



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2009

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

PODSTAWOWE PROBLEMY DZIAŁANIA MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO W CZASIE

ADAM KUCHARSKI

SPIS TREŚCI:

1. Ogólna charakterystyka problemów związanych z działaniem prawa w czasie	77
2. Specyfika podatkowa w obszarze zagadnień międzyczasowych	93
3. Ocena skutków tzw. bezpośredniego działania nowego prawa	111
4. Realizacja zasady państwa prawnego międzyczasowe zagadnienia podatkowe	114
5. Szkic ogólnych rozwiązań intertemporalnych stosowanych w prawie podatkowym	128
6. Propozycja podstawowego rozstrzygnięcia międzyczasowego w prawie podatkowym	130

1. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA PROBLEMÓW ZWIĄZANYCH Z DZIAŁANIEM PRAWA W CZASIE

1.1. STOSOWANIE A OBOWIĄZYWANIE PRAWA

Podstawowym dylematem przy analizie zagadnień międzyczasowych jest problem zastosowania w danej sytuacji nowego bądź dotychczasowego (starego) prawa³⁴¹. Próba omówienia tego zagadnienia łączy się z koniecznością wstępnej analizy kilku podstawowych pojęć.

³⁴¹ Określenia: „stare (dawne)” oraz „nowe” prawo są powszechnie używane w literaturze dotyczącej problematyki intertemporalnej. Słusznie jednak zwraca uwagę J. Mikołajewicz, że określenia te stanowią swego rodzaju skróty myślowe. „Traktowanie prawa intertemporalnego jako zespołu pewnych wypowiedzi zawierających elementy norm ma tę podstawową zaletę, że w tym przypadku w ogóle nie można mówić o żadnych normach <prawa dawnego> czy normach <prawa nowego> – zawsze mamy do czynienia po prostu z normą obowiązującą ...” (*Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 73).

Przez stosowanie prawa najczęściej rozumie się zespół czynności prowadzących do wydania indywidualnej decyzji ustalającej skutki prawne określonego faktu prawnego³⁴². W innym ujęciu o stosowaniu prawa można mówić, gdy podmiot czyni użytek z kompetencji przyznanej mu przez określoną normę prawną³⁴³.

Gdyby przyjąć, że usunięcie aktu prawnego z systemu prawa poprzez jego uchylenie oznacza wykluczenie dalszego wydawania decyzji stosowania prawa w oparciu o uchylony przepis, wówczas przepisy, które zastąpiły regulację uchyloną, musiałyby być stosowane do oceny wszelkich faktów prawnych, w tym również tych, które zaszły pod rządami regulacji dotychczasowych. Stąd słusznie zauważa się, że sama derogacja przepisu nie wywiera *per se* takiego skutku, że przepis nie może być od tej chwili dalej stosowany, oczywiście w zakresie konsekwencji faktów, które zaszły w przeszłości³⁴⁴.

Przyjęcie wąskiego rozumienia pojęcia „stosowanie prawa” oznacza konieczność konsekwentnego odróżnienia tego pojęcia od wyrażen wskazujących na przepisy, które jedynie dotyczą danego przypadku, gdzie mówi się o „stosowniu (zastosowaniu) danego przepisu do określonego zdarzenia” czy też o „prawie, które stosuje się w danej sytuacji”³⁴⁵

Nieco inne problemy wiążą się ze sprecyzowaniem granic czasowych obowiązywania aktu prawnego (prawa)³⁴⁶.

W. Wróbel łączy początek obowiązywania aktu prawnego z jego wejściem w życie, w znaczeniu momentu, od którego zaczynają obowiązywać normy prawne, a tekst prawny może stanowić materiał interpretacyjny dla ich rekonstrukcji³⁴⁷. W tym ostatnim ujęciu można doszukać się elementów wspólnych z kwalifikacją obowiązujących przepisów jako zbioru wypowiedzi prawnych, które należy uwzględniać w toku wykładni prawa³⁴⁸.

Ścisłe określoną perspektywę rozumienia omawianych pojęć prezentują S. Wronkowska i M. Zieliński, rozróżniając pojęcia „obowiązywania aktu normatywnego” oraz

³⁴² Por. np. T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 29.

³⁴³ Zob. np. Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa – Poznań 1973, s. 117.

³⁴⁴ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 30.

³⁴⁵ Wąskie rozumienie „stosowania prawa” proponuje przyjąć np. M. Kłoda (*Prawo międzyczasowe prywatne*, Warszawa 2007, s. 60).

³⁴⁶ W sprawie różnych ujęć obowiązywania prawa, por. np. J. Stelmach, *Obowiązywanie...*, op. cit., s. 317 i nast.

³⁴⁷ Zob. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 39. Inaczej TK w postanowieniu z dnia 25 stycznia 2005 r., K 37/05, OTK ZU 2005, nr 9A, poz.106.

³⁴⁸ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 23.

„wejścia w życie aktu normatywnego”. Ten pierwszy termin przywołani autorzy łączą z ogłoszeniem aktu normatywnego, przyjmując jednocześnie, że wejście w życie ustawy oznacza, że od wskazanego dnia wszyscy, których to może dotyczyć mają obowiązek realizować normy postępowania sformułowane w tym akcie³⁴⁹.

Rozróżnienie pojęć „obowiązywania prawa” i „stosowania prawa” interesująco ujmuje T. Pietrzykowski. Jego zdaniem kluczowym momentem dla funkcjonowania aktu normatywnego w systemie prawa jest czas jego ogłoszenia we właściwym dzienniku urzędowym³⁵⁰. Oznacza to, że „akt (...) z tą chwilą zostaje włączony i staje się elementem systemu prawa (uporządkowanego zbioru wszystkich aktów prawnych)”³⁵¹. Tak rozumiany akt prawny – w ocenie T. Pietrzykowskiego – pozostaje elementem systemu prawnego do czasu jego usunięcia (derogacji)³⁵².

Również prosta analiza języka prawnego i prawniczego sugeruje, że okres obowiązywania prawa w czasie obejmuje część wspólną zakresów czasu związanych z przynależnością przepisu do systemu prawa oraz obowiązkiem jego stosowania.

Teoretycznoprawną relację pojęć „obowiązywania prawa” i „stosowania prawa” starał się wyrazić precyzyjniej L. Leszczyński. Jego zdaniem można mówić o obowiązywaniu „w czasie procesu podejmowania decyzji albo bezpośrednio, albo na podstawie przepisów przejściowych (...)”³⁵³. Dostrzegając trafność tego ujęcia należałoby je rozbudować o reguły międzyczasowe, wynikające z uznanych w danej kulturze ocen walidacyjnych³⁵⁴. Nie zmienia to faktu, że przywołana propozycja potwierdza konieczność rozszerzenia w praktyce języka prawniczego samego pojęcia „obowiązywania” o dodatkowy element zakresu czasu czy też zakresu zastosowania.

Szczególnie godną uwagi próbą poszanowania praktyki używania wyrażenia „przepis obowiązujący”, przy jednoczesnym zaakcentowaniu jej powierzchowności, jest odróżnienie

³⁴⁹ Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 29 i 74.

³⁵⁰ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 22.

³⁵¹ Ibidem. Zdaniem W. Wróbla, jak się wydaje, akt staje się częścią systemu prawnego dopiero z momentem wejścia w życie (*Zmiana...*, op. cit., s. 40).

³⁵² Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 25.

³⁵³ Por. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 63.

³⁵⁴ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 45. Por. A. Aarnio, *O obowiązywaniu, skuteczności i akceptowalności norm prawnych*, Acta Universitatis Lodzianis 1987, Folia Iuridica 32, s. 9.

tego terminu od zagadnienia obowiązywania normy prawnej³⁵⁵. W pierwszym przypadku chodzi o pojęcie o dużej doniosłości praktycznej, odnoszone do wytworów aktu tworzącego prawo, pozwalające w sposób funkcjonalny przypisać określonym zwrotom językowym doniosłość prawną. W drugim przypadku na czoło wysuwa się wiążący charakter normy, która wyznacza komuś powinność określonego zachowania się.

Warto odnotować, że kłopoty z ustaleniem precyzyjnego języka opisującego zjawiska międzyczasowe prowadzą do używania w języku prawniczym wyrażeń nieobarczonych ciężarem konotacji związanych ze sporem wokół pojęcia „obowiązywania”. Wyrazem tego są pojawiające się wypowiedzi o „aktualnym przepisie”³⁵⁶. Podobnie uniwersalną konwencją językową, choć opisującą analizowaną relację niejako performatywnie (przy tym z perspektywy samego zjawiska kulturowego) jest mówienie o działaniu prawa w czasie³⁵⁷. W tym znaczeniu prawo działające to prawo, które winno być w danej sytuacji respektowane, czy też wykonywane. Ta ostatnia kategoria, jako rodzaj pojęcia zbiorczego akcentującego doniosłość społeczną prawa w danej sytuacji, obejmuje zarówno realizowanie, przestrzeganie, jak i stosowanie normy prawnej³⁵⁸.

1.2. PRAWO INTERTEMPORALNE

Konieczność zdefiniowania czasowych konsekwencji zmiany stanu normatywnego od dawna znajdowała się w polu zainteresowania nauki prawa. W jej ramach szczególnym przedmiotem badań stał się obszar normatywny zwany prawem intertemporalnym.

Prawem intertemporalnym – *sensu stricto* – jest zbiór reguł, których celem jest określenie zakresu zastosowania norm prawnych w stosunku do sytuacji prawnych powstałych pod rządami prawa dawnego, ale tylko i wyłącznie od momentu wejścia w życie

³⁵⁵ Por. S. Wronkowska, *O źródłach ...*, op. cit., s. 119 – 121. Oderwanie się od terminologii nawiązującej do „przepisów” wydaje się na płaszczyźnie międzyczasowej co najmniej daleko niepraktyczne.

³⁵⁶ O zbiorze „aktualnych przepisów prawnych” wspomina np. S. Wronkowska (*Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2003, s. 77) oraz (*Niektóre problemy eliminowania norm z systemu prawnego*, [w:] *Tworzenie prawa – zbiór studiów*, Warszawa 1987, s. 71).

³⁵⁷ Przejawem tego ujęcia są chociażby takie określenia, jak: „działanie prawa wstecz”, „dalsze działanie ustawy dawnej”, „bezpośrednie działanie ustawy nowej”. Szeroko terminem „działanie ustawy” posługuje się np. M. Kłoda (*Prawo...*, op. cit., s. 68 i nast.), J. Kurcysz (*Przepisy międzyczasowe do kodeksu cywilnego oraz kodeksu rodzinnego i opiekuńczego*, Katowice 1966, s. 9), S. L. Kaleda (*Przejęcie...*, op. cit., s. 116 i nast.).

³⁵⁸ W sprawie pojęcia wykonywania prawa, por. L. Leszczyński, *Zagadnienia...*, op. cit., s. 16.

prawa nowego³⁵⁹. W tym rozumieniu prawo intertemporalne jest traktowane jako zespół pewnych wypowiedzi wysławiających elementy norm, czy też wyrażen kształtujących ich treść.

Ze względu na konieczność objęcia zakresem analizy szerszej grupy problemów związanych z działaniem prawa w czasie, w dalszej części niniejszego opracowania pojęcia: problematyki, regulacji oraz rozstrzygnięć intertemporalnych (międzyczasowych, tranzytoryjnych, przechodnich) będą używane w szerszym rozumieniu, uwzględniającym również obszary objęte regulacjami *stricte* retroaktywnymi.

1.3. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ

1.3.1. WSPÓŁCZESNE PODEJŚCIE PIŚMIENNICTWA DO DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ

W ocenie J. Mikołajewicza z retroaktywnością mamy do czynienia, gdy normy prawne, których zakres zastosowania, odnosząc się do okoliczności sprzed wejścia w życie, powiązany jest z innym zakresem normowania niż zakres normowania normy, która przy podobnym zakresie zastosowania obowiązywała w momencie znalezienia przez określoną normę zastosowania³⁶⁰.

W perspektywie proponowanej przez W. Wróbla retroaktywność to powiązanie jakiegoś elementu zakresu zastosowania nowej normy z przeszłością³⁶¹. W konsekwencji – dla W. Wróbla – retroaktywność jest pojęciem stopniowalnym. Nie jest tu istotne znaczenie konkretnej regulacji dla jej adresatów (w sensie poprawy lub pogorszenia ich sytuacji prawnej), ani też fakt, czy zawiera ona jakąś nowość normatywną³⁶².

Nieco inne podejście do omawianego zagadnienia cechuje stanowisko, zgodnie z którym retroaktywność (właściwą) należy odnosić jedynie „do oceny w świetle nowego prawa sytuacji już <ukształtowanych>, <zaszłych> i zdarzeń zrealizowanych przed datą

³⁵⁹ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 60 i nast. Zdaniem tego autora przedmiotem tego, co można określić mianem „prawo intertemporalne” jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, która norma czy zespół norm prawnych wyznacza sytuację prawną z elementem dawnym.

³⁶⁰ Por. J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 67.

³⁶¹ Zob. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 333.

³⁶² Ibidem, s. 336.

wejścia w życie prawa”³⁶³. W tym ujęciu konsekwencją natychmiastowego działania nowego prawa jest tzw. przechwycenie w toku sytuacji trwających (od momentu wejścia w życie nowego prawa) i poddanie ich nowemu reżimowi prawnemu.

Rozwinięciem tego poglądu, z jednoczesnym wyeksponowaniem czasu powstania poszczególnych skutków prawnych, jest przyjęcie, że „ustawa nowa ma działanie wsteczne (...), jeżeli należy oceniać według niej zaszłe przed jej wejściem w życie skutki zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed jej wejściem w życie”³⁶⁴.

Obszerną analizę pojęcia retroaktywności przeprowadził T. Pietrzykowski. Dla tego autora retroakcja polega na wiązaniu skutków prawnych z faktami prawnymi, które nastąpiły przed wejściem w życie przepisu³⁶⁵. Przez tak przywołany „fakt prawny” należy rozumieć połączenie okoliczności oraz cech podmiotów prawa, które dopiero łącznie, tzn. wówczas, gdy wszystkie przewidziane tam elementy zajdą kumulatywnie, rodzi skutki prawne. W tym kontekście T. Pietrzykowski wskazuje, że przyczyną sprawczą powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego są zdarzenia (fakty), a „stany” mogą jedynie pośrednio wpływać na powstanie i ocenę skutków prawnych, same jednak ich nie wywołują³⁶⁶. Analizowane przez T. Pietrzykowskiego pojęcie retroaktywności obejmuje zarówno retroaktywność „stanu faktycznego”, jak i „skutku prawnego”. Pierwsza – zdaniem T. Pietrzykowskiego – ma miejsce, gdy przepis prawa nakazuje wiązać, ale dopiero *pro futuro*, skutki prawne z faktami zaszłymi w przeszłości. Retroaktywność skutku prawnego to z kolei sytuacja, gdy określone w retroaktywnych przepisach skutki prawne nie tylko mają być związane z faktami, które wystąpiły w przeszłości, lecz także same te skutki mają być traktowane w ten sposób, jak gdyby nastąpiły już od chwili zajścia owego faktu prawnego.

1.3.2. ZARYS PROBLEMATYKI ZAKAZU DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ

Osobną kwestią, która w sposób oczywisty łączy się z zagadnieniem retroaktywności, jest zakaz działania prawa wstecz. Sama definicja, zgodnie z którą retroaktywnością jest to, co stanowi nieusprawiedliwione konstytucyjnie naruszenie zakazu retroaktywności, „grzeszy”

³⁶³ Por. np. E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2004 r., FSK 571/2004*, OSP 2005, nr 3, s. 292 i nast.

³⁶⁴ Por. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 83.

³⁶⁵ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 73. Jak się wydaje, podobnie co do zasady np. L. Morawski (*Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 142).

³⁶⁶ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 73. Na marginesie warto wspomnieć o propozycji wyróżnienia zdarzeń oraz stanów, jako elementów składowych faktu prawnego, por. S. Grzybowski, *System...*, op. cit., s. 190.

błędem definicyjnym *ignotum per ignotum*³⁶⁷. Trudno nie dostrzec, że – w zależności od przyjętej teorii retroaktywności – zakaz retroakcji może dotyczyć większej lub mniejszej liczby przypadków zdefiniowanych uprzednio jako działanie prawa wstecz.

Obserwując rozwój teorii dotyczących retroakcji, łatwo zauważyć ewolucję w kierunku określenia możliwie obiektywnych i powszechnie uznanych kryteriów identyfikujących zakaz wstecznego działania prawa. Choć konstytucyjne korzenie zasady niedziałania prawa wstecz można ustalić dzięki orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego, szczegółowy zakres obowiązywania tej zasady w poszczególnych gałęziach prawa nie jest jednakowy.

W teorii prawa mechanizm wzajemnych zależności wartości konstytucyjnych w procesie współkształtowania granic zakazu działania prawa wstecz próbuje się objaśnić poprzez kwalifikację tego zakazu jako normy o charakterze *prima facie*³⁶⁸. W tym znaczeniu norma ta może zostać w pewnych okolicznościach „uchylona” przez przemawiające za rozstrzygnięciem retroaktywnym zasady, czy nawet wartości pozaprawne.

1.3.3. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ I JEGO ZAKAZ W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Problematyka retroaktywności stała się przedmiotem szczególnego zainteresowania orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego w okresie przemian społeczno-gospodarczych końca lat osiemdziesiątych i początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia.

Spośród wypowiedzi Trybunału z lat osiemdziesiątych, warto odnotować orzeczenie z dnia 28 maja 1986 r.³⁶⁹. W uzasadnieniu tego orzeczenia skonstruowano, że zasada niedziałania prawa wstecz „polega na tym, że nie należy stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń (rozumianych ... *largo*), które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych normami tymi przewidzianych. (...) Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń,

³⁶⁷ Zob. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 336.

³⁶⁸ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 303. O pojęciu norm *prima facie* – por. A. Peczenik, *Non-Positivist conception of Law*, [w:] *Teoria prawa. Filozofia prawa, współczesne prawo i prawnoznawstwo*, Toruń 1998, s. 226 i nast. oraz przywołana tam literatura.

³⁶⁹ Por. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U. 1/86, OTK 1986, poz. 2.

które wystąpiły po jej wejściu w życie”. Trybunał zaznaczył dodatkowo, że nie stanowi przypadku retroaktywności sytuacja, gdy „jakieś zdarzenie prawne miało miejsce w przeszłości w czasie obowiązywania danych norm prawnych, lecz skutki takiego zdarzenia trwają w okresie wejścia w życie norm nowo ustanowionych”. To ostatnie zastrzeżenie stanowi nawiązanie do pojęcia tzw. sytuacji w toku.

W późniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznaczyło się kilka sposobów rozumienia zakazu retroaktywności.

W świetle orzeczenia z dnia 30 listopada 1988 r. zasadę niedziałania prawa wstecz należy rozumieć szerzej „także jako zakaz stanowienia intertemporalnych reguł, które mają określić treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie wejścia w życie norm nowo ustanowionych, jeżeli reguły te wywołują ujemne prawne (...) następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych”³⁷⁰. Pełna akceptacja tego poglądu oznaczałaby daleko idące włączenie w kwalifikację działania prawa wstecz oceny z punktu widzenia kryterium poszanowania praw nabytych³⁷¹.

Modyfikację tego stanowiska stanowi rozumienie retroakcji nakreślone w orzeczeniu Trybunału z dnia 31 marca 1998 r.³⁷² Zdaniem Trybunału, zasada niedziałania prawa wstecz polega na tym, aby nie stanowić prawa, które nakazywałoby stosowanie nowo ustanowionych norm do sytuacji powstałych przed wejściem tych norm w życie. Zasada ta oznacza, że nowa ustawa nie powinna zmieniać ocen prawnych dokonanych pod rządem dawnego prawa³⁷³. Podobnie w orzeczeniu z dnia 3 października 2001 r. podniesiono, że „norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Przy ustalaniu następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dawnych norm, ale występują także w okresie po wejściu w życie nowej ustawy, należy – zgodnie z zasadą *lex retro non agit* – kwalifikować je według norm poprzednio obowiązujących”³⁷⁴.

³⁷⁰ Por. orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1988 r., K 1/88, OTK 1988, poz. 6. Podobnie w wyroku TK z dnia 8 marca 2005 r., K 27/03, OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 22 oraz w wyroku TK z dnia 11 stycznia 2005 r., SK 60/03, OTK ZU 2005, nr 1A, poz. 2.

³⁷¹ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

³⁷² Por. wyrok TK z dnia 31 marca 1998 r., K 24/97, OTK 1998, poz. 6.

³⁷³ Podobnie SN w uchwale z dnia 5 lipca 2002 r., III CZP 36/02, OSNC 2003, nr 4, poz. 45 oraz wyrok NSA (7) z dnia 25 sierpnia 2003 r., FSA 1/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 1.

³⁷⁴ Zob. wyrok TK z dnia 3 października 2001 r., K 27/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 209.

Z kolei w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 15/91³⁷⁵ Trybunał wyjaśnił, że „ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania ustalony został na czas wcześniejszy, aniżeli ten, w którym ustawa stała się obowiązująca (została nie tylko uchwalona, ale także prawidłowo ogłoszona w organie promulgacyjnym)”. W literaturze słusznie zarzucono temu ostatniemu stanowisku brak należytej precyzji, zwłaszcza w zakresie wyrażenia „początek stosowania ustawy”³⁷⁶.

Rozwinięciem perspektywy zaprezentowanej w orzeczeniu Trybunału w sprawie o sygn. U 1/86, w ślad za orzecznictwem niemieckim, było rozróżnienie retroaktywności i retrospektywności³⁷⁷.

Liczne odwołania w orzecznictwie Trybunału do tego rozróżnienia, jak również próby bliższego określenia zakresu „bezpośredniego działania nowego prawa”, zaowocowały utrwaleniem się rozróżnienia wąskiego i szerokiego podejścia do zjawiska retroaktywności³⁷⁸. W tej konwencji, retroaktywnością w wąskim zakresie należałoby nazwać perspektywę opartą na rozróżnieniu retroaktywności i retrospektywności – w rozumieniu prezentowanym w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego o sygn. U 1/86. Z kolei retroaktywnością *sensu largo*, można by określić stanowisko znacząco utożsamiające działanie prawa wstecz z zakresem ochrony praw nabytych – przyjęte w orzeczeniu Trybunału o sygn. K 1/88³⁷⁹.

Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że zdaniem Trybunału, zakaz retroaktywności dotyczy jedynie regulacji, które „mogą prowadzić do pogorszenia sytuacji dotkniętych nim podmiotów”³⁸⁰.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego niejednokrotnie podkreślano dopuszczalność odstąpienia od zasady nieretroaktywności. W literaturze – w ramach syntezy

³⁷⁵ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

³⁷⁶ Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 240.

³⁷⁷ Por. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86, OTK 1986, poz. 2. Por. też przykładowo orzeczenie TK z dnia 5 listopada 1986 r., U. 5/86, OTK 1986, poz. 1, czy też wyrok TK z dnia 18 października 2006 r., P 27/05, OTK ZU 2006, nr 9A, poz. 124.

³⁷⁸ Zob. np. wyrok TK z dnia 2 marca 1993 r., K9/92, OTK 1993, nr I poz. 6.; wyrok TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr I, poz. 10.

³⁷⁹ Nie wyklucza to rzecz jasna istnienia stanowisk pośrednich. W sprawie szerszej analizy orzeczeń TK w omawianym przedmiocie, por. np. E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 351 i nast.

³⁸⁰ Zob. orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

orzecznictwa – wskazano na dwa główne warunki „przeważenia”: uznanie retroakcji za usprawiedliwioną oraz wynikanie retroaktywności z samej treści ustawy³⁸¹.

1.4. DZIAŁANIE PRAWA WSTECZ A KWESTIE INTERTEMPORALNE

W teorii prawa wskazuje się na brak tożsamości pomiędzy zagadnieniami retroaktywności i problematyką ściśle rozumianego prawa intertemporalnego³⁸². Rozbieżności dotyczą zarówno przedmiotu analizy, jak i elementu oceny z punktu widzenia wartości doniosłych konstytucyjnie.

Sygnalizowane wyżej różnice teoretycznoprawne, nie stoją w sprzeczności ze spostrzeżeniem, że przy próbie rozwiązania problemów związanych ze zmianą stanu prawnego na gruncie określonej dziedziny prawa, pominięcie jednego z wspomnianych zagadnień może odbić się na funkcjonalności przyjmowanych rozwiązań, a nawet prowadzić do wątpliwych argumentacyjnie rozstrzygnięć prawnych. Stąd w literaturze podkreśla się, że wyłączenie kwestii działania prawa wstecz z zagadnień międzyczasowych jest daleko nieoperatywne³⁸³. Proponuje się jednocześnie, by obszarem tych zagadnień zostały objęte wszelkie rozstrzygnięcia określające zasady obowiązywania i stosowania norm prawnych w stosunku do sytuacji ukształtowanych w różnych przedziałach czasowych. Przez tak nakreślone zagadnienia międzyczasowe należałoby zatem rozumieć zbiór reguł adresowanych, zarówno do ustawodawcy, jednostek, jak i organów stosujących prawo, „określających czasowy zakres zastosowania norm prawnych, a także wskazujących sposób rozstrzygnięcia kolizji norm pochodzących z różnych okresów czasu”. Jest to tym samym „szerszy krąg dyrektyw związanych z czasową charakterystyką norm prawnych, obejmujący w szczególności pewne postulaty o charakterze aksjologicznym i reguły interpretacji tekstów prawnych (...)”³⁸⁴.

1.5. POZOSTAŁE ZASADY KONSTYTUCYJNE BEZPOŚREDNIO DOTYCZĄCE PROBLEMATYKI MIĘDZYZASOWEJ

³⁸¹ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 249. Zob. też uchwałę SN (5) – IAPiUS z dnia 18 kwietnia 1990 r., III AZP 4/90, OSNCP 1990, nr 12, poz. 145.

³⁸² Por. np. E. Łętowska, *Reżim prawny stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnych na tle art. 250 Ordynacji podatkowej*, Głosa 2002, nr 3, s. 5.

³⁸³ Zob. S. L. Kaleda, *Przejęcie...*, op. cit., s. 116.

³⁸⁴ Por. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 75. Por. też np. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne – zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 89.

1.5.1. ZASADA OCHRONY PRAW NABYTYCH

Nie ulega wątpliwości, że zasada ochrony praw nabytych znajduje zastosowanie do ochrony praw podmiotowych³⁸⁵. Aby można było mówić o prawie podmiotowym, normy prawa przedmiotowego powinny wskazywać wyraźnie podmiot danego prawa, podmiot zobowiązany do realizacji świadczenia, treść obowiązku oraz okoliczności, w których ten podmiot powinien spełnić ciężący na nim obowiązek³⁸⁶. Dodatkowo konieczna jest ochrona realizacji tych praw środkami przymusu państwowego.

Z pojęciem praw nabytych wiąże się mechanizm ich ochrony, zwany powszechnie zasadą ochrony praw nabytych³⁸⁷.

Treścią zasady ochrony praw nabytych jest zakaz arbitralnego ograniczania oraz pozbawiania obywateli praw podmiotowych i ich ekspektatyw, ukształtowanych przez obowiązujące ustawy³⁸⁸. Formuła ta oznacza, że:

- przedmiotowa zasada obejmuje zarówno prawa podmiotowe prywatne, jak i publiczne, a także ich ekspektatywy; nie ma znaczenia, czy prawo zostało nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy, czy wprost na podstawie ustawy (z chwilą spełnienia określonych w niej przesłanek)³⁸⁹;
- chodzi o prawa, których źródłem jest ustawa zwykła, lecz które funkcjonalnie związane są z prawami podstawowymi gwarantowanymi przez Konstytucję;
- zasada ochrony praw nabytych nie wyklucza dopuszczalności ograniczenia, a nawet pozbawienia obywatela prawa podmiotowego, jeżeli wymaga tego ważny interes społeczny³⁹⁰.

³⁸⁵ Por. np. wyrok TK z dnia 17 grudnia 2003 r., SK 15/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 103.

³⁸⁶ Por. wyrok TK z dnia 17 grudnia 2003 r., SK 15/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 103. W sprawie charakteru nabytych praw podmiotowych por. np. wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 r., K 45/2001, OTK ZU 2002, nr 4A, poz. 46, wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., K 12/2003, OTK ZU 2004, nr 2A, poz. 8.

³⁸⁷ U podstaw ochrony praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej racjonalnego planowania przyszłych działań (wyrok TK z dnia 6 kwietnia 2004 r., SK 56/2003, OTK ZU 2004, nr 4A, poz. 29). Por. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 35/2003, niepubl.

³⁸⁸ Por. M. Wyrzykowski, *Zasada demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, red. W. Sokolewicz, Warszawa 1998, str. 85 i nast. Art. 2 Konstytucji nie wyraża jednak publicznego prawa podmiotowego, z którego płynąłby bezwzględny zakaz pozbawiania obywateli praw podmiotowych o randze ustawowej (postanowienie TK z dnia 10 września 2003 r., Ts. 194/2002, OTK ZU 2004, nr 2B, poz. 113).

³⁸⁹ Zob. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

³⁹⁰ Por. orzeczenie TK z dnia 4 października 1989 r., K 3/88, OTK 1989, poz. 2; por. też wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

W orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego podejmowano próby uszczegóławiania okoliczności, które ustawodawca winien brać pod uwagę przy ograniczaniu przyznanych wcześniej praw podmiotowych. Analiza tego orzecznictwa prowadzi do wniosku, że ocena dopuszczalności ograniczeń praw podmiotowych wymaga rozważenia:

- czy wprowadzone ograniczenia znajdują podstawę w innych normach, zasadach lub wartościach konstytucyjnych ;
- czy nie zachodzi możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych;
- czy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych;
- czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji³⁹¹?

Okolicznością mającą szczególne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego jest utrzymanie należytego poziomu wpływów z danin publicznoprawnych do budżetu państwa. W tym kontekście warto odnotować wypowiedź Trybunału Konstytucyjnego zawartą w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 29 stycznia 1992 r. W ocenie Trybunału nie można wykluczyć, iż drastyczne załamanie się równowagi budżetowej może stanowić podstawę ograniczenia, a nawet przejściowego zniesienia nabytych uprawnień. Ograniczenie to nie powinno jednak prowadzić do niesprawiedliwego rozłożenia dolegliwości z tytułu recesji gospodarczej³⁹².

W kwestii szczególnego rozumienia zasady proporcjonalności w prawie daninowym warto odnotować uzasadnienie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 1/94, gdzie Trybunał zauważył, iż „dla oceny prawnej kwestionowanych przepisów ustawowych nie ma znaczenia okoliczność, jak dużej liczebnie grupy podatników dotknęły skutki ich niekonstytucyjnego trybu wejścia w życie. Jeżeli choćby jeden podatnik został dotknięty ograniczeniem niewadliwie nabytych praw nie oznaczałoby to, że sprzeczność z konstytucyjnymi zasadami postępowania jest mniejsza, niż w wypadku uszczerbku poniesionego przez liczniejszą grupę podatników. Podmiotem praw obywatelskich (...) jest zawsze indywidualny obywatel – podatnik. Stąd wszelkie próby traktowania podatników jako

³⁹¹ Por. wyrok TK z dnia 17 listopada 2003 r., K 32/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 93.

³⁹² Por. orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, OTK 1993, nr 1, poz. 6.

jednorodnej grupy i rozliczania zbiorczo ich strat i zysków nie miałyby podstaw w konstytucyjnej – zindywidualizowanej, a nie kolektywistycznej – koncepcji praw jednostki”³⁹³.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zasada ochrony praw nabytych obejmuje nie tylko prawa podmiotowe, ale również niektóre z ich ekspektatyw. W uzasadnieniach trybunalskich podkreśla się przy tym, że różnica między tymi fenomenami jest umiejscowiona na płaszczyźnie konstrukcyjnej, a nie aksjologicznej³⁹⁴.

W większości orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż zasada ochrony praw nabytych chroni ekspektatywy maksymalnie ukształtowane³⁹⁵.

Najczęściej przymiot ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej przypisuje się oczekiwaniom prawnym, które spełniają wszystkie zasadnicze przesłanki ustawowe nabycia praw pod rządami danej ustawy³⁹⁶. Ocenność tego określenia jest przyczyną wielu kontrowersji³⁹⁷.

Niektóre ujęcia ekspektatyw objętych zasadą ochrony praw nabytych wskazują, iż w zasadzie mowa jest o *sui generis* prawach podmiotowych *in abstracto*³⁹⁸. Chodzi o sytuacje spełnienia wszystkich warunków koniecznych do uznania istnienia roszczenia prawnego, co nie wyklucza konieczności podjęcia aktów stosowania prawa niezbędnych do jego realizacji. Takie rozumienie ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej w zasadzie zaprzecza potrzebie istnienia tej kategorii pojęciowej.

Jeżeli przyjąć, że cechą charakterystyczną maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy jest to, że „na jej straży” stoi możliwość wymuszenia przez oczekującego zachowania prowadzącego do ostatecznego przejścia na niego pełnego prawa, to poza *condicio iuris*, na przeszkodzie realizacji przesłanek nabycia pełnego prawa nie powinna stać inna warunkowa

³⁹³ Zob. orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10. O odmiennych poglądach w literaturze niemieckojęzycznej, por. I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 58.

³⁹⁴ Zob. np. orzeczenie TK z dnia 3 grudnia 1996 r., K 25/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 52.

³⁹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 23 listopada 1998 r., SK 7/98, OTK ZU 1997, nr 7, poz. 114; wyrok TK z dnia 22 czerwca 1999 r., K 5/99, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 100; wyrok TK z dnia 28 października 2003 r., P 3/2003, OTK ZU 2003, nr 8A, poz. 82.

³⁹⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

³⁹⁷ Por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165. Por. też: wyrok TK z dnia 27 listopada 2002 r., K 47/2001, OTK ZU 2002, nr 1A, poz. 6, wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., K 3/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 73.

³⁹⁸ Wydaje się, że tak postrzega to zagadnienie SSN B. Gudowska na gruncie ubezpieczeń społecznych, por. zdanie odrębne B. Gudowskiej do uchwały SN z dnia 27 kwietnia 2000 r. III ZP 2/2000, OSNAPiUS 2000/16, poz. 620. W tym również kontekście wydaje się wypowiadać Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 23 listopada 1998 r., SK 7/98, OTK ZU 1998, nr 7, poz. 114.

okoliczność. Wydaje się, że w tym kierunku wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 3/99, wskazując, że jeżeli oczekiwanie zasadza się na założeniu zaistnienia faktów przyszłych niepewnych, to oczekiwanie to nie ma charakteru ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej³⁹⁹.

1.5.2. ZASADA POSZANOWANIA INTERESÓW W TOKU

Wyrażenie „interesy w toku” wymieniane jest zwykle w uzasadnieniach orzeczeń łącznie z zasadą ochrony praw nabytych⁴⁰⁰. Jednoczesne przywoływanie obu zasad nie pomaga w uchwyceniu istniejących między nimi różnic. Sytuację utrudnia wspólny przedmiot ochrony w postaci bezpieczeństwa prawnego gwarantowanego w ramach zasady ochrony zaufania obywatela do państwa⁴⁰¹.

W orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 27/2000 „interesy w toku” zdefiniowano jako przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe, rozpoczęte na gruncie dotychczasowych przepisów⁴⁰². Ze względu na brak wymogu kontynuacji inwestycji oraz bezpośredniego odniesienia do norm prawnych, ujęcie to odpowiada raczej ekonomicznemu niż prawnemu znaczeniu rzeczzonego terminu⁴⁰³.

Bardziej precyzyjne granice „interesów w toku” zostały określone w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r.⁴⁰⁴. Wskazano tam na konieczność spełnienia trzech warunków:

- ustawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których jednostka może realizować określone przedsięwzięcie według z góry ustalonych reguł;
- dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia.

³⁹⁹ Zob. wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., K 3/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 73; zob. też wyrok TK z dnia 30 marca 2004 r., K 32/2003, OTK ZU 2004, nr 3A, poz. 22.

⁴⁰⁰ Por. np. wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r. P 11/98 OTK ZU 2000/1 poz. 3; wyrok TK z dnia 28 stycznia 2003 r., SK 37/2001, OTK ZU 2003, nr 1A, poz. 3; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/2003 POP 2003, nr 5, poz. 144.

⁴⁰¹ Zob. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/2000, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29. Por. też L. Garlicki, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w 1998 r.*, PS 1999, nr 6, s. 123.

⁴⁰² Zob. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK ZU, 2001, nr 2, poz. 29.

⁴⁰³ Por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/2003, POP 2003, nr 5, poz. 144.

⁴⁰⁴ Zob. wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/2001, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81. Zob. też: wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/2000, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29 oraz wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5 – 6, poz. 64.

1.5.3. ZAKAZ ZMIAN NIEKTÓRYCH PRZEPISÓW PODATKOWYCH W TRAKCIE ROKU

Wśród zasad odnoszących się do prawa daniowego Trybunał Konstytucyjny wyartykułował zakaz „zamian tzw. podatków rocznych w trakcie roku podatkowego”⁴⁰⁵. Wobec nieujęcia tej dyrektywy w tekście Konstytucji RP, mogą pojawić się wątpliwości co do jej zakresu normatywnego.

Argumenty przeciw istnieniu omawianego zakazu przedstawił między innymi Minister Finansów w sprawie K 1/95. Przypomniął on, że podatek dochodowy od osób fizycznych jest rozliczany w systemie rocznym, zatem jego ostateczna wysokość ustalana jest dopiero po upływie roku. Zdaniem Ministra, opublikowanie ustawy podatkowej w Dzienniku Ustaw z dnia 20 stycznia nie powoduje zmiany wcześniej ustalonego podatku, gdyż *ex lege* ustalenie to następuje dopiero po 31 grudnia danego roku⁴⁰⁶.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, co do zasady, argumentacja Ministra Finansów nie podważa omawianego ograniczenia zmian w zakresie podatków rocznych, gdyż zakaz ten odnosi się do reguł dotyczących podatku, a nie technicznych aspektów ich aplikacji⁴⁰⁷.

Inną propozycją, która pojawiła się przy rozstrzygnięciu spraw przez Trybunał Konstytucyjny, było ograniczenie czasowego zakresu działania normy prawnej, jedynie do części roku podatkowego, mającej miejsce po dniu wejścia tej zmiany w życie⁴⁰⁸. W tym przypadku, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę dwie kwestie. Pierwsza – zdaniem Trybunału – ma charakter formalno-techniczny i opiera się na spostrzeżeniu, że podatek dochodowy od osób fizycznych wymierzany jest od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego. Oznacza to, że rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym, co wywołuje trudności podziału roku podatkowego na okresy, w których obowiązywałyby odmienne reguły opodatkowania. Drugą kwestią są wymogi pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. W świetle tych dwóch aspektów Trybunał odrzucił możliwość ograniczenia stwierdzenia niekonstytucyjności ustawy jedynie do fragmentu roku podatkowego⁴⁰⁹.

⁴⁰⁵ Por. np. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7, zob. też orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995, nr 1, poz. 2.

⁴⁰⁶ Zob. uzasadnienie orzeczenia TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁷ Por. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁸ Zob. np. uzasadnienie orzeczenia TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁰⁹ Por. orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

1.5.4. OBOWIĄZEK ZACHOWANIA ODPOWIEDNIEJ *VACATIO LEGIS*

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał konieczność rozdzielenia w czasie dnia ogłoszenia aktu normatywnego od dnia jego wejścia w życie⁴¹⁰. Zachowanie okresu *vacatio legis* ma na celu umożliwienie adresatom aktu normatywnego przede wszystkim zapoznanie się z treścią nowych unormowań⁴¹¹.

Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym⁴¹².

W oparciu o dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, nie ulega wątpliwości, że osią problematyki okresu dostosowawczego jest określenie, jaka *vacatio legis* ma charakter „odpowiedni” do treści i charakteru wprowadzanych zmian normatywnych⁴¹³. Przy ocenie długości spoczywania ustawy warto pamiętać, że do spełnienia wymagania ustanowionego w art. 88 ust. 1 Konstytucji RP konieczne jest nie tylko wydanie danego numeru Dziennika Ustaw, ale także jego udostępnienie, a więc przynajmniej skierowanie go do rozpowszechniania⁴¹⁴.

⁴¹⁰ Zob. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165; zob. też wyrok SN – IAPiUS z dnia 13 marca 1997 r., I PKN 55/97, OSNAPiUS 1997, nr 13, poz. 235.

⁴¹¹ Por. orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30; polskie terminy „spoczywanie ustawy” i „okres dostosowawczy” nie przyjęły się w praktyce.

W sprawie podstaw prawnych omawianej zasady konstytucyjnej zob. np. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5 – 6, poz. 64 lub orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, OTK 1993, nr 1, poz. 6.

⁴¹² (Dz. U. 2000 r. Nr 62, poz. 718 ze zm.). Por. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 maja 2004 r., III SA 35/2003, niepubl.

⁴¹³ Zob. orzeczenie TK z dnia 11 września 1995 r., P 1/95, OTK 1995, nr 2, poz. 26; zob. też: orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, nr 1, poz. 10, orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36, orzeczenie TK z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 30.

⁴¹⁴ Por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165; por. też wyrok TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca może zrezygnować z zastosowania *vacatio legis*, jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki⁴¹⁵. Wykazanie istnienia tego interesu winno znaleźć miejsce w uzasadnieniu projektów aktów prawnych⁴¹⁶.

2. SPECYFIKA PODATKOWA W OBSZARZE ZAGADNIENÍ MIĘDZYCZASOWYCH

2.1. WPROWADZENIE

Problematyka międzyczasowa, obok elementów wspólnych dla całego systemu prawa, jest przedmiotem analizy w przestrzeni poszczególnych dogmatyk⁴¹⁷. Nie deprecjonuje to wartości badań prowadzonych w teorii prawa, choć spójność analizy teoretycznoprawnej nie zawsze przekłada się na jej dogmatycznoprawną użyteczność. Kompilacja obu przywołanych aspektów pozwala na wypracowanie funkcjonalnych formuł możliwych do zaakceptowania zarówno z punktu widzenia teorii prawa, jak i wewnętrznego kontekstu danej gałęzi prawa.

2.2. OKRES ROZLICZENIOWY JAKO ELEMENT SPECYFIKI PODATKOWEJ

W piśmiennictwie przedmiotu wskazuje się na dużą użyteczność argumentacji nawiązującej do struktury normatywnej podatku i założeń, w oparciu o które struktura ta jest kształtowana⁴¹⁸. Dotyczy to zarówno procesu kształtowania się zobowiązania podatkowego, jak i periodyzacji rozliczeń podatkowych.

Rozciągłość w czasie zdarzeń relewantnych podatkowo łączy się z ryzykiem modyfikacji regulacji prawnych przed ostatecznym rozliczeniem należności podatkowej. Zmiana prawa podatkowego w trakcie formowania się finalnego kształtu stosunku podatkowego może postawić pod znakiem zapytania sens wcześniejszej aktywności podatnika.

⁴¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 17 listopada 2003 r., K 32/2002, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 93. Zob. wyrok TK z dnia 3 listopada 1999 r., K 13/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 155.

⁴¹⁶ Por. zdanie odrębne sędziego TK L. Garlickiego do punktu 2 sentencji wyroku TK z dnia 3 listopada 1999 r., K 13/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 155.

⁴¹⁷ Zob. np. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 15 – 17; J. Gwiazdomorski, *Międzyczasowe...*, op. cit., s. 614.

⁴¹⁸ Por. B. Brzeziński, *Argumentum...*, op. cit., s. 129.

Co do podatku dochodowego, wiele wątpliwości związanych z naruszeniem w trakcie roku podatkowego zaufania podatnika do prawa rozwiązuje przyjęte w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ograniczenie zmian w trakcie trwania roku podatkowego regulacji dotyczących podatków dochodowych.

