

mgr Justyna Mieszka

ORCID 0000-0002-2890-3047

e-mail: justyna.mieszka66@gmail.com

Szkoła Doktorska Nauk Społecznych

Uniwersytet Łódzki

## Istotny charakter pewności prawa w zakresie prawa podatkowego

### The essential nature of legal certainty in tax law

#### Abstract

The subject of this article is the problem of legal certainty under the Polish legal system, especially in the aspect of tax law. Legal certainty plays a significant role in the relationship between the individual and the state. The aim of the study is to show the essence and necessity of the discussed attribute of law. Legal acts, literature on the indicated area and current jurisprudence were used to research the above topic.

**Keywords:** tax law certainty, tax law, lawmaking, application of law.

#### Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest problem pewności prawa na gruncie polskiego porządku prawnego, zwłaszcza w aspekcie prawa podatkowego. Pewność prawa odgrywa znaczącą rolę w stosunkach między jednostką a państwem. Cel opracowania stanowi ukazanie istoty oraz niezbędności omawianego przymiotu prawa. Przy badaniu powyższego tematu posłużyły akty prawne, literatura dotycząca wskazanego obszaru oraz aktualne orzecznictwo.

**Słowa kluczowe:** pewność prawa podatkowego, prawo podatkowe, stanowienie prawa, stosowanie prawa.

### 1. Istota pewności prawa

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 2 zawiera normę traktującą, iż Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W znaczącym stopniu wiąże się to z zasadą

zaufania obywatela do państwa, a ta z kolei z zasadą pewności prawa, będącą zabezpieczeniem prawnym dla jednostki<sup>1</sup>. Pewność rozumie się jako przewidywalność ciągłości istnienia albo przewidywalność zmiany istniejącego stanu rzeczy<sup>2</sup>. Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że reguła ta pozwala na przewidzenie działań organów państwa oraz czynności podejmowanych w związku z tym przez obywateli. Prawo powinno być tak stanowione i stosowane, aby „nie stało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji”<sup>3</sup>. Zasada ta nabiera znaczenia w kontekście prawa podatkowego. Mając na uwadze charakter tej gałęzi prawa publicznego przedmiot zainteresowania stanowi tzw. wertykalna pewność prawa, odnosząca się do relacji pomiędzy państwem a jednostką, którą jest podatnik<sup>4</sup>.

Pewność prawa to jego cecha, która polega na tym, że podmiot, którego prawo dotyczy (tj. adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki pewnych stanów rzeczy, w tym również działań oraz zaniechań własnych oraz innych podmiotów<sup>5</sup>. W kontekście prawa podatkowego, już w XVIII wieku Adam Smith uznał, że dotyczy ona w dużej mierze techniki realizacji dochodów podatkowych<sup>6</sup>. Z kolei według Adolfa Wagnera „pewność to przede wszystkim uprzednia informacja o zasadach opodatkowania, komunikatywny, jasny i zrozumiały język przepisów prawnych oraz sprawny aparat skarbowy”<sup>7</sup>.

Często można spotkać się ze stwierdzeniem, że prawo podatkowe w dużym stopniu jawi się jako niepewne<sup>8</sup>. Nieostrość oraz niedookreśloność pojęć wprowadzają wiele wątpliwości co do odpowiedniej interpretacji norm prawnych. Jak zauważył B. Brzeziński według osób zainteresowanych (np. podatników bądź doradców podatkowych) najwięcej uwagi poświęca się nie tylko zmienności spojrzenia ustawodawcy na stanowione prawo, ale niepewności w aspekcie znaczenia,

<sup>1</sup> *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, s. 15.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe* [w:] *Zasada pewności...*, *op.cit.*, s. 20.

<sup>3</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994/1, poz. 10.

<sup>4</sup> M. Wojciechowski, *Wybrane aspekty problematyki pewności prawa*, GSP 2010, t. 24, s. 560.

<sup>5</sup> H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 21.

<sup>6</sup> A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 1, Warszawa 1954, s. 585 i n.

<sup>7</sup> Zob. szerzej: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996, s. 44.

<sup>8</sup> Por. K. Logue, *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance*, „Virginia Tax Review” 2005/25, s. 363 i n.

jakie zostanie nadane przepisom przez organy podatkowe czy sądy administracyjne<sup>9</sup>, bowiem jeden przepis może być odmiennie interpretowany przez różne organy bądź podmioty.

