

Aleksandra Wrzesińska-Nowacka¹

Zasady powszechności i równości opodatkowania w praktyce sądów administracyjnych

1. Rola sądów administracyjnych w realizacji zasad powszechności i równości opodatkowania

Zasady powszechności i równości opodatkowania, ustanowione w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.², to jedno z najważniejszych zasad regulujących granice władztwa podatkowego państwa i obowiązek obywatela przyczynienia się do pokrywania wspólnych potrzeb³.

595

Powinny być one w pierwszym rzędzie uwzględniane przy stanowieniu prawa. Z tych powodów wielokrotnie były wzorcem kontroli wskazywanym w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁴, dotyczących ustaw podatkowych. Jednakże nie mniej znaczącą rolę w ich egzekwowaniu mają organy stosujące prawo, w tym organy podatkowe i sądy administracyjne. Nie zapewni się skuteczności powołanych wyżej konstytucyjnych zasad, zwłaszcza w przypadku przepisów niejednoznacznych i niejasno sformułowanych, jeżeli nie ujednolici się praktyki ich stosowania. Sądy administracyjne, kontrolujące działania administracji publicznej pod kątem zgodności

¹ Aleksandra Wrzesińska-Nowacka – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0001-6687-7639>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 81.

⁴ Przykładowo w wyrokach TK: z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, opubl. OTK-A 2011 nr 7 poz. 71 (Dz.U. Nr 206, poz. 122); z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, opubl. w OTK-A z 2014 r. Nr 7 poz. 79 (Dz.U. poz. 1052); z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, opubl. w OTK-A z 2016 poz. 100 (Dz.U. poz. 2209).

z prawem⁵, mają instrumenty (środki prawne) pozwalające im wpłynąć na wykładnię przepisów prawa dokonywaną przez organy podatkowe, choćby poprzez wytyczne co do dalszego postępowania, zawarte w wyroku uwzględniającym skargę⁶, ocenę prawną wyrażaną przy rozpoznaniu skargi kasacyjnej⁷, uchwały (abstrakcyjne⁸ i konkretne⁹) rozstrzygające istotne zagadnienia prawne i niwelujące rozbieżności w orzecznictwie. W piśmienictwie¹⁰, a także w orzecznictwie (zwłaszcza dotyczącym interpretacji przepisów prawa podatkowego¹¹) wyrażany jest pogląd, że choć co do zasady orzeczenie sądowe wiąże tylko w konkretnej sprawie, to często staje się początkiem jednolitej linii orzeczniczej, a z uwagi na autorytet sądów wpływa na rozstrzygnięcia organów podatkowych i tworzy powszechnie uznaną praktykę, której organy podatkowe nie powinny ignorować. Ujednolicenie wykładni prawa przyczynia się do przewidywalności jego stosowania, pełni funkcję stabilizacyjną dla podatników, którzy mogą przewidywać skutki podatkowe swoich działań¹², zapewnia im równe traktowanie w takich samych stanach faktycznych i prawnych. Ponadto związanie sędziego wyłącznie Konstytucją i ustawami (art. 178 ust. 1 Konstytucji) daje sądom możliwość bezpośredniego stosowania Konstytucji i odwołania się także do norm i zasad konstytucyjnych. Mogą więc w należyty sposób chronić prawa i wolności podatnika, dla którego obowiązki podatkowe stanowią

⁵ Taki zakres kognicji został ustalony w art. 184 Konstytucji RP i art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

⁶ Uchylając decyzję lub postanowienie, sąd pierwszej instancji zobowiązany jest – na podstawie art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.) – dalej p.p.s.a. – zawrzeć w uzasadnieniu wytyczne co do dalszego postępowania. Ich celem jest doprowadzenie do wydania kolejnego aktu zgodnego z prawem, wytyczne te wiążą organ i kolejny skład sądu administracyjnego.

⁷ Wprawdzie zgodnie z art. 190 p.p.s.a. wykładnia prawa, jakiej dokonuje Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej, wiąże sąd, któremu sprawa została przekazana, jednakże stanowi ona również istotne wskazówki dla organów administracji skarbowej przy stosowaniu prawa.

