

Tomasz Brzezicki¹ , Petro Kornieiev² 

IN DUBIO PRO TRIBUTARIO – ZASADA ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

IN DUBIO PRO TRIBUTARIO –THE PRINCIPLE OF RESOLVING DOUBTS IN FAVOR OF THE TAXPAYER IN POLISH TAX LAW

ANOTACJA:

Zasada *in dubio pro tributario* posiada kardynalne znaczenie dla pewności obrotu gospodarczego i sytuacji podatnika. Prawdopodobność, a także przewidywalność działań aparatu fiskalnego pozwala na podejmowanie racjonalnych działań przez podatnika i wprowadza gwarancje dla całego obrotu prawnego. W niniejszym opracowaniu dokonano analizę powyższej zasady, a także zbadano przesłanki, które muszą wystąpić, żeby doszło do jej zastosowania. Artykuł posiada charakter opisowy, zaś analiza obowiązujących rozwiązań została dokonana metodą dogmatyczną poprzez analizę dorobku literatury związanej z prawem podatkowym oraz orzecznictwa polskich sądów administracyjnych.

1. WPROWADZENIE

Wykładnia przepisów podatkowych zawsze wywoływała i wywołuje emocje zarówno wśród podatników jak i organów podatkowych. Bogumił Brzeziński zauważa, że “Nie ma w tym nic dziwnego: jeżeli bowiem prawo traktować jako zespół tekstów prawnych oraz zasad interpretacyjnych, to właśnie te ostatnie przesądzają ostatecznie o treści normy prawnej, jaką ustala się w oparciu – przede wszystkim – o tekst aktu normatywnego [1]. Takie wątpliwości wywołuje także omawiana zasada *in dubio pro tributario*. Z jednej strony wprowadza ona nadzieję dla podatników uzyskania korzystnej dla siebie interpretacji przepisów

¹ dr hab., adiunkt w Katedrze Prawa administracyjnego, radca prawnych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Rzeczpospolita Polska

² lic., student drugiego stopnia Doradztwa Podatkowego
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Rzeczpospolita Polska

prawa podatkowego, która wpłynie na wymiar podatku, a także powinna wymuszać pewien standard działania administracji podatkowej.

Łacińska paremia *in dubio pro tributario* w tłumaczeniu oznacza „w razie wątpliwości, na korzyść podatnika”. Jest to fundament ogólnej zasady, która obowiązuje w prawie podatkowym, ta zasada jest zasadą interpretacyjną i tzw. dyrektywą wyboru [2]. Zasada, została wprowadzona do polskiego porządku prawnego od 1 stycznia 2016 r., na podstawie ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Z uzasadnienia projektu ustawy wynikało, że “Zasada *in dubio pro tributario* jest obecna w prawodawstwie takich państw jak np: Kanada, Stany Zjednoczone, Belgia, czy Francja. W Polsce, zarówno w doktrynie jak i w judykaturze, od dłuższego czasu wyrażany jest pogląd, że zasada *in dubio pro tributario*, stanowiąca jedną z tzw. ogólnych zasad prawa podatkowego, powinna zostać *explicite* wyrażona w przepisach Ordynacji podatkowej. Na konieczność przestrzegania tej zasady przez organy podatkowe i sądy administracyjne w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego wskazał również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09)” [Druk Sejmowy nr 3018 z dnia 9 grudnia 2014 r.].

Zgodnie z art. 2a ustawy - Ordynacji podatkowej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. dalej O.p.) zasada ta przewiduje, że wątpliwości interpretacyjne rozstrzygane na korzyść podatnika. Warto podkreślić, że zasada ma na celu zwiększenie ochrony podatnika, co do przepisów, których jakość legislacyjna może budzić wątpliwości.

Zasada ta została wywiedziona z art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Dość częstym jest pogląd, że wprowadzenie do obrotu prawnego art. 2a O.p., urzeczywistniło konstytucyjną zasadę *in dubio pro tributario* [3]. Powodem wprowadzenia nowelizacji był fakt, że często naruszana przez organy podatkowe w procesie stosowania prawa oraz pomijana w orzecznictwie sądów administracyjnych, dlatego powstała potrzeba dodania jej do przepisów prawa podatkowego.

Zauważyć należy, że w doktrynie prawa mimo braku *expressis verbis* wyrażenia w akcie normatywnym omawianej zasady jej istnienie powszechnie dostrzegano. Wprost przyjmowano, że “Zasada *in dubio pro tributario* stanowi odpowiednik reguły *in dubio pro reo* na terenie prawa podatkowego. Zgodnie z tą zasadą nie jest dopuszczalne rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na niekorzyść podatnika. W szczególności rozstrzygania takich wątpliwości nie może wprowadzać nowych obciążeń podatkowych ani też rozszerzać obciążeń istniejących” [4].

2. ZAKRES STOSOWANIA ZASADY

Wprowadzenie do obrotu prawnego powyższej zasady, spowodowało powstanie wielu wątpliwości co do celu i sposobu funkcjonowania tego przepisu. Po wprowadzeniu art. 2a do O.p. pojawiała się interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., w sprawie stosowania art. 2a O.p., [5] która została wydana w trybie art. 14a §1 O.p., w związku z tym, że Minister Finansów uznał, że zasada *in dubio pro tributario* może budzić dużo wątpliwości, a także rozbieżności w ocenie treści powyższego przepisu. W interpretacji ogólnej Minister Finansów wyjaśnił, że art. 2a O.p. bezpośrednio się odwołuje do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Nie dotyczy ta zasada zatem wątpliwości co do stanu faktycznego. Stan faktyczny powinien bowiem zostać ustalony w sposób bezsporny. Zostało to zagwarantowane poprzez wprowadzenie do postępowania podatkowego ogólnej zasady prawdy obiektywnej. Zgodnie z art. 122 O.p. W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W orzecznictwie przyjmuje się jednak, że nakaz respektowania zasady prawdy obiektywnej - art. 122 O.p. oraz zupełności materiału dowodowego - art. 187 § 1 O.p. (np. wyroki NSA: z dnia: 17.12.2020 r., I FSK 1329/20, 20.03.2019 r., I FSK 491/17; z 03.10.2018 r., I FSK 1827/16; z 13.07.2018 r., II FSK 1975/16, CBOSA). W zasadzie przyjmuje się, że obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego obciąża organ podatkowy jedynie do momentu uzyskania pewności w zakresie stanu faktycznego sprawy (np. wyroki NSA: z 14.07.2005 r., FSK 2600/04; z 15.12.2005 r., I FSK 391/05, czy wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11.03.2021 r. II SA/OI 11/21, CBOSA).

Minister Finansów (we wskazanej powyżej interpretacji) wyraźnie podkreśla, że z treści art. 2a O.p. nie można wyprowadzić twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna, co oznacza, że nie można rozstrzygać ewentualnych wątpliwości na korzyść organu podatkowego. Reguła ta określana jest czasami jako *in dubio contra fiscum*, co oznacza, wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na niekorzyść fiskusa [6]. Z interpretacji wynika, że na zasadę powoływać się może w drodze analogii także inny podmiot z art.133 O.p., tj. płatnik, inkasent, następca prawny podatnika, osoba trzecia odpowiedzialna za cudze zobowiązania podatkowe. Kluczowe jest to, że zasada nie jest ograniczona do postępowania podatkowego, ma ona zatem szerokie zastosowanie, dotyczy rozstrzygania przez organy spraw w drodze decyzji, postanowień, interpretacji



przepisów prawa podatkowego [7].