Pewność prawa wiąże się z utrzymywaniem pewnych standardów legislacyjnych, którymi są m.in. niezmienność regulacji prawnych bez konieczności, określoność prawa, wyeliminowanie retroaktywności nowo wprowadzanych przepisów, przestrzeganie okresu *vacatio legis* oraz zastosowanie optymalnych procedur prawotwórczych<sup>10</sup>. Stanowią one warunki utrzymania odpowiedniego jego stopnia.

Pewność prawa należy rozpatrywać w aspekcie dwóch płaszczyzn: płaszczyzny legislacyjnej, a także następującej po niej płaszczyzny stosowania prawa. W obu tych obszarach można zauważyć pewien stopień pewności wyznaczany przez podatników.

Warto pochylić się nad samym statusem stabilności prawa. Czasami bowiem otrzymuje ona status zasady<sup>11</sup>. Innym razem zostaje ona uznana za zasadę – postulat<sup>12</sup>, a niekiedy jest traktowana tylko jako postulat prawa<sup>13</sup>. Jak można zauważyć, poglądy na ten problem w doktrynie są dalece zróżnicowane, a ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na jego rozbudowanie.

Pewność prawa jest cechą pożądaną w ustawodawstwie oraz stanowi wyznacznik jakości. Należy do wartości formalnych prawa<sup>14</sup>, czyli takich, które pozostają niezależne od jego treści, „takich, które może ono posiadać niezależnie od tego, jaki zespół celów realizuje”<sup>15</sup>. Dzięki tej cesze zapewnione zostaje bezpieczeństwo prawne. Często uznaje się, że w jego zakres wchodzi „również pewne elementy odnoszące się do treści prawa, jak na przykład konieczność zapewnienia przez prawo minimum socjalnego każdemu obywatelowi, czy też gwarancję drogi sądowej”<sup>16</sup>. Dla pewności prawa jako najważniejsza jawi się jego przewidywalność, osiągnięta przez takie czynniki, jak jawność, określoność, jasność czy niezmienność<sup>17</sup>.

## 2. Działalność legislacyjna

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej reguluje w art. 84 i art. 217 powszechny obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego, wprowadzany w drodze ustawy.

---

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 302–303.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 302.

<sup>11</sup> Zob. H. Filipczyk, *Postulat...*, *op.cit.*, s. 36–40.

<sup>12</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, *op.cit.*, s. 302 i n.

<sup>13</sup> H. Filipczyk, *Postulat...*, *op.cit.*, s. 21.

<sup>14</sup> *Ibidem*, s. 23.

<sup>15</sup> S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 134.

<sup>16</sup> T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006, s. 192.

<sup>17</sup> H. Filipczyk, *Postulat...*, *op.cit.*, s. 22.

Oznacza to, że organy podatkowe nie mogą nakładać danin publicznych w sposób dowolny, bez podstaw prawnych, godząc w prawa oraz wolności podatników. Prawo podatkowe, zgodnie z ogólnymi regułami, powinno być tworzone i stosowane przy uwzględnieniu takich wartości, jak sprawiedliwość, równość i pewność<sup>18</sup>.

Proces legislacyjny cechuje się wieloetapowością oraz zastosowaniem odpowiedniej koordynacji i organizacji działań, w taki sposób, żeby wszelkie aspekty proceduralne związane z zasadą demokratycznego państwa prawa zostały poszanowane<sup>19</sup>. Dzięki określonym standardom kontroli regulacji podatkowych, Trybunał Konstytucyjny ma zagwarantowaną możliwość ich oceny oraz tego, czy chronione są w należyty sposób prawa i wolności ekonomiczne, a samo prawo podatkowe cechuje się powszechnością i równością<sup>20</sup>. W związku z nadmiarem tworzonych aktów prawnych, często zasady tworzenia nie są w pełni przestrzegane przez legislatora, a przez to dochodzi do uchybień i obniżenia ich jakości. Jako istotne i konieczne jawi się opanowanie przez niego odpowiednich reguł legislacji. Wielość wad, którymi obarczone zostają regulacje, narusza konstytucyjne normy. Stanowione akty powinny charakteryzować się komunikatywnością oraz precyzją tak, aby przeciętny podatnik był w stanie odczytać wynikające z nich obowiązki.

W tym miejscu należy również wspomnieć o instytucji *vacatio legis*, czyli o okresie między publikacją aktu prawnego a jego wejściem w życie. Jej celem jest umożliwienie zainteresowanym osobom zapoznanie się z nowymi przepisami oraz odpowiednie przygotowanie do zmian, które mogą wyniknąć. Zadaniem ustawodawcy jest ustanowienie stosownego czasu na zapoznanie się oraz dostosowanie do zmian przez podatników, tak aby w dostateczny sposób zmniejszyć ich uciążliwość.

