

Lucyna Kinecka

doktorantka, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Zasada *in dubio pro tributario* jako gwarancja stabilności prawa podatkowego

Wprowadzenie

Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest ukazanie możliwości wpłynięcia na stabilność prawa podatkowego poprzez stosowanie zasady *in dubio pro tributario* oraz przybliżenie genezy powstania tej zasady, jak i jej zastosowanie.

Prawo podatkowe wpływa na ogół obywateli¹, powinno więc być przejrzyste i powszechnie zrozumiałe. W rzeczywistości jest jednak inaczej, przepisy są nieprecyzyjne, nieczytelne i często ulegają zmianom. Ich złożoność prowadzi do powiększającej się niepewności podatnika co do jego sytuacji prawnopodatkowej². Wszystko to powoduje, że nie tylko podatnicy, ale również urzędnicy, organy podatkowe, skarbowe oraz sądy administracyjne popełniają błędy³. Nie sprzyja to stabilności prawnej, prowadzi do nadmiernego przedłużania się postępowań podatkowych, jak również stanowi barierę dla rozwoju przedsiębiorczości.

Skutkiem błędów podatników może być likwidacja działalności gospodarczej, odpowiedzialność karna skarbową, a nawet utrata środków do życia. Dlatego tak ważna jest ochrona podatnika zasadą *in dubio pro tributario* zakładającą rozstrzygnięcie wątpliwości na jego korzyść. W Ordynacji podatkowej⁴ powinien znaleźć się *explicite* zapis tej zasady, o czym wspomniano w uzasadnieniu projektu zmiany Ordynacji podatkowej z dnia 9 grudnia 2014 r.⁵

¹ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 22.

² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 114.

³ Raport NIK, *Informacja o wynikach kontroli, przestrzeganie praw podatnika przez wybrane Urzędy Skarbowe i Izby Skarbowe*, KBF-4101-06-00/2013, www.nik.gov.pl, s. 10.

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015.613. tj.).

⁵ Projekt ustawy z dnia 9 grudnia 2014 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl, dalej: Druk nr 3018.

Z punktu widzenia podatnika istotne jest również poczucie bezpieczeństwa, zagwarantowane przez precyzyjność prawa, jak i sprawne działanie organów państwowych. Jak wynika z raportu Najwyższej Izby Kontroli (NIK)⁶ obecny stan prawa podatkowego nie jest zadowalający, podatnicy długo oczekują na zmianę błędnych interpretacji zarówno z powodu odmiennych stanowisk organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych. W wielu przypadkach stwierdzono nawet niezgodność przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi Unii Europejskiej, a także z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej⁷. Orzekanie na podstawie takich przepisów podważa zaufanie do organów podatkowych. Dlatego też zasada *in dubio pro tributario* może pomóc w odbudowaniu stabilności prawa i ochrony podatnika.

Charakter norm prawa podatkowego

Prawo podatkowe w literaturze określane jest jako jeden z działów prawa finansowego⁸. Istnieją również poglądy, uznające je jako odrębną gałąź⁹ ze względu na możliwość wyodrębnienia norm prawa podatkowego z większości norm prawa finansowego¹⁰.

W związku ze podwyższeniem rangi prawa podatkowego w szybkim tempie wzrosła liczba aktów prawnych, ale też częstotliwość ich zmian, co negatywnie wpłynęło na jakość legislacji podatkowej. Obecne regulacje prawnopodatkowe cechuje zatem obszerność i złożoność konstrukcji, co znacznie osłabia ich stabilność.

Geneza prawa podatkowego przesądza o tym, że jest ono najbardziej zbliżone do prawa administracyjnego¹¹. Przemawia za tym również podobna metoda regulacji¹². W prawie administracyjnym charakterystyczna jest nierównorzędność stosunku zobowiązaniowego, co prowadzi do podległości podmiotów. Daje to przyzwolenie do wkraczania państwa w życie społeczne¹³, a zbytnia ingerencja zmniejsza ochronę podatnika.

⁶ Raport NIK, *Informacja...*, *op. cit.*, s. 12.