⁸ Wydawane w przypadku rozbieżności w orzecznictwie na wniosek uprawnionych organów (art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.).

⁹ Wydawane w konkretnej sprawie po przedstawieniu zagadnienia prawnego przez skład zwykły, rozpoznający skargę kasacyjną (art. 187 § 1 w zw. z art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.).

¹⁰ Por. A. Drywa, *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego*, [w:] J.P. Tarno, T. Bąkowski (red.), *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, Warszawa 2015, s. 54; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 142.

¹¹ Por. wyroki NSA: z dnia 8 kwietnia 2010 r., sygn. I FSK 306/09; z dnia 11 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1268/13. Wszystkie powołane bez miejsca publikacji orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 16.02.2024).

¹² H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 126–130.

niewątpliwie formę ingerencji władzy w jego prawa podmiotowe, w tym prawo własności i prawo swobody prowadzenia działalności gospodarczej¹³. Sądy, wcielając w życie zasadę z art. 84 Konstytucji, powinny jednak także przeciwdziałać naruszaniu obywatelskiego obowiązku płacenia podatków. Mogą to jednak czynić wyłącznie w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi, w tym z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Judykatura ma i powinna mieć pewien wpływ na tworzenie prawa. Jak zwraca uwagę A. Gomułowicz¹⁴, orzecznictwo sądowe powinno być traktowane przez prawodawcę jako źródło istotnej wiedzy. Sygnalizuje ono podstawowe, a więc i systemowe wady rozwiązań prawnopodatkowych. Choć zdaniem J. Małeckiego sędzieja podatkowy nie może przyjmować biernej postawy, ślepo trzymać się prawa i powinien wykorzystywać konstytucyjne możliwości prawotwórczego działania¹⁵, to jednak w przypadku luk w prawie ich uzupełnianie w drodze stosowania prawa nie może prowadzić do zwiększenia obciążeń podatkowych ponad przewidziane w ustawie. Rolą sędziego jest jednak dopasowanie prawa do zmieniającej się rzeczywistości poprzez jego wykładnię i uwzględnienie kontekstu funkcjonalnego¹⁶. Analiza dokonywanych zmian legislacyjnych przepisów podatkowych wskazuje, że sądy niejednokrotnie spełniają funkcję „sygnalisty”, zwracającego uwagę na wadliwość, niezupełność lub niejasność regulacji podatkowych. Zmiany prawa, co wynika z uzasadnień projektów aktów prawnych, często są dokonywane w wyniku ukształtowania się jednolitej linii orzeczniczej, dążą albo do zmiany przepisu w celu doprowadzenia do jego zgodności z zasadami konstytucyjnymi, albo dostosowania jego treści do zamiaru, jaki ustawodawca chciał osiągnąć, a z uwagi na wadliwość legislacji nie był on zrealizowany¹⁷, albo

¹³ Por. A. Wrzesińska-Nowacka, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012, s. 174.

¹⁴ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 73.

¹⁵ J. Małecki, *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 36.

¹⁶ Por. uchwały NSA: z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. II FPS 6/12; z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12.

¹⁷ Przykładem takiej zmiany może być zaliczenie spółki komandytowo-akcyjnej do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, mające uszczelnić system podatkowy i przywrócić równość i powszechność opodatkowania w przypadku akcjonariuszy tych spółek (ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku tonażowym – Dz.U. poz. 1387; uzasadnienie projektu – druk Sejmu VII Kadencji nr 1725); na konieczność zmian co do opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej wskazano w uchwale NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12.

do usunięcia nieściśłości i niejasności co do jego treści¹⁸, usunięcia luk w prawie¹⁹, powodujących naruszenie zasad powszechności i równości opodatkowania.

