

ZASADA ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA JAKO ELEMENT BUDOWANIA ZAUFANIA PODATNIKA DO PAŃSTWA

Anna Drywa

1. Wprowadzenie

Wiele wprowadzanych do Ordynacji podatkowej zmian spowodowało erozję ogólnego prawa podatkowego; z podobną sytuacją mamy zresztą do czynienia w szczegółowym prawie podatkowym. Jest to efekt tworzenia prawa przez ustawodawcę metodą prób i błędów oraz stosowania niskich standardów legislacji¹. Skutkuje to ograniczeniem przejrzystości przepisów, wzrostem niedookreśloności prawa i w konsekwencji zmniejszeniem bezpieczeństwa prawnego obywatela. Jest to rzeczywistość prawna, w której funkcjonuje podatnik. Skutek działań podejmowanych przez ustawodawcę może być taki, że mimo, iż nowe przepisy mają być korzystne dla podatnika albo poprawić możliwość funkcjonowania administracji podatkowej, to będą one niestety powodować eskalację trudności w stosowaniu prawa podatkowego². Podatnicy po wprowadzeniu kolejnych zmian do prawa podatkowego pozostają w niepewności co do faktycznych skutków wywieranych przez

1 Por. A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011, s. 251.

2 Por. B. Brzeziński, O zmianach w ordynacji podatkowej, [w:] B. Brzeziński (red.), W. Morawski (red.), Nowelizacja ordynacji podatkowej, Warszawa 2016, s. 19.

nowe przepisy na ich sytuację prawnopodatkową. Jak się wydaje, odpowiedzią ustawodawcy na taki stan rzeczy było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Na mocy art. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³ do Ordynacji podatkowej został dodany art. 2a, który wprowadza zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). O ile intencja ustawodawcy była słuszna, to treść przepisu art. 2a o.p. może budzić pewne wątpliwości. Przedmiotem niniejszego opracowania będzie próba analizy instytucji oraz oceny nowej regulacji wprowadzonej do Ordynacji podatkowej.

Zasady podatkowe odwołują się do fundamentalnych wartości, reguł ekonomicznych czy prakseologii, a także do kwestii formalnych, jak technika ustawodawcza. Zasady doktrynalne mają charakter postulatów skierowanych do ustawodawcy oraz podmiotów stosujących prawo, albo też stanowią *sui generis* wnioski z analizy przepisów prawnych i praktyki stosowania prawa. Zasady podatkowe formułowane przez doktrynę nie mają charakteru wiążącego, a stanowią katalog postulatów kierowanych do ustawodawcy, zbiór wyobrażeń o dobrym prawie⁴. Zasady orzecznicze stanowią natomiast wyraz poglądów judykatury. Co do zasady zgodzić się należy, że z uwagi na ochronę praw jednostki należy zwerbalizowane zasady ogólne prawa podatkowego, zarówno o charakterze orzeczniczym, jak i doktrynalno-orzeczniczym, powinny spełniać swoją rolę jak zasady normatywne⁵. Niemniej jednak potwierdzenie ich statusu poprzez nadanie im rangi przepisów prawa rozwiewa wszelkie wątpliwości. Podkreślenia wymaga fakt, że w doktrynie formułowane były postulaty *de lege ferenda* ustanowienia zasady *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym⁶.

Zasada *in dubio pro tributario* miała do tej pory postać zasady doktrynalno-orzeczniczej. Wprowadzenie jej przez ustawodawcę do obowiązku-

3 Dz.U. poz. 1197.

4 Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 65.

5 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 140.

6 Por. B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 37 i n.; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, *op. cit.*, s. 96.

jących przepisów prawa spowodowało, że zmieniła ona swój charakter i stała się zasadą normatywną. Ustawodawca zatem potwierdził tę zasadę i zrealizował postulaty doktryny oraz judykatury dotyczące konieczności rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatników. Podzielić trzeba stanowisko, że istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa, uznawane za wyznacznik stopnia jej samodzielności⁷. Inną kwestią pozostaje zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady normatywnej, a także tej formułowanej przez doktrynę i orzecznictwo.

Normy podatkowe, zresztą tak jak i inne normy prawne, powinny być zbudowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny⁸. Konieczne bowiem jest, aby podatnik wiedział, jakie działania przez niego podjęte będą rodziły konsekwencje prawnopodatkowe i jak one zostaną ukształtowane. Język przepisów prawnych powinien być na tyle komunikatywny, żeby możliwe było odczytanie w sposób jednoznaczny sposobu powinnego zachowania oraz zidentyfikowanie obowiązków i uprawnień wynikających z danego przepisu.

