

Beata Rogowska-Rajda\* 

## CZY ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* ZNAJDUJE ZASTOSOWANIE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG?

**Streszczenie:** Celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na zadane w jego tytule pytanie: „Czy w sytuacji wystąpienia wątpliwości w zakresie treści przepisów o podatku od towarów i usług możliwe jest zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*?” Zasada ta daje bowiem pierwszeństwo wykładni językowej, a wykładnię unijną respektuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. Pozostaje to jednak w sprzeczności z obowiązkiem stosowania wykładni zgodnej w odniesieniu do zharmonizowanych przepisów o VAT. Zastosowana metoda badawcza polega na analizie przede wszystkim orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Herst, jak również wydanej w tej sprawie opinii Rzecznik Generalnej, uzupełnionej analizą innych – wybranych jako reprezentatywne w sprawie – wyroków Trybunału w zakresie wykładni prounijnej. Badanie wzbogacono również o poglądy doktryny krajowej i zagranicznej w badanych obszarach. Jak wykazano – na zadane w tytule pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, aczkolwiek odpowiedź ta wymaga doprecyzowania, że zasada ta, postrzegana w sposób obiektywny, możliwa jest do zastosowania wyłącznie wtedy, jeśli nie jest możliwe zastosowanie wykładni unijnej, przy czym ten brak możliwości zastosowania musi mieć również charakter obiektywny. Zaprezentowany pogląd zostanie jednak zweryfikowany w toku stosowania prawa przez sądy administracyjne, gdyż to właśnie judykatura wyznaczy granice obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług.

**Słowa kluczowe:** VAT, podatek od towarów i usług, zasada *in dubio pro tributario*, wykładnia zgodna

<sup>1</sup> Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski, e-mail: [brogowska@wne.uw.edu.pl](mailto:brogowska@wne.uw.edu.pl), <https://orcid.org/0000-0003-3879-3440>

Inspiracją do podjęcia tego tematu był VII Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego i panel dyskusyjny w obszarze podatków pośrednich „Czyżby koniec *in dubio pro tributario* w VAT?”, oparty na przełomowym – w ocenie dyskutantów – wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-401/18, *Herst*<sup>1</sup>. Dotychczas dyskusja dotycząca zasady *in dubio pro tributario*, zarówno w doktrynie, jak i judykaturze, toczyła się wokół zasadności wprowadzenia jej do porządku prawnego, jak również prawidłowości zastosowanej konstrukcji normy prawnej<sup>2</sup>. Nie kierowano natomiast szczególnej uwagi na jej zastosowanie w odniesieniu do podatków zharmonizowanych, w tym VAT<sup>3</sup>. I właśnie temu aspektowi zasady *in dubio pro tributario* poświęcony jest niniejszy artykuł. Podatek VAT jest podatkiem najbardziej zharmonizowanym w Unii Europejskiej, płaconym po samobliczeniu przez podatnika. Jego skomplikowany charakter (wyjaśniany ponad tysiącem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości), generujący dla podatników istotne ryzyko związane z jego rozliczeniem, może zatem rodzić liczne – o ile nie największe wśród podatków – uzasadnione wątpliwości podatników w zakresie stosowania przepisów go dotyczących. W tym kontekście kluczowe staje się więc udzielenie odpowiedzi na zadane w tytule artykułu pytanie „Czy w sytuacji wystąpienia wątpliwości w zakresie treści przepisów o podatku od towarów i usług możliwe jest zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*?”. Zasada ta daje bowiem pierwszeństwo wykładni

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości (TS) z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie C-401/18, *Herst*, EU:C:2020:295.

<sup>2</sup> Przykładowo: Z. Tabor, *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013; J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3; B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4; A. Tałasiewicz, M. Potykała, *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady *in dubio pro tributario**, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3; R. Bernat, *Stosowanie zasady *in dubio pro tributario*. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10; S. Presnarowicz, *Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 11, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.11.4>

<sup>3</sup> Polską wersją podatku od wartości dodanej (VAT) jest podatek od towarów i usług. Do celów niniejszego artykułu pojęcia te będą stosowane wymiennie.

językowej, a wykładnię unijną respektuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. Pozostaje to jednak w sprzeczności z obowiązkiem stosowania wykładni zgodnej w odniesieniu do zharmonizowanych przepisów o VAT.

Zastosowana metoda badawcza polega przede wszystkim na analizie orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Herst, jak również wydanej w tej sprawie opinii Rzecznik Generalnej. Analiza ta zostanie uzupełniona o inne – wybrane jako reprezentatywne – wyroki Trybunału w zakresie wykładni prounijnej. Badanie wzbogacono również o poglądy doktryny krajowej i granicznej w określonym obszarze.

