



FUNDACJA  
IM. STEFANA  
BATOREGO

# Referendum 6 września 2015

Warszawa, sierpień 2015

## Co zmieni zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika?

Karolina Tetlak

### Referendum a wprowadzenie zasady

#### *in dubio pro tributario*

6 września 2015 roku ma się odbyć referendum<sup>1</sup>, w którym Polacy zostaną m.in. zapytani: „Czy jest Pani/Pan za wprowadzeniem zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika?”. Projekt postanowienia o zarządzeniu referendum został skierowany do Senatu przez byłego Prezydenta Bronisława Komorowskiego w dniu 13 maja 2015 roku, zaś 19 czerwca zostało ono opublikowane w Dzienniku Ustaw<sup>2</sup>. Tymczasem 5 sierpnia 2015 roku Sejm przyjął ustawę, na mocy której do *Ordynacji podatkowej* wprowadzono art. 2a, ustanawiający zasadę *in dubio pro tributario* – czyli regułę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.

Powstaje pytanie, czy przyjęta przez Sejm zmiana jest tożsama z rozstrzygnięciem, które miałyby być konsekwencją wprowadzenia zapisu z pytania referendalnego, czy czymś się różni. Innymi słowy, czy postawione w referendum pytanie jest puste, bo zapis taki został już wprowadzony. Wydaje się, że pierwotną intencją było uzyskanie odpowiedzi na postawione pytanie, a następnie, w zależności od odpowiedzi, wprowadzenie (lub też nie) zasady *in dubio pro tributario* do *Ordynacji*. Intencję tę zmieniono i, nie czekając na wynik referendum, wpisano tę zasadę do przepisów prawa podatkowego, z zaplanowaną datą wejścia w życie 1 stycznia 2016 roku. Oznacza to, że obecne referendum nie przesądzi o funkcjonowaniu w polskim prawie omawianej zasady. Jeśli Polacy zagłosują na „tak”, omawiany przepis wejdzie w życie, chyba że zostanie zmieniony lub uchylony przez Sejm. Jeżeli Polacy wypowiedzą się przeciwko, decyzja w sprawie dalszych losów zasady *in dubio pro tributario* będzie należała do

<sup>1</sup> Podziękowania dla Julii Rojewskiej i Karola Iwanowskiego, studentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, za pomoc w przygotowaniu opracowania.

<sup>2</sup> Postanowienie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 czerwca 2015 roku o zarządzeniu ogólnokrajowego referendum (Dz.U. z 2015 roku, poz. 852).

Sejmu: parlament będzie mógł znowelizować ustawę i wykreślić z niej przyjęty pośpiesznie przepis, nawet przed jego wejściem w życie. Negatywny wynik referendum nie spowoduje automatycznej nieważności omawianego przepisu.

Nowy przepis art. 2a *Ordynacji podatkowej* przyjęto w brzmieniu zaproponowanym przez Prezydenta w projekcie ustawy nowelizacyjnej złożonym w grudniu 2014 roku. Przepis ten przewiduje, że „nie-dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy nowelizacja „wynika z potrzeby pilnej korekty niektórych rozwiązań, na rzecz zwiększenia ochrony praw podatnika i pewności obrotu gospodarczego. (...) 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”<sup>3</sup>.

Warto wskazać, że Sejm odrzucił zaproponowaną przez Senat poprawkę, która nadawała nowelizacji następujące brzmienie: „Niedające się usunąć wątpliwości co do wykładni przepisów organ rozstrzyga na korzyść podatnika lub innej strony postępowania”.

Nowy art. 2a budzi wiele kontrowersji. Aby móc powołać się na zasadę *in dubio pro tributario*, konieczne jest stwierdzenie, że dany przepis prawa podatkowego budzi wątpliwości. Muszą to być wątpliwości tego rodzaju, że albo nie da się ich rozwiązać racjonalnie za pomocą dostępnych reguł wykładni, albo przy zastosowaniu tych reguł wykładni możliwe jest wyciągnięcie różnych, sprzecznych ze sobą wniosków. Jeżeli dojdzie do takiej sytuacji, pojawiające się wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika, to znaczy przyjąć takie rozwiązanie, którego zastosowanie spowoduje wystąpienie sytuacji prawnej najbardziej korzystnej dla niego. Przeciwnieństwem zasady *in dubio pro tributario* jest zasada *in dubio pro fisco*, która oznacza dokonywanie wykładni zgodnie z interesem fiskusa (organu podatkowego, Skarbu Państwa).

## Źródła zasady *in dubio pro tributario*

W związku z nowelizacją *Ordynacji podatkowej* pojawia się pytanie o sens wprowadzania zasady *in dubio pro tributario* wprost do przepisów prawa podatkowego, skoro **od lat funkcjonuje ona w systemie prawnym jako ogólna zasada prawa wywodzona z Konstytucji**. Warto przytoczyć stanowisko Rady Legislacyjnej, która w swojej opinii<sup>4</sup> podkreśla, że „zasada *in dubio pro tributario* (...) jest już trwałym elementem systemu prawa, stosowanym powszechnie w praktyce. Jej potwierdzenie w prawie pozytywnym nie jest co prawda niezgodne z Konstytucją, lecz wpisywanie do ustawy jednej z wielu dyrektyw interpretacyjnych prawa podatkowego jest zabiegiem nieznanym polskiemu systemowi prawnemu i jako takie jest sceptycznie oceniane przez Radę Legislacyjną”. Ponadto, jak podkreśla Biuro Legislacyjne przy Kancelarii Senatu, „zasada rozstrzygania wątpliwości, jakie powstają przy wykładni przepisów na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), jest jedną z dyrektyw wykładni funkcjonalnej przepisów prawa podatkowego, wywodzoną wprost z przepisów Konstytucji. Jej źródła należy upatrywać między innymi w art. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej”<sup>5</sup>.

3 Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3018).

4 Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów, Opinia o projekcie stanowiska rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw, 13 marca 2015 roku.

