

## Jeszcze raz o zasadzie *in dubio pro tributario*

### 1. To państwo ma mieć siły i środki, żeby tworzyć zasady postępowania podatkowego

Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego jest zasada *in dubio pro tributario*. Jest to dyrektywa interpretacyjna, która nakazuje pojawiające się wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Fakt jej istnienia i stosowania w procesie postępowania podatkowego potwierdza zarówno doktryna<sup>1</sup>, jak i orzecznictwo<sup>2</sup>, a nawet wcale nierzadkie rozstrzygnięcia organów podatkowych<sup>3</sup>. W jednym z wiekowych już orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż „jakikolwiek niejasności lub wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Za niedopuszczalną natomiast należy przyjąć praktykę rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika (*in dubio pro fisco*)”<sup>4</sup>.

Celem niniejszego artykułu nie jest jednak próba kolejnego podsumowania znanej i na szczęście dla podatnika stosowanej zasady postępowania podatkowego, ale próba krytycznego podejścia do działań Państwa w jej stosowaniu i wdrażaniu. Podstawowym fundamentem każdej z zasad państwa prawa winna być konstytucja i jej normy. Nie inaczej jest z zasadą *in dubio pro tributario*. Jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń, „obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa

---

<sup>1</sup> I. Mirek, *Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2007, nr 12.

<sup>2</sup> Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego np. orzeczenie z dnia 28.1.2003 r., sygn. K 2/02, OTK 2003/1/4, sentencja ogłoszona 13.2.2003 r., Dz.U. Nr 24, poz. 202, czy też orzeczenie z dnia 21.4.2004 r., sygn. K 33/03, OTK 2004/4A/3, sentencja ogłoszona 12.5.2004 r., Dz.U. Nr 109, poz. 1160.

<sup>3</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 19.07.2011 r., sygn. ILPB2/436-88/11-2/MK - [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=286425&i\\_smpp\\_s\\_strona=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=286425&i_smpp_s_strona=1) [dostęp 13.12.2011 r.], zmiana interpretacji indywidualnej nr ILPB2/415-715/10-5/WM z dnia 2.12.2010 r., sygn. DD3/033/189/MCA/10/PK-1238 – niepublikowane.

<sup>4</sup> Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt. III SA 964/87, ONSA 1989, nr 1, poz. 5.

i zaufania obywatela do państwa”<sup>5</sup>. Stąd jedną z pierwszych wymienionych w ustawie zasadniczej norm jest zasada demokratycznego państwa prawnego wyrażona w art. 2 Konstytucji RP<sup>6</sup> i rozwijana w innych aktach prawnych, m.in. powtórzona wprost w art. 120 Ordynacji podatkowej<sup>7</sup>. Na gruncie prawa podatkowego podstawowymi normami, które stanowią punkt wyjścia dla tworzenia i stosowania dalszych przepisów są ponadto rozdział II Konstytucji RP i komentowany szeroko art. 217 Konstytucji RP<sup>8</sup>. Wskazywane normy konstytucyjne są podstawami każdego przepisu prawa podatkowego, od których ustawodawca wyjść powinien, ale też nie może ich przekraczać.

Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego są jednocześnie podstawą do uchwalania licznych aktów prawnych, na podstawie których Państwo zabezpiecza swoje interesy fiskalne. Jak podaje Ministerstwo Finansów, na polski system podatkowy składa się dwanaście tytułów podatkowych, objętych materialnym szczególnym prawem podatkowym<sup>9</sup>. Wśród nich wymienić należy m.in. ustawy dochodowe<sup>10</sup>, ustawę o VAT<sup>11</sup> czy też ustawę o podatku akcyzowym<sup>12</sup>. Wszystkie te ustawy zostały uchwalone już po przemianach ustrojowych, jakie zaszły w Polsce po obaleniu socjalizmu, a ustawy dotyczące podatków pośrednich zostały gruntownie zmienione po wejściu Polski do Unii Europejskiej. Wydawać by się mogło, że materialne prawo podatkowe zawarte w tych aktach prawnych niewiele ma wspólnego z zasadą *in dubio pro tributario*, ale biorąc pod uwagę, kto jest końcowym „konsumentem” procesu tworzenia prawa podatkowego, ta zasada staje się podstawowym postulatem przy uchwalaniu ustaw podatkowych. Tymczasem tylko ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych była zmieniana od jej uchwalenia, tj. od dnia 26 lipca 1991 roku, aż 191 razy<sup>13</sup>! Powyższe oznaczają, że przez

<sup>5</sup> Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, Orzecznictwo Sądów w sprawach Gospodarczych 1994, nr 9, poz. 155.

