



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 3 listopada 2015 r.



RPW/69460/2015 P
Data: 2015-11-04

PK4.055.3.2015

Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 8 października 2015 r. nr V.511.494.2015.KB w sprawie przygotowania administracji podatkowej do jednolitego stosowania przepisu art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika została wprowadzona ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Brzmienie tej zasady, przyjęte w art. 2a ustawy - Ordynacja podatkowa, zostało zaproponowane w prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3018). Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Z treści wystąpienia wynika, że niejednoznaczny charakter regulacji zawartej w art. 2a Ordynacji podatkowej rodzi obawy Pana Rzecznika co do wykładni tego przepisu w trakcie przyszłych postępowań podatkowych.

Obawy Pana Rzecznika nie są odosobnione. Wątpliwości wynikające z użycia przez ustawodawcę określeń nieprecyzyjnych, budzących zastrzeżenia z punktu widzenia zasad prawidłowej legislacji, były już zgłaszane w toku procesu legislacyjnego nad prezydenckim projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018), co ma odzwierciedlenie w licznych opiniach ekspertów sejmowych oraz obecnej dyskusji w doktrynie, w której są prezentowane rozbieżne poglądy. Wątpliwości te sygnalizowało także Ministerstwo Finansów.

Niestety, w trakcie parlamentarnego procesu legislacyjnego nie udało się usunąć dostrzeżonych mankamentów przepisu, mimo trafnych rekomendacji Komisji Finansów Publicznych i Senatu.

Dotychczasowe rozważania na temat przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej miały bardziej teoretyczny charakter. Należy liczyć się z tym, że wraz z jego wejściem w życie zgłaszane obecnie wątpliwości mogą przełożyć się na rozbieżności w zastosowaniu tego przepisu w praktyce. W takim przypadku na Ministrze Finansów będzie spoczywała powinność wydania interpretacji ogólnej. Do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w szczególności poprzez dokonywanie ich interpretacji (interpretacje ogólne), zobowiązuje Ministra Finansów art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej.



Mając świadomość ogromnej wagi problemów związanych z treścią art. 2a Ordynacji podatkowej oraz społecznych oczekiwań wyrażonych wynikiem referendum, Minister Finansów uznał za zasadne zasięgnięcie - w kwestii stosowania tego przepisu - opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego. Rada jest organem doradczym Ministra Finansów w sprawach regulowanych prawem podatkowym i skupia, pod przewodnictwem Pana prof. Bogumiła Brzezińskiego wybitnych teoretyków ale także praktyków z zakresu prawa podatkowego. Rada została poproszona o wyrażenie opinii w terminie do końca listopada br. W załączeniu wystąpienie do Rady stanowiące, swoistego rodzaju, inwentaryzację problemów powstałych na gruncie treści przepisu.

Niezależnie od przewidywanego wydania interpretacji ogólnej w sprawie stosowania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej, planowane jest przeszkolenie pracowników administracji podatkowej w zakresie praktycznego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Dostrzegając zainteresowanie Rzecznika Praw Obywatelskich problemem wykładni przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej chętnie zapoznałbym się też z ewentualnymi ocenami i wnioskami w tej materii ze strony Pana Rzecznika, wyrażonymi na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Byłoby to bardzo cenne w procesie wypracowania właściwego i jednolitego sposobu rozumienia przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej, korzystnego dla podatników, ale też bezpiecznego dla finansów publicznych.


Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ STANU
Janusz Cichoń



Warszawa, dnia 22 września 2015 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PK3.002.13.MLK.2015

Pan
prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Przewodniczący
Rady Konsultacyjnej Prawa
Podatkowego

Na podstawie § 2 pkt 1 zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, zwracam się z uprzejmą prośbą o wyrażenie przez Radę Konsultacyjną opinii w zakresie problemów, które mogą pojawić się na gruncie stosowania przepisu art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), dodanego ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197).

Art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązuje Ministra Finansów do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w szczególności poprzez dokonywanie ich interpretacji (interpretacje ogólne).