5 Biuro Legislacyjne przy Kancelarii Senatu, Opinia do ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw (druk nr 988), Warszawa, 27 lipca 2015 roku.

Szczególne znaczenie dla stanowienia i stosowania prawa podatkowego ma zasada demokratycznego państwa prawnego, wyrażona w art. 2 Konstytucji RP, oraz wynikające z niej zasady szczegółowe, m.in. zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada pewności prawa czy zasada określoności prawa. Przede wszystkim „zasada ta w szczególności nie pozwala na to, aby państwo prowadziło z obywatelami «grę» polegającą na tworzeniu uprawnień pozornych czy niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo ze względu na niejasne określenie warunków korzystania z tych uprawnień”<sup>6</sup>. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa”<sup>7</sup>. Ponadto „zasada państwa prawnego w prawie podatkowym powinna być rozpatrywana nie tylko z punktu widzenia praworządności formalnej, lecz także materialnej”<sup>8</sup>.

Z przytoczonych zasad można wyprowadzić szereg dyrektyw, wiążących prawodawcę oraz wpływających na wykładnię przepisów prawa podatkowego. Przede wszystkim ustawodawca powinien „tak kształtować normy prawne tworzące podatkowy stan faktyczny, aby ciężar opodatkowania możliwy był do przewidzenia”<sup>9</sup>. „Rola ustawodawcy jest zatem bardzo precyzyjne konstruowanie aktów prawnych, aby ich adresat mógł zrozumieć pożądane zachowanie z samej ich treści”<sup>10</sup>. Prawo podatkowe musi zatem charakteryzować się szczególną jasnością i precyzją, jednoznacznie wyznaczając granice ingerencji władzy w sferę praw i wolności obywatelskich. Zasady wynikające z art. 2 Konstytucji RP mają szczególne znaczenie, gdy przepisy podatkowe są niejasne. Należy wówczas, powołując się na zasadę demokratycznego państwa prawnego, poczynić założenie, że „skoro ustawodawca nie dochował należytej staranności w trakcie stanowienia prawa, to wszelkie wątpliwości interpretacyjne winny być rozstrzygane na korzyść podatnika”<sup>11</sup>.

Obowiązywanie zasady *in dubio pro tributario* zostało również niejednokrotnie potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny. „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”<sup>12</sup>. W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że zasada *in dubio pro tributario* jest regułą wykładni funkcjonalnej, dotyczącą prawa podatkowego i mającą podstawę konstytucyjną oraz zakazującą wykładni na rzecz państwa w sytuacji, gdy przepisy podatkowe są niejasne.

Również Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie wskazuje na funkcjonowanie omawianej zasady w polskim porządku prawnym. „Zasada *in dubio pro tributario*, ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale podobnie jak zasada *in dubio pro reo* w prawie karnym, odnosi się również do wątpliwości faktycznych. Tym samym wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym

6 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 grudnia 2002 roku (K 43/01).

7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 listopada 2002 roku (K 41/02).

8 Ryszard Mastalski, *Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym*, w: *Podatki w orzecznictwie sądowym. Zjazd Katedr Prawa Finansowego*, Wigry 1995, s. 37.

9 Tamże, s. 38.

10 Adam Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Łódź 2011, s. 57.

11 Jerzy Oniszczyk, *Państwo prawne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zasady państwa prawnego)*, Warszawa 1996, s. 100.

12 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 roku (SK 18/09).

oraz ustaleniami faktycznymi winny być interpretowane na rzecz podatników<sup>13</sup>. Warto również dodać, że „Naczelny Sąd Administracyjny ostro sprzeciwia się rozstrzygnięciu wątpliwości na niekorzyść jednostek, stwierdzając, że z taką możliwością od początku swojego funkcjonowania się nie godził i nadal nie godzi<sup>14</sup>”.

Z zacytowanych opinii i orzecznictwa wynika jednoznacznie, że **zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika obowiązuje w obecnym systemie prawnym, mimo że nie jest wprost wyrażona w prawie podatkowym**. W doktrynie funkcjonuje pogląd, jakoby nie było „potrzeby formułowania zasad, które już są zawarte w Konstytucji, gdyż samo ich zamieszczenie w tym akcie sprawia, iż stają się one zasadami respektowanymi przy wykładni prawa podatkowego<sup>15</sup>”. Nasuwa się zatem pytanie, dlaczego zdecydowano się na wprowadzenie tej zasady do *Ordynacji podatkowej*. Takie rozwiązanie może wynikać z wątpliwości co do rzeczywistego stosowania zasady *in dubio pro tributario* w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych. Zgodnie ze stanowiskiem Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji: „organy podatkowe przy rozstrzygnięciu spraw pomijają interes podatników najczęściej w przypadkach, gdy nieprecyzyjny lub niejednoznaczny przepis nasuwa wątpliwości. Oznacza to, że uregulowany w przepisach ustawy *Ordynacja podatkowa* katalog ogólnych zasad podatkowych jest niewystarczający, a skuteczna ochrona praw podatników wymaga odrębnej regulacji<sup>16</sup>”.

## Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie sądów administracyjnych

Dla pełnego obrazu omawianego problemu warto również przyrzeć się orzecznictwu sądów administracyjnych. Ze wstępnej jego analizy wynika, że w przypadku spraw toczących się przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi strony często podnoszą zarzut naruszenia zasady *in dubio pro tributario*. Zdaniem WSA: „w celu powołania się na tę zasadę należy stwierdzić, że dany przepis budzi wątpliwości. Jednocześnie, muszą to być wątpliwości tego rodzaju, że nie da się ich rozwiązać racjonalnie za pomocą dostępnych reguł wykładni albo stosując te reguły wykładni możliwe jest dojście do różnych, sprzecznych ze sobą wniosków. Jeżeli dojdzie do takiej sytuacji, pojawiające się wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika, tj. przyjąć takie rozwiązanie, którego zastosowanie spowoduje wystąpienie u podatnika najbardziej korzystnej sytuacji prawnej<sup>17</sup>”. W jednym z wyroków WSA, uchylając zaskarżone postanowienie i przekazując sprawę do ponownego rozpoznania, zobowiązuje organ podatkowy do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, „a w sytuacji, gdy wynik tego postępowania nie będzie jednoznaczny, wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść Skarżącego zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*<sup>18</sup>”. W innym wyroku, oddalającym skargę, WSA orzekł, że organ podatkowy „określił wysokość zobowiązania podatkowego, kierując się zasadą *in dubio pro tributario*. (...) Nie można zgodzić się ze stanowiskiem strony skarżącej, że wszystkie występujące w sprawie wątpliwości

13 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 2011 roku (II FSK 223/10).