Niejednokrotnie trudności nastęrcza dokonanie odpowiedniej interpretacji przepisów, która często bywa niejednolita zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Ustawodawca powinien zagwarantować jednakowość stosowania prawa, która zasadniczo wpłynęłaby na postrzeganie zasady pewności prawa<sup>21</sup>.

Istotnym problemem w zakresie polskiego ustawodawstwa jest działanie w zbyt szybkim tempie spowodowane presją czasu. Tym samym jakość aktów prawnych oraz ich spójność znacznie spada. Ustawodawca często nie przewiduje konsekwencji

---

<sup>18</sup> *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 67.

<sup>19</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania* [w:] *Zasada pewności...*, *op.cit.*, s. 45.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, SP 1985/3–4.

zarówno prawnych, jak i ekonomicznych stanowiących przez siebie przepisów, kierując się jedynie koniecznością zagwarantowania wpływów pieniężnych do budżetu. Może to świadczyć o braku sensownej strategii w obszarze opodatkowania, tak ważnej dla wskazanej gałęzi prawa. Rząd, konstruując przepisy podatkowe, powinien najpierw określić cel, a następnie stworzyć odpowiednie instrumenty, aby móc go osiągnąć<sup>22</sup>.

Polski system podatkowy nie został skodyfikowany w jednym akcie prawnym, a przepisy prawne pozostają często zbyt ogólne i niespójne. W jego sferę wchodzi kategoria stosunków ekonomicznych, znajdująca się w szeroko pojętej kategorii stosunków społecznych. Konieczność wprowadzania oraz szybkość zachodzących zmian w tym obszarze nie służą jednolitemu uporządkowaniu regulacji, a tym samym jego ustabilizowaniu. Zawarcie zasad i norm podatkowych w jednym akcie wpłynęłoby na przejrzystość oraz zharmonizowanie prawa podatkowego.

### **3. Działalność orzecznicza**

Niejednolitość oraz nieprzewidywalność orzeczeń stanowią istotne ryzyko w aspekcie ekonomicznym i gospodarczym. Podmioty gospodarcze obawiają się dokonywania pewnych operacji związanych z zobowiązaniami podatkowymi ze względu na wysokie ryzyko poniesienia strat. Jak trafnie zauważa B. Brzeziński: „Jeżeli orzecznictwo sądowe jest mało przewidywalne, to wzrasta ryzyko kłopotów natury podatkowej. Racjonalnie działający podmiot, jeżeli zamierza prowadzić działalność gospodarczą w sposób ciągły, musi brać to podwyższone ryzyko pod uwagę i chronić się przed jego konsekwencjami (na wypadek, gdyby wystąpiły)”<sup>23</sup>. Stabilność i przewidywalność niezaprzeczalnie wpływają na decyzje podejmowane przez podatników w obrocie gospodarczym.

Sądy wielokrotnie w swoich orzeczeniach w sposób pośredni wskazują wady pewnych instrumentów prawnych. Ustawodawca powinien mieć je na uwadze, kiedy konstruuje nowe regulacje tak, aby móc uniknąć błędów w przyszłości. Nie jest bowiem rolą sądownictwa tworzenie prawa, lecz jego prawidłowe interpretowanie oraz stosowanie.

Orzecznictwo sądów powinno w sposób pozytywny oddziaływać na zwiększenie poziomu pewności prawa. Bez odpowiedniego uporządkowania praktyki

---

<sup>22</sup> Zob. szerzej: B. Wdowiak, *Podstawowe problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego po reformie sądownictwa administracyjnego w Polsce*, rozprawa doktorska obroniona na WPiA Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2013, s. 144 i n.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego...*, *op.cit.*, s. 29.

orzekania w aspekcie jednolitej interpretacji prawa nie jest to możliwe. Działalność sądów ma znaczący wpływ na uzyskanie przez prawo przymiotu pewności.

#### 4. Pewność prawa podatkowego a jego zmienność

Pewność prawa w obszarze prawa podatkowego gwarantuje podatnikom precyzyjność oraz jasność formułowania ich praw i obowiązków. Uniemożliwia to tym samym podejmowanie swobodnych, nieopartych na regulacjach prawnych, działań przez organy podatkowe. Jak można zauważyć, polski ustawodawca często narusza tę zasadę poprzez regulowanie nieprecyzyjnych i niedookreślonych przepisów. W konsekwencji maleje poziom zaufania obywateli do organów podatkowych, a tym samym – do państwa jako całości. Zdarza się, że nieostrość regulacji jest celowym posunięciem legislatora, a to z uwagi na szeroki zakres pojęć legalnych. Jednakże istnieją sytuacje, gdy stanowi ona błąd po jego stronie. Równie często dochodzi do sytuacji, gdy w treści aktów prawnych używa się pojęć, które w obszarze prawa podatkowego nie posiadają legalnej definicji, natomiast na gruncie pozostałych gałęzi prawa ich znaczenie jest wszak różnorodne<sup>24</sup>.

