

DOI: 10.5604/01.3001.0015.2918

Zastosowanie konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej w związku ze świadczeniem usług przez zarejestrowanego odbiorcę

Application of the constitutional principle of specificity of tax legal act in relation to tax base of the value added tax in case of refund of excise tax and fuel duty related to supply of services by a registered consignee

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Kamil Siłuch

Radca prawny, Dyrektor Generalny Kancelarii Prawnej Witold Modzelewski Radca Prawny

Karol Wadełek

Doradca podatkowy

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest analiza przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ dotyczących podstawy opodatkowania w świetle konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej w przypadku otrzymania przez usługodawcę kwoty zwrotu wydatku z tytułu akcyzy i opłaty paliwowej od właścicieli towarów będących przedmiotem usługi.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, podstawa opodatkowania, zasada określoności ustawy podatkowej, akcyza, opłata paliwowa, zarejestrowany odbiorca.

Abstract

The subject of the article is the analysis of the provisions contained in the act of value added tax concerning a tax base in view of the constitutional principle of specificity of a tax legal act in case of refund of excise tax and fuel duty done by the owner of the goods involved in a service.

Keywords: value added tax, VAT, tax base, constitutional principle of specificity of tax legal act, excise tax, fuel duty, registered consignee.

1. W piśmiennictwie wielokrotnie podkreślano istotne znaczenie w procesie prawotwórczym nakazu przestrzegania konstytucyjnej zasady określoności przepisów prawa². Zasada ta została wywiedziona z zawartej w art. 2 Konstytucji RP³ zasady demokratycznego państwa prawnego jako jeden z wymogów odnoszących się do techniki prawodawczej⁴. Aspektem normatywnym oddającym treść tej zasady jest

stanowienie prawa w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności stanowionego prawa polega na tworzeniu przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Nakaz zapewnienia precyzyjności przepisu, nieodłącznie związany z wymogiem jasności, przejawia się w konkretności przyznawanych praw i nakładanych obowiązków w taki sposób, by ich treść była oczywista i eg-

zекwowałna⁵. Z zasady określoności wynika wreszcie nakaz poprawnego skonstruowania przepisu pod kątem językowym i logicznym⁶. Co więcej, niedopuszczalne jest również używanie w tekście aktu prawnego pojęć, które nie posiadają odpowiednika w obowiązującym systemie prawnym, są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają ich dowolną interpretację⁷. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów prawa rodzi niepewność ich adresatów co do treści przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków. Organy stosujące te przepisy uzyskują bowiem zbyt daleko idącą swobodę w ich interpretacji, co w rezultacie wpływa negatywnie na formułowane przez nie poglądy prawne na temat obowiązujących norm.

W judykaturze Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że dziedziną, w której nakaz szczególnej określoności powinien być wyjątkowo respektowany, jest – obok prawa karnego – prawo daninowe, a w szczególności przepisy regulujące obowiązki podatkowe osób fizycznych⁸.

Przepisy określone prawidłowo to takie, których treść normatywna może być ustalona na podstawie analizy ich treści. Jednocześnie ustawodawca jest uprawniony do nadawania pojęciom używanym w akcie normatywnym treści, która odbiega od danego znaczenia przyjętego w języku ogólnym pod warunkiem jednoznacznego zdefiniowania danego pojęcia i jego konsekwentnego używania w nadanym mu znaczeniu. Przy wprowadzaniu definicji legalnych ustawodawca powinien unikać sformułowań, które zawierają błąd logiczny *ignotum per ignotum*, tj. tłumaczenia nieznanego przez nieznanego⁹.

Należy w związku z tym przytoczyć treść orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w którym wyrażony został pogląd, że niejednoznaczność czy brak precyzyjności przepisów podatkowych uzasadnia stwierdzenie ich niezgodności z Konstytucją RP, w przypadku gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj.:

- a) reguły egzegezy tekstu prawnego uniemożliwiają rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych;
- b) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie omawianych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej arbitralnych decyzji;
- c) trudności w usunięciu rozważanych wątpliwości (w szczególności z punktu widzenia adresatów regulacji) są rażąco nadmierne, czego nie można uzasadniać złożonością normowanej materii¹⁰.