## 2. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* W PRAWIE PODATKOWYM

Zasada *in dubio pro tributario* – przed jej kodyfikacją – funkcjonowała jako ogólna reguła prawa podatkowego i jedna z reguł interpretacyjnych wykładni funkcjonalnej, ukształtowana przede wszystkim przez orzecznictwo i doktrynę prawa podatkowego. Już w wyroku z 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem, że w państwie prawa nie może być mowy o rozstrzygnięciu na niekorzyść podatnika niejasności lub wątpliwości dotyczących stanu faktycznego<sup>4</sup>. W latach następnych sądy administracyjne wypracowały jednak różne stanowiska dotyczące tej zasady<sup>5</sup>, aczkolwiek w 2013 r. Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się o jej zastosowaniu w prawie podatkowym jednoznacznie<sup>6</sup>. Zakres jej zastosowania był

<sup>4</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. III SA 964/87; D. Niewiadomska, *Zasada in dubio pro tributario*, „Zeszyty Programu Top 15, Kozminski University Journals” 2017, t. 9(1), s. 151.

<sup>5</sup> „Od opinii jakoby »wszelkie«, czy »jakiegokolwiek« wątpliwości dotyczące interpretacji należałoby rozstrzygać na korzyść podatnika, przez »istotne«, po jedynie te, które budzą wątpliwości na gruncie językowym. Niekiedy w wyrokach nie określano nawet, o jakie wątpliwości chodzi” – D. Niewiadomska, *Zasada...*, s. 152.

<sup>6</sup> Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, pkt 233: „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”. „Co więcej, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych,

również przedmiotem szerokiej dyskusji w piśmiennictwie, która to dyskusja, po kodyfikacji w 2016 r. tej zasady, poszerzyła się o kolejne wątpliwości, a mianowicie sygnalizowane już we wstępie – celowość jej unormowania w ustawodawstwie, jej miejsce wśród dyrektyw wykładni prawa<sup>7</sup> oraz prawidłowość jej sformułowania<sup>8</sup>.

Zasada *in dubio pro tributario* została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 2015 r.<sup>9</sup> Zgodnie z art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>10</sup> niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W ocenie projektodawców wprowadzenie przedmiotowej zasady miało na celu zwiększenie ochrony praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar przerzucany jest na podatnika. Jednocześnie w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników zaznaczono, że „zasady *in dubio pro tributario* nie należy odczytywać jako nakazu skierowanego do organów podatkowych, by od chwili wejścia w życie tego przepisu zaczęły działać antyfiskalnie. Zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego *expressis verbis* tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika. Organy podatkowe, działając zgodnie z zasadą legalizmu oraz mając na względzie zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do materii prawa podatkowego, w przypadku gdy – po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni

mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa” – *ibidem*, pkt 294.

<sup>7</sup> Przykładowo: A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.

<sup>8</sup> Przykładowo: S. Bogucki, *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).

<sup>10</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej – przepis prawa podatkowego nadal będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, powinny niedające się usunąć wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, w celu zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych<sup>11</sup>.

Zasada *in dubio pro tributario* – po jej wyrażeniu *expressis verbis* w Ordynacji podatkowej – była przedmiotem kolejnej analizy Trybunału Konstytucyjnego<sup>12</sup>. Trybunał wskazał na fundamentalne dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, znaczenie tej zasady, będącej oczywistą konsekwencją wyrażonej w art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP<sup>13</sup> zasady *nullum tributum sine lege*. Podkreślił, „że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione

<sup>11</sup> Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, VII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl>

<sup>12</sup> Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, pkt 75–82.

<sup>13</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji. Jak przy tym powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy:

- 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażań, nadanego im w języku prawnym lub prawniczym;
- 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego niezgodnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy);
- 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy.

Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a więc pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych, prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając spełnianie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą.

Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygnaturach P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

- 1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego na

- podstawie argumentacji funkcjonalnej, w tym celowościowej, jeżeli prowadziłyby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej;
- 2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najkorzystniejszego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

### 3. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* A WYKŁADNIA PROUNIJNA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Z chwilą wejścia Polski do Unii Europejskiej oraz implementacji dyrektywy VAT<sup>14</sup> zaczęły pojawiać się wątpliwości dotyczące stosowania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług. Wskazywano bowiem, że „jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem przede wszystkim pierwszeństwa wykładni językowej, to wówczas stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przypadku podatków zharmonizowanych nie można pominąć wykładni prounijnej”<sup>15</sup>.

Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym (obowiązek wykładni zgodnej) stanowi – obok zasady pierwszeństwa, zasady bezpośredniego skutku oraz zasady odpowiedzialności odszkodowawczej państw za naruszenie prawa unijnego – instrument służący zapewnieniu efektywności prawa unijnego w krajowym porządku prawnym. Tylko materia nieobjęta regulacjami prawa unijnego – z oczywistych względów – jest z tego obowiązku zwolniona<sup>16</sup>. Z utrwalonego orzeczeni-

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145 z 1977 r. ze zm., s. 1), zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r. ze zm., s. 1).

<sup>15</sup> Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

<sup>16</sup> Wyrok TS z dnia 7 listopada 1989 r. w sprawie 125/88, Nijman, EU:C:1989:401, pkt 6–8.

ctwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że sądy prawa krajowego (oraz inne organy państwowe) zobowiązane są do wykładni prawa krajowego, zgodnie z prawem UE, jego treścią i celem. W szczególności sądy krajowe powinny uczynić wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną zgodność normy unijnej i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami<sup>17</sup>. W orzecznictwie TSUE wyznaczono także granice tak rozumianego obowiązku – jest on ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, oraz nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*<sup>18</sup>, czyli zaprzeczenia literalnego znaczenia przepisu krajowego<sup>19</sup>. Podsumowując, w ocenie Trybunału wykładnia pronijna ma pierwszeństwo i zasadniczo wyłączność w procesie wykładni podatków zharmonizowanych unijnie, aczkolwiek nie oznacza ona nakazu dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*.

W polskiej doktrynie ocena wykładni zgodnej z punktu widzenia reguł wykładni nie jest jednolita. Wykładnia zgodna kwalifikowana jest zarówno jako wykładnia systemowa<sup>20</sup>, jak i wykładnia funkcjonalna<sup>21</sup>. Obowiązek

<sup>17</sup> Przykładowo: wyrok TS z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04, Adeneler, EU:C:2006:443, pkt 111.

<sup>18</sup> Przykładowo: wyrok TS z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06, Impact, EU:C:2008:223, pkt 100.

<sup>19</sup> Prawo unijne nie zobowiązuje sądów krajowych do dokonywania interpretacji *contra legem*, przy czym niektórzy komentatorzy twierdzą, że częściowe zanegowanie znaczenia normy krajowej może być akceptowalne, a nawet w niektórych sytuacjach wymagane. Zob. szerzej M. Gräns, *Duty of Loyal Interpretation*, [w:] *Europeanization of Procedural Law and the New Challenges to Fair Trial*, red. L. Ervo, M. Gräns, A. Jokel, Gröningen 2009, s. 5859; S. Prechnal, *Directives in EC Law*, Oxford 2005, s. 207; *Podstawy i źródła prawa Unii Europejskiej*, t. 1: *System prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Warszawa 2000, s. 1046; podobnie R. Wiatrowski, *Wykładnia pronijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 125, 441–442 – „zakaz dokonywania wykładni *contra legem* nie może być realizowany kosztem zasad ogólnych prawa unijnego”.

<sup>20</sup> A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, red. E. Piontek, Warszawa 2003, s. 191; M. Szuniewicz, *Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS*, „Studia Prawnicze” 2006, nr 1, s. 46.

<sup>21</sup> E. Maniewska, *Prowspólnotowa wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1, s. 57; M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*,



wykładni zgodnej oznacza konieczność wyboru takiego wyniku wykładni, który zapewnia zgodność normy krajowej z normą unijną. Jeśli zatem organ krajowy może wybierać między różnymi metodami wykładni, powinien wybrać taką, w efekcie której rezultat normy unijnej zostanie najpełniej osiągnięty<sup>22</sup>. Ponadto, jeśli skutek dokonanej wykładni możliwe są różne rozwiązania, należy wybrać to, które najpełniej urzeczywistnia rezultat normy unijnej<sup>23</sup>. W tym kontekście można nawet mówić o regule *in dubio pro communitate*<sup>24</sup>. W związku z tym wykładnię zgodną należy postrzegać jako typ wykładni o charakterze systemowo-funkcjonalnym, z zakazem uznawania pierwszeństwa rezultatów wykładni językowej<sup>25</sup>. Przy tym wykładnia językowa absolutnie nie może być pomijalna, ma ona bowiem zasadniczo wyjściowy charakter, jest wykładnią naturalnie konieczną – bez podstawowego zrozumienia choćby ogólnego zamysłu nadawcy komunikatu w ogóle nie może być przecież mowy o jego interpretacji<sup>26</sup>.

Odnosząc powyższe do procesu dokonywania wykładni prounijnej przez Naczelny Sąd Administracyjny, w ocenie R. Wiatrowskiego w tym procesie wykładnia językowa ma znaczenie, ale przede wszystkim na początku tego procesu, kiedy zachodzi potrzeba odkodowania treści normy prawa krajowego oraz normy prawa unijnego. Jednak już na tym etapie zakres jej stosowania w odniesieniu do norm prawa unijnego jest bardzo

[w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 100–101.

