
ZASADA OKREŚLONOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO JAKO POSTULAT NAUKI I WYMÓG PRAWNY

KATARZYNA KNAWA

SPIS TREŚCI

1. Zasada określoności jako dyrektywa systemowa w procesie stanowienia prawa krajowego	166
2. Określoność a granice interpretacji.....	174
3. Problematyka wielości źródeł prawa - stosowanie prawa UE w kontekście zasady określoności	176
4. Wnioski.....	182

1. ZASADA OKREŚLONOŚCI JAKO DYREKTYWA SYSTEMOWA W PROCESIE STANOWIENIA PRAWA KRAJOWEGO

Zasadę określoności rozumianą jako możliwość jednoznacznego zidentyfikowania adresata normy oraz treści jego powinności można rozpatrywać na dwóch podstawowych płaszczyznach: tworzenia prawa oraz jego stosowania w praktyce orzeczniczej czy aktach organów podatkowych o charakterze władczym. W celu jej pełnego urzeczywistnienia tak źródła prawa, ja też interpretacja norm i ich stosowanie muszą mieć wspólny mianownik, którym jest możliwość zidentyfikowania adresata normy oraz treści jego powinności w sposób nie budzący wątpliwości. Niniejszy artykuł poświęcony jest rozumieniu pojęcia określoności zobowiązania podatkowego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i poglądach doktryny. Szczególny nacisk położony będzie na problematykę określoności w kontekście implementacji przepisów prawa Unii Europejskiej, a zwłaszcza prawotwórczej roli wyroków TSUE.

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Analogiczny przepis istnieje w normach rangi konstytucyjnej wielu krajów, a jego podstaw historycznych upatruje się we wprowadzonej w Anglii w 1215 r. Wielkiej Karcie Swobód (Magna Charta Libertatum) . Konkretyzacją powyższego imperatywu jest istniejąca w art. 217 Konstytucji, zasada nullum tributum sine lege. Stanowi ona, że 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 ustawy. Ustawy nie stanowią jednak jedynej podstawy prawnej określającej treść obowiązku i zobowiązania podatkowego. Normy kształtujące treść powinności podatkowych są zawarte także w umowach międzynarodowych, rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw oraz w aktach prawa miejscowego, co wynika z art. 87 Konstytucji. Ponadto, jak stanowi art. 91 ust. 1 Konstytucji prawo stanowione przez organizację międzynarodową, stosowane jest bezpośrednio, o ile wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej konstytuującej tę organizację.

Konstytucja do katalogu źródeł prawa nie zalicza orzeczeń sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. Mają one jednak niebagatelny wpływ na stosowanie prawa w praktyce, pomimo faktu, że Konstytucja nie zna pojęcia precedensu , a orzeczenia mają charakter konkretny i indywidualny. Nie obowiązują one w innych sprawach - choćby o identycznym stanie faktycznym. W praktyce jednak interpretacja przepisów w zgodzie z wyrokami sądów wyższych instancji jest powszechnym zjawiskiem . Ma to pozytywne konsekwencje, o ile linia orzecznicza jest spójna, przyczyniając się do umocnienia poczucia pewności prawa. W przeciwnym wypadku - zwłaszcza przy rozbieżnościach, które wymagają uchwał NSA burzy się podwaliny państwa prawa.

Władza sądownicza dysponuje jednak narzędziami, których celem jest skorygowanie błędów legislatywy. Podstawowym jest instytucja kontroli zgodności aktów normatywnych z ustawą zasadniczą, umowami międzynarodowymi lub ustawami, o której mowa w art. 193 Konstytucji. Pozwala ona składowi sędziowskiemu zadać pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego w przypadku powstania wątpliwości, co do zgodności danego aktu z - co do zasady - aktem o

wyższej randze. Ponadto sędziowie podlegający jedynie Konstytucji oraz ustawom mają prawo do odmowy zastosowania przepisu rangi podustawowej, który nie jest zgodny z normami konstytucyjnymi. Rozbieżnościom interpretacyjnym ma zaś zaradzić instytucja abstrakcyjnych uchwał NSA przewidziana w art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Uchwały te stanowią odstępstwo od zasady konkretnego i indywidualnego charakteru orzeczeń. Nie mając zastosowania do konkretnej sprawy, służą zapewnieniu jednolitości orzecznictwa i usuwaniu istniejących w judykaturze rozbieżności.

Daniny publiczne, będące przymusowym świadczeniem na rzecz państwa lub lokalnej zbiorowości społecznej, stoją w opozycji do podstawowego prawa człowieka i obywatela w demokratycznym państwie prawa, tj. prawa własności. Obowiązek zapłaty podatku prowadzi bowiem do uszczuplenia majątku podmiotu zobowiązanego. Dlatego nakładanie opłat o takim charakterze podlega szczególnemu reżimowi gwarancyjnemu, który ma zapobiegać nadużyciom ze strony państwa, dysponującego środkami przymusu wobec jednostki. Gwarancje te mają postać zasad wypracowanych przez naukę prawa i sądownictwo, a mających swoje źródło w normach konstytucyjnych. Fundamentalne znaczenie ma wśród nich zasada demokratycznego państwa prawnego i wywodzona z niej przez Trybunał Konstytucyjny zasada przyzwoitej legislacji. Pewność prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności, stanowi jedną z podstawowych zasad konstytucyjnych wywiedzionych z wyżej powołanej ogólnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej podstawą normatywną jest art. 2 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że „każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Kwestia ustawowego określenia rodzajów podatków i wysokości jest domeną polityki ekonomicznej i fiskalnej państwa. Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji)”. Jako że opodatkowanie prowadzi do pozbawienia podatnika własności, a przez co stoi w kolizji z prawem do ochrony własności wyrażonym w art. 64 Konstytucji, Trybunał wyraźnie wskazywał, że „naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2

Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności (...)” . Jednocześnie w opinii Trybunału swoboda polityczna ma pewne ograniczenia, które polegają na „dochowaniu konstytucyjnych wymogów należytej legislacji” będącej przejawem ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa oraz stworzeniu silniejszej ochrony praw podatnika. Istotne jest, że „zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych” .