2. Ewolucja poglądów orzecznictwa na temat unikania opodatkowania

Na kierunki orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych znaczący wpływ mają zakresłone przez Trybunał Konstytucyjny (do 2016 r.) granice władztwa podatkowego państwa. Było to widoczne szczególnie w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, nazywanego wcześniej przez judykaturę obejściem prawa podatkowego lub nadużyciem tego prawa. Do czasu wejścia w życie przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania²⁰ dość często prezentowany był pogląd, że nie do pogodzenia z zasadami sprawiedliwości podatkowej jest wykorzystywanie konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do urzeczywistnienia stanu faktycznego, z którym ustawa nie wiąże obowiązku podatkowego lub gdy postępowanie danej osoby zmierza do określonego, innego niż typowe w danych warunkach, ukształtowania stosunków prawnych po to, aby osiągnąć korzystny z punktu widzenia tej osoby rezultat prawny, sprowadzający się na gruncie prawa podatkowego w istocie wyłącznie lub przede wszystkim do uniknięcia zapłaty podatku lub do jego zapłaty w niższej wysokości. W przypadku tego rodzaju czynności, których cel, zdaniem składów orzekających, jest sprzeczny z ustawą podatkową, sądy uznawały za dopuszczalne pominięcie ich przez organy podatkowe i uznanie, że czynności te (mimo ich ważności na gruncie prawa cywilnego) nie wywie-

598

¹⁸ Przykładem może być zmiana dokonana ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159) w zakresie kosztów uzyskania przychodów w przypadku objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością przez wniesienie aportem wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej spółce przez udziałowca (art. 22 ust. 1e pkt 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.), druk Sejmu VIII Kadencji nr 2854.

¹⁹ Przykładem może być zmiana dokonana ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o ustawy o podatku tonażowym w zakresie zmiany art. 24 ust. 5 pkt 8 u.p.d.o.f.

²⁰ Od 15 lipca 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.) dodano Dział III A. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

rają skutku w postaci obniżenia (uniknięcia) opodatkowania²¹. Orzecznictwo to niewątpliwie miało na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania, uszczelnienie systemu podatkowego i doprowadzenie do respektowania zasady wynikającej z art. 84 Konstytucji. Z uwagi na brak jednoznacznej regulacji dotyczącej unikania opodatkowania w orzecznictwie prezentowano jednak również odmienny pogląd, utrwalony po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r.²², stwierdzającym niezgodność art. 24b § 1 o.p. (klauszuli przeciwko unikaniu opodatkowania) z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji. Za dopuszczalny uznawano wybór przez podatnika z kilku legalnych konstrukcji, z których każda będzie wywoływała inny skutek podatkowy, tej, która będzie wywoływała skutek najkorzystniejszy z punktu widzenia podatnika²³. Pogląd ten jest obecnie dominujący w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 15 lipca 2016 r. Sądy wprawdzie nie odwołują się wprost do zasady wyłączności ustawowej z art. 217 Konstytucji i jej prymatu nad zasadą z art. 84 ustawy zasadniczej, jednakże wskazują na brak regulacji pozwalających organom na określanie skutków podatkowych z pominięciem niektórych czynności z uwagi na ich sztuczny czy nietypowy charakter oraz wskazują na niemożność zastosowania art. 199a § 2 o.p. do sytuacji, gdy podatnik zawiera prawnie skuteczne umowy, nie ukrywając żadnej czynności, a jedynie osiągając korzyści podatkowe²⁴.

3. Zasada pewności prawa a zasady powszechności i równości opodatkowania

Także w przypadku kolizji art. 2 i art. 217 z art. 84 Konstytucji, jeżeli prowadzić ma ona do opodatkowania przychodów wyłączonych z tego opodatkowania, sądy przyznają prymat zasadom pewności prawa

²¹ Przykładem tego nurtu są wyroki NSA: z dnia 17 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Po 3547/01, opubl. POP z 2003 r., nr 5, poz. 150; z dnia 13 sierpnia 2003 r., sygn. SA/Bd 712/02, SIP LEX nr 103673. W opracowaniu – z uwagi na jego temat – pominięto ten nurt orzecznictwa, który dotyczył możliwości wywiedzenia koncepcji nadużycia prawa z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

²² Sygn. K 4/03, opubl. w OTK-A z 2004 r., nr 5, poz. 41. (Dz.U. Nr 122, poz. 1288).

²³ Reprezentatywne dla tego nurtu są orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., sygn. III SA/Wa 2984/02, opubl. w Monitorze Podatkowym z 2004 r., nr 6, s. 37; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 września 2007 r., sygn. I SA/Go 1428/06; wyrok składu 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. FSA 3/03.