Przepis art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Wątpliwości związane z treścią art. 2a Ordynacji podatkowej były już sygnalizowane w toku procesu legislacyjnego nad prezydenckim projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018) w opiniach ekspertów sejmowych, piśmiennictwie i artykułach prasowych. Dotychczasowe rozważania na temat tego przepisu miały bardziej teoretyczny charakter. Należy liczyć się z tym, że wraz z jego wejściem w życie zgłaszane wątpliwości przełożą się na rozbieżności w zastosowaniu tego przepisu w praktyce. W takim przypadku na Ministrze Finansów będzie spoczywała powinność wydania interpretacji ogólnej.

Odwołując się do poglądów wyrażonych w opiniach ekspertów, piśmiennictwie i artykułach prasowych, można zidentyfikować kilka zasadniczych kwestii problematycznych. Dotyczą one:

- **ustalenia kryteriów do oceny, czy wątpliwości dają/nie dają się usunąć;**

W tym zakresie nie ma zgodności wśród ekspertów. Zgodnie z jednym z poglądów, zwrot „niedające się usunąć wątpliwości” ma charakter subiektywny i ocenny. *Kryterium „niedających*



Finansów

się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” wydaje się dalece nieprecyzyjne i stwarza nadmierną swobodę w jego stosowaniu. Jeśli do prawa obowiązującego usiłuje się wprowadzić tego rodzaju regułę wykładni przepisów podatkowych, to przedmiotem takiej regulacji prawnej powinno być też określenie przesłanek, które uprawniają czy też zobowiązują organ podatkowy stosujący prawo do przyjęcia, że w odniesieniu do określonego przepisu prawa podatkowego zachodzą „niedające się usunąć wątpliwości”.¹

Istnieje też pogląd, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika może znaleźć zastosowanie tylko w sytuacji, gdy ewentualnych wątpliwości nie da się usunąć za pomocą standardowych metod wykładni.²

Pogląd ten został rozwinięty w piśmiennictwie. Stwierdzono tam, że zasada *in dubio pro tributario* jako jedna z dyrektyw wykładni przepisów prawa powinna być stosowana dopiero po zastosowaniu wykładni językowej, celowościowej i systemowej w sytuacji, gdzie mimo przeprowadzonego procesu wykładni nadal pozostają wątpliwości co do brzmienia normy prawnej, czy też rezultat tak przeprowadzonej wykładni pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej. Zauważono przy tym, że wprowadzenie normatywnej zasady *in dubio pro tributario* nie będzie oznaczać, że proces wykładni danego przepisu prawnego jest zbędny, a każdy przepis będzie obowiązywał jedynie w korzystnej dla podatnika wersji (np. wbrew jednoznaczemu – niekorzystnemu – wynikowi wykładni językowej, celowościowej i systemowej).³

Należy zaznaczyć, że zdaniem niektórych ekspertów, sytuacje „nie dających się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego” w ogóle nie istnieją.⁴

➤ **zidentyfikowania adresata przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej;**

Zdaniem niektórych ekspertów, kwestia, kto miałby decydować o tym, czy wątpliwości są nieusuwalne, jest sporna⁵.

¹ Prof. dr hab. H. Dzwonkowski. *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*.

² Prof. dr hab. B. Brzeziński. *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*.

³ A. Tałasiewicz, M. Potyrała. *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 3/2015.

⁴ Prof. zw. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska. *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*. Prof. dr hab. A. Gomułowicz. *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a Op (druk 3018)*. Prof. dr hab. Antoni Bojańczyk. *Horrendum w referendum*. Rzeczpospolita z 22 lipca 2015 r.

⁵ Prof. dr hab. L. Etel. *Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*.

Natomiast zdaniem innych ekspertów - to procedury (administracyjna i sądowa) są od tego, żeby ustalić, czy przepisy są dostatecznie jasne, żeby mogły być podstawą orzekania, czy też nie; dopiero w tym drugim wypadku w grę wejdzie zasada *in dubio pro tributario*⁶.

Podobny pogląd pojawił się w piśmiennictwie, gdzie stwierdzono, że nakaz rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika powinien być skierowany do organów podatkowych oraz sądów administracyjnych stosujących przepisy prawa podatkowego; nie jest konieczne adresowanie tej zasady do podatników (trudno nakazać komuś działanie, które jest dla niego normalnym/naturalnym działaniem).⁷

Pogląd ten zdaje się też potwierdzać we wcześniejszej opinii Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego, która stwierdziła, że art. 2a będzie stosowany przede wszystkim przez sądy administracyjne, a te ustalą jego znaczenie (tj. zakres przedmiotowy) w znacznej mierze w oparciu o oceny własne.⁸

W kontekście tego poglądu trzeba zwrócić uwagę, że w interpretacji ogólnej konieczne będzie ustalenie znaczenia przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej i sposobu jego stosowania w sposób jednoznaczny. Stanowisko, które zostanie wyrażone przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej, nie może bazować i poprzestawać na założeniu, że znaczenie ww. przepisu ustalą sądy administracyjne.