<sup>6</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., Nr 78, poz. 483); dalej: Konstytucja RP.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2005 r., Nr 8, poz. 60); dalej: OP.

<sup>8</sup> K. Działocha, L. Garlicki, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom IV*, Wydawnictwo Sejmowe 2005.

<sup>9</sup> <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=3&dzial=155&wysw=2&sub=sub1> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2010 r., Nr 51, poz. 307); dalej: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 74, poz. 397); dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 177, poz. 1054); dalej: ustawa o VAT.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 108, poz. 626); dalej: ustawa o podatku akcyzowym.

<sup>13</sup> <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910800350> [dostęp 13.12.2011 r.].

ostatnich 20 lat zmiany do tej ustawy wchodziły średnio co 39 dni... Najmłodsza ze wskazywanych ustaw, tj. ustawa o podatku akcyzowym, była nowelizowana „tylko” 11 razy<sup>14</sup>. Należy dodać, że wcale nierzadkie rozporządzenia wykonawcze do tych ustaw<sup>15</sup> często publikowane są raptem kilka dni przed ich wejściem w życie, utrudniając podatnikowi rzetelne przygotowanie się do zmieniającej się rzeczywistości fiskalnej<sup>16</sup>. Przy czym nie są to zmiany kosmetyczne, ale często ingerujące w prawidłowy sposób rozpoznania obowiązku podatkowego<sup>17</sup> czy wręcz umożliwiające zwolnienie z podatku<sup>18</sup>. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat „podatkowego” *vacatio legis*, określając go na termin minimum miesięczny<sup>19</sup>, ale przy „produkowanej” przez ustawodawcę liczbie zmian i przepisów wykonawczych zaskarżenie wszystkich niekonstytucyjnie wprowadzonych zmian wydaje się co najmniej znacznie utrudnione.

## 2. Jeżeli prawo jest niełatwe do interpretacji, to trudno, aby w państwie prawa obarczać tym obywatela

Tak intensywny i szybki tryb wprowadzania zmian podatkowych jest poważnym zagrożeniem dla interesów podatnika i nie może być uzasadniony niczym innym jak interesami fiskusa. Często wręcz można znaleźć w uzasadnieniach ustaw nowelizujących

<sup>14</sup> <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20090030011> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>15</sup> Np. rozporządzeń wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych doliczono się aż 168 pozycji (w tym uchylonych i uznanych za uchylone) – <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910800350> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>16</sup> Np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, poz. 68, Nr 360) weszło w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r., rozporządzenie z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. 2010, poz. 160, Nr 1075) weszło w życie z dniem 1 września 2010 r.!

<sup>17</sup> Np. w/w rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, poz. 68, Nr 360) zawiera zasady wystawiania faktury dokumentującej dostawę złomu przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia – błędne udokumentowanie czynności w skrajnych przypadkach może doprowadzić do podwójnego opodatkowania VAT.

<sup>18</sup> Rozporządzenie z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. 2010, poz. 160, Nr 1075) zawiera szczegółowe dane, jak powinna wyglądać ewidencja wyrobów akcyzowych korzystających ze zwolnienia ze względu na przeznaczenie – uchybienia w jej prowadzeniu mogą prowadzić do utraty zwolnienia.

<sup>19</sup> Np. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r. K. 13/2001, OTK ZU 2001/4 poz. 81.

sformułowania typu: „zapropozowane zmiany do art. 17 ust. 1 ustawy o VAT mają na celu między innymi wyeliminowanie mechanizmów rozliczania VAT wykorzystywanych przez podatników nadużywających prawa do odliczenia podatku naliczonego za pomocą tzw. <<slupów>>, jak i wystawiania <<pustych faktur>>”<sup>20</sup>, czy też „opracowanie projektu wynika z konieczności wdrożenia do dnia 1 stycznia 2012 r. przepisów wynikających z dyrektywy Rady 2003/96/WE [...]”<sup>21</sup>. Takie sformułowanie uzasadnień ustaw nie przekonuje zwykłego podatnika, że to w jego interesie uchwalane są zmiany. Może to prowadzić do utraty zaufania obywatela do własnego Państwa, które już na etapie legislacyjnym stygmatyzuje go (bo jak inaczej nazwać sugerowanie w projekcie do ustawy innej niż karnej, że obywatel może działać poza prawem), a interesy ponadnarodowej organizacji stawia ponad „dobrem wspólnym wszystkich obywateli”<sup>22</sup>. Ponadto wprowadzanie zmian związanych z naszym członkostwem w Unii Europejskiej wcale nie eliminuje wątpliwości podatnika co do treści przepisów, które miały być harmonizowane po naszym wejściu do Unii Europejskiej. Jak się okazuje, nie zawsze tak jest. Przykładem jest już słynna sprawa Magoora sp. z o.o. – po wydaniu wyroku w tej sprawie okazało się, że przepisy krajowe dotyczące VAT od zakupywanego paliwa do samochodów osobowych nie były zgodne z przepisami unijnymi<sup>23</sup>. Ruszyła fala wniosków o nadpłatę podatku VAT, rozpoczęły się liczne postępowania sądowe, a ustawodawca dopiero wówczas poprosił właściwe organy wspólnotowe o zgodę na wprowadzenie stosownych ograniczeń w odliczaniu podatku VAT od paliwa do samochodów osobowych<sup>24</sup>. Zgodę nota bene uzyskał, a ograniczenie zostało utrzymane – co prawda czasowo, ale znowu odbyło się to kosztem podatnika<sup>25</sup>. Jest to jeden z wielu przykładów działania Państwa wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* i przerzucania ciężaru obciążeń, ale

<sup>20</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (druk sejmowy nr 3738) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3066.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>21</sup> uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – [http://www.mf.gov.pl/files/\\_podatki/podatek\\_akcyzowy/projekty\\_bip/uzasadnienie.pdf](http://www.mf.gov.pl/files/_podatki/podatek_akcyzowy/projekty_bip/uzasadnienie.pdf) [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>22</sup> Powołano się na art. 1 Konstytucji RP.

<sup>23</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Czwarta Izba) Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, z dnia 22 grudnia 2008 r., sygn. C-414/07 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-414-07&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>24</sup> Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>25</sup> Zmiany zostały wprowadzone w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. w ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz. 1652).

i niedoskonałości fiskalnych na podatnika. Jak się okazuje, działanie instytucji państwowych wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* nie jest spowodowane jedynie interesami fiskalnymi Państwa.

### 3. Tajemnicą poliszynela jest, że prawo podatkowe nie nadąża za stosunkami gospodarczymi

Podany przykład w sprawie Magoora sp. z o.o. pokazuje, jak prawo podatkowe „goniło” pomysłowość polskich przedsiębiorców. W wyniku orzeczenia dotyczącego ww. spółki na rynku motoryzacyjnym nastąpiła szybko przyrastająca podaż szeregu modeli samochodów noszących cechy samochodów osobowych, które ze względu na uzyskaną homologację ciężarową i określoną dopuszczalną ładowność (samochody z tzw. „kratką”) pozwalały na pełne odliczenie podatku od towarów i usług (zarówno z tytułu nabycia samochodu, jak i zakupu paliwa wykorzystywanego do ich napędu). Tym samym doszło do zróżnicowania pod względem podatkowym samochodów, które konstrukcyjnie i funkcjonalnie są niemal identyczne<sup>26</sup>. Dopiero wówczas fiskus zdecydował o stosownych zmianach legislacyjnych, przy czym szybkość z jaką wprowadzał zmiany poddaje w wątpliwość podatkowe *vacatio legis* tej zmiany – od wpłynięcia projektu ustawy do Sejmu do jej uchwalenia minęło raptem 23 dni<sup>27</sup>!

Inną kontrowersyjną i o tyle niezasadną, co nietrafioną zmianą, była drobna zmiana wprowadzona w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dopuszczalnego limitu odpisów amortyzacyjnych, które mogli dokonać jednorazowo podatnicy w roku podatkowym<sup>28</sup>. Wprowadzona zmiana miała „ukrócić” zgoła korzystną dla podatników praktykę, która wykorzystywała brzmienie przepisu, iż kwota dopuszczalnych jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w roku podatkowym przypisana jest każdorazowo dla poszczególnych wspólników spółki osobowej, a nie do samej spółki. Pomimo kontrowersji w wykładni tego przepisu w brzmieniu sprzed noweli, orzecznictwo potwierdzało, że „uprawnienie do odpisów amortyzacyjnych [...] przysługuje <<małemu podatnikowi>>, którym na mocy art. 5 pkt 20 w/w ustawy w przypadku spółki jawnej są wspólnicy, a nie spółka jawna”<sup>29</sup>. Przepis ten stanowił jedną z możliwości prawnie dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, umożliwiając podatnikowi jednorazowe „wpuszczenie

<sup>26</sup> Tak w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>27</sup> Historia prac nad projektem ustawy – jak wyżej.

<sup>28</sup> Art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>29</sup> Orzeczenie NSA z dnia 26 maja 2011 r., sygn. II FSK 113/10, „Monitor Podatkowy” 2011/7, s. 32.

w koszty” kwoty do 50 000 euro, którą normalnie musiałby amortyzować. Dzięki temu przepisowi wielu wspólników spółek osobowych mogło w danym roku podatkowym legalnie zmniejszyć swój dochód do opodatkowania. Taka możliwość została jednak podatnikom odebrana poprzez wprowadzenie przepisu stanowiącego, że „w przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki”<sup>30</sup>. Zmianę i szybki, bo jedynie 14-dniowy termin *vacatio legis* uzasadniono „koniecznością szybkiego wprowadzenia korzystnych dla podatników rozwiązań prawnych”<sup>31</sup>. Zarówno tempo tych zmian, jak i potencjalne efekty ich wprowadzenia zdają się przeczyć, że wprowadzając nową regulację kierowano się tu zasadą *in dubio pro tributario*.

#### 4. Stosowanie prawa podatkowego utrudnia wadliwie prowadzony proces legislacyjny

Powyższe przykłady przeczą niestety powoływanej już regule pewności prawa i zaufania obywatela do Państwa. Przyczyn należy szukać nie tylko w fiskalizmie Państwa, ale również w wadliwie wprowadzanym procesie legislacyjnym. Powoływany tu wcześniej problem w sprawie Magoora sp. z o.o. wynikał z błędnie wprowadzonego prawa wspólnotowego, a ściślej mówiąc – z braku zabezpieczenia na etapie akcesyjnym wyjątku dla Polski w zakresie ograniczeń dotyczących podatku naliczonego<sup>32</sup>. Skutkiem tej błędnej implementacji było ograniczenie podatnikom możliwości odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących paliwo do samochodów osobowych. Jest to bezpośredni i namacalny dowód, jak skutki wadliwie prowadzonego procesu legislacyjnego negatywnie odbiły się na podatniku. Innym spektakularnym przypadkiem, kiedy błędnie przeprowadzona implementacja godziła w interesy podatnika, była sprawa dotycząca zgodności polskich przepisów krajowych dotyczących obciążenia akcyzą (oraz wysokości jej stawki) wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodów osobowych, w szczególności samochodów używanych. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich uznał polskie przepisy za częściowo niezgodne z przepisami wspólnotowymi.

<sup>30</sup> Art. 22k ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzony ustawą z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz U. z 2009 r., nr 69, poz. 587).

<sup>31</sup> Tak w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk sejmowy nr 1662) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/1662.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>32</sup> Szczegóły w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Czwarta Izba) Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie z dnia 22 grudnia 2008 r., sygn. C-414/07 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-414/07&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

Wskazano bowiem, że niezgodne z prawem wspólnotowym są zawyżone stawki akcyzy stosowane w przypadku sprowadzania z innych państw Unii Europejskiej samochodów osobowych starszych niż dwuletnie<sup>33</sup>. Już na etapie postępowania przed Trybunałem, przewidując skutek orzeczenia, polski prawodawca zmienił stawki akcyzy<sup>34</sup>. Z kolei po wydaniu wyroku przez Trybunał weszła w życie regulacja dotycząca zwrotu niesłusznie uiszczonych akcyzy<sup>35</sup>, jednak z projektu uzasadnienia ustawy wynika, że ustawodawca zdecydował się na regulacje w niej zawarte głównie ze względu na tezy powoływanego wyroku<sup>36</sup>. Tak więc nawet jeśli sama ustawa uczyniła zadość zasadzie *in dubio pro tributario*, to już jej motywy czyniły raczej zadość unijnym interesom, a nie interesom polskich podatników. O jakości procesu legislacyjnego świadczy ponadto najnowsza zmiana do ustawy akcyzowej, jaka ma wejść w życie w dniu 2 stycznia 2012 r.<sup>37</sup>. Jak wskazują eksperci, z literalnej treści znowelizowanych przepisów wynika, że opodatkowując w 2012 roku zużycie węgla na cele opałowe, ustawodawca „zapomniał” o węglu kupionym przez podatników w 2011 roku<sup>38</sup>. Literalne brzmienie przepisów wskazuje, że przedsiębiorca, który kupił węgiel w roku 2011, ale nie zdążył go zużyć przed 2 stycznia 2012 r., powinien zarejestrować się najpierw do akcyzy, a potem płacić podatek za używany w 2012 roku węgiel. Ci z przedsiębiorców, którzy nie są jeszcze zarejestrowani jako podatnicy podatku akcyzowego, również mają problem – okazuje się, że obecny formularz rejestracyjny nie przewiduje pola „wyroby węglowe” dla rejestracji wyrobu akcyzowego podlegającego zużyciu. Te „drobne mankamenty” w sposobie wprowadzenia nowej regulacji prawnej ponownie pozostawiają podatnika na łasce losu, a raczej aparatu skarbowego, który co do zasady stosuje zasadę wykładni językowej.

---

<sup>33</sup> Szczegóły w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Pierwsza Izba) Maciej Brzeziński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie z dnia 18 stycznia 2007 r., sygn. C-313/05 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-313/05&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>34</sup> Stosownych zmian dokonano wówczas w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825 z późn. zm.).

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz.U. z 2008 r., Nr 118, poz. 745).

<sup>36</sup> Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (druk sejmowy nr 372) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/372.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>37</sup> Art. 21 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. z 2011 r., nr 232, poz. 1378).

<sup>38</sup> K. Piłat, *Wprowadzając akcyzę na węgiel, zapomniano o przepisach przejściowych*, „Rzeczpospolita” z dnia 2.12.2011 r.

## 5. Brak jest procedur do wydawania prawa podatkowego przy uwzględnianiu czynnika społecznego

Wskazywane luki legislacyjne mają swą przyczynę także w pomijaniu w procesie ustawodawczym czynnika obywatelskiego. Przykładowo, wprowadzając do regulacji ustawowych w zakresie podatku od towarów i usług rozwiązania dotyczące możliwości pełnego odliczenia VAT od faktur dokumentujących zużycie paliwa do samochodów osobowych, przedstawione propozycje pominięto<sup>39</sup>. Jak wskazuje uzasadnienie do projektu ustawy „w/w propozycje ze względu na ujemne skutki budżetowe, jakie by za sobą niosły, w szczególności w warunkach braku pewności co do sytuacji budżetowej w 2013 r., nie zostały uwzględnione”<sup>40</sup>. Przerzucanie na obywatela skutków podatkowych wprowadzonych rozwiązań legislacyjnych nie może być uzasadniane jedynie potrzebą doraźnych rozwiązań budżetowych i jest ewidentnie sprzeczne z zasadą *in dubio pro tributario*. Niestety, nie jest to jedyny przykład, gdy Państwo w imię doraźnych interesów jest głuche na uwagi czynnika społecznego. Wprowadzając na początku 2007 roku zmiany w zakresie zbycia nieruchomości, uwagi czynnika społecznego zostały pominięte (mowa o uwagach zgłoszonych przez Krajową Izbę Gospodarczą oraz Krajową Radę Doradców Podatkowych). Wskazywane organizacje sygnalizowały, że „w obowiązującym stanie prawnym podatek z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wynosi 10% przychodu z tytułu odpłatnego zbycia. Projektowana regulacja zakłada natomiast, że opodatkowany ma być dochód uzyskany z odpłatnego zbycia”<sup>41</sup>. Pomimo uwag organizacji branżowych, zmiany wprowadzono. Ponownie ze skutkiem *in dubio pro fisco*, co jednak nie zostało szerzej skomentowane, pomimo tego że dotyczyło to bezpośrednio wielu podatników, którzy po 1 stycznia 2007 r. nabyli, a potem chcieli zbyć nieruchomość. Skutki pominięcia czynnika społecznego nie mają bezpośredniego wpływu na stosowanie prawa i orzekanie o jego zgodności z Konstytucją, ale mogą mieć wpływ na jego zgodność z ustawą zasadniczą. Niestety, ani pełnomocnicy, ani tym bardziej sądy orzekające o zgodności prawa podatkowego z Konstytucją nie podnoszą tej kwestii. A wydawałoby się to zasadne, w szczególności w kontekście zapisów

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz. 1652).

<sup>40</sup> Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>41</sup> Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2006, Nr 217, poz. 1588) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/509.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

konstytucyjnych<sup>42</sup>. Niestety, wszystko wskazuje na to, że obecna administracja jeszcze bardziej ograniczy czynnik społeczny w procesie stosowania prawa. Zmieniony został bowiem stosowny regulamin Rady Ministrów, co spowodowało, że ocena skutków regulacji, do tej pory dołączana i do założeń, i do projektu ustawy, teraz będzie częścią uzasadnienia proponowanego dokumentu<sup>43</sup>.

## **6. Jedyną przeciwwagą dla błędnie wprowadzanego prawa podatkowego mogą być sądy, ale nie zawsze uwzględniają one postulaty dobrego tworzenia prawa podatkowego**

Jeszcze zanim uchwalono obecnie obowiązującą ustawę zasadniczą, to właśnie sądy stały na straży zasady *in dubio pro tributario*, naprawiając niedoskonałości ustawodawcze w drodze wykładni. Już u zarania III Rzeczypospolitej Sąd Najwyższy wskazywał, iż „fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca”<sup>44</sup>. Powyższy pogląd podzielał w swym orzecznictwie zarówno Trybunał Konstytucyjny, który wskazywał, że „stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji RP ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych z art. 84 Konstytucji albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw z art. 31 ust. 3 Konstytucji)”<sup>45</sup>, jak i NSA, który jeszcze na początku tego wieku przypominał, że „w myśl zasady *in dubio pro tributario*, wywodzącej się z konstytucyjnej gwarancji podstawowych wolności obywatelskich [...], wątpliwości dotyczące wykładni przepisów prawa podatkowego nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika”<sup>46</sup>. Z najnowszego orzecznictwa wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny wciąż dostrzega

<sup>42</sup> Np. art. 2 i 4 Konstytucji RP.

<sup>43</sup> K. Borowska, *Czy regulamin rządu ograniczy konsultacje*, „Rzeczpospolita” z dnia 14.12.2011 r.

<sup>44</sup> Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 2, poz. 24.

<sup>45</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r. sygn. P. 13/2002, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 4 poz. 102.

<sup>46</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi z dnia 19 września 2001 r., sygn. I SA/Łd 48/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 7, s. 33.

wynikającą z Konstytucji RP i powszechnie uznawaną w orzecznictwie tego Sądu konieczność odwoływania się do tzw. zasady wykładni na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), która nakazuje, że w razie potrzeby rozstrzygnięcia między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika<sup>47</sup>. Niemniej jednak spotkać się również można z orzeczeniami, które relatywizują tę zasadę. Przykładem może być ponownie sprawa spółki Magoora sp. z o.o. W wydanym na skutek prejudycjalnego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wyroku WSA w Krakowie sąd ten stwierdził, że na skutek błędnej implementacji prawa wspólnotowego do polskiego porządku prawnego „Spółka w oparciu o art. 17 ust. 2 Szóstej Dyrektywy posiada pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu – niezależnie od typu tego samochodu, jego rozmiarów, ładowności lub tonażu. Jedynym warunkiem uprawniającym do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa jest wykorzystywanie samochodu, z którym związane są zakupy paliwa, do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług”<sup>48</sup>. Niemniej jednak w analogicznym stanie prawnym i zbliżonym stanie faktycznym liczne sądy administracyjne orzekały *in dubio pro fisco* wskazując wręcz, iż kwestionowana przez krakowski sąd „regulacja zawarta w art. 86 ust. 3 ustawy o VAT w przypadku aut osobowych nie rozszerzyła zakresu ograniczeń w odliczeniu VAT. Wręcz przeciwnie ograniczenia te zmniejszyła, zbliżając się do celu i założeń dyrektyw unijnych”<sup>49</sup>. Do tej niekorzystnej dla podatnika wykładni dołączyły się niestety również inne sądy, w tym wrocławski WSA<sup>50</sup>, a nawet część doktryny, która skrytykowała sposób wykładni przyjęty przez krakowski WSA<sup>51</sup>. Na szczęście należy zauważyć, że z reguły sądy stoją na straży zasady *in dubio pro tributario*, korygując w razie możliwości negatywne skutki ustawodawstwa podatkowego oraz działań aparatu skarbowego<sup>52</sup>.