<sup>22</sup> C. Mik, *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 161.

<sup>23</sup> S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Wspólnoty Europejskiej*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, s. 132–133.

<sup>24</sup> P. Błachut, P. Mikuli, *Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym*, [w:] *Polska w Unii Europejskiej. XLVI Zjazd katedr i zakładów prawa konstytucyjnego. Wierzba, 3 czerwca 2004 r.*, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005, s. 272; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 237.

<sup>25</sup> A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie*, [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. Tom 3: System prawa Unii Europejskiej*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019, s. 489.

<sup>26</sup> A. Nowak-Far, *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021, s. 403; zob. też J. Bangoetxea, *The Legal Reasoning of the ECJ*, Oxford 1993, s. 232–260, w ocenie którego Trybunał z czterech stosowanych wykładni (literalnej, historycznej, systemowej i celowościowej) preferuje wykładnię celowościową, traktując jednak wykładnię językową jako wyjściową.

ograniczony ze względu na różnorodność językową oraz autonomię pojęciową. W świetle reguł wykładni przyjętych w polskiej kulturze prawnej obowiązek wykładni pronunijnej można zrekonstruować w szczególności jako zakaz poprzestania na wykładni uzyskanej za pomocą językowych dyrektyw interpretacyjnych nawet w sytuacji otrzymania jednoznaczności wyniku interpretacji. Ogólnie rzecz biorąc, NSA wyraźnie uznaje przewagę wykładni celowościowo-funkcjonalnej nad wykładnią językową w dokonywaniu wykładni przepisów prawa unijnego, podkreślając, że wykładnia językowa jest zawodna ze względu na odmienne znaczenie tekstu w różnych wersjach językowych<sup>27</sup>.

W świetle powyższego pojawia się pytanie, jak stosować w podatku od towarów i usług zasadę *in dubio pro tributario*, która pierwszeństwo daje wykładni językowej, a wykładnię pronunijną akceptuje jedynie wtedy, kiedy jej zastosowanie prowadzi do wykładni korzystniejszej dla podatnika. A może uzasadniona jest odpowiedź, że zasada ta nie znajduje w ogóle zastosowania w VAT?

W ocenie autorki wątpliwości te rozstrzyga wyrok Trybunału z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie *Herst*. Wyrok ten co prawda dotyczył relacji czeskiej zasady konstytucyjnej *in dubio mitius* z wykładnią pronunijną, jednakże tezy w tym wyroku zawarte można odnosić – z uwagi na zbliżony charakter – do polskiej zasady *in dubio pro tributario*.

W wyroku w sprawie *Herst* Trybunał przypomniał, że wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez niego w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)<sup>28</sup>, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien on być rozumiany i stosowany od daty jego wejścia w życie. Wynika z tego, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli poza tym spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu<sup>29</sup>.

W odniesieniu do kwestii, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie stosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego, zgodnie z którą w przypadku

<sup>27</sup> R. Wiatrowski, *Wykładnia pronunijna...*, s. 144–145.

<sup>28</sup> Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2021 r., s. 47.

<sup>29</sup> Wyroki TS: z dnia 19 października 1995 r. w sprawie C-137/94, Richardson, EU:C:1995:342, pkt 31; z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie C-385/17, Hein, EU:C:2018:1018, pkt 56.

gdy w ramach sporu między organem administracji a podmiotem prywatnym istnieje wątpliwość co do wykładni przepisu krajowego prawa podatkowego, który transponował przepis prawa Unii, organ ten musi przyjąć wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, Trybunał zauważył, że stosowanie tej zasady w postaci przewidzianej przez sąd odsyłający sprowadzałoby się w rzeczywistości do ograniczenia w czasie skutków przyjętej przez Trybunał wykładni przepisów prawa Unii, których transpozycja została zapewniona przez przepisy prawa krajowego, a więc owa wykładnia nie znalazłaby zastosowania w postępowaniu głównym<sup>30</sup>.

Jedynie w całkiem wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa, stanowiącą nieodłączną część porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych możliwość powołania się na przepis, którego wykładni dokonał, w celu podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, powinny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, a mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji<sup>31</sup>.

Trybunał orzekł, że ograniczenie skutków takiej wykładni w czasie może zostać dopuszczone tylko w wyroku, którego przedmiotem jest wniosek o dokonanie wykładni. Ta zasada gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów tego prawa wobec prawa Unii oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa<sup>32</sup>.