W ten sposób Konstytucja RP staje się prawną podstawą realizacji postulatów formułowanych już w XIX-wiecznej nauce prawa podatkowego. Za prekursora zasad gwarancyjnych zapobiegających arbitralności działań aparatu fiskalnego uznaje się Adama Smitha, który w swoim dziele „Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów” sformułował cztery zasady podatkowe: zasadę równości, dogodności, taniaści i pewności. Adam Smith zasadę pewności (ang. certainty) wyraził w sposób następujący: „Podatek jaki jednostka zobowiązana jest zapłacić, powinien być pewny, a nie arbitralny. Moment i sposób zapłaty oraz suma płatności, powinna być jasna i oczywista dla zobowiązanego, ale i dla każdej innej osoby. W odmiennym przypadku, osoba, która podlega podatkowi, pozostaje w większym lub mniejszym stopniu we władztwie podmiotu pobierającego podatek, (...). Pewność, co do tego, co dana jednostka jest zobowiązana zapłacić w zakresie podatków jest tak ważką, że nawet - (...) brak równości [jako postulatu demokratycznego] nie jest aż takim złem, jak każdy niewielki nawet stopień niepewności” .

Ta ostatnia zasada, która z punktu widzenia niniejszej rozprawy ma fundamentalne znaczenie, w żadnej mierze nie straciła na aktualności, a wręcz przeciwnie - pomimo upływu 300 lat - nadal pozostaje w centrum zainteresowań teoretyków i praktyków prawa podatkowego.

Postawić jednak należy pytanie, czy wobec postępującej złożoności systemu podatkowego zasada pewności prawa jest jedynie figurą teoretyczną, a przez to ideałem nieosiągalnym, czy też dyrektywą bezwzględnie obowiązującą, której naruszenie prowadzić będzie do uznania normy podatkowej za nielegalną, z powodu niezgodności z Konstytucją. Jak zostanie wykazane poniżej zasada pewności prawa podatkowego ma priorytetowe znaczenie, w szczególności w kontekście przepisów rangi konstytucyjnej, wprowadzających wymóg ustawowego

uregulowania podstawowych elementów normy podatkowej. Wynika to z faktu, że powinność zapłaty podatku, jak wspomniano na wstępie, stoi w konflikcie do zasady swobody dysponowania osobistym majątkiem. A zatem, przymus zapłaty podatku, godzi wprost w interesy majątkowe obywateli i ich związków.

Zasada pewności prawa, określana także zasadą dostatecznej określoności, nie jest domeną prawa podatkowego. Z większą doniosłością jest ona akcentowana na gruncie prawa karnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że regulacje ingerujące w prawa i wolności obywatelskie wymagają szczególnej uwagi, co do jakości stanowionego prawa. Konieczne - zdaniem Trybunału jest „precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji oraz tryb, w jakim podmiot ograniczany w swoich prawa i wolnościach może się bronić przed nieuzasadnionych naruszeniem jego dóbr osobistych”. Podobnie, interpretując - jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. - znaczenie zasady *nullum crimen sine lege*, która posiada swój odpowiednik w prawie podatkowym, *nullum tributum sine lege*, Trybunał wskazywał, że definicje czynów podlegających penalizacji muszą być skodyfikowane w sposób „kompletny, precyzyjny i jednoznaczny”. Ta uwaga Trybunału odnosi się wprost do prawa karnego, niemniej struktura norm konstytucyjnych wyrażonych w artykule 42 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji jest identyczna, co do wymogu regulacji danej materii na poziomie ustawowym. Obie te normy zostały wprowadzone w rozdziale II dotyczącym wolności, praw i obowiązków człowieka i obywatela. Co prawda można argumentować, że norma dotycząca prawa karnego ma wprost charakter wolnościowy - dotyczy uprawnień obywatela - natomiast interpretacja art. 84 Konstytucji wydaje się w pierwszej kolejności wskazywać na obowiązki, to jednak kluczowe jest zdanie ostatnie art. 84 Konstytucji, w którym wyrażono konieczność przestrzegania obowiązków, tylko w takim zakresie w jakim zostały określone w ustawie. Treść powinności wyznacza zatem obszar wolności obywatela, obejmujący brak obowiązku zapłaty podatku, który nie został określony w ustawie. Co więcej, wyliczenie w art. 217 Konstytucji elementów podatku, które muszą być określone w ustawie, stanowi doprecyzowanie art. 84 Konstytucji, co podkreśla właśnie charakter gwarancyjny art. 84 Konstytucji. Wynika to chociażby ze wskazanego wcześniej konfliktu normy nakładającej na obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych na rzecz państwa, a prawa własności wyrażonego w art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej. A. Mączyński wyraził nawet tezę, że sformułowanie art. 217 Konstytucji dotyczące elementów podatku, które muszą być określone w ustawie, stanowi