W przypadku podatku od towarów i usług, na przeszkodzie dokonywaniu w trakcie okresu rozliczeniowego zmian wysokości należności podatkowej lub terminu jej uiszczenia mógłby w pierwszym rzędzie stanąć mechanizm związany z odliczaniem kwot podatku naliczonego. Poza tym „(...) miesięczny okres przyjęty dla rozliczenia podatkowego w podatku od towarów i usług każe – przy analizie postanowień ustawy – przyjmować jako zasadę interpretacyjną to, że w tym podatku nie mamy do czynienia z jakimś niekończącym się strumieniem zdarzeń gospodarczych i odpowiadających im skutków podatkowych, ale, w istocie rzeczy, z kumulacją unormowań i wynikających z nich stosunków podatkowopravných, wokół rozliczenia miesięcznego”. Temporalny skutek unormowań ustawy o podatku od towarów i usług „trzeba więc postrzegać w kontekście przyjętego okresu rozliczeniowego”⁴¹⁹.

W przypadku pozostałych podatków rozliczanych w okresach rozliczeniowych wątpliwości koncentrują się zwłaszcza wokół znaczenia deklaracji podatkowych, terminów płatności oraz okresowego charakteru poszczególnych elementów konstrukcji podatku⁴²⁰.

Z kolei w sytuacji zmiany prawa podatkowego w okresie pomiędzy zakończeniem okresu rozliczeniowego a upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej powstaje

⁴¹⁹ Ibidem, s. 131.

⁴²⁰ W zakresie podatków lokalnych, kwestia ta zostanie poruszona przy analizie zakazu zmian niektórych przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego.

Jeżeli chodzi o podatek akcyzowy, znajduje do niego zastosowanie znacząca część uwag dotyczących podatku od towarów i usług, za wyjątkiem kwestii związanych z mechanizmem odliczania podatku naliczonego.

Z kolei, podatek od gier rozliczany w okresach miesięcznych, w swej konstrukcji temporalnej okresu rozliczeniowego wydaje się przypominać podatek dochodowy, por. art. 42a ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych. W takim ujęciu przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier rozliczanym w okresach miesięcznych byłoby nie tyle dokonanie określonej czynności, np. w postaci przeprowadzenia danej gry losowej, co ujęty całościowo proces dokonywania tych czynności w ramach wykonywanej działalności. Argumentem za przyjęciem takiej charakterystyki podatku od gier może być przepis umiejscawiający obowiązek podatkowy w ramach tego podatku w chwili rozpoczęcia wykonywania działalności w zakresie gier i zakładów (art. 40 ust. 2 ustawy o grach i zakładach wzajemnych), interpretowany w powiązaniu z ogólną dyspozycją o objęciu tym podatkiem podmiotów prowadzących tego typu działalność (art. 40 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych).

Na marginesie warto nadmienić dodatkowo o istnieniu szczególnej grupy okresów rozliczeniowych, związanych z rozliczaniem podatków przez płatników. Przykładem mogą być: podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od spadków i darowizn, por. art. 10 ust. 3a pkt. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz art. 18 ust. 2 pkt. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

dotatkowe pytanie o respektowanie zasady równości w sytuacji, gdy część podatników złożyła już swoje deklaracje.

2.3. RELEWANTNE TEMPORALNIE ASPEKTY SPECYFIKI PODATKOWEJ W UJĘCIU PORÓWNAWCZYM

Przez długi czas prawo cywilne uważane było za prawo uniwersalne. Ta perspektywa zmieniła się wraz z procesem wyodrębniania poszczególnych działów prawa. Na tym tle pojawiła się konieczność respektowania względnej autonomii prawa podatkowego⁴²¹.

Z prawem administracyjnym prawo podatkowe łączy istotne podobieństwo na płaszczyźnie ustrojowej. Organizacja i zasady działania organów administracji podatkowej są wzorowane na rozwiązaniach spotykanych w innych działach administracji publicznej. Nie mniej ważny jest fakt, że formalne prawo podatkowe, regulujące ustalanie, wymiar i pobór należności podatkowych, należy do rodziny procedur administracyjnych⁴²².

Z kolei podobieństwa prawa podatkowego z prawem cywilnym można dostrzec przy analizie unormowań dotyczących realizacji obowiązków wynikających ze stosunku prawnego.

Nie jest to jednak prosta akceptacja instytucji cywilnoprawnych. Stąd w literaturze podatkowej krytycznie oceniono próby traktowania zobowiązania podatkowego jako konstrukcji stosunku zobowiązaniowego, w którym występuje dłużnik podatkowy i wierzyciel podatkowy, a ich uprawnienia i obowiązki stanowią wobec siebie korelat, który nie musi być wyrażony w przepisie prawa⁴²³.

W prawie podatkowym, podobnie jak w prawie karnym, rozdzielenie sfery normatywnej ingerencji od obszaru pozaprawnej swobody ma fundamentalne znaczenie. W przypadku prawa prywatnego regulacja prawa pozytywnego ma jedynie charakter ramowy. W praktyce stosowania prawa cywilnego niezbędne jest bowiem swoiste „dopełnienie” podstawy prawnej przez stosujących prawo⁴²⁴. W przeciwieństwie do tego, zakres autonomii podatnika

⁴²¹ „Różnice w zakresie specyficznych rozwiązań prawnopodatkowych wynikają z reguły z natury stosunków podatkowopravných. To z kolei stanowi efekt odmiennych celów jakim służy prawo podatkowe w porównaniu z innymi dziedzinami prawa”, por. A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 73.

⁴²² Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op .cit., s. 38.

⁴²³ Zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, op. cit., s. 51.

⁴²⁴ Por. I. C. Kamiński, *Słuszność i prawo. Szkic prawno-porównawczy*, Kraków 2003, s. 52.

jest ściśle określony i ograniczony do sytuacji wprost zdefiniowanych w przepisach podatkowopravných⁴²⁵.

Znaczny stopień nasycenia prawa podatkowego elementami o charakterze materialno-technicznym powodowany jest zarówno związkami z naukami ekonomicznymi, zwłaszcza rachunkowością, jak i koniecznością kontroli rozliczeń podatkowych na tle dynamicznych zjawisk gospodarczych. Dynamika ta nie pozostaje bez wpływu na kolejność realizacji elementów podatkowego stanu faktycznego, co znajduje wyraz w sposobie ich opisu przez ustawodawcę podatkowego⁴²⁶.

Pisząc o specyfice podatkowej, nie sposób zapomnieć o istnieniu tzw. techniki podatkowej⁴²⁷. W jej kontekście pojawia się postulat poszukiwania „typów stosunków prawnych, które będą w swej strukturze składały się z pewnych składników właściwych zarówno stosunkom władczym, jak i zobowiązaniowym”. Ta kategoria stanowi podstawę do analizy zobowiązaniowego stosunku prawnego, przy czym kryteriami jego wyodrębnienia są przedmiot i metoda regulacji⁴²⁸.

Wśród cech szczególnych zobowiązania podatkowego w piśmiennictwie podaje się występowanie w prawie podatkowym ściśle powiązanych dwóch kategorii uprawnień, tj. uprawnienia procesowego i materialnoprawnego, przy czym uprawnienie procesowe wyprzedza uprawnienie materialnoprawne, lub też je warunkuje. W tym kontekście pisze się o mieszanym charakterze uprawnienia, tj. procesowym o skutkach materialnoprawnych⁴²⁹.

W ramach elementów objętych standardami „przyzwoitej legislacji” wymienia się, obok zakazu retroakcji i ograniczenia skutków retrospekcji, technikę poprawnego konstruowania tekstów ustaw podatkowych. „Na strategię legislacyjną wpływają bowiem różne czynniki, takie chociażby, jak tradycja i wynikający z tej tradycji sposób pisania tekstów ustaw, ale i sposób interpretacji przepisów prawa podatkowego przez sądy”⁴³⁰.

⁴²⁵ „Istota uprawnienia (...) może się sprowadzać do wyboru jednego ze składników decydujących o ostatecznym kształcie tego węzła prawnego”, por. P. Borszowski, *Elementy stosunku zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 248.

⁴²⁶ Por. P. Borszowski, *Elementy...*, op. cit., s. 226.

⁴²⁷ Ibidem, s. 32. Por. też R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op. cit. s. 46, 50 – 51.

⁴²⁸ Por. P. Borszowski, *Elementy...*, op. cit., s. 39.

⁴²⁹ Ibidem, s. 246, 248.

⁴³⁰ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe pomiędzy Scyllą kazuistyki a Charybdą ogólności przepisów*, [w:] *Doctrina multiplex veritas una, Księga Jubileuszowa ofiarowana Profesorowi Mariuszowi Kulickiemu*, Toruń 2004, s. 554.

Mimo że w kwestiach ogólnych, przy interpretacji przepisów podatkowych, zastosowanie znajdują te same dyrektywy co w innych dziedzinach prawa, to obok nich istnieje pewna charakterystyka interpretacji przepisów podatkowych, wyrażająca się w określonym nastawieniu i oczekiwaniach wobec rezultatów interpretacji⁴³¹. Po pierwsze chodzi o położenie akcentu na ochronę praw jednostki w ramach relacji prawnej państwo – podatnik, po drugie o odwoływanie się do zasobów argumentów nawiązujących do schematu konstrukcji prawnej podatku oraz ideowego stosunku podatkowoprawnego. W tym ostatnim kontekście znaczenie konkretnych przepisów ustawy podatkowej może być w określonej mierze zdeterminowane tym, z jakim elementem konstrukcji podatku powiązał go ustawodawca. „Poszukując treści norm prawa podatkowego, można niekiedy wnioskować o ich kształcie z tego, jakiej fazy stosunku podatkowoprawnego dotyczą”⁴³².

Zakres uwzględniania przepisów, jak i innych źródeł, przy rekonstrukcji podstawy decyzji, zależy od związków treściowych z elementami innej jednostki redakcyjnej tekstu prawnego. O tym, jak należy poszukiwać jednostkowej normy współdecyduje technika legislacyjna oraz struktura przepisów danej gałęzi prawa⁴³³.

Przy wykładni przepisów prawa nie sposób pominąć współzależności zachodzących w ramach poszczególnych instytucji, wiążących podobnie jak zasady budowy aktu normatywnego. W przypadku tych ostatnich nie ulega wątpliwości, że one „nie tylko dopuszczają, ale także wymagają brania pod uwagę w procesach stosowania prawa części ogólnej aktu normatywnego, którego przepisy szczegółowe regulują kwalifikowany stan faktyczny”⁴³⁴. Zatem prawodawca winien mieć świadomość, że stanowiąc szczegółowe prawo podatkowe „nie tworzy nowego prawa w <puście prawnej>”⁴³⁵.

Dla wykładni prawa podatkowego nie bez znaczenia jest również wyodrębnienie w doktrynie trzech grup norm prawa podatkowego: norm celu fiskalnego, celu społecznego oraz norm upraszczających⁴³⁶. Ma to szczególne znaczenie przy interpretacji ulg i zwolnień podatkowych, gdzie należy brać pod uwagę ich zróżnicowany charakter⁴³⁷.

⁴³¹ Por. B. Brzeziński, *Wstęp...*, op. cit., s. 145.

⁴³² Ibidem, s. 146 – 147.

⁴³³ Por. E. Łętowska, *Zbieg ...*, op. cit., s. 27 – 28.

⁴³⁴ Ibidem, s. 169.

⁴³⁵ Por. A. Stelmachowski, *Problemy legislacji*, [w:] *Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Sołtysińskiemu*, red. A. Nowicka, Poznań 2005, s. 110.

⁴³⁶ Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, op. cit., s. 113. Por. też E. Tegler, *Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne)*, *Roczniki Nauk Prawnych*, t. VIII z 1998 r., s. 150.

⁴³⁷ Zob. B. Brzeziński, *Argumentum ...*, op. cit., s. 86 – 88

W prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym, szczególnie istotna jest precyzja w określeniu stanu faktycznego. Sprzyja jej dominacja elementów statycznych wykładni oraz eliminacja zbędnych wyrażen ocennych tak, aby pojęcia podatkowe były dostatecznie zobiektywizowane⁴³⁸.

Nie można zapominać, że część dyrektyw, uwzględnianych w praktyce stosowania prawa, nie jest wprost wyrażona w formie przepisu prawa⁴³⁹. Uznanie takich dyrektyw za wiążące może opierać się na różnych argumentach jurydycznych, np. doniosłości aksjologicznej, czy też tradycji prawniczej⁴⁴⁰.

W tym kontekście w literaturze podatkowoprawnej, jako rodzaj argumentu posiłkowego przywołuje się niekiedy tzw. zasady podatkowe. Obecnie są to postulaty doktryny wobec podatków i systemu podatkowego jako całości. Jedną z tych zasad jest pewność opodatkowania. Oznacza ona oparcie podatków na z góry określonych regułach, przy eliminacji dowolności i uznaniowości, a także nadmiernej zmienności reguł opodatkowania w czasie⁴⁴¹.

W praktyce istotną rolę odgrywają również zasady akcentowane w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, takie jak zasada neutralności podatku od wartości dodanej⁴⁴².

Na szczególną uwagę zasługują relewantne temporalnie zasady przywołane przez B. Brzezińskiego i W. Nykiela⁴⁴³. Chodzi o zasadę stosowania uchylonych już przepisów dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami oraz zasadę stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli te przepisy ulegają zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych.

W literaturze przypomina się, że „podatek może wywierać wpływ na gospodarkę, należy jednak unikać sytuacji, w której powodowałoby to zaburzenia (...), faworyzując

⁴³⁸ Por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 215 – 216.

⁴³⁹ Przykładem na gruncie prawa cywilnego mogą być np. reguły: *super ficies solo cedit*, czy też *numerus clausu* praw rzeczowych, por. E. Skowrońska, [w:] red. K. Pietrzykowski, *KC. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 110, 117 – 118, 294.

⁴⁴⁰ Takie uzasadnienie dla przyjęcia niektórych zasad prawa przy ustalaniu stanu prawnego omawia np. L. Leszczyński (*Zagadnienia...*, op. cit., s. 170).

⁴⁴¹ Por. B. Brzeziński, *Wstęp...*, op. cit., s. 65 – 66.

⁴⁴² Zob. K. Stanik, *Analogia wypełniająca lukę w prawie podatkowym zastosowana w celu zabezpieczenia porządku konstytucyjnego*, *Jurysdykcja Podatkowa* 2007, nr 1, s. 62 i nast.

⁴⁴³ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, PP 2002, nr 3, s. 11.

pewne typy obiegu gospodarczego ze szkodą dla innych”⁴⁴⁴. Stąd oddziaływanie na gospodarkę za pomocą podatków winno być wykorzystywane jedynie w przypadkach, gdy inne mechanizmy zawodzą. Podatki bowiem są instrumentem poboru dochodów, a nie ich kierowania⁴⁴⁵. Zapominanie o tej prawidłowości łatwo skutkuje nadmierną zmiennością i instrumentalizacją prawa podatkowego.

Wśród podstawowych założeń nowoczesnych systemów podatkowych wymienia się następujące zalecenia: a) podatki nie powinny pozbawiać osób dochodu lub majątku w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z istoty prawa wolności, b) zapłata podatku nie może zagrażać egzystencji jednostki, c) obciążenia podatkowe nie powinny naruszać prawa do prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁴⁶.

Sygnalizowane wyżej elementy współtworzą określony paradygmat prawa podatkowego obecny we współczesnej nauce tego prawa. Próba stosowania rozwiązań normatywnych pomijających te uwarunkowania prowadzi do dysharmonii systemu podatkowego i dysfunkcji wprowadzanych instytucji.

2.4. ZNACZENIE RODZAJU DECYZJI WYMIAROWYCH DLA ROZSTRZYGANIA ZAGADNIENÍ MIĘDZYCZASOWYCH

2.4.1. UWAGI OGÓLNE

Z punktu widzenia identyfikacji skutków prawnych związanych ze zdarzeniami podatkowymi możliwe jest przyjęcie, jako materialnoprawnej podstawy wydania tzw. decyzji konstytutywnych, co najmniej trzech stanów prawnych⁴⁴⁷.

Najczęstszą praktyką jest ustalanie skutków prawnych na podstawie przepisów nieuchylonych w dacie wydania decyzji⁴⁴⁸. Zwolennicy takiego rozwiązania powołują się na zasadę legalności oraz powszechną w tym zakresie praktykę administracji przy wydawaniu

⁴⁴⁴ Zob. P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 423.

⁴⁴⁵ Por. A. Krajewska, *Podatki, Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, Warszawa 2004, s. 50 oraz podana tam literatura.

⁴⁴⁶ Zob. A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych w granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, RPEiS 2005, nr 3, s. 32 i powołana tam literatura.

⁴⁴⁷ W sprawie podziału na decyzje wymiarowe deklaratoryjne i decyzje wymiarowe konstytutywne zob. np. A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, op. cit. s. 115.

⁴⁴⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 22 marca 1983 r., I SA 1598/82, ONSA 1983, nr 1, poz. 16; wyrok NSA z dnia 24 maja 1995 r., SA/Ka 982/94, Fiskus 1995, nr 21, s. 14; wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 1995 r., SA/Bk 35/95, Prawo Gospodarcze 1996, nr 1, s. 30, wyrok NSA z dnia 7 lutego 1997 r., SA/Gd 3508/95, niepubl.; wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., I SA/Łd 404/05, niepubl.

decyzji⁴⁴⁹. Przykładem akceptacji tego stanowiska może być wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny z dnia 28 września 1999 r.⁴⁵⁰ Zgodnie z tym orzeczeniem „(...) aby (...) nie popaść w konflikt z zasadą nieretroakcji, należy w przypadku decyzji konstytutywnych (...) stosować przepisy obowiązujące w tej chwili (przepisy nowe)”. Z punktu widzenia zagadnień międzyczasowych decyzja konstytutywna kreuje skutki prawne, natomiast wcześniejsze okoliczności stanowią jedynie przesłanki jej wydania. W przypadku klasycznej procedury administracyjnej wydanie tego rodzaju decyzji traktowane jest jako odrębny fakt prawny, nie zaś jako zmiana skutków prawnych faktu przeszłego⁴⁵¹. W tych okolicznościach – używając języka H. Reichenbacha – moment wydania decyzji, to zarówno „punkt zdarzenia”, jak i „punkt decyzji”⁴⁵².

Innym możliwym wyjściem jest stosowanie reżimu prawnego obowiązującego w momencie składania wniosku przez stronę lub w dacie wszczęcia postępowania z urzędu⁴⁵³. Jest to rozwiązanie pośrednie. Ma ono zabezpieczać przed skutkami beczynności administracji oraz przewlekłości jej postępowania. W przypadku zmiany stanu prawnego, trudno bowiem przekonująco uzasadnić, dlaczego na skutek błędów urzędniczych, strona miałaby zostać pozbawiona korzystnych skutków prawnych przewidzianych w poprzednio obowiązującym stanie prawnym.

W końcu trzecim rozwiązaniem jest stosowanie innego reżimu prawnego niż obowiązujący w momencie wszczęcia postępowania bądź wydania decyzji. Może tu wchodzić w grę reżim prawny z chwili np. zajścia zdarzenia, które stało się „przesłanką” prowadzenia

⁴⁴⁹ Warto zauważyć, że legalność jest rozumiana jako zgodność – zachowania bądź też aktu – z prawem, w przeciwieństwie do praworządności, która przypisywana jest państwu i zależy od spełnienia przez nie określonych wymogów politycznych, por. Z. Tobor, *Legalność a praworządność*, [w:] *Rozważania o państwie i prawie. Księga jubileuszowa ofiarowana Profesorowi Józefowi Nowackiemu*, Katowice 1993, s. 194 – 195, 197, 200. Przy badaniu przymiotu legalności należy wskazać normę prawną, z którą owa zgodność lub niezgodność jest ustalana (J. Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 111). Tak scharakteryzowana zależność nie przesądza, czy będący punktem odniesienia przepis winien być obowiązujący w pełnym zakresie zastosowania, czy też obowiązujący w ograniczonym czasowo zakresie zastosowania. Poza tym idea legalności to koncepcja decyzji związanych przez prawo. Od sposobu jej rozumienia będzie zależała ocena poszczególnych zagadnień prawnych, por. Z. Tobor, *Ideologia legalności*, [w:] *Teoria Prawa, Filozofia Prawa, Współczesne Prawo Prawoznawstwo*, Toruń 1998, s. 344.

⁴⁵⁰ Por. wyrok NSA z dnia 28 września 1999 r., I SA/Wr 926/98, OSP 2000, z. 5, s. 83.

⁴⁵¹ Zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 98.

⁴⁵² Zob. H. Reichenbach, *Elementy logiki formalnej*, [w:] H. Reichenbach i inni, *Logika i język. Studia z semiotyki logicznej*, Warszawa 1967, s. 39.

⁴⁵³ Por. np. uchwałę NSA z dnia 21 lutego 2000, OPS 6/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 89; por. uchwałę SN (7) z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, POP 1993, nr 1, poz. 18. Zob. też C. Kosikowski, *Ustawa...*, op. cit., s. 141.

postępowania⁴⁵⁴ lub też powstania stosunku materialnoprawnego. Dokonanie konkretnego wyboru winno znaleźć uzasadnienie w całokształcie prawnie relewantnych okoliczności, związanych z wydaniem takiej decyzji, w tym w normatywnej charakterystyce stosunku prawnego.

2.4.2. PODSTAWOWY STOSUNEK PODATKOWOPRAWNY A STOSUNEK ADMINISTRACYJNOPRAWNY

Właściwe ujęcie relacji kwestii międzyczasowych i rodzajów decyzji podatkowych wymaga bliższego omówienia różnic pomiędzy podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym, a stosunkiem administracyjnoprawnym.

W piśmiennictwie wyróżnia się dwa podstawowe typy stosowania prawa przez organy władzy publicznej: stosowanie prawa typu sądowego oraz kierowniczego⁴⁵⁵.

W pierwszym przypadku, treść decyzji finalnej jest stosunkowo ściśle wyznaczona przez normy prawa materialnego będące podstawą rozstrzygnięcia, a organ stosujący prawo „ustala konsekwencje prawne stwierdzonego stanu faktycznego”. W drugim przypadku, treść decyzji finalnej jest tylko w ogólnym zarysie wyznaczona przez normy prawa materialnego, co oznacza, że „organ stosujący prawo nie ustala prawnych konsekwencji stwierdzonego stanu faktycznego, ale rozstrzyga sprawę w granicach zakreślonych przez normy prawne, kierując się wieloma kryteriami (celowością i ekonomicznością)”⁴⁵⁶.

