podatkowej w postaci tzw. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych²³. Na mocy unormowań ordynacji podatkowej organ w przypadkach uzasadnionych „ważnym interesem podatnika” lub „interesem publicznym” może odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty, odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek albo umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną²⁴. Pojęcia „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” nie posiadają utrwalonego zakresu treści, bowiem jako swoiste klauzule generalne odsyłają do ocen pozaprawnych. Prowadzi to do szczególnego umiejscowienia orzecznictwa sądów administracyjnych w procesie ich identyfikacji²⁵.

Określoność prawa to nie tylko *stricte* dyrektywa prawidłowej legislacji, ale również element zasady ochrony zaufania do państwa. Z uwagi na specyfikę prawa podatkowego, na płasz-

¹⁸ M.M. Hybka, *Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym przez organy podatkowe w Polsce* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009, s. 471.

¹⁹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (t. jedn.: Dz. U. 2016 r. poz. 283 z późn. zm.).

²⁰ J. Zaleśny, *Określoność przepisów prawa na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 1/2011, s. 159-178.

²¹ B. Gnela, A. Kaźmierczyk-Jachowicz, M. Łuc, K. Michałowska, *Prawo podatkowe. Część ogólna: Kazusy*, Kraków 2007, s. 75.

²² M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, *Konstytucyjne zasady prawa i ich znaczenie dla interpretacji zasad ogólnych prawa i postępowania administracyjnego* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej. Tom 2*, Warszawa 2012, s. 9.

²³ Wyrok NSA z dnia 18 września 2015 r., sygn. akt II FSK 182/15, Legalis nr 1362420.

²⁴ Art. 67a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), zw. dalej: op.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 425/10, Legalis nr 382689.

czyżnie którego konkurują interesy gospodarcze państwa z interesami obywateli bardzo trudno o uzyskanie równowagi i jedności fiskalnej. Dlatego, właśnie poprzez zrozumiałe, precyzyjne uregulowania buduje się pożądany autorytet państwa i tworzonego przezeń prawa²⁶. Temu służą bezsprzecznie zasady podatkowe, które mimo iż zostały ustalone w XVIII wieku przez Adama Smitha²⁷ nadal mają ogromne znaczenie w tworzeniu wartościowego i racjonalnego systemu podatkowego, a są to równość, pewność, dogodność oraz taniość opodatkowania. Powinny być dla każdego prawodawcy wyznacznikami idealnego systemu podatkowego, który realizowany przez określone normatywnie funkcje, warunki i założenia konstrukcji podatku²⁸.

Równość opodatkowania zwana zasadą sprawiedliwości w tradycyjnym ujęciu to nic innego, jak równomierne rozłożenie ciężarów opodatkowania pomiędzy wszystkich obywateli²⁹. Stanowi ona nakaz stanowienia prawa zgodnie z zasadą równości³⁰, natomiast wszelkie odstępstwa, różnicowanie jest dopuszczalne w usprawiedliwionych przypadkach³¹. Przykładem dobrze ilustrującym takie różnicowanie jest swoboda w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych. Jednakże, wynikają one przede wszystkim z przesłanek ekonomicznych i społecznych. Ważne jest, aby preferencje podatkowe nie traktowały odmiennie podmiotów charakteryzujących się taką samą cechą i warunkami³², bowiem równych należy traktować równo, a podobnych podobnie³³. Ze względu na swoją specyfikę zasada ta odgrywa istotną rolę w orzecznictwie. Pewność opodatkowania to zasada, której realizacja wymaga określonej konstytucyjnie wyłączności ustawowej regulacji podatku³⁴, wedle której nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy³⁵. Zapobiega ona dowolności w działaniu organów podatkowych i stanowi gwarancję ochrony praw podatnika³⁶. Dogodność opodatkowania wyraża się przede wszystkim w pborze podatku w czasie, który winien być dogodny zarówno dla podatnika, ale i dla organu podatkowego³⁷. Niestety, niski poziom legislacji narusza tę zasadę poprzez małą komunikatywność przepisów, co prowadzi do trudności zrozu-

²⁶ P. Pomorski, *System podatkowy i jego uwarunkowania*[w:]P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 55.