14 Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 lipca 2009 roku (I FPS 3/09).

15 Bogumił Brzeziński, Włodzimierz Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3, s. 10.

16 Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji do prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw, przesłanego przy piśmie GMS-WP-173-277 /14 z 19 grudnia 2014 roku, Lublin, 27 stycznia 2015 roku.

17 Wyrok WSA w Warszawie z 16 lipca 2014 roku (V SA/Wa 898/14).

18 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 października 2013 roku (III SA/Wa 1119/13); podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 grudnia 2014 roku (III SA/Wa 1378/14).

dotyczące materiału dowodowego zostały rozstrzygnięte na niekorzyść Spółki, a organ przyjął najmniej korzystną dla niej interpretację niewyjaśnionych okoliczności”<sup>19</sup>.

Choć **zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika obowiązuje w obecnym systemie prawnym, to jednak sądy administracyjne**, dokonując wykładni przepisów prawa podatkowego, **zazwyczaj nie uznają zarzutów** skarżącego dotyczących naruszenia przez organy podatkowe przedmiotowej zasady, wskazując, że **powoływany przez stronę przepis nie jest przepisem niejasnym, budzącym wątpliwości interpretacyjne**<sup>20</sup>. W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „powołanie się w skardze kasacyjnej na zasadę *in dubio pro tributario* mogłoby odnieść zamierzony przez autora skargi kasacyjnej skutek pod warunkiem, że podniesione wątpliwości interpretacyjne miałyby obiektywny charakter. Natomiast, jak zostało to wcześniej wskazane, powołane przez stronę przepisy takich wątpliwości nie budzą. Ich redakcja jest jasna i nie przekracza granic ustawowych”<sup>21</sup>. Zdarza się również, że sąd **w ogóle nie ustosunkowuje się** do postawionego przez stronę zarzutu, zupełnie pomijając go w uzasadnieniu. Jeżeli skarga zasługuje na uwzględnienie, to najczęściej przyczyną jej rozpatrzenia są pozostałe zarzuty w niej postawione. Gdy przeglądamy orzeczenia sądów administracyjnych wydane w latach 2014–2015, nie natrafiamy na choćby jeden wyrok, w którym sąd uwzględniłby zarzut naruszenia zasady *in dubio pro tributario*.

Podsumowując: z analizy praktyki sądów administracyjnych wynika, że zarówno sądy, jak i skarżący mają świadomość funkcjonowania zasady *in dubio pro tributario* w polskim systemie prawnym, niemniej jednak skuteczne powołanie się na nią przez strony jest niezmiernie trudne. Sądy najczęściej orzekają, że nie ma podstaw do powołania się na przedmiotową zasadę z powodu braku wątpliwości co do interpretacji przepisu. Bywają również sytuacje, kiedy sąd uznaje działanie organu podatkowego za zgodne z wykładnią *in dubio pro tributario*. Zatem wydaje się, że **samo wprowadzenie do prawa pozytywnego zasady *in dubio pro tributario* nie będzie miało dużego wpływu na poprawę sytuacji prawnej podatników**. W doktrynie wskazuje się wręcz, że „idea, która powinna leć u podstaw budowy modelu ochrony podatnika, jest nie tyle tworzenie coraz to nowych uprawnień, lecz zapewnienie ich przestrzegania w procesie wymiaru i poboru podatku”<sup>22</sup>. W polskim systemie prawnym już funkcjonują instytucjonalne rozwiązania, które gwarantują bezpieczeństwo prawne podatnika, a mianowicie: zasada zaufania do organów publicznych (art. 121, par. 1 *Ordynacji*), zasada informowania (art. 121, par. 2 *Ordynacji*), zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego, która odnosi się nie tylko do dwukrotnego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego oraz dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego, ale także obowiązku dwukrotnej wykładni przepisów prawa (art. 127 *Ordynacji*).

Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, funkcjonującą obecnie w procedurze podatkowej, organy podatkowe mają obowiązek precyzyjnie ustalić w postępowaniu podatkowym stan faktyczny oraz stan prawny, z uwzględnieniem wszelkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 122 *Ordynacji*). Jeżeli zatem organ podatkowy nie przeprowadzi wyczerpująco postępowania dowodowego, to niedopuszczalne jest wywodzenie konsekwencji negatywnych dla podatnika z nieudowodnionych

19 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 listopada 2014 roku (V SA/Wa 1672/14); podobnie wyrok WSA w Łodzi z 25 września 2014 roku (SA/Łd 902/14).

20 Na przykład wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 22 kwietnia 2015 roku (I SA/Sz 1478/14); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 11 lutego 2015 roku (I SA/Bd 669/14); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 29 października 2014 roku (I SA/Go 579/14).

21 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 maja 2015 roku (I GSK 1456/14).

22 Bogumił Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 33.

okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy. Ponadto w orzecznictwie wskazuje się: „nie można czynić podatnikom zarzutu naruszenia przepisów, jeżeli przepisy te są niejednoznaczne, a podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk” (wyrok NSA z 6 marca 1996 roku, SA/Bk 95/95).