Podstawowy materialny stosunek podatkowoprawny zawiązuje się w momencie wkroczenia podmiotu w pole obowiązku podatkowego. Efektem tego może być wydanie w

⁴⁵⁴ Do czasu wydania uchwały SN (7) z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, w orzecznictwie NSA przy rozstrzyganiu problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa materialnego po dniu 1 stycznia 1990 r. przeważał pogląd, że zmiana – zarówno skal podatkowych, jak i kwot wolnych od podatku lub wyłączonych z opodatkowania – po powstaniu obowiązku podatkowego tylko wówczas może być uwzględniona przy ustalaniu zobowiązania w podatku od spadków i darowizn, gdy tak stanowi przepis wprowadzający tę zmianę, por. np. wyrok NSA z dnia 30 lipca 1990 r., III SA 589/90, niepubl. oraz wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1991 r., III SA 206/91, ONSA 1991, nr 2. Zob. też uchwałę SN (5) z dnia 18 kwietnia 1990 r., III AZP 4/90, OSNCP 1990, z. 12, poz. 145.

⁴⁵⁵ Por. S. Wronkowska, *Podstawowe ...*, op. cit., s. 138.

⁴⁵⁶ Ibidem. „Z punktu widzenia metodologii, poznanie sędziowskie przypomina poznanie naukowe przeprowadzane w naukach historycznych. W obu tych typach poznania idzie o stwierdzenie wystąpienia pewnych faktów w przeszłości (...)”. „Ustalanie faktów w typie kierowniczym (...) charakteryzuje się (...) innymi właściwościami” (S. Wronkowska, *Podstawowe ...*, op. cit., s. 138).

Przy decyzjach podejmowanych w wyniku realizacji norm zadaniowych ustalanie stanu faktycznego „nie jest takim samym składnikiem procesu decyzyjnego, jak to ma miejsce w typie sądowym, bowiem sam proces decyzyjny nie wiąże się z kwalifikacją stanu faktycznego i ustalaniem konsekwencji tej kwalifikacji, lecz polega na konfrontacji stanu faktycznego z zadaniami administracji wyznaczonymi przez tę normę zadaniową”, por. L. Leszczyński, *Zagadnienia ...*, op. cit., s. 67 – 68.

przyszłości decyzji wymiarowej. Stąd, z punktu widzenia skutków podatkowopravných, zwykle najistotniejszy dla podatnika jest moment powstania obowiązku podatkowego bądź przynajmniej zaistnienia faktu podatkowego objętego przedmiotem opodatkowania w perspektywie powstania tego obowiązku.

Zobowiązanie podatkowe, będąc normatywną konsekwencją wcześniejszego obowiązku podatkowego, nie wykracza poza ramy wyznaczone wcześniej przez stosunek podatkowopravný pierwszego stopnia. W tym świetle wydanie decyzji wymiarowej, choć istotne z punktu widzenia powstania roszczenia o zapłatę określonej wcześniej wysokości należności, nabiera jedynie charakteru normatywnej konsekwencji powstania obowiązku podatkowego⁴⁵⁷. Stąd słuszne jest spostrzeżenie, że na gruncie podatkowym przeszłe „zdarzenia lub działania, stanowią (...) podstawę tworzenia przyszłych stosunków prawných⁴⁵⁸, a orzekanie w sprawach podatkowych w oparciu o „historyczny” materiał normatywny ma istotne znaczenie dla jednostek⁴⁵⁹. W trakcie postępowania podatkowego, podobnie jak w postępowaniu sądowym, dąży się bowiem do odtworzenia przeszłości⁴⁶⁰.

Zdaniem J. Zimmermana sprawa administracyjna powstaje, gdy „prawo materialne żąda swojej konkretyzacji ze względu na stan faktyczny”. Dla tego autora „sprawa administracyjna nie jest tylko sporem wyrosłym na gruncie już skonkretyzowanego stosunku prawnego, nie jest sprawą ze stosunku prawnego, ale sprawą stosunku prawnego”⁴⁶¹. W tym ujęciu byt sprawy administracyjnej jest zatem uprzedni i w zasadzie samoistny, przy czym „powstanie powinności przestrzegania normy przedmiotowej przez adresata jest uwarunkowane jej uprzednią konkretyzacją w drodze indywidualnego aktu”. Samo ziszczenie się określonego stanu faktycznego aktualizuje tu jedynie powinność zastosowania normy przedmiotowej przez organ administrujący. Tak rozumiana sprawa administracyjna „powstaje z chwilą ziszczenia się przesłanek faktycznych zawartych w hipotezie normy wyższego stopnia, stanowiącej o powinności zastosowania normy przedmiotowej przez rozstrzygnięcie o określonych uprawnieniach lub obowiązkach za pomocą autorytatywnego aktu; z tą chwilą

⁴⁵⁷ Oczywiście poza sytuacjami, gdy zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje lub samoobliczenie jest poprawne. W każdym bądź razie, wydanie tych decyzji nie jest zależne od uznania organów podatkowych.

⁴⁵⁸ Zob. R. Mastalski, *Obowiązek...*, op. cit., s. 214.

⁴⁵⁹ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Ocena obowiązującego prawa podatkowego*, Fiskus 2006, nr 17, s. 33.

⁴⁶⁰ Zob. R. Mastalski, *Niektóre zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego*, Przegląd Prawa i Administracji XXVI, nr 1093, Wrocław 1990, s. 141.

⁴⁶¹ Por. J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 13. Warto zaznaczyć, że nie we wszystkich sytuacjach działania prawa administracyjnego mówi się o powstaniu sprawy administracyjnej, por. M. Szydło, Ł. Błaszczak, *Sprawa antymonopolowa jako przykład sprawy administracyjnej i sprawy gospodarczej*, Przegląd Sądowy 2005, nr 7 – 8, s. 120.

zawiązuje się między właściwym organem, a przyszłym adresatem tegoż aktu stosunek administracyjnoprawny”⁴⁶². Różni się on od stosunku prawa cywilnego tym, że zdarzenie faktyczne w prawie prywatnym aktualizuje od razu nie tylko samą normę przedmiotową (odnoszącą się do obowiązkowych zachowań jednostek o charakterze faktycznym), ale także stanowiącą o jej mocy obowiązującej normę drugiego stopnia (normę dotyczącą czynności konwencjonalnych, przez które określone podmioty mogą znosić lub zmieniać normy pierwotne), gdyż obie skierowane są do tych samych podmiotów⁴⁶³.

W literaturze prawa administracyjnego akcentuje się, że na istotę tak rozumianego stosunku administracyjnoprawnego składają się wyłącznie uprawnienia i obowiązki zmierzające do konkretyzacji prawa⁴⁶⁴.

Tak nakreślona charakterystyka sprawy administracyjnej wykazuje pewną zbieżność z modelem zawiązania i rozwoju podstawowego stosunku podatkowoprawnego w sytuacji wydania tzw. konstytutywnej decyzji wymiarowej. Podobieństwo to nie jest jednak pełne.

Po pierwsze, w odniesieniu do znacznej liczby spraw administracyjnych przepisy szczególne uzależniają wydanie decyzji od złożenia przez stronę stosownego wniosku. Dopiero wówczas powstaje uprawnienie organu do orzekania w sprawie administracyjnej⁴⁶⁵. W takim przypadku cecha uprzedniości sprawy względem postępowania prowadzonego w celu jej rozstrzygnięcia nie będzie aktualna. Ponadto część piśmiennictwa wciąż łączy „chwilę początkową” materialnego stosunku administracyjnoprawnego z wydaniem aktu administracyjnego⁴⁶⁶.

Szczegółowe przepisy prawa administracyjnego wskazują, że sama strona – w ramach istniejącej już sprawy administracyjnej – może znacząco wpływać na jej kształt⁴⁶⁷.

⁴⁶² Zob. T. Kielkowski, (I) *Sprawa administracyjna ...*, Casus 2000, nr 21, s. 25 i 51.

⁴⁶³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 23.

⁴⁶⁴ Por. J. Filipek, *Granice między normami prawa materialnego a normami postępowania w prawie administracyjnym*, [w:] *Administracja publiczna w państwie prawa. Księga jubileuszowa dla profesora Jana Jędrośki*, AUW No 2154, Prawo CCLXVI, Wrocław 1999, s. 100; T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 77.

⁴⁶⁵ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 51. Warto również odnotować spostrzeżenie, iż to „...treść żądania tworzy sprawę administracyjną, która winna być rozstrzygnięta decyzją administracji państwowej”, por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 71.

⁴⁶⁶ Zob. A. Skóra, *Koncepcja wielopodmiotowych stosunków administracyjnoprawnych*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa – Kraków 2007, s. 261 – 262 i powołana tam literatura.

⁴⁶⁷ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia...*, op. cit., s. 52 – 53.

Przy konkretyzacji normy indywidualnej może pojawić się kwestia tzw. postanowień dodatkowych (klauzul ubocznych) decyzji administracyjnej⁴⁶⁸. Jest to związane z daleko idącą różnorodnością sytuacji faktycznych i prawnych, w których powstają sprawy administracyjne.

Określoną wagę posiada również dynamika sprawy administracyjnej w czasie⁴⁶⁹. „Moment pełnego ukształtowania się granic sprawy administracyjnej następuje (...) dopiero przed wydaniem decyzji (...)”⁴⁷⁰. Granice sprawy administracyjnej nie są ustalone w momencie wszczynania postępowania administracyjnego, ale „kształtują się one nieraz dopiero podczas trwania czynności jurysdykcyjnych”, zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym⁴⁷¹.

W doktrynie prawa administracyjnego przyjmuje się, że jeżeli po wydaniu decyzji ostatecznej zmienia się stan faktyczny, to będzie to „nowa” sprawa administracyjna. W przypadku prawa podatkowego „rozstrzygnięcie zamykające się w ramach danego okresu podatkowego (...) lub okresu rozliczeniowego (...) to zawsze ta sama sprawa podatkowa”⁴⁷².

Ze względu na przyjęty sposób rozliczania podatków, znacznie większą rolę w prawie podatkowym odgrywają czynności materialno-techniczne. Stąd, to właśnie prawo podatkowe podaje się jako przykład dziedziny operującej rozwiązaniami odmiennymi od klasycznych stosunków administracyjnoprawnych⁴⁷³.

W piśmiennictwie administracyjnoprawnym dostrzega się ewolucję rozumienia pojęcia państwa prawnego, polegającą na przesunięciu akcentów od liberalnej do socjalnej koncepcji tego państwa⁴⁷⁴. Tym samym negatywne pojęcie wolności jest zastępowane ujęciem pozytywnym, a działalność administracji winna łączyć skuteczność z

⁴⁶⁸ Por. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym*, PiP 1994, z. 6, s. 23 – 24.

⁴⁶⁹ Organy administracji zmagają się często z regulowaniem stanów mających nastąpić dopiero w przyszłości, a prawo pełni tu funkcję jednego z elementów kształtowania przyszłych stanów, zob. Z. Rybicki, *Zainteresowania badawcze w nauce prawa administracyjnego*, [w:] *Problemy metodologiczne nauki prawa administracyjnego*, Katowice 1976, s. 16.

⁴⁷⁰ Zob. J. Zimmermann, *Problem „beneficium novorum” w postępowaniu administracyjnym*, PiP 1987, z. 5, s. 64.

⁴⁷¹ Por. J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 72 – 73, 128. W tym znaczeniu, zależnie od elementów zewnętrznych, podmiotami w ramach sprawy administracyjnej mogą być różne zmieniające się podmioty, uwikłane w daną sytuację faktyczną, por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 62 – 63.

⁴⁷² Zob. H. Dzwonkowski, *Decyzje aktualizujące wysokość zobowiązania podatkowego*, PP 2002, nr 3, s. 52.

⁴⁷³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 68.

⁴⁷⁴ Zob. Z. Cieślak, *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004, s. 18

elastycznością⁴⁷⁵. Kryterium praworządności w coraz szerszym stopniu opiera się na fuzji „klasycznych” wolności obywatelskich z pozytywnymi celami państwa socjalnego⁴⁷⁶. Tak rozumiany stan rzeczy powoduje, że „prawo administracyjne (...) nie zawsze powinno być sztywne i bezpośrednio czy jednoznacznie regulować stosunki społeczne”⁴⁷⁷.

W obliczu norm uzależniających wydanie aktu administracyjnego od wartości, którym akt winien służyć, znaczenia nabiera docelowy stan faktyczny, tj. przede wszystkim ten, który miał być wynikiem, celem albo określać kierunek działań administracji⁴⁷⁸. W tym znaczeniu w prawie administracyjnym zaciera się niejednokrotnie rozgraniczenie pomiędzy stanem faktycznym, który ma stanowić przesłankę działania administracji, a stanem faktycznym, który ma być jego efektem⁴⁷⁹.

Obowiązki nakładane na obywateli na mocy prawa administracyjnego są bardzo różnorodne. U podstaw tej dywersyfikacji leży istotne zróżnicowanie objętych tym działaniem stosunków prawnych.

W prawie podatkowym, mimo kilku szczegółowych mechanizmów działania podatków, wszystkie one mają na celu pozyskanie odpowiedniego wolumenu dochodów dla budżetów związków publicznoprawnych. Ten cel wymusza unifikację elementów konstrukcji podatków oraz wypracowanego w doktrynie ujęcia podstawowego stosunku podatkowoprawnego.

Szersza analiza systemu prawa przekonuje, że wyróżnienie dwóch skrajnych modeli stosowania prawa przez organy władzy publicznej jest jedynie podstawową typologią.

Upowszechniona charakterystyka deklaratywnego działania orzecznictwa sądowego w sprawach cywilnych nie dotyczy całości judykatury. Przykładem mogą być orzeczenia w sprawach rodzinnych (np. wyroki rozwodowe), czy w postępowaniach nieprocesowych (np. postanowienie o ustanowieniu służebności drogi koniecznej)⁴⁸⁰. Podobnie w sprawach

⁴⁷⁵ Ibidem, s. 25.

⁴⁷⁶ W takim stanie rzeczy ustawa staje się tylko jednym z elementów branych pod uwagę w trakcie wydawania aktów administracyjnych, a coraz większą rolę odgrywa tzw. słaba interpretacja zasady związania administracji prawem, por. Z. Cieślak, *Umowa...*, op. cit., s. 30 i 92.

⁴⁷⁷ Zob. K. Zagulak, *O normach pozaprawnych we współczesnej administracji publicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, nr 37, Seria Prawnicza, Prawo 4, red. J. Ciągwy, Rzeszów 2006, s. 518.

⁴⁷⁸ Por. J. Filipek, *Prawo administracyjne, Instytucje ogólne, część I*, Kraków 1995, s. 41.

⁴⁷⁹ Ibidem, s. 45.

⁴⁸⁰ W tych sytuacjach orzeczenia sądowe są traktowane jako zdarzenia cywilnoprawne, por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 116. Na marginesie warto zwrócić uwagę, że orzeczenia sądowe z zakresu prawa prywatnego o tzw. skutku konstytutywnym zapadają w istotnie odmiennych okolicznościach niż podatkowe decyzje wymiarowe. W tym pierwszym przypadku, określony stosunek prawny

karnych, zmiana społecznej oceny danego typu zachowania zabronionego wydatnie wpływa na ostateczny kształt wydawanych przez sądy wyroków.

Również w obszarze prawa administracyjnego funkcjonują „nietypowe” władcze formy działania administracji (chodzi zarówno o tzw. akty tworzące konkretne sytuacje prawne dla obywateli, jak i tzw. działania bezpośrednio zobowiązujące). Pozostają one poza granicami jurysdykcji administracyjnej, choć w pewnym sensie przesądzają o uprawnieniach i obowiązkach administracyjnych⁴⁸¹. Również decyzje podejmowane w wyniku postępowania wymierzającego *quasi*-sankcje (np. decyzja nakazująca rozbiórkę budowli wykonanej niezgodnie z wymogami formalnymi) charakteryzują się wieloma cechami podobnymi do tzw. sądowego typu stosowania prawa⁴⁸².

W efekcie, nawet w publikacjach z zakresu prawa administracyjnego, stawia się pytanie o teoretycznoprawne uzasadnienie samej koncepcji dychotomicznego podziału decyzji pozytywnych na konstytutywne i deklaratoryjne⁴⁸³. „Na podstawie decyzji deklaratoryjnej nabywa się (...) prawo do korzystania z prawa, którego istnienie ona autorytatywnie potwierdza”⁴⁸⁴. Oba rodzaje decyzji realizują efekt zastosowania normy prawa materialnego w drodze jurysdykcyjnej. Z punktu widzenia istoty jurysdykcji administracyjnej nie ma więc między nimi różnicy. Sprowadza się ona co najwyżej do „czasu od którego można odnotować ich skuteczność prawną”⁴⁸⁵. „Akty deklaratoryjne, choć w zasadzie deklarują tylko powstanie wynikających z przepisów skutków prawnych, stwarzają

jest – najczęściej – dopiero kreowany *in toto* orzeczeniem sądu, gdy w wypadku tzw. konstytutywnych decyzji podatkowych stosunek podatkowoprawny – co do zasady – już istnieje, a po wydaniu decyzji wymiarowej następuje jedynie konkretyzacja jego niektórych elementów.

⁴⁸¹ Por. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 18 – 19.

⁴⁸² Zob. L. Leszczyński, *Zagadnienia ...*, op. cit., s. 67 – 68.

⁴⁸³ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 66 – 67.

⁴⁸⁴ Zob. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 142. Zdaniem W. Siedleckiego cywilnoprawne orzeczenia deklaratoryjne odgrywają znaczenie jedynie z punktu widzenia realizacji określonych praw i obowiązków. Jeżeli bowiem stan prawny „w danym wypadku bez wydania orzeczenia nie mógłby być prawnie uznawany, to niewątpliwie należy przyjąć, iż stworzony on zostaje dopiero orzeczeniem sądu (...)”. Ponadto „(...) bez znaczenia dla charakteru orzeczenia sądowego, jako konstytutywnego, jest okoliczność, iż orzeczenie stwarza czy przekształca prawo lub stosunek prawny tylko na przyszłość (...), a nie także na czas przeszły (np. w razie unieważnienia małżeństwa)” (*Orzeczenia...*, s. 303 – 305).

⁴⁸⁵ Zob. J. Zimmermann, *Polska...*, op. cit., s. 142. „Jeżeli wszystkie warunki nabycia trwania i ustania prawa zostały wyraźnie określone za pomocą prawa, to decyzje o nabyciu takich praw mają w zasadzie deklaratoryjny charakter. Decyzje te sprowadzają się do oceny zgodności stanu faktycznego z treścią ustawowych przesłanek nabycia prawa”, por. S. Wojtczak, *Glosa...*, op. cit., s. 279.

W tym kontekście nie dziwi pytanie postawione w piśmiennictwie podatkowoprawnym „czy mimo zawodności podziału na decyzje konstytutywne i decyzje deklaratoryjne <można tak znacząco, z uwagi na następstwa prawne tych decyzji, różnicować pozycję prawną podatnika>”, A. Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, *Monitor Podatkowy* 1997, nr 10, s. 291.

jednak pod pewnym względem nową sytuację (...), dopiero bowiem od chwili wydania takiego aktu strona może się skutecznie powołać na swoje prawo⁴⁸⁶. Zatem „akt prawny o charakterze deklaratoryjnym jest, jak każdy akt prawny, aktem performatywnym kreującym nową rzeczywistość w sferze językowej i pozajęzykowej. W porządku prawnym jest on <nowością normatywną>”⁴⁸⁷.

Na marginesie trzeba nadmienić, że generalna ocena samej idei podziału decyzji organów publicznych na konstytutywne i deklaratoryjne daleko przekracza ramy niniejszego opracowania. W istocie rzeczy chodzi raczej o refleksję nad wiązanymi z tym podziałem – mniej lub bardziej świadomie – skutkami na płaszczyźnie działania prawa w czasie. Sygnalizowany relatywizm podziału na kierownicze i sądowe stosowanie prawa przez organy państwowe, stanowi ważny impuls dla podejmowania prób wypracowania w obszarze prawa podatkowego autonomicznych rozwiązań międzyczasowych, harmonijnie korespondujących ze specyfiką tego działu prawa i realizacją założonych w nim celów⁴⁸⁸.

2.4.3. PODSTAWA PRAWNA DECYZJI W SPRAWACH ADMINISTRACYJNYCH

Tradycyjnie na gruncie modelowego stosunku administracyjnoprawnego dominuje dyrektywa, w myśl której wszelkie rozstrzygnięcia powinny być podejmowane w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w chwili orzekania, co oznacza, że przed tą chwilą elementy konstytutywne sprawy kształtują się również w sensie obiektywnym, a zachodzące w nich zmiany muszą być przez organ orzekający wzięte pod uwagę⁴⁸⁹.

Współcześnie w piśmiennictwie administracyjnoprawnym przyznaje się jednak, że stosowanie przy rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej stanu prawnego innego niż obowiązujący w momencie powstania tej sprawy może powodować konsekwencje podobne

⁴⁸⁶ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 67. Por. też wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2003 r., II SA/Łd 736/02, ONSA 2004, nr 1, poz. 38; wyrok NSA z dnia 10 maja 1999 r., IV SA 811/97, ONSA 2000, nr 2, poz. 80.

⁴⁸⁷ Gdyby instytucjonalizacja praw nie zawierała elementu konstytutywnego, byłaby zabiegiem zbędnym, por. W. Lang, *Prawa podmiotowe i prawa człowieka*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004, s. 221.

⁴⁸⁸ Twierdzenie, że deklaratoryjne decyzje podatkowe nie tworzą nowych sytuacji prawnych wydaje się być uproszczeniem skierowanym na określenie, czy w dniu wydania decyzji wymiarowej istniało, czy też nie istniało zobowiązanie podatkowe, por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1997 r., I SA/Po 3/97, przywołany w opracowaniu *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 1999, s. 195.

