

BEZPIECZEŃSTWO PRAWNE Z PERSPEKTYWY PRAWA PODATKOWEGO. STUDIUM PRZYPADKU

1. Uwagi wprowadzające

Specyfika i natura prawa podatkowego jest dość wdzięcznym tematem, który pozwala teoretykowi prawa holistycznie spojrzeć i ocenić zachowanie organu administracji skarbowej z perspektywy bezpieczeństwa prawnego.

Niniejszy artykuł jest próbą połączenia dwóch, moim zdaniem, nierozłącznych płaszczyzn prawa – *law in action* oraz *law in the books*¹. Połączenie teoretycznego i dogmatycznego punktu widzenia przynosi owocny dyskurs i pozwala na rozwikłanie szczegółowych zagadnień prawnych z akademicką precyzją i praktyczną doniosłością. Wskazana perspektywa badawcza będzie z jednej strony perspektywą wewnętrzną (wewnętrznego obserwatora), z drugiej zaś garść refleksji będzie mieć wymiar zewnętrzny – obywatelski.

Na potrzeby niniejszego opracowania, a zarazem dla zachowania porządku metodologicznego należy wskazać, że autorowi najbliższej jest do sposobu pojmowania bezpieczeństwa prawnego w ujęciu J. Potrzeszcz: „Bezpieczeństwo prawne w sensie najbardziej podstawowym to stan osiągniany przy pomocy prawa pozytywnego, w którym dobra życiowe człowieka i jego interesy są strzeżone (chronione) w sposób możliwie całkowity i skuteczny. [...] Warto dokonać rozróżnienia między, po pierwsze, samą ideą bezpieczeństwa prawnego, wynikającą z prawa rozumu, w tym sensie bezpieczeństwo prawne jest roszczeniem prawnonaturalnym; po drugie, bezpieczeństwo prawne jako próba urzeczywistnienia tej idei za pomocą środków prawnych. Jednak z samej natury ideału wynika jedynie możliwość dążenia do niego, więc w tym

¹ A. Kość, *Podstawy filozofii prawa*, Petit, Lublin 2005, s. 18.

przypadku urzeczywistnianie idei bezpieczeństwa prawnego za pomocą prawa pozytywnego jest możliwe jedynie w mniejszym bądź większym stopniu². Powyższa uwaga ma charakter rudymenarny, gdyż stanowi osnowę dla dalszej logiki wywodu w kontekście prawa podatkowego.

2. Wiążąca informacja stawkowa

Aby pomóc podatnikowi odnaleźć się w gąszczu przepisów, prawo podatkowe przewiduje pewne udogodnienia. Swoiste *novum* w ustawie o podatku od towarów i usług³ stanowi instytucja wiążącej informacji stawkowej (WIS). Jest to instytucja prawna, odrębna w stosunku do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, z uwagi na formę prawną w postaci decyzji administracyjnej, której wydanie jest poprzedzone przeprowadzeniem przez właściwy organ postępowania podatkowego, w tym w szczególności postępowania dowodowego⁴. Wniosek o wydanie WIS może dotyczyć towaru lub usługi albo towarów lub usług, które w ocenie wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu (art. 42b ust. 5 u.p.t.u.).

Aktualizując nieco pogląd L. Morawskiego należy stwierdzić, że poza uchwałami konkretnymi Sądu Najwyższego, uchwałami konkretnymi Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz indywidualnymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego do wykładni operatywnej można zaliczyć WIS⁵.

Postępowanie zainicjowane przez wnioskodawcę złożeniem wniosku o wydanie WIS kończy się wydaniem decyzji przez Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej WIS, która doręczana jest wnioskodawcy, a następnie – wraz z wnioskiem o jej wydanie oraz po usunięciu danych identyfikujących podmiot wskazany w treści wniosku o wydanie WIS i danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa – jest zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Administracji Skarbowej (art. 42i u.p.t.u.). Wiążąca informacja

² J. Potrzezecz, *Podmiot bierny a podmiot czynny bezpieczeństwa prawnego*, „Teki Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie” 8 (2015), s. 78; Taż, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013.

