

**Dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB**

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID: 0000-0002-3636-3810

e-mail: s.presnarowicz@uwb.edu.pl

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

The *in dubio pro tributario* principle in the jurisprudence of Polish administrative courts

## Streszczenie

W Polsce sądy administracyjne od wielu lat orzekają m.in. w sprawach podatkowych, stosując zasadę *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść obywatela). Zasada ta nie była jednak *expressis verbis* zapisana w polskich unormowaniach prawnych. Ustawodawca od 1.01.2016 r., w art. 2a Ordynacji podatkowej wprowadził przepis, który stwierdza „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Od początku obowiązywania tej reguły pojawiły się pytania, w jaki sposób tak sformułowaną zasadę mają stosować organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Celem niniejszego artykułu jest omówienie stosowania tej reguły w praktyce, z przywołaniem orzecznictwa sądów. Autor, formułując wnioski wypływające z orzecznictwa sądowego, jednocześnie wskazuje na potrzebę dokonania zmiany przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej. Dlatego też *de lege ferenda* postuluje jak najszybszą zmianę przepisu art. 2a o.p. ze wskazaniem na szeroką formułę, że „wszyscy w jakikolwiek sposób zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych mają prawo do rozstrzygania wątpliwości na ich korzyść”.

**Słowa kluczowe:** zasada *in dubio pro tributario*, podatki, organy podatkowe, sądy administracyjne

JEL: K34, K14

## Abstract

In Poland, for many years, administrative courts have adjudicated, among others, in tax cases using the *in dubio pro tributario* principle (the principle of the benefit of the doubt). This principle was not *expressis verbis* stated in the Polish legal norms. As of 1 January 2016, the legislator introduced in Article 2a of the Tax Ordinance a regulation that "doubts about the content of the tax law that cannot be removed shall be resolved in favour of the taxpayer". Since this rule became binding, questions have appeared as to how such a rule, formulated in this way, should be applied by tax and fiscal control authorities. The aim of this article is to discuss the application of this rule in practice, referring to the decisions of courts. The Author formulates conclusions resulting from the case-law of courts and indicates at the same time the need to make changes to the provision of Article 2a of the Tax Ordinance. Therefore, *de lege ferenda*, he suggests changing the provision of Art. 2a of the Tax Ordinance as soon as possible and proposes a broader phrase that "all persons in any way obliged to bear tax burden shall have the right to resolve doubts in their favour".

**Keywords:** principle *in dubio pro tributario*, taxation, tax authorities, administrative courts

## Wprowadzenie

Nie ma wątpliwości, że już co najmniej od 2001 r. zgłaszane były w Polsce wnioski *de lege ferenda* wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* do ustawodawstwa podatkowego (zob. Brzeziński, 2001, s. 38; Brzeziński, Nykiel, 2002, s. 10). Postulat jej ustanowienia zgłaszano w doktrynie prawa podatkowego po dokonaniu analizy dotyczącej wykładni prawa podatkowego (zob. Mariański, 2011, s. 248 i n.; Mariański, 2003, s. 5–10)<sup>1</sup>, chociaż niewątpliwie „od zawsze”

była wywodzona z podstawowych zasad konstytucyjnych (Tabor, 2007, s. 137). Jej doniosłe znaczenie było podnoszone w piśmiennictwie (Brolik, 2014, s. 54–75). Do postulatu unormowania tej zasady w ustawodawstwie odnoszono się również negatywnie w doktrynie prawa podatkowego (Filipczyk, 2013, s. 140 i n.). Polski ustawodawca wprowadził od 1.01.2016 r. w art. 2a w ustawie z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325, ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa” lub o.p.) następującą zasadę prawa: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści prze-

pisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”<sup>2</sup>. Jeszcze przed przyjęciem przez ustawodawcę art. 2a w Ordynacji podatkowej rekomendowano rezygnację z rozwiązania zaproponowanego w wyżej cytowanym brzmieniu (Gomułowicz, 2015, s. 39–66). Stanowi ona bowiem nieudaną próbę przeniesienia do omawianej jednostki redakcyjnej paremii *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść obywatela) (więcej na ten temat: Presnarowicz, 2017, s. 14–15).