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

⁸ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 35.

⁹ B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2006, s. 34.

¹⁰ K. Koperkiewicz, W. Nykiel, W. Chrościelewski, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 24.

¹¹ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 13.

¹² M. Ofiarska, *Związki prawa finansowego i nauk prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 372.

¹³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 20.

Różnica między prawem administracyjnym a podatkowym jest taka, że w przypadku prawa podatkowego można mówić o jego ścisłych związkach z prawem cywilnym¹⁴. Ze względu na ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego, ustawodawca tak powinien je kształtować, aby nie ingerowały one w istniejące instytucje cywilnoprawne, a przede wszystkim aby nie zmieniały celu ich utworzenia¹⁵.

Istnieje również pewne pokrewieństwo prawa podatkowego z prawem karnym. Biorąc pod uwagę porównywalną ingerencyjność norm prawa podatkowego do prawa karnego powinny zostać zastosowane zbliżone środki ochrony¹⁶. W przypadku przepisów podatkowych można mówić o „legalnym odbieraniu obywatelom wolności”¹⁷. Oczywiście podatek stanowi obowiązek, a nie karę, lecz w tym samym stopniu ingeruje w sferę wolności¹⁸. Porównanie to jest bardzo ważne ze względu na fakt, że w prawie karnym oskarżony jest chroniony zasadą *in dubio pro reo* oznaczającą, że wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść oskarżonego. W prawie podatkowym natomiast praktyką organów podatkowych jest „domniemanie złej wiary podatnika”¹⁹, prowadzące często do odpowiedzialności karnej skarbowej. Jedynym wyjątkiem jest istnienie zasady domniemania prawdziwości deklaracji podatkowej²⁰, która wymusza na organach podatkowych określoną postawę.

Powinno się więc zastosować w prawie podatkowym odrębną ochronę podatnika, podobnie jak w innych dziedzinach prawa. Sprawne stosowanie prawa będzie możliwe tylko wtedy, gdy podatnicy będą znali swoje obowiązki, które zostaną jasno sprecyzowane. Wtedy organy podatkowe będą mogły zgodnie z prawem wyciągnąć konsekwencje prawne w przypadku niespełnienia obowiązków przez podatnika. Jednocześnie, w razie wątpliwości, dzięki ochronie podatnika poprzez zasadę *in dubio pro tributario* osiągnię się pewną stabilność prawa podatkowego.

¹⁴ R. Mastalski, *Autonomia...*, *op. cit.*, s. 12.

¹⁵ *Eadem*, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2008, s. 27.

¹⁶ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, *op. cit.*, s. 22.

¹⁷ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2003, s. 87.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 88.

¹⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników*, cz. III, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1, s. 25.

²⁰ Art. 21 § 2, 3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz.U. 2012 r., poz. 749) jest zdaje się nowszy Dz.U. dalej: *Ordynacja podatkowa*.

Kształtowanie się zasady *in dubio pro tributario*

Treść tej zasady sięga do humanizmu prawa, jest to reguła nakazująca rozstrzyganie wątpliwości dotyczących faktów i prawa nie przeciw jednostce, ale na rzecz tej jednostki²¹. Wiąże się ona również z zasadą demokratycznego państwa²², wyłączności ustawowej²³ i powszechności opodatkowania²⁴. W związku z tym, że podatek narusza sferę wolności, obowiązek podatkowy powinien wynikać wprost z ustawy podatkowej²⁵. Kwestie prawnopodatkowe mogą być regulowane tylko w drodze ustawy lub z jej wyraźnego upoważnienia, gdyż to właśnie od decyzji ustawodawczych zależy sytuacja prawna podatnika²⁶. Zastrzeżenie elementów konstrukcyjnych podatku, jako materii ustawowej, sprzyja przewidywalności prawa²⁷.

Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie wskazuje, że zasada *in dubio pro tributario*, która jest pochodną szerszej wytycznej *nullum tributum sine lege*, zakazującej wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych, wynika z polskiego porządku konstytucyjnego²⁸. Konstytucja RP wprowadzając zasadę *nullum tributum sine lege* odnosi się do wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków²⁹. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie stanowi więc przeciwwagi do obywatelskiego obowiązku zapłaty podatku.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego³⁰ wskazuje się ponadto, że zasada *in dubio pro tributario* powinna być również wywodzona z zasady wolności gospodarczej oraz ochrony własności. Warto wspomnieć, że obowiązek płacenia podatków nie jest wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich, lecz ich opozycją. Biorąc pod uwagę cele podatków, ograniczanie wolności poprzez obowiązek podatkowy można nazwać „ceną”, jaką każdy obywatel płaci za zorganizowane życie w społeczeństwie, utrzymując państwo³¹. Podkreślić należy

²¹ A. Gomułowicz, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 48.

²² Art. 2 Konstytucji RP.

²³ Art. 217 Konstytucji RP.

²⁴ Art. 84 Konstytucji RP.

²⁵ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja, Ustrój, System finansowy państwa*, red. T. Dębowska-Romanowska, Wyd. Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2009, s. 369.

²⁶ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2006, s. 324.

²⁷ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 53.

²⁸ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, pkt III.6, www.isap.sejm.gov.pl.

²⁹ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, *op. cit.*, s. 61.

³⁰ Wyrok SN z dnia 24 kwietnia 1997 r., sygn. III RN 14/97, POP 1999, nr 1, poz. 1.

³¹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 128.

również znaczenie ustrojowe tego obowiązku, gdyż dotyczy ono bezpośrednio stosunku między państwem a obywatelem, a zatem zasadniczą podstawą normatywną jest Konstytucja³². W związku z tym, że do tej pory zasada *in dubio pro tributario* nie została wpisana do Ordynacji podatkowej można ją nazwać quasi-logiczną konsekwencją grupy norm konstytucyjnych³³.

Właściwie to Trybunał Konstytucyjny nadał tej zasadzie szczególną rangę. W literaturze przedmiotu³⁴ podkreśla się, że znaczna rola w określaniu relacji pomiędzy zasadą państwa prawnego a innymi zasadami prawnymi przypada właśnie Trybunałowi. Warto nadmienić, że jego rola w procesie kształtowania się zasad stanowienia prawa, w szczególności prawa podatkowego, jest znacząca³⁵.

Wielkim krokiem w kierunku zasady *in dubio pro tributario* jest zasada domniemania prawdziwości deklaracji podatkowej³⁶. Odrzuca się w tym przypadku niekorzystne dla podatnika fakty, a organy podatkowe mają obowiązek domniemywać prawdziwość złożonych przez podatnika zeznań. Nie można nakładać podatku mimo braku podstaw faktycznych, tylko dlatego, że pewne okoliczności nie zostały przez organ podatkowy ustalone. Nie jest w takim razie dopuszczalne nakładanie ciężarów publicznych poza konstytucyjnym zakresem opodatkowania.

Znaczenie zasady *in dubio pro tributario*

Właściwe tworzenie prawa ma wpływ na pewność prawa podatkowego. Nawet przy błędach legislacyjnych w określonym zakresie można realizować zasadę pewności prawa, zwłaszcza jeżeli sądy, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, będą rozstrzygały wątpliwości występujące w przepisach prawa na korzyść podatnika, odrzucając jednocześnie zasadę przeciwną *in dubio pro fisco*³⁷, mówiącą o tym, że w razie wątpliwości, rozstrzyga się na korzyść fiskusa (organu podatkowego, Skarbu Państwa). Zakaz wykładni tej zasady wywodzi się z konstytucyjnej zasady państwa prawnego³⁸.

³² W. Łączkowski, *Uwarunkowania historyczne Nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1997, nr 2, s. 9.

³³ A. Mariański, *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, Monitor Podatkowy 2003, nr 5, s. 5.

³⁴ A. Kubiak, *Państwo prawne – idea, postulaty, dylematy*, „Państwo i Prawo” 1991, nr 1, s. 26.