Prawo podatkowe jest skomplikowane i niejasne. Ta uwaga dotyczy nie tylko pojedynczych norm prawnych, ale również budowy podatkowych aktów prawnych⁹. Wydaje się, że normatywna zasada ogólna prawa podatkowego – in dubio pro tributario – może pozytywnie wpłynąć na sytuację prawną podatnika poprzez zminimalizowanie ryzyka przereżucenia na niego skutków złej jakości legislacji podatkowej. Eliminowanie wątpliwości interpretacyjnych prawa podatkowego, jak się słusznie podkreśla, jest pożądanym kierunkiem zmian prawa podatkowego¹⁰. Dążenie do pewności rozumienia prawa podatkowego przez podatników powinno być traktowane priorytetowo. W tym kontekście wprowadzenie do Ordynacji podatkowej reguły rozstrzygnięcia wątpliwości (prawnych) na korzyść podatnika trzeba uznać za słuszne.

7 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 136.

8 Por. np. wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00, OTK 2001, nr 1, poz. 16; wyrok TK z dnia 17 grudnia 2002 r., sygn. akt U 3/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 95; wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99, OTK 2000, nr 1, poz. 2; wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00, OTK 2001, nr 1, poz. 16.

9 Por. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, *op. cit.*, s. 74.

10 Por. B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 14.

Budowanie zaufania do państwa opiera się na pewności prawa. Wyraża się ono w tym, że stanowienie (i stosowanie) prawa nie powinno być dla podatnika swoistą „pułapką”¹¹. Instytucja rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na rzecz podatnika z pewnością powinna być postrzegana jako czynnik budujący zaufanie podatników do państwa. Natomiast wagę tego elementu można będzie ocenić dopiero w kontekście klarującej się praktyki stosowania tej zasady zarówno przez sądy administracyjne, jak i organy podatkowe.

2. Doktrynalno-orzecznicza zasada *in dubio pro tributario*

Formuła *in dubio pro tributario* utożsamiana jest z postulatem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika wątpliwości, jakie powstają przy wykładni prawa podatkowego¹².

Zgodnie z doktrynalną zasadą *in dubio pro tributario* w jej wersji zapewniającej minimalną ochronę istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego lub faktycznego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy¹³. Stosując wersję przyznającą szerszy zakres ochrony podatnika, te wątpliwości powinny być rozstrzygane na jego korzyść. Ewidentnie w sprzeczności z tą zasadą stoi działanie profiskalne (*in dubio pro fisco*), przejawiające się tym, że wątpliwości co do stanu prawnego i faktycznego rozstrzygane są na korzyść podatnika czynnego.

Podkreślenia wymaga fakt, że doktrynalna zasada *in dubio pro tributario* została wywiedziona z konstytucyjnych zasad: po pierwsze – demokratycznego państwa prawnego (art. 2) po drugie – zasady powszechności opodatkowania (art. 84) i po trzecie – ustawowej regulacji prawa podatkowego (art. 217). Celem tej zasady jest ochrona podatnika przed skomplikowanymi regulacjami oraz brakiem precyzji prawa podatkowego, a także jego zmiennością.

11 Por. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. III *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 111.

12 Por. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s. 252.

13 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 142; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, *op. cit.*, s. 119.

Zasada odnosi się zarówno do prawa materialnego, kształtując reguły wykładni oraz procesowego, gdzie w toku ustalania stanu faktycznego – etapu zbierania i rozpatrywania dowodów – wątpliwości zgodnie z nią powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika¹⁴.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika została uznana przez Trybunał Konstytucyjny za jedną z zasad prawa podatkowego, a jej podstawy leżą w Konstytucji RP¹⁵. Trybunał, przyjmując zasadę, nie podjął niestety próby wypełnienia jej treścią, doprecyzowania.

Jednak sądy administracyjne nie wypracowały jednolitej linii orzeczniczej, jeśli chodzi o zasadę *in dubio pro tributario*. Przeważają rozstrzygnięcia, w których sądy potwierdzają jej zasadność, podejmują próby wypełnienia jej treścią i wskazują granice stosowania. W orzeczeniach wydawanych przez sądy administracyjne wyrażany jest pogląd, że podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji niedoskonałego technicznie prawa¹⁶. Zgodnie z tym poglądem judykatury nie można na podatnika przerzucać ciężaru związanego z niską jakością prawa, wątpliwościami co do brzmienia prawa i jego stosowania, jeżeli obiektywne wątpliwości istnieją dla obywateli, ale także organów podatkowych czy sądów. Znamienny jest wyrok NSA, w którym sąd jako podstawę normatywną zasady *in dubio pro tributario* przyjął art. 121 o.p.¹⁷. Podkreślenia ponadto wymaga fakt, że zasada ta nakazuje rozstrzygać na korzyść podatnika niedające się wyjaśnić wątpliwości co do stanu faktycznego lub treści obowiązującego prawa¹⁸.

Jednakże stwierdzić niestety trzeba, że sądy administracyjne stosunkowo rzadko stosują zasadę *in dubio pro tributario*¹⁹. Nawet jeżeli odnoszą

14 Por. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 263 i n.

15 Por. np. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6A, poz. 80 oraz wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, OTK ZU 2014, nr 7A, poz. 79; wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, OTK ZU 2014, nr 7A, poz. 69; wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK ZU 2011, nr 7A, poz. 71.

16 Por. np. wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., sygn. akt SA/Ld 1212/95, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 3108/00, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95, CBOSA.

17 Por. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA.

18 Por. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 538/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 165/15, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1512/15, CBOSA, wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 932/10, CBOSA.

19 Szerzej na ten temat: A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 91 oraz 261.

się do zarzutu sformułowanego przez podatnika, to na ogół stwierdzają brak przesłanek do zastosowania zasady albo w ogóle nie odnoszą się do tej kwestii mimo zarzutów skarżących²⁰. Bywają także orzeczenia, w których jej istnienie jest kwestionowane²¹.

3. Normatywna zasada *in dubio pro tributario*

Zgodnie z normatywną zasadą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Przepis art. 2a o.p. wymaga analizy co najmniej pod trzema względami: jego usytuowania, adresata normy oraz zakresu przedmiotowego, w tym szczególną uwagę należy zwrócić na zwroty zastosowane przez ustawodawcę, jak: „niedające się usunąć wątpliwości”, „wątpliwości co do przepisów prawa” i „korzyść podatnika”.

Normatywna zasada *in dubio pro tributario* stanowi jedyną zasadę, którą można określić mianem zasady ogólnej prawa podatkowego. Na to, że art. 2a o.p. należy traktować właśnie w ten sposób, wskazuje już jego usytuowanie – jeden z pierwszych przepisów Ordynacji – w przepisach ogólnych. Regulacja ta nie została umieszczona pośród zasad ogólnych postępowania podatkowego. Powyższe jasno wskazuje, że zasada *in dubio pro tributario* powinna być stosowana nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale we wszystkich procedurach podatkowych, jak np. kontrola podatkowa, wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego czy porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych.

Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* powinno być odczytywane jako sygnał tego, co w prawie podatkowym jest lub powinno być regułą, tj. rozstrzygnięcie wątpliwości co do treści przepisów na korzyść podatnika. Jednocześnie wskazuje na kierunek rozwiązywania pojawiają-

20 Por. np. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 68/13, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 1127/13, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z 17 sierpnia 2016 r., sygn. akt II SA/OI 532/15, CBOSA.

21 Por. np. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1850/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1886/08, CBOSA; wyrok NSA z 19 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 1533/07, CBOSA.

cych się wątpliwości. Przepis ten nawiązuje do kultury administrowania i stanowi ogólny wskaźnik stosunku państwa do obywatela²².

Przede wszystkim podkreślić trzeba, że skorzystanie z dobrodziejstwa tej zasady wymaga stwierdzenia, że analizowany przepis prawa podatkowego budzi wątpliwości. Zakres tych wątpliwości został doprecyzowany przez ustawodawcę, chodzi bowiem o niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

Określenie, którym posługuje się ustawodawca, ma charakter ogólny i nieprecyzyjny, stanowi zatem kryterium o charakterze ocennym. Wystąpienie „niedających się usunąć wątpliwości” stanowi warunek zastosowania zasady. Z formuły tej wynika, dla podmiotu stosującego zasadę, obowiązek dążenia do usunięcia wątpliwości, albowiem konieczne jest podjęcie próby usunięcia wątpliwości, aby mogły być uznane jako „niedające się usunąć”. Warunkiem zastosowania reguły *in dubio pro tributario* jest zatem podjęcie uprzedniej próby usunięcia wątpliwości prawnych, wykorzystując metody wykładni prawa. Dopiero gdy mimo to określona wątpliwość nie została usunięta, przyjąć trzeba takie rozumienie, które będzie korzystne dla podatnika. W związku z powyższym wydaje się, że ustawodawca jest świadomy niskiej jakości prawa podatkowego i budując zaufanie podatnika do państwa, wprowadza narzędzie, które ma niwelować negatywne dla podatnika skutki tego stanu rzeczy.