²⁷ Adam Smith (1723-1790) uważany jest za jednego z najważniejszych filozofów brytyjskiego okresu Oświecenia, ojciec ekonomii klasycznej, autor *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. Stworzył zbiór elementarnych zasad kształtujących i charakteryzujących podatki, czyli zasady podatkowe.

²⁸ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10.

²⁹ *Ibidem*, s. 16.

³⁰ Wyrok TK z dnia 26 września 1989 r., sygn. akt K 3/89, Legalis nr 10042.

³¹ Wyrok TK z dnia 24 października 1989 r. sygn. akt K 6/89, Legalis nr 10046.

³² Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 389/09, Legalis 225864.

³³ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania-wybrane zagadnienia*, "Studia Prawno-ustrojowe" nr 22/2013, s. 81-100 cyt. za J. Oniszczyk, *Równość-najpierwsza z zasad i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 55 i nast.

³⁴ W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 22.

³⁵ Art. 217 Konstytucji RP.

³⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Zasada pewności opodatkowania w polskim prawie podatkowym*[w:] *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, C. Marzys, A. Matan, Z. Tabor (red.), Bydgoszcz 2007, s. 34.

³⁷ N. Gajl, *op. cit.*, s. 15.

mienia obowiązków fiskalnych przez podatnika³⁸. Natomiast, taniość opodatkowania wyraża się w takiej technice poboru podatku, która nakierowana jest na redukcję niezbędnych kosztów tego procesu. Nadmierne koszty ograniczają fiskalne znaczenie poboru podatków, a w konsekwencji wymuszają zwiększenie obciążeń podatkowych³⁹.

WYBRANE MECHANIZMY OCHRONY PODATNIKA

Racjonalne stanowienie prawa podatkowego wymaga tworzenia takich uregulowań, które nie budzą wątpliwości, a przede wszystkim są zrozumiałe dla adresata. Należy pamiętać o tym, iż odbiorcą danej normy prawnej jest zarówno podmiot profesjonalny, ale i nieprofesjonalny. Dlatego, podatnik musi choćby w stopniu dostatecznym posiadać stosowną wiedzę o swoich uprawnieniach i obowiązkach, tak aby nie ponosił z tego tytułu niekorzystnych dolegliwości lub sankcji. Z uwagi na liczebność prawnopodatkowych aktów prawnych, a także niejasność ich regulacji kształtowana jest słabsza pozycja podatnika wobec silniejszego aparatu skarbowego, a jak powszechnie wiadomo *ignorantia iuris nocet*. Niestety, nie sprzyjają temu niezrozumiałe i skomplikowane przepisy prawa podatkowego.

W uregulowaniach ustawy zasadniczej brak jest instytucji, która umożliwiałaby zwolnienie od ponoszenia danin publicznych⁴⁰. Dlatego też, można zgodzić się z twierdzeniem, iż prawem każdego podatnika jest zgodne z literą prawa dążenie do ograniczenia obciążeń podatkowych. Temu służą mechanizmy gwarantujące realizację prawnopodatkowych uprawnień podatnika oraz ochronę podatnika przed zbytnią ingerencją organów administracji podatkowej. Na szczególne uwzględnienie zasługuje zasada *in dubio pro tributario*, prawo do korekty deklaracji podatkowej oraz instytucja interpretacji podatkowych.

Zasada *in dubio pro tributario* od 1 stycznia 2016 r. nie stanowi już dyrektywy interpretacyjnej⁴¹. Poprzez nowelizację ordynacji podatkowej stała się zasadą ogólną prawa podatkowego. Na jej mocy, wszelkie wątpliwości odnośnie przepisów prawa podatkowego organ ma obowiązek rozstrzygać na korzyść podatnika. Zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawnych, a nie do stanu faktycznego. W przypadku niemożności ich usunięcia w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni prawa podatkowego, organ zgodnie z niniejszą zasadą winien przyjąć korzystniejsze znaczenie danych przepisów.