Konkludując, Trybunał wskazał, że stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE<sup>33</sup>. Tym samym Trybunał uznał, że prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy

<sup>30</sup> Analogicznie wyroki TS: z dnia 19 kwietnia 2016 r. w sprawie C-441/14, DI, EU:C:2016:278, pkt 39; w sprawie C-385/17, Hein, pkt 61.

<sup>31</sup> Wyroki TS: w sprawie C-385/17, Hein; z dnia 22 września 2016 r. w sprawie C-110/15, Microsoft i in., EU:C:2016:717, pkt 60.

<sup>32</sup> Wyroki TS: z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04, Meilicke i in., EU:C:2007:132, pkt 37; z dnia 23 października 2012 r. w sprawie C-581/10 i C-629/10, Nelson i in., EU:C:2012:657, pkt 91.

<sup>33</sup> Wyrok TS w sprawie C-441/14, DI, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii.

Czy zatem zdecydowaną odpowiedź Trybunału należy odczytywać w taki sposób, że *in dubio mitius* (i odpowiadająca jej polska zasada *in dubio pro tributario*) nie znajdzie w ogóle zastosowania w VAT? W ocenie autorki nie – zasada ta znajdzie zastosowanie w VAT, aczkolwiek wyłącznie wtedy, gdy obiektywnie nie będzie możliwe zastosowanie w danej sprawie wykładni unijnej.

Pomocna w uzasadnieniu tego stanowiska – pomimo faktu, że nie została przez Trybunał w sprawie Herst zastosowana – będzie wydana w tej sprawie opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott<sup>34</sup>. Rzecznik Generalna w opinii wskazała na kwestie oczywiste, że dyrektywa VAT skierowana jest wyłącznie do państwa członkowskiego i nie ma bezpośredniego zastosowania. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału do bezpośredniego stosowania dyrektywy Unii dochodzi jedynie w przypadku, gdy dyrektywa z punktu widzenia jej treści jest bezwarunkowa i wystarczająco precyzyjna. Niemniej taka dyrektywa nie może – na co wyraźnie wskazuje Trybunał – samoistnie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki przed sądem krajowym. Tym samym obowiązki wynikające z dyrektywy powinny zostać transponowane do prawa krajowego, aby mogły być bezpośrednio stosowane wobec jednostki.

W ten sposób – w ocenie Rzecznik Generalnej – Trybunał stworzył skuteczny instrument egzekwowania prawa Unii na rzecz jednostek. W konsekwencji państwo członkowskie nie może powoływać się wobec jednostki na brak lub nieprawidłową transpozycję prawa Unii. Unika się bowiem sytuacji, w której państwo mogłoby odnieść korzyść z naruszenia prawa Unii. Gdyby wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii miała być korzystniejsza dla podatnika, zarówno krajowa zasada *in dubio mitius*, jak i ewentualne bezpośrednie zastosowanie dyrektywy prowadzą do tego samego rezultatu.

W ocenie J. Kokott zasada *in dubio mitius* może zatem wywierać samodzielne skutki w dziedzinie prawa dotyczącego VAT jedynie w przypadku,

<sup>34</sup> Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 3 października 2019 r. w sprawie C-401/18, Herst, EU:C:2019:834.

gdy możliwa na gruncie prawa krajowego wykładnia prowadzi do korzystniejszego wyniku dla podatnika, niż wypływa to z dyrektywy. W takich przypadkach nie ma jednak możliwości bezpośredniego zastosowania dyrektywy VAT. Tym samym nie dochodzi do kolizji pomiędzy dwoma przepisami mającymi zastosowanie, a w związku z tym nie pojawia się kwestia pierwszeństwa przepisów. Raczej w takiej sytuacji mamy do czynienia z klasycznym przypadkiem rozbieżności pomiędzy dyrektywą a prawem krajowym. Rozbieżność tę należy zasadniczo usunąć za pomocą wymogu wykładni zgodnej z prawem Unii. Wymóg ten umożliwia sądowi krajowemu zapewnienie w ramach swojej właściwości pełnej skuteczności prawa Unii przy rozstrzyganiu wniesionych przed ten sąd sporów. Zasada wykładni zgodnej z prawem Unii wymaga bowiem, by sądy krajowe czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami.