Kolejną kwestią wymagającą podkreślenia jest to, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, w kształcie nadanym jej przez ustawodawcę (art. 2a o.p.), obejmuje swym zakresem przedmiotowym wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, natomiast nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego jednoznaczne ustalenie jest warunkiem koniecznym zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów. Fakt ten został dodatkowo podkreślony przez Ministra Finansów²³.

Określenie zastosowane przez ustawodawcę – „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” – wydaje się być niewystarczająco precyzyjne. Zastosowanie normatywnej zasady *in dubio pro tributario* może być uzasadnione wystąpieniem u podmiotu dokonującego wykładni

22 Por. B. Brzeziński, O zmianach w ordynacji..., *op. cit.*, s. 19.

23 Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, PK4.8022.44.2015.

przepisów prawa podatkowego wątpliwości co do treści analizowanego przepisu prawa. Jednak jeżeli treść przepisu prawa (jednostki redakcyjnej aktu prawnego) rodzi niedające się usunąć wątpliwości, to przepis ten musi być zakwalifikowany jako sprzeczny z podstawowymi zasadami poprawnej legislacji. Przepis taki powinien być usunięty, nie zaś „uzdrawiany” poprzez przyjęcie jego rozumienia na korzyść podatnika. Sama treść przepisów nie powinna budzić wątpliwości, powodować je raczej może poprawność odkodowanej z tych przepisów normy prawnej. Uzasadnione jest zatem twierdzenie, że zamiarem ustawodawcy nie było uregulowanie sytuacji, gdy treść przepisów prawnych budzi wątpliwości, a takiej, kiedy to treść norm prawnych wynikających z przepisów prawa rodzi wątpliwości. Jak się wydaje, przepis art. 2a o.p. należy rozumieć właśnie w ten sposób. Termin „wątpliwości co do treści przepisów prawa” trzeba raczej utożsamiać z brakiem możliwości rozwiązania konfliktu interpretacyjnego za pomocą dostępnych reguł wykładni.

W dalszej kolejności poczynić należy uwagi nad użytym w treści przepisu sformułowaniem „korzyść podatnika”. Nie ma on charakteru obiektywnego. Dlatego zasada *in dubio pro tributario* staje się narzędziem, które dynamizuje proces wykładni prawa podatkowego. Prawdopodobne jest, że ten sam przepis interpretowany w ten sam sposób będzie w konkretnym stanie faktycznym korzystny dla jednego podatnika, a niekorzystny dla innego. Podmiot, który będzie stosował zasadę *in dubio pro tributario*, jest zobligowany do analizy, jakie rozwiązanie w konkretnej sprawie, dla konkretnego podatnika, jest bardziej korzystne. Przy ocenie „korzystności” niezbędne będzie odwołanie się do doświadczenia życiowego i analizy wszystkich potencjalnych skutków każdego z możliwych rozwiązań. W sytuacji gdy organ nie będzie w stanie ustalić tego, która z możliwych opcji jest korzystniejsza dla podatnika, Minister Finansów wskazuje, że powinien on uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji²⁴. Przyznać należy, że przyjęty przez Ministra Finansów sposób rozstrzygnięcia ewentualnego konfliktu korzyści dla podatnika jest techniką, w której wzmocniona zostaje pozycja podatnika i unika się arbitralności organu podatkowego.

24 *Ibidem*.

Podkreślenia wymaga fakt, że ustawodawca jednoznacznie stwierdza, że w przepisie chodzi wyłącznie o korzyść podatnika, a nie innych podmiotów, np. płatnika albo następcy prawnego czy osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu wszystkie pozostałe podmioty (poza podatnikiem) nie mogą skutecznie powołać się na treść art. 2a o.p., tym bardziej że ustawodawca na gruncie Ordynacji (art. 7) definiuje pojęcie podatnika²⁵. Dlatego nie można zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, który stosując analogię, przyjął, że “nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiłyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe”.