normę precyzyjniejszą niż, nie budząca wątpliwości, co do jej wolnościowego charakteru gwarancja domniemania niewinności w art. 42 Konstytucji . Stąd też art. 217 Konstytucji nie należy postrzegać „(...) tylko jako elementu unormowania finansów publicznych, ale i jako normy gwarancyjnej w dziedzinie konstytucyjnych praw i obowiązków” . A zatem - skoro można postawić tezę, że normy dotyczące prawa podatkowego podobnie, jak karnego mają charakter gwarancyjny, stąd uprawnione jest twierdzenie, że reguły interpretacyjne artykułowane przez Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do zasady nullum crimen sine lege pozostają mutatis mutandis aktualne w odniesieniu do norm podatkowych , a stopień spełnienia postulatów testu określoności powinien być analogiczny, jak w prawie karnym.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że treścią zasady określoności jest „nakaz stanowienia i stosowania prawa, by obywatel mógł układać swoje sprawy zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji” . Trybunał w ogólności formułuje regułę prawidłowej legislacji, która przejawiać się powinna w stanowieniu norm jasnych, precyzyjnych i których interpretacja wraz z upływem czasu dla określonego stanu faktycznego powinna pozostawać niezmienna. Wymóg określoności jest zatem dyrektywą systemową, a badanie konstytucyjności normy według powyższych trzech kryteriów Trybunał określił „testem określoności prawa” . Przepisy, aby były zgodne z tym testem winny być formułowane „w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Poprawność przepisu oznacza jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów – jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw” . Przyzwoitość legislacji obejmuje także dbałość o precyzję przepisów derogujących istniejące normy prawne oraz konieczność stanowienia przepisów intertemporalnych.

Jednocześnie Trybunał określił, że kryteriom tym można przypisać różną wagę przy ocenie konstytucyjności normy, w zależności od rodzaju regulowanej materii, kategorii adresatów danego przepisu oraz stopnia ingerencji w konstytucyjnie gwarantowane wolności i prawa . A zatem dopiero przekroczenie pewnej granicy stanowi podstawę do stwierdzenia

niekonstytucyjności danej normy. Ingerencja w prawo własności, jaką jest w ocenie Trybunału opodatkowanie musi być zatem precyzyjnie określona i nie ma w niej miejsca na dowolność. Niemniej jednak granica, po przekroczeniu której przepis prawa podatkowego nie ma przymiotu określoności i wkracza na pole woluntaryzmu, nie jest precyzyjnie ustanowiona.

W odniesieniu do podmiotu opodatkowania przekroczeniem zasady określoności byłoby niewątpliwie wykreowanie, czy też wyinterpretowanie, że określone jednostki, wprost niewymienione jako adresaci dyspozycji dotyczącej opodatkowania, mogą ponosić ciężar podatku, chociażby ze względu na zasady sprawiedliwości czy równości. Ustawodawca został także zobligowany do jasnego wyrażenia przedmiotu opodatkowania, tj. „zdarzenia (zjawiska), z którymi prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego”. Dopiero prawidłowe i precyzyjne określenie przedmiotu opodatkowania, polegające na wskazaniu obiektu objętego podatkiem, ale i zachowania podmiotu podatkowego, które powodować będzie powstanie obowiązku podatkowego prowadzić może do ustalenia wysokości powinności podatkowej. Nie jest to jednak wystarczające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. To ostatnie jest wynikiem procesu myślowego polegającego na ustaleniu dwóch czynników: „obiekту opodatkowania oraz jednostki miary, która go kwantyfikuje”. Do - w pierwszej kolejności - prawidłowo ustalonego przedmiotu opodatkowania, możliwe jest odniesienie stawki podatkowej, tj. „procentowego współczynnika określającego wysokości długu podatkowego”. Podobnie rzecz ujmują T. Dębowska-Romanowska wskazując, że obliczenie podatku, a zatem wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego „jest generalną instytucją stosowania prawa, celem odkrycia jednej i jedynej kwoty należnego podatku”.

Z drugiej strony istotnym zagrożeniem dla pewności prawa podatkowego, w kontekście konstytucyjnej zasady równości, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji i wynikającej z niej zasady powszechności opodatkowania jest sytuacja, w której stan faktyczny wydaje się „wymykać” spod zakresu hipotezy normy podatkowej, wbrew „woli ustawodawcy”. Użycie nieostrych określeń i klauzul generalnych stanowi wręcz sprzyja takiej sytuacji. W takich przypadkach - jak wskazuje W. Nykiel - powstaje pytanie o granice „dopuszczalności statuowania stanu prawnego, w którym powstanie obowiązku podatkowego nie wynika wprost z ustawy podatkowej, a w następstwie tego, wysokość zobowiązania jest ustalana (określana) w drodze czynności zmierzających nie tylko do ustalenia stanu faktycznego, lecz i do nadania

precyzyjnego zakresu znaczeniowego tym klauzulom w konkretnej sprawie” . Autor zauważa także problem ogólnego niskiego poziomu legislacji podatkowej. Przejawu tego zjawiska upatruje w niemożności zrozumienia przepisów prawa przez jego adresatów, co prowadzi do niemożności ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego .

W literaturze wskazuje się, że niedochowanie standardów prawidłowej regulacji podatkowej nie powinno negatywnie oddziaływać na podatnika . Podnosi się, że w takich wypadkach powinna działać zasada „in dubio pro tributario” - tj. w razie wątpliwości na korzyść podatnika . Często jednak odnosi się ją jedynie do etapu subsumpcji stanu faktycznego do dyspozycji normy podatkowej, nie zaś do interpretacji znaczenia samego przepisu. De lege ferenda wskazać należy, że stosunek prawnopodatkowy w całości powinien być determinowany przez precyzyjną normę prawną, tak aby określone obiekty opodatkowania lub zachowania wobec nich nie pozostawały poza zakresem normy, wbrew intencjom ustawodawcy . Nie powinno też dochodzić do krzyżowania się zakresów norm prowadzącego do wielokrotnego opodatkowania danego obiektu i zachowania wobec tegoż . Zastosowanie zasady in dubio pro tributario w takim kontekście miałyby jedynie miejsce w sytuacji, gdy istniejący stan faktyczny powoduje powstanie obowiązku podatkowego na tle więcej niż jednej normy prawnej. W takich wypadkach zasada ta powinna doprowadzić do usunięcia zbiegu przepisów.

Podsumowując, wobec jednoznacznego katalogu źródeł prawa w Konstytucji wydaje się, że zasada określoności na tej płaszczyźnie nie powinna doznawać istotnego uszczerbku, a ewentualne problemy są wynikiem ogólnej słabej jakości prac legislacyjnych. Z drugiej jednak strony możliwość odmowy zastosowania danego przepisu przez sąd, przed którym zawisł spór, uchwały NSA o abstrakcyjnym charakterze, czy wreszcie spór o znaczenie interpretacji sądowej (a nawet faktycznego precedensu sądowego) powoduje, że zasada określoności nie stanowi jedynie figury retorycznej, ale ma bezpośrednie przełożenie na praktykę stosowania prawa. W szczególności powinna przyświecać ustawodawcy przy tworzeniu norm prawa podatkowego, ale i powinna mieć pierwszorzędny wpływ na proces egzegezy tekstu prawnego i subsumpcji stanu faktycznego w celu jak najpełniejszej realizacji norm Konstytucji dotyczących prawa podatkowego.

2. OKREŚLONOŚĆ A GRANICE INTERPRETACJI

Z jednej strony - jak wskazano powyżej, już w odniesieniu do etapu kodyfikacji postuluje się tworzenie przepisów wystarczająco precyzyjnych i pozwalających na właściwe skwantyfikowanie powinności podatkowej - tak aby ograniczać konieczność stosowania interpretacji w celu odczytania powinności ciężącej na adresacie normy. Z drugiej jednak w wielu przypadkach nie jest możliwe lub celowe zdefiniowanie wszelkich pojęć, będących podstawą określenia obowiązku podatkowego. Jak wskazuje A. Mączyński faktem jest, że „każdy nawet najbardziej starannie zredagowany przepis, może budzić wątpliwości interpretacyjne, powstające zwłaszcza w związku z ewolucją rzeczywistości podlegającej przewidzianemu w nim unormowaniu”.

Wspomnieć w tym miejscu należy, że w nauce funkcjonują obok siebie dwa poglądy. Po pierwsze stwierdzający, że interpretacja przepisu konieczna jest w każdym wypadku - tj. także gdy przepis jest językowo jasny i określony. Drugi pogląd natomiast zakłada konieczność dokonywania wykładni, dopiero wówczas, gdy przepis nie jest jasny i jednoznaczny w myśl paremii clara non sunt interpretanda. W paremię tę wpisuje się także teoria rodzajów wykładni, dzieląca ją na klaryfikacyjną oraz derywacyjną. W przypadku prawa podatkowego i w kontekście zasady określoności należy się opowiedzieć za postulatem stosowania metody derywacyjnej, mającej na celu poszukiwanie „z przepisów prawnych pełnej i jednoznacznej normy postępowania”, a która jest wskazówką do ustalenia ostatecznych granic wykładni.

W wyrokach Trybunału Konstytucyjnego można wyróżnić dwa nurty orzecznicze. Po pierwsze Trybunał ocenia konstytucyjność przepisów prawa podatkowego pod kątem ich zgodności z Konstytucją w zakresie formalnego obowiązywania. Przykładem jest rozstrzygnięcie o konstytucyjności przepisów w zakresie ich zgodności hierarchicznej - tj. zgodności przepisów rozporządzeń z ustawami, oraz zgodności ustaw z konstytucją. Z drugiej strony - chociaż zdecydowanie rzadziej - Trybunał orzeka o zgodności nie tyle samego brzmienia przepisu z konstytucją, ale o dopuszczalnych granicach jego interpretacji, w tym także w przypadku istnienia kilku możliwych znaczeń danej legislacji.