Poddając pod rozagę pewność prawa na polu dokonywanej legislacji należy zwrócić uwagę przede wszystkim na obiektywną konieczność wprowadzenia zmian oraz samą periodiczność i metody ich dokonywania. Bez wątpienia wszelkie wprowadzane zmiany w ustawodawstwie wpływają na obniżenie poziomu stabilności prawa. Modyfikacje przeprowadzane przez ustawodawcę w różny sposób oddziałują na podatników. Są one odczuwalne zależnie od uwarunkowań społecznych bądź ekonomicznych.

Ponadto należy podkreślić, że ustawy, które są często nowelizowane, stają się z czasem coraz mniej zrozumiałe dla podatnika, a przy tym reguły prawidłowej legislacji są zwykle pomijane. Nieklarowna treść wpływa na problemy związane z interpretacją. W konsekwencji podmioty próbują szukać rozwiązań zastępczych, niejednokrotnie postrzeganych jako obejście prawa<sup>25</sup>.

Zmiany w zakresie obowiązujących instrumentów prawnych pociągają za sobą konieczność uwzględnienia prowadzonych już postępowań i wpływu nowo powstałego prawa na stosunki, które powstały przed jego wprowadzeniem<sup>26</sup>. Wobec tego kluczowego znaczenia nabierają przepisy przejściowe, a także poprawne ogło-

---

<sup>24</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania* [w:] *Zasada pewności...*, *op.cit.*, s. 44.

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 49.

<sup>26</sup> *Ibidem*, s. 53.

szenie aktu prawnego oraz zasada niedziałania wstecz. Zastosowanie wskazanych zasadniczych reguł pozwala na umocnienie systemu podatkowego, zapewnienie ochrony prawnej podatnikom, a także zagwarantowanie pewności prawa.

## 5. Konkluzja

Rozważając problem pewności prawa na gruncie prawa podatkowego, należy podkreślić, że stanowi ona wartość nadrzędną, a także nieodłączną cechę demokratycznego państwa prawa. Jest zarazem podstawą do budowania zaufania do instytucji państwowych. Dzięki wzmocnieniu porządku społeczno-prawnego obywatele są bardziej skłonni do wykonywania obowiązków podatkowych. Należy również spojrzeć na kontekst gospodarczy. Jeśli państwo zapewni odpowiednią stabilność prawa, wówczas przysłużą się to do wzrostu efektywności ekonomicznej obywateli.

Ponadto, pewność prawa w przestrzeni prawa podatkowego charakteryzuje się nadzwyczaj doniosłym i szczególnym charakterem. Jest to spowodowane zawilocią oraz skomplikowaniem wskazanej gałęzi prawa. W ślad za poglądem wyrażonym przez J. Nowackiego pewność jest wartością, będącą kryterium oceny prawa stanowionego oraz – równie ważnej – praktyki stosowania prawa<sup>27</sup>.

Wobec powyższych rozważań należy jednoznacznie stwierdzić, że wskazywana cecha nie stanowi jedynie niezobligowanego zalecenia, lecz powinna być uznana za rodzaj prawnego nakazu<sup>28</sup>. Od jej poszanowania przez ustawodawcę oraz organy państwowe, zależy poziom zaufania obywateli – podatników do państwa.

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996.
- Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Logue K., *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance*, „Virginia Tax Review” 2005/25.
- Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc, Lublin 2008.
- Nowacki J., *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 1, Warszawa 1954.

---

<sup>27</sup> J. Nowacki, *Pewność prawa a zasada lex retro non agit* [w:] J. Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 86–87.

<sup>28</sup> H. Filipczyk, *Postulat...*, *op.cit.*, s. 63.

- Spyra T., *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006.
- Wdowiak B., *Podstawowe problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego po reformie sądownictwa administracyjnego w Polsce*, rozprawa doktorska obroniona na WPiA Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2013.
- Wojciechowski M., *Wybrane aspekty problematyki pewności prawa*, t. 24, GSP 2010.
- Wronkowska S., Zieliński M., *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, SP 1985/3–4.
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.
- Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018.

### **Orzecznictwo**

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994/1, poz. 10.