Zwrócić należy uwagę, że w treści tej zasady, występują niedookreślone pojęcia, takie jak "niedające się usunąć wątpliwości", a także "korzyść podatnika". Sformułowanie "korzyść podatnika" nie zostało unormowane przez przepisy prawa, jednakże Minister Finansów odniósł się do tego problemu, wskazując, że korzyść podatnika to optymalne dla niego rozwiązanie prawne, wynikające z dokonanej wykładni przepisu prawa podatkowego na tle konkretnej sprawy [8]. W związku z czym podatnik sam wskazuje, jakie rozwiązanie jest dla niego korzystniejsze. Warto zatem zaznaczyć, że jeżeli organ podatkowy odstępuje od zastosowania tej zasady, mimo iż powołał się na nią podatnik, to organ podatkowy zobowiązany jest wskazać, dlaczego podatnik nie ma racji. Podatnik może zaskarżyć tę decyzję do sądu administracyjnego, i jeżeli Sąd stwierdzi, że organ podatkowy niesłusznie odmówił zastosowanie zasady rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, może uchylić to rozstrzygnięcie. Mimo to, że zasada *in dubio pro tributario* nie była unormowana w przepisach prawa, to była ona czasami stosowana przez sądy (np. wyrok NSA w Gdańsku z 24.07.1998 r., I SA/Gd 1604/96, LEX nr 37584, wyrok WSA w Gliwicach z 29.11.2004 r., I SA/Ka 2595/03, LEX nr 2218518., wyrok WSA w Poznaniu z 3.02.2005 r., I SA/Po 2188/03, LEX nr 713005).

3. PRZESŁANKI STOSOWANIA ZASADY

Niezbędnym jest wyjaśnienie w jakich sytuacjach można zastosować w praktyce zasadę *in dubio pro tributario*. Inaczej mówiąc jakie okoliczności (przesłanki) muszą wystąpić w, aby doszło do jej zastosowania. Zasada *in dubio pro tributario* będzie miała zastosowanie, jeśli zostaną spełnione łącznie trzy kluczowe warunki, które muszą wystąpić łącznie.

Po pierwsze, muszą istnieć wątpliwości co do treści przepisu prawa podatkowego, wynika to stąd, że zasada ta nie będzie miała zastosowania do innych wątpliwości niż związanych z treścią przepisów.

Po drugie, wątpliwości te, muszą mieć taki charakter, że się nie da ich rozwiązać. Warto podkreślić, jeżeli będą istnieć wątpliwości, ale takie, które organ może wyeliminować w procesie wykładni, to ta zasada nie będzie miała zastosowania t (np. wyrok WSA w Szczecinie z 21.06.2017 r., I SA/Sz 420/17, LEX nr 2323021. W literaturze wskazuje się, że podatnik nie powinien oczekiwać, że przepis art. 2a O.p. będzie zastosowany w każdej sytuacji, skoro wynik wykładni jest przedstawiony przez organ podatkowy, co oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne, porównując do tych, które mógł

zakładać. W judykaturze przyjmuje się, że zasadę *in dubio pro tributario* warto rozumieć obiektywnie, co za tym idzie, że zastosowanie art. 2a O.p. wymaga zaistnienia przyczyn obiektywnych, a nie subiektywnych wątpliwości, które powstają, co do treści przepisu prawa (np. wyroku NSA z 25.02.2020 r., II FSK 2418/18, LEX nr 3010101).

Warto jest w tym zakresie zwrócić uwagę na praktykę organów podatkowych, które zmierzają do wyeliminowania faktycznego stosowania omawianej zasady. Takie działanie jest niedopuszczalne i podkreśla się, że “Zastosowanie trzech zestawów dyrektyw wykładni – językowej, systemowej oraz funkcjonalnej – z założenia skutkuje eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. Wobec tego przyjęcie zapatrywania, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych, wyklucza spełnienie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą” (np. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18.03.2021 r., III SA/Po 470/20, CBOSA.).

Nieusuwalność wątpliwości nie powinny dotyczyć możliwości zastosowania interpretacji celowościowej. Oznacza to, że zastosowanie omawianej zasady jest możliwe tylko w sytuacji, gdy wątpliwości istnieją w wyniku zastosowania wykładni językowej oraz systemowej.