²⁴ Jako przykład tego nurtu można podać wyroki NSA: z dnia 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1835/18 i z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2162/18.

i wyłączności ustawowej regulacji obowiązków podatkowych. Wskazują, że w dziedzinie podatków wszelkie regulacje dotyczące podmiotu, przedmiotu, stawki opodatkowania należą do wyłącznej kompetencji organów ustawodawczych i muszą być dokonywane w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji RP). Zasadzie wyłączności ustawy należy dać pierwszeństwo przed zasadami równości i powszechności opodatkowania, umożliwienie nakładania podatków przez organy podatkowe bez istnienia podstawy prawnej do takiego działania stanowiłoby bowiem naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Artykuł 217 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji stanowi, zdaniem sądów, fundament ochrony jednostki (podmiotów podlegających władztwu podatkowemu) przed przejawami arbitralności władz podatkowych. Nawet zatem jeśli błędy ustawodawcy prowadzą w istocie do unikania opodatkowania, to nie mogą one być naprawiane przez organy podatkowe w drodze wykładni *contra legem*²⁵. Stanowisko to zasługuje na aprobatę. Nie jest rzeczą sądów zastępowanie ustawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego i naprawianie jego błędów poprzez akceptowanie prawotwórczej działalności organów podatkowych.

600 Sądy uznały jednakże za zasadne, właśnie z uwagi na zasadę z art. 84 Konstytucji, stosowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w okresie odroczenia utraty mocy zaskarżonego przepisu z mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego²⁶. Artykuł 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pełnił niewątpliwie funkcje fiskalną i prewencyjną. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody. Niezbędna jest zatem regulacja, taka jak w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., która w przypadku ukrywania dochodów przez podatnika umożliwi ich opodatkowanie. W ten sposób ustawodawca zapewnia realizację zasad równości i powszechności opodatkowania. Obowiązywanie takiej normy daje podatnikom wywiązującym się ze swoich obowiązków pewność, że państwo będzie egzekwowało podatki w sposób zgodny z zasadą wynikającą z art. 84 Konstytucji. Przyjęcie przez sądy administracyjne, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., z uwagi na utratę domniemania zgodności z Konstytucją z chwilą wydania wyroku przez Trybunał, nie może stanowić podstawy prawnej orzeczeń sądowych i orzeczeń organów podatkowych, powodowałoby, że przepis ten – mimo jego formalnego obowiązywania w systemie prawa – praktycznie nie byłby stosowany. Powstałaby (do czasu nowej regulacji) luka w systemie prawa, mająca negatywny wpływ na realizowanie zasad równości i powszechności opodatkowania²⁷.

²⁵ Por. wyroki NSA: z dnia 10 maja 2016 r., sygn. II FSK 742/14 i z dnia 7 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1574/14.

²⁶ Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13 (Dz.U. z 2014 r., poz. 1052).

²⁷ Por. wyroki NSA: z dnia 3 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2646/14; z dnia 11 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2615/14; z dnia 12 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2660/14; z dnia

W przypadku konfliktu zasad konstytucyjnych – pewności prawa (zasady uzasadnionych oczekiwań), wynikającej z art. 2, oraz praworządności, równości i powszechności opodatkowania, sądy w ostatnim okresie przychylają się do przyznawania prymatu tej pierwszej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 września 2019 r.²⁸ przyznał rację sądowi pierwszej instancji, że z uwagi na działania organów, utwierdzające podatników w przekonaniu, że przysługuje im ulga prorodzinna, wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło z naruszeniem art. 121 § 1 o.p. Sprawia to, że również zasady równości i powszechności opodatkowania musiały doznać ograniczenia na rzecz zasady pewności prawa (uzasadnionych oczekiwań). Równość i powszechność opodatkowania oznacza, że tak samo należy traktować podatników wyróżniających się tymi samymi cechami i znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej. Sytuację podatnika, który dokonując samoobliczenia podatku, kierował się znanym mu i jasno wyrażonym stanowiskiem organu podatkowego co do stosowania prawa (choć stanowisko to było błędne), należy zatem porównywać ze stanowiskiem podatnika, który uzyskał wadliwą interpretację podatkową w indywidualnej sprawie i który z tego powodu został zwolniony z podatku w sytuacji wydania decyzji nieuwzględniającej interpretacji. Sytuacja tych dwóch podmiotów jest bowiem porównywalna – oba dokonały błędnego obliczenia podatku z uwagi na nieprawidłowe działanie organów.