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.

⁴ Por. W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa – nowe rozwiązanie prawne w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 10 (2019), s. 21.

⁵ Por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, TNOiK, Toruń 2005, s. 47.

stawkowa, pomimo że nie jest wydawana przez organy statystyczne, dokonuje klasyfikacji danego towaru lub usługi według Nomenklatury Scalonej (CN), Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) lub Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) i zawiera również wskazanie stawki podatku od towarów i usług właściwej dla danego towaru albo usługi⁶.

Zmiana dotychczasowej koncepcji polega na odejściu od krytykowanego, skomplikowanego systemu, w którym podatnik – pozbawiony ochrony prawnej – ponosił ryzyko przyporządkowania oraz stosowania właściwej stawki VAT na podstawie przepisów opartych na „starej” PKWiU, a dla potwierdzenia prawidłowości swych działań mógł uzyskać jedynie pozbawione mocy wiążącej opinie klasyfikacyjne wydawane przez Główny Urząd Statystyczny⁷.

Pytanie o rzeczywistą rolę WIS w kontekście przytoczonego stanu faktycznego zdaje się być nader aktualne.

3. Jednolitość stosowania prawa a stawki podatkowe

Jednolitość stosowania prawa jest elementem konstytuującym pewność prawa. Jednolitość może być również utożsamiana ze sprawiedliwością formalną – „zasadą działania, w myśl której osoby należące do tej samej kategorii istotnej powinny być traktowane jednakowo”⁸. Patrząc na to zagadnienie *sensu stricto* w kontekście prawa podatkowego jednolita interpretacja stawek podatkowych stanowi gwarancję zachowania bezpieczeństwa prawnego. Stawka podatku od towarów i usług niejednokrotnie bywa przedmiotem wielu polemik i dyskusji w debacie publicznej. Brak standaryzacji stawek podatkowych VAT może skutkować odmiennym opodatkowaniem towarów i usług, np. w zależności od podmiotu prowadzącego postępowanie przetargowe.

In aliis verbis, wskazanie zaniżonej stawki podatku VAT wpływa na cenę i narusza zasadę uczciwej konkurencji, ponieważ oferent, który podał stawkę

⁶ W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa*, s. 21.

⁷ K. Teszner, *Wydawanie wiążącej informacji stawkowej na potrzeby VAT – nowa podatkowa procedura interpretacyjna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 4 (2020) [tom 73], s. 32.

⁸ Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, tłum. W. Bieńkowska, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959, s. 37; zob. Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Daimonion, Lublin 1992, s. 175–184.

podatku VAT 8% może być tańszy od oferenta, który podał stawkę podatku VAT 23%.

Powyższa kwestia, w sposób szczególny dotyka branży melioracyjnej, gdyż przy pojedynczej usłudze właściwa klasyfikacja jest łatwa, zaś w branży melioracyjnej na zadanie umowne składa się cała gama różnych usług i powiązanych z nimi dostaw oraz robót (konserwacja, eksploatacja, dozór, remonty, naprawy, itp.). Z analogicznymi ryzykami zmagają się np. wykonawcy usług utrzymania dróg⁹. Wieloletnia praktyka pokazuje, że zarówno oferenci, jak i zamawiający stosują odmienne zasady klasyfikacyjne dla tych samych robót. W wyniku rozwoju powyższych praktyk wiele korzystnych ofert zostaje odrzuconych z powodu przyjęcia innej klasyfikacji podatkowej. Zjawisko to naraża Skarb Państwa na poważne straty finansowe. Kolejnym następstwem są kontrole podatkowe pojawiające się u oferentów, które potencjalnie mogą generować, ze względu na niejasne przepisy klasyfikacji usług, dodatkowe koszty.

Problem braku jednolitej klasyfikacji usług melioracyjnych został również dostrzeżony przez konfederację Lewiatan, która wskazała, że możliwość wprowadzenia obniżonej stawki podatkowej dla usług melioracyjnych *de facto* nie jest realizowana i generuje dodatkowe koszty, zarówno po stronie zleceniobiorców, jak i zleceniodawców¹⁰. Interwencja ze strony przedsiębiorców może świadczyć o skali zjawiska. Wydanie wiążącej informacji stawkowej VAT zdało się być rozwiązaniem palącego problemu branży melioracyjnej.