⁴⁸⁹ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 59. Por. też np.: uchwała NSA (7) z dnia 12 marca 2001 r., OPS 14/00, ONSA 2001, nr 3, poz. 101; J. Borkowski, *Glosa do wyroku SN – IAPiUS z dnia 17 kwietnia 1997 r., III RN 12/97*, OSP 1998, nr 5, str. 259 i nast.

do tych, jakie niesie ze sobą wsteczne działanie prawa⁴⁹⁰. Z tego względu dostrzega się potrzebę „reasumpcji zasady nakazującej niejako automatycznie stosować prawo nowe”⁴⁹¹. Prowadzi to do akceptacji w przestrzeni prawa administracyjnego dodatkowego kryterium – ustawy względniejszej dla strony. Zdaniem T. Kielkowskiego „zmiana stanu prawnego, która nastąpiła po zawiązaniu stosunku administracyjnoprawnego, powinna być tedy uwzględniana tylko o tyle, o ile nie pogarsza sytuacji adresata działań jurysdykcyjnych, w przeciwnym razie dochodzić może do naruszenia norm konstytucyjnych, a także do wydatnego osłabienia funkcji predyktywnej prawa”⁴⁹². Takie stanowisko wpisuje się w funkcję administrowania, związaną z koniecznością stałej analizy dynamicznej *per se* sprawy administracyjnej.

2.4.4. MATERIALNOPRAWNA PODSTAWA OPODATKOWANIA W DECYZJACH, O KTÓRYCH MOWA W ART. 21 § 1 pkt 2 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Jak już wcześniej sygnalizowano, w przypadku decyzji administracyjnych, którym przypisuje się przymiot konstytucyjności, najczęściej jako *actus* traktuje się moment ich wydania. Podobnie jest w praktyce podatkowej. Głębsza analiza specyfiki podatkowej, jak i podatkowego znaczenia tzw. sytuacji w toku, może uzasadniać zmianę tej perspektywy.

Zarówno z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jak i z analizy piśmiennictwa wynika, że norma prawna oparta na uchylonym przepisie znajduje dalsze zastosowanie do sytuacji, które miały miejsce w czasie przed uchyceniem tego przepisu, o ile wynika to z przyjętych w danym systemie rozstrzygnięć intertemporalnych⁴⁹³. W tym ujęciu derogacja przepisu nie pozbawia prawa wywodzenia z opartej na nim normy prawnej (bądź nowej normy o identycznej treści, lecz różnym zakresie zastosowania) właściwych skutków prawnych, związanych ze zdarzeniami mającymi miejsce przed uchyceniem tego przepisu⁴⁹⁴.

Biorąc pod uwagę obowiązujące regulacje prawne wiążące skutki prawne z momentem powstania obowiązku podatkowego, jak również głosy w piśmiennictwie na temat

⁴⁹⁰ Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 60.

⁴⁹¹ Ibidem, s. 61. Por. też wyrok NSA z dnia 9 października 1998r., II SA 1245/98, Jurysta 1998, nr 12, s. 25.

⁴⁹² Por. T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, op. cit., s. 61.

⁴⁹³ Por. orzeczenie TK z dnia 8 stycznia 1991 r., P 1/90, OTK 1991, poz. 6. Por. też T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 28 – 31 i przywołana tam literatura.

⁴⁹⁴ Sprawą drugorzędną jest uzasadnienie powyższego przekonania w oparciu o definicję stosowania prawa przyjętą przez T. Pietrzykowskiego, czy też regułę częściowej derogacji czasowej, analizowaną na gruncie prawa karnego przez W. Wróbla, zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne...*, op. cit., s. 28 – 31 i 46 oraz W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 44. O koncepcji ograniczonego obowiązywania, zob. A. Grabowski, B. Naleziński, *Kłopoty...*, op. cit., s. 248.

funkcji jaką spełnia jego identyfikacja w ustawach podatkowych⁴⁹⁵, godny rozważenia wydaje się kierunek interpretacji zmierzający do przyznania momentowi kreacji stosunku podatkowoprawnego pierwszego stopnia – roli *sui generis* faktu wywoławczego podatku.

Z punktu widzenia dynamiki sytuacji podatkowej, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe wieńczy proces pełnego ustalenia roszczenia podatkowego. Powstały wcześniej obowiązek podatkowy ostatecznie określa jednak granice przyszłego zobowiązania, determinując od początku niektóre jego kluczowe elementy. Z momentem powstania obowiązku podatkowego na podatniku zaczynają ciążyć obowiązki, jak i mogą przysługiwać mu określone prawa⁴⁹⁶. Jest to zatem znacznie więcej niż tylko jedna z przesłanek wydania decyzji wymiarowej. Takie podejście do momentu powstania obowiązku podatkowego wychodzi naprzeciw pojawiającym się w piśmiennictwie głosom, iż w razie wątpliwości co do właściwego reżimu prawnego, należy stosować ustawę dawną⁴⁹⁷. Zdaniem E. Łętowskiej przyjęcie takiego punktu widzenia lepiej chroni zaufanie obywateli do działań organów państwowych. Orzekanie w sprawach podatkowych w oparciu o „dawny” materiał normatywny zabezpiecza również przed skutkami braku stabilności prawodawstwa⁴⁹⁸. Na tej płaszczyźnie „specyfika prawa podatkowego determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego się wywodzi, co z prawem prywatnym (...)”⁴⁹⁹. Nie bez znaczenia pozostają tu w szczególności argumenty *ad structuram* oparte na złożonej konstrukcji stosunku podatkowoprawnego, jak i взгляд na bezpieczeństwo prawne obywateli⁵⁰⁰.

2.4.5. REGUŁA *LEX MITIUS*

Interesującą formułę rozwiązania omawianych wątpliwości przynosi sygnalizowana wcześniej – w kontekście orzecznictwa administracyjnego – propozycja nawiązująca do dyrektywy *lex mitior agit*⁵⁰¹. Jest to rozwiązanie pośrednie pomiędzy stosowaniem zasady orzekania na podstawie aktów normatywnych nieuchylonych w dacie podejmowania decyzji,

⁴⁹⁵ Por. H. Dzwonkowski, *Powstanie...*, op. cit., s. 16.

⁴⁹⁶ Np. obowiązek prowadzenia ewidencji, por. np. art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁴⁹⁷ Zob. E. Łętowska, *Reżim...*, op. cit., s. 5.

⁴⁹⁸ Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, *Raport o stanie prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków* (red. A. Kostecki), Kraków 2000, s. 116.

⁴⁹⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, RPEiS 2005, z. 3, s. 12.

⁵⁰⁰ Zob. E. Morawska, *Klauzula ...*, op. cit., s. 339 i nast.

⁵⁰¹ Por. Z. Kmiecik, *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 września 1999 r., I SA/Wr 926/98*, OSP 2000, nr 5, s. 276 i nast.

a kierowaniem się przy orzekaniu momentem powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z tym poglądem „wydając decyzję konstytutywną, organ podatkowy powinien stosować przepisy obowiązujące w chwili ustalenia zobowiązania (przepisy nowe), jeżeli tylko nie prowadzi to do pogorszenia sytuacji podatnika. Gdyby było inaczej, obowiązany jest on – mając na uwadze konieczność zapobiegania negatywnym skutkom bezpośredniego działania nowej ustawy – zastosować przepisy wcześniejsze”⁵⁰².

Propozycja ta zmierza do ochrony tych samych wartości, które mają być zabezpieczone przy przyjęciu determinującej roli obowiązku podatkowego. Wprowadza ona jednak ocenne pojęcie „pogorszenia sytuacji podatnika”, co oznacza konieczność każdorazowej weryfikacji sytuacji prawnej z punktu widzenia tej przesłanki.

Odwołanie się przy wydawaniu decyzji podatkowej związanej ze zmianą stanu prawnego do klauzuli „niepogarszania sytuacji podatnika” jest prostą drogą do aktualizacji w prawie podatkowym dylematów, z którymi od lat boryka się prawo karne. Chodzi o takie zagadnienia, jak rozumienie terminu „ustawa względniejsza” (*in abstracto* oraz *in concreto*), łączne stosowanie starej i nowej ustawy, czas orzekania, skutki depenalizacji zdarzeń po uprawomocnieniu się orzeczenia itd. Poza tym rodzi się pytanie o skutki zmiany prawa pomiędzy powstaniem obowiązku podatkowego a dniem wydania decyzji podatkowej. Czy wówczas należałoby stosować ustawę najłagodniejszą ze wszystkich, które obowiązywały od czasu powstania obowiązku podatkowego?

Poszerzenie palety możliwych opcji interpretacyjnych, tam gdzie nie jest to wymuszone przez charakter stosunków prawnych, czy charakter danego zagadnienia, z pewnością nie będzie przeciwdziałać tej niepewności. W praktyce bowiem „produkt odczytania prawa (...) jest (...) interpretacją – jedną z wielu możliwych”⁵⁰³.

Jeżeli omawiane rozwiązanie, oparte na regule *lex mitius*, przyjęte przy samoobliczeniu podatku, odwołanie się do reguły intertemporalnej opartej na nieostrym kryterium „ustawy względniejszej” może prowadzić do permanentnej niepewności w przedmiocie wysokości należnej daniny. Ostatecznie podatnicy podzielą się na „odważnych” i „zachowawczych”. Unormowanie *ab initio* prowadzące do takiego rezultatu nie wydaje się być satysfakcjonujące z punktu widzenia zasady równości, czy zaufania podatników do państwa. Ta pierwsza

⁵⁰² Ibidem, s. 277. Jak można rozumieć z dalszej wypowiedzi chodzi o przepisy „obowiązujące w czasie zaistnienia zdarzenia [podatkowego – A.K.]”.

⁵⁰³ Por. E. Łętowska, *O nauczaniu...*, op. cit., s. 249. Ponadto wraz z rosnącym skomplikowaniem wymiaru i poboru podatków rośnie liczba nadużyć.

„wskazuje nie tylko na potrzebę ograniczenia do minimum uznaniowości w ustalaniu i egzekwowaniu podatków, ale też w trakcie samoobliczenia podatku przez podatnika (...)”⁵⁰⁴, druga – jak była już o tym mowa – bardziej zasadza się na przewidywalności prawa, niż jego łagodności.

Z kolei w przypadku wydawania decyzji wymiarowych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, akceptacja wyżej wymienionych rozwiązań może prowadzić do angażowania organów podatkowych w spory, mające na celu rozstrzygnięcie, która regulacja jest korzystniejsza dla podatnika, a nadto będzie „zachęcało” podatników do niezgłaszania obowiązku podatkowego w oczekiwaniu na pojawienie się korzystniejszych rozwiązań normatywnych.

3. OCENA SKUTKÓW TZW. BEZPOŚREDNIEGO DZIAŁANIA NOWEGO PRAWA

Zarzuty wobec teorii praw nabytych stały się impulsem do zawężającego definiowania retroakcji.

Jak była już o tym mowa, w wąskim ujęciu „wsteczne działanie prawa polega na tym, że normy prawne nakazują nawiązywać do czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, przed wejściem owych norm w życie. Nakazują mianowicie kwalifikować według nowych norm czyny, stany rzeczy lub zdarzenia, które miały miejsce i zakończyły się w przeszłości, przed wejściem w życie nowego prawa, albo nakazują kwalifikować według nowych norm następstwa owych czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które to następstwa wystąpiły jeszcze przed wprowadzeniem w życie nowych norm”⁵⁰⁵.

Przy wąsko rozumianej retroakcji zakaz działania prawa wstecz „nie obejmuje (...) swym zakresem rozstrzygnięcia kwestii, jakie prawo: nowe czy stare należy stosować do

⁵⁰⁴ Zob. P. Pietrasz, *Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów*, KPP 2006, nr 3 – 4, s. 43.

⁵⁰⁵ Por. S. Wronkowska, *Zmiany prawa. Zagadnienia poprawnego legislacyjnie i nieuciążliwego dokonywania zmian w systemie prawnym*, [w:] *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, red. H. Suchocka, Warszawa 1992, s. 157.

sytuacji <w toku>, od momentu wejścia w życie nowego prawa (...). Można tu bowiem wybrać jedno z dwóch rozwiązań: zasadę dalszego działania ustawy dawnej i bezpośredniego działania ustawy nowej”⁵⁰⁶.

Z tej perspektywy tzw. bezpośrednie działanie nowego prawa polega zasadniczo na tym, że „od chwili wejścia w życie nowych norm prawnych należy je stosować do wszelkich stosunków prawnych, zdarzeń czy stanów rzeczy danego rodzaju, zarówno tych, które dopiero powstaną, jak i tych, które powstały wcześniej, przed wejściem w życie nowych przepisów, ale trwają w czasie dokonywania zmiany prawa”⁵⁰⁷.

Wyróżnienie zasady bezpośredniego działania nowego prawa nie przyniosło przełomu na gruncie ochrony praw obywateli przed samowolą administracji, i to zarówno na etapie stanowienia prawa, jak i jego stosowania. Wąskie ujęcie retroakcji postawiło adresatów norm prawnych wobec niebezpieczeństwa lekceważenia ich uzasadnionych oczekiwań związanych z podejmowaną wcześniej aktywnością życiową⁵⁰⁸.

Zgodnie z najczęściej spotykanym rozumieniem zasady (techniki) bezpośredniego stosowania nowej ustawy, „przechwycenie” przez ustawę nową trwającego już stosunku prawnego i poddanie go – od momentu wejścia w życie nowelizacji – nowemu reżimowi prawnemu, nie traktuje się jako naruszenia zasady nieretoakcji⁵⁰⁹. Mimo akceptacji dla takiego stanowiska, E. Łętowska przyznaje, że „wąskie zakresowo ujęcie retroaktywności w teorii prawa – rozmija się z potocznym rozumieniem tej zasady”⁵¹⁰.

Głównym motywem walki z retroaktywnością było poszerzenie ochrony sfery wolności i odpowiedzialności człowieka. W piśmiennictwie zauważa się, że „każdy z wątków zwalczających retroaktywność ustawy, niezależnie od tego, czy wykorzystał argumentację ideologiczną, filozoficzną czy pragmatyczną – mógł być równie dobrze wykorzystany w dyskusji przeciw zasadzie bezpośredniego działania prawa”⁵¹¹.

⁵⁰⁶ Zob. E. Łętowska, *O potrzebie...*, op. cit., s. 287.

⁵⁰⁷ Por. S. Wronkowska, *Zmiany prawa...*, op. cit., s. 156.

⁵⁰⁸ Sąd Naczelny Sąd Administracyjny, obok akcentowania niedopuszczalności stanowienia przepisów z naruszeniem zasady *lex retro non agit*, podkreślał również niedopuszczalność retrospektywnego stosowania prawa, por. wyrok NSA z dnia 18 lipca 1994 r., V SA 535/93, ONSA 1995, nr 2, poz. 91.

⁵⁰⁹ Por. E. Łętowska, *Polityczne...*, op. cit., s. 352.

⁵¹⁰ Ibidem, s. 352 – 354.

⁵¹¹ Ibidem, s. 356.

Dodatkowego komentarza wymaga – pojawiające się w orzecznictwie – stwierdzenie, że w razie wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy należy przyjąć, że każdy przepis normuje przyszłość, nie zaś przeszłość⁵¹².

Po pierwsze, obowiązywanie każdego przepisu jest zawsze prospektywne. Po drugie, czasowy zakres jego stosowania wynika zarówno z samego przepisu, jak i innych reguł międzyczasowych. Po trzecie, brak w obszarze poszczególnych dyscyplin prawnych powszechnie przyjętej zgody co do statusu techniki bezpośredniego stosowania nowego prawa. Po czwarte, w przypadku dokonania ustalenia określonej metody rozstrzygania szczegółowych problemów intertemporalnych w ramach konkretnej dogmatyki prawniczej, brak jest podstaw do automatycznego przenoszenia jej na grunt innych gałęzi prawa.

Zaakcentowanie powyższych wątpliwości nie podważa faktu, że sens stanowienia nowego prawa polega na jego aplikacji wobec możliwie szerokiej palety zdarzeń. W tym kontekście aktualną kwestią pozostaje ustalenie właściwego zakresu znaczeniowego wyrażenia „bezpośrednie działanie nowego prawa”⁵¹³. W omawianym przedmiocie szczególnie interesująca jest propozycja M. Kłody, który związał znaczenie tego terminu jedynie z sytuacją, gdy na podstawie nowej ustawy należy oceniać „skutki, zaszłe po chwili jej wejścia w życie, zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed tą chwilą, oraz skutki zdarzenia prawnego zaszłego po tej chwili i związanego z sytuacją prawną powstałą przed tą chwilą”⁵¹⁴. Sytuację, gdy na podstawie nowej ustawy należy oceniać zaszłe po chwili jej wejścia w życie skutki zdarzenia prawnego, które nastąpiło po tej chwili i nie jest związane z powstałą przed tą chwilą sytuacją prawną, autor ten określił jako „działanie nowej ustawy na przyszłość”⁵¹⁵. Ten ostatni sposób aplikacji prawa nie wymaga szerszego uzasadnienia, w przeciwieństwie do sytuacji „bezpośredniego działania nowego prawa”.

Warto zaznaczyć, że bezpośrednie działanie prawa, rozumiane zgodnie z wyżej podaną definicją, nie posiada *a priori* prymatu nad techniką dalszego działania dawnego prawa. W braku szczegółowych przepisów intertemporalnych, dopiero podjęcie odpowiednich działań interpretacyjnych obejmujących reguły egzegezy, dyrektywy

⁵¹² Por. np. orzeczenie TK z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86, OTK 1986, por. 2; wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, OSP 1994, nr 3 poz. 39.

⁵¹³ W tym kontekście, sformułowanie „bezwzględne działanie ustawy nowej”, użyte przez Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie SK 37/2001 można uznać jako próbę uniknięcia niezamierzonych konotacji językowych. Podobnie jest w przypadku wyrażenia „natychmiastowe działanie prawa”.

⁵¹⁴ Zob. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 85.

⁵¹⁵ *Ibidem*, s. 86.

inferencyjne, kolizyjne itd., może pozwolić na ustalenie reguły międzyczasowej mającej zastosowanie w danym przypadku⁵¹⁶.

4. REALIZACJA ZASADY PAŃSTWA PRAWNEGO A MIĘDZYZASOWE ZAGADNIENIA PODATKOWE

4.1. KONSTYTUCYJNA OCHRONA WŁASNOŚCI WOBEC ZMIAN PRZEPISÓW PODATKOWYCH

Ochrona interesów jednostki w świetle Konstytucji RP może opierać się na odwołaniu do praw człowieka gwarantowanych w ustawie zasadniczej bądź też do zasad konstytucyjnych o charakterze przedmiotowym. W ten sposób dochodzi do zbiegu konstytucyjnych sposobów ochrony, pozostających ze sobą w relacji krzyżowania się⁵¹⁷.

Z podatkowego punktu widzenia na szczególną uwagę zasługuje konstytucyjne prawo do własności⁵¹⁸. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ochrona własności przed nadmierną ingerencją państwa musi uwzględniać wymagania określone w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. Ostateczną barierą dla ingerencji państwa stanowi właściwie rozumiana istota tego prawa⁵¹⁹. Sprowadza się ona do „zagwarantowania podstaw utrzymania właściciela i jego rodziny”⁵²⁰. W praktyce, jej naruszenie polega często na ekonomicznym wywłaszczeniu jednostki⁵²¹.

W zakresie obowiązku uiszczania danin publicznych ważne znacznie odgrywa art. 84 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu – każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wymienienie w art. 84 Konstytucji RP należności podatkowych podkreśla obowiązek obywateli współfinansowania wydatków publicznych. Przepis ten wyraża zasadę władztwa podatkowego i stanowi element całościowej perspektywy nakazującej postrzegać praw

⁵¹⁶ Zdaniem M. Kłody „ustawy nowej niezawierającej przepisów intertemporalnych nie można bez uzupełnienia zastosować w praktyce” (*Prawo...*, op. cit., s. 236).

⁵¹⁷ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 239.

⁵¹⁸ Szerzej por. S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna...*, op. cit. s. 40 – 43, 80 – 85.

⁵¹⁹ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 208, 211.

⁵²⁰ Por. S. Jarosz-Żukowska, *Istota prawa własności w ujęciu art. 64 Konstytucji RP*, Przegląd Prawa i Administracji XLIX, Wrocław 2002, s. 167.

⁵²¹ Por. S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna...*, op. cit., s. 171. Pojęcie to jest obecne również na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności, por. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002, s. 124.

obywateli we współzależności z nałożonymi na nich obowiązkami⁵²². Zmiana przepisów podatkowych skutkująca powiększeniem obciążenia podatkowego prowadzi do zawężenia sfery wolności prawnej podatnika⁵²³. Nie oznacza to jednak, że każde ograniczenie majątkowe wynikające z nałożenia podatku stanowi niedopuszczalną ingerencję w prawo własności. Konstytucja RP dopuszcza stosunkowo szeroki zakres ingerencji w prawo własności. Wypływa to między innymi z założenia, że o zakresie interwencjonizmu gospodarczego państwa powinni każdorazowo decydować obywatele w drodze wyborów parlamentarnych. Tęsknoty za absolutyzacją prawa własności są współcześnie wyraźnie anachroniczne⁵²⁴.

W praktyce orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, brzmienie art. 84 Konstytucji RP i ochrona interesów fiskalnych państwa, w tym równowagi budżetowej, stanowią dostateczny argument bądź na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jako okoliczność uzasadniająca ograniczenie prawa własności, bądź w ramach koncepcji uznającej konieczność świadczenia danin publicznych, jako element „wewnętrznego” ograniczenia prawa konstytucyjnego.

Nieco inaczej rzecz ma się w przypadku konstytucyjnych zasad przedmiotowych, w tym objętych wspólną nazwą „zasad przyzwoitej legislacji”.

Słusznie podniesiono w literaturze, że zasady przyzwoitej legislacji są powołane dla ochrony interesów, które często nie mieszczą się w zakresie ochrony konstytucyjnych praw człowieka⁵²⁵. Stanowią one ochronę jednostki przed arbitralną zmianą regulacji prawnych odniesioną do zakresu, w jakim dane prawo było realizowane w dotychczasowym ustawodawstwie. Mimo braku bezpośredniego odwołania w artykule 31 ust. 3 Konstytucji RP do zasad rzetelnej legislacji, w piśmiennictwie uznaje się ten przepis za konkretyzację zasady proporcjonalności również w stosunku do działań prawodawczych, które pociągają za sobą ograniczenie bezpieczeństwa prawnego jednostki⁵²⁶.

Ochrona dotychczasowych sytuacji prawnych jednostek przed arbitralnym działaniem państwa ma miejsce w szczególności na gruncie zakazu retroakcji oraz zasady ochrony praw

⁵²² Por. wyrok TK z dnia 20 czerwca 2002 r., K 33/01, OTK ZU 2002, nr 4A, poz. 44.

⁵²³ „Podatki z istoty swojej natury zawsze wkraczają w prawa podmiotowe podatnika, dotyczą bowiem własności, a także wolności gospodarczej”, por. A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, op. cit., s. 56.

⁵²⁴ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 85, 212.

⁵²⁵ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 235.

⁵²⁶ Zob. wyrok TK z dnia 10 lipca 2000, SK 21/99, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 144 oraz K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 239.

nabytych. Te same interesy podlegają niejednokrotnie ochronie na podstawie obu tych zasad, gdyż obie ograniczają swobodę stanowienia norm odnoszących się do przeszłości. Relacja między tymi zasadami zależy w znacznej mierze od rozumienia norm retroaktywnych⁵²⁷. Przy skrajnie szerokim ujęciu retroakcji ochrona praw nabytych może zawrzeć się w zasadzie *lex retro non agit*. W pozostałych przypadkach, zakresy obu zasad krzyżują się ze sobą. W tym ostatnim układzie nie obejmują one jednak całego zakresu norm odnoszących się do przeszłości. Stąd miejsce dla pozostałych dyrektyw objętych zbiorczą nazwą: zasad rzetelnej (przyzwoitej) legislacji, nie wyłączając ogólnego aspektu zasady zaufania obywatela do państwa.

4.2. DZIAŁANIE PRAWA PODATKOWEGO WSTECZ

4.2.1. PRÓBA IDENTYFIKACJI RETROAKCJI W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

Z punktu widzenia prawa podatkowego głównym obiektem zainteresowania podatników jest kwestia: czy dane zachowanie jest, czy nie jest opodatkowane.

Realizacja przedmiotu opodatkowania prowadzi do wstąpienia podatnika w pole obowiązku podatkowego⁵²⁸. Ponieważ opis zachowania objętego przedmiotem opodatkowania nawiązuje często do instytucji prawnych spoza prawa podatkowego bądź też pojęć z zakresu innych dziedzin nauki, precyzyjne określenie momentu realizacji tego zachowania niejednokrotnie okazuje się znacząco utrudnione⁵²⁹. W celu spełnienia postulatu oznaczoności prawa, w ustawach podatkowych ustala się „punktowy” moment powstania obowiązku podatkowego⁵³⁰. Taka technika legislacyjna pozwala podatnikom w miarę precyzyjne ustalić moment, od którego ciążą na nich podstawowe obowiązki podatkowe.

⁵²⁷ Por. K. Wojtyczek, *Granice...*, op. cit., s. 234.

⁵²⁸ Zob. K. Ostrowski, *Prawo...*, op. cit., s. 144 – 148. Przy czym w przypadku niektórych podatków, np. podatku od towarów i usług, moment powstania obowiązku podatkowego jest odsunięty w czasie, np. do momentu wystawienia faktury VAT. Por. art. 19 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁵²⁹ Pomijam w tym miejscu brak dostatecznej dbałości ustawodawcy o jednoznaczność przepisów, jak również częste tzw. uprzedmiotowienie przedmiotu opodatkowania. Szerzej w tej ostatniej kwestii por. A. Kostecki, *Elementy...*, op. cit., s. 175.

⁵³⁰ Nawet w przypadku, gdy moment ten jest nieco oddalony w czasie od realizacji istoty przedmiotu opodatkowania – jak np. w przypadku wykonania zapisu na gruncie podatku od spadków i darowizn – z punktu widzenia kwestii międzyczasowych spełnia on dobrze funkcję swoistego faktu wywoławczego podatku. Poza tym, to ostatecznie ustawodawca określa jakie elementy stanu faktycznego muszą zaistnieć, by powstał stosunek podatkowoprawy pierwszego stopnia i brak jest podstaw prawnych, by go w tym wyborze ograniczać, ile respektuje on zasady konstytucyjne.

W przypadku powiązania w przyszłości przez ustawodawcę skutków prawnych z wcześniejszymi zachowaniami podatników, które nie prowadziły dotychczas do powstania obowiązku podatkowego, poprzez „wsteczne” rozszerzenie przedmiotu opodatkowania, niewątpliwie można mówić o regulacjach retroaktywnych⁵³¹. Podobnie będzie w przypadku „wstecznego” rozszerzenia wcześniej istniejącego zakresu podmiotowego ustaw podatkowych.

Jeżeli chodzi o skutki prawne (czy też patrząc z perspektywy stosunku podatkowoprawnego – pewne elementy tego stosunku), które mają miejsce (bądź też są konkretyzowane) dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego⁵³², to na gruncie podatków, gdzie powstanie obowiązku podatkowego pociąga za sobą jednoczesne powstanie zobowiązania podatkowego, całe zagadnienie retroaktywności można rozstrzygnąć w oparciu o moment powstania obowiązku podatkowego.

Sytuacja komplikuje się, gdy powstanie zobowiązania podatkowego jest rozdzielone czasowo od powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli uznać, że upływ czasu lub wydanie decyzji wymiarowej stanowi element „zamykający” zdarzenie oceniane z punktu widzenia działania prawa wstecz można twierdzić, że w obszarze skutków powiązanych bezpośrednio z powstaniem zobowiązania podatkowego dokonana „w międzyczasie” (to jest w okresie po powstaniu obowiązku podatkowego a przed powstaniem zobowiązania podatkowego) zmiana stanu prawnego nie miała charakteru retroaktywnego⁵³³. Podobnie rzecz przedstawia się, gdy skupić uwagę na fakcie, że pomiędzy powstaniem obowiązku podatkowego a powstaniem zobowiązania podatkowego, podatnik przynajmniej częściowo miał możliwość (np. poprzez powiększenie kosztów względem przychodów w podatku dochodowym lub zwiększenie wolumenu podatku naliczonego w podatku od towarów i usług) uniknięcia konsekwencji płynących z zaistniałej „w

⁵³¹ Znaczenie momentu powstania obowiązku podatkowego podkreślano również w wewnętrznych instrukcjach administracji skarbowej: „...skutki zdarzeń prawnych ocenia się w oparciu o przepisy z daty ich powstania. W przypadku podatku od spadków i darowizn zdarzeniem prawnym, z którego zaistnieniem wiążą się określone skutki (...) jest powstanie obowiązku w tym podatku”, por. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 18 listopada 1992 r. MFPO 6-B-8051-0380/92, Rejent 1993, nr 1, s. 97.

⁵³² Wśród najistotniejszych trzeba wymienić kwestie: zwolnień, ulg i stawek podatkowych. Odmienne w odniesieniu do stawek podatkowych, por. P. Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji*, Prawo i Podatki 2008, nr 7, s. 26.

⁵³³ Np. na gruncie cywilnoprawnym dla M. Kłody „orzeczenie sądowe konstytutywne jest zdarzeniem prawnym częściowym składającym się na zdarzenie prawne złożone” (*Prawo...*, op. cit., s. 137).

międzyczasie” zmiany stanu prawnego⁵³⁴. W tym ujęciu, w praktyce jedynie w podatkach o zamkniętych stanach faktycznych można mówić o prawdziwym działaniu prawa podatkowego wstecz, podczas gdy zmiana stanu prawnego w ramach podatków o otwartych stanach faktycznych nie rodzi zwykle skutków retroaktywnych⁵³⁵.

W przypadku odrzucenia tych założeń, dla całego podstawowego stosunku podatkowoprawnego, związanego z jednostkowym zachowaniem się podatnika, nieretroaktywny byłby reżim prawny dotyczący powstania i treści podstawowego stosunku podatkowoprawnego, obowiązujący w momencie kreacji obowiązku podatkowego (bądź realizacji przedmiotu opodatkowania), a jego zmianę do czasu wygaśnięcia stosunku podatkowoprawnego należałoby traktować jako działającą wstecz.

Warto odnotować, że w wypowiedziach na temat pojęcia retroaktywności, wyrażonych na gruncie teorii prawa bądź prawa cywilnego, większe uznanie zyskuje wąskie rozumienie działania prawa wstec⁵³⁶. Aplikacja tego ujęcia wobec stosunku podatkowoprawnego oznacza akceptację pierwszego spośród dwóch opisanych wyżej ujęć dotyczących temporalnego znaczenia skutków, które są konkretyzowane dopiero na etapie powstawania zobowiązania podatkowego.

Przedstawiona perspektywa odnosi się odpowiednio do zmiany prawa podatkowego przed złożeniem deklaracji podatkowej⁵³⁷. Jeżeli nie łączyć bezwzględnie powstania zobowiązania podatkowego z wymiarem podatku, to biorąc pod uwagę metodę regulacji stosunków podatkowoprawnych oraz obowiązkowy – w zasadzie – charakter zwolnień i ulg podatkowych, złożenie deklaracji podatkowej bądź też zaniechanie jej złożenia w niewielkim stopniu wpływa na ostateczny kształt należności podatkowej⁵³⁸. Jedynie w tym zakresie w jakim stanowi ono akt woli podatnika można by bronić poglądu o prospektywnym

⁵³⁴ Wyrazem referowanej w tym miejscu optyki interpretacyjnej są głosy w literaturze artykułujące konieczność odmiennego rozpatrywania zagadnienia wstecznego działania prawa podatkowego w przypadku zamkniętych stanów faktycznych i odmiennego w przypadku otwartych stanów faktycznych, zob. R. Mastalski, *Glosa...*, op. cit., s. 92.

⁵³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 20 marca 2002 r., III SA 2017/01, OSP 2003, nr 9, poz. 111.

⁵³⁶ Por. np. M. Kłoda, *Prawo...*, op. cit., s. 83-85, 148; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, op. cit., s. 89 – 90; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 57.

⁵³⁷ Nie chodzi tu o deklaracje dotyczące zaliczek podatkowych, gdyż ich pozycja – ze względu na specyfikę – musiałaby być przedmiotem osobnej analizy międzyczasowej. W sprawie różnej oceny charakteru prawnego zaliczek na podatek, por. np. A. Nita, *Stosunek...*, op. cit., s. 52 – 53; H. Dzwonkowski, *Powstanie...*, op. cit., s. 27.

⁵³⁸ W orzecznictwie TK podkreśla się, że złożenie deklaracji podatkowej stanowi jedynie etap realizacji (proceduralny wyraz) wcześniej powstałych praw i obowiązków, por. wyrok TK z dnia 29 maja 2007 r., OTK ZU 2007, 6A, poz. 52.

charakterze regulacji zmieniającej prawo podatkowe przed dniem jej złożenia⁵³⁹. Mogłoby to dotyczyć np. wspólnego rozliczania się małżonków w podatku dochodowym.

Nietrudno zauważyć, że na gruncie wąskiego rozumienia działania prawa wstecz, kierowanie się w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego samą kwalifikacją regulacji jako retroaktywnych bądź prospektywnych, może prowadzić w praktyce podatków dochodowych rozliczanych w skali rocznej do akceptacji częściowej zmiany rocznego reżimu prawnego dotyczącego przynajmniej pewnych aspektów kształtowania się zobowiązania podatkowego. Z kolei w przypadku akceptacji poglądu, że w ramach podatku dochodowego rozliczanego w skali rocznej powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce pod koniec roku podatkowego, niewykluczona byłaby możliwość zmiany właściwie całego dotyczącego tego obowiązku reżimu prawnego.

Również na gruncie podstawowego stosunku podatkowo prawnego w podatku od towarów i usług, zmiana prawa w trakcie okresu rozliczeniowego, analizowana jedynie z punktu widzenia wąsko pojętego działania prawa wstecz, może prowadzić do podziału okresu rozliczeniowego, lub też do częściowej zmiany reżimu prawnego wobec całego okresu.

4.2.2. ZAKAZ DZIAŁANIA PRAWA WSTECZ W OBSZARZE PRAWA PODATKOWEGO

W polskim systemie prawnym nie ma wprost wyartykułowanej interdyscyplinarnej zasady zakazu działania prawa wstecz.

W art. 217 Konstytucja RP przewiduje, 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. Tak sformułowany przepis – *verba legis* – nie zawiera odniesienia do zmiany przepisów w czasie. Oparta na tym przepisie norma prawna nie stoi zatem na przeszkodzie ani retroaktywności stanów faktycznych, ani retroaktywności skutków podatkowoprawnych. Potwierdzenie tej tezy łatwo odnaleźć w prostym porównaniu brzmienia art. 217 i art. 42 ust. 1 Konstytucji RP.

Kwalifikacja danego prawodawstwa jako retroaktywnego nie przesądza o jego sprzeczności z Konstytucją RP.

⁵³⁹ O deklaracji podatkowej, jako akcie woli podatnika, por. np. A. Gomułowicz, *Niektóre społeczno-gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej*, RPEiS 1982, 2 kwartał, s. 171.

W braku szczegółowych przepisów ustawy zasadniczej, należy dokonać oceny określonej zmiany normatywnej z punktu widzenia zasady państwa prawnego, w tym konstytucyjnego zakazu działania prawa wstecz. Adresatem dyrektywy wyrażonej maksymą *lex retro non agit* jest w pierwszym rzędzie ustawodawca. Jej naruszenie stanowi przekroczenie legitymacji do stanowienia ustaw zwykłych. Poza tym zasada nieretroakcji stanowi element właściwie prowadzonej wykładni prawa. Jej treść jest wyznaczana przez wartości leżące u podstaw zasad Konstytucji RP, w tym bezpieczeństwo prawne jednostek. Konstytucja RP co do zasady nie stoi na przeszkodzie retroaktywnej zmianie przepisów podatkowych na korzyść podatników, o ile nie narusza to innych zasad konstytucyjnych.

W przedmiocie zmiany terminu przedawnienia słuszne wydaje się – podzielane w obszarze innych dziedzin prawa – generalne stanowisko o niekonstytucyjności zmiany terminu przedawnienia jedynie po jego upływie⁵⁴⁰. Konkluzję tę należałoby odnieść zarówno do przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i przedawnienia o którym mowa w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej.

Podobnie w odniesieniu do zasad przerywania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, kluczowe znaczenie – z punktu widzenia zasady niedziałania prawa wstecz – ma wyodrębnienie „poszczególnych zdarzeń, które zachodzą po powstaniu zobowiązania podatkowego, jak rozpoczęcie biegu przedawnienia, jego przerwanie, czy wreszcie – upływ terminu przedawnienia”⁵⁴¹. W tym ujęciu, ocena skutków prawnych każdego z wymienionych zdarzeń może być dokonywana w świetle odmiennych reżimów prawnych.

4.3. ZASADA OCHRONY PRAW SŁUSZNIE NABYTYCH W PRAWIE PODATKOWYM

Ochroną praw nabytych objęte są takie prawa podmiotowe wynikające z ustawodawstwa zwykłego, które stanowią trwałe i realne przysporzenie na rzecz jednostki w

⁵⁴⁰ Por. W. Wróbel, *Zmiana...*, op. cit., s. 538; J. Mikołajewicz, *Prawo...*, op. cit., s. 97. Por. też uchwałę SN (7) z dnia 21 marca 1991 r., III AZP 14/90, POP 1992, nr 4 poz. 88.

Pewien problem stanowi skrócenie terminów przedawnienia podatków stanowiących w całości dochód jednostek samorządu terytorialnego. W skrajnym przypadku, konstytucyjność tej praktyki mogłaby być kwestionowana w oparciu o zarzut pozbawienia tych jednostek dochodów z podatków. Na konieczność zwrócenia uwagi na ten aspekt zmiany prawa podatkowego wskazuje np. L. Etel (*Ogłaszanie...*, op. cit., s. 68).

⁵⁴¹ Zob. W. Morawski, *Zmiana zasad przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – dokonana z dniem 1 września 2005 r. – kwestie intertemporalne*, PP 2008, nr 3, s. 46.

sferze uprawnień albo zniesienie, względnie ograniczenie ciężących na niej obowiązków, przy czym istotny jest fakt nabycia prawa, a nie stworzenie jedynie możliwości jego nabycia w przyszłości po spełnieniu określonych warunków. Tak rozumiane prawa nabyte *in abstracto* są wtórne wobec pierwotnych praw podmiotowych wyrażonych wprost w Konstytucji RP i z tego względu zasługują na słabszą ochronę prawną⁵⁴².

Za moment nabycia prawa, zdaniem M. Kłody, należy uznać „chwilę, w której nastąpiło zdarzenie prawne, z którym przepisy prawa obowiązujące w tej chwili łączyły powstanie takiego uprawnienia”⁵⁴³. Taki stan rzeczy oznacza, że dla nabycia prawa nie wystarczy jedynie określenie w ustawie sytuacji jednostki. Konieczna jest realizacja przez zainteresowanego stanu faktycznego opisanego w przepisie materialnoprawnym. W tym znaczeniu generalna norma ustawowa określa jedynie ramy potencjalnej sfery prawnej, nie przyznając jednak nikomu konkretnych praw, przynajmniej do czasu zaistnienia określonego w nich stanu faktycznego⁵⁴⁴.

Aby racjonalnie mówić o publicznych prawach podmiotowych, przesłanki ich nabycia na mocy ustawy muszą być precyzyjnie określone. Łatwo zauważyć, że w obrocie znaczenie mają jedynie sytuacje, gdzie obok identyfikacji stron istnieje możliwość oznaczenia wysokości należnego świadczenia⁵⁴⁵. Niekiedy pojawia się dodatkowo element zakreślenia terminu przysługiwania danej sytuacji prawnej⁵⁴⁶.

Zasadę ochrony praw nabytych postrzega się jako gwarancję względnej trwałości uzyskanych uprawnień. Jej obowiązywanie wyprowadza się instrumentalnie z zasady państwa prawnego, gdzie „jednym z podstawowych wymagań (...) jest przestrzeganie zasady *pacta sunt servanda*, wywodzonej z koncepcji umowy społecznej”⁵⁴⁷.

⁵⁴² Por. W. Lang, *Prawa ...*, op. cit., s. 216 – 217.

⁵⁴³ Por. M. Kłoda, *Wybrane...*, op. cit., s. 446.

⁵⁴⁴ W takim ujęciu rolę decyzji deklaratoryjnych jest jedynie uruchomienie ustawowych praw podmiotowych, por. W. Jakimowicz, *Publiczne ...*, op. cit., s. 191; por. też orzeczenie TK z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91, OTK 1992, nr 1, poz. 7.

⁵⁴⁵ Na przykładzie potrącenia por. M. Pyziak-Szafnicka, *Potrącenie w prawie cywilnym*, Kraków 2002, s. 354.

⁵⁴⁶ Zob. K. Kolasiński, *Prawa socjalne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ład społeczny w Polsce i Niemczech na tle jednoczącej się Europy, Księga pamiątkowa poświęcona Czesławowi Jackowiakowi*, red. B. von Maydell, T. Zieliński, Warszawa 1999, s. 273.

⁵⁴⁷ Por. T. Zieliński, *Ochrona...*, op. cit., s. 8.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zakresem ochrony praw nabytych objęte są prawa nabyte *in concreto*, *in abstracto* oraz ekspektatywy maksymalnie ukształtowane⁵⁴⁸.

W ramach stosunku podatkowoprawnego prawa nabyte *in concreto* powstają w przypadku wydania indywidualnej decyzji podatkowej. Dotyczy to w szczególności decyzji ustalającej bądź określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak również dotyczącej odpowiedzialności podatkowej płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich.

O prawach nabytych *in abstracto* można mówić w chwili pełnego ukształtowania się stanu faktycznego, z którym abstrakcyjne i generalne normy prawne wiążą powstanie takiego prawa. W zakresie podstawowego stosunku podatkowoprawnego będzie to przede wszystkim moment powstania idealnego zobowiązania podatkowego⁵⁴⁹.

Z kolei przypadek ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej, to sytuacja zrealizowania stanu podatkowoprawnego, lecz przed powstaniem idealnego zobowiązania podatkowego. Realizacja w toku podatkowego stanu faktycznego – w ramach przyjętego okresu rozliczeniowego – mogłaby zostać objęta pojęciem „ekspektatywy w procesie kształtowania się”. Ten ostatni przypadek pozostawałby jednak poza granicami ochrony przez zasadę poszanowania praw nabytych. Nie wykluczałoby to możliwości ochrony z punktu widzenia innych zasad konstytucyjnych.

Jeżeli chodzi o ochronę prawa własności, to konstytucyjne zasady ochrony praw nabytych polega między innymi na tym, że chronione przez nią prawa wynikające z ustawodawstwa zwykłego są niejednokrotnie bezpośrednim rozwinięciem praw o rodowodzie konstytucyjnym⁵⁵⁰. Oznacza to, że dany stan podatkowoprawny zwykle można zrelatywizować do konstytucyjnego prawa własności, przy czym – jak była o tym mowa – ochrona tego prawa na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP może wchodzić w grę jedynie w sytuacjach naruszenia jego istoty.

⁵⁴⁸ Zob. np.: wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

⁵⁴⁹ Z formalnego punktu widzenia można by dodać, że chodzi tu również o chwilę, gdy zgodnie ze stosowaną w danym podatku techniką podatkową, winno dojść do pełnego ukształtowania idealnego zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji, w kategoriach skrótu myślowego można by mówić o „nabyciu prawa do zwolnienia podatkowego” czy negatywnego stanu faktycznego. Tak rozumiane „prawo nabyte” nie jest jednak niczym innym, jak deklaracją *status quo* w obszarze prawa własności (mienia). Stąd wątpliwa użyteczność posługiwania się w tym kontekście instytucją prawa nabytego.

⁵⁵⁰ Por. J. Kaczor, *Zasady ochrony praw nabytych na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (wybrane zagadnienia)*, [w:] Gdańskie Studia Prawnicze, t. IX z 2002 r., s. 171.

Biorąc pod uwagę oczywistą konieczność dostosowywania prawa do zmieniających się warunków społecznych, wykluczone jest przyznanie *in genere* prawa podmiotowego do utrzymania stanu dotychczasowego prawodawstwa.

W tym znaczeniu Trybunał Konstytucyjny wykluczył możliwość uznania zwolnień podatkowych za przedmiot praw nabytych wynikających z samego faktu posiadania ich w przeszłości. Za dodatkowy argument na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych Trybunał uznał istnienie otwartego katalogu źródeł dochodu i ogólną formułę art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁵¹. Zdaniem Trybunału w zasadę ochrony praw nabytych nie godzi również samo wskazanie – przy zachowaniu odpowiedniej *vacatio legis* – terminu zamykającego okres przysługiwania uprawnień⁵⁵².