Za naruszenie zasady z art. 84 Konstytucji uznane zostało wydawanie odmiennych interpretacji w tożsamych stanach faktycznych i prawnych. Sąd stwierdził, że stanowi to naruszenie także zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Wskazał na cel wydawania interpretacji, jakim – zgodnie z art. 14c § 6 tej ustawy – jest zapewnienie jednolitości wydawanych wiążących interpretacji. Możliwa jest zmiana interpretacji już wydanych w określonych w art. 14e § 1 pkt 1 o.p. warunkach, m.in. z uwagi na ich nieprawidłowość. W obrocie prawnym nie powinny zatem obowiązywać jednocześnie sprzeczne ze sobą interpretacje. Organ interpretujący nie powinien powielać błędów z interpretacji nieprawidłowych, powinien dążyć do wyeliminowania istnienia interpretacji wzajemnie ze sobą sprzecznych²⁹.

16 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 201/15; z dnia 19 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1430/16; z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3291/15; z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3347/15.

²⁸ Sygn. II FSK 3004/17, por. także wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 368/17.

4. Zdolność płatnicza a zasady równości i powszechności opodatkowania

Stosunkowo rzadko w orzecznictwie poruszana jest kwestia zdolności płatniczej podatnika w kontekście realizowania zasady sprawiedliwości podatkowej³⁰. Ciekawe podejście w tym zakresie zaprezentowano w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 sierpnia 2018 r.³¹ Sąd ten stwierdził, że sensem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest kształtowanie sprawiedliwego opodatkowania i dostosowanie obciążenia do zdolności płatniczej podatnika, która może ewoluować w czasie. Wymiar i pobór podatku powinny jego zdaniem następować w chronologicznej zbieżności z momentem, w którym podmiot obowiązany z tytułu podatku urzeczywistnił zachowanie i uzyskał przysporzenie będące przedmiotem opodatkowania w konkretnej daninie publicznej. Tylko wówczas istnieje pewność, że państwo lub jednostka samorządu terytorialnego partycypują w korzyściach uzyskiwanych przez podatnika. Jeżeli natomiast zapłata podatku miałaby przypaść na punkt czasu odległy od chwili realizacji zakresu przedmiotowego podatku, istnieje ryzyko, że w tej dacie podatnik nie legitymowałby się już zdolnością do zapłaty daniny publicznej, istniejącą wtedy, gdy powstało zobowiązanie podatkowe i przypadał termin płatności podatku.

5. Zasady równości i powszechności opodatkowania a ulgi i zwolnienia podatkowe

Zasady równości i powszechności opodatkowania niezwykle często powoływane są przez sądy w sprawach dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, zazwyczaj jako argument mający uzasadnić zawężającą (ściśłą) wykładnię przepisów o zwolnieniach jako statuujących wyjątek od tej zasady i uzasadniających ograniczenie się przy ustalaniu ich znaczenia do wykładni językowej³². Sądy podkreślają, że wyjątki od powszechności opodatkowania, jako wyrazu wspomnianej równości i sprawiedliwości, powinny być ściśle określone przez prawo, a podatnik nie może oczeki-

³⁰ Szerzej o zdolności płatniczej patrz A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 50–55.

³¹ Sygn. I SA/GI 265/20.

³² Przykładem tego nurtu są m.in. wyroki NSA: z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1102/14; z dnia 19 września 2019 r., sygn. II FSK 2547/16.

wać innych przywilejów podatkowych niż te, które można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia.