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił również, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej przepisowi (lub grupie powiązanych przepisów) okazuje się sprzeczne z Konstytucją RP, co jest wynikiem zignorowania przez organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej¹¹. Trybunał Konstytucyjny wskazywał wielokrotnie w

swoim orzecznictwie, że przyjęcie takiego rozumienia zaskarżonego przepisu wynika z konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zgodnie z rozumieniem tej zasady w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ochronie konstytucyjnej musi podlegać zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji, przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy państwa, jeżeli przepisy, na których gruncie praktyka ta została ukształtowana, nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności¹². Z zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika bowiem, że adresaci norm prawnych mogą zakładać, że treść obowiązującego prawa jest dokładnie taka, jak to zostało ustalone przez sądy^{13, 14}.

2. Wymóg określoności przepisów prawa jest powiązany z wynikającą z art. 217 Konstytucji RP zasadą wyłączności ustawy w zakresie tworzenia prawa daninowego. Stosownie do treści tego przepisu nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy; Konstytucja RP jednak nie wprowadza definicji przedmiotu opodatkowania. W literaturze przyjmuje się, że przedmiot opodatkowania powinien być rozumiany jako określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Powyższy sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania wskazuje wyraźnie na jego prawny charakter, traktuje go bowiem jako zdarzenie wywołujące określone skutki prawne¹⁵. Przedmiot opodatkowania jest w sensie ustrojowym i aksjologicznym najistotniejszym obligatoryjnym elementem konstrukcyjnym podatku, gdyż w momencie jego zaistnienia podatnik potencjalny staje się podatnikiem *sensu stricto*¹⁶. Z przedmiotem opodatkowania immanentnie powiązana jest podstawa opodatkowania, która stanowi jego kwantytywny wyraz: przedmiot podatku zakreśla zewnętrzne granice obszaru zjawisk objętych opodatkowaniem, podstawa opodatkowania precyzuje zaś ten stan wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot opodatkowania¹⁷. Podstawę opodatkowania, czyli zasady normatywnego pomiaru na potrzeby danego podatku bytu, zdarzenia lub stanu będącego przedmiotem opodatkowania, definiuje się w literaturze jako ilościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania¹⁸. W doktrynie podkreśla się, że – mimo braku zawarcia podstawy opodatkowania w art. 217 Konstytucji – to tak fundamentalny i obligatoryjny element konstrukcyjny nie może pozostawać poza regulacją ustawową¹⁹. Podstawa opodatkowania jest bowiem ujętym wartościowo i skonkretyzowanym co do cech istotnych dla wymiaru podatku przedmiotem opodatkowania.

3. W przypadku podatku od towarów i usług definicja podstawy opodatkowania została ujęta w art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przepis ten wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2014 r. i zastąpił uchylony z tym dniem art. 29 tej ustawy²⁰.

Zgodnie z uchylonym art. 29 ust. 1 podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, był obrót definiowany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Kwota należna obejmowała całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem była także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług.

Od dnia 1 stycznia 2014 r. zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub świadczonej przez podatnika.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. art. 29a wskazano, że: „Uchylenie art. 29 [...] wiąże się z wprowadzeniem nowego art. 29a zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

[...]

Dodawany art. 29a zawiera przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Uregulowania te zostały zmodyfikowane, aby pełniej odzwierciedlić przepisy dyrektywy 2006/112/WE²¹, a także zmodernizowane, w celu większej przejrzystości i czytelności tych zasad²².

Jak zauważył sam projektodawca, ówczesnie obowiązujący art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie odzwierciedlał art. 73 dyrektywy 2006/112/WE, a w art. 29 tej ustawy nie było odpowiednika art. 79 tej dyrektywy. W tym celu²³ w art. 29a ust. 7 przywołanej ustawy wymieniono elementy, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- a) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,
- b) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży,
- c) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

W związku z powyższym należy postawić dwa pytania:

- a) czy w stanie prawnym, w którym obowiązywał art. 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przepis ten był wystarczająco jasny i precyzyjny, aby możliwe było prawidłowe określenie podstawy opodatkowania przez podatnika obowiązującego do samoobliczenia podatku od towarów i usług (pytanie 1)?
- b) czy nowelizacja przepisów dotyczących podstawy opodatkowania, tj. zastąpienie w przywołanej ustawie art. 29 przez art. 29a, umożliwia jej prawidłowe określenie (pytanie 2)?