Wymóg wykładni zgodnej z prawem Unii nie jest jednak nieograniczony. Jest raczej tak, że spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*. To, że nie każdy przepis prawa krajowego może być przedmiotem wykładni zgodnej z prawem Unii, wynika z przytoczonego wcześniej orzecznictwa. Ponadto prawo Unii nakłada na państwa członkowskie w określonych okolicznościach obowiązek naprawienia szkody, jeżeli rezultat, który przewiduje dyrektywa, nie może zostać osiągnięty w drodze wykładni. Jeżeli więc wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa krajowego, które jest sprzeczne z prawem Unii, lecz korzystne dla podatnika. Taka sytuacja może wystąpić nie tylko w przypadku, gdy brzmienie przepisu prawa krajowego jest wyraźnie sprzeczne z prawem Unii, lecz także wówczas, gdy zasady prawa – w tym przypadku konstytucyjna zasada *in dubio mitius* – ograniczają możliwości wykładni do jednego jej wariantu. Tym samym – w ocenie Rzecznik – zasada neutralności VAT ani jakakolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu prawa krajowego niezgodnego z prawem Unii, jeżeli jednostka nie powołuje się, ewentualnie nie może powołać się, bezpośrednio na dyrektywę VAT, a wykładnia

prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa (w tym przypadku z uwagi na zasadę *in dubio mitius*)<sup>35</sup>.

Podsumowując, Rzecznik Generalna uznała, że jeśli możliwe jest dokonanie kilku wariantów wykładni tego samego przepisu, w tym wariantu zgodnego z prawem Unii, to dopuszczalny jest – na podstawie konstytucyjnej zasady *in dubio mitius* – wybór wariantu korzystnego dla podatnika, a nie wariantu zgodnego z prawem Unii.

Trybunał nie podzielił jednakże stanowiska Rzecznik Generalnej, uznając za niezgodne z prawem unijnym przyjęcie wykładni najkorzystniejszej dla podatnika na podstawie krajowej zasady konstytucyjnej *in dubio mitius* w sytuacji, w której możliwa była wykładnia zgodna z prawem Unii, która to wykładnia była dodatkowo potwierdzona wydanym uprzednio w tej konkretnej sprawie wyrokiem Trybunału.

W ocenie autorki brak akceptacji przez Trybunał stanowiska Rzecznik Generalnej nie oznacza jednak definitywnego zakazu zastosowania zasady *in dubio mitius*. Trybunał ograniczył bowiem swoją wypowiedź jedynie do sytuacji, w której zastosowanie tej zasady uprawnia do pominięcia wariantu wykładni zgodnego z prawem Unii, możliwego do zastosowania w danej sprawie, na korzyść wariantu korzystnego dla podatnika. Można zatem domniemywać, że Trybunał dopuszcza zastosowanie zasady *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*), ograniczonej jednakże do przypadku, w którym obiektywnie wykładnia unijna nie jest możliwa (byłaby wówczas *contra legem*) lub związana byłaby z nałożeniem obowiązków na stronę na podstawie dyrektywy. W takich zatem okolicznościach nie ma po prostu takiego wariantu (wykładni unijnej) wśród możliwych, z których sąd krajowy mógłby wybrać wariant najkorzystniejszy. Może o tym świadczyć użyty przez Trybunał w pkt 59 wyroku zwrot „w miarę możliwości”<sup>36</sup>: „Z powyższego wynika, że w niniejszej sprawie, stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo)”.

<sup>35</sup> Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-401/18, *Herst*, pkt 63–69, 71–72, 74.

<sup>36</sup> „Tak dalece jak to możliwe”.

Powyższe rozumienie potwierdza również pkt 52 wyroku: „Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby [a zatem w ocenie autorki również w sposób unijny – przyp. B.R.-R.], przyjął wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej *in dubio mitius*, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii”.

Przyjęcie stanowiska prezentowanego przez Rzecznik Generalną prowadziłoby do wyłączenia skuteczności stosowania prawa unijnego. Zawsze bowiem w sytuacji wystąpienia choćby tylko dwóch możliwych wykładni przepisu implementującego prawo unijne – wykładni prounijnej i wykładni korzystniejszej dla podatnika – sąd krajowy na podstawie krajowej zasady *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*) zobowiązany byłby do pominięcia wykładni unijnej, o ile byłaby ona niekorzystna dla podatnika.

Podsumowując, w ocenie autorki zasada neutralności VAT ani jakkolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu prawa krajowego niezgodnego z prawem Unii, jeżeli jednostka nie powołuje się, ewentualnie nie może powołać się, bezpośrednio na dyrektywę VAT, a wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, przy czym ta „niemożliwość” ma charakter obiektywny (a nie subiektywny) i nie wynika z zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, która przyznaje pierwszeństwo wykładni korzystnej dla podatnika. Tym samym wydaje się, że zasada *in dubio mitius* (*in dubio pro tributario*) została uznana przez Trybunał Sprawiedliwości za niezgodną z prawem unijnym tylko w takim zakresie, w jakim nakazuje pominąć zastosowanie możliwej do wystąpienia w danym przypadku wykładni prounijnej danego przepisu.