Istnienie wielu możliwych interpretacji przepisu, będące konsekwencją wieloznaczności pojęć języka jest dopuszczalne i nie stanowi błędu legislacyjnego o doniosłości konstytucyjnej. Rolą sądownictwa jest bowiem zakreślenie granic danej interpretacji lub wskazanie interpretacji prawidłowej w danych okolicznościach sprawy. Szczególne znaczenie ma w tym kontekście zasada legalizmu, która nakazuje stanowienie prawa w zgodzie z Konstytucją. Jej pochodną jest zasada wyprowadzania treści przepisu w sposób najpełniej urzeczywistniający zasady konstytucyjne. A zatem w przypadku przepisów, których interpretacja prowadzi do wniosków zgodnych lub niezgodnych z Konstytucją to Sąd ma obowiązek wybrania tej, która najbliżej realizuje cele ustawy zasadniczej. Stąd też fakt istnienia poprawnej językowo i funkcjonalnie interpretacji niezgodnej z konstytucją nie oznacza jednocześnie niekonstytucyjności przepisu. W takim wypadku zastosowanie przepisu w znaczeniu skutkującym niekonstytucyjną normą nie może mieć miejsca. Nie jest jednak rolą Trybunału Konstytucyjnego wydawanie wyroku interpretacyjnego, wskazującego, która z możliwych wykładni przepisu jest prawidłowa, bowiem Trybunał nie może rozstrzygać wątpliwości interpretacyjnych, co stanowi to domenę sądów powszechnych. Trybunał ma jednak za zadanie wyeliminowanie z porządku prawnego takiej interpretacji przepisu, która nie jest zgodna z Konstytucją, o ile została wyraźnie wskazana w petitum skargi. Chociaż pojawiają się jednak głosy, że w takich wypadkach Trybunał nie ma możliwości usunięcia przepisu z obrotu prawnego, ponieważ jeżeli istnieje chociaż jedna interpretacja, która nie stoi w sprzeczności z przepisami ustawy zasadniczej, to przepis musi być uznany za konstytucyjny.

Brak określoności przepisu jako cecha stopniowalna nie w każdym przypadku prowadzi do niekonstytucyjności danej normy. Może być jednak przyczyną naruszenia przepisów prawa materialnego, o ile w wyniku nieokreślonego przepisu dochodzi do nieuprawnionego rozszerzeniem zakresu opodatkowania, a co zatem idzie pominięcia podstawy ustawowej dla danego podatku. Jak wskazał Trybunał „Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być więc traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym wypadku wątpliwości co do rozumienia określonego

przepisu” . Prawidłowa interpretacja musi zatem prowadzić do najpełniejszego osiągnięcia zasady określoności, na co zważać powinien Sąd oceniając zarzuty materialnego naruszenia przepisów prawa podatkowego. Błędna wykładnia, która nie uwzględnia zasady określoności powoduje naruszenie wprost art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji.

Podsumowując należy stwierdzić, że w tych przypadkach, w których z danego przepisu można wywnioskować normy o różnej treści, obowiązkiem organów oraz sądów jest w każdym przypadku wyeliminowanie interpretacji, która stoi w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi. Trybunał Konstytucyjny stoi na straży właściwej interpretacji prawa, nie kontrolując jednocześnie procesu interpretacji w tych sytuacjach, w których wyartykułowana norma nie jest sprzeczna z Konstytucją.

3. PROBLEMATYKA WIELOŚCI ŹRÓDEŁ PRAWA - STOSOWANIE PRAWA UE W KONTEKŚCIE ZASADY OKREŚLONOŚCI

Polska wraz z innymi dziewięcioma państwami przystąpiła do Unii z dniem 1 kwietnia 2004 r. na mocy umowy podpisanej w Atenach 16 kwietnia 2003 r., której sygnatariuszami było łącznie dwadzieścia pięć państw . Na mocy tej umowy Rzeczpospolita zobowiązała się do przyjęcia dorobku prawnego organizacji międzynarodowej jaką jest Unia Europejska . W nauce podkreśla się, że przyjęcie powyższego dorobku prawnego, którego zakres został określony w art. 2-6 aktu akcesyjnego , miało charakter obowiązkowy, pełny i natychmiastowy . Art. 91 Konstytucji jest łącznikiem, dzięki któremu *acquis communautaire* stało się częścią polskiego porządku prawnego, a co za tym idzie źródłem prawa. Poprzez ten przepis Konstytucji tak prawo pierwotne, jak i wtórne stanowiące przez organy Unii Europejskiej stało się częścią polskiego porządku prawnego .

Dla zjawiska recepcji podatkowego prawa unijnego najistotniejsze znaczenie mają trzy akty o charakterze prawnokształtującym - poza traktatami wspólnotowym i akcesyjnym - dyrektywy, rozporządzenia oraz wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydawane w trybie art. 267 TFUE . Rozporządzenia są skierowane bezpośrednio do jednostek będących ich adresatami (bezpośrednie zastosowanie). Nie wymagają wewnątrzpaństwowego aktu transformacji ani ogłoszenia zgodnego z przepisami prawa krajowego, ale publikacji w

Dzienniku Urzędowym UE. Dyrektywy w przeciwieństwie do rozporządzeń nie obowiązują bezpośrednio, ale wiążą państwa członkowskie co do celu. Realizacja tego obowiązku oznacza konieczność dokonania transpozycji dyrektywy do krajowego porządku prawnego w określonym terminie, przy czym konkretne środki jakimi państwo miałyby się posłużyć nie są zdeterminowane, ale leżą w gestii danego państwa. Co do zasady obywatele Unii, którzy staną się adresatami norm po jej implementacji do krajowego porządku prawnego nie mogą powoływać się na przepisy dyrektyw. Wyjątkiem od reguły jest tzw. zasada bezpośredniego obowiązywania (direct effect). Nie wynika ona wprost z przepisów prawa unijnego, ale została wyinterpretowana przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) i wyartykułowana po raz pierwszy w sprawach C-26/62 Van Gend En Loos oraz C-6/64 Costa przeciwko ENEL. Zgodnie z tą zasadą żaden przepis prawa wewnętrznego nie ma pierwszeństwa przed prawem wspólnotowym, a w razie ich sprzeczności przepis prawa krajowego nie ma zastosowania.