Prima facie określenie podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług przez podatnika, czy to na podstawie art. 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., czy na podstawie art. 29a tej ustawy, nie powinno sprawiać problemów. Wątpliwości interpretacyjne mogą się pojawiać jednak co do ele-

mentów niewliczanych do podstawy opodatkowania. Istota problemu uwidacznia się wraz ze wzrostem skomplikowania stanu faktycznego. Może bowiem się zdarzyć, że charakter transakcji gospodarczej będzie wymagał przeanalizowania, jaki wpływ na wysokość podstawy opodatkowania mają inne niż podatek od towarów i usług należności publicznoprawne ponoszone przez podatnika w interesie jego kontrahentów, a których kwoty są mu następnie zwracane.

Problem taki konkretyzuje się np. w przypadku usługodawcy będącego zarejestrowanym odbiorcą, który dokonuje na rzecz usługobiorcy wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁴ i który na podstawie postanowień umownych uzyskuje od usługobiorcy zwrot wydatków z tytułu zapłaconej akcyzy i opłaty paliwowej. W judykaturze sądów administracyjnych dominuje pogląd, że w takim przypadku kwoty będące zwrotem wydatków z tytułu zapłaconej akcyzy i opłaty paliwowej powinny być wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług²⁵. W utrwalonej linii orzeczniczej sądy administracyjne opierają interpretację przepisów art. 29 i 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. na treści art. 79 lit. c dyrektywy 2006/112/WE, a całkowicie pomijają jej art. 73, wzajemną relację art. 79 lit. c do art. 73 tej dyrektywy oraz granice dopuszczalnej wykładni prounijnej.

Z treści art. 79 lit. c dyrektywy 2006/112/WE wynika, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługodawcy. Sądy administracyjne słusznie zauważają, że usługodawcy będący jednocześnie podatnikami akcyzy działają we własnym imieniu, tj. w charakterze nieobjętym treścią przytoczonego przepisu. Pomijany jest jednak fakt, że aby zastosować wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług kwot wskazanych w art. 79 lit. c dyrektywy 2006/112/WE, to w pierw te kwoty muszą się znajdować w zakresie jej art. 73. Zgodnie z art. 73 tej dyrektywy w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. Mimo otrzymywania przez usługodawcę zwrotu wydatków z tytułu akcyzy i opłaty paliwowej od właściciela towarów będących przedmiotem usługi nie można tych kwot automatycznie utożsamiać z podstawą opodatkowania w rozumieniu art. 73 dyrektywy 2006/112/WE. Z uregulowania tego wynika, że otrzymane pieniądze muszą stanowić zapłatę w zamian za świadczoną usługę. Przepis art. 73 przywołanej dyrektywy powinien być interpretowany wąsko, tzn. wyłącznie pieniądze otrzymane w zamian „za” świadczenie usługi, a nie „w związku” z jej świadczeniem stanowią podstawę opodatkowania. Z tego powodu kwoty otrzymane przez usługodawcę tytułem zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej – jako niebędące zapłatą za świadczenie usługi – nie mogą być wliczone do podstawy opodatkowania. Bez znaczenia pozostaje przy tym treść art. 79 dyrektywy 2006/112/WE – skoro zwracane środki pozostają poza zakresem jej art. 73, to względem takich środków nie

trzeba rozważać wyłączenia zawartego w art. 79 tej dyrektywy.

Podkreślić należy również, że wymóg wykładni zgodnej z prawem Unii Europejskiej nie jest nieograniczony. W szczególności nie może on służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*. 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. W sytuacji gdy prawo unijne przybiera postać dyrektyw, to dyrektywa może być wyłącznie źródłem uprawnień jednostki, a nie jej obowiązków. Jeżeli norma wyinterpretowana z przepisu prawa krajowego jest dla jednostki korzystniejsza niż norma wynikająca z przepisu prawa unijnego, wówczas wobec jednostki ma zastosowanie norma wynikająca z prawa krajowego. Wykładnia prounijna powinna wprawdzie sięgać tak daleko, jak to możliwe, w każdym przypadku jednak musi to być wynik wykładni, który jest możliwy do przyjęcia na gruncie krajowych metod wykładni. Wykładnia prounijna nie może bowiem prowadzić do substytucji norm krajowych i unijnych przez organ krajowy. Występuje wtedy skutek bezpośredni normy unijnej, a nie prounijna wykładnia prawa krajowego. Nie można bowiem w wyniku wykładni przyjąć istnienia normy (prawa krajowego), która byłaby sprzeczna z jednoznaczną treścią przepisu (z którego norma jest dekodowana). Dla oceny tego, co stanowi wykładnię *contra legem*, należy rozpatrywać *a casu ad casum* w odniesieniu do prawa krajowego²⁶.