Prezentowane stanowisko znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który uznaje, że argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki (np. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/>).

Po trzecie, wyeliminowanie wątpliwości, musi spowodować powstanie takiego rozwiązania, którego efektem będą korzyści dla podatnika. Warto podkreślić, że art. 2a O.p. nie będzie miał zastosowania, jeżeli żadne z rozstrzygnięć nie doprowadzi do jakichkolwiek korzyści dla podatnika.

4. WNIOSKI KOŃCOWE.

Jako źródło omawianej zasady uznaje się głównie zasadę zaufania obywatela do państwa, oraz określoności prawa i zasadę pewności, dzięki czemu nieprecyzyjne przepisy prawa nie powinni szkodzić podatnikowi. W związku z powyższym, należy uznać że zasada *in dubio pro tributario* zasługuje znajdować się na liście zasad ogólnych O.p., ze względu na główny cel, w jakim



ta zasada powstała tj. funkcję ochronną względem podatników. Zarówno rola, jak i samo znaczenie tej zasady powinno doprowadzić do stabilizacji przez ujednolicenie postępowania w przypadkach, w których organ podatkowy nie mógł usunąć powstałych wątpliwości. O znaczeniu tej zasady decyduje jednak praktyka. Na etapie prac związanych z wprowadzeniem tej zasady B. Brzeziński podnosił, że “pewne argumenty przeciwko klauzuli – jej kształtowi, a nawet celowości wprowadzenia do systemu prawa podatkowego – się powtarzają. Przy tym rozkład argumentów jest dosyć skrajny – od głosów, że zasada *in dubio pro tributario* sparaliżuje wręcz system podatkowy, po głosy, iż przepis ją wyrażający nie wpłynie w żadnym stopniu na procesy stosowania prawa podatkowego (przepis będzie bezproduktywny)” [9].

Pierwsze lata stosowania zasady nie doprowadziły do sparaliżowania systemu podatkowego, który wydaje się, że nadal funkcjonuje. Natomiast sam zakres stosowania zasady wywołuje skrajne emocje i wywołuje szereg wątpliwości.

Wydaje się, że *ad casum* zakres stosowania zasady *in dubio pro tributario* będzie wywoływał skrajne emocje zarówno wśród podatników jak i organów podatkowych.

WYKORZYSTANE ŹRÓDŁA:

- [1] B. Brzeziński, (2013) Wykładnia prawa podatkowego, (s. 5). Gdańsk.
- [2] Ł. Karczyński, (2007) Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego. Dostęp: <http://arch.prawo.ug.edu.pl/pdf/katedra1/Zasady%20prawa%20podatkowego%20Łukasz%20Karczyński.pdf>.
- [3] E. Leonard, (2021) Ordynacja podatkowa. *Komentarz aktualizowany*. Dostęp: <https://sip.lex.pl/#!/commentary/587759790/639379/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>.
- [4] L. Morawski, (2006) Zasady wykładni prawa, (s. 166). Toruń.
- [5] Interpretacja ogólna Nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. Urz. MF z 2016 r. poz. 4).
- [6] M. Kalinowski, (2001). Granice legalności opodatkowania w polskim systemie podatkowym, (s. 61). Toruń.
- [7] L. Kinecka, (2016) Zasada *in dubio pro tributario* jako gwarancja stabilności prawa podatkowego. Dostęp: <https://sp.ka.edu.pl/numery/2016-2/studia-prawnicze-rim-2016-2-kinecka.pdf>.
- [8] E. Goźdź, (2015) Rzecznik praw Obywatelskich, *O zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Praktyczny poradnik*. Dostęp: https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Rozstrzyganie%20na%20korzyść%20podatnika%20%28in%20dubio%20pro%20tributario%20%20poradnik_O.pdf.
- [9] B. Brzeziński, (2015). O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, Przegląd Podatkowy nr 4, (s. 17-21). Toruń.