Po uchwaleniu przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej pojawiła się perspektywa jego poprawienia w ramach prac nad nową Ordynacją podatkową, prowadzonych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, kierowaną przez prof. L. Etela. Zaproponowano wówczas w projekcie tego aktu prawnego następujące brzmienie art. 18: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego” (zob. Etel i in., 2017, s. 82–83). Niestety Sejm RP nie zdołał przed upływem jego kadencji przyjąć nowej Ordynacji podatkowej.

Od początku obowiązywania tej reguły w art. 2a Ordynacji podatkowej pojawiły się wątpliwości, w jaki sposób tak sformułowaną zasadę mają stosować w praktyce organy podatkowe, organy kontroli skarbowej oraz sądy. W artykule jego autor omawia stosowanie w praktyce zasady *in dubio pro tributario* przed wprowadzeniem art. 2a Ordynacji podatkowej i po wprowadzeniu tego artykułu, przywołując ogólną interpretację Ministra Finansów, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych. Formułuje ponadto wnioski wypływające z orzecznictwa sądowego oraz wskazuje na potrzebę dokonania zmiany przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej.

Przeprowadzone w niniejszym artykule omówienie zasady *in dubio pro tributario* oraz próba analizy przepisu zawartego w art. 2a Ordynacji podatkowej: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”, ma na celu przybliżenie tego zagadnienia wszystkim zainteresowanym osobom. W pracy główną metodą badawczą była metoda dogmatyczno-prawna. Ze względu na ograniczoną objętość tekstu w artykule jego autor skupił się na podstawowych i najważniejszych elementach odnoszących się do zasady *in dubio pro tributario* oraz reguły zawartej w art. 2a Ordynacji podatkowej.

### **Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie sądowym przed wprowadzeniem przepisu w art. 2a Ordynacji podatkowej**

Należy zauważyć, że polskie sądy administracyjne od wielu lat orzekają m.in. w sprawach podatkowych, stosując zasadę *in dubio pro tributario*. Na przykład w wyroku z 18.01.1988 r., Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) stwierdził, że wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzu-

cić niedopełnienie jego obowiązku, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a nadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa<sup>3</sup>. W głosie do tego orzeczenia opublikowanej w 1990 r. Z. Kmiecik, sformułował postulat stosowania *in dubio pro tributario* jako zasady orzeczniczej (Kmiecik, 1990, s. 543–545). Należy jednak zauważyć, że już dużo wcześniej do reguły tej odnoszono się w judykaturze. Od 1980 r., czyli od początku funkcjonowania Naczelnego Sądu Administracyjnego w Polsce, zasada *in dubio pro tributario* (choć nie w jej łacińskim brzmieniu) znajduje potwierdzenie w orzecznictwie tego sądu. Na przykład na wyrok NSA z 23.09.1982 r. zwracali uwagę E. Smoktunowicz i J. Mieszkowski, przytaczając jego tezę: „wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść obywatela, jeśli nie stoi temu na przeszkodzie ważny interes społeczny; tylko takie bowiem postępowanie może pogłębić zaufanie obywateli do organów Państwa (art. 8 k.p.a.)” (Smoktunowicz, Mieszkowski, 1998, s. 96)<sup>4</sup>. W orzeczeniu z 18.06.1996 r. NSA Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi, nie powołując się wprost na paremię *in dubio pro tributario*, stwierdził, że „w konstytucyjnym państwie prawa podatnik, jako obywatel nie może zostać skutecznie prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa, jak i jego stosowania, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów państwowych”<sup>5</sup>. Z kolei w wyroku z 22.02.2011 r. NSA podkreślał, że zasada *in dubio pro tributario*, ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 o.p., 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<sup>6</sup>.

Reguła *in dubio pro tributario* była również powoływana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK). W uzasadnieniu wyroku z 13.09.2011 r. TK stwierdził, że „konieczne wydaje się przypomnienie, iż 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. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”<sup>7</sup>. W innym orzeczeniu z 18.07.2013 r. TK podnosił, że „zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje — w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego — odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to

na rzecz państwa<sup>8</sup>. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że polskie sądy administracyjne generalnie w tym okresie z aprobatą odnosiły się do reguły *in dubio pro tributario*. Należy jednak zgodzić się z poglądem, że nie zdołały one przypisać tej zasadzie określonych wartości oraz wyznaczyć granic jej stosowania. Zdecydowanie bardziej pozytywnie w tym zakresie wypada dorobek TK (Janicki, 2020, s. 36–37).