4. Nie ulega wątpliwości, że sądowe stosowanie prawa podatkowego ma decydujące znaczenie dla jego ostatecznego ukształtowania – idzie tu nie tylko o samo ustalenie treści normy prawnej, lecz także o wypracowywanie przez sądy ideologii stosowania prawa przez organy podatkowe biorące udział w jego jurysdykcyjnym stosowaniu. Zwłaszcza zjawisko to dotyczy relacji między wykładnią językową a pozajęzykową (systemową i celowościową)²⁷.

Jednakże sądowe stosowanie prawa częstokrotnie przyjmuje formę „prawotwórczej” wykładni naruszającej zasadę trójpodziału władzy oraz zaufania do stanowionego prawa. Taka „prawotwórcza” wykładnia jest widoczna w analizowanym przypadku: oparty na brzmieniu uchylonego art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i stosowany do art. 29a ust. 1 tej ustawy pogląd judykatury polegający na tym, że do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług należy wliczać kwoty wydatków ponoszonych przez usługodawcę w jego własnym imieniu, a na rzecz usługobiorcy, jest wykładnią *contra legem*. Wynikiem takiej wykładni jest norma prawna naruszająca normy wyższego rzędu, jakimi są zasada wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych oraz poprawnej legislacji i pewności prawa.

Z treści przepisu art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika bowiem, że podstawą opodatkowania podatkiem była do dnia 1 stycznia 2014 r. kwota należna z tytułu sprzedaży, obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej, pomniejszona o kwotę podatku należnego. Z kolei od dnia 1 stycznia 2014 r. stosownie do art. 29a ust. 1 podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostaw towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży. Zgodnie z dyrektywami

wykładni prawa podatkowego przyznającymi prymat wykładni literalnej w obu przypadkach podstawa opodatkowania powinna być rozumiana jako środki otrzymane „za” dostawę towarów lub świadczenie usług, czyli takie, które stanowią przysporzenie podatnika. Z tego powodu obciążenia publicznoprawne, jakie podatnik ponosi w interesie swojego kontrahenta, nie powinny wchodzić do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W związku z tym należy stwierdzić, że zawarta w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. definicja podstawy opodatkowania narusza normy konstytucyjne obowiązujące w zakresie standardów prawodawstwa. Przepisom prawnym dotyczącym podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne, które narusza konstytucyjny wymóg określoności ustawy podatkowej przez rozszerzenie zakresu podstawy opodatkowania.

5. Podsumowując, należy podkreślić, że wyrażone w Konstytucji RP zasady wyłączności ustawy i szczegółowej określoności w zakresie nakładania danin publicznych oznaczają również niedopuszczalność formułowania przepisów w sposób, który przyznaje organom je stosującym arbitralną decyzyjność co do ich znaczenia i interpretacji, zwłaszcza w tak fundamentalnej kwestii w podatku od towarów i usług, jaką jest ustalenie podstawy opodatkowania. Stanowienie przepisów niejasnych lub wieloznacznych nie pozwala podatnikowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, o których dowiaduje się nawet po kilku latach po dokonaniu transakcji, często dopiero z wyroków sądowych. W efekcie nie można za błędy legislacyjne obarczać podatnika, *ergo* w analizowanym przypadku, kierując się zasadą *in dubio pro tributario*, ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie może rozszerzać zakresu opodatkowania na środki niebędące wypracowaną przez podatnika wartością dodaną.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 2 R. Zieliński, *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010, s. 115-116.
- 3 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 4 R. Dowgier, *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania...*, dz. cyt., s. 97.
- 5 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=234&sprawa=2767>, dostęp: 16.09.2021.
- 6 K. Działocha, T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3, s. 6-9.
- 7 R. Zieliński, dz. cyt., s. 115-116.
- 8 Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 lutego 2001 r., K. 19/99, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/downloadOrzeczenieDoc?dok=9201>, dostęp: 16.09.2021; z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=8&dokument=303&sprawa=2714>, dostęp: 16.09.2021.
- 9 R. Dowgier, dz. cyt., s. 99.
- 10 Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=9&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 16.09.2021; z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=10&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp: 16.09.2021.