<sup>47</sup> Uchwała Pełnego Składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. I GPS 1/2011, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 5, s. 131.

<sup>48</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 3 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 147/2009, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 12, s. 44.

<sup>49</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 960/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>50</sup> Wyroki z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1642/09, z dnia z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1649/09, czy też z dnia 9 marca 2010 r., sygn. I SA/Wr 1789/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>51</sup> Przykładowo: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 kwietnia 2009 r.*, I SA/Kr 147/09, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 12, s. 44;

<sup>52</sup> Tak również I. Mirek, *Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2007, nr 12.

## 7. Państwo szkodzi sobie nie uwzględniając zasady działania na korzyść podatnika

Sama aktywność władzy sądowniczej nie może być jednak podstawą dla stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Państwo powinno stworzyć możliwości i środki, aby podatnik z własnej woli i we własnym zakresie chciał i mógł dokonać samoopodatkowania. Postulatem jest, aby proces legislacyjny nie wciągał podatnika w pułapki wynikające z niejasnego brzmienia przepisu. Z tego postulatu wynika kolejny, związany z takim działaniem organów stosujących prawo, który uwzględniałby konstytucyjne zasady działania podatnika w zaufaniu do organów Państwa<sup>53</sup>. Same postulaty jednak nie wystarczą. Konieczne jest działanie wyrażające się w aktywnym wykorzystywaniu istniejących instytucji prawa podatkowego do zmieniania otaczającej podatnika rzeczywistości, oczywiście przy wykorzystaniu i w granicach powszechnie obowiązującego prawa. Podatnik – dążąc do wypełnienia zasady *in dubio pro tributario* – może, a nawet powinien, dokonywać zarówno działań polegających na zabezpieczeniu przed ryzykiem formalnym i merytorycznym, jak i działań mających na celu optymalizację podatkową. Ta pierwsza grupa to m.in. współpraca podatnika z zewnętrznymi ekspertami, wykorzystywanie instytucji interpretacji podatkowych czy wreszcie dostosowanie posiadanych umów do realiów podatkowych. Z kolei optymalizacja podatkowa może polegać na wykorzystaniu instytucji amortyzacji czy też leasingu podatkowego. Wszystko to jednak są działania tylko i wyłącznie podatnika, który zabezpiecza się niejako przed negatywnymi skutkami skomplikowanego prawa podatkowego. Co prawda sam aparat państwowy zdaje sobie sprawę, że nadużywanie zasady *in dubio pro fisco* jest niekorzystne dla gospodarki, ale samo publikowanie krytycznych dla fiskusa komentarzy nie jest wystarczające<sup>54</sup>. Nie sprzyja temu ani ciągle uchwalanie nowych przepisów, ani ich ciągle komplikowanie poprzez dodawanie kolejnych wyjątków od wyjątków, niezrozumiałych ulg czy zwolnień. Jak wskazują analizy sejmowe przedsiębiorca traci nawet 1,5 godziny dziennie na załatwianie formalności związanych z urzędami. Ciągłe zwiększanie liczby przepisów powoduje z kolei wzrost liczby urzędników i wydatków na administrację<sup>55</sup>. Niestety, rzeczywistość jest taka, że Polska została uznana za jeden z najgorszych krajów na świecie do płacenia podatków. W rankingu Banku Światowego zajęliśmy 151 miejsce na 183 oceniane kraje. Jak podaje ta instytucja w swym raporcie, w przypadku

<sup>53</sup> Zasada ta wyrażona jest m.in. w art. 121 § 1 OP.

<sup>54</sup> Strategia podatkowa – wersja skrócona, Ministerstwo Finansów, 01/2004 [http://www.mf.gov.pl/files/\\_podatki/strategia\\_podatkowa/strategia\\_podatkowa\\_wersja\\_skroncna\\_9\\_01\\_04.pdf](http://www.mf.gov.pl/files/_podatki/strategia_podatkowa/strategia_podatkowa_wersja_skroncna_9_01_04.pdf) [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>55</sup> P. Skwirowski, *Podatkowy potwór rośnie w siłę. Podatki blokują naszą gospodarkę*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 15.07.2010 r.