Jeśli zaś chodzi o adresata, to z treści przepisu nie wynika jasno, do kogo jest on kierowany. Ustawodawca nie wskazał podmiotu, który jest zobligowany do wykazania albo uprawniony do stwierdzenia, że owe „niedające się usunąć wątpliwości” występują w konkretnej sprawie podatkowej. Możliwości są dwie. Po pierwsze, do ustalenia powyższego jest zobligowany organ podatkowy rozstrzygający sprawę, zastosowanie zasady będzie następnie kontrolowane przez sąd administracyjny. I po drugie, będzie do tego uprawniony już podatnik, względnie płatnik.

Wykładnia prawa podatkowego rozpoczyna się od wykładni dokonanej przez podatnika (samoobliczenie podatku) lub płatnika (który oblicza wysokość należnego podatku), następnie przez organ podatkowy, skończywszy na sądach administracyjnych²⁶. W art. 2a o.p. ustawodawca nie dokonał zawężenia katalogu podmiotów, które są uprawnione do zastosowania zasady *in dubio pro tributario*. Dlatego reguły proceduralne powinny rozstrzygnąć o tym, kto zastosuje zasadę.

Takie stanowisko przyjął też Minister Finansów, wskazując, że organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową, w ramach którego przyjmuje określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie

25 Por. J. Augustyn, Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji, „Prawo i Podatki” 2015, nr 12, s. 5.

26 Por. R. Mastalski, Jurydyzacja opodatkowania, [w:] J. Głuchowski (red.), C. Kosikowski (red.), J. Szołno-Koguc (red.), Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej, Lublin 2008, s. 102.

w sprawie, jest bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a o.p. Natomiast podatnik jest pośrednim adresatem normy, który może powoływać się na zasadę *in dubio pro tributario* i żądać jej zastosowania przez organ podatkowy, o ile zachodzą ku temu przesłanki²⁷. Naturalnie także sądy będą zobligowane, kontrolując rozstrzygnięcia organów podatkowych, do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą przesłanki do zastosowania art. 2a o.p.

4. Wnioski

Zasady prawa pełnią funkcję porządkującą, stanowią kryterium oceny działania podmiotów stosujących prawo²⁸. Z tego względu nadanie regule *in dubio pro tributario* charakteru normatywnego może przynieść podatnikom pozytywne konsekwencje.

Nadanie jej ram normatywnych spowodowało z jednej strony potwierdzenie doniosłości, co wydaje się nad wyraz istotne w kontekście lekceważenia tej reguły w praktyce działania organów podatkowych. Niezastosowanie reguły rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika przy rozpatrywaniu konkretnej sprawy może być skutecznym zarzutem podniesionym w skardze skierowanej do sądu administracyjnego, w tym skardze kasacyjnej. Nadanie formułowanej w doktrynie i orzecznictwie zasady *in dubio pro tributario* rangi przepisu prawnego może być również postrzegane jako realizacja idei wzmocnienia sytuacji prawnopodatkowej podatnika.

Jednocześnie nastąpiło niestety usztywnienie zasady. Treść art. 2a o.p. nie koresponduje w pełni z rozumieniem dotychczas funkcjonującym w kulturze prawa, nie oddaje całego zakresu ochrony podatnika płynącej z doktrynalno-orzeczniczego rozumienia zasady. Wprowadzona do o.p. zasada rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika musi być uzupełniona zatem o zasadę rozstrzygania na korzyść podatnika wątpliwości co do okoliczności faktycznych. Należy podzielić pogląd wyrażony w orzecznictwie, odnośnie do tego, że taką normę wyprowadzić można z obowiązujących przepisów, tj. art. 191 o.p., zgodnie z któ-

27 Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, PK4.8022.44.2015.

28 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 137.

rzym organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona, w związku z art. 121 § 1, który z kolei nakazuje prowadzenie postępowania w taki sposób, aby wzbudzić zaufanie do organów podatkowych²⁹. Zatem wątpliwości co do faktów, wobec powyższego, powinny być przez organy rozstrzygane także na korzyść podatnika.

Ponadto uwzględniając fakt, że zasada w jej kształcie doktrynalno-orzecznictwym ma swoje podstawy w Konstytucji: w zasadzie demokratycznego państwa prawa, powszechności opodatkowania oraz ustawowej określoności podatków, to podatnik wciąż będzie uprawniony do tego, aby wszelkie wątpliwości, zarówno prawne, jak i dotyczące stanu faktycznego, były rozstrzygane na jego korzyść.