W myśl zasady *in dubio pro tributario* podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji niejasnego sformułowania jego podatkowych powinności. Zatem, przy wątpliwościach interpretacyjnych po wyczerpaniu wszelkich dopuszczanych metod wykładni, należy przyjąć takie rozumienie określonych regulacji, które w kontekście oceny konsekwencji prawnych zachowania podatnika są dla niego najkorzystniejsze. Wobec tego nie ulega wątpliwości, iż jest to gwa-

³⁸ W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 23.

³⁹ M. Sosnowski, *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 708/2012, s. 59-71.

⁴⁰ Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Legalis nr 54131.

⁴¹ W. Szewc, M. Broniecki, *Jeszcze raz o zasadzie in dubio pro tributario* [w:] P. Borszowski (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 189-201.

rancja nieprzerzucania odpowiedzialności z tytułu nieprecyzyjnych przepisów podatkowych na podatnika⁴². Tym samym, organ podatkowy musi dokonać wyboru takiej interpretacji przepisów, która zapewni najdalej idącą ochronę podatnika w toku postępowania podatkowego. Co istotne, nawet kosztem polityki fiskalnej państwa⁴³. Wobec tego, mając na uwadze obowiązek rozstrzygnięcia spraw przez organy podatkowe w formie wydawania aktów władczych, kwestie sporne związane ze stosowaniem zasady *in dubio pro tributario* powinny być przedmiotem tych aktów, czyli decyzji bądź postanowień⁴⁴.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego w demokratycznym państwie prawa winna funkcjonować równowaga pomiędzy indywidualnym dobrem konkretnego obywatela, a interesem państwa⁴⁵. Zatem, zasada *in dubio pro tributario* ma chronić podatnika przed rozszerzaniem zakresu obowiązków podatkowych, czyli przed stosowaniem wykładni *in dubio pro fisco*. Bowiem błędne jest twierdzenie, że celem nadrzędnym państwa jest uzyskiwanie dochodów budżetowych, a nie realizacja konstytucyjnych obowiązków wobec podatnika⁴⁶. Ponadto, w literaturze przedmiotu podkreśla się, iż w ramach standardów współczesnej kultury prawnej normy o charakterze ingerencyjnym powinny być interpretowane tak, aby jakiegokolwiek wątpliwości były rozstrzygane na korzyść obywatela⁴⁷.

Kolejnym mechanizmem chroniącym podatnika przed ewentualnymi sankcjami prawnymi jest korekta błędnie złożonej deklaracji podatkowej. W praktycznym ujęciu funkcja korekty jest istotna również z punktu widzenia wyeliminowania z pierwotnego rozliczenia błędów o charakterze formalnym i materialnym. Stąd, może ona pełnić rolę instrumentu prawnego w ramach optymalizacji obciążeń finansowych⁴⁸. Deklaracje podatkowe to inaczej mówiąc zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania obowiązani są na podstawie przepisów prawa podatkowego podatnicy, płatnicy oraz inkasenci⁴⁹. Wyróżniamy deklaracje z mocy prawa⁵⁰ odnoszące się do zobowiązań podatkowych, które powstają na skutek zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania.

⁴² L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 48.

⁴³ J. Niedojadło, *Nullum tributum sine lege-dopuszczalność wyboru drogi najmniej opodatkowanej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” nr 1/2014, s. 53-59.

⁴⁴ Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., sygn. akt PK4.8022.44.2015, <http://interpretacje-podatkowe.org/przepisy/pk4-8022-44-2015> (19.03.2017).

⁴⁵ Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, Legalis nr 51678 cyt. za K. Kunowska, *In dubio pro fisco-założenie systemowe czy błąd w praktyce stosowania prawa?*[w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 51.

⁴⁶ *Ibidem*, s. 51 i nast.