### **Uzasadnienie wprowadzenia przepisu w art. 2a Ordynacji podatkowej w nowym brzmieniu**

W uzasadnieniu wprowadzenia od 1.01.2016 r. przepisu w brzmieniu „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” podkreślano, że jednym z najistotniejszych problemów przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego jest jego prawidłowa wykładnia<sup>9</sup>. W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w art. 84 ustanowiono zasadę powszechności opodatkowania, a w art. 217 — zasadę wyłączności ustawy w zakresie podstawowych elementów konstrukcji podatku. Dalej wskazywano, że z przepisów tych wywodzona jest zasada *nullum tributum sine lege*, a także reguła *in dubio pro tributario*. Zasada *in dubio pro tributario* jest obecna w prawodawstwie takich państw jak 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<sup>10</sup>.

W omawianym uzasadnieniu do projektu dodania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej podnoszono, że wprowadzenie przedmiotowej zasady zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar jest obecnie przerzucany na podatnika. Jednocześnie zaznaczano, że zasady *in dubio pro tributario* nie należy odczytywać jako nakazu skierowanego do organów podatkowych, by od chwili wejścia w życie tego przepisu zaczęły działać antyfiskalnie. Podkreślano, że zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. 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>11</sup>.

Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa, jak dalej podkreślano, ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta bowiem ma pełnić funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na

ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to — jak podnoszono — prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika — gwarantuje ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady, jak wskazywano w omawianym uzasadnieniu wprowadzenia zmian, interpretator powinien — odwołując się do przypisanych normie różnych znaczeń — zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Tym samym, jak stwierdzono, zastosowanie tej reguły powinno prowadzić do trzech efektów, a mianowicie: wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych<sup>12</sup>.

### **Orzecznictwo sądowe po wprowadzeniu przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej**

Od początku obowiązywania przepisu w art. 2a w Ordynacji podatkowej, czyli od 1.01.2016 r., pojawiły się pytania, w jaki sposób tak sformułowaną regułę („Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”) mają stosować w swojej praktyce organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, gdyż jest ona m.in. do nich adresowana. W szczególności pojawiły się wątpliwości, jak rozumieć użyty przez ustawodawcę w omawianej regulacji prawnej zwrot „niedające się usunąć wątpliwości”. Zwracam uwagę, że nie jest to przysłowiowe „masło maślane”, ale fakt zaistnienia poważnego prawnego problemu interpretacyjnego, związanego z wprowadzeniem w Ordynacji podatkowej cytowanego wyżej przepisu art. 2a tejże ustawy. Dlatego też Minister Finansów 29.12.2015 r., mając na względzie „rozbieżne oceny treści art. 2a Ordynacji podatkowej prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum — w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej” wydał interpretację ogólną<sup>13</sup>. W treści tego dokumentu m.in. czytamy, że „W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez »korzyść podatnika« należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo — jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości — poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez po-

datnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej”. W wyroku z 19.12.2018 r. NSA stwierdził, że „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zatem nie chodzi o jakiegokolwiek wątpliwości, ale takie tylko, o których można orzec, że nie dają się usunąć”<sup>14</sup>.

Dalej czytamy w interpretacji ogólnej Ministra Finansów, że „Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej, ale można zastosować więcej niż jedną równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale — na innym polu działania prawa podatkowego — wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji”. W kontekście tych wywodów w jednym z pierwszych wyroków z 12.01.2017 r. WSA w Szczecinie zauważył, że „Gdyby okazało się, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a o.p., ale można zastosować więcej niż jedną »korzystną dla podatnika« interpretację przepisu, to organ winien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika. Jeśli zaś organ nie byłby w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale np. wybór jednej korzyści w VAT spowodowałby utratę korzyści w podatku dochodowym czy odwrotnie), organ winien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji”<sup>15</sup>. Z kolei w orzeczeniu z 7.12.2017 r. WSA w Poznaniu stwierdził, że „Zasada *in dubio pro tributario* nie może być rozumiana w ten sposób, iż w przypadku wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika. Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów”<sup>16</sup>. W wyroku z 11.02.2021 r. NSA podkreślał, że „naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby aktualne wówczas, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, a mimo to sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika”<sup>17</sup>.