Z drugiej strony, w doktrynie wyrażono opinię, zgodnie z którą „wydawać by się mogło, że strona postępowania posiada odpowiednie gwarancje prawidłowego toku postępowania kontrolnego i podatkowego. Jeśli jednak porównamy obowiązujące przepisy z praktyką ich stosowania, to okaże się, że powyższe reguły nie zawsze są stosowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Dominuje zasada nieufności do podatnika, a czasem domniemania nieprawdziwości jego twierdzeń (rozliczeń) oraz rozstrzygania wątpliwości faktycznych i prawnych na korzyść fiskusa, a ze szkodą dla podatnika – *in dubio pro fisco*”<sup>23</sup>.

## Zasada *in dubio pro tributario* w wybranych państwach

Gdy rozważa się problem wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* wprost do *Ordynacji podatkowej*, warto przyrzeć się systemom prawnym innych państw. W wielu krajach demokratycznych zasada ta jest stosowana zarówno do prawa stanowionego, jak i systemów *common law*<sup>24</sup>. Rangę ustawową nadano tej zasadzie ponoć w Brazylii i na Ukrainie<sup>25</sup>. „Co przy tym charakterystyczne, nigdzie nie stanowi ona zasady ustanowionej *explicite*, lecz jest co najwyżej *quasi*-logiczną konsekwencją szeregu innych zasad. Dodatkowo podkreślenia wymaga, że w doktrynie innych państw demokratycznych rzadko odwołuje się wprost do zasady *in dubio pro tributario*”<sup>26</sup>.

W systemie prawa francuskiego funkcjonuje silna autonomia prawa podatkowego, a zatem obowiązują również odmienne zasady wykładni prawa podatkowego. „W szczególności można spotkać poglądy, w myśl których prawo podatkowe powinno być stosowane na korzyść państwa. Powyższy pogląd nie jest jednak dominujący. Natomiast analiza orzecznictwa nie pozwala na stwierdzenie, że systematycznie stosowana jest czy to zasada *in dubio pro fisco*, czy też zasada *in dubio pro tributario*”<sup>27</sup>. Istotna jest jednak rola zasad: równości wobec prawa podatkowego, niestosowania prawa wstecz, kontradiktoryjności oraz niezależności postępowania podatkowego od innych procedur.

Z kolei w Belgii w wypadku wątpliwości co do wykładni prawa podatkowego: „interpretator powinien kierować się zasadą *in dubio contra fiscum*. Zasada ta była wielokrotnie potwierdzana w orzecznictwie. Ponadto przy ustalaniu znaczenia interpretowanego tekstu, interpretator może sięgać do zasady sprawiedliwości”<sup>28</sup>. Reguła *in dubio contra fiscum* oznacza, że w razie wątpliwości przepis należy rozstrzygać na niekorzyść fiskusa. Teoretycznie taka reguła wykładni jest równoważna z zasadą *in dubio pro tributario*, jednak jej zastosowanie nie zawsze będzie prowadziło do identycznych skutków, to znaczy gdy rozstrzyga się wątpliwości co do treści przepisu na niekorzyść fiskusa, nie trzeba wcale kierować się korzyścią podatnika. Innymi słowy, interpretacja przeciwna fiskusowi nie będzie automatycznie

23 Adam Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika...*, s. 254.

24 Tamże, s. 259.

25 Opinia nr 1/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z 30 stycznia 2015 roku w sprawie zasadności wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przepisu wyrażającego zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=4cecec4d-8045-4a1a-9e3f-f1ce5ab73c7f&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4cecec4d-8045-4a1a-9e3f-f1ce5ab73c7f&groupId=764034).

26 Adam Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika...*, s. 40.

27 Marek Kalinowski, *Wykładnia prawa podatkowego we Francji*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 67–68.

28 Marek Kalinowski, *Wykładnia prawa podatkowego w Belgii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 84–85.

oznaczała, że dokonana wykładnia będzie korzystna dla danego podatnika. Dlatego w systemie prawa może pojawiać się takie sformułowanie reguły wykładni na korzyść lub niekorzyść jednej ze stron<sup>29</sup>. W związku z obowiązującą zasadą ustawowego nakładania podatków, gdy przepis jest niejasny i nie ma pewności, że ustawodawca poddał opodatkowaniu określone zdarzenie, wówczas należy zastosować rozwiązanie *contra fiscum*.

Jako przykład systemu *common law* można wskazać system prawny obowiązujący w Kanadzie. W jednym z wyroków<sup>30</sup> kanadyjski Sąd Najwyższy wypracował pięć wytycznych odnoszących się do wykładni prawa podatkowego, a w kontekście niniejszego opracowania warto przytoczyć dwie spośród nich. Po pierwsze, „wykładnia celowościowa, prowadząca do rozstrzygnięcia bądź to na korzyść podatnika, bądź to na korzyść administracji podatkowej opierać się może wyłącznie na wyraźnych postanowieniach aktu prawnego, a nie na opartych na postanowieniach tego aktu domniemaniach, czy założeniach wyjściowych przyjmowanych przez interpretatora”<sup>31</sup>. Po drugie, „tylko poważne wątpliwości co do znaczenia przepisów, niedające się rozwiązać przez zastosowanie zwykłych reguł wykładni, mogą być rozstrzygane w oparciu o zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika”<sup>32</sup>.

## Naruszenie reguł prawidłowej legislacji

Sposób redakcji przepisu wprowadzonego przez obecną nowelizację art. 2a *Ordynacji podatkowej*, regulującego zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, jest szeroko krytykowany w doktrynie. Zamiast uprościć i rozjaśnić prawo podatkowe – co miało być celem tej nowelizacji ustawy, jak wskazuje uzasadnienie do projektu jej zmiany – przepis ten może generować jeszcze większe wątpliwości interpretacyjne. Zdaniem wiceministra finansów Janusza Cichonia: „ten przepis będzie martwy albo będzie rodził bardzo wiele problemów interpretacyjnych”. Należy również zwrócić uwagę na krytyczne opinie ekspertów prawa podatkowego, zgodnie z którymi „regulacja w zaproponowanym brzmieniu budzi zastrzeżenia z punktu widzenia reguł przyzwoitej legislacji i dostatecznej określoności tworzonych przepisów prawa, które to reguły wywodzi się z zasady demokratycznego państwa prawnego”<sup>33</sup>. Może to więc spowodować „dalsze obniżenie standardów kultury politycznej i prawnej procesu prawodawczego”<sup>34</sup>. Zasada *in dubio pro tributario* może paradoksalnie zwalniać władzę ustawodawczą z obowiązku respektowania zasad prawidłowej legislacji podatkowej, albowiem błędy legislacyjne mają być bezwzględnie rozstrzygane na korzyść podatnika.

Tymczasem w jednym z orzeczeń NSA stwierdził, że jeżeli przepis jest inaczej rozumiany przed podatnika, inaczej przez sąd, a jeszcze inaczej przez organ podatkowy, to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym (wyrok NSA z 3 kwietnia 2000 roku, III SA 3108/00). Proponowane brzmienie

29 Jako przykład takiego sformułowania w języku prawniczym można wskazać typy rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego, który orzeka, że dany przepis jest zgodny z Konstytucją lub nie jest z nią niezgodny. Rozstrzygnięcia te mają inny wydźwięk i znaczenie, choć oba prowadzą do pozostawienia danego przepisu w obrocie prawnym.

30 Wyrok w sprawie *Corporation Notre-Dame de Bon-Secours v. Communauté Urbaine de Québec et al.*, 95 DTC 5017; (1995) 1 CTC 241 (SCC).

31 Bogumił Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w krajach anglosaskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 41–42.

32 Tamże.

33 Henryk Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP przedstawionego prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 3018), Warszawa, 7 kwietnia 2015 roku.

34 Andrzej Gomułowicz, *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a Op* (druk 3018), Poznań, 10 marca 2015 roku.

zasady *in dubio pro tributario* nie uwzględnia znaczenia i dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym przekroczenie określonego poziomu niejasności przepisów prawa podatkowego może stanowić samoistną przesłankę niezgodności z Konstytucją. Ten kierunek orzecznictwa polskiego sądu konstytucyjnego ma zapobiegać samowoli władzy publicznej w zakresie stanowienia treści obowiązku podatkowego.

Jak podkreśla Henryk Dzwonkowski: „projektowana norma prawna, która ma na celu wyjaśnienie wątpliwości prawnych, stanie się normą, której treść sama będzie wzbudzać wątpliwości przy jej stosowaniu poprzez swoje zbyt ogólne i nieostro sformułowane kryterium «niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego»<sup>35</sup>. Tak sprecyzowane kryterium ma charakter subiektywny i ocenny, co może powodować rozmycie granic zakresu obowiązku podatkowego. Jego wyznacznikiem nie będzie treść ustawy podatkowej, tylko swoboda decyzyjna organów podatkowych, każdorazowo dokonujących oceny nieostrych kryteriów.

W tym miejscu należy przypomnieć, że obecnie sądy najczęściej orzekają, że nie ma podstaw do powołania się na zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika z **powodu braku wątpliwości** co do interpretacji przepisu.

Wprowadzony przepis nie określa przesłanek, które uprawniałyby lub zobowiązywały organ podatkowy do rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Skoro jego zastosowanie ma miejsce w sytuacji „niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów”, to owe wątpliwości muszą być rezultatem prawidłowo dokonanego procesu wykładni przepisów prawa podatkowego. Zatem prawidłowe stosowanie tak wyrażonej zasady *in dubio pro tributario* wymagałoby normatywnego określenia „procedury” wykładni. Jeżeli jej poprawne zastosowanie nie prowadziłyby do jednoznacznej interpretacji, to wówczas organ podatkowy byłby zobowiązany do dokonania rozstrzygnięcia na korzyść podatnika na podstawie nowego przepisu. „Stworzenie takiej normatywnej procedury wykładni na gruncie prawa podatkowego jest jednak zadaniem właściwie niewykonalnym, ponieważ wykładnia prawa jest procesem dynamicznym<sup>36</sup>, co z kolei prowadzi do wniosku, że niemożliwe jest prawidłowe funkcjonowanie art. 2a w obrocie prawnym.

Kolejną istotną wadą nowego art. 2a jest **brak adresata** wynikającej z niego normy prawnej. Z treści przepisu jasno nie wynika, kto i na podstawie jakich przesłanek, reguł lub okoliczności ma stwierdzić albo wykazać owe „niedające się usunąć wątpliwości”<sup>37</sup>. Zatem stosowanie tak wyrażonej zasady *in dubio pro tributario* może powodować poważne trudności natury praktycznej. Nie jest bowiem jasne, czy to organ podatkowy, czy może sam podatnik będzie decydował o zaistnieniu „niedających się usunąć wątpliwości”, będących przesłanką zastosowania wykładni na korzyść podatnika. W brzmieniu zaproponowanym przez Senat, a odrzuconym przez Sejm, przepis ten wskazywał, że rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości co do wykładni przepisu nie jest abstrakcyjną zasadą, ale obowiązkiem organu podatkowego prowadzącego postępowanie.

Również użyty w art. 2a zwrot „na korzyść podatnika” budzi poważne wątpliwości. „Takie sformułowanie niesie za sobą ryzyko niejednoznaczności. Korzyść podatnika może być rozumiana jako korzyść wszystkich generalnie określonych adresatów przepisu albo korzyść konkretnego podatnika,

35 Henryk Dzwonkowski, Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP przedstawionego prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa*...

36 Tamże.

37 Tamże.



w konkretnej sprawie, rozstrzyganej przez organ podatkowy. Tymczasem nie można z góry wykluczyć, że ten sam przepis, interpretowany w ten sam sposób, będzie w konkretnych stanach faktycznych korzystny dla jednego podatnika, a niekorzystny dla drugiego<sup>38</sup>.