⁴⁷ K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 29 kwietnia 2009 r., VIII SA/Wa 714/08*, „Państwo i Prawo” nr 1/2010, <http://www.lex.pl/pip-akt/-/akt/glosa-do-wyroku-wsa-z-dnia-29-kwietnia-2009-r-viii-sawa-71408> (19.03.2017).

⁴⁸ G. Pelewicz, *Korekta deklaracji podatkowej jako forma optymalizacji obciążeń finansowych* [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012, s. 58.

⁴⁹ Art. 3 pkt 5 op.

⁵⁰ Art. 21 § 1 pkt 1 op.

Jego wysokość wynika *ex lege* albo z obliczeń dokonanych przez podatnika lub płatnika⁵¹ oraz deklaracje dotyczące zobowiązań powstałych na podstawie decyzji ustalającej ich wysokość⁵² posiadające charakter *stricte* informacyjny. Jeżeli przepisy prawnopodatkowe nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji to wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z zawartymi w niej danymi⁵³.

W praktyce deklarowania określonych zobowiązań podatkowych przez podmioty do tego zobowiązane popełniane są błędy, omyłki czy też nie wskazuje się przysługujących ulg, odliczeń lub nie korzysta się ze wspólnego rozliczania. Wobec tego, na mocy przepisów podatnicy, płatnicy i inkasenci mają możliwość skorygowania uprzednio złożonej deklaracji⁵⁴. Prawo to polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju, co deklaracja korygowana, ale o innej treści⁵⁵. Korekta deklaracji jest dokumentem, w którym podatnik wykazuje własne zobowiązanie podatkowe. Deklaracja lub jej korekta są oświadczeniami woli z zachowaniem wszelkich dla takich oświadczeń skutków prawnych. Jeżeli, w ramach wszczętego postępowania kontrolnego lub postępowania podatkowego nie zostaną stwierdzone nieprawidłowości, organy podatkowe nie wydadzą żadnych decyzji to w obrocie prawnym nadal będzie funkcjonować deklaracja, którą można skorygować. Odmiennie, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości i wydania decyzji, deklaracja taka zostaje wyeliminowana z obrotu prawnego. W konsekwencji, zastępuje ją decyzja od której służy odwołanie⁵⁶. Organ podatkowy posiada uprawnienie, ale i obowiązek jej weryfikacji. W następstwie, dokona on jednej z dwóch czynności, to jest dokona zwrotu nadpłaty lub też, może wszcząć postępowanie podatkowe w celu określenia zobowiązania podatkowego w formie decyzji⁵⁷.

Zgodnie z przepisami prawnopodatkowymi Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego podatnika wydaje w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego⁵⁸. Stosowny wniosek może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub też zdarzeń przyszłych⁵⁹. Co ważne, interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z jej uzasadnieniem. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Ponadto, interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego⁶⁰.

⁵¹ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego*[w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólnego prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 22.

⁵² Art. 21 § 1 pkt 2 op.

⁵³ Art. 21 § 5 op.

⁵⁴ Art. 80 op.

⁵⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 484/09, Legalis nr 239836.

⁵⁶ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Go 563/09, Legalis nr 243633.

⁵⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. akt I SAB/OI 20/14, Legalis nr 1198397.

⁵⁸ Art. 14b § 1 op.

⁵⁹ Art. 14b § 2op.

⁶⁰ Art. 14c op.

Instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych chroni i zabezpiecza majątek podatnika. Bowiem, przykładowo nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę, jeżeli w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej⁶¹. Ponadto, ochrona obejmuje adresatów interpretacji indywidualnych, które zmieniono w ten sposób, że pogarszają dotychczasową sytuację podatnika. Zmiana interpretacji niekorzystnej dla podatnika na interpretację korzystną, w przypadku zastosowania się do interpretacji niekorzystnej, uprawnia do żądania stwierdzenia i zwrotu nadpłaty⁶².

Liczebność wydawanych interpretacji indywidualnych pokazuje, iż podatnicy chętnie korzystają z tego rodzaju mechanizmu ochrony swoich praw. Dobitym przykładem jest problematyka nieodpłatnych świadczeń, które w podatkach dochodowych stanowią jedno ze źródeł przychodu. Pomimo powszechności występowania ich opodatkowanie budzi nadal wiele wątpliwości i kontrowersji. Wynika to przede wszystkim z braku legalnej, prawopodatkowej definicji oraz braku choćby ich przykładowego ustawowego katalogu. Dlatego też, kwestią problematyczną jest właściwa kategoryzacja i klasyfikacja najpierw świadczenia jako nieodpłatnego, a następnie jego wartości jako źródła opodatkowanego przychodu. Dzięki interpretacjom podatkowym, ale również ogromnej roli judykatury, których rozstrzygnięcia mają swoje rozwinięcie w literaturze przedmiotu wskazano w sposób kazuistyczny, co można zakwalifikować do kategorii nieodpłatnych świadczeń. Tym samym, tworzony jest ich *quasi* katalog. Działalność interpretacyjna nie tylko pozwala doprecyzować ustawowe zwroty, ale także tworzy pomocnicze definicje. Stanowi to szczególny przejaw gwarancji ochrony i bezpieczeństwa podatnika.

PODSUMOWANIE

Określoność prawa stanowi podstawową dyrektywę właściwego prawotwórstwa, której szczególną rolę najlepiej uwidaczniają uregulowania silnie ingerujące w sferę życia obywatela, a do takich należy niewątpliwie prawo podatkowe. Z uwagi na jego specyfikę przepisy prawa winny być jasne i zrozumiałe, ażeby podatnik mógł posiadać stosowną wiedzę w kwestii prawidłowego wywiązywania się ze swoich obowiązków daninowych. W rzeczywistości uregulowania prawopodatkowe stwarzają wiele wątpliwości i kontrowersji, które narażają podatnika na ujemne dolegliwości i sankcje. Niejako naprzeciw oczekiwaniom podatnika zostały stworzone normatywne instytucje, które zapewniają ochronę i bezpieczeństwo w przypadku problemów z właściwą interpretacją swoich obowiązków podatkowych. Należy pamiętać o tym, iż na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego istnieje zasada *ignorantia iuris nocet*, dlatego mechanizmy te gwarantują podatnikowi pewne minimum bezpieczeństwa. Niemniej, kwestią pierwszorzędną jest nakaz jasnego, precyzyjnego i poprawnego stanowienia prawa podatkowego. Natomiast, wszelkie

⁶¹ Art. 14k § 3op.

⁶² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1489/12, Legalis nr 796105.

instytucje mające charakter pomocniczy w toku stosowania prawa nie powinny zwalniać prawodawcy z tego obowiązku.

BIBLIOGRAFIA

AKTY PRAWA

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.).
Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (t. jedn.: Dz. U. 2016 r. poz. 283 z późn. zm.).

ORZECZNICTWO

- Wyrok TK z dnia 26 września 1989 r., sygn. akt K 3/89, Legalis nr 10042.
Wyrok TK z dnia 24 października 1989 r. sygn. akt K 6/89, Legalis nr 10046.
Wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., sygn. akt K 39/97, Legalis nr 10457.
Wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00, Legalis nr 50865.
Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, Legalis nr 51678.
Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Legalis nr 54131.
Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, Legalis nr 88884.
Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., sygn. akt KP 3/09, Legalis nr 175631.
Wyrok TK z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt K 19/06, Legalis nr 258407.
Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 389/09, Legalis 225864.
Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 425/10, Legalis nr 382689.
Wyrok NSA z dnia 18 września 2015 r., sygn. akt II FSK 182/15, Legalis nr 1362420.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 484/09, Legalis nr 239836.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Go 563/09, Legalis nr 243633.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1489/12, Legalis nr 796105.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. akt I SAB/Ol 20/14, Legalis nr 1198397.

OPRACOWANIA

- Brzeziński Bogumił, Agnieszka Olesińska. 2014. Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego. W Zagadnienia ogólnego prawa podatkowego, 17-62. Łódź: Wydawnictwo Biblioteka.
- Dziewulska-Gaj Izabela. 2014. „Spojrzenie na zasadę określoności w kontekście jej źródeł”. *Studia Prawa Publicznego* 2: 131-152.
- Etel Leonard, Stefan Babiarz, Rafał Dowgier, Hanna Filipczyk, Włodzimierz Gurba, Ireneusz Krawczyk, Wiesław Kuśnierz, Marcin Łoboda, Andrzej Nikończyk, Adam Nita, Agnieszka Olesińska, Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski, Jan Rudowski, Dariusz Strzelec. 2015. *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*. Białystok: Temida 2.
- Gajl Natalia. 1995. *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

- Glumińska-Pawlic Jadwiga. 2007. Zasada pewności opodatkowania w polskim prawie podatkowym. W *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, 33-40. Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Gnela Bogusława, Anna Kaźmierczyk-Jachowic, Michał Łuc, Kinga Michałowska. 2007. *Prawo podatkowe. Część ogólna: Kazusy*. Kraków: Wolters Kluwer.
- Hybka Małgorzata Magdalena. 2009. Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym przez organy podatkowe w Polsce. W *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, 471-479. Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Kunowska Kalina. 2007. In dubio pro fisco-założenie systemowe czy błąd w praktyce stosowania prawa? W *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, 51-62. Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Łukasiak Patryk. Zasada demokratycznego państwa prawa w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. <http://knpf.ug.edu.pl/wp-content/uploads/2012/12/Patryk-%C5%81lukasik-Zasada-demokratycznego-panstwa-prawa-w-prawie-podatkowym-w-%C5%9Bwietle-orzecznictwa-Trybuna%C5%82u-Konstytucyjnego.pdf>.
- Mastalski Ryszard. 2008. *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Napiórkowska Anna. 2011. Czy ktoś chroni podatnika? W *Podatnik versus organ podatkowy*, 141-154. Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Niedojadło Jacek. 2014. „Nullum tributum sine lege-dopuszczalność wyboru drogi najmniej opodatkowanej”. *Studia Prawnicze i Administracyjne* 1: 53-59.
- Nykiel Włodzimierz. 2015. *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Difin.
- Oniszczyk Jerzy. 2004. *Równość-najpierwsza z zasad i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa: Wydawnictwo WSPiZ.
- Orłowski Janusz. 2013. „Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania-wybrane zagadnienia”. *Studia Prawnoustrojowe* 22: 81-100.
- Pelewicz Grażyna. 2012. Korekta deklaracji podatkowej jako forma optymalizacji obciążeń finansowych. W *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Pomorski Piotr. 2014. *System podatkowy i jego uwarunkowania*. W *Prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo C.H.Beck.
- Radzikowski Krzysztof. 2010. „Glosa do wyroku WSA z dnia 29 kwietnia 2009 r., VIII SA/Wa 714/08”. W www.lex.pl/pip-akt/-/akt/glosa-do-wyroku-wsa-z-dnia-29-kwietnia-2009-r-viii-sawa-71408.
- Sosnowski Michał. 2012. „Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego”. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* 708: 59-71.
- Szewc Waldemar, Maciej Broniecki. 2011. Jeszcze raz o zasadzie in dubio pro tributario. W *Podatnik versus organ podatkowy*, 189-201. Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Uszyński Daniel. 2010. Niejasne przepisy, legislacyjne pułapki i luki w systemie prawa podatkowego. W *W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Głuchowskiego*, 143-160. Toruń: Wyższa Szkoła Bankowa.
- Wyrzykowski Mirosław, Michał Ziółkowski. 2012. Konstytucyjne zasady prawa i ich znaczenie dla interpretacji zasad ogólnych prawa i postępowania administracyjnego. W *Kon-*

stytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej. Tom 2, 1-47. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Zaleśny Jacek. 2011. „Określoność przepisów prawa na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego”. „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 1: 159-178.

INNE ŹRÓDŁA

Encyklopedia Historii Świata, Warszawa 2001.

<http://interpretacje-podatkowe.org/przepisy/pk4-8022-44-2015>.