Innym problemem interpretacyjnym, który wynika ze stosowania reguły art. 2a o.p. w praktyce, jest kwestia, czy zawiera on normę, która odnosi się do prawa, czy również do stanu faktycznego. W omawianej interpretacji ogólnej Ministra Finansów podnosi się, że „Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej doty-

czących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały”<sup>18</sup>. Z takim poglądem nie zgadza się judykatura. W orzeczeniu z 28.07.2016 r. WSA w Rzeszowie zauważył, że „Wykładnia przepisu art. 2a o.p. prowadzi do wniosku, że zawiera on normę prawną, która nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniu zgodnie z zasadami reguł postępowania. Skoro podatnik nie dopełnił obowiązków w zakresie sprawdzenia swojego kontrahenta, to nie może on zasadnie twierdzić, że dochował należytej staranności oraz że działał w dobrej wierze, wobec czego pozbawienie go uprawnienia do odliczenia podatku należnego, stanowi przejaw naruszenia prawa”<sup>19</sup>. W wyroku z 25.04.2018 r. WSA w Opolu stwierdził, że „Podstawową przesłanką zastosowania art. 23<sup>1</sup> k.p. jest faktyczne przejęcie władztwa nad zakładem pracy przez nowy podmiot, który staje się pracodawcą, czyli faktyczna możliwość wykorzystywania przedmiotów (praw) tworzących zakład pracy w ramach działalności związanej z zatrudnianiem pracowników. W świetle poczynionych uwag przyjmuje się, że chodzi tu o taką formę organizacyjną, w skład której wchodzi pracownicy oraz środki majątkowe umożliwiające pracodawcy wykonywanie określonej działalności. W przypadku, gdy nastąpiło przejęcie części zakładu pracy przez innego pracodawcę, art. 23<sup>1</sup> § 2 k.p. nie ma zastosowania do pracowników, którzy są nadal zatrudnieni w pozostałej, choćby niewielkiej części zakładu pracy. Zasada wolności umów nie może być jednak wykorzystywana instrumentalnie, w szczególności do stworzenia zewnętrznych znamion realizowania umowy, tym bardziej, że celem uregulowań zawartych w art. 23<sup>1</sup> k.p., jest ochrona pracowników, nie zaś uzyskiwanie korzyści między innymi podatkowych przez zatrudniającego ich pracodawcę. Wykładnia przepisu art. 2a o.p. prowadzi do wniosku, że zawiera on normę prawną, która nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś stanu faktycznego, który podlega ustaleniu zgodnie z zasadami reguł postępowania dowodowego”<sup>20</sup>. Podobnie w orzeczeniu z 7.12.2018 r. WSA we Wrocławiu podnosił, że „Klauzula rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika uregulowana przepisem art. 2a o.p. ma zastosowanie wyłącznie w przypadku wątpliwości co do rozumienia normy prawa podatkowego. Nie ma natomiast zastosowania do wątpliwości w zakresie stanu faktycznego sprawy — jak żąda tego Skarżący”<sup>21</sup>. W wyroku z 22.07.2020 r., WSA w Opolu jednoznacznie stwierdził, że „przepis art. 2a o.p. nie dotyczy wątpliwości co do ustaleń stanu faktycznego”<sup>22</sup>. Takie stanowisko zajął również WSA w Gdańsku w orzeczeniu z 16.12.2020 r., podkreślając, że „nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika niedających się usunąć wątpliwości jednoznacznie odnosi się do przepisów prawa podatkowego, natomiast nie dotyczy niedostatków w zakresie dowodów i ustaleń stanu faktycznego”<sup>23</sup>.

Przepis art. 2a o.p. odnosi się w swojej treści jedynie do podatnika. W ocenie Ministra Finansów dokonanej w ogólnej interpretacji: „Nie ma jednak żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby 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. Podstawą zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia prawna. Porównanie sytuacji prawnej — w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających — podatnika i np. płatnika podatku, nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie. Sytuacja płatnika spełnia więc wszystkie warunki dopuszczające stosowanie, w drodze analogii, art. 2a Ordynacji podatkowej także do płatnika. Dotyczy to także innych wskazanych wyżej podmiotów”<sup>24</sup>. Taki pogląd prezentowany jest również w doktrynie prawa podatkowego (zob. Popławski, 2017, s. 53).

W orzecznictwie sądowym należy również odnotować próby wskazywania na enumeratywne przesłanki, które muszą zaistnieć, aby można było zastosować regułę wynikającą z art. 2a Ordynacji podatkowej. Na przykład w wyroku z 16.11.2017 r. WSA w Łodzi zauważył, że „Zasada określona w art. 2a o.p. może mieć zastosowanie wyłącznie, jeśli zostaną spełnione łącznie trzy warunki. Po pierwsze, muszą istnieć wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. Po drugie, istniejące wątpliwości powinny mieć taki charakter, że nie da się ich rozstrzygnąć. Po trzecie, eliminacji wątpliwości musi towarzyszyć możliwość przyjęcia takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Skoro do tej pory istnieją wątpliwości w świetle niejednołitego orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Admini-

stracyjnego, dotyczące źródła przychodów w postaci odsetek, to mają one charakter nieusuwalny, przynajmniej do czasu, kiedy sąd ten podejmie uchwałę w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a.”<sup>25</sup>

## Podsumowanie

Wprowadzona do Ordynacji podatkowej zasada prawa: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” stanowi niestety nieudaną próbę przeniesienia do omawianej jednostki redakcyjnej paremii *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść obywatela). Takie wnioski wypływają zarówno z samej wykładni tej zasady, z omawianej wyżej ogólnej interpretacji Ministra Finansów, jak również z powoływanego orzecznictwa sądów administracyjnych. Najwięcej kontrowersji budzi wskazanie w art. 2a o.p. wyłącznie na „podatnika” jako podmiotu, w stosunku do którego powinno następować rozstrzyganie na jego korzyść, oraz zawężenie rozstrzygania o wątpliwościach wyłącznie „co do treści przepisów prawa podatkowego”.

Dlatego też należy *de lege ferenda* postulować jak najszybszą zmianę przepisu art. 2a o.p. ze wskazaniem na szeroką formułę, że „wszyscy w jakikolwiek sposób zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych mają prawo do rozstrzygania wątpliwości na ich korzyść”. Tak sformułowana reguła prawa podatkowego nie będzie ograniczać możliwości jej stosowania wyłącznie do podatnika, lecz również będzie obowiązywać w stosunku do innych podmiotów zobowiązanych (między innymi do płatników, inkasentów, osób trzecich, następców prawnych). Taki zapis omawianej zasady pozwoli także odnosić ją do wątpliwych stanów faktycznych w rozpatrywanych sprawach podatkowych.

## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> Na akceptację postulatu ustanowienia *explicite* tej zasady w ogólnym prawie podatkowym wskazywał również L. Etel, (2010, s. 6).
- <sup>2</sup> Ustawa z 5.08.2015 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).
- <sup>3</sup> Wyrok sygn. akt III SA 964/87, OSP 1990, nr 5–6, poz. 251, s. 541–543.
- <sup>4</sup> Zob. także wyrok NSA sygn. akt III SA 1032/82, ONSA 1982, nr 2, poz. 91.
- <sup>5</sup> Sygn. akt SA/Ł 1212/95, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA). Na orzeczenie to uwagę zwrócił A. Janicki (2020, s. 27–28).
- <sup>6</sup> Sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA.
- <sup>7</sup> Zob. wyrok TK, sygn. akt SK 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.
- <sup>8</sup> Zob. wyrok TK, sygn. akt SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.
- <sup>9</sup> Zob. uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018 z 9.12.2014 r., Sejm RP VII kadencji, s. 5, <http://www.orka.sejm.gov.pl> (26.04.2021 r.).
- <sup>10</sup> Tamże.
- <sup>11</sup> Tamże, s. 6.
- <sup>12</sup> Tamże, s. 6 i 7.
- <sup>13</sup> Sygn. PK4.8022.44.2015 (Dz.Urz. MF z 2016 r., poz. 4).
- <sup>14</sup> Sygn. akt II FSK 1350/2018, LEX nr 2622761.
- <sup>15</sup> Sygn. akt I SA/Sz 1147/16, LEX nr 2230136.
- <sup>16</sup> Sygn. akt I SA/Po 730/17, LEX nr 2416508.
- <sup>17</sup> Sygn. akt III FSK 2849/21, Lex nr 3118716.
- <sup>18</sup> Sygn. PK4.8022.44.2015 (Dz.Urz. MF z 2016 r., poz. 4).
- <sup>19</sup> Sygn. akt I SA/Rz 392/16, LEX nr 2096841.
- <sup>20</sup> Sygn. akt I SA/Op 78/2018, LEX nr 2493610.
- <sup>21</sup> Sygn. akt I SA/Wr 908/2018, LEX nr 2612234.

<sup>22</sup> Sygn. akt I SA/Op 516/19, LEX nr 3042723.

<sup>23</sup> Sygn. akt I SA/Gd 845/20, Lex nr 3113723.

<sup>24</sup> Sygn. PK4.8022.44.2015 (Dz.Urz. MF z 2016 r., poz. 4).

<sup>25</sup> Sygn. akt I SA/Łd 812/17, LEX nr 2406022.

## Bibliografia/References

### Literatura/Literature

- Brolik, J. (2014). Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, (3), 54–75.
- Brzeziński, B. (2001). Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (3/4).
- Brzeziński, B., Nykiel, W. (2002). Zasady ogólne prawa podatkowego. *Przegląd podatkowy*, (3).
- Etel, L. (2010). Recenzja książki A. Mariańskiego „Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego”. *Przegląd Podatkowy* (11).
- Etel, L., Babiarz, S., Dowgier, R., Filipczyk, H., Gurba, W., Krawczyk, I., Kuśnierz, W., Łoboda, M., Nikończyk, A., Nita, A., Ogrodowczyk, B., Olesińska, A., Pietrasz, P., Popławski, M., Rudowski, J., Strzelec, D., Taborski, G., Zajączkowski, A. (2017). *Nowa Ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*. Białystok: Temida 2, <http://hdl.handle.net/11320/7340>
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Gomułowicz, A. (2015). Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a. *Zeszyty Prawnicze*, 2(46), 39–66.
- Janicki, A. (2020). *Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Analiza poglądów doktryny i orzecznictwa*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Kmieciak, Z. (1990). *Glosa. Orzecznictwo Sądów Polskich*, (5/6), poz. 251, 543–545.
- Mariański, A. (2003). Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika — wykładnia prawa. *Monitor Podatkowy*, (5), 5–10.
- Mariański, A. (2011). *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolter Kluwer.
- Popławski, M. (2017). W: L. Etel (red.), R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Presnarowicz, S. (2017). W razie wątpliwości na korzyść obywatela, czyli dlaczego nie wprowadzono zasady in dubio pro tributario do polskiej ordynacji podatkowej. *Procedury Administracyjne i Podatkowe*, (1), 14–15.
- Smoktunowicz, E., Mieszkowski, J. (1998). *Źródła i wykładnia prawa podatkowego*. Białystok.
- Tabor, Z. (2007). Interpretacja „na korzyść podatnika”. W: J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*. Katowice: Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

### Akty prawne i inne źródła/Legal acts and other sources

- Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325, ze zm.).
- Ustawa z 5.08.2015 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018 z 9.12.2014 r., Sejm RP VII kadencji, s. 5, <http://www.orka.sejm.gov.pl> (26.04.2021).

#### Dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB

Doktor habilitowany nauk prawnych. Profesor w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Autor oraz współautor wielu publikacji naukowych z zakresu prawa finansowego, podatkowego oraz procedur finansowych, w tym monografii i artykułów w czasopiśmie punktowanych. Organizator i współorganizator krajowych i międzynarodowych konferencji naukowych.

#### Dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB

Habilitated doctor of law. Professor at the Department of Public Finance and Financial Law at the Faculty of Law of the University of Białystok, judge at the Supreme Administrative Court in Warsaw. Author and co-author of numerous scientific publications on financial law, tax law and financial procedures, including monographs and articles in ranked journals. Organizer and co-organizer of national and international scientific conferences.