Innym zarzutem podnoszonym przeciwko uchwalonemu brzmieniu art. 2a jest **rozstrzygnięcie wątpliwości tylko na korzyść podatnika**. Takie rozwiązanie nie uwzględnia interesu prawnego płatników, następców prawnych, podmiotów przekształconych ani osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe (co było proponowane przez Senat), a w konsekwencji może być sprzeczne z konstytucyjną zasadą równości.

Biuro Legislacyjne przy Kancelarii Senatu krytykuje również zapis, jakoby to „treść przepisów prawa podatkowego” miała budzić wątpliwości. „Wątpliwości budzić może nie tyle sama treść przepisów, co prawidłowe odkodowanie z treści tych przepisów odpowiedniej normy prawnej<sup>39</sup>. Należy również podkreślić, że w zaproponowanym brzmieniu art. 2a jedynie „treść przepisów prawa podatkowego” może budzić wątpliwości, a przepis pomija kwestię wątpliwości natury faktycznej. Podczas gdy „w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie budzi wątpliwości, że zasada *in dubio pro tributario* powinna być wykorzystywana na obu płaszczyznach, tj. dotyczyć zarówno wątpliwości prawnych, jak i faktycznych<sup>40</sup>. Istnieje zatem obawa, że proponowany przepis zawęzi możliwość powoływania się na omawianą zasadę.

## Problem zgodności z Konstytucją

Krytyczne głosy co do uchwalonego brzmienia zasady *in dubio pro tributario* dotyczą także wątpliwości co do konstytucyjności tej regulacji.

Przede wszystkim „w świetle polskiej Konstytucji nie istnieją sytuacje «niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego», gdyż w takiej sytuacji w ogóle nie można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego, ani też tym bardziej zobowiązania podatkowego. (...) Nie ma też «podatnika». Inaczej mówiąc, niedające się usunąć wątpliwości dyskwalifikują taką ustawę jako ustawę podatkową<sup>41</sup>.

Następnie istnieje zagrożenie, że art. 2a może zostać postawiony zarzut nieokreśloności treści normy prawnej. „Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań<sup>42</sup>. Podobne stanowisko co do samoistnej przesłanki niekonstytucyjności przepisów sformułował Trybunał Konstytucyjny (w wyroku z 11 maja 2004 roku, sygn. akt K 4/03). Trybunał wskazał, że „norma art. 24b § 1 *Ordynacji podatkowej* zawiera bardzo istotne braki w treści swej dyspozycji, dające podstawy dla uznaniowości i nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie. Nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom

38 Biuro Legislacyjne przy Kancelarii Senatu, Opinia do ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw (druk nr 988), Warszawa, 27 lipca 2015 roku.

39 Tamże.

40 Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów, Opinia o projekcie stanowiska rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw, 13 marca 2015 roku.

41 Teresa Dębowska-Romanowska, Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018), Łódź, 17 marca 2015 roku.

42 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 roku (K/02).

władzy publicznej do daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych”.

Nie można również wykluczyć, że bardzo subiektywne kryteria stosowania art. 2a, a co za tym idzie – pozostawienie organom podatkowym szerokiej swobody decyzyjnej, mogą być sprzeczne z konstytucyjnym wymogiem ustawowego regulowania praw i obowiązków podatnika. Przepis art. 2a nie będzie stosowany wówczas, gdy interpretacja przepisu jest wieloznaczna, ale gdy powstają niedające się rozstrzygnąć wątpliwości. Sformułowanie nakazu orzekania na korzyść podatnika może się zatem wydawać zbyt subiektywne, a tym samym spowoduje, że wpisanie klauzuli do *Ordynacji* nie zwiększy pewności i bezpieczeństwa obrotu prawno-podatkowego.

Dodatkowo zasada *in dubio pro tributario* może być postrzegana jako jedna z reguł wykładni prawa. „Realizacja tej zasady jest więc zagadnieniem z dziedziny stosowania prawa, dotyczącym wykładni norm prawnych, a nie problemem z zakresu stanowienia prawa. Podnoszenie zasady *in dubio pro tributario* do rangi prawa powszechnie obowiązującego może wywoływać wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnie ustalonym porządkiem źródeł prawa także dlatego, że w sposób wybiórczy nadaje moc prawną tylko jednej z wykładni prawa podatkowego, z pominięciem innych”<sup>43</sup>. Zasada ta powinna znaleźć zastosowanie tylko wówczas, gdyby dokonana wykładnia przepisów prawa podatkowego prowadziła do powstania wątpliwości. To jest jednak możliwe dopiero po definitywnym zakończeniu procesu wykładni prawa; dlatego też klauzula nie może być elementem tego procesu. Warto również wskazać, że w demokratycznym państwie prawnym ład i byt finansowy państwa oparty jest na dwóch podstawach: jedną tworzy idea wolności – jak np. wolność działalności gospodarczej, własność prywatna, ochrona praw własności – a drugą idea obowiązku: obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Zasada *in dubio pro tributario* zwalnia władze publiczne z obowiązku namysłu nad tym, jak w dziedzinie podatkowej godzić dwa równouprawnione konstytucyjnie dobra: dobro publiczne i dobro jednostki, gdyż podporządkowuje dobro publiczne dobru jednostki. Dlatego powstają wątpliwości, czy rozwiązanie projektowane w treści art. 2a *Ordynacji*, ustanawiające jako zasadę o charakterze bezwzględny obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego zawsze na korzyść podatnika, nie zmienia porządku wartości konstytucyjnych, a zatem czy nie jest wyjściem poza standardy wynikające z Konstytucji.