Nie można jednak nie zauważyć, że ostatnio w coraz większej liczbie orzeczeń sądy odwołują się także do wykładni celowościowej i systemowej, uznając zastosowanie wykładni językowej za niewystarczające. Przykładem orzeczenia, w którym uznano, że teza o konieczności ścisłej wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień nie ma podstaw normatywnych ani racjonalnego uzasadnienia, jest wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2004 r.³³ Sąd stwierdził, że skoro ustawodawca wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁴ cele pozafiskalne uznał za ważne na tyle, aby poświęcić dla nich zasadę równości opodatkowania, to w procesie dokonywania wykładni przepisów nie można narażać ich na ewentualność niezrealizowania poprzez zastosowanie specjalnej (ściślej, możliwie wąskiej) interpretacji. Pogląd ten w dacie wydania wyroku był odosobniony. Obecnie jednak jest, choć z inną argumentacją, prezentowany coraz częściej. Przykładowo: w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2020 r.³⁵ sąd wprowadzie odwołał się do konieczności stosowania zawężającej wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych, jednakże interpretując art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., odniósł się również do celu jego wprowadzenia. Innym przykładem może być wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r.³⁶, w którym po dokonaniu także wykładni systemowej i celowościowej (odniesiono się do celu ulgi mieszkaniowej) uznano, że kwoty płacone deweloperowi na podstawie umowy deweloperskiej to wydatki na budowę własnego lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.p.d.o.f. i ich wpłata stanowi wypełnienie warunków zwolnienia podatkowego.

Ciekawe podejście do wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych zaprezentowano w wyroku NSA z dnia 31 lipca 2019 r.³⁷ Sąd rozpatrywał sprawę dotyczącą tzw. ulgi meldunkowej, obowiązującej tylko przez 2 lata i budzącej kontrowersję z uwagi na warunki skorzystania ze zwolnienia ustawowego. Sąd stwierdził, że w świetle uregulowań art. 21 ust. 1 pkt 126 i art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w brzmieniu z lat 2007–2008 oraz art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r., wystarczającym warunkiem skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej było zameldowanie przez podatnika w budynku lub lokalu stanowiącym przedmiot odpłatnego zbycia na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Niezłożenie

³³ Sygn. II FSK 188/04.

³⁴ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.

³⁵ Sygn. I SA/Gd 1750/19.

³⁶ Sygn. II FSK 3510/17.

³⁷ Sygn. II FSK 3685/18.

oświadczenia o spełnieniu tego warunku, przy niewątpliwym jego spełnieniu, nie może pozbawiać prawa do takiej ulgi. Sąd wskazał, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej z uwagi na ochronę podatnika, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść na podstawie funkcjonalnych czy celowościowych dyrektyw interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Przepisy prawa nie mogą dawać organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela, łamać ustalonych reguł postępowania czy zastawiać pułapek. W przypadku gdy zostaną wydane przepisy o niejednoznacznej treści, to właśnie na sądach spoczywa obowiązek wprowadzenia stosownej modyfikacji, wyjaśnienia i sprecyzowania ich znaczenia. Sąd wyprowadził stąd wniosek, że w sytuacji, w której podatnik bez wątpienia spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi podatkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze czysto formalnym, pozostającym bez wpływu choćby na interesy Skarbu Państwa. Podkreślił, że zwolnienie podatkowe przy powszechnym obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych wtedy realizuje swoje przeznaczenie, gdy jest czytelne i nie stwarza dla podatnika pułapki. W przeciwnym wypadku ulga podatkowa staje się instytucją pozorną. Jeżeli z podanych oficjalnie danych wynika, że znacząca liczba podatników nie mogła z niej skorzystać z uwagi na niespełnienie formalnego warunku złożenia oświadczenia, to potwierdza to wniosek, że odczytanie wymagań niezbędnych dla skorzystania z niej sprawiało problem jej adresatom. Sąd uznał w związku z tym, że zmiany reguł opodatkowania i sam charakter przepisów stanowiących ingerencję państwa w rozporządzanie przez obywateli prawem własności muszą mieć wpływ na ich wykładnię. Nie da się w tym przypadku twierdzić, że skoro mamy do czynienia z ulgą podatkową (zwolnieniem), to przepisy te należy interpretować ściśle językowo.