Zasada bezpośredniego obowiązywania dotyczy tych przepisów dyrektyw, które nie zostały implementowane do porządku prawnego lub implementacja była błędna. Przepis dyrektywy, który ma być bezpośrednio zastosowany musi jednak być dostatecznie wyraźny, precyzyjny oraz bezwarunkowy, co zostało wskazane w sprawie C-41/74 Van Duyn. Co ważne Trybunał nie ograniczył zasady bezpośredniego skutku do pierwotnego prawa wspólnotowego, tj. traktatów, ale wyraźnie wskazał na konieczność interpretowania prawa krajowego w świetle treści i celów określonej dyrektywy (sprawa C-14/83 S. Von Colson i E. Kammann).

Kwestia relacji pomiędzy prawem krajowym, a prawem Unii Europejskiej, tak pierwotnym, jak i wtórnym jest przedmiotem wnikliwych badań i sporów. Z jednej strony podkreśla się, że prawo wewnętrzne zostało poddane wpływowi prawa wydawanego przez organy zewnętrzne, które na mocy przepisów Konstytucji i Traktatu ateńskiego stało się źródłem prawa w Polsce, co oznacza, że de facto polskie prawo wewnętrzne zostało poddane wpływowi prawa wydawanego przez organy zewnętrzne, a część kompetencji - w tym dotycząca regulacji podatków pośrednich - została przekazana na rzecz organizacji ponadnarodowej. Można jednak spotkać poglądy, zgodnie z którymi „prawo wspólnotowe (europejskie) tworzy samoistny porządek wypływający z autonomicznego źródła prawa. Nie jest on składnikiem prawa wewnętrznego, natomiast ze względu na swą bezpośrednią skuteczność jest prawem

stosowanym w stosunkach wewnętrznych. Zatem obywatele, urzędy i sądy mają do czynienia z istniejącymi równolegle dwoma porządkami prawnymi” . W tej koncepcji podkreśla się, że „prawo to tworzy swoisty, bardzo rozbudowany system prawny odbiegający od klasycznie pojmowanego publicznego prawa międzynarodowego i prawa krajowego, z którymi jednakże łączą je ściśle związki” . Podobne spojrzenie na nowe zagadnienia związane z recepcją prawa unijnego prezentuje A. Wróbel - wskazując na istnienie modelu dualistycznego i wyróżniając dwa podsystemy prawa, tj. tradycyjnych źródeł prawa, wynikających z katalogu konstytucyjnego oraz prawa wspólnotowego składającego się z traktatów międzynarodowych oraz stanowionego przez organy Unii . Koncepcja ta jest podobna do zaproponowanej przez E. Łętowską teorii modelu multicytrycznego, w którym występuje wielość ośrodków decyzyjnych tak w stanowieniu, jak i stosowaniu prawa .

Powstaje zatem pytanie, która z tych dwóch koncepcji - współistnienia dwóch ośrodków prawnych, czy też przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej - może mieć istotniejsze znaczenie z punktu widzenia zasady określoności. Multicytryczność oznacza, że hierarchia norm ulega zatarciu, a przez to wykluczone jest chociażby stosowanie jednej z reguł walidacyjnych w procesie interpretacji prawa - *lex inferior non derogat legi superiori*. Pominięcie a priori jednego z narzędzi interpretacyjnych, o niebagatelnym znaczeniu dla prawa podatkowego - wydaje się - wskazywać na niemożność zastosowania koncepcji multicytryczności do problematyki prawa podatkowego. Wydaje się, że postrzeganie prawa podatkowego w kontekście ścisłej gradacji norm - będącej postulatem kelsenowskiej teorii systemu prawa, jako logicznie uporządkowanego i zhierarchizowanego zbioru norm - wydaje się lepiej oddawać założenia zasady określoności, zwłaszcza przez pryzmat przytoczonego wyżej brzmienia art. 91 Konstytucji oraz wyroków TSUE, rozstrzygających o konflikcie prawa krajowego z unijnym. Stąd też to teoria przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej będzie uzasadniała konieczność stosowania norm prawa UE lub też interpretacji przepisów krajowych w zgodzie z tymi normami.

Te teoretyczne rozważania mają istotne chociażby ze względu na fakt, że prawidłowe wskazanie źródła prawa, obowiązującego w danym stanie faktycznym, ma pierwszorzędne znaczenie dla procesu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie można bowiem mówić o spełnieniu postulatów zasady określoności w sytuacji, w której brak jest pewności, co

do tego, który przepis ma zastosowanie. Nie wchodząc w dyskusję, o zasadności interpretowania każdej normy, czy też ograniczenia tego procesu myślowego jedynie do norm niejasnych, czy wątpliwych, oczywistym jest, że bez określenia źródła prawa nie można przejść do etapu, w którym od adresata normy oczekuje się jej zrozumienia i zastosowania. Zatem wskazanie podstawy prawnej jest pierwszym etapem poszukiwania treści повинного zachowania podatnika.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej pojawiło się istotne zagadnienie prawne, w którym znany od wielu lat model poszukiwania źródeł prawa w legislacji wydanej przez polskie organy i opublikowanej w dzienniku ustaw nie jest już aktualny. Jak trafnie wskazuje C. Kosikowski wraz z momentem przystąpienia do Unii na państwo członkowskie został nałożony szereg obowiązków „w zakresie:

- włączenia prawa unijnego do obowiązujących źródeł prawa krajowego i zapewnienia bezpośredniego obowiązywania prawa UE w państwie członkowskim;
- implementacji prawa unijnego do prawa krajowego;
- uchylania prawa krajowego sprzecznego z prawem unijnym i tworzenia prawa krajowego zgodnego z prawem unijnym;
- stosowania wykładni prawa krajowego w zgodności z prawem unijnym;
- zapewnienia przestrzegania i egzekucji prawa unijnego przez organy i sądy krajowe” .