4. Stan faktyczny

W ramach struktury organizacyjnej Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie wyróżnia się 11 Regionalnych Zarządów Gospodarki Wodnej (RZGW), które są odpowiedzialne za prowadzenie gospodarki wodnej w konkretnych regionach wodnych. W ramach prowadzonych prac utrzymaniowych na śródlądowych wodach płynących (rzekach, ciekach wodnych czy kanałach) każde z RZGW jest zobowiązane do prowadzenia procedury przetargowej,

⁹ Wyrok NSA z dnia 28 października 2016 r., sygn. akt I FSK 344/15, Lex nr 2141202; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2019 r. sygn. akt I FSK 1543/18, Lex nr 2629599.

¹⁰ Pismo z dnia 26 czerwca 2020 r. Prezesa Wielkopolskiego Związku Pracodawców Lewiatan do dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej.

w ramach której wskazuje wysokość opodatkowania dla poszczególnego rodzaju prac utrzymaniowych. Okazuje się, że dla tego samego rodzaju prac w poszczególnych RZGW przyjęte są rozbieżne stawki podatkowe. Zatem, zasada jednolitości interpretacji przepisów prawa nie znajduje realizacji w praktyce.

Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie, aby uniknąć rozbieżności interpretacyjnych w zakresie opodatkowania prac utrzymaniowych, stanowiących jeden z kluczowych elementów działalności statutowej, zwróciło się do Krajowej Administracji Podatkowej o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS) na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, kanały. Wniosek został złożony w zakresie następujących usług o charakterze utrzymaniowym: 1) mechaniczne i ręczne wykaszanie traw, porostów na skarpach i w dnie cieków wodnych, kanałów, skarpach zbiorników, korpusach grobli kanałowych i zbiornikowych, korpusach wałów przeciwpowodziowych; 2) mechaniczne i ręczne wygrabianie wykoszonej roślinności z powierzchni jak w pkt. 1 wraz z załadunkiem i wywozem masy; 3) usuwanie kożucha roślin pływających i korzeniących się w dnie (hakowanie) koryt rzek, cieków wodnych i kanałów; 4) ręczne (przy użyciu pił i kos spalinowych) wycinanie krzaków na skarpach rzek, cieków wodnych, kanałów i zbiorników wodnych oraz na korpusach wałów przeciwpowodziowych i groblach kanałowych i zbiornikowych wraz z załadunkiem i wywozem; 5) rozdrobnienie rębarkami gałęzi i krzaków wraz z załadunkiem i wywozem zrębków; 6) wycinanie drzew porastających dna rzek, cieków wodnych, kanałów i zbiorników wodnych oraz korpusy wałów przeciwpowodziowych i grobli kanałowych i zbiornikowych wraz z załadunkiem i wywozem karpiny, gałęzi i dłuźyc; 7) obsiew skarp rzek, cieków wodnych i kanałów mieszanką traw; 8) zbieranie i wywóz wcześniej usuniętych zanieczyszczeń; 9) ręczne usuwanie zatorów (przy użyciu pił spalinowych) powstałych z pni drzew, konarów, gałęzi, roślinności oraz zanieczyszczeń komunalnych w korytach rzek, cieków wodnych, kanałów oraz rowków opaskowych wałów przeciwpowodziowych i grobli kanałowych wraz z załadunkiem, wywozem i utylizacją materiału wydobytego z zatorów, a także ręcznym usunięciem namułu zgromadzonego w rejonie powstałego zatoru wraz z jego ręcznym rozplantowaniem; 10) ręczne usuwanie tam wykonanych przez bobry (przy użyciu pił spalinowych) w korytach rzek, cieków wodnych,

kanałów oraz rowków opaskowych wałów przeciwpowodziowych i grobli kanałowych wraz z załadunkiem, wywozem i utylizacją materiału wydobytego z tam, a także ręcznym usunięciem namułu zgromadzonego w rejonie wykonanej tamy wraz z jego ręcznym rozplantowaniem; 11) ręczne lub mechaniczne usuwanie namułu z dna rzek, cieków wodnych, kanałów oraz rowków opaskowych wałów przeciwpowodziowych i grobli kanałowych, a także zbiornikowych wraz z ręcznym rozplantowaniem wydobytego urobku; 12) ręczne lub mechaniczne odmulenie przepustów i innych urządzeń wodnych.