Sąd podkreślił, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie dostrzegano potrzebę analizy norm podatkowych o charakterze społecznym, z uwzględnieniem celu regulacji³⁸. Sąd zwrócił również uwagę, że przy konstruowaniu zwolnienia podatkowego istotne znaczenie ma zasada proporcjonalności, wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obliguje ona do uchwycenia znaczenia danego wymagania (w tym wypadku złożenia informacji o zamiarze skorzystania z ulgi) dla stwierdzenia, czy podatnik ma prawo do skorzystania z danej preferencji podatkowej.

6. Podsumowanie

Objętość niniejszego opracowania nie pozwala na zaprezentowanie większej liczby przykładów i dokonanie dogłębnej analizy orzecznictwa. Przytoczone wyżej orzeczenia mogą jednak wskazywać na pewną ewolucję poglądów orzeczniczych (zwłaszcza od 2016 r.). O ile wcześniej można było zauważyć tendencję do dokonywania wykładni przepisów podatkowych z większym naciskiem na prymat jednej wyłącznie zasady – powszechności opodatkowania i przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, o tyle w ostatnim okresie sądy coraz większą wagę przywiązują także do innych zasad konstytucyjnych, w tym zasady pewności prawa, zasady przyzwoitej legislacji i zasady wyłączności ustawowej przy wykonywaniu przez państwo władztwa podatkowego. W przypadku kolizji tych zasad coraz częściej prymat przyznaje się zasadom z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Może to być niewątpliwie skutkiem częstych i niespójnych zmian przepisów podatkowych oraz stanowienia niejasnych i sprzecznych przepisów, przy których tworzeniu nie uwzględnia się otoczenia normatywnego (w tym konieczności zapewniania spójności systemu prawa), powodujących wątpliwości co do ich zgodności z ustawą zasadniczą. Częste zmiany prawa i niejednoznaczność przepisów utrudniają podatnikom stosowanie się do nich i należyte wykonanie obowiązków nałożonych na podatników z mocy art. 84 Konstytucji. Interpretacje przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie wystarczają do zapewnienia jednolitości w stosowaniu prawa podatkowego przez organy podatkowe, co wynika choćby z powołanych w opracowaniu orzeczeń. Tym większa zatem powinna być rola sądów administracyjnych w zapewnieniu

³⁸ Podano tu przykładowo wyroki NSA: z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 1952/08; z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2028/08; z dnia 22 września 2010 r., sygn. II FSK 818/09; z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1419/10; z dnia 14 marca 2012 r., sygn. II FSK 1534/11.

jednolitości wykładni przepisów podatkowych przy zachowaniu zgodności z zasadami konstytucyjnymi i umożliwieniu tym samym podatnikom ułożenia swoich spraw przy pewności skutków podatkowych wybranego sposobu działania.

Można tylko wyrazić żal, że – z uwagi choćby na długi czas rozpoznawania skarg kasacyjnych oraz istniejące nadal rozbieżności w orzecznictwie, nie zawsze usuwane w drodze uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego – zadanie to nie jest wykonywane w sposób satysfakcjonujący.

Bibliografia

Drywa A., *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego*, [w:] J.P. Tarno, T. Bąkowski (red.), *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, Warszawa 2015.

Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

Małecki J., *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.

Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.

Wrzeńska-Nowacka A., *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159).

Streszczenie

W opracowaniu, na podstawie przykładów z orzecznictwa, omówiono rolę sądów administracyjnych w realizacji zasad powszechności i równości opodatkowania wynikających z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazano na ewolucję poglądów dotyczących pojmowania tych zasad, także w kontekście ich sprzeczności z innymi zasadami konstytucyjnymi, takimi jak zasada pewności prawa (art. 2 Konstytucji) i zasada wyłączności ustawy w przepisach regulujących podatki (art. 217 Konstytucji). Autorka zwraca uwagę na podkreślaną i realizowaną w orzecznictwie zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji przez sądy, a także na rysującą się coraz wyraźniej tendencję częstszego przyznawania pierwszeństwa zasadom praworządności, pewności prawa i wyłączności ustawy w przypadku kolizji tych zasad z zasadami powszechności i równości opodatkowania.

Słowa kluczowe: zasada powszechności opodatkowania, zasada równości opodatkowania, orzecznictwo sądów administracyjnych, wykładnia prawa, pewność prawa