³⁵ B. Brzeziński, *Wstęp...*, *op. cit.*, s. 138.

³⁶ Art. 21 § 2, 3 i 5 Ordynacji podatkowej.

³⁷ R. Mastalski, *Podatkowe postępowanie – podatek dochodowy od osób fizycznych – przychód z nieodpłatnego świadczenia – pakiet świadczeń nieodpłatnych*, Glosa do uchwały NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS, nr 1, poz. 10.

³⁸ *Ibidem*.

Fakt istnienia i stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika w procesie postępowania podatkowego potwierdza zarówno doktryna³⁹, jak i orzecznictwo⁴⁰, a nawet nierzadkie rozstrzygnięcia organów podatkowych⁴¹. W konstytucyjnym państwie prawa podatnik nie powinien ponosić negatywnych skutków, ze względu na niedoskonałości prawa podatkowego, powstałych nie z jego winy. Nie można przenosić odpowiedzialności na podatnika, skoro wątpliwości co do interpretacji przepisów dotyczą zarówno obywateli, jak również organów państwowych⁴². Interesująca jest również teza z orzeczenia NSA przesądzająca o tym, że niezasadne jest czynienie zarzutu podatnikom naruszeń przepisów, które są niejednoznaczne, jeżeli podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk⁴³. W jednym ze swoich orzeczeń sąd administracyjny stwierdził wręcz, że powinno się eliminować przepisy podatkowe, które wywołują znaczne rozbieżności w interpretacji sądów, podatników i organów podatkowych⁴⁴. Zdarzają się jednak wyroki sądów stosujących niekorzystną dla podatnika wykładnię⁴⁵. Należy zauważyć, że takich negatywnych rozstrzygnięć jest coraz mniej, lecz biorąc pod uwagę sytuację podatnika, prawo podatkowe nadal nie daje obywatelowi dostatecznej gwarancji sprawnego i prawidłowego rozwiązania jego wątpliwości.

Stosowanie zasady rozstrzygania na korzyść podatnika nie powinno następować automatycznie, lecz być zindywidualizowane *ad casum*⁴⁶. W szeregu orzeczeń⁴⁷ sąd, rozpatrując konkretne sprawy, wskazywał na przesłanki, których wystąpienie świadczyło o istnieniu „ważnego interesu podatnika”. Jest to pojęcie nieostre, w każdym indywidualnym przypadku mające inne znaczenie. Najczęściej jednak „ważny interes podatnika” to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie

³⁹ I. Mirek, *Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2007, nr 12, s. 149.

⁴⁰ Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego np. orzeczenie z dnia 28 stycznia 2003 r., sygn. K 2/02, OTK 2003, nr 1, poz. 4, czy też orzeczenie z dnia 21 kwietnia 2004 r., sygn. K 33/03, OTK 2004, nr 4A, poz. 3.

⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. ILPB2/436-88/11-2/MK, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴² Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., sygn. SA/Łd 1212/95, POP 2002, nr 2, poz. 53.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. SA/Bk 95/95, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., sygn. III SA 3108/00, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴⁵ Wyroki z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1642/09, z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1649/09, czy też z dnia 9 marca 2010 r., sygn. I SA/Wr 1789/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴⁶ A. Gomułowicz, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 49.

⁴⁷ Przykładowo: wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., sygn. I SA/Łd 13/98, LEX nr 41054, wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., sygn. I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742, wyrok NSA z dnia 21 marca 2001, sygn. I SA/Ka 577/00, LEX nr 47500.

uregulować zaległości podatkowych⁴⁸. Powinno się zatem ograniczyć stosowanie analogii w prawie podatkowym ze względu na różnorodność sytuacji i interesów podatników. Szczególnym zakazem takiego rozumowania należy objąć sytuacje, w których prowadziłoby to do rozstrzygnięć na niekorzyść podatnika. Bardzo ważną kwestią jest poszukiwanie granic opodatkowania, poza które wykładnia nie powinna wychodzić⁴⁹. Granice te są zdominowane przez sytuację gospodarczą i społeczną. Prawodawca koncentruje się jednak jedynie na celach fiskalnych, nie przywiązując wagi do związanych z tym skutków gospodarczych i społecznych⁵⁰. Jeżeli zasada *in dubio pro tributario* zostanie ustanowiona *explicite* w Ordynacji podatkowej nie będzie konieczne wprowadzanie odrębnej zasady ograniczonego stosowania analogii⁵¹.

W postępowaniu dowodowym zasada *in dubio pro tributario* zobowiązuje organy podatkowe do zebrania pełnego materiału dowodowego⁵², a w razie braków dowodów lub wątpliwości co do ich prawdziwości, nie mogą one rozstrzygać na niekorzyść podatnika⁵³. Odnosi się to również do oceny dowodów, albowiem zasada ta zakazuje oceny dowodów na niekorzyść podatnika, jeżeli nie ma ku temu podstaw wynikających z innych dowodów⁵⁴. To organ podatkowy powinien poszukiwać dowodów umożliwiających pełniejsze odzwierciedlenie stanu faktycznego⁵⁵. Nie można dopuścić do sytuacji, w której uzasadnienie rozstrzygnięcia będzie miało swoje podstawy w braku dowodów, ze względu na ich nieprzedłożenie przez podatnika⁵⁶. Na organie spoczywa więc obowiązek dowodzenia faktów istotnych w sprawie, nie można obowiązku tego przerzucać na stronę.

O tym jak ważne jest prawidłowo przeprowadzone postępowanie dowodowe świadczy wynik raportu NIK⁵⁷ wykazujący, że główną przyczyną uchylania decyzji pierwszej instancji były braki w postępowaniu dowodowym i błędy proceduralne. Mowa tu o aż 86% spraw badanych przez NIK. Jest to konsekwencja braku wystarczającej staranności w ocenie zgromadzonych

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., sygn. SA/Sz 850/98, POP 2000, nr 6, poz. 168.

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., I SA/Lu 1702/98, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁵⁰ R. Mastalski, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 52.

⁵¹ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, *op. cit.*, s. 64.

⁵² D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 55.

⁵³ A. Mariański, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, "Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 3, s. 33–34.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2000 r., sygn. ISA/Łd 636/98, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁵⁵ J. Kulicki, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Analizy 2012, nr 6(73), www.bas.sejm.gov.pl, s. 12.

⁵⁶ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 68.

⁵⁷ Raport NIK, *Informacja ...*, *op. cit.*, s. 11.

dowodów, w ustalaniu oraz w dokumentowaniu stanu faktycznego. Zasada *in dubio pro tributario* zastosowana w tych przypadkach, znacznie ograniczyłaby ilość wszczynanych postępowań, które nie dość, że podważają zaufanie do organów podatkowych, to również generują znaczne koszty administracyjne. Według szacunków znajdujących się w uzasadnieniu projektu zmiany Ordynacji podatkowej⁵⁸, zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, powodując skrócenie postępowań, pozwoliłaby zaoszczędzić około 1–2 miliony złotych rocznie.

Decydującą rolę w kontroli poprawności wydanego rozstrzygnięcia stanowi jego uzasadnienie. Pozwala ono na ustalenie jakimi zasadami kierował się organ podatkowy oraz zawiera ocenę prawną sprawy. Sam obowiązek należącego uzasadnienia decyzji wynika z art. 124 Ordynacji podatkowej. Kontrola w zakresie stosowania zasady *in dubio pro tributario* możliwa jest wyłącznie w przypadku, gdy uzasadnienie decyzji podatkowej zostało prawidłowo sporządzone. Pozwala to ustalić, czy zasada ta była brana pod uwagę i w jaki sposób rozstrzygnięte zostały wątpliwości, a także pozwala na ustalenie czy cały materiał dowodowy został zebrany⁵⁹.

W zakresie dotyczącym wątpliwości można mówić o dwóch podstawowych zadaniach tej zasady⁶⁰. Ma ona uniemożliwiać wydawanie rozstrzygnięć, które pozostają w sprzeczności z wynikami wykładni prawa podatkowego, co do której istnieje pewność, że została prawidłowo przeprowadzona. Warto podkreślić, iż w procesie wykładni konieczne jest dokonanie szeregu ocen i wybór różnych wariantów. Interpretator przyjmuje pewne wartości, które realizuje poprzez swoje decyzje w procesie wykładni. Należy odejść od stosowania wykładni językowej jeżeli jej rezultaty są niejednoznaczne i jeśli w danym przypadku może dojść do sprzeczności z pewną przyjętą hierarchią wartości⁶¹. Pozwala to uzasadnić rozstrzygnięcie konfliktów między różnymi rezultatami wykładni, a także pomoże dokonać wyboru dyrektyw interpretacyjnych, które są regułami wskazującymi, jak powinno się ustalić znaczenie interpretowanych norm⁶².

Drugim zadaniem tej zasady jest uniemożliwianie poszukiwania takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika poprzez zobowiązanie

⁵⁸ Druk nr 3108, s. 17.

⁵⁹ A. Kaźmierski, S. Golec, *Postępowanie podatkowe, 810 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 531.

⁶⁰ A. Mariański, Głosa do wyroku NSA z dnia 27 lutego 2003 r., sygn. III SA 1330/01, OSP 2004, nr 9.

⁶¹ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2002, s. 20.

⁶² J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wszechnica Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1990, s. 75.

podmiotów stosujących prawo do podjęcia rozstrzygnięcia najbardziej korzystnego. Ogranicza to „pokusy” interpretatora do sięgania po innego rodzaju wykładnię, chodzi tu zwłaszcza o wykładnię celowościową, której wyniki mogą prowadzić do niekorzystnych rezultatów dla podatników. Można powiedzieć, że jest to w pewnym sensie rodzaj ograniczenia, wymuszający wybór odpowiedniego rodzaju wykładni.

Zastrzega się, że zasady dotyczące całego systemu prawa lub jego części, a tak jest w przypadku zasady *in dubio pro tributario*, powinny być wyeksponowane wśród zasad ogólnych prawa podatkowego⁶³. Zadość temu czyni projekt zmiany Ordynacji podatkowej⁶⁴ przewidujący wprowadzenie nowego artykułu 2a o brzmieniu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Zakłada on stosowanie tego przepisu również w odniesieniu do innych ustaw zawierających przepisy o daninach publicznych. Uprawnienie nadane podatnikowi przez tę zasadę umożliwiłoby podniesienie przez podatnika w postępowaniu odwoławczym dokonania naruszenia prawa przez organ pierwszej instancji. W tej sytuacji sąd kontrolujący legalność rozstrzygnięcia, byłby zobowiązany do sprawdzenia, czy w toku ustalania wykładni, czy stanu faktycznego zostały zachowane zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Ponadto błędne rozstrzygnięcie lub jego brak, mogłyby być podstawą do wniesienia skargi kasacyjnej⁶⁵.

Wnioski

Niejednomyślność sądów co do stosowania zasady *in dubio pro tributario* pogłębia niestabilność prawa podatkowego. Brak ustanowienia *explicite* zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, umożliwia dalsze częste rozstrzyganie na korzyść fiskusa. Brak istniejącego przepisu konkretyzującego zasady postępowania w przypadku powstania wątpliwości powoduje dowolność rozstrzygnięć i niejednokrotne łamanie praw podatnika.

Głównym postulatem zmieniającym obecną sytuację podatnika jest zmiana niejasnych przepisów wprowadzających w „pułapki” podatników, przez co tak często dochodzi do wszczynania postępowań podatkowych. Z tego postulatu wynika kolejny, związany z zaufaniem do organów państwowych, mający swe źródło zarówno w Konstytucji (art. 2), jak i w Ordynacji podatkowej (art. 121). Z zasad tych wywieść można zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organy podatkowe w procesie stosowania

⁶³ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, *op. cit.*, s. 257.

⁶⁴ Druk nr 3018.

⁶⁵ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, *op. cit.*, s. 264.

obowiązujących przepisów⁶⁶. Uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji⁶⁷.

Wątpliwości powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika, ale należy zwrócić uwagę na to, że obecne prawo jest uchwalane w pośpiechu i istnieje bardzo duże prawdopodobieństwo wystąpienia w nim błędów mających negatywny wpływ na konstytucyjne prawa oraz wolności obywatela. Jest to rzeczywisty problem, który został potwierdzony w raporcie NIK dotyczącym przestrzegania praw podatników⁶⁸. Budowanie stabilności trzeba zacząć od poprawy jakości przepisów. Sama zasada *in dubio pro tributario* jest tylko środkiem zaradczym obecnego niedoskonałego prawodawstwa podatkowego i samodzielnie nie zmieni systemu prawa podatkowego. Należy więc skorzystać również z innych instytucji prawa podatkowego aby zmienić sytuację podatnika, oczywiście w granicach powszechnie obowiązującego prawa.

Reguła rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie zawsze jest stosowana przez sądy administracyjne i organy podatkowe. Zapis *explicite* w Ordynacji podatkowej pozwala na gwarancję jej stosowania. Nierzadko można mówić o stosowaniu zasady przeciwnej, czyli *in dubio pro fisco*. Ochrona, dzięki zasadzie stosowania rozstrzygnięć na korzyść podatnika, powinna w pewnym stopniu poprawić jego sytuację, gdyż obciążony obowiązkami znajomości prawa i jego prawidłowego stosowania podatnik, w razie złej oceny swojej sytuacji, może być nawet pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej. Wtedy można mówić o zatarceniu poczucia bezpieczeństwa prawnego, które łamie konstytucyjną zasadę państwa prawa. Podatnikowi można zarzucić niedopełnienie jego obowiązków tylko wtedy, gdy treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto jeżeli ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa⁶⁹.

Należy więc przyjąć, że zasada *in dubio pro tributario* zasługuje na wpisanie do zasad ogólnych Ordynacji podatkowej z uwagi na jej funkcję ochronną względem podatników, jak i znaczącą rolę stabilizującą prawo podatkowe, poprzez ujednolicenie postępowania w razie niedających się usunąć wątpliwości.

⁶⁶ Wyrok WSA z dnia 9 czerwca 2004 r., sygn. III SA 394/03, POP 2005, z. 4, ONSAiWSA 2005, nr 6, poz. 129.

⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1987 r., sygn. III SA 702/87, ONSA 1987, nr 2, poz. 79.

⁶⁸ Raport NIK, *Informacja...*, *op. cit.*, s. 6.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. III SA 964/87, OSP 1990, nr 5–6, poz. 251.

Abstract**The *in dubio pro tributario* principle as a guarantee of tax law's stability**

The article contains the creation and formation origins of resolving the tax doubts in favor of the taxpayers. We can find numerous examples, which confirm the importance of the *in dubio pro tributario* tax law rule. The article indicates the effects of resolving tax doubts in favor of a taxpayer, which helps to judge its usefulness. The rule should improve the taxpayer's situation in a significant way. Without it, the taxpayer could face serious consequences, including financial or criminal responsibility in cases of poor familiarity level with the law.

Key words: Law stability, Taxpayer protection, *In dubio pro tributario* principle

Streszczenie**Zasada *in dubio pro tributario*
jako gwarancja stabilności prawa podatkowego**

W artykule przedstawiono genezę powstania i kształtowania się zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników. Opracowanie zawiera liczne przykłady, które potwierdzają ogromne znaczenie i konieczność istnienia zasady *in dubio pro tributario* w systemie prawa podatkowego. Wskazano skutki stosowania rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników, co pozwala na ocenę przydatności brania pod uwagę w rozstrzygnięciach tytułowej zasady. Powinna ona w pewnym stopniu poprawić sytuację podatnika, gdyż obciążony obowiązkami znajomości prawa i jego prawidłowego stosowania podatnik, w razie złej oceny swojej sytuacji, może być nawet pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Słowa kluczowe: stabilność prawa, ochrona podatnika, zasada *in dubio pro tributario*