Przy prawidłowym wykonaniu przez państwo pierwszych trzech wskazanych powyżej obowiązków, podatnicy nie powinni mieć trudności przy poszukiwaniu źródła prawa, mającego zastosowanie w danym stanie faktycznym. Zwłaszcza dotyczy to sytuacji, w których norma prawa podatkowego wynika z dyrektywy, zaimplementowanej za pomocą aktów powszechnie obowiązujących . O ile transpozycja została dokonana w pełni, a wskazany w niej rezultat został wosiągnięty w wyznaczonym terminie „daje to jednostkom największe szanse zaznajomienia się z krajowymi normami implementującymi prawo wspólnotowe. Te akty mogą być bez wątplenia źródłem praw i obowiązków dla jednostek i tworzą stosunkowo najwyższy poziom bezpieczeństwa prawnego” .

Wydaje się, że z praktycznego punktu widzenia trudniejsze jest - wbrew pozorom - prawidłowe ustalenie źródła prawa, gdy dana materia regulowana jest na poziomie Unii Europejskiej poprzez rozporządzenie, które ma bezpośrednie zastosowanie. Nie ma oczywiście żadnych

wątpliwości, że takie rozporządzenie będzie stanowiło źródło prawa na mocy art. 91 Konstytucji w związku z art. 291 TFUE. Niemniej jednak z punktu widzenia przeciętnego adresata norm prawnych poszukiwanie ich w akcie prawnym, który nie podlega publikacji w krajowych promulgatorach, nie jest zadaniem łatwym i nie przyczynia się do spełnienia zasady określoności prawa. Znaczenie tego problemu podkreśla fakt, że polski ustawodawca w niektórych przypadkach postanawia transponować część treści rozporządzenia do tekstu prawa polskiego - albo poprzez dosłowne skopiowanie jego treści lub wprowadzenie odwołań. W pozostałym zakresie ustawodawca wydaje się zaakceptować fakt, że rozporządzenie to obowiązuje w sposób bezpośredni i nie decyduje się na powtórzenie poszczególnych jego rozwiązań w aktach prawa polskiego. Oczywiście takie rozwiązanie należy ocenić skrajnie negatywnie w kontekście zasady określoności prawa podatkowego. A zatem źródłem prawa podatkowego zgodnie z brzmieniem art. 91 Konstytucji w Polsce będą mogły być Rozporządzenia UE, które mają bezpośrednie zastosowanie. W ograniczonych przypadkach źródłem prawa podatkowego staną się postanowienia dyrektyw, pod warunkiem spełnienia wskazanych wyżej przesłanek. Błędym jest zatem założenie, że dyrektywy zawsze będą źródłem prawa podatkowego.

Co interesujące kwestii samej jakości wypełniania trzech pierwszych wskazanych przez Kosikowskiego obowiązków nałożonych na państwo jako członka UE nauka nie poświęca wiele uwagi. Monografie dotyczące relacji prawa polskiego i unijnego skupiają się na kwestii wykładni prawspólnotowej norm oraz ich przestrzeganiu przez organy i sądy krajowe nie zaś samej problematyce określenia norm właściwych dla danego stanu faktycznego. Zagadnienie interpretacji zdaje się być szczególnie istotne wobec faktu, że wtórne prawo wspólnotowe, w tym i prawo podatkowe nie było przedmiotem szczegółowej kodyfikacji, zwłaszcza w porównaniu do ilości i szczegółowości regulacji tematyki podatkowej w prawie krajowym. Dlatego też ogromną rolę w kwestii de facto regulacji prawa podatkowego sprawuje TSUE. Jak wskazuje A. Andrzejewska-Czernek „rozwój unijnego prawa podatkowego dokonuje się głównie dzięki orzeczeniom TSUE wydanym w odpowiedzi na pytania prejudycjalne na podstawie art. 267 TFUE oraz - w mniejszym stopniu - orzeczeniom wydanym w wyniku postępowania wszczętego skargą bezpośrednią wniesioną na podstawie art. 258 lub 259 TFUE. Pozostałe rodzaje orzeczeń mają niewielkie znaczenie z punktu widzenia wykładni unijnego prawa podatkowego”.

Kolejnym przykładem potwierdzającym znaczenie orzecznictwa TSUE w ramach polskiego porządku prawnego i konieczności dokonywania badań komparatystycznych są przepisy dotyczące ogólnej interpretacji prawa podatkowego. Otóż Minister Finansów stosownie do art. 14 a Ordynacji podatkowej w celu dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa, może wydawać tzw. ogólne interpretacje podatkowe. Interpretacje te muszą uwzględniać dorobek orzeczniczy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Minister Finansów ma prawo zmiany wydanej przez interpretacji ogólnej, jeżeli stwierdzi, że interpretacja ta jest nieprawidłowa, w szczególności jeżeli niezgodna z wydanym przez TSUE orzeczeniem. Zasady oceny istniejącej niezgodności pomiędzy interpretacją ogólną a orzeczeniem będą analogiczne, jak w przypadku powołanej powyżej niezgodności decyzji indywidualnej. W szczególności orzeczenie TSUE nie musi mieć zakresu analogicznego, jak interpretacja ogólna. Niemniej jednak orzeczenie i interpretacja w sposób odmienny mają traktować o znaczeniu danego przepisu. Konflikt taki będzie niewątpliwie istniał, gdy efekt w postaci wykładni danego przepisu na gruncie interpretacji Ministra oraz TSUE nie mają analogicznego zakresu pojęciowego.