Wniosek o wydanie WIS wpłynął do organu podatkowego 19 maja 2020 r. Wezwanie od uzupełnienia wniosku wpłynęło do PGW Wody Polskie 17 sierpnia 2020 r. i zawierało 11 złożonych bardzo szczegółowych pytań¹¹.

¹¹ 1. Należy wymienić i szczegółowo opisać wszystkie czynności składające się na opisane we wniosku świadczenie. W opisie świadczenia Wnioskodawca wskazał bowiem, że „w ramach wykonania usługi utrzymania realizowane mogą być czynności takie jak: [...]. Jest to zatem niezamknięty katalog czynności wykonywanych w ramach świadczenia. 2. Czy wszystkie czynności składające się na opisane we wniosku świadczenie tj. utrzymanie śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, doprowadzalniki, kanały są tak ściśle ze sobą powiązane, że w aspekcie gospodarczym tworzą obiektywnie jedną całość sprzedawaną nierozłącznie? 3. Co będzie elementem dominującym w ramach opisanego świadczenia? Jakie okoliczności przesądzą o tym, że dany element świadczenia będzie miał charakter dominujący? 4. Czy wszystkie z wykonywanych czynności będą stanowić z punktu widzenia nabywcy czynności późniejsze do czynności głównej i nie będą stanowić celu samego w sobie, lecz będą służyć wykonaniu czynności głównej i na czym będzie polegać ich niezbędność? 5. Które z wymienionych prac (pkt 1–12 opisu sprawy) wymagają od Wykonawcy większego zaangażowania czasowego i kosztowego? 6. Czy postępowanie przetargowe o udzielenie zamówienia publicznego na wykonywanie usług w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, doprowadzalniki, kanały, zostało wszczęte? Jeśli tak, to kiedy? 7. Czy ww. postępowanie przetargowe zostało zakończone? W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy podać dokładną datę zakończenia ww. postępowania. 8. Czy wynagrodzenie za wykonane czynności w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, doprowadzalniki, kanały jest uzależnione od ilości wykonanych poszczególnych czynności (prac) wymienionych w umowie, czy też jest wypłacane od całego wykonanego świadczenia? 9. Czy wynagrodzenie jest ustalane ryczałtowo w konkretnym okresie rozliczeniowym (tzn. wysokość tego wynagrodzenia jest stałą i nie ulega zmianie w zależności od podejmowanych działań)? 10. Czy wszystkie czynności w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, doprowadzalniki, kanały, będą wykonywane przez jednego wykonawcę, czy też będą wykonywane przez wielu wykonawców? 11. Należy przesłać Specyfikacje Istotnych Warunków Zamówienia oraz umowę i (lub) projekt umowy na świadczenie w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, doprowadzalniki, kanały”.

Termin na uzupełnienie braków wynosił zaledwie 7 dni. Pomimo złożenia wyjaśnień przez PGW Wody Polskie w terminie, okazują się one być daleko niesatysfakcjonujące dla organu.

W ocenie Krajowej Administracji Skarbowej braki są bowiem na tyle istotne, że tutejszy organ nie ma możliwości dokonania klasyfikacji wymienionego we wniosku świadczenia zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług oraz określenia stawki podatku od towarów i usług dla tego świadczenia. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia jest argumentowane w następujący sposób: „Podmiotowi zamawiającemu w rozumieniu ustawy prawo zamówień publicznych przyznana została możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie WIS w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny, a więc wyłącznie w przypadku, gdy cena nie została jeszcze ustalona w odniesieniu do konkretnego świadczenia mającego być przedmiotem postępowania przetargowego, co więcej przed przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego”. Zatem, jeśli procedura o udzielenie zamówienia publicznego została zakończona i zakup został przez podatnika dokonany, a tym samym cena została ustalona, to podatek nie może zostać uznany w świetle art. 42b ust. 1 pkt 3 ustawy za podmiot, na rzecz którego może być wydana WIS. W takim przypadku brak jest podstawy do wystąpienia o wiążącą informację stawkową.