## Stosowanie nowego przepisu w praktyce

Skutki wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* w obecnym kształcie są trudne do przewidzenia. Wynika to z bardzo szerokiego jej ujęcia w nowym art. 2a *Ordynacji podatkowej* oraz z użycia pojęć nie-dookreślonych. Ani z treści samego przepisu, ani z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej nie da się wywnioskować kilku kwestii zasadniczych z punktu widzenia podatnika. Przede wszystkim, jak już zostało wspomniane, nie wiadomo, kto będzie decydował o spełnieniu przesłanki „niedających się usunąć wątpliwości”, a zatem kto jest podmiotem uprawnionym do rozstrzygnięcia, czyja wykładnia miałaby być najkorzystniejsza dla podatnika. Sam przepis nie daje żadnych wskazówek, zatem uprawnienie to może należeć do podatnika, organu podatkowego albo obu tych podmiotów jednocześnie. Podatnik – jako adresat przepisu – wszystkie wątpliwości będzie rozstrzygał na swoją korzyść, a organ podatkowy może wykazać, że wątpliwości nie wystąpiły, więc klauzula nie ma zastosowania.

43 Henryk Dzwonkowski, Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP przedstawionego prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa*...

**Wyrażane są zatem poglądy, że nowy przepis nic nie zmieni i w praktyce będzie martwy.** Podatnik zawsze może wybierać korzystne dla siebie warianty interpretacji (np. sporządzając deklarację podatkową), tyle tylko, że wybierając interpretację błędną, niedostatecznie uzasadnioną bądź też obciążoną innymi wadami tego rodzaju, ryzykuje, iż jego stanowisko zostanie zakwestionowane przez administrację podatkową w stosownych procedurach. Wprowadzenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika nie zmieni niczego, jeżeli organy orzekające nie będą miały wątpliwości co do tego, że podatnik nie ma racji. Administracja podatkowa może nie ujawnić swoich wątpliwości interpretacyjnych, a więc w konsekwencji zasady nie zastosuje. Jej praktyczne wykorzystanie zależy bowiem również od stopniowej poprawy kultury administrowania, a więc od powstania takiej możliwości, że urzędnik administracji podatkowej przyzna rację podatnikowi w sytuacji, gdy ten wykaże fakt istotnego skomplikowania przepisów, prowadzący do ich niezrozumiałości. Obecnie spory tego typu rozstrzygane są w drodze skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Nie sposób jednak nie zauważyć, że przepis może sprawić, iż brak wątpliwości interpretacyjnych organu podatkowego – niezależnie od tego, czy rzeczywisty, czy tylko symulowany – nie będzie miał istotnego wpływu na sytuację prawną podatnika.

Powstaje zatem pytanie, czy wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* zwiększy liczbę sporów podatkowych, czy raczej nasili częstotliwość powoływania się przez podatników na okoliczność niejasności w przepisach prawa podatkowego. Nawet jeżeli na etapie postępowania podatkowego nie będą się pojawiały niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów, to nie można wykluczyć, że mogą się one ujawniać na etapie sądowym. Po wejściu w życie zasady *in dubio pro tributario* składy orzekające będą mieć dylemat: czy złożyć wniosek o podjęcie uchwały przez Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie lub skierować pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy rozstrzygnąć spór na korzyść podatnika. Przedmiotem sporów będzie również stopień wątpliwości co do znaczenia przepisów („niedające się usunąć”), od którego zależy zastosowanie art. 2a *Ordynacji*.

Jednocześnie należy podkreślić, że dotychczas podatnicy, gdy argumentowali swoje stanowisko w sporach podatkowych, nierzadko podnosili wątpliwości interpretacyjne, powołując się na zasady konstytucyjne. Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* zwiększa pole do tej argumentacji. O ile zatem wprowadzenie owej zasady teoretycznie mogłoby doprowadzić do tego, że sprawy dotyczące podatków nie będą się przeciągały, skoro niejasności będą rozstrzygane na korzyść podatnika, co ułatwi życie zwykłym obywatelom, o tyle wskazuje się również, że klauzula doprowadzi do przedłużających się postępowań, co może skutkować zagrożeniem dla przedsiębiorstw. Wynika to z tego, że po wprowadzeniu tej zasady sądy mogą zacząć kierować liczne zapytania do sądów wyższej instancji odnośnie konkretnej sprawy, aby nie być posądzonymi o niedbanie o interesy fiskalne państwa.

W razie odpowiedniego przeszkolenia kadry administracji podatkowej i wprowadzenia wytycznych dotyczących realizowania zasady *in dubio pro tributario*, zastosowanie tej reguły mogłoby mieć pozytywne znaczenie dla administracji podatkowej. Obecnie bywa tak, że jeżeli przepis może być interpretowany w dwojaki sposób i każda z tych argumentacji może być wsparta podobnej wagi argumentami, to administracja podatkowa nie jest skłonna przyjąć interpretacji korzystnej dla podatnika, gdyż nie chce narazić się na zarzut niedostatecznej dbałości o interes fiskalny państwa.

Konsekwencje wprowadzenia art. 2a do *Ordynacji podatkowej* są również wątpliwe z punktu widzenia budżetu państwa. Wiceminister finansów Jarosław Neneman wyraża obawy, że po wprowadzeniu zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika wpływy do budżetu państwa znacznie zmaleją. „Zanosi się na to, że jak podatnik będzie miał jakąkolwiek wątpliwość w sprawie podatku, to go

po prostu nie zapłaci”<sup>44</sup>. Podobne wątpliwości formułuje Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów. „W związku z nadaniem zasadzie *in dubio pro tributario* znaczenia normatywnego, zdaniem Rady jej niejasne sformułowanie może wywierać znaczące skutki dla interesów fiskalnych beneficjentów podatków. W skrajnym ujęciu tej zasady może istnieć obawa, że może ona w pewnych okolicznościach prowadzić do uszczuplenia wpływów podatkowych”<sup>45</sup>. Należy również dodać, że zdaniem niektórych nowa regulacja poprawi jedynie sytuację dużych podmiotów (korporacji), a ochrona „zwykłych” podatników nie ulegnie zmianie. Jak podkreśla Teresa Dębowska-Romanowska: „to ci, którzy korzystają z wykwalifikowanej pomocy prawnej, łatwiej będą w stanie udowodnić, że z powodu niedających się usunąć rozbieżności interpretacyjnych powinni zapłacić «mniejszą» kwotę podatku”<sup>46</sup>.