Wydaje się, że wprowadzenie odrębnej regulacji, pierwszej sformułowanej ogólnej zasady prawa podatkowego, wywoła pozytywne dla podatników – mimo swojej ułomności – skutki. Wraz z nadaniem zasadzie rangi przepisu prawa organy podatkowe rozstrzygające sprawy podatkowe, a także sądy administracyjne zostały związane normą prawną wynikającą z art. 2a o.p. i są zobowiązane powszechnie stosować klauzulę rozstrzygnięcia wątpliwości co do przepisów podatkowych na korzyść podatnika.

Obszar dla potencjalnego marginalizowania zasady *in dubio pro tributarario* leży w dokonywaniu oceny, czy w danej sprawie występuje wątpliwość interpretacyjna konkretnego przepisu prawa podatkowego. Do tej pory sądy, rozstrzygając sprawy podatkowe, często uznawały, że przepisom kwalifikowanym przez podatników jako niejasne, budzące wątpliwości w istocie nie można przypisać tej cechy³⁰. Sądy i skarżący do momentu wprowadzenia zasady do Ordynacji podatkowej miały świadomość jej istnienia, ale skuteczne powołanie się na nią przez stronę było niezmiernie trudne. Sądy administracyjne często nie dostrzegały wątpliwości co do interpretacji przepisów podatkowych, mimo iż w doktrynie powszechnie podnosi się, że prawo podatkowe jest niewystarczająco jasne i precyzyjne. W tym kontekście wprowadzenie zasady *in dubio pro tri-*

29 Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 336/16, CBOSA oraz wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA.

30 Por np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 1478/14; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 669/14, CBOSA.

butario do Ordynacji podatkowej należy raczej uznać za krok w dobrym kierunku.

Wydawane liczne interpretacje indywidualne i wyroki sądów administracyjnych często są ze sobą sprzeczne i stwarzają dla podatnika dyskomfort związany z brakiem pewności odnośnie do sposobu rozstrzygnięcia jego sprawy w stanach faktycznych podobnych do tych objętych wyrokami sądów i interpretacjami indywidualnymi³¹. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika może zatem przyczynić się do odbudowy zaufania podatników do państwa.

Jednak w kontekście wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario* w znacznym stopniu to praktyka jej stosowania przypisze tej regule określone znaczenie. Wprowadzenie art. 2a o.p. można postrzegać jako ewidentny sygnał, że organy podatkowe powinny zmienić optykę swojego działania i postrzegania przepisów prawa podatkowego. Konieczna jest rezygnacja z działań, które noszą znamiona profiskalizmu i postrzegania podatników wyłącznie jako podmiotów obowiązków.

Zasada *in dubio pro tributario* ma być narzędziem budującym zaufanie podatników do państwa. Trzeba się spodziewać, że podatnicy w swoich skargach będą chętniej niż dotychczas powoływali się na zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Nie powinno to jednak prowadzić do wzrostu ilości zawisłych przed sądami administracyjnymi sporów podatkowych, a raczej do poszerzenia argumentacji podatników³².

Realizacja modelu wspierania podatnika jako słabszego podmiotu stosunków prawnopodatkowych i ochrony jego praw jest kierunkiem godnym aprobaty i kontynuowania. W regulacjach podatkowych istnieje katalog instrumentów stanowiących dla podatnika orężę w ochronie swoich praw. Jednakże trudno oprzeć się wrażeniu, że w stosunkach podatnik-organ podatkowy dominuje wciąż jeszcze stanowisko nieufności i podejrzliwości wobec podatnika, działań profiskalnych oraz stosowanie zasady zgoła odmiennej: *in dubio pro fisco*³³. Dlatego bardzo ważną praktyczną kwestią może być potencjalne ryzyko „utajenia” przez admi-

31 Por. J. Augustyn, Podatnik ma prawo..., *op. cit.*, s. 3.

32 Por. B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4, s. 18.

33 Por. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 87 i n. oraz 254.

nistrację podatkową swoich wątpliwości co do treści prawa. Skoro wątpliwości nie zostaną zakomunikowane podatnikowi, to tym samym nie będzie miało miejsca zastosowanie klauzuli *in dubio pro tributario*. W sposób oczywisty treść przepisu prawnego art. 2a o.p. opiera się na wysokiej kulturze działania aparatu podatkowego.

Wobec dostrzegalnej niechęci stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne zasady *in dubio pro tributario*, jej potwierdzenie przez ustawodawcę wydaje się potrzebne.