Drugi argument dotyczy braku zdefiniowania przez Wnioskodawcę katalogu *numerus clausus* składającego się na wydanie WIS. Katalog otwarty wykonywanych czynności, możliwość wykonywania tych czynności przez różne podmioty bez wskazania konkretnych przypadków oraz możliwość różnego rozliczania wykonywanych usług powoduje, że niemożliwe jest jednoznaczne stwierdzenie, co składa się i w jaki sposób wykonywane jest świadczenie w zakresie utrzymania śródlądowych wód płynących (rzek, cieków wodnych) oraz urządzeń wodnych, takich jak m.in. wały przeciwpowodziowe, zbiorniki wodne, kanały.

O ile pierwszy z argumentów może podlegać daleko idącej interpretacji, o tyle drugi zdaje się jednoznacznie eliminować możliwość uzyskania WIS przez PGW Wody Polskie. Specyfika branży melioracyjnej, rodzaj robót charakter cieków, ukształtowanie terenu, stan wód determinuje przyjęcie zindywidualizowanych czynności niezbędnych do prowadzenia prac konserwacyjnych. Intencją wnioskodawcy było podanie przykładowego katalogu

czynności, gdyż wskazany katalog z natury rzeczy – powyższych uwarunkowań – nie może być katalogiem zamkniętym.

Ocena *ex post* zakończonych postępowań przetargowych nie powinna być przyczyną pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Przyjęcie konstrukcji prawnej uniemożliwiającej ocenę następczą prawidłowości zastosowanej stawki VAT stanowi poważny mankament po stronie ustawodawcy. Ocena słuszności przyjętej stawki VAT mogłaby mieć walor propedeutyczny i pozwalałaby na wydanie decyzji wiążącej *pro futuro*, która nie rodziłaby retroaktywnych konsekwencji.

5. Postulaty *de lege ferenda*

Brak równości stron jest jedną z determinant prawa podatkowego. Jest to zrozumiałe, gdyż z jednej strony występuje państwo jako podmiot nadrzędny, uprawniony do wniesienia podatku, z drugiej strony podmiot podporządkowany, zobowiązany do poniesienia podatku¹². Jednakże, przy tak wielu niuansach, wysokim poziomie szczegółowości i uwarunkowaniach zewnętrznych – 7-dniowy termin na złożenie wyjaśnień w kontekście 3-miesięcznego okresu procedowania przez organ podatkowy jest rażąco nieproporcjonalny (art. 42b ust. 8 u.p.t.u.). Wydaje się, że wydłużenie terminu do 14 dni spełniałoby postulat racjonalnego prawodawcy.

Dodatkowym postulatem, budzącym wątpliwości w doktrynie jest kwestia zaskarżalności WIS. W bieżącym stanie prawnym Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym, jako: 1) organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących wydawania wiążącej informacji stawkowej; 2) organ odwoławczy od decyzji wydawanych w sprawach wiążącej informacji stawkowej; 3) organ właściwy w sprawach zmiany wiążącej informacji stawkowej, w przypadkach, o których mowa w art. 42h ust. 3 u.p.t.u.¹³ Powyższe przepisy w świetle teorii prawa nie spełniają znamion „dwuinstancyjności”, zaś postulat *nemo iudex in causa sua* zdaje się być zapomniany. W związku

¹² D. Żurawska, *Prawo podatkowe. Część ogólna. Repetytorium*, DIFIN, Warszawa 2011, s. 23.