Interpretacje TSUE zdają się poszerzać znaczenie norm prawa wspólnotowego na reguły, których nie sposób wyinterpretować z literalnego brzmienia przepisów dyrektyw unijnych, czy prawa pierwotnego. W wyrokach bowiem silnie akcentowana jest funkcja jaką spełniać ma prawo wspólnotowe. Dyrektywa, czyli akt o charakterze ustawodawczym skierowany do państw członkowskich, wiąże co do rezultatu, który ma być osiągnięty. Sposoby i środki osiągnięcia celu pozostają w wyłącznej gestii danego państwa. Skoro zatem sposób osiągnięcia celu nie jest istotny, to trudno posługiwać się interpretacją opartą jedynie o treść i formę badanych norm. Fakt osiągnięcia celu przez akt prawny, wprowadzony w celu realizacji dyrektywy, może być oceniany jedynie w kontekście właśnie wspomnianej metody funkcjonalnej.

Istotne są zatem skutki wywoływane przez dane normy, a nie ich dosłowne brzmienie, a prawo badane jest w działaniu, jako *law in action*. Co za tym idzie „(...) Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu wypełnia luki istniejące w traktatach założycielskich, a jednocześnie jest głównym <konstruktorem> prawa w przestrzeni”. Na tym tle Trybunałowi zarzuca się aktywizm sędziowski i tworzenie prawa, z drugiej strony dowodzi się, że ten aktywizm jest

pozorny, zgodnie z powyżej wspomnianą zasadą *law in action*. Zarzut aktywizmu sędziowskiego jest tym bardziej akcentowany przy aktach prawnych, gdzie odwołanie do dyrektyw jest oczywiste i konieczne, ale gdzie wciąż prym wiedzie literalna metoda wykładni oraz formalno-dogmatyczna metoda komparatystyczna, której zarzuca się bycie niepożądaną zaszczością historyczną epoki formalizmu prawniczego w Europie Środkowej i Wschodniej. Szczególnie ważkim zagadnieniem jest zatem znaczenie wyroków TSUE. W kontekście art. 91 Konstytucji skoro doszło do przekazania kompetencji to zatem prawo unijne zinterpretowane przez TSUE ma pierwszeństwo przed polskimi normami podatkowymi w razie ewentualnej sprzeczności. Wyroki zatem nie wymagają transpozycji do prawa polskiego - chociaż w niektórych przypadkach ustawodawca decyduje się na ich przytoczenie w przepisach prawa polskiego. We wszystkich jednak przypadkach (czyli także przy braku ewentualnej sprzeczności przepisów prawa polskiego z unijnymi) istnieje obowiązek interpretacji prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym.

Podsumowując problematyka relacji prawa unijnego do polskiego ustawodawstwa podatkowego na gruncie zasady określoności wymaga stosowania koncepcji recepcji prawa, a koncepcja multicentryczności nie jest właściwa. Reguły dotyczące ustalania i poszukiwania właściwej podstawy prawnej powinny być stosowane przez pryzmat art. 91 Konstytucji, na mocy którego część kompetencji w zakresie prawa podatkowego została przekazana na rzecz organizacji międzynarodowej. W tym momencie zatem - po wypełnieniu przez ustawodawcę polskiego obowiązku recepcji prawa, a na etapie stosowania - w zakresie, w którym ta recepcja nie została dokonana - bądź to w wyniku błędu, czy też jako zabieg niekonieczny (np. przy rozporządzeniach) podatnicy oraz organy sądowe i podatkowe mają obowiązek stosowania prawa unijnego, tak jak ono jest interpretowane przez TSUE, bez konieczności transpozycji wyroków do ustawodawstwa polskiego.

4. WNIOSKI

Zasada określoności wywiedziona przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego stanowi dyrektywę systemową, której urzeczywistnienie w jak najpełniejszej formie powinno przyświecać ustawodawcy na etapie tworzenia norm

podatkowych. A zatem podmiot, przedmiot opodatkowania, stawka, ulgi, umorzenia i zwolnienia powinny wynikać z ustawy. Zgodnie z teorią przekazania kompetencji na rzecz organizacji międzynarodowej zasada prymatu ustawy wynikająca z art. 217 Konstytucji wydaje się być spełniona, gdy wskazane elementy normy podatkowej wynikać będą z umowy międzynarodowej lub z prawa ustanowionego przez organizację, na rzecz której przekazano kompetencje.

Rozważania dotyczące opodatkowania stanów faktycznych w podatkach objętych harmonizacją mogą zatem być rozpatrywane niejako na trzech płaszczyznach. Po pierwsze, czy w zakresie danej czynności podlegającej opodatkowaniu nie została naruszona norma z art. 217 Konstytucji, po drugie, czy normy - w tym także ustanowione przez organizację międzynarodową - spełniają zasadę określoności, a jeżeli nie to czy stopień naruszenia może uzasadniać zarzut niekonstytucyjności. Z drugiej strony w rozważaniach nie można pominąć problematyki orzeczeń TSUE, które w zakresie opodatkowania określonych stanów faktycznych mogą stanowić obszerne lub nawet jedyne źródło norm wobec ograniczonej podstawy legislacyjnej w prawie krajowym. Otwarte pozostaje zatem pytanie, czy fakt ten w odniesieniu do poszczególnych stanów faktycznych, a priori może wywoływać zarzut niekonstytucyjności.