Kwalifikacja sytuacji prawnej jednostki jako prawa podmiotowego wiąże się z uznaniem szczególnego znacznie chronionych dóbr⁵⁵³. Nie wszystkie korzystne dla jednostki sytuacje prawne podlegają identycznej ochronie. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, tam gdzie chodzi o „cofnięcie ulg i przywilejów podatkowych” ustawodawca ma względnie szeroką swobodę⁵⁵⁴. W tym obszarze jednostka musi liczyć się ze zmianą warunków społecznych lub gospodarczych, co może – w określonych okolicznościach – wymagać zmiany obowiązującego prawa⁵⁵⁵.

4.4. ZASADA POSZANOWANIA INTERESÓW W TOKU

Kolejną dyrektywą wywiedzioną przez Trybunał Konstytucyjny z konstytucyjnej zasady państwa prawnego jest zasada poszanowania interesów w toku. Dla Trybunału Konstytucyjnego zakres interesów w toku wyznacza łączne spełnienie następujących przesłanek: niejednorazowy charakter przedsięwzięcia, ograniczenie czasowe ulgi oraz rozpoczęcie inwestycji⁵⁵⁶. Wśród wymienionych warunków zwraca uwagę konieczność faktycznego zaangażowania podmiotów w długoterminowe przedsięwzięcie oraz skonkretyzowany przedmiot inwestycji.

⁵⁵¹ Por. np. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/2001, OTK ZU 2002, nr 1A, poz. 6.

⁵⁵² Zob. wyrok TK z dnia 13 marca 2006 r., P 8/05/ OTK ZU 2006, nr 3A, poz. 28.

⁵⁵³ Por. np. wyrok TK z dnia 16 czerwca 2003 r., K 52/02, OTK ZU 2003, nr 6A, poz. 54.

⁵⁵⁴ Zob. np. wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, OTK ZU nr 1, poz. 2.

555 Por. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 29.

⁵⁵⁶ Por. wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/2001, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81.

Zakresy ochrony w ramach zasady respektowania praw nabytych oraz zasady poszanowania interesów w toku pozostają w relacji krzyżowania się. Stąd powoływanie się na zasadę poszanowania interesów w toku jest nieodzowne dopiero w sytuacji, która na gruncie zasady ochrony praw nabytych mieści się w obszarze niechronionej prawnie ekspektatywy.

Pojęcie „interesów w toku” jest używane również w szerszym tego słowa znaczeniu, to jest jako *sui generis* przewidywalność podatkowa. W piśmiennictwie ten ostatni termin zdefiniowano jako „poznawalność wszystkich elementów hipotezy normy prawnopodatkowej (tzn. podmiotu i przedmiotu podatku) w takim stopniu, by można było z prawdopodobieństwem niezbędnym dla bezpiecznego prowadzenia spraw osobistych majątkowych i gospodarczych przewidywać ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania”⁵⁵⁷.

Tak rozumiana przewidywalność podatkowa stanowi niewątpliwie element „interesu w toku *sensu largo*”. W świetle przywołanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego to rozumienie wydaje się wykraczać poza zakres ochrony zasadą poszanowania interesów w toku, co nie oznacza, że nie zostanie ono objęte ochroną szeroko pojętej zasady zaufania obywatela do państwa⁵⁵⁸.

Na marginesie można przypomnieć, że w prawodawstwie, w tym w praktyce legislacji podatkowej, sposobem zarówno ochrony praw nabytych, jak i poszanowania interesów w toku, jest najczęściej przedłużenie okresu zastosowania ustawy dawnej.

4.5. ZAKAZ ZMIAN NIEKTÓRYCH PRZEPISÓW W PODATKOWYM OKRESIE ROZLICZENIOWYM

Mimo, że zakaz zmian w trakcie roku podatkowego w obszarze podatków rozliczanych rocznie był przywoływany w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego stosunkowo często, Trybunał nie sprecyzował do końca ani treści tego zakazu, ani jego granic. Nie jest pewne, czy o jego zastosowaniu przesądza przedmiot

⁵⁵⁷ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 30.

⁵⁵⁸ Przyjęcie niekonstytucyjności przepisów podatkowych na podstawie dyrektywy „poszanowania interesów w toku” wymagałoby w takiej sytuacji dodatkowego sprecyzowania przesłanek naruszenia bezpieczeństwa prawnego podatników i ich prawnie gwarantowanych prognoz interpretacyjnych. W sprawie tego ostatniego pojęcia, por. szerzej E. Kustra, *Rozumienie prawa a proces prawotwórczy*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XIX – Nauki Humanistyczno-Społeczne, z. 115 z 1981 r., s. 30.

podatku, charakterystyka materialnego stosunku podatkowo prawnego, czy też jeszcze inne względy⁵⁵⁹.

Niewątpliwie zgodzić się trzeba z twierdzeniem, że zakaz zmiany prawa podatkowego w trakcie okresu rozliczeniowego nie może dotyczyć wszystkich przepisów podatkowych⁵⁶⁰. W tym kontekście nie sposób oprzeć się jedynie na kryterium umieszczenia regulacji w obrębie poszczególnych ustaw⁵⁶¹. Uzasadnionym wydaje się stosowanie omawianej zasady jedynie wobec regulacji, które bezpośrednio wpływają na kwotę podatku należną do zapłaty. Ponadto omawianą zasadę należy ograniczyć do regulacji powodujących negatywne następstwa podatkowe⁵⁶².

Osobną kwestią jest odpowiedź na pytanie jakiego rodzaju podatków dotyczy bądź powinna dotyczyć omawiana zasada. W piśmiennictwie proponuje się, by dotyczyła ona podatków bezpośrednich (dochodowych i majątkowych)⁵⁶³.

De lege lata dwunastomiesięczny okres rozliczeniowy, rozumiany jako odniesiona bezpośrednio do sytuacji prawnej konkretnego podatnika podstawa rocznego charakteru wszystkich elementów konstrukcji podatku, obowiązuje niewątpliwie w podatkach dochodowych (przychodowych) rozliczanych w skali roku.

Istotne wątpliwości może nasuwać *de lege lata* pełne zastosowanie omawianej zasady w podatkach majątkowych, w których jedynie niektóre elementy konstrukcji podatku, np. stawki podatkowe, mają charakter roczny. O ile zasada ta mogłaby znaleźć aplikację wobec osób będących podatnikami w dniu wejścia w życie nowelizacji, to trudno w ten sam sposób uzasadniać jej aplikację wobec osób, co do których nie powstał jeszcze obowiązek podatkowy. W przeciwieństwie do podatku dochodowego, w podatkach majątkowych nie jest bowiem wykluczona partycja okresu rocznego, co znacząco osłabia konstytucyjne uzasadnienie rocznej petryfikacji *in genere* sytuacji prawnej w ramach tych danin.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego trudno znaleźć odniesienie zakazu modyfikacji przepisów podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego do

⁵⁵⁹ W literaturze omawiany zakaz łączono nawet z zahamowaniem zjawiska „nadużycia prawa przedmiotowego”, zob. A. Stelmachowski, *Nadużycie prawa*, [w:] red. H. Izdebski, A. Strzepkowski, Warszawa 2003, s. 162.

⁵⁶⁰ Por. R. Mastalski, *Glosa*, op. cit., s. 92.

⁵⁶¹ Na marginesie warto odnotować ogólne stwierdzenie, że „nie ma (...) zakazu zmiany aktów wykonawczych do ustawy podatkowej w ciągu trwania danego roku podatkowego”, por. C. Kosikowski, *Ustawa*..., op. cit., s. 89.

⁵⁶² Por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1996 r., SA/Ka 2218/95, Komentarz do Dz.U. 1997, nr 37, s. 33.

⁵⁶³ Por. C. Kosikowski, *Ustawa*..., op. cit., s. 136.

podatku od towarów i usług⁵⁶⁴. Dokonana wcześniej charakterystyka podatku od towarów i usług pozornie mogłaby prowadzić do wniosku, że w przypadku zmiany stanu prawnego w trakcie okresu rozliczeniowego, dochodzi do podziału zdarzeń na dwie grupy, tj. zdarzenia objęte działaniem prawa starego (zdarzenia, co do których obowiązek podatkowy powstał przed wejściem w życie nowej ustawy) oraz zdarzenia objęte działaniem prawa nowego (zdarzenia, co do których obowiązek podatkowy powstał po wejściu w życie nowej ustawy). Stopień skomplikowania podatku od wartości dodanej stoi jednak na przeszkodzie tego rodzaju podziałowi. W skrajnych przypadkach prowadziłby on do ukształtowania nowych okresów rozliczeniowych, co wymagałoby modyfikacji całego kompleksu przepisów podatkowych.

Ostatecznie, przy rozumieniu zakazu zmian niektórych podatków w ich okresach rozliczeniowych, jako spójnej zasady opartej na temporalnym charakterze elementów konstrukcji podatku, trudno *de lege lata* podatki: od towarów i usług, akcyzowy, rolny, leśny i od nieruchomości, objąć w pełni konstytucyjnymi skutkami stosowania tej zasady⁵⁶⁵. Nie zmienia to faktu, że modyfikacja tych danin w okresach rozliczeniowych, pogarszająca *pro futuro* sytuacje podatników, prawdopodobnie spotka się z zarzutem naruszenia ogólnej zasady zaufania obywateli do państwa. Osobną kwestią jest stopień tego naruszenia.

W tym kontekście widać wyraźnie, jak istotna jest potrzeba zmian *de lege ferenda* polegających na generalnej stabilizacji materialnego reżimu prawnego w zakresie rozliczeń podatkowych dotyczących poszczególnych okresów rozliczeniowych. Tak projektowana zasada powinna prowadzić do ukształtowania i kompleksowego określenia międzyczasowego znaczenia instytucji „podatkowego okresu rozliczeniowego”.

4.6. ZASADA ODPOWIEDNIEJ *VACATIO LEGIS* W PRAWIE PODATKOWYM

⁵⁶⁴ Jedynie w literaturze wprost stwierdza się, że zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego „nie odnosi się jednak do podatków pośrednich (podatku od towarów i usług) i konsumpcyjnych (podatku akcyzowego)”, por. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa...*, op. cit., s. 63 – 64.

⁵⁶⁵ W przypadku podatku od nieruchomości rolnego, leśnego oraz od środków transportowych mogłaby ona w pełni dotyczyć stanów faktycznych i podmiotowych, wobec których obowiązek podatkowy już powstał. Ponadto roczny charakter mają oczywiście zastrzeżone ustawą granice stawek podatkowych.

Z kolei objęcie podatku od towarów i usług wyraźnym zakazem zmian w okresie roku kalendarzowego proponuje C. Kosikowski (*Ustawa...*, op. cit., s. 142).

Problematyka okresu dostosowawczego leży poza zagadnieniem ściśle pojmanego prawa intertemporalnego. Omawiając kwestie międzyczasowe w obszarze konkretnej dziedziny prawa, nie sposób jednak pominąć tego aspektu zmiany prawa w czasie.

W świetle dotychczasowych wypowiedzi orzecznictwa, najistotniejsza przy ocenie *vacatio legis* jest jego „odpowiedniość”. W celu nadania temu terminowi właściwego znaczenia należy traktować go indywidualnie w poszczególnych dziedzinach prawa⁵⁶⁶.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dość wcześnie wypracowano regułę, zgodnie z którą nowelizacja ustaw o podatkach dochodowych winna zostać ogłoszona najpóźniej do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok podatkowy⁵⁶⁷.

W praktyce legislacji podatkowej niepokoją statystycznie nierzadkie przypadki całkowitej rezygnacji z *vacatio legis*. Taki stan rzeczy jest efektem „korzystania” przez prawodawcę ze względnego nakazu stosowania czternastodniowego okresu spoczywania ustawy.

Specyfika prawa podatkowego, jako dziedziny o charakterze silnie ingerencyjnym, skłania do zaproponowania sztywnych okresów minimalnej *vacatio legis* z dopuszczeniem w miarę precyzyjnie określonych wyjątków, ograniczonych do sytuacji wprost nazwanych w przepisach konstytucyjnych. Dodatkowy element winno stanowić nawiązanie do rozróżnienia regulacji przyznających prawa i regulacji nakładających na jednostkę obowiązki. Powiązanie obu tych aspektów pozwala na sformułowanie postulatu, aby poza sytuacją uzasadniającą uruchomienie procedur naprawczych, o których mowa w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP oraz stanami nadzwyczajnymi, o których mowa w rozdziale XI Konstytucji RP, prawodawca podatkowy zachowywał minimalny trzydziestodniowy okres dostosowawczy w przypadku wszelkich zmian przepisów podatkowych modyfikujących wysokość ciężaru opodatkowania oraz nakładających na jednostki dodatkowe obowiązki materialnoprawne. W praktyce przyjęcie tej propozycji pozwalałoby na zachowanie integralności miesięcznych okresów rozliczeniowych i dawałoby podatnikom realną możliwość rzetelnego przygotowania się do zmiany prawa podatkowego⁵⁶⁸.

⁵⁶⁶ Por. K. Działocha, *Wpływ...*, op. cit., s. 62. Zob. też D. Salitra, op. cit., s. 38 i przywołane tam orzecznictwo TK.

⁵⁶⁷ Por. np. orzeczenie TK z dnia 11 września 1995 r., P. 1/95, OTK 1995, nr 2, poz. 26.

⁵⁶⁸ Ponadto celem zmobilizowania prawodawcy do wydawania aktów wykonawczych należy przychylić się do zgłaszanej w piśmiennictwie propozycji określania w ustawach maksymalnych terminów ustanowienia aktów podustawowych, por. Z. Duniewska, ..., op. cit., s. 71.

4.7. OGÓLNA ZASADA ZAUFANIA OBYWATELA DO PAŃSTWA W PRAWIE PODATKOWYM

Ze względu na ingerencyjny charakter prawa podatkowego, jego działanie w czasie winno podlegać szczególnie wnikliwej weryfikacji z punktu widzenia unormowań rangi konstytucyjnej.

W tym świetle nie można lekceważyć wypracowanych w ramach zasady zaufania obywatela do państwa wskazań, które nie są usystematyzowane w odrębne formuły szczegółowych zasad konstytucyjnych. Tak ogólnie pojmowaną zasadę lojalności państwa wobec obywatela traktuje się często jako klauzulę dopełniającą analityczną argumentację, opartą na szczegółowych dyrektywach konstytucyjnych⁵⁶⁹. Pominięcie tych racji zubożyłoby znacząco obraz wymagań stawianych przez ustrojodawcę⁵⁷⁰.

Ogólnie rozumiana zasada zaufania do państwa „wymaga postępowania *fair* w stosunku do obywatela”⁵⁷¹. Jest to istotny „argument za przyjęciem jako kierunkowej w prawie międzyczasowym tezy o dalszym działaniu dawnego prawa, w odniesieniu do stosunków w toku”⁵⁷².

5. SZKIC OGÓLNYCH ROZWIĄZAŃ INTERTEMPORALNYCH STOSOWANYCH W PRAWIE PODATKOWYM

O zakresie czasowym ustawy współdecydują: charakter stosunków prawnych, materia poddana regulacji, jak i względy konstytucyjne⁵⁷³. W tym znaczeniu wyrażenie „podmiot podlega opodatkowaniu” nie jest zdaniem pełnym znaczeniowo. Dotknięte jest ono tzw.

⁵⁶⁹ Zob. K. Działocha, *Zasada ...*, op. cit., s. 16. Podobnie S. Wronkowska, *O stanowieniu...*, op. cit., s. 9. Por. też wyrok TK z dnia 8 marca 2005 r., K 27/03. OTK ZU 2005, nr 3A, poz. 22.

⁵⁷⁰ Tak rozumiana zasada zaufania obywateli do państwa, oznacza co najmniej „pewną prawidłowość kultury prawnej polegającą na tym, że obywatele cenią prawo, które jest podstawą miarodajnych prognoz w życiu zbiorowym i jednostkowym, czyli takie prawo, które jest stabilne, nie działa wstecz i na którym można z tego powodu polegać w urządzaniu sobie życia dziś, na jutro i na dalszą przyszłość”, T. Zieliński, *Ochrona...*, op. cit., s. 30. Poza tym mieszczą się w niej różne szczegółowe dyrektywy, których wymogi nie zostały dostatecznie precyzyjnie ustalone, przykładem może być „zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa”, por. wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 r., K 33/2002, OTK ZU 2002, nr 7A, poz. 97.

⁵⁷¹ Zob. A. Zoll, *Przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków przez funkcjonariusza publicznego w świetle Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji*, [w:] *Ius et lex, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, kom. red. S. Pikulski i inni, Olsztyn 2004, s. 440.

⁵⁷² Por. E. Łętowska, *Polityczne ...*, op. cit., s. 361. Podobnie Rzecznik Praw Obywatelskich, por. A. Domańska, op. cit., s. 11. Na stosowanie tej zasady, jako kierunkowej – w braku przepisów przejściowych – wskazują również uzasadnienia niektórych orzeczeń sądowych, por. np. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 6 września 2005 r., III SA/Wa 1705/05, PP 2005, nr 12, s. 56.

⁵⁷³ Por. W. Wróbel, *O definiowaniu...*, op. cit., s. 169.

niedopowiedzeniem relatywizacji. Jest to błąd polegający na pominięciu w tym przypadku informacji o czasie podlegania obowiązkowi⁵⁷⁴.

Z dokonanych wcześniej ustaleń wynika, że obok zasad konstytucyjnych dotyczących innych działów prawa, w obszarze prawa podatkowego obowiązuje dodatkowo konstytucyjny zakaz zmiany niektórych przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego wraz z dyrektywą nakazującą ogłoszenie zmian podatkowych w podatkach dochodowych rozliczanych w skali rocznej najpóźniej do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok podatkowy.

Jeżeli chodzi o ustawodawstwo zwykłe, to w przestrzeni prawa podatkowego nie sposób odnotować satysfakcjonującej liczby przepisów przejściowych. Ten stan rzeczy prowadzi do konieczności rozwiązywania niektórych problemów intertemporalnych w oparciu o rezultaty analizy prawniczej stosowane *ad casum*⁵⁷⁵.

Jeżeli chodzi o przepisy wykonawcze, to nie mają one pełnej samodzielności międzyczasowej, lecz w znacznej mierze dzielą – w temporalnym zakresie – losy norm podstawowych⁵⁷⁶.

W praktyce orzeczniczej istotne znaczenie międzyczasowe ma podział na decyzje deklaratoryjne i decyzje konstytutywne⁵⁷⁷. W przypadku tych ostatnich – podstawę prawną decyzji organów podatkowych stanowią przepisy nieuchylone w dniu wydawania decyzji wymiarowej, co oznacza przynajmniej częściowe zerwanie więzi normatywnej z przepisami obowiązującymi w czasie powstania obowiązku podatkowego⁵⁷⁸. W przypadku decyzji

⁵⁷⁴ Por. R. Grupiński, *Zmiana ...*, op. cit., s. 125.

⁵⁷⁵ Zob. np. A. Kucharski, *Problemy intertemporalne w obrocie nieruchomościami związane z wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2005, nr 4, s. 155 i nast.

⁵⁷⁶ Por. uchwałę SN (7) z dnia 7 marca 1966 r., III CO 72/65, OSNCP 1966, poz. 180.

⁵⁷⁷ Por. np. wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1999 r., I SA/Ka 2248/98, Serwis Podatkowy 2001, nr 4, s. 8; wyrok SN z dnia 7 czerwca 2001 r., III RN 103/2000, OSP 2003, nr 3, poz. 31.

⁵⁷⁸ Warto zauważyć, że moment wydania decyzji zwykle nie pokrywa się z momentem powstania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, to ostatnie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. Z braku stosownej definicji legalnej, jedynie pewną próbą rozwiązania tego problemu pozostaje interpretacja, zgodnie z którą „pojęcie <wydania decyzji> (...) obejmuje również doręczenie decyzji (...)” – takie założenie na gruncie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej przyjął NSA, por. wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2006 r., II FSK 135/05, POP 2006, nr 10, s. 55. W sprawie wciąż żywego sporu co do relacji temporalnej momentów: wydania decyzji i jej doręczenia, por. M. Niezgódka-Medek, *Czy wydanie decyzji oznacza także jej doręczenie?*, Jurysdykcja Podatkowa 2008, nr 2, s. 58 i podane tam orzecznictwo; W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego (I)*, op. cit., s. 30 – 31.

Szczególny problem powstaje w sytuacji pełnej derogacji przepisów podatkowych. Przykładem może być: 1) wejście w życie ustawy o podatku leśnym z jednoczesnym uchYLENIEM starych regulacji, 2) uchYLENIE przepisów „sankcyjnych VAT” wraz z ustawą o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym z 8 stycznia 1993 r. Na gruncie praktyki przypisującej decydujące znaczenie międzyczasowe charakterowi decyzji wymiarowej, w obu

wydawanych w trybie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, jako podstawę prawną przyjmuje się prawo obowiązujące w chwili powstania zobowiązania podatkowego. Zasadę tę stosuje się również w przypadku samoobliczenia podatku przez podatników⁵⁷⁹.

Opisane wyżej reguły, w braku odmiennych przepisów przejściowych, odnosi się do odpowiedzialności innych niż podatnicy osób odpowiedzialnych za należności podatkowe, co oznacza, że również w tym przypadku w praktyce decydujące znacznie posiada charakter decyzji podatkowej.

Pewne dylematy pojawiają się przy modyfikacji elementów, które formalnie nie zwiększają wprost wysokości podatku, ale są ściśle związane z materialnoprawnym mechanizmem jego działania.

Przykładem mogą być wątpliwości wokół zmiany, po zakończeniu okresu rozliczeniowego, niektórych reguł odliczania podatku naliczonego⁵⁸⁰. Wzajemnie wykluczające się argumenty powoływane w uzasadnieniach poszczególnych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczą o braku w orzecznictwie ugruntowanego rozwiązania międzyczasowego. Ostatecznie – w omawianym zakresie – większe uznanie zyskał kierunek oparty na dalszym stosowaniu dawnego prawa przy rozliczaniu przeszłych okresów rozliczeniowych⁵⁸¹.