Istnieje również ryzyko, że zasada interpretowania niejasności na korzyść podatnika utrudni zwalczanie oszustw podatkowych, z czym będą się wiązały straty finansowe po stronie Skarbu Państwa.

## Wnioski końcowe

Kierowanie się zasadą *in dubio pro tributario* przez organy podatkowe w trakcie postępowania podatkowego może niewątpliwie wpłynąć pozytywnie na status podatnika i zwiększyć stopień realizacji zasad gwarantujących ochronę jego praw. Kwestia przestrzegania praw podatnika powinna być przedmiotem rozważań, a ustawodawstwo i praktyka stosowania prawa podatkowego przez sądy i organy podatkowe powinny zapewniać jak najwyższe standardy ich ochrony. Idea wzmocnienia funkcjonowania zasady *in dubio pro tributario* jest bez wątpienia słuszna. Niemniej jednak sposób umocnienia jej w praktyce obrotu prawnego pozostaje problemem złożonym i wymaga szerszej dyskusji, a nie pochopnego wprowadzenia tej reguły do prawa pozytywnego.

Nie ulega wątpliwości, że konieczne jest silniejsze ugruntowanie stosowania zasady *in dubio pro tributario* przez sądy administracyjne i organy podatkowe. „Potrzeba wprowadzenia zasad chroniących podatnika związana jest ze stosowaniem metody samoobliczenia podatku”<sup>47</sup>. W polskim systemie prawnym to na podatniku, a w pewnych sytuacjach na płatniku, ciąży obowiązek dokonania analizy prawopodatkowej, a następnie obliczenia podatku. Stąd potrzeba umocnienia gwarancji procesowych przysługujących podatnikowi. Wzrost zaufania obywateli do systemu podatkowego – przy jednoczesnym wzroście poczucia bycia szanowanymi przez władze podatkowe – przyczyniłby się do poprawy relacji między podatnikami a państwem<sup>48</sup>, co z kolei mogłoby korzystnie wpłynąć na wielkość wpływów do budżetu państwa.

Na konieczność poprawy pozycji prawnej podatnika wskazuje również analiza orzecznictwa i decyzji organów podatkowych. „Jak słusznie zauważa się w literaturze przedmiotu<sup>49</sup>, bardzo często w uzasadnieniu orzeczeń sądowych, ale także i decyzji podatkowych – mimo wskazania przez stronę postępowania na obowiązek zastosowania zasady *in dubio pro tributario* – nie znajdziemy jakiegokolwiek odniesienia

44 *Wybijemy fiskusowi zęby?* [z Jarosławem Nenemanem rozmawiała Joanna Solska], „Polityka” 2015, nr 28 (3017), s. 41.

45 Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów, Opinia o projekcie stanowiska rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw, 13 marca 2015 roku.

46 Teresa Dębowska-Romanowska, Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa*...

47 Adam Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika...*, s. 261.

48 Valerie Braithwaite, *Are taxpayers' charters 'seducers' or protectors of public interest? Australia's experience*, „Center for Tax System Integrity. Working Paper” 70, June 2005, s. 19.

49 Zygmunt Tabor, *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, w: *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. Jadwiga Glumińska-Pawlic, Katowice 2007, s. 137.

do tej zasady. Nie byłoby bowiem poprawne negowanie tej zasady, dlatego też sądy administracyjne bardzo często podejmują rozstrzygnięcia interpretacyjne przy całkowitym jej zignorowaniu<sup>50</sup>.

Niemniej jednak sposób, w jaki zdecydowano się wprowadzić omawianą zasadę do prawa pozytywnego, nie jest zgodny z regułami przyzwoitej legislacji. Przede wszystkim „nie uwzględnia dorobku i znaczenia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawa podatkowego może stanowić samoistną przesłankę niezgodności z Konstytucją. Ten kierunek orzeczniczy polskiego sądu konstytucyjnego ma zapobiegać samowoli władzy publicznej w zakresie stanowienia treści obowiązku podatkowego”<sup>51</sup>.

Ponadto wątpliwości co do wykładni tak sformułowanej zasady mogą generować szereg problemów natury praktycznej, a w konsekwencji nie mieć wpływu na poprawę sytuacji podatnika. Istnieje również obawa, że art. 2a będzie przepisem martwym. Zatem procedura praktycznego zastosowania art. 2a jest dalece niejasna i zamiast rozwiązywać problemy interpretacyjne, może być powodem jeszcze większych wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego.

„Można odnieść uzasadnione wrażenie, że proponowane rozwiązanie art. 2a *Ordynacji podatkowej* ma charakter instrumentalizacji politycznej prawa podatkowego; wiąże się z ustanowieniem, a w konsekwencji też i ze stosowaniem prawa, które – bez poszanowania naczelných wartości konstytucyjnych – służyć ma realizowaniu doraźnych interesów politycznych”<sup>52</sup>. Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario*, *explicite* wyrażonej w *Ordynacji podatkowej*, „z pewnością spotka się ze zrozumieniem, życzliwością i aprobatą opinii społecznej. I to jest oczywiste. Jednakże, inicjatywa Prezydenta RP jest szlachetną ideą, opartą na błędnych założeniach”<sup>53</sup>.

---

50 Adam Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika...*, s. 261.

51 Andrzej Gomułowicz, Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa...*

52 Tamże.

53 Tamże.

**Fundacja im. Stefana Batorego**

Sapieżyńska 10a  
00-215 Warszawa  
tel. (48-22) 536 02 00  
fax (48-22) 536 02 20  
batory@batory.org.pl  
www.batory.org.pl

Teksty udostępniane na licencji  
Creative Commons. Uznanie  
autorstwa na tych samych warunkach  
3.0 Polska (CC BY SA 3.0 PL)



**ISBN** 978-83-62338-62-7