#### 4. DOKONYWANIE WYKŁADNI PRZEPISÓW O VAT

Z dotychczasowego orzecznictwa TSUE, w tym wyroku w sprawie Herst, w ocenie autorki płyną zatem poniższe wnioski, które można uszeregować w następujący sposób:

1. W przypadku sporu pomiędzy organem administracji a podmiotem prywatnym w sytuacji, w której istnieje wątpliwość co do wykładni przepisów krajowego prawa podatkowego, który transponował przepis prawa Unii, sąd jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego

prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat (obowiązek zastosowania wykładni zgodnej)<sup>37</sup>.

2. Jeśli nie jest to możliwe, bo państwo członkowskie nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w odpowiednim terminie albo jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji, to w przypadkach, w których przepisy dyrektywy wydają się bezwarunkowe<sup>38</sup> i wystarczająco precyzyjne<sup>39</sup> z punktu widzenia ich treści, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi wobec państwa. Tym samym sądy krajowe w niektórych okolicznościach, jeśli jest to konieczne, są zobowiązane do powstrzymania się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego<sup>40</sup>. W zależności od tych okoliczności sąd krajowy może odmówić stosowania przepisu w części lub w całości<sup>41</sup>. Dyrektywa nie może jednak samoistnie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, wobec czego nie można powoływać się na nią wobec jednostki przed sądem krajowym<sup>42</sup>. Obowiązki wynikające z dyrektywy

<sup>37</sup> Odrębną kwestią jest, czy zastosowanie wykładni pronunijnej może skutkować pogorszeniem sytuacji podatnika. W doktrynie i judykaturze zdania na ten temat są podzielone – zob. szerzej R. Wiatrowski, *Wykładnia pronunijna...*, s. 134–140 i przywołana tam literatura oraz orzecznictwo NSA.

<sup>38</sup> Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (zob. wyrok TS z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-589/12, GMAC UK, EU:C:2014:2131, pkt 30).

<sup>39</sup> Przepis jest wystarczająco precyzyjny, jeśli formułuje zobowiązanie w sposób niedwuznaczny i nie wymaga złożonych zabiegów interpretacyjnych w celu ustalenia jego zakresu regulacyjnego (zob. wyrok TS z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-194/08, Gassmayr, EU:C:2010:386, pkt 44 i 45).

<sup>40</sup> Wyrok TS z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie Mangold (C-144/04), EU:C:2005:709, pkt 77.

<sup>41</sup> Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-594/10, T.G. van Laarhoven, EU:C:2011:820, pkt 53.

<sup>42</sup> Wyroki TS: z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie C-251/16, Cussens i in., EU:C:2017:881, pkt 26; z dnia 12 grudnia 2013 r. w sprawie C-425/12, Portgás, EU:C:2013:829, pkt 22; z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie C-282/10, Dominguez, EU:C:2012:33, pkt 37, 38; z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92, Faccini Dori, EU:C:1994:292, pkt 20; z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84, Marshall, EU:C:1986:84, pkt 48.



powinny zostać transponowane do prawa krajowego, aby mogły być bezpośrednio stosowane wobec jednostki<sup>43</sup>.

3. W przypadku, w którym nie jest możliwe zastosowanie wykładni pronijnej (bo jej zastosowanie odbyłoby się *contra legem*), a:
- jednostka nie powołuje się na bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne przepisy dyrektywy lub
  - odpowiednie przepisy dyrektywy nie spełniają kryterium bezpośredniości czy wystarczającej precyzyjności,
- sąd stosuje co do zasady wykładnię przepisu krajowego nieznajdującego uzasadnienia w prawie unijnym<sup>44</sup>. Jeżeli przy tym możliwe są różne wykładnie tego przepisu, sąd krajowy stosuje wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika (*in dubio pro tributario*). Taka sytuacja możliwa będzie do czasu zmiany tego przepisu przez ustawodawcę krajowego. Obowiązkiem państwa członkowskiego jest bowiem spełnić ciężący na nim wymóg transpozycji oraz zapewnić, by prawo krajowe było (wyraźnie) zgodne z prawem Unii.

Dla zastosowania w procesie wykładni kroków 2 i 3 kluczowe jest zatem to, czy faktycznie w danej sprawie nie ma możliwości zastosowania wykładni pronijnej i czy faktycznie dokonanie takiej wykładni będzie odbywało się *contra legem*. Zastosowanie zasady *in dubio pro tributario* może mieć miejsce dopiero na końcu tej „ścieżki interpretacyjnej”, czyli po ustaleniu, że możliwe są różne wykładnie przepisu nieznajdującego uzasadnienia w prawie unijnym, a w tym katalogu dopuszczalnych różnych wykładni nie ma wykładni pronijnej.

## 5. PODSUMOWANIE

Na zadane w tytule pytanie należy odpowiedzieć następująco – tak, zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie w podatku od towarów i usług. Jednakże odpowiedź ta wymaga doprecyzowania, że zasada ta, postrzegana w sposób obiektywny, jest możliwa do zastosowania w podatku od towarów i usług wyłącznie wtedy, jeśli nie jest możliwe zastosowanie wykładni unijnej, przy czym ten brak możliwości zastosowania musi

<sup>43</sup> D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 87–91.

<sup>44</sup> Przykładowo zastosowanie „nieznajdującego uzasadnienia” w prawie unijnym: braku opodatkowania w podatku VAT, zwolnienia z podatku VAT, zastosowania stawki obniżonej w podatku VAT.

mieć również charakter obiektywny (nie wynika z zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, która przyznaje pierwszeństwo wykładni korzystniejszej dla podatnika). Zasada wykładni zgodnej z prawem Unii wymaga bowiem, by sądy krajowe czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszelkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami.

Zaprezentowany pogląd zostanie zweryfikowany w toku stosowania prawa przez sądy administracyjne, gdyż to właśnie judykatura wyznaczy granice obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* w podatku od towarów i usług. Zaznaczenia wymaga jednak to, że w dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym podatku od towarów i usług NSA nie odwoływał się jeszcze wprost do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jako tej, która wyklucza zastosowanie wykładni pronijniej. Przy tym w praktyce orzeczniczej zapadły orzeczenia, w których wątpliwości w zakresie wykładni przepisów o podatku od towarów i usług zinterpretowano na korzyść podatnika<sup>45</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Bangoetxea J., *The Legal Reasoning of the ECJ*, Oxford 1993.
- Bartosiewicz A., *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009.
- Bernat R., *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10.
- Bielska-Brodziak A., Suska M., *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.
- Biernat S., *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Wspólnoty Europejskiej*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998.
- Błachut P., Mikuli P., *Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym*, [w:] *Polska w Unii Europejskiej. XLVI Zjazd katedr i zakładów prawa konstytucyjnego. Wierzba, 3 czerwca 2004 r.*, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005.

<sup>45</sup> Przykładowo: uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 9/10.

- Bogucki S., *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.
- Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3.
- Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Gräns M., *Duty of Loyal Interpretation*, [w:] *Europeanization of Procedural Law and the New Challenges to Fair Trial*, red. L. Ervo, M. Gräns, A. Jokel, Gröningen 2009.
- Łazowski A., *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, red. E. Piontek, Warszawa 2003.
- Maniewska E., *Powspólnotowa wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mik C., *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.
- Niewiadomska D., *Zasada in dubio pro tributario*, „Zeszyty Programu Top 15, Kozminski University Journals” 2017, t. 9(1).
- Nowak-Far A., *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021.
- Podstawy i źródła prawa Unii Europejskiej, t. 1: System prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Warszawa 2000.
- Prechnal S., *Directives in EC Law*, Oxford 2005.
- Presnarowicz S., *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 11, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.11.4>
- Sołtys A., *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie*, [w:] *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. Tom 3: System prawa Unii Europejskiej*, red. L. Leszczyński, Warszawa 2019.
- Szuniewicz M., *Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS*, „Studia Prawnicze” 2006, nr 1.
- Tabor Z., *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007.
- Tałasiewicz A., Potykała M., *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3.
- Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.
- Zirk-Sadowski M., *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.

## DOES THE PRINCIPLE OF *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* APPLY IN THE GOODS AND SERVICES TAX?

**Summary.** The purpose of this article is to answer the question posed in its title – whether, in a situation where doubts arise as to the content of VAT legislation, it is possible to apply the principle *in dubio pro tributario*. This principle gives precedence to the linguistic interpretation and respects the EU interpretation only when its application leads to an interpretation more favourable to the taxpayer. However, this is in conflict with the obligation to apply a consistent interpretation to harmonised VAT rules. The research method used consists of an analysis primarily of the CJ ruling in the *Herst* case, as well as of the Advocate General's opinion in that case, supplemented by an analysis of other – selected as representative in the case – judgments of the Court in terms of pro-EU interpretation. The study was also enriched by the views of domestic and foreign doctrine in the areas examined. As demonstrated – the question posed in the title should be answered in the affirmative, although this answer requires clarification that this principle, viewed in an objective manner, is only applicable if it is not possible to apply the EU interpretation, and this inapplicability must also be objective in nature. The view presented will, however, be verified in the course of application of the law by administrative courts, as it is the judicature that will determine the limits of application of the principle *in dubio pro tributario* in VAT.

**Keywords:** VAT, *in dubio pro tributario*, interpretation in conformity with EU law