W odniesieniu do *stricte* pojętego etapu wykonania zobowiązań podatkowych, czy też świadczeń wynikających z należności podatkowych, decydujące znaczenie przypisuje się zasadzie bezpośredniego stosowania nowej ustawy⁵⁸². Koresponduje to z instrumentalnym charakterem fazy wykonania zobowiązania podatkowego.

6. PROPOZYCJA PODSTAWOWEGO ROZSTRZYGNIĘCIA MIĘDZYZASOWEGO W PRAWIE PODATKOWYM

przypadkach organy podatkowe utraciły prawo do ustalania zobowiązania podatkowego za okres sprzed zmiany prawa, por. np. P. Karwat, *Orzekanie ...*, op. cit, s. 49, 55; B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 września 2005 r. (IFPS 2/05)*, POP 2007, nr 1, s. 18.

⁵⁷⁹ Por. np. wyrok TK z dnia 22 października 2002 r., SK 39/01, OTK ZU 2002, nr 5A, poz. 66. Podobne reguły stosowane są odpowiednio w przypadku innych relacji prawnych, związanych z podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym. Przykładem może być stosunek nadpłaty.

⁵⁸⁰ Por. wyrok NSA (7) z dnia 25 sierpnia 2003 r., FSA 1/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 1.

⁵⁸¹ Por. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2004 r., III S.A. 948/03, Monitor Podatkowy 2004, nr 11, s. 45.

⁵⁸² Por. np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 lutego 2006 r., I SA/OI 527/05, niepubl.

6.1. WPROWADZENIE

Prowadzone dotychczas rozważania koncentrują się wokół dwóch aspektów problematyki międzyczasowej: specyfiki prawa podatkowego oraz możliwości różnego sposobu rozumienia zasad międzyczasowych.

W świetle relatywizacji problematyki intertemporalnej, celowe wydaje się zaproponowanie przynajmniej niektórych rozwiązań międzyczasowych, uwzględniających zarówno rudymenty wykładni zgodnej z Konstytucją RP, jak i specyfikę prawa podatkowego.

Wysuwane tu propozycje są obliczone na włączenie się w proces wypracowania w prawie podatkowym ustabilizowanego rozumienia „zasady legalizmu podatkowego” na kształt „zasady legalizmu przestępstw i kar”⁵⁸³. Jest to krok w kierunku kontestacji sytuacji, gdzie jedynym pewnym rozwiązaniem międzyczasowym jest odwołanie się do momentu wejścia w życie nowej ustawy.

6.2. ROZWIĄZANIA MIĘDZYCZASOWE W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

Z funkcjonalnego punktu widzenia szczególnie interesujące wydają się badania skoncentrowane na wypracowaniu określonych łączników temporalnych szczególnie uzasadnionych specyfiką poszczególnych rodzajów stosunków prawnych. Przykładowo systemowego rozwiązania obliczonego na poszukiwanie generalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym dostarczają unormowania prawa francuskiego. W ramach tego prawa, fakt wywoławczy podatku jest traktowany jako instrument identyfikacji stanu prawnego wyznaczającego skutki prawne określonej grupy zdarzeń relewantnych podatkowo⁵⁸⁴.

Analiza roli francuskiego faktu wywoławczego podatku prowadzi do wniosku, że kryterium generalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym winno posiadać przymiot dostatecznej uniwersalności, służąc skutecznie rozwiązywaniu sytuacji kolizyjnych. Oznacza to spełnienie wymagania spójnej i kompletnej koncepcji, posiadającej cechy uznane z punktu widzenia wartości respektowanych przez teorię i praktykę danej dziedziny prawa. Taka konstatacja w sposób naturalny zwraca uwagę w kierunku elementów konstrukcji podatku

⁵⁸³ W sprawie tej ostatniej por. B. Gronowska, *Wolność, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:] *Prawo konstytucyjne*, red. Witkowski, Toruń 1998, s. 99.

⁵⁸⁴ To bowiem w rozwiązaniach francuskich „...istnieje (...) pojęcie faktu wywoławczego obowiązku podatkowego, wskazujące głównie (...) na stan prawny obowiązujący dla danego stosunku prawnopodatkowego”, zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, op. cit., s. 31, 45 – 46.

oraz kluczowych momentów w procesie kształtowania się materialnego stosunku podatkowoprawnego.

Spośród elementów konstrukcji podatku, wybór uniwersalnego łącznika czasowego w prawie podatkowym można ograniczyć do tych elementów, które znajdują dostatecznie precyzyjne umiejscowienie w czasie, to jest w zasadzie do przedmiotu opodatkowania oraz terminu zapłaty podatku.

Głównym argumentem przeciwko wyborowi chwili realizacji przedmiotu opodatkowania jest jego nieprecyzyjne oznaczenie w ustawach podatkowych. Taki stan rzeczy jest po części skutkiem braku dbałości ustawodawcy o kształt legislacji podatkowej. Z drugiej jednak strony jest to związane ze specyfiką podatkową przejawiającą się w typizacji w języku prawnym zdarzeń z zakresu ekonomii, co *nolens volens* prowadzi do stosowania nazw nieostrych, oddających często jedynie gospodarcze znaczenie danego zjawiska⁵⁸⁵. W tym stanie rzeczy podatnicy w praktyce koncentrują się w szczególności na momencie powstania obowiązku podatkowego. Identyfikacja tego ostatniego – co do zasady – służy „potwierdzeniu” realizacji przedmiotu opodatkowania, co w efekcie umożliwia stwierdzenie objęcia konkretnego zachowania zakresem przedmiotowym ustawy. Tym samym, w uznanym w polskiej kulturze prawnej paradygmacie tłumaczenia zjawisk podatkowych, powstanie obowiązku podatkowego ściśle wiąże się z przedmiotem opodatkowania i *vice versa*. Taka zależność pozwala dokonać wyboru tego ze wspomnianych momentów, który – ze względu na swój „punktowy” charakter – poddaje się łatwiejszej identyfikacji temporalnej.

Jeżeli chodzi o termin zapłaty podatku, to trudno zaprzeczyć jego wtórnej roli z punktu widzenia zawiązywania się stosunku podatkowoprawnego. Nie bez znaczenia jest również oddalenie w czasie od momentu, gdy podatnik rozpoczyna realizację przedmiotu opodatkowania, przypadkowość oraz możliwość odraczania tego terminu.

Wybór momentu powstania obowiązku podatkowego jako łącznika czasowego w prawie podatkowym wydaje się szczególnie uzasadniony, zarówno ze względu na jego kluczowe znaczenie dla opisu stosunku podatkowoprawnego, jak i stosunkowo łatwą recypowalność przez podatników⁵⁸⁶. Sprzyjają temu istniejące w piśmiennictwie przedmiotu różnice poglądów przy precyzyjnym ustalaniu momentu powstania zobowiązania

⁵⁸⁵ Zob. I. Mirek, *Daniny...*, op. cit., s. 215. Por. też E. Łętowska, *Zbieg...*, op. cit., s. 45.

⁵⁸⁶ Np. zdaniem J. Zubrzyckiego, prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego pozwala podatnikowi na przypisanie danej transakcji do właściwego okresu rozliczeniowego (*Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2005, s. 375).

podatkowego. Poza tym powiązanie z momentem powstania obowiązku podatkowego rozstrzygnięcia międzyczasowego w przedmiocie reżimu prawnego właściwego dla określenia wysokości należności podatkowej, oznacza często daleko idące spełnienie postulatu przewidywalności podatkowych skutków decyzji jednostki.

Pewna trudność przy odwołaniu się do techniki opartej na dalszym działaniu dawnego prawa polega na konieczności precyzyjnego ograniczenia zakresu stosowania tego reżimu. W tym zakresie brzmienie art. 217 Konstytucji RP niewątpliwie może stanowić punkt wyjścia dla określenia ram jednolitego reżimu podatkowoprawnego.

6.3. PROPOZYCJE NIEKTÓRYCH ROZSTRZYGNIEŃ MIĘDZYCASOWYCH POZA PODSTAWOWYM STOSUNKIEM PODATKOWOPRAWNYM

Podstawowy stosunek podatkowoprawny nie jest jedyną relacją podatkowoprawną będącą przedmiotem analizy nauki prawa podatkowego. Poza obowiązkiem zapłaty podatku przez podatnika pozostają bowiem takie kwestie, jak współodpowiedzialność za należność podatkową, jej skuteczne zabezpieczenie, stosunki instrumentalne, stosunek nadpłaty itd.

Jak była już o tym mowa, z punktu widzenia roli, jaką spełniają płatnicy i inkasenci, uzasadnione jest kierowanie się w zakresie oceny realizacji powierzonych im obowiązków reżimem prawnym obowiązującym w dniu wymaganej prawem realizacji poszczególnych obowiązków.

Z kolei, ze względu na brak bezpośredniego wpływu innych osób odpowiedzialnych za należności podatkowe, na powstanie i wysokość zobowiązania podatnika, płatnika i inkasenta, najbardziej uzasadniony dla określenia zakresu ewentualnej odpowiedzialności wydaje się wybór reżimu prawnego, w którym pojawił się, a następnie istniał ów ekonomiczny związek uzasadniający odpowiedzialność podatkową tych osób. W sytuacji zmiany tego reżimu w trakcie trwania rzeczonyj więzi ekonomicznej z podatnikiem (płatnikiem, inkasentem), odpowiednio zmianie ulegałyby reguły i zakres odpowiedzialności. W tym świetle, wydaje się, że wyjściem nie w pełni satysfakcjonującym byłoby przyjęcie rozwiązania wyrażonego w art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, gdzie za łącznik czasowy wyznaczający właściwy reżim prawny dla oceny odpowiedzialności innych osób za należności podatkowe podatnika, przyjęto moment powstania zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej) podatnika.

W zakresie stosunków wykraczających poza wyżej opisane więzi materialnoprawne, trudno *a priori* wyartykułować jedno uniwersalne rozwiązanie międzyczasowe. Różnorodność zagadnień mogących pojawić się przy szczegółowej analizie poszczególnych relacji oraz wzgląd na hierarchię celów prawa podatkowego, nakazują akceptację istotnej swobody prawodawcy podatkowego poza obszarem powstania i kształtowania się podstawowego stosunku podatkowoprawnego. W praktyce oznacza to, że o poszczególnych skutkach prawnych „decydują” przepisy obowiązujące w dniu powstania tych skutków⁵⁸⁷. Nie uchybia to, rzecz jasna, konieczności respektowania zasad prawidłowej legislacji, co ostatecznie może prowadzić do zakwestionowania niektórych regulacji wprowadzających nowe skutki prawne z pogwałceniem tej zasady.

Osobną kategorię stanowią sankcje podatkowe. Wdrożenie racjonalnych rozwiązań wymaga w tym zakresie jednoznacznego rozdzielenia zagadnień represyjnych od kwestii *stricte* podatkowych. W każdym z tych obszarów winny obowiązywać inne reguły międzyczasowe, ze szczególnym uwzględnieniem dyrektywy *lex mitior agit* na polu precyzyjnie określonej sankcji podatkowej.

6.4. OGÓLNE UREGULOWANIE MIĘDZYZASOWE W RAMACH PODSTAWOWEGO STOSUNKU PODATKOWOPRAWNEGO

6.4.1. WPROWADZENIE

Jednym z postulatów nauki o podatkach, jak i nauki prawa podatkowego jest stabilność i przewidywalność prawa podatkowego⁵⁸⁸. Trudno o pewność prawa, jeżeli nie znajduje ona dostatecznego odzwierciedlenia w brzmieniu przepisów prawnych. W obszarze zagadnień międzyczasowych wiele konkretnych rozstrzygnięć tranzytoryjnych opiera się na regułach inferowanych z norm o charakterze klauzul generalnych, czy też przepisów wprowadzających konkretne akty prawne. Ten stan rzeczy, w dziedzinie tak ingerencyjnej jak prawo podatkowe, nie może zadawać.

⁵⁸⁷ W sprawie artikulacji takiej zasady w ogólnym prawie podatkowym wobec skutków prawnych powstałych z mocy prawa, por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ...*, op. cit., s. 11.; Por. też *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji...*, op. cit., s. 117.

⁵⁸⁸ Por. J. Głuchowski, *System dochodów publicznych*, [w:] *Finanse Publiczne i Prawo Finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 475; por. też T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 30.

6.4.2. UREGULOWANIA RANGI KONSTITUCYJNEJ

W przedmiocie nowelizacji Konstytucji RP, pozornie najłatwiejsze byłoby proste nawiązanie do brzmienia art. 42 ust. 1 Konstytucji RP poprzez przyjęcie, że opodatkowaniu podlega tylko ten, kto zachował się w sposób stanowiący realizację przedmiotu opodatkowania określonego w przepisach obowiązujących w czasie, gdy miało miejsce to zachowanie. W praktyce, akceptacja takiej regulacji ustawy zasadniczej stanowiłaby silny argument za *sui generis* karnistycznym kierunkiem wykładni maksymy: *nullum tributum sine lege*⁵⁸⁹. Głębsza refleksja nad tą propozycją potwierdza obawy przed „inkorporowaniem” na grunt podatkowy dylematów od dawna obecnych w penalnych dziedzinach prawa. Z jednej strony, nadmierne ograniczenie ustawodawcy „zwykłego” w pozyskiwaniu dochodów budżetowych, mogłoby prowadzić do zagrożenia bezpieczeństwa państwa, z drugiej strony, dodatkowego doprecyzowania wymagałoby określenie przedmiotów opodatkowania w poszczególnych podatkach. Nie bez znaczenia pozostawałaby kwestia ewentualnego odwołania się – *per analogiam* – do elementu ocennego „ustawy względniejszej dla podatników”⁵⁹⁰.

Przedstawione wyżej obawy potwierdzają obecne w piśmiennictwie przekonanie, że wyrażone w konstytucji ograniczenia prawodawcy zwykłego winny dotyczyć jedynie obszarów, gdzie panuje *communis opinio* co do zasadności ich wprowadzenia⁵⁹¹. Poza tym, aby ograniczenia te nie paraliżowały działalności państwa, muszą być one formułowane na odpowiednim poziomie abstrakcji, przy uwzględnieniu wyjątków istotnych z punktu widzenia zarówno teorii, jak i praktyki stosowania prawa w danej dziedzinie.

6.4.3. UREGULOWANIA RANGI USTAWOWEJ

W porównaniu do przepisów konstytucyjnych, regulacje ustaw zwykłych mogą podlegać znacznie częstszym zmianom. Stąd też ustawodawca zwykły posiada większą swobodę modyfikowania ustalonych wcześniej rozstrzygnięć normatywnych.

W tym kontekście znaczenie ogólnych rozwiązań intertemporalnych zamieszczanych w ustawach zwykłych jest dwojakie: 1) w braku szczegółowych regulacji stanowią podstawę

⁵⁸⁹ W sprawie odwołań w literaturze do tej maksymy por. np. M. Kalinowski, *Granice...*, op. cit., s. 57.

⁵⁹⁰ To ostatnie mogłoby przyczynić się do istotnej relatywizacji obowiązku równego współuczestniczenia obywateli w tworzeniu dochodów budżetowych państwa.

⁵⁹¹ Por. P. Sarnecki, *Idee przewodnie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Przegląd Sejmowy 1997, nr 5, s. 10.

dla wyinterpretowania normy zawierającej rozstrzygnięcie międzyczasowe, 2) pełnią funkcję dyrektyw interpretacyjnych, zwłaszcza przy ustalaniu zakresu czasowego aktów podustawowych. W piśmiennictwie tego typu rozwiązanie określane jest niekiedy mianem „reguły pomocniczej”, która zapewnia rodzaj ochrony abstrakcyjnej, realizowanej w skali globalnej⁵⁹².

W przedmiocie ustalenia możliwie daleko zunifikowanego łącznika czasowego, w obszarze dotyczącym ustalenia wysokości należności podatkowej, najbardziej przekonujący wydaje się wybór momentu powstania obowiązku podatkowego. Biorąc powyższe pod uwagę, można zaproponować następującą redakcję przepisu normującego kluczowe zagadnienia międzyczasowe w ramach podstawowego stosunku podatkowoprawnego:

„Art. (...)

Przy ustalaniu ciężaru podatkowego podatnika, w szczególności przedmiotu opodatkowania, podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, zasad odliczania bądź zwrotu podatku naliczonego, ulg i zwolnień podatkowych oraz terminu zapłaty podatku (zaliczek na podatek), stosuje się przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego.”

Zaprezentowane wyżej brzmienie proponowanego przepisu ma na celu włączenie w zakres działania tej regulacji jak największej liczby relewantnych podatkowo okoliczności, mających bezpośredni wpływ na wysokość obciążenia podatkowego podatnika. Służy temu przede wszystkim użycie terminu „ciężar podatkowy podatnika”, jako zbiorczej kategorii obejmującej kluczowe elementy podstawowego stosunku podatkowoprawnego kształtujące bezpośrednio główny obowiązek podatnika w postaci zapłaty daniny publicznej w określonej wysokości i terminie. Zawarte w dalszej części tej regulacji elementy współokreślają ostateczny kształt tego ciężaru. Taka redakcja przepisu ma z jednej strony – zapobiec ewentualnym zarzutom pominięcia niektórych z nich, wpływających bezpośrednio na wysokość należnego podatku, z drugiej strony – stanowić rodzaj dyrektywy interpretacyjnej pozwalającej na objęcie zakresem znaczeniowym pojęcia ciężaru podatkowego wszystkich instytucji prawa podatkowego, od których wprost współzależy ostateczny kształt obowiązku zapłaty podatku czy też należności płaconej na jego poczet.

Jeżeli chodzi o termin „ustalenie”, to ma on znaczenie potoczne i w żadnym razie nie należy łączyć go z konwencją językową związaną niekiedy z rozróżnieniem konstytutywnych i

⁵⁹² Por. Z. Kmiecik, *Glosa...*, op cit., s. 278. Por. też P. Grabowski, M. Herman, op. cit., s.76.

deklaratoryjnych decyzji podatkowych. Podobnie wyrażenie „stosuje się” oznacza działanie relewantnego reżimu prawnego w określonej sytuacji czasoprzestrzennej. Kategoria ta obejmuje zatem przepisy, do których w danej chwili należy się stosować, a w przyszłości zostaną one zastosowane przez organy państwa przy ocenie skutków prawnych wcześniejszych zachowań jednostek⁵⁹³.

Wykorzystana w omawianej propozycji konwencja rozumienia terminu „obowiązanie przepisu” jest zgodna z wcześniej przyjętym założeniem, że obowiązanie przepisu stanowi wspólny obszar czasowy przynależności przepisu do systemu prawa i jego stosowania przez organy państwa.

Ostatni fragment proponowanej regulacji wskazuje na dokonany wybór obowiązku podatkowego jako *sui generis* faktu wywoławczego podatku, czyli łącznika wyznaczającego moment, który determinuje reżim prawny właściwy dla oceny ciężaru podatkowego podatnika.

Przepis o opisanym charakterze winien znaleźć się w grupie regulacji ogólnych, podobnie jak dzieje się to w przypadku art. 3 k.c., czy art. 1 i 4 k.k. Przy obecnej systematyce Ordynacji podatkowej, oznaczałoby to miejsce w Dziale I - Przepisy ogólne. W świetle coraz wyraźniej rysującej się potrzeby zastąpienia Ordynacji podatkowej nowym, bardziej spójnym unormowaniem ogólnych zagadnień podatkowoprawnych, szczegółowa notacja proponowanej regulacji pozostaje kwestią otwartą.

W sytuacjach uzasadnionych konstytucyjnie ustawodawca może oczywiście wprowadzać uregulowania o charakterze szczególnym. W tym świetle pominięcie bądź zawarcie postanowienia, iż ustawa może stanowić inaczej, nie zawiera żadnej nowości normatywnej. Jest powszechnie akceptowaną zasadą, że przepis szczególny wyłącza stosowanie przepisu ogólnego i nie potrzeba do tego zastrzeżenia w przepisie ogólnym⁵⁹⁴. W celu uniknięcia ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych, w ustawie wprowadzającej ogólne rozstrzgnięcie intertemporalne w ramach podstawowego stosunku

⁵⁹³ Na marginesie warto nadmienić, że wyrażenie „stosuje się” użyto w omawianej propozycji w znaczeniu *largo* (jako „znajduje zastosowanie”), tak jak to się dzieje powszechnie w legislacji podatkowej. Znaczenie to obejmuje zarówno „przestrzeganie prawa przez podatnika”, jak i „stosowanie prawa przez organ administracji”.

⁵⁹⁴ Por. uchwałę SN z dnia 17 czerwca 2003 r., III CZP 31/03, OSP 2004, nr 7– 8, poz. 94. Zbytne akcentowanie swobody ustawodawcy w zakresie zmian uregulowań ustawowych może prowadzić do osłabienia znaczenia interpretacyjnego omawianej regulacji. Ostatecznie, pewną alternatywą – wobec całkowitego pominięcia postanowienia, iż ustawa szczególna może stanowić inaczej – mogłoby być użycie tego zwrotu w zmodyfikowanym brzemieniu, to jest: „chyba że ustawa szczególna wyraźnie stanowi inaczej”.

podatkowoprawnego mogłoby znaleźć się uregulowanie przechodnie jednoznacznie określające stosunek nowego unormowania ogólnego do zastanych rozwiązań międzyczasowych oraz powstałych już stosunków podatkowoprawnych.

Przyjęty w polskiej nauce prawa podatkowego paradygmat podstawowego stosunku podatkowoprawnego pozwala wierzyć, że wybór momentu powstania obowiązku podatkowego, jako łącznika czasowego w ramach tego stosunku:

- będzie *per se* czynnikiem stabilizującym sytuację prawną podatników – poprzez zwiększenie przewidywalności skutków prawnych podejmowanych przez nich decyzji gospodarczych,
- umożliwi budowanie spójnego systemu szczegółowych rozwiązań międzyczasowych,
- będzie prowadzić do większej przejrzystości działań organów państwowych, a tym samym będzie pogłębiać zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Na koniec warto zaznaczyć, że wprowadzeniu wyżej zaproponowanej regulacji winny towarzyszyć nowelizacje szczegółowych ustaw podatkowych precyzujące moment powstania obowiązku podatkowego w konkretnych podatkach. Tak zsynchronizowane inicjatywy legislacyjne będą niewątpliwie służyć klaryfikacji podstawowych zasad działania prawa podatkowego w czasie w sposób zgodny ze standardami państwa prawnego.