¹³ K. Teszner, *Wydawanie wiążącej informacji stawkowej na potrzeby VAT*, s. 36–37; zob. W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa*, s. 23–24.

z powyższym wydaje się uzasadnione, aby analogicznie do przypadku zaskarżenia indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, gdzie rozpatrywanie skarg w tym zakresie zostało przekazane wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę – również w zakresie skarg na WIS określić w ten sposób właściwość sądów administracyjnych, tak aby skarg nie rozpatrywał wyłącznie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach¹⁴.

6. Konkluzje

Konstrukcja WIS w świetle przytoczonego przykładu zdaje się być nieskutecznym narzędziem, które nawet przy zastosowaniu holizmu interpretacyjnego, charakterystycznego dla ujęcia walidacyjno-derywacyjnego zdaje się nie spełniać swej roli¹⁵.

Przedstawiony przykład ilustruje bowiem problem relacji między wykładnią prawa podatkowego, założeniami prawodawcy a bezpieczeństwem prawnym podatnika/zamawiającego. Już *prima facie* widoczny jest znaczny rozdźwięk między deklarowanymi w teorii postulatami gwarancji bezpieczeństwa prawnego a rzeczywistością jurydyczną. Ten pesymistyczny akcent skłania do refleksji, że organy stosujące prawo w większym stopniu powinny zabiegać o realizację zasad demokratycznego państwa prawa. Pisząc powyższe słowa autor ma nadzieję, ufa i jest głęboko przekonany, że słowa rzymskiego jurysty Ulpianusa: *ius est ars boni et aequi*¹⁶ znajdują odzwierciedlenie nie tylko jako

¹⁴ WSA w Gliwicach, zgodnie z § 1 pkt 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz. U. Nr 72, poz. 652 z późn. zm.), jest właściwy dla obszaru województwa śląskiego, na terenie którego ma swoją siedzibę Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

¹⁵ Zob. L. Leszczyński, *Zagadnienie teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Zakamycze, Kraków 2001, s. 116–117; M. Zieliński, M. Zirk-Sadowski, *Klaryfikacyjność i derywacyjność w integrowaniu polskich teorii wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2 (2001), s. 99–111.

¹⁶ Słowa wypowiedziane przez Celsusa zostały zapisane przez Ulpianusa i znalazły się w *Digestach Justyniańskich* D. 1.1.1. Zob. *Ius est ars Boni et Aequi. Sztuka w prawie, prawo w sztuce*, red. A. Dębiński, M. Jońca, I. Leraczyk, Wydawnictwo KUL, Lublin 2019.

szylł na gmachu budynków wymiaru sprawiedliwości, lecz przede wszystkim w codziennych zmaganiach praktyków prawa.

Nie ulega wątpliwości, że reminiscencje teorii i filozofii prawa w zakresie tworzenia prawa w oparciu o jego określoność, jasność czy jednoznaczność są przydatne w prawie podatkowym. Powyższe studium przypadku zdaje się świadczyć, że powszechnie znany katalog zasad konstrukcyjnych kultury prawnej wymaga stałego przypominania – w myśl zasady *repetitio est mater studiorum*.

Przechodząc na grunt wniosków *in abstracto*, należy stwierdzić, że nadmierna jurydyzacja życia społecznego, zamiast przynosić pożądane efekty w postaci zwiększenia zaufania obywatela (podatnika) do państwa, przynosi rozwój kazuistyki. Stąd niezbędnym, na podstawie obserwacji rozbieżności poznawczej między zasadą *in dubio pro tributario* a praktyką prawniczą, zdaje się sformułowanie standardów wykładni prawa podatkowego. Zadanie to przekracza ramy niniejszego opracowania, aczkolwiek opisany stan faktyczny zdaje się potwierdzać tezę, że jeżeli organy podatkowe, szerzej sądy, nie są w stanie udźwignąć intelektualnie i mentalnie zadania stabilizacji interpretacji prawa podatkowego, to warto zastanowić się nad tym, czy celowa i możliwa byłaby normatywizacja zasad prawa podatkowego¹⁷.

¹⁷ Por. B. Brzeziński, *Reformy prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 266.