

**Wykładnia prawa podatkowego w Polsce.****Uwarunkowania prawne, model, moc wiążąca i praktyczny wpływ wykładni  
na treść stosunku prawnopodatkowego.**

Stanowienie prawa podatkowego jest zjawiskiem problematycznym ze względu na szeroki przedmiot regulacji, trudności w precyzyjnym i wyczerpującym sformułowaniu przepisów, a także wysoką częstotliwość zmian ustawodawczych. Problemy w stanowieniu prawa podatkowego przekładają się na jego stosowanie. Realny kształt stosunków prawnopodatkowych w Polsce kreowany jest przez wykładnię organów administracji, sądów administracyjnych i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Istnieje system faktycznych zależności pomiędzy decyzjami organów administracji, orzeczeniami krajowego sądownictwa administracyjnego i orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Znajomość powyższych zależności u efektywnia zakres wiedzy podatnika o prawie podatkowym. Opisany model teoretyczny weryfikowany jest przez praktykę, która potwierdza większość z postawionych powyżej tez.

Rudymetarną funkcją podatku i prawa podatkowego jest realizacja interesu fiskalnego państwa.<sup>1</sup> Organizacja państwowa dąży do ukształtowania stanu prawnego, w którym przedmiot opodatkowania obejmować będzie możliwie najszerszy zakres. Hamulcami chroniącymi bierny podmiot podatku przed nadmiernym opodatkowaniem są korelatywnie sprzężone z funkcją fiskalną, funkcje: redystrybucyjna i stymulacyjna. W praktyce finansów publicznych państwa polskiego dominuje realizacja funkcji fiskalnej podatku. Polityka fiskalna państwa determinuje szerokie i kompleksowe ujęcie przedmiotu opodatkowania obejmującego możliwie najwięcej stosunków

---

<sup>1</sup> J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006 r., str. 24,

społeczno – gospodarczych.

Uregulowanie tak szeroko ujętej materii w sensie przedmiotowym rodzi liczne problemy na etapie stanowienia prawa. Przepisy prawa podatkowego są postrzegane społecznie jako wysoce skomplikowane. Problemy w stanowieniu prawa przekładają się na trudności w jego stosowaniu. Nieprecyzyjność legislacyjna, a także zdarzające się ustawodawcy błędy merytoryczne w treści przepisów utrudniają proces wykładni prawa podatkowego. Normy prawa podatkowego są zawarte w kilkunastu ustawach podatkowych. Co więcej, rekonstrukcja norm wymaga pracy z bardzo obszernie zredagowanymi przepisami. Jednostki redakcyjne w ustawach podatkowych rozbudowywane są do kilku, kilkunastu stron maszynopisu. Podając tylko dwa przykłady: art. 22 występuje w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> 17 razy oznaczony literami od „a” do „o”, przepis art. 21 tejże ustawy zawierający enumeratywny katalog zwolnień przedmiotowych podzielony jest na 25 ustępów, które następnie podzielone są na 151 punktów. Ustawodawca próbując godzić interes państwa ze słusznym interesem obywateli zmuszony jest konstruować regulacje zawierające liczne wyjątki, odstępstwa, które pogłębiają trudności interpretacyjne.

W stopniowo implementowanym od 1989 r. ustroju demokratycznym ze społeczną gospodarką rynkową stosunki społeczno-gospodarcze uległy znacznej dynamizacji. Czynniki obiektywne wymuszają nowelizacje ustawodawstwa zmierzające do zabezpieczenia interesu fiskalnego państwa. Immanentną cechą polskiego systemu podatkowego stała się wysoka częstotliwość jego zmian. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych tylko w 2006 r. została znowelizowana siedmiokrotnie, ustawę o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> zmieniano w bieżącym roku 3 razy. Ustawę ordynacja podatkowa<sup>4</sup> stanowiącą swoistą próbę kodyfikacji ogólnych zagadnień prawa podatkowego, rdeń, którego jednym z celów legislacyjnych jest usystematyzowanie podstawowych dla materii podatkowej zagadnień, konstrukcja jasnych, trwałych zasad, nowelizowano czterokrotnie.

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 00.14.176 – j. t. z późn. zm.,

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 04.54.335 z późn. zm.,

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 05.8.60 – j. t. z późn. zm.,

W świetle wyżej opisanego stanu prawnego olbrzymią rolę dla faktycznego kształtu stosunków prawnopodatkowych ma wykładnia operatywna dokonywana przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Źródłami prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej są konstytucja, umowy międzynarodowe, ustawy, rozporządzenia i akty prawa miejscowego<sup>5</sup>. Katalog źródeł prawa zawarty w art. 87 Konstytucji wyraźnie wyklucza orzecznictwo sądów (wykładnię operatywną) jako źródło prawa powszechnie obowiązującego. Fundamentalna na gruncie prawa anglo-amerykańskiego zasada *common law: stare decisis et quia non movetur*<sup>6</sup> w Polsce nie obowiązuje. Poruszając się w kręgu wykładni i argumentując przypisanie wiodącej roli wykładni operatywnej należy poruszyć jeden z jej podstawowych podziałów, którego kryterium jest moc wiążąca.<sup>7</sup> Wykładnia może mieć moc powszechnie wiążącą, ograniczoną moc wiążącą lub pozbawiona być mocy wiążącej. Drugim dominującym w doktrynie podziałem wykładni prawa jest podział wedle kryterium podmiotu jej dokonującego. Dzielimy wykładnię na: autentyczną, legalną, operatywną, doktrynalną, profesjonalną i zwykłą.<sup>8</sup> Analizując oba podziały łącznie powszechną moc wiążącą ma wykładnia autentyczna i legalna, dokonywane w Polsce w formach enumerowanych w art. 87, konstytucji – najczęściej w formie rozporządzenia np. Ministra Finansów. Ograniczoną mocą wiążącą obdarzona jest wykładnia operatywna, a pozbawiona jakiegokolwiek mocy wiążącej jest wykładnia doktrynalna, profesjonalna i zwykła. Na gruncie praktyki prawa podatkowego podatnik dokonuje wykładni doktrynalnej, profesjonalnej i zwykłej, a więc pozbawionej mocy wiążącej. Wykładnia zwykła dokonywana jest przez podatnika nieprofesjonalistę, profesjonalnej dokonuje podatnik korzystający z usług praktyków, naukowej zasięgając opinii teoretyków prawa. Wykładnia obdarzona mocą wiążącą zmonopolizowana jest przez czynny podmiot podatku. Opisany zakres wiążących kompetencji interpretacyjnych w stosunkach na linii podatnik – organ podatkowy dokładnie oddaje administracyjnoprawny charakter stosunku podatkowego. Nadrzędność organów państwa jest pożądanym *status quo*

---

<sup>5</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02.04.1997 r., Dz. U. 97.78.483,

<sup>6</sup> J. Jabłońska – Bonca, *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa, 2001, str. 22,

<sup>7</sup> S. Korycki, J. Kuciński, *Zarys Prawa*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, str. 75-77,

<sup>8</sup> J. Jabłońska – Bonca, *op. cit.*, str. 155-159,

w demokratycznym państwie prawa. Monopol państwa na wiążącą wykładnię prawa podatkowego nie pozbawia jednak podatnika możliwości korzystania z wykładni legalnej, autentycznej i operatywnej w celu urealnienia swojej wiedzy o prawie podatkowym.

Wykładnia operatywna nie ma mocy powszechnie wiążącej, ale ten fakt nie przekreśla jej doniosłego znaczenia w polskim systemie prawa. W postępowaniu podatkowym, jak i w postępowaniu sądownoadministracyjnym obowiązuje zasada dwuinstancyjności.<sup>9</sup> Sprawa podatkowa w najdłuższym dopuszczalnym przez modele obu postępowań toku instancji kolejno rozpatrywana jest przez organy podatkowe I. i II. instancji, wojewódzki sąd administracyjny i Naczelny Sąd Administracyjny. Materialnoprawne przepisy o właściwości miejscowej organów podatkowych i sądów są uzupełnione przepisami ustrojowymi, które dokładnie określają terytorialny zakres działania każdej z jednostek modelu. W praktyce każda z wymienionych powyżej instytucji powołanych do rozpatrywania spraw podatkowych jest w stanie określić, do której instytucji trafią środki odwoławcze od jej decyzji. Ilustrując przykładem: pracownik urzędu skarbowego uprawniony do wydawania decyzji w sprawach podatkowych w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gdańsku podejmując decyzję dokładnie przewiduje, że ewentualne środki odwoławcze trafią kolejno do Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, a w ostatniej instancji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Efektem opisanego stanu prawnego decyzje Izb Podatkowych, Izb Celnych i Samorządowych Kolegiów Odwoławczych mogą kształtować linie decyzyjne, które w prawdzie nie mają charakteru prawnie wiążącego, ale wpływają na decyzje pierwszoinstancyjne ipso facto. Analogiczna sytuacja dotyczy sądownoadministracyjnej kontroli decyzji. Organy podatkowe znajdujące się w okręgu danego wojewódzkiego sądu administracyjnego podejmując decyzje w indywidualnych sprawach zmuszone są ważyć realność decyzji w świetle ukształtowanej linii orzeczniczej danego sądu. Co więcej, linie orzecznicze wojewódzkich sądów administracyjnych ze względu na estymę orzeczeń sądu, jak i kontrolne funkcje sądownictwa administracyjnego silniej

---

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. 02.153.1270 z późn. zm.),

oddziaływują na organy podatkowe niż linie decyzyjne organów podatkowych II. instancji. Model faktycznych zależności zamykany jest przez organ sądowy najwyższej instancji w sprawach podatkowych – Naczelny Sąd Administracyjny. Orzecznictwo NSA w sprawach indywidualnych wyznacza główne kierunki wykładni prawa podatkowego w Polsce. Duże znaczenie ma także działalność uchwałodawcza NSA prowadzona na podstawie art. 15. § 1. pkt 2. i 3. ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Art. 15. § 1. pkt 3. ustawy nadaje NSA kompetencje do rozstrzygania zagadnień prawnych budzących wątpliwości w konkretno-indywidualnych sprawach o charakterze wiążącym dla organu składający zapytanie. Uchwały podjęte na podstawie art. 15 § 1. pkt 2. – wyjaśnienia prawa, w świetle braku precyzji w brzmieniu przepisów uznane są przez doktrynę jako mające charakter ogólnie wiążący<sup>10</sup>.

Uzupełnieniem opisanego modelu od momentu wstąpienia Polski do UE jest orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Na podstawie Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>11</sup> orzeczenia ETS dotyczące stosowania jak i wykładni Traktatu mają charakter wiążący dla wszystkich organów, także sądowych, wszystkich państw członkowskich. Prowspólnotowe orzecznictwo ETS wydawane na podstawie powyższej kompetencji rozszerzyło podstawy prawne orzecznictwa Trybunału do całego *acquis communautaire*.<sup>12</sup> Polskie organy podatkowe i sądy związane są respektować orzecznictwo ETS. Orzeczenia niezgodne z orzeczeniami Trybunału w świetle wyżej opisanych zasad są nieważne. Realnym ograniczeniem oddziaływania orzecznictwa ETS jest określona powyżej podstawa prawna. ETS orzeka tylko i wyłącznie o prawie Wspólnot.

W myśl łacińskiej paremii *verba docent, exempla trahunt* powyższe rozważania dotyczące modelu podmiotów wykładni prawa stanowionego chciałbym wzbogacić przykładem oddającym zawilości wynikające z procesów zarówno stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego. Przykład z zakresu podatku akcyzowego dotyczy opodatkowania sprzedaży, importu lub nabycia

---

<sup>10</sup> A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, str. 224,

<sup>11</sup> Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Dz. U. 2004.90.864/2 z późn. zm.,

<sup>12</sup> J. Jabłońska – Bonca, op. cit., str. 44,

wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terenie kraju. Przepisy wprowadzające opodatkowanie samochodów na wyżej opisanych warunkach: art. 80 – 82 ustawy o podatku akcyzowym<sup>13</sup> weszły w życie w dniu 01.05.2004 r., powodując zmianę stanu prawnego w dwa miesiące po wejściu nowej ustawy o akcyzie. Teleologia nowelizacji wydaje się być oczywista. Stawka podatku w zależności od wieku i stanu technicznego pojazdu waha się od 3 do 65%. Dochody budżetu państwa z tytułu „samochodowej akcyzy” w 2004 r. wyniosły około 930 mln złotych.<sup>14</sup> Przedmiot podatku akcyzowego został rozszerzony o samochody spełniające określone przesłanki, w celu realizacji interesu fiskalnego państwa. Polskie przepisy dotyczące akcyzy od samochodów wydają się być sprzeczne z art. 90 traktatu ustanawiającego Wspólnoty Europejskie, który zakazuje nakładania bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które państwo nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Liczna grupa podatników złożyła wnioski o zwrot nienależnie pobranego podatku akcyzowego. Sprawy o zwrot akcyzy stały się źródłem wielu decyzji administracyjnych i kilku wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych, z których na szczególną uwagę zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25.05.2005 r.<sup>15</sup>.

Wyrok ma charakter precedensowy w tym sensie, że po raz pierwszy sądowo stwierdzono niezależność pobranej na podstawie sprzecznych z prawem UE i uchylono decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym. Opierając się na wcześniejszych rozważaniach, nie wiąże on innych sądów. Jednakże w przedmiotowo podobnych sprawach identycznie orzekły: WSA w Olsztynie i WSA w Białymstoku. W świetle zapadłych orzeczeń Naczelnicy Urzędów i Dyrektorzy Izb Celných nie mają prawnego obowiązku podejmować decyzji w myśl przytoczonych orzeczeń, jednak opisany przeze mnie w toku rozważań mechanizm zależności faktycznych w praktyce wymusza na nich pewną weryfikację stanowiska względem orzeczeń.

---

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. 04.29.257 z późn. zm.,

<sup>14</sup> S.S. PAP, Sąd: Akcyza za samochód nielegalna, internetowe wydanie tygodnika Wprost, www.wprost.pl, z dnia 25.05.2005 r.

<sup>15</sup> wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25.05.2005 r.<sup>15</sup>, sygnatura akt I SA/Lu 77/05

W szczególności dotyczy to Naczelników i Dyrektorów, których właściwość miejscowa jest zbieżna z okręgami wojewódzkich sądów administracyjnych w Lublinie, Białymstoku i Olsztynie. W tym sensie praktyka wymiaru sprawiedliwości wpisała się w opisany przeze mnie model zależności zakreślonych pomiędzy instytucjami powołanymi do rozpatrywania spraw podatkowych.

Sprawa w najbliższym czasie zostanie ostatecznie rozstrzygnięta przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Rzecznik Generalny ETS Eleanor Sharpston opiniując materiał, stwierdziła, że stosowany w Polsce wysoki podatek akcyzowy obejmujący używane samochody sprowadzane z innych krajów UE jest niezgodny z prawem wspólnotowym<sup>16</sup>. Trybunał rzadko orzeka sprzecznie z opinią Rzecznika Generalnego, więc należy się spodziewać orzeczenia ETS stwierdzającego niezgodność polskich przepisów o akcyzie z prawem UE. Niezależnie od treści orzeczenie będzie miało charakter wiążący dla wszystkich organów podatkowych i sądów administracyjnych w Polsce.

Podsumowując powyższe rozważania uprawnione wydaje się być stwierdzenie, iż problemy związane z wykładnią prawa podatkowego w Polsce swoje pierwotne źródło znajdują w trudnościach legislacyjnych. Częstokroć pogodzenie interesu fiskalnego państwa ze słusznym interesem obywateli wymusza na ustawodawcy kazuistykę rozwiązań legislacyjnych. Niejednokrotnie rozwiązania ustawowe obudowane orzecznictwem wymagają zmian ze względu na członkostwo Polski w Unii Europejskiej i wymaganie zgodności prawa krajowego z prawem Wspólnot Europejskich. Częste nowelizacje prawa podatkowego wprowadzają stan niepewności prawnej i w dużym stopniu utrudniają wykładnię prawa podatkowego. Słusznym postulatem, który prowadziłby do ułatwienia procesu wykładni wydaje się być zastąpienie polityki częstych nowelizacji na rzecz rzadszych, ale bardziej kompleksowych zmian systemu prawa podatkowego prowadzących do uzyskania zgodności z zasadami prawidłowej legislacji, jak i prawem Unii Europejskiej. Zasady konstytucyjne nie nadają orzecznictwu sądów administracyjnych mocy powszechnie wiążącej. Decyzje organów podatkowych i sądów administracyjnych można

---

<sup>16</sup> opinia Rzecznika Generalnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, C-313/05

usystematyzować w swoisty model z powiązaniem o charakterze faktycznym. Potrzebne wydają się być zmiany w systemie prawa prowadzące do prawnego związania organów administracyjnych orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Bardzo korzystnym rozwiązaniem narzuconym przez prawo pierwotne Unii Europejskiej jest związanie polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Regulacja ta może w okresie przyszłej dekady uporządkować krajową wykładnię operatywną. Negatywny jest jednakże brak tego typu regulacji na poziomie prawa krajowego. Znajomość wykładni operatywnej pozwala podatnikowi lepiej poruszać się w systemie prawa. Przytoczony w końcowej części pracy przykład unaoczniał jednak stan niepewności spowodowany rozbieżnościami o charakterze merytorycznym decyzji organów podatkowych z orzecznictwem sądów administracyjnych. Stan ten może wpływać dezorientująco na podatnika i wymaga rewizji. Wykładnia operatywna prawa podatkowego w Polsce w dużej mierze wpływa na treść stosunków prawopodatkowych. Postulatem, który pozwoliłby podnieść jej walor jest podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do jej ujednolicenia w ujęciu systemowym.