- ¹¹ Tamże.
- ¹² Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 27 listopada 1997 r., U 11/97, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=11&dokument=5325&sprawa=2901>, dostęp: 16.09.2021; z dnia 9 października 2001 r., SK 8/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=12&dokument=1833&sprawa=3374>, dostęp: 16.09.2021; z dnia 6 marca 2007 r., SK 54/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=13&dokument=1337&sprawa=4094>, dostęp: 16.09.2021.
- ¹³ Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=14&dokument=250&sprawa=3026>, dostęp: 16.09.2021; z dnia 9 października 2001 r., SK 8/00, dok. cyt.; z dnia 6 marca 2007 r., SK 54/06, dok. cyt.
- ¹⁴ E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika, w: Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021, s. 318-319.
- ¹⁵ *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Warszawa 1982, s. 166-174.
- ¹⁶ W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2020, s. 117-120.
- ¹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 38.
- ¹⁸ W. Modzelewski, *Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi «de lege ferenda»*, w: *Materiały źródłowe do przedmiotu Wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego. Część II*, <https://wpia.uw.edu.pl/uploads/media/5e2ae2272a18d/wstep-do-prawa-podatkowego-pfis.pdf?v1>, dostęp: 9.08.2021.
- ¹⁹ W. Modzelewski, *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania...*, dz. cyt., s. 88-89.
- ²⁰ Zmiana wprowadzona przez ustawę z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35 ze zm.).
- ²¹ Dyrektywa 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, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ²² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 805 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/42A423413920C-894C1257A9900529576/%24File/805-uzas.docx>, s. 27, dostęp: 17.09.2021, dalej: uzasadnienie projektu ustawy.
- ²³ Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy, art. 29a ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. „stanowi implementację art. 79 dyrektywy 2006/112/WE i jest całkowicie nową regulacją” (tamże, s. 30).
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
- ²⁵ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 4 marca 2014 r., I FSK 1759/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D63C18A852>, dostęp: 17.09.2021; z dnia 27 maja 2015 r., I FSK 495/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5CA753CFC2>, dostęp: 17.09.2021; z dnia 27 czerwca 2014 r., I FSK 1033/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3759BF7A3A>, dostęp: 17.09.2021; z dnia 26 czerwca 2018 r., I FSK 1476/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C820618F3F>, dostęp: 17.09.2021.
- ²⁶ A. Bartosiewicz, *«In dubio pro tributario» a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021, s. 39-40.
- ²⁷ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 126-128.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Modzelewski W., *Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi «de lege ferenda»*, w: *Materiały źródłowe do przedmiotu Wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego. Część II*, <https://wpia.uw.edu.pl/uploads/media/5e2ae2272a18d/wstep-do-prawa-podatkowego-pfis.pdf?v1>, dostęp: 9.08.2021.
- Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2020.
- Modzelewski W., *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Prejs E., *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika, w: Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.
- System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Warszawa 1982.
- Zieliński R., *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Akty prawne
- Dyrektywa 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, s. 1, ze zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 35 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
- Orzecnictwo
- Wyrok NSA z dnia 4 marca 2014 r., I FSK 1759/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D63C18A852>, dostęp: 17.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., I FSK 1476/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C820618F3F>, dostęp: 17.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2014 r., I FSK 1033/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3759BF7A3A>, dostęp: 17.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., I FSK 495/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5CA753CFC2>, dostęp: 17.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2007 r., SK 54/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=13&dokument=1337&sprawa=4094>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2001 r., SK 8/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=12&dokument=1833&sprawa=3374>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=10&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=14&dokument=250&sprawa=3026>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., K. 19/99, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/downloadOrzeczenieDoc?dok=9201>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=9&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=8&dokument=303&sprawa=2714>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=234&sprawa=2767>, dostęp: 16.09.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 1997 r., U 11/97, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=11&dokument=5325&sprawa=2901>, dostęp: 16.09.2021.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., *«In dubio pro tributario» a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.
- Dowgier R., *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Działocha K., Zalański T., *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998.