Polski średni procent zysku, który idzie na zapłacenie podatku to 42,3%; polska firma ma do zapłacenia 40 różnych podatków, co zajmuje jej średnio 395 godzin w roku<sup>56</sup>. W przełożeniu na liczby należy wskazać, iż koszty poboru podatków wyliczone w 2009 r. przez Europejskiego Centrum Doradztwa i Dokumentacji Podatkowej wynoszą w Polsce 2,45 euro na każde 100 euro przychodu (dla porównania 1,31 w Wielkiej Brytanii, 1,61 w Czechach)<sup>57</sup>. Z kolei koszty poboru wyliczone w 2002 r. dla całej polskiej administracji publicznej wynosiły 1,6% dochodów budżetowych<sup>58</sup>. Już tylko te dane wskazują, że obciążając podatnika zbytnim fiskalizmem, Państwo samo sobie szkodzi.

## 8. Jeżeli stan ten będzie trwał może to się obrócić przeciwko Państwu

Historia wskazuje, że nakładanie zbytnich obciążeń fiskalnych prowadzić może do rewolucji, czego przykładem jest m.in. słynna „bostońska herbatka”, która była iskrą rozpalającą niepodległościowy zryw Stanów Zjednoczonych Ameryki czy też próba przerzucenia długu publicznego na najniższy stan francuskiego *ancien regime*, co było jedną z przyczyn wielkiej rewolucji francuskiej. Oczywiście w dzisiejszych czasach takie radykalne zmiany nie są możliwe, ale mogą prowadzić do innych negatywnych dla Państwa skutków. Jak podaje Główny Urząd Statystyczny jednym z głównym powodów pozostawania w tzw. „szarej strefie” są podatki. W okresie od stycznia do września 2010 r. pracę w szarej strefie wykonywało w Polsce aż 732 tys. osób, tj. ok. 4,6% ogółu pracujących<sup>59</sup>. Pośrednio to właśnie fiskalizm Państwa wpływa na rozwój szarej strefy. Pomimo tego, że obecnie pracuje rekordowa liczba prawie 16,3 mln Polaków, to działania obecnej administracji, która zwiększa od przyszłego roku składkę rentową, nie poprawią tej statystyki. Zresztą, sam rząd w projekcie ustawy budżetowej przyznaje, że bezrobocie w przyszłym roku nie spadnie i prognozuje, że będzie oscylować w okolicach 12,3%<sup>60</sup>. Oczywiście nie jest tak, że tylko i wyłącznie nieposzanowanie zasady *in dubio pro tributario* prowadzi do negatywnych dla podatników i Państwa skutków. Złożoność społeczeństwa i gospodarki zmusza wręcz do szukania źródeł problemów na wielu

<sup>56</sup> K. Kamński, *Firma w Polsce musi zapłacić 40 różnych podatków*, „Rzeczpospolita” z dnia 23.11.2009 r.

<sup>57</sup> P. Skwirowski, *Ściganie podatków w Polsce jest drogie*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 11.09.2009 r.

<sup>58</sup> *Strategia podatkowa – wersja skrócona*, Ministerstwo Finansów, 01/2004.

<sup>59</sup> M. Kałaska, *Praca nierejestrowana w Polsce w 2010 roku*, Główny Urząd Statystyczny, 30.08.2011 r. – [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL\\_pw\\_praca\\_nierejestrowana\\_2010.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_pw_praca_nierejestrowana_2010.pdf) [dostęp 13.12.2011 r.].

<sup>60</sup> A. Fandrejewska, *Składka bije w place*, „Rzeczpospolita” z dnia 14.12.2011 r.

płaszczyznach oraz wyszukiwania ich wzajemnych powiązań w celu ich skutecznej eliminacji. Błędem jest szukanie prostych, jednostronnych przyczyn problemów i w związku z tym – podawanie prostych, złotych recept na nie. Dlatego praca ta odnosi się jedynie do negatywnych przykładów, kiedy zasada *in dubio pro fisco* bierze górę nad dobrami podatnika i ma na celu zwrócenie uwagi czytelnika na te działania Państwa, które przeczą zasadzie *in dubio pro tributario*, a więc bezpośrednio godzą w bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika.