➤ sposobu rozumienia „korzyści podatnika“;

Niejasne jest, czy korzyść ma być identyfikowana według oczekiwań podatnika (kryterium subiektywne) czy według oceny organu podejmującego rozstrzygnięcie (kryterium obiektywne). W tej kwestii zdania są podzielone.

Niektórzy eksperci uważają, że interpretacja „korzyści podatnika“ może być w praktyce bardzo trudna, zwłaszcza na gruncie podatku od towarów i usług (podatek należny płacony przez podatnika jest jednocześnie podatkiem naliczonym dla podatnika nabywającego dany towar). Zgłaszana jest wątpliwość, czy w takim przypadku trzeba uwzględnić interes podatnika płacącego podatek należny, czy też podatnika odliczającego podatek naliczony?⁹

Z kolei w piśmiennictwie pojawił się pogląd, że w przypadku braku jednoznacznej regulacji powinno przeważać subiektywne kryterium korzyści podatnika w jego indywidualnej sprawie.¹⁰

⁶ Prof. dr hab. B. Brzeziński. *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*.

⁷ A. Tałasiewicz, M. Potyrała. *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 3/2015.

⁸ Opinia nr 2/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 19 lutego 2015 r. w sprawie projektu przepisu zawierającego formułę interpretacyjną rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika.

⁹ Prof. dr hab. L. Etel. *Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*.

¹⁰ A. Tałasiewicz, M. Potyrała. *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 3/2015.

➤ **dopuszczalności samodzielnego stosowania przez podatnika przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej w procesie samoobliczenia podatku;**

Wątpliwość w tym zakresie powstała w związku z jednym z poglądów, według którego to co jest dla podatnika korzystne (korzystniejsze), wybierze on sam, składając np. deklarację podatkową, której treść implikuje przyjęcie określonego rozumienia przepisów.¹¹

Jest też odmienny pogląd, a mianowicie że zasadę *in dubio* wolno odnosić wyłącznie do wątpliwości, których mimo usilnych starań organu prowadzącego postępowanie czy innych uczestników postępowania, nie dało się usunąć.¹² Możliwość zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej została w tym przypadku wyraźnie ograniczona do postępowania podatkowego.

➤ **kręgu podmiotów, do których przepis art. 2a Ordynacji podatkowej będzie miał zastosowanie;**

Problem dotyczy tego, czy art. 2a Ordynacji podatkowej będzie mógł być stosowany do płatnika, inkasenta i innych osób (np. osoby trzeciej, następcy prawnego), a jeśli tak – to na jakiej podstawie. Z treści art. 2a wynika, że przepis ten będzie miał zastosowanie do podatnika. Pojawił się jednak pogląd, że przepis ten będzie można zastosować w drodze analogii również do płatnika, inkasenta i innych osób.¹³

Mając na uwadze, że art. 2a Ordynacji podatkowej jest przepisem na tyle problematycznym, że może wymagać ujednoczenia stosowania w drodze interpretacji ogólnej, za zasadne uznaję wcześniejsze zasięgnięcie opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w zakresie przedstawionych zagadnień. Jednocześnie uprzejmie proszę o przedstawienie opinii Rady w zakresie innych kwestii dotyczących przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej, które Rada uważa za istotne w kontekście dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania tego przepisu.

Z uwagi na datę wejścia w życie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej, byłbym wdzięczny za przedstawienie opinii w terminie do dnia 30 listopada 2015 r.

Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ STANU

Janusz Cichoń

¹¹ Prof. dr hab. B. Brzeziński. *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.*

¹² Prof. dr hab. A. Bojańczyk. *Horrendum w referendum.* Rzeczpospolita z 22 lipca 2015 r.

¹³ Łukasz Zalewski. *Klauzula in dubio pro tributario może być martwym przepisem.* Dziennik Gazeta Prawna 11.8.2015