



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

**O ZASADZIE
ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI
NA KORZYŚĆ PODATNIKA**

PRAKTYCZNY PORADNIK

Autor: Elżbieta Gózdź

Redakcja: Elżbieta Gózdź, Katarzyna Łakoma

2

Pragnę serdecznie podziękować recenzentom

Pani Mecenasa Dorocie Szubielskiej

oraz

Panu Mecenasowi Robertowi Krasnodębskiemu

*za cenne uwagi i konstruktywne sugestie
zgłoszone w trakcie prac nad niniejszym podręcznikiem.*

O ZASADZIE ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA PRAKTYCZNY PORADNIK

Spis treści

Wprowadzenie	4
1. Zasada <i>in dubio pro tributario</i> – uwagi ogólne	5
Na czym polega ta zasada?.....	5
Kto może się na nią powołać?	9
Do jakich należności znajdzie zastosowanie?.....	11
Reguły wykładni „in dubio”	12
2. Jak skutecznie korzystać z tej zasady?	14
2.1 Zasada <i>in dubio pro tributario</i> do 31 grudnia 2015 r.	15
Podstawy prawne	15
Wątpliwości co do prawa	17
Wątpliwości co do faktów	22
2.2. Zasada <i>in dubio pro tributario</i> po 1 stycznia 2016 r.	25
Art. 2a Ordynacji podatkowej	25
Stanowisko Ministra Finansów.....	27
Rola orzecznictwa sądowo-administracyjnego	32
3. Przykłady spraw sądowych	34
Orzeczenia korzystne.....	34
Sprawy w toku	43
Aneks	47
Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich	47
Odpowiedź Ministra Finansów	49
Interpretacja ogólna Ministra Finansów	51
Przydatne orzecznictwo	54
Przydatne publikacje	56

Wprowadzenie

Skomplikowane i obszerne regulacje, częste zmiany, niejasne definicje, hermetyczny język, liczne odesłania – to tylko niektóre cechy polskiego prawa podatkowego. W takich realiach na co dzień funkcjonuje podatnik. To on musi odnaleźć się w gąszczu trudnych przepisów, ustalić, czy i w jakiej wysokości zapłacić podatek, zadbać o wypełnienie i złożenie odpowiedniej deklaracji w terminie. Na końcu prawidłowość wszystkich tych czynności weryfikuje fiskus, który ma za zadanie chronić interes Skarbu Państwa.

Jak zatem bronić się w sporze z organem podatkowym? Co zrobić w przypadku, gdy przepis podatkowy jest niejasny i można go rozumieć na wiele sposobów?

W takich sytuacjach pomocne może okazać się odwołanie do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Ma ona na celu zapewnienie gwarancji podatnikowi, że nie poniesie on negatywnych skutków niejasnej czy nieprecyzyjnej legislacji.

Od dnia 1 stycznia 2016 r. zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika została formalnie wprowadzona do polskiego prawa podatkowego. W praktyce jednak nie zawsze wiadomo, w jaki sposób skutecznie powołać się na tę zasadę w sporze z fiskusem.

W związku z tym, postanowiłem przygotować podręcznik zawierający najważniejsze informacje na temat wykorzystania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Mam nadzieję, że zawarte w nim wskazówki okażą się przydatne dla podatników.

Jednocześnie pragnę zapewnić, że jako Rzecznik Praw Obywatelskich będę monitorował stosowanie tej zasady w praktyce, zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. W przypadku zaś stwierdzenia naruszenia konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela, będę podejmował stosowne interwencje.

Rozdział 1

Zasada *in dubio pro tributario* – uwagi ogólne

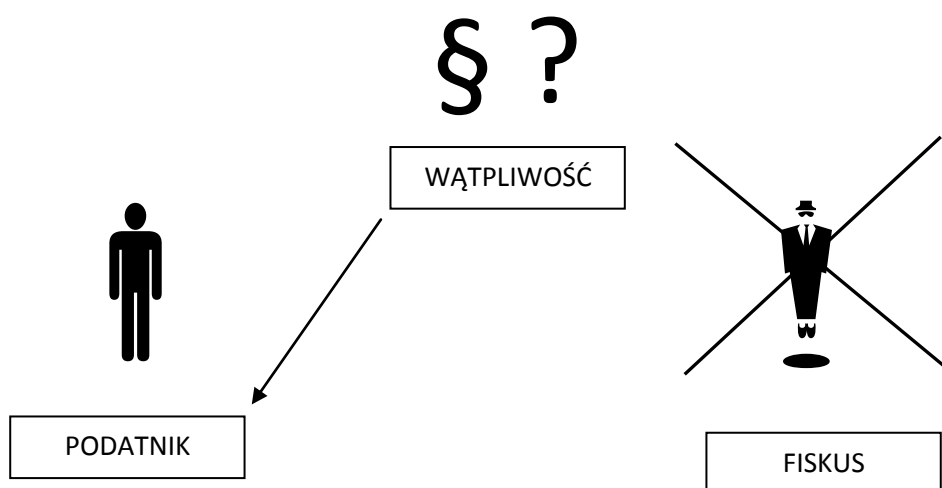
Na czym polega ta zasada?

łacińska paremia *in dubio pro tributario* w tłumaczeniu na język polski oznacza dosłownie „w razie wątpliwości, na korzyść podatnika”. Jest to fundament ogólnej zasady obowiązującej w prawie podatkowym. Reguła ta określana jest czasami jako *in dubio contra fiscum* – wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na niekorzyść fiskusa¹.

Istota zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika polega na zapewnieniu ochrony podatnikowi, w sytuacji gdy pojawią się wątpliwości co do wykładni przepisów prawa, mających zastosowanie w jego sytuacji, a w niektórych przypadkach, także co do okoliczności stanu faktycznego. Wówczas takie wątpliwości należy rozstrzygnąć na rzecz podatnika, a nie na korzyść organów podatkowych.

**Zasada *in dubio pro tributario*
polega na rozstrzygnięciu wątpliwości na korzyść podatnika, a nie fiskusa**

5



¹ M. Kalinowski, *Granice legalności opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 61.

W dziedzinie prawa podatkowego, która ze swej istoty intensywnie ingeruje w sferę praw i wolności obywatelskich, szczególnie istotne jest stanowienie prawa jasnego i zrozumiałego dla obywateli. Podatnik powinien być w stanie określić swoje uprawnienia i obowiązki podatkowe w oparciu o treść przepisów ustawy. Tym samym, od ustawodawcy należy oczekiwać tworzenia regulacji klarownych dla adresatów, które nie będą budziły wątpliwości. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że wymóg stanowienia jasnego i przewidywalnego prawa znajduje konstytucyjne umocowanie, a ochrona zaufania obywatela do państwa polega na stanowieniu takich regulacji, które nie będą stanowiły „pułapki” dla obywatela².

Nieprecyzyjne przepisy prawa nie mogą obciążać podatnika. W sytuacji, gdy ustawodawca nie dochowuje staranności w trakcie stanowienia prawa i ujawniają się wątpliwości interpretacyjne, powinny one być rozstrzygane na korzyść podatnika.

Przykład

Pani Anna i Pan Wojciech są małżeństwem, w którym obowiązuje wspólność majątkowa. W 1980 r. kupili dom. Po śmierci Pani Anny w 2014 r., Pan Wojciech na skutek dziedziczenia stał się jedynym właścicielem nieruchomości. Ze względu na trudną sytuację finansową w 2015 r. Pan Wojciech sprzedał nieruchomość. Teraz zastanawia się, czy powinien zapłacić PIT od sprzedaży nieruchomości.

Przepisy podatkowe stanowią, że sprzedaż nieruchomości po upływie 5 lat od nabycia nie jest opodatkowana. Nie precyzują jednak pojęcia „nabycie”. Możliwe są zatem 2 interpretacje.

Fiskus twierdzi, że podatek się należy, ponieważ od daty nabycia nieruchomości przez Pana Wojciecha w drodze dziedziczenia (2014 r.) do daty sprzedaży (2015 r.) minął zaledwie rok.

Pan Wojciech uważa, że podatku nie powinien zapłacić, gdyż od daty nabycia nieruchomości do majątku wspólnego (1980 r.) do daty sprzedaży (2015 r.) z pewnością minęło 5 lat. Skoro nieruchomość była w majątku wspólnym, drugi z małżonków nie mógł jej ponownie nabyć na skutek dziedziczenia.

W sporze z organem podatkowym, **Pan Wojciech może powołać się na zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.** Nieprecyzyjny przepis podatkowy nie powinien być interpretowany na rzecz fiskusa.

Przedstawiony kasus ma charakter wyłącznie poglądowy. Użyte w opisie imiona są fikcyjne. Szersze omówienie problemu sprzedaży nieruchomości po śmierci współmałżonka znajduje się na str. 31 podręcznika.

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Tezy z doktryny

*Na podatniku ciąży obowiązek przeczytania i zrozumienia tekstu prawnego. Na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia dostatecznie jasnego prawa. Zasada *in dubio pro tributario* lokuje więc ryzyko związane z niedostatkami prawa po stronie państwa jako jego twórcy.*

B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.

Istotne znaczenie mają zasady gwarancyjne związane z rozumieniem prawa podatkowego (understandable rules), które są rozwinięciem formułowanej przez OECD zasady prawa do pewności (right to certainty). Podatnik musi mieć możliwość zrozumienia prawa podatkowego, nawet jeżeli konieczne jest korzystanie z profesjonalnej pomocy. Dążąc do pewności rozumienia prawa podatkowego należy eliminować wszelkie niejasności interpretacyjne, tak aby podatnik miał możliwość poznać i ocenić skutki dokonywanych przez niego czynności przed ich podjęciem.

Podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji braku jasności regulacji, owych „wątpliwości”, która regulacja ta rodzi.

A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Łódź 2011.

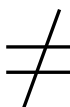
Zasada *in dubio pro tributario* jest więc przeciwieństwem formuły *in dubio pro fisco* – w tłumaczeniu „w razie wątpliwości, na korzyść fiskusa”, zgodnie z którą postuluje się, aby w sytuacjach wątpliwych bądź nieuregulowanych skłaniać się w stronę interesu fiskalnego.

Zasada *in dubio pro fisco*
polega na rozstrzygnięciu wątpliwości na korzyść fiskusa, a nie podatnika

ZASADA IN DUBIO PRO TRIBUTARIO

rozstrzyga się na korzyść PODATNIKA

Należy stosować tę zasadę,
aby chronić podatnika
przed skutkami niejasnego prawa.



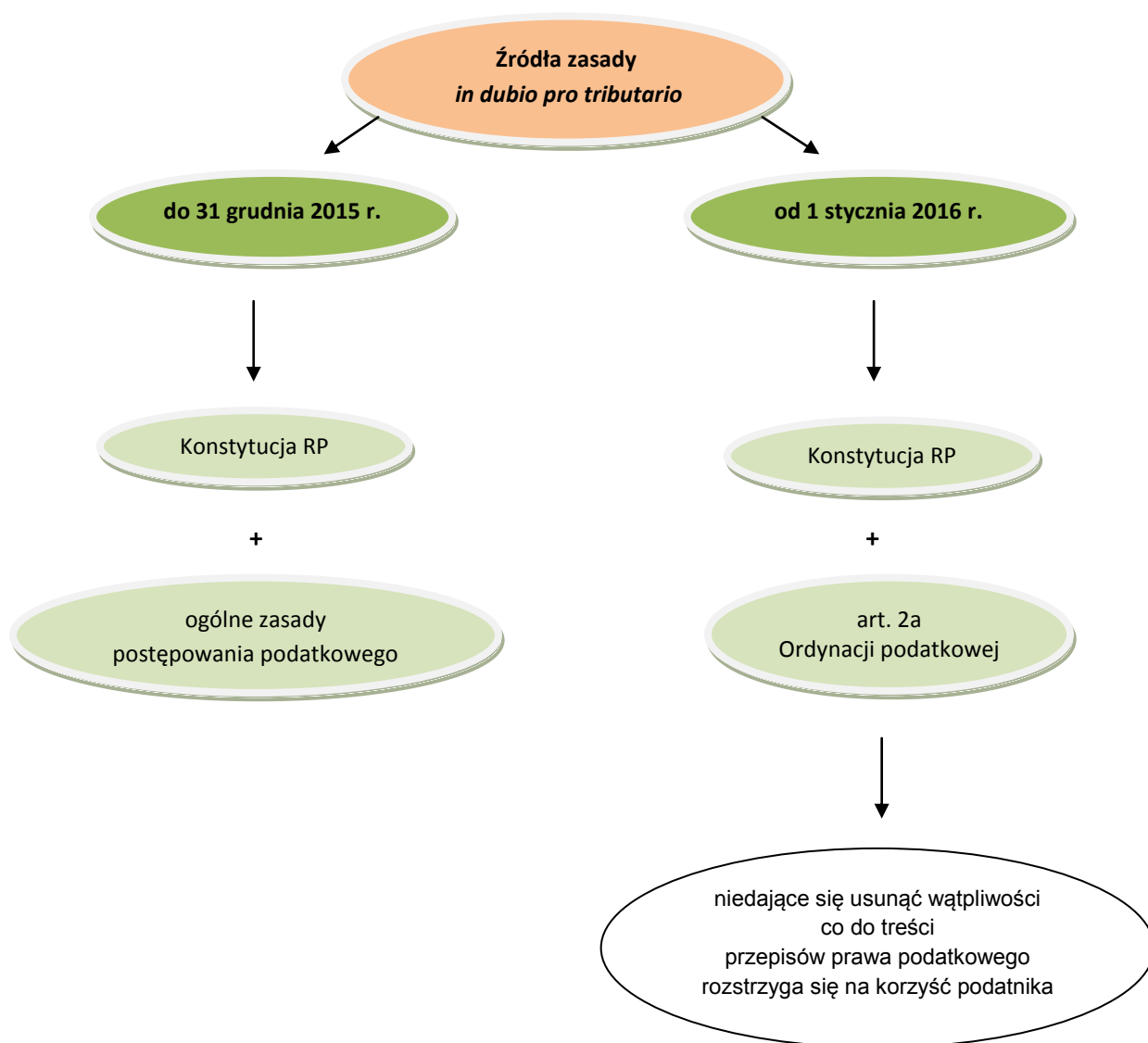
ZASADA IN DUBIO PRO FISCO

rozstrzyga się na korzyść FISKUSA

Nie należy stosować tej zasady,
gdyż fiskus nie powinien być
beneficjentem niezrozumiałych
przepisów prawa.

Do dnia 31 grudnia 2015 r. zasada *in dubio pro tributario* nie była wprost zapisana w przepisach ustawy. Funkcjonowała w systemie jako ogólna zasada prawa, wywodzona bezpośrednio z Konstytucji RP³ oraz zasad postępowania podatkowego.

Od dnia 1 stycznia 2016 r. zasada ta jest wprost wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej⁴, który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.



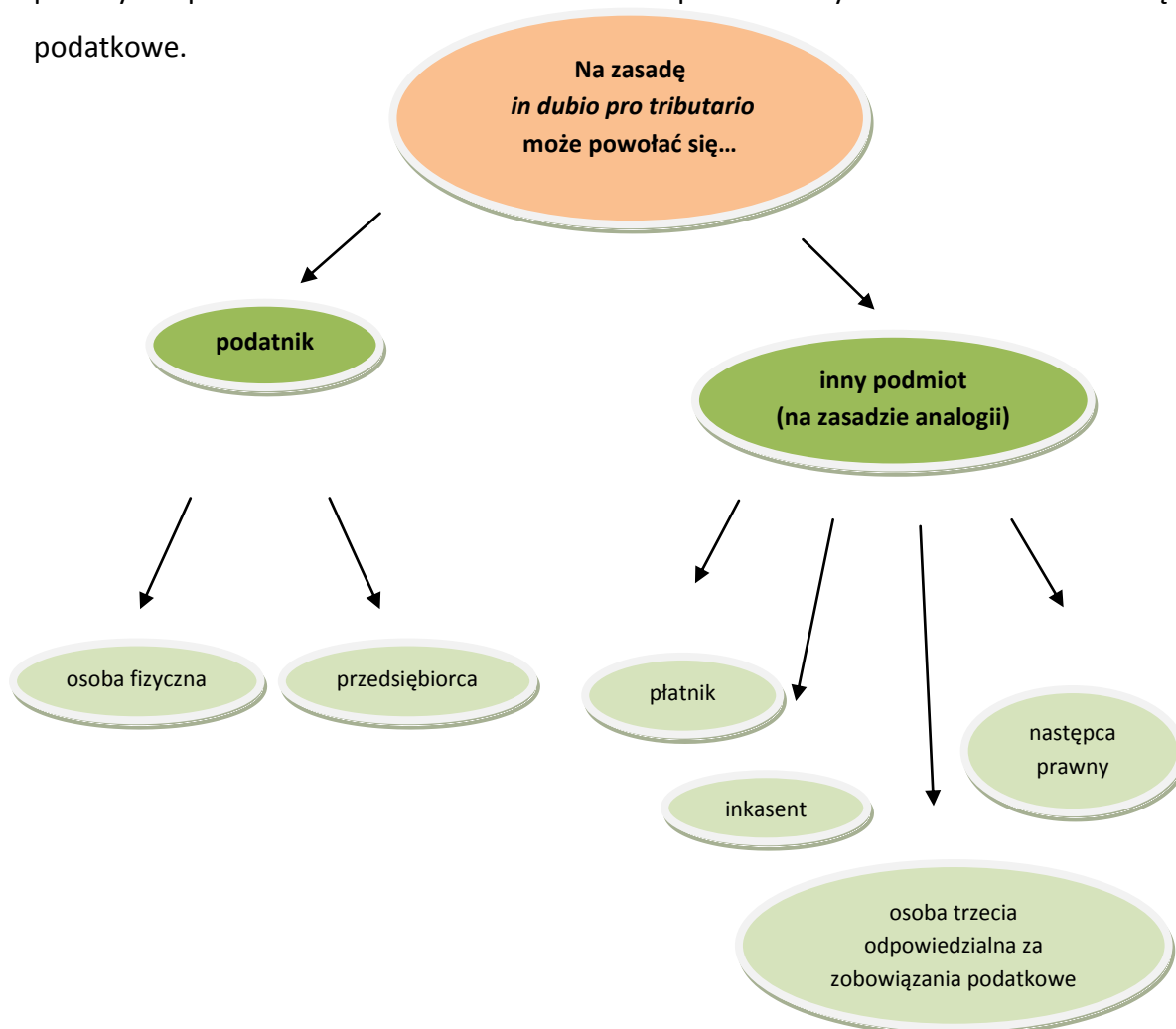
³ Ustawa Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja RP”).

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”).

Kto może się na nią powołać?

Na zasadę *in dubio pro tributario* może powołać się w zasadzie każdy podatnik, zarówno osoby nieprowadzące, jak i prowadzące działalność gospodarczą. Jej zakresem objęci są wszyscy, którzy interpretują i stosują prawo podatkowe.

Może ona być wykorzystywana również przez inne podmioty obciążane obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego. Dotyczy płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika oraz osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe.



W praktyce powołanie się na zasadę *in dubio pro tributario* nie jest łatwe, co zostanie szczegółowo omówione w Rozdziale 2 niniejszego podręcznika „Jak skutecznie korzystać z tej zasady?”.

Niemniej jednak już teraz można zasygnalizować, że dotychczasowa praktyka orzecznicza wskazuje, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest częściej

uwzględniana przez sądy administracyjne w przypadkach sporów fiskusa i przysłowiowego Jana Kowalskiego, w porównaniu do spraw z udziałem przedsiębiorców. Zdarzają się przypadki, gdy sądy odwołują się do tej zasady, nawet w sytuacji, gdy nie była ona przedmiotem wyraźnie sprecyzowanego zarzutu skarżącego.

Przykład

Pan Tomasz był mechanikiem samochodowym. W związku z problemami zdrowotnymi zmienił zawód na ochroniarza. Jednak w wolnym czasie pomagał sąsiadom przy drobnych naprawach m.in. samochodów, kosiarek, maszyn rolniczych. W zamian otrzymywał od znajomych jajka, kury, ciasto, ryby. Po przeprowadzonej u Pana Tomasza kontroli fiskus uznał, że prowadzi on niezarejestrowaną działalność gospodarczą i określił zobowiązanie podatkowe w PIT.

W skardze do sądu administracyjnego podatnik kwestionował stanowisko organów podatkowych, wskazując, że jego działania nie były dokonywane w ramach działalności gospodarczej.

Sąd przyznał rację Panu Tomaszowi i **dopatrzył się możliwości zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.** W ocenie sądu, **skoro organy nie udowodniły, że działalność Pana Tomasza miała charakter stały, powtarzalny i zarobkowy, to w sprawie zaistniały wątpliwości, które należało rozstrzygnąć na rzecz Pana Tomasza.**

Przedstawiony kasus jest przedmiotem prawomocnego wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r. (sygn. akt I SA/Gd 1348/15). Użyte w opisie imiona są fikcyjne. Szersze omówienie znajduje się na str. 33 podręcznika.

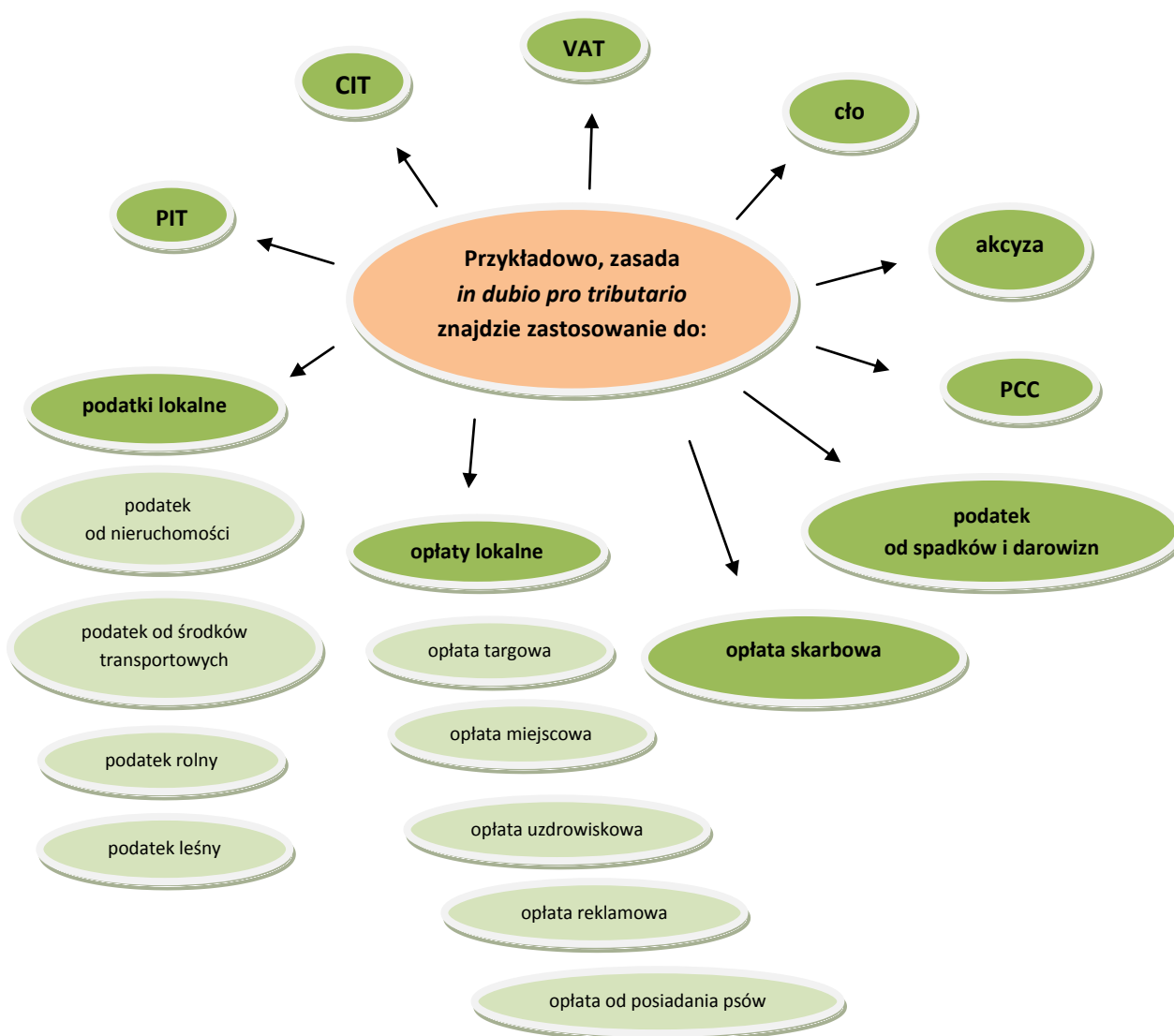
10

**Przedsiębiorcy także mają prawo
powołać się na zasadę *in dubio pro tributario***

W przypadku spraw dotyczących przedsiębiorców, sądy administracyjne zdecydowanie rzadziej skłonne są do zastosowania zasady *in dubio pro tributario*. Takie podejście jest niezrozumiałe zwłaszcza w kontekście tego, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika nie przewiduje podwyższonych wymogów w stosunku do osób prowadzących działalność gospodarczą jako profesjonalistów. Zasada *in dubio pro tributario* powinna być stosowana wobec wszystkich podatników, niezależnie od tego, czy są przedsiębiorcami, czy nie.

Do jakich należności znajdzie zastosowanie?

Zakres zastosowania zasady *in dubio pro tributario* jest dość szeroki. Na zasadę tę można powołać się w sprawach dotyczących wszystkich podatków. Znajdzie również zastosowanie do opłat i innych rodzajów należności pod warunkiem, że stosuje się do nich przepisy Ordynacji podatkowej.



Art. 2 § 1 Ordynacji podatkowej

Przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się do:

- podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe;
- opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych;
- innych spraw z zakresu prawa podatkowego należących do właściwości organów podatkowych.

Reguły wykładni „in dubio”

Podatkowa zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika bezpośrednio nawiązuje do zasady *in dubio pro libertate*, zgodnie z którą w razie wątpliwości, powinno się rozstrzygać na rzecz, a nie przeciwko prawom i wolnościom obywatelskim. Oznacza to, że należy przyjmować interpretację poszerzającą, a nie zawężającą zakres wolności jednostki i jej praw indywidualnych⁵. Zasada ta stanowi podstawowy kanon wykładni prawa w społeczeństwach demokratycznych.

Swoistą odmianą zasady *in dubio pro libertate* na gruncie prawa podatkowego jest reguła *in dubio pro tributario*, natomiast na gruncie prawa karnego – zasada *in dubio pro reo* – w tłumaczeniu „w razie wątpliwości, na korzyść oskarżonego”. Mają one szczególne znaczenie dla zapewnienia ochrony konstytucyjnych praw i wolności, z uwagi na ingerencyjny charakter norm zarówno podatkowych, jak i karnych.

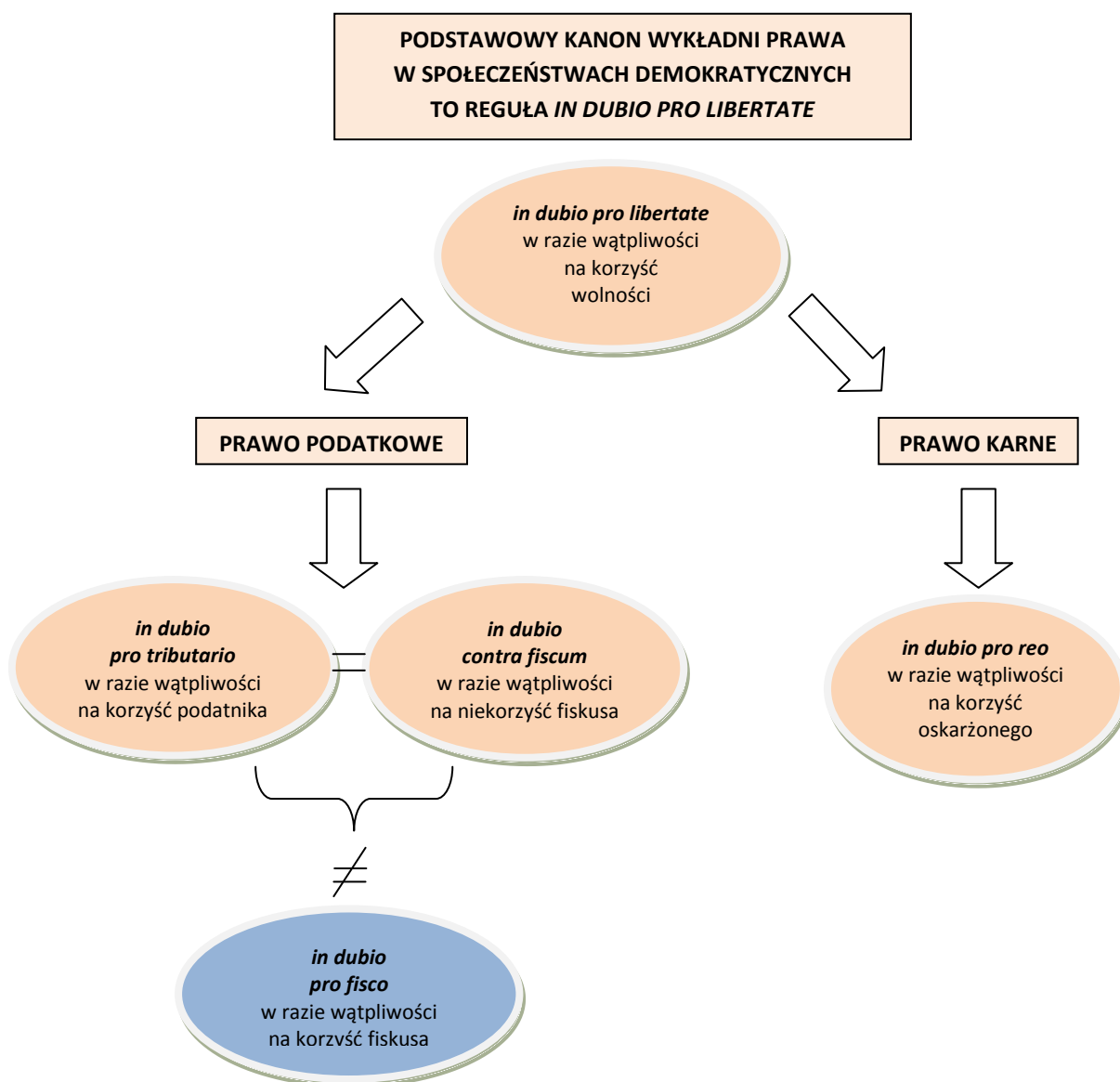
Reguły typu *in dubio* powszechnie stosuje się w procesie wykładni prawa. Są one wskazówką dla interpretatora, który powinien poszukiwać takiej wykładni przepisu, która jest zgodna z kierunkiem, w jakim powinny być rozstrzygane wątpliwości.

W świetle stanowiska prezentowanego w doktrynie zasady *in dubio* postrzegane są także jako reguły dotyczące rozłożenia ciężaru argumentacji w sporze. Oznaczają, że w sytuacji, gdy możliwe są odmienne rozstrzygnięcia interpretacyjne, ciężar dowodu spoczywa na tym uczestniku dyskursu, który opowiada się za rozstrzygnięciem ograniczającym zakres wolności⁶.

**Ciężar dowodu powinien spoczywać na tym,
kto tę zasadę kwestionuje (organ),
a nie na tym, kto się na zasadę powołuje (podatnik)**

⁵ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 199-200.

⁶ T. Gizbert-Studnicki, *Rozkład ciężaru argumentacji w dyskursie argumentacyjnym*, (w:) J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, Kraków 2003, s. 75-76.



Tezy z doktryny

Z maksymą in dubio pro libertate (której szczególnym wydaniem czy aplikacją jest in dubio pro tributario) koresponduje reguła, zgodnie z którą prawo należy interpretować przeciwko temu, kto powinien mówić jaśniej.

W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006.

Tak jak zasada prawa karnego in dubio pro reo stanowi uzupełnienie i zarazem konsekwencję zasady domniemania niewinności, tak zasada in dubio pro tributario stanowi konsekwencję prawdziwości wskazanego przez podatnika podatku do zapłaty.

A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Łódź 2011.

Rozdział 2

Jak skutecznie korzystać z tej zasady?

Zasadniczo prawo podatkowe oparte jest na metodzie samoobliczenia podatku. Polega ona na tym, że podatnik sam określa skutki podatkowe swoich zachowań w oparciu o obowiązujące przepisy. W konsekwencji, to na podatniku spoczywa obowiązek ustalenia, czy podlega podatkowi, w jakiej wysokości, a następnie terminowej zapłaty podatku. Wiąże się to bezpośrednio z koniecznością dokonania przez podatnika interpretacji przepisów prawa i zastosowania ich do konkretnego stanu faktycznego.

Prawidłowość działań podatnika w ramach realizacji zasady samoobliczenia podatku weryfikowana jest następnie przez organy w toku postępowania podatkowego. Wówczas najczęściej dochodzi do sporów pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Niejednokrotnie wynikają one z niejasności regulacji podatkowych, ich odmiennego rozumienia, a także z różnic w ocenie zebranego materiału dowodowego.



Jak mam powołać się
na zasadę
in dubio pro tributario?



Zasada *in dubio pro tributatio* może być wykorzystywana
jako zarzut w sporze z organami podatkowymi,
w szczególności na etapie postępowania przed sądem administracyjnym

2.1 Zasada *in dubio pro tributario* do 31 grudnia 2015 r.

Podstawy prawne

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. zasada *in dubio pro tributario* nie była wprost wyrażona w przepisach prawa podatkowego. Niemniej jednak funkcjonowała ona w systemie jako ogólna zasada prawa wywodzona bezpośrednio z Konstytucji RP.

Definicja Trybunału Konstytucyjnego

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.

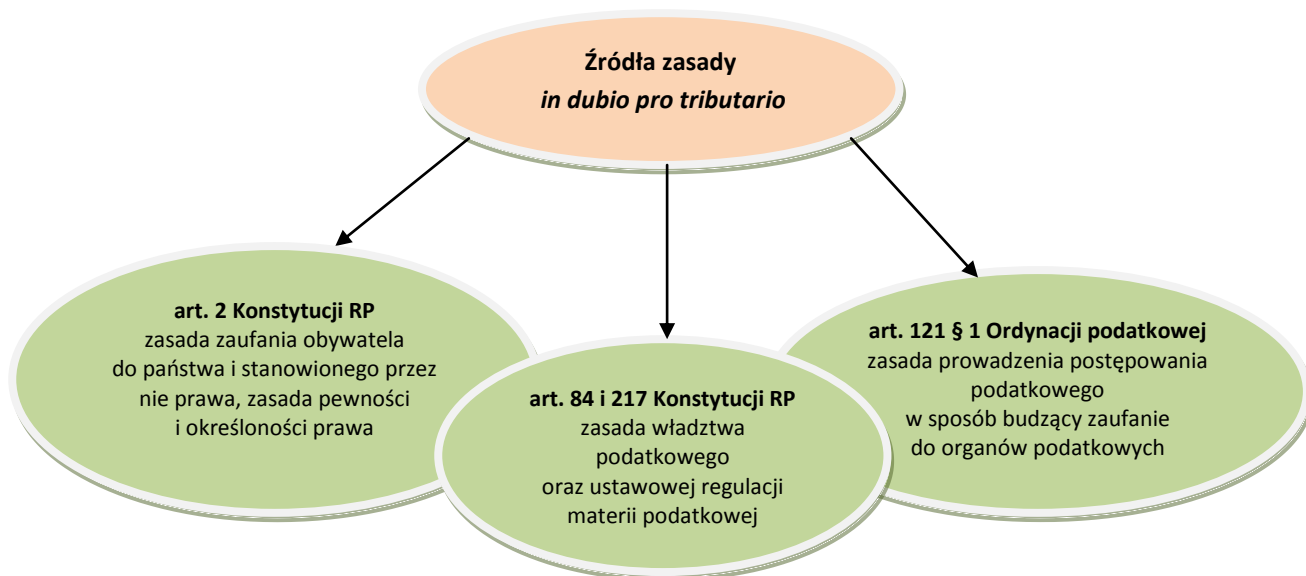
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

Do 1 stycznia 2016 r. za źródła zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika uznawano konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), w szczególności wywodzoną z niej zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę pewności i określoności prawa, a także zasadę władztwa podatkowego oraz ustawowej regulacji materii podatkowej (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP).

Na możliwość stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika wskazywano również poprzez odwołanie się do zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej). Była ona postrzegana jako nakaz dla organów podatkowych stosowania takiej interpretacji przepisów, aby w razie wątpliwości rozstrzygać sprawy na korzyść podatników, a nie na korzyść Skarbu Państwa⁷.

⁷ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r. (sygn. akt III SA 680/99).

Stan prawny do 31 grudnia 2015 r.



Od początku w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano na zasadę, zgodnie z którą podatnikowi nie można stawiać zarzutu naruszenia przepisów, jeżeli przepisy te dopuszczają możliwość różnorodnej interpretacji, a podatnik stosuje się do znanego mu stanowiska organu podatkowego dotyczącego tej kwestii. Podkreślano, że ewentualna zmiana stanowiska organów powinna być podatnikowi podana do wiadomości, a konsekwencje tej zmiany mogą odnosić się wyłącznie do zobowiązań przyszłych. Innymi słowy, na podatnika nie można przerzucać błędów bądź uchybień, popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i organ podatkowy (interpretacja)⁸.

Do 31 grudnia 2015 r. zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika postrzegana była jako ogólna zasada prawa wywodzona z Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej, stanowiąca gwarancję dla obywatela, że nie poniesie on negatywnych konsekwencji w sytuacji gdy:

- **przepis prawa jest niejasny,**
- **ustalenia faktyczne sprawy budzą wątpliwości.**

⁸ Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1988 r. (sygn. akt III SA 118/88).

Wątpliwości co do prawa

W sprawach dotyczących poprzedniego stanu prawnego podatnicy stosunkowo często zarzucali naruszenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, wywodzonej z zasad konstytucyjnych, jak i ogólnych zasad postępowania podatkowego. W niewielu jednak sprawach zarzut ten okazał się skuteczny. Dlaczego?

Do dnia 31 grudnia 2015 r. nie wypracowano jednolitego brzmienia zasady *in dubio pro tributario*. Część sądów administracyjnych odnosiło tę zasadę do „wszelkich istotnych wątpliwości”⁹, inne do „nie dających się usunąć wątpliwości”¹⁰, a jeszcze inne po prostu do „wątpliwości”¹¹. W związku z powyższym, nie zawsze wiadomo było, jaki jest punkt odniesienia przy powołaniu się na tę zasadę.

Ponadto, sądy administracyjne niejednokrotnie odmawiały zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika argumentując, że przywołane przez podatnika regulacje nie budzą rzeczywistych wątpliwości interpretacyjnych. Sądy podkreślały, że zasada ta nie może być rozumiana w ten sposób, że w każdym przypadku zaistnienia wątpliwości organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika.

Przykład

Spór dotyczył nałożenia na Spółkę zobowiązania w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu. Organ twierdził, że sprowadzony pojazd jest samochodem osobowym, służy do przewozu osób, a nie towarów. Stanowisko fiskusa podzieliły sądy obu instancji.

NSA wyjaśnił, że powołanie się w skardze kasacyjnej na zasadę *in dubio pro tributario* mogłoby odnieść zamierzony skutek pod warunkiem, że wskazane wątpliwości interpretacyjne miałyby obiektywny charakter. Natomiast, powołane przez stronę przepisy takich wątpliwości nie budzą.

Przedstawiony kasus jest przedmiotem wyroku NSA z dnia 7 maja 2015 r. (sygn. akt I GSK 962/14).

⁹ Wyrok NSA z dnia 25 września 2013 r. (sygn. akt I FSK 1194/12).

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1148/09).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1037/09) – orzeczenie prawomocne.

Tezy z orzecznictwa

Zasada in dubio pro tributario nie może być rozumiana – jak tego w istocie domaga się strona skarżąca – w ten sposób, że 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, co nie miało miejsca w niniejszej sprawie.

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 963/11).

Generalnie w wielu sprawach można zaobserwować zjawisko nieuwzględniania przez sądy administracyjne zgłoszonego przez skarżących zarzutu naruszenia zasady *in dubio pro tributario*¹². Tendencja ta częściowo wynika z przyjęcia przez podatników zbyt szerokiego pola zastosowania tej zasady i odwoływania się do niej nawet w sytuacjach, w których wątpliwości te nie występują.

Nie każdy przepis prawa, budzący jakiegokolwiek wątpliwości, uzasadnia skuteczne odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*

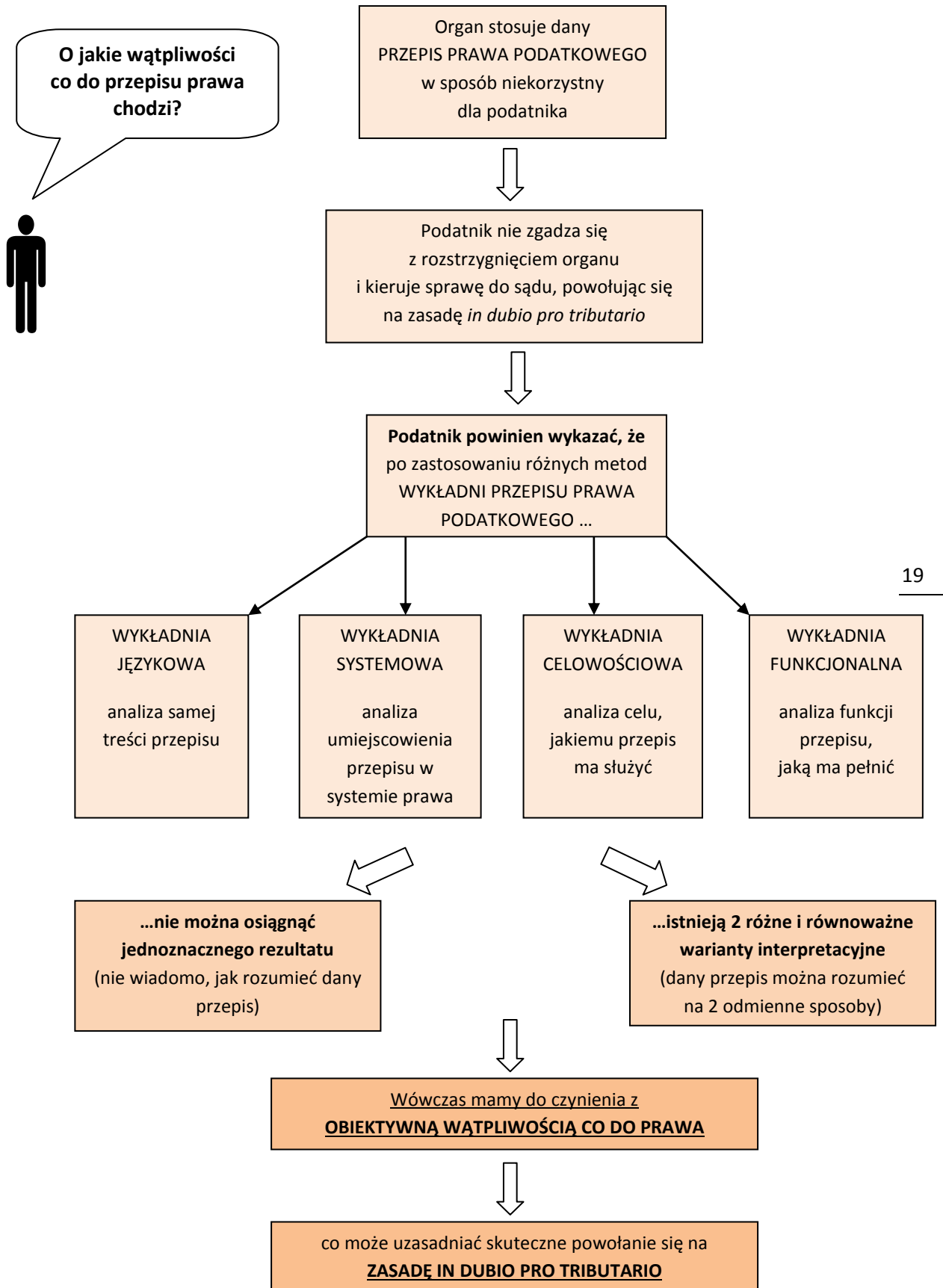
18

Zdarzają się również przypadki, gdy sądy administracyjne kwestionują możliwość powołania się na zasadę *in dubio pro tributario* z uwagi na brak przedstawienia przez podatnika podstaw normatywnych, z których zasada ta może zostać wywiedziona. Przykładowo, NSA uznał za całkowicie niezrozumiały zarzut kasacyjny polegający na naruszeniu przez organy podatkowe zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Zdaniem sądu, podatnik nie wskazał podstaw prawnych, powołując się jedynie ogólnie na zasadę *in dubio pro tributario* jako podstawową zasadę prawa podatkowego¹³.

¹² H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 140.

¹³ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1850/08).

Jak zatem skutecznie powołać się na zarzut naruszenia zasady *in dubio pro tributario* w odniesieniu do wątpliwości co do przepisu prawa?



Przykład

Pan Piotr wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wskazując, że rozpoczął działalność gospodarczą w 2008 r. Prowadził ewidencję przychodów i płacił zryczałtowany podatek dochodowy. Na podstawie przepisów prawa podatkowego uznał, że w 2008 r. może płacić ryczałt bez względu na wysokość osiągniętych przychodów.

Organ podatkowy uważał inaczej. Stwierdził, że Pan Piotr straci prawo do ryczałtu w miesiącu następującym po miesiącu, w którym przekroczy kwotę 150.000 EURO.

WSA w Warszawie, który rozpoznawał tę sprawę, odwołał się do zasady *in dubio pro tributario*. Uznał, że w związku z nowelizacją przepisów zaistniała kolizja dwóch artykułów znajdujących się w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Jeden mówił o tym, że podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności w roku podatkowym korzystają z opodatkowania w formie ryczałtu bez względu na wysokość przychodów. Drugi stanowił, że podatnik traci prawo do opodatkowania w formie ryczałtu po przekroczeniu przychodów w wysokości przekraczającej 150.000 EURO.

Sąd stwierdził, że błędy oraz niedokładności ustawodawcy nie powinny wywoływać negatywnych skutków dla podatnika, dając pierwszeństwo przepisowi korzystniejszemu dla Pana Piotra.

Przedstawiony kasus jest przedmiotem prawomocnego wyroku WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1037/09).
Użyte w opisie imiona są fikcyjne.

Obiektywna wątpliwość co do przepisu prawa uzasadnia skuteczne odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*

W przypadku odwołania się do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika kluczową okolicznością będzie wskazanie, że dany przepis podatkowy budzi obiektywne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi zatem o tego rodzaju wątpliwości, które ujawniały się po zastosowaniu dostępnych metod wykładni przepisu (wykładnia językowa, systemowa, celowościowa, funkcjonalna) albo w konsekwencji zastosowania wykładni przepisu powstają dwa równoważne i sprzeczne ze sobą warianty interpretacyjne¹⁴.

¹⁴ M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, (w:) Monitor Podatkowy 12/2015.

Tezy z doktryny

Argument in dubio pro tributario należy rezerwować dla przypadków skrajnej niejasności tekstu prawnego: gdy interpretator konfrontowany jest z „prawem ułomnym” (lex falsa) – tekstem prawnym tej postaci, że nawet zastosowanie wobec niego różnorodnych, bogatych zabiegów interpretacyjnych nie daje satysfakcjonującego rezultatu.

H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

Jeżeli kontekst językowy jest jednoznaczny, wówczas nie tylko nie ma potrzeby sięgania po inne rodzaje wykładni, ale także nie jest konieczne rozstrzygnięcie w oparciu o dyrektywy wykładni drugiego stopnia, za jaką można uznać zasadę in dubio pro tributatio.

B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci prof. W. Łączkowskiego*, Poznań 2003.

Zasada in dubio pro tributario znajdzie zastosowanie tylko wtedy, gdy wykładnia przepisu krajowego w zgodzie z dyrektywą nie da należytych rezultatów, tj. nie doprowadzi do jednoznacznego wniosku co do brzmienia przepisu. Wykładnia według zasady in dubio pro tributario powinna być prowadzona wyłącznie w granicach wyznaczonych przez zasadę zgodności z dyrektywą.

H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013.

Wątpliwości co do faktów

W stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2015 r. zasada *in dubio pro tributario* odnosiła się nie tylko do rzeczywistych wątpliwości co do wykładni prawa, ale także do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego sprawy. Wynikało to z założenia, że podatnik nie powinien być obciążany skutkami braku przeprowadzenia przez organ prawidłowego postępowania dowodowego.

Oznacza to, że organ nie może dokonywać dowolnej oceny dowodów na niekorzyść podatnika. W sytuacji, gdy zebrany materiał dowodowy budzi wątpliwości w sferze faktów mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, organ powinien przyjąć wersję korzystną dla podatnika.

Jeżeli jednak w danej sprawie zaistniały wątpliwości, ale na skutek przeprowadzonego postępowania dowodowego zostały wyjaśnione, trudno mówić o naruszeniu zasady *in dubio pro tributario* odniesionej do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego.

Tezy z orzecznictwa

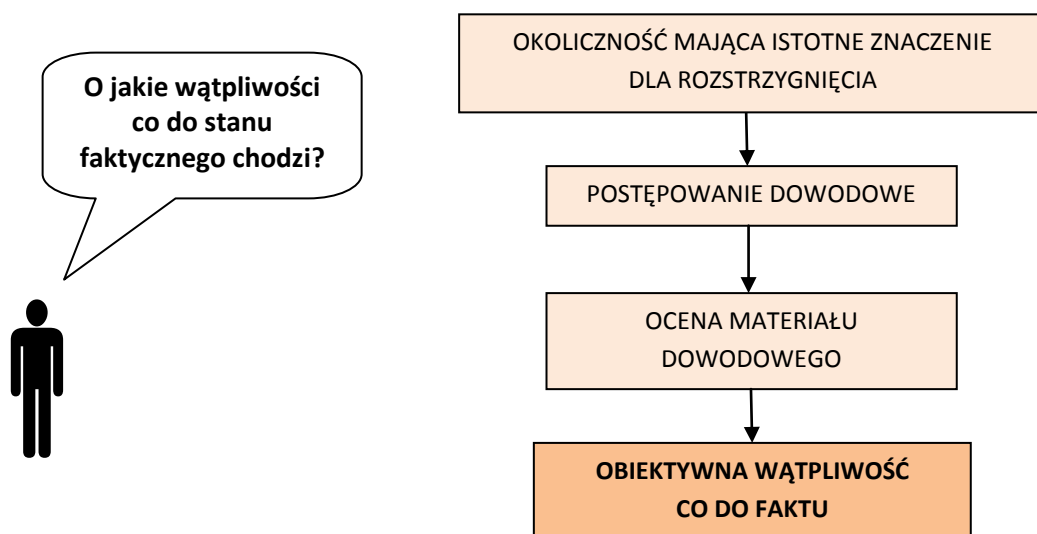
Zasada in dubio pro tributario znajdzie zastosowanie dopiero wtedy, gdy organ podatkowy przeprowadził postępowanie podatkowe zgodne z regułami określonymi w Ordynacji podatkowej i w wyniku tego postępowania nie zostały rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. W takiej sytuacji wszelkie wątpliwości muszą być rozstrzygane na korzyść podatnika.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 października 2013 r. (sygn. akt I SA/Gd 1041/13) – orzeczenie prawomocne.

W toku rozpoznawania przedmiotowej sprawy zarówno po stronie sądu pierwszej instancji, jak i orzekających organów wystąpiły wątpliwości w sferze stanu faktycznego, mającego istotne znaczenie dla jej ostatecznego rozstrzygnięcia. Wbrew jednak zarzutom strony skarżącej, w wyniku przeprowadzonego postępowania dowodowego wątpliwości w tym zakresie zostały w sposób wszechstronny wyjaśnione. (...) To, że strona skarżąca nie zgadza się z oceną materiału dowodowego dokonaną przez organ i zaakceptowaną przez sąd nie oznacza, że w sprawie została naruszona zasada in dubio pro tributario.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2012 r. (sygn. akt I GSK 302/11).

Jak skutecznie powołać się na zasadę *in dubio pro tributario* w odniesieniu do wątpliwości co do stanu faktycznego?



Przykład

Pani Maria i Pan Jan otrzymali decyzję ustalającą zobowiązanie w podatku od nieruchomości za 2006 r. i złożyli od niej odwołanie. Organ uznał, że jest ono złożone po terminie. Wyjaśnił, że decyzja podatkowa została skutecznie doręczona do rąk pełnomocnika Pani Marii i Pana Jana, który nie wniósł odwołania w ustawowym terminie 14 dni.

Sąd pierwszej instancji oddalił skargę małżeństwa wskazując, że zakres przedmiotowy złożonych pełnomocnictw przez Panią Marię i Pana Jana uzasadniał udział pełnomocnika w postępowaniu dotyczącym ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości. Doręczenie było zatem skuteczne.

Sprawa trafiła do NSA, który zwrócił uwagę, że zebrany w sprawie materiał dowodowy jest wątpliwy. Po pierwsze, wątpliwości budzi samodzielne dołączenie przez organ podatkowy dokumentu pełnomocnictwa udzielonego przez małżonków pełnomocnikowi w innym postępowaniu. Po drugie, treść pełnomocnictwa nie jest jasna i nie wiadomo, na jakie konkretnie rozciąga się sprawy.

W konsekwencji sąd uznał, że zaistniały przesłanki do odwołania się do zasady *in dubio pro tributario*. Zdaniem NSA, wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym oraz ustaleniami faktycznymi winny być interpretowane na rzecz podatników.

Przedstawiony kasus jest przedmiotem wyroku NSA z dnia 22 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 223/10). Użyte w opisie imiona są fikcyjne. Szersze omówienie tej sprawy znajduje się na str. 35 podręcznika.

**Obiektywna wątpliwość co do stanu faktycznego
uzasadnia skuteczne odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario***

Dla wykazania naruszenia zasady *in dubio pro tributario* w zakresie stanu faktycznego nie wystarczy samo kwestionowanie oceny dowodów dokonanej przez fiskusa. Konieczne jest przedstawienie argumentów przemawiających za tym, że na tle zgromadzonego materiału dowodowego ujawniły się rzeczywiste wątpliwości. Jeżeli wskazywane przez podatnika okoliczności nie zostaną wyjaśnione w wyniku wszechstronnie prowadzonego postępowania dowodowego, organ powinien je rozstrzygnąć na rzecz podatnika.

Tezy z doktryny

Wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym oraz ustaleniami faktycznymi winny być interpretowane na rzecz podatników.

B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci prof. W. Łączkowskiego*, Poznań 2003.

Organ rozstrzygający w sprawie będzie musiał ocenić, czy istniejąca wątpliwość ma istotne znaczenie dla ustalenia prawdy materialnej. Może bowiem się okazać, że co prawda istnieje wątpliwość co do jednego z dowodów w sprawie, ale ta sama okoliczność, jest jeszcze potwierdzona innymi dowodami. Jeżeli natomiast wątpliwość dotyczy okoliczności faktycznej rozstrzygającej w sprawie, to organ podatkowy nie będzie miał innej możliwości, niż rozstrzygnąć ją na korzyść podatnika.

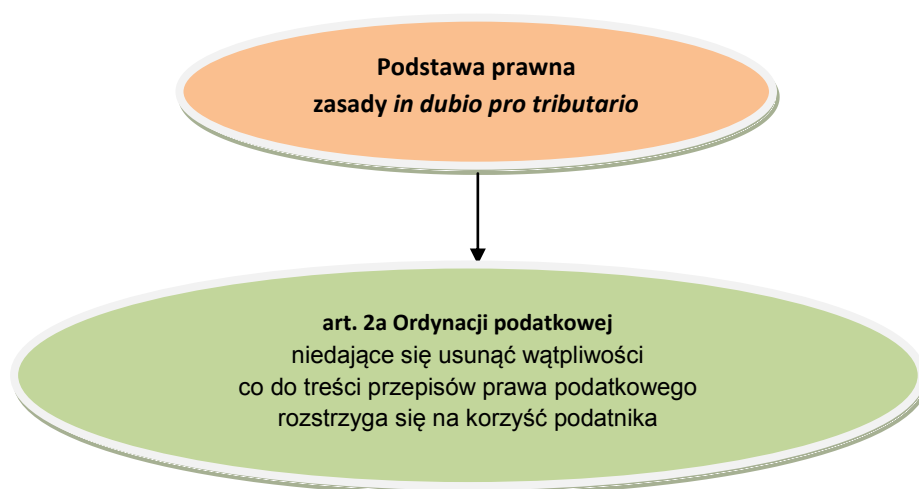
A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Łódź 2011.

Zasada *in dubio pro tributario* po 1 stycznia 2016 r.

Art. 2a Ordynacji podatkowej

Na skutek nowelizacji Ordynacji podatkowej¹⁵ z dniem 1 stycznia 2016 r. zaczął obowiązywać art. 2a, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Stan prawny od 1 stycznia 2016 r.



Wprowadzenie tego przepisu do polskiego porządku prawnego było przedmiotem szerokiej dyskusji przedstawicieli doktryny, judykatury, a także praktyków prawa podatkowego. Powszechnie wyrażono obawę, że art. 2a Ordynacji podatkowej zamiast przyczynić się do zapewniania realnej ochrony podatników, może spowodować jeszcze większe wątpliwości interpretacyjne.

Rzecznik Praw Obywatelskich również dostrzegł pojawiające się w toku procesu legislacyjnego wątpliwości co do niejednoznacznego charakteru tej regulacji i przedstawił swoje zastrzeżenia w kwestii możliwości realnego powoływania się przez podatników na nowe przepisy. Jeszcze przed wejściem w życie art. 2a Ordynacji podatkowej, Rzecznik

¹⁵ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1197).

zwrócił się w tej sprawie do Ministra Finansów, wskazując na konieczność odpowiedniego przygotowania administracji podatkowej w zakresie praktycznego i jednolitego stosowania zasady *in dubio pro tributario*¹⁶.

Minister Finansów¹⁷ podzielił obawy Rzecznika Praw Obywatelskich i w konsekwencji uznał za zasadne wydanie interpretacji ogólnej na temat art. 2a Ordynacji podatkowej¹⁸. Interpretacja Ministra Finansów zawiera wskazania co do zakresu przedmiotowego nowej regulacji, wyjaśnia, kto jest adresatem zasady *in dubio pro tributario*, a także odnosi się do ogólnych reguł stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

Opinie zgłaszane w toku prac legislacyjnych

Nieostrość pojęcia „niedających się usunąć wątpliwości”, a przez to jego subiektywny i oceny charakter, mogą powodować, że granicą zakresu obowiązku podatkowego nie będzie treść ustawy podatkowej, lecz wyznaczać ją będzie swoboda decyzyjna organów podatkowych przy dokonywaniu oceny występowania tego nieostrego kryterium na gruncie stanu prawnego określonej sprawy. Nieostra jest bowiem granica wykładni, która uprawnia (czy też obliguje) organ stosujący prawo do przyjęcia, że występują „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisu”.

H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP przedstawionego prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*, Warszawa, 1 kwietnia 2015 r.

W świetle polskiej konstytucji nie istnieją sytuacje „nie dających się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego”, gdyż w takiej sytuacji w ogóle nie można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego, ani też tym bardziej zobowiązania podatkowego.

T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*, Łódź, 17 marca 2015 r.

Rozwiązanie proponowane w art. 2a Ordynacji podatkowej (...) zwalnia i rozgrzesza władzę ustawodawczą z obowiązku respektowania zasad prawidłowej legislacji podatkowej, albowiem błędy legislacyjne mają być – i to bezwzględnie – rozstrzygane na korzyść podatnika, chociaż samo pojęcie tej korzyści jest względne.

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)*, Poznań, 10 marzec 2015 r.

¹⁶ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 8 października 2015 r. (nr V.511.494.2015).

¹⁷ Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 3 września 2015 r. (nr PK4.055.3.2015).

¹⁸ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. (nr PK4.8022.44.2015).

Stanowisko Ministra Finansów

Jakich wątpliwości dotyczy art. 2a Ordynacji podatkowej?

W interpretacji ogólnej Minister Finansów wyjaśnił, że art. 2a Ordynacji podatkowej bezpośrednio odwołuje się do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Nie dotyczy zatem wątpliwości co do stanu faktycznego.

Przy czym, według Ministra Finansów z art. 2a Ordynacji podatkowej nie można wyprowadzić twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Oznacza to, że nie można ewentualnych wątpliwości rozstrzygać na rzecz fiskusa. Postępowanie dowodowe powinno zapewniać taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, aby możliwe było ustalenie, jakie fakty miały miejsce, a jakie nie zaistniały.

Art. 2a Ordynacji podatkowej dotyczy niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego

Przykład

W 2016 r. Pani Danuta otrzymała niekorzystną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w przedmiocie PIT z tytułu sprzedaży nieruchomości. Zdaniem Pani Danuty, zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje na istnienie obiektywnych wątpliwości co do faktów, które organ rozstrzygnął na korzyść fiskusa.

Czy Pani Danuta będzie mogła powołać się na art. 2a Ordynacji podatkowej?

Nie. Art. 2a Ordynacji podatkowej dotyczy tylko rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

Czy Pani Danuta będzie mogła kwestionować stanowisko organów?

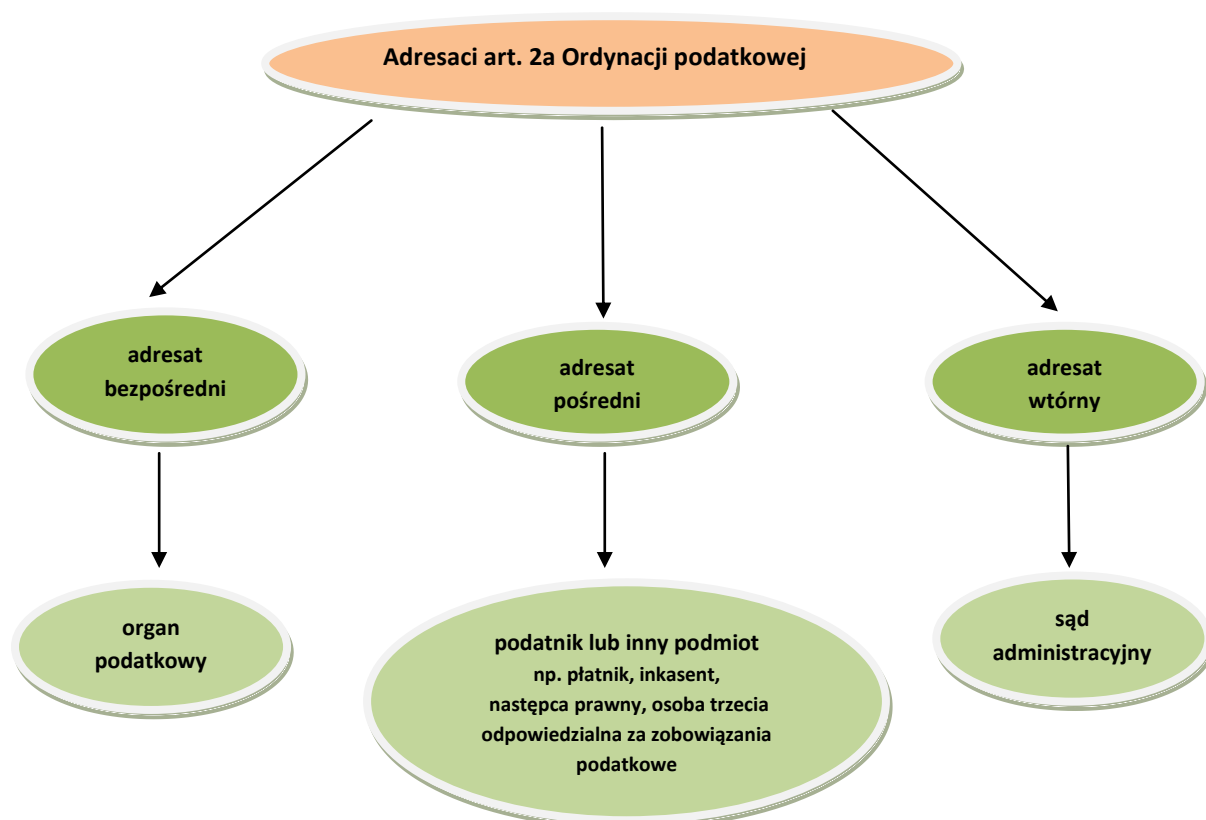
Tak. Pani Danuta może zarzucać organowi rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść fiskusa, bez należytego przeprowadzenia postępowania dowodowego.

Kto jest adresatem normy z art. 2a Ordynacji podatkowej?

Bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a Ordynacji podatkowej jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę, który przyjmuje określone znaczenie przepisów prawa, mające zastosowanie w danym przypadku.

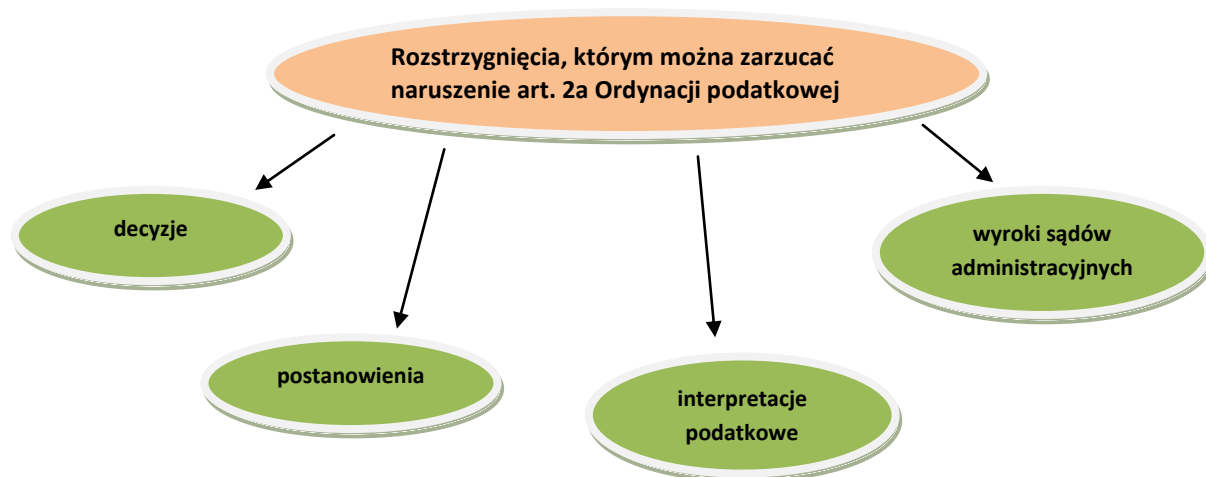
Pośrednim adresatem zasady *in dubio pro tributario* może być podatnik, który ma prawo powołać się na ten przepis i żądać od organu jego zastosowania, w sytuacji gdy organ samodzielnie nie zastosuje art. 2a Ordynacji podatkowej, a zdaniem podatnika istnieją niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne.

Minister Finansów wskazuje, że art. 2a Ordynacji podatkowej w swojej treści odnosi się wyłącznie do podatnika. Niemniej jednak tłumaczy, że na zasadzie analogii przepis można stosować również do innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego.



Jakie są podstawowe reguły stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej?

Z uwagi na umiejscowienie art. 2a Ordynacji podatkowej w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej jego zakres zastosowania jest szeroki. Odnosi się bowiem do rozstrzygnięć organów podatkowych w drodze aktów władczych (decyzji i postanowień), a także w drodze analogii do interpretacji przepisów prawa podatkowego.



Organ może zakwestionować wykładnię wskazaną przez podatnika oraz sposób zastosowania przepisu prawa podatkowego, w sytuacji gdy treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle danej sprawy, albo przepis budzi wątpliwość, ale da się ją usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni jest inny niż wskazuje podatnik.

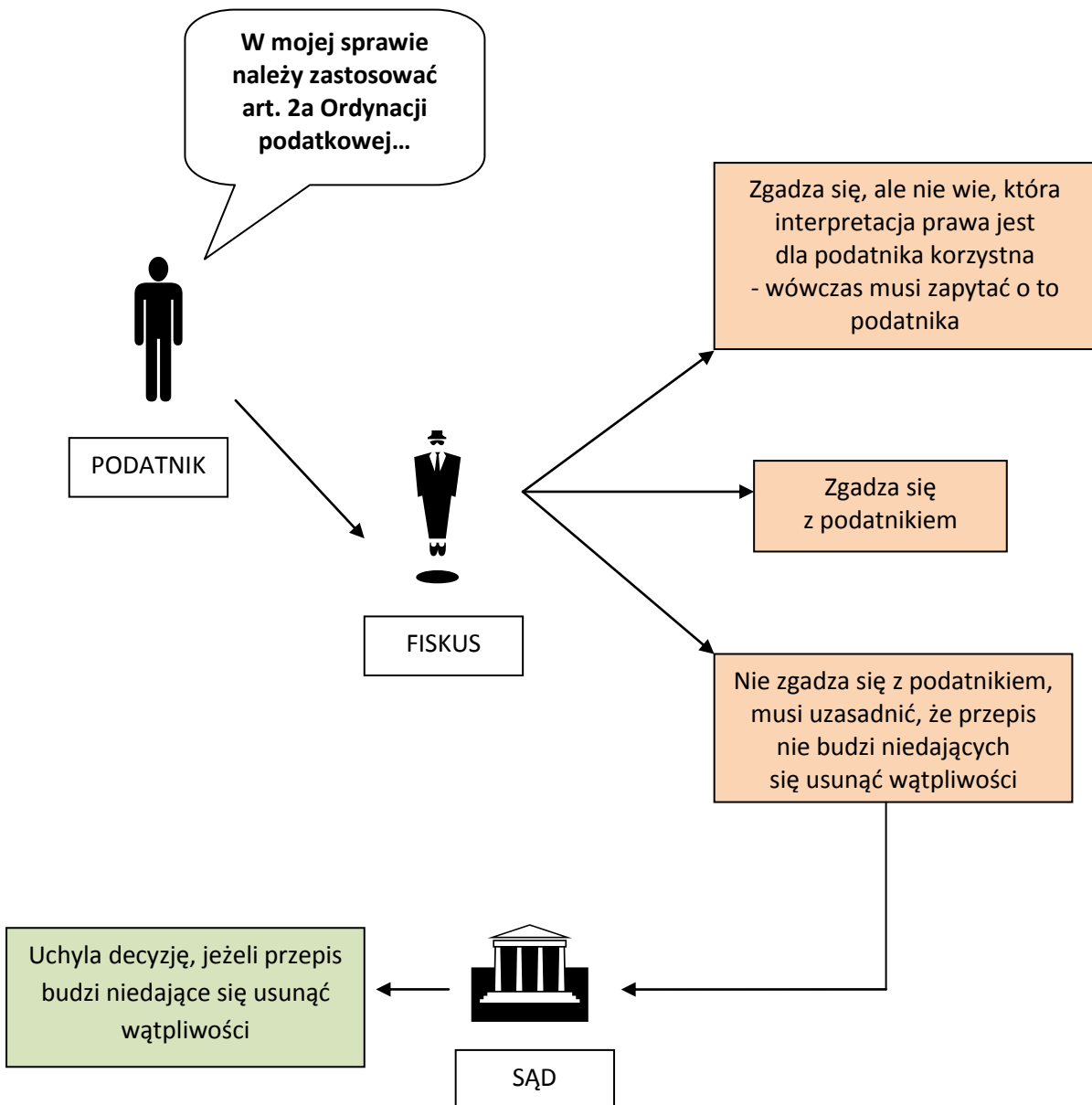
W sytuacji, gdy podatnik powoła się na zasadę *in dubio pro tributario*, a w ocenie fiskusa zasada ta nie znajdzie zastosowania w konkretnej sprawie, organ musi dokładnie wyjaśnić, dlaczego podatnik nie ma racji.

Jeżeli organ nie zastosuje art. 2a Ordynacji podatkowej w sprawie, w której zaistniały przesłanki do odwołania się do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, sąd administracyjny będzie mógł taką decyzję uchylić.

Organ powinien zastosować art. 2a Ordynacji podatkowej, jeżeli w danej sprawie pojawią się wątpliwości co do znaczenia przepisu, których nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowej wykładni przepisu. Wówczas należy opowiedzieć się za znaczeniem przepisów które są korzystniejsze dla podatnika. Dokonując wykładni przepisów, fiskus powinien uwzględniać orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Gdyby okazało się, że w konkretnym stanie zaistniały przesłanki do powołania się na zasadę *in dubio pro tributario* i jednocześnie można byłoby zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną wykładnię przepisu, należy wybrać korzystniejszą dla podatnika. Jeżeli organ nie wie, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza dla podatnika, powinien w tym zakresie uzyskać stanowisko podatnika.

30



W interpretacji ogólnej Minister Finansów wyjaśnia, że korzyść podatnika to optymalne dla niego rozwiązanie prawne, wynikające z dokonanej wykładni przepisu prawa podatkowego na tle konkretnej sprawy. Podatnik sam wskazuje, jakie rozwiązanie jest dla niego korzystniejsze, np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej lub przedstawiając swoją argumentację w toku postępowania podatkowego.

Organ nie jest zobligowany w ten sam sposób rozumieć pojęcie korzyści w odniesieniu do wszystkich podatników, nawet jeżeli przedmiotem zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa. Pojęcie korzyści ma charakter subiektywny.

Najważniejsze wskazówki na temat zasady *in dubio pro tributario* wynikające z interpretacji Ministra Finansów:

- zasada dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego
- bezpośrednim adresatem zasady jest organ podatkowy, a pośrednim adresatem podatnik
- na zasadę może powołać się w drodze analogii także inny podmiot, tj. płatnik, inkasent, następca prawny podatnika, osoba trzecia odpowiedzialna za cudze zobowiązania podatkowe
- zasada nie jest ograniczona do postępowania podatkowego, ma szerokie zastosowanie, dotyczy rozstrzygnięcia przez organy spraw w drodze decyzji, postanowień, interpretacji przepisów prawa podatkowego
- korzyść podatnika to optymalne dla niego rozwiązanie prawne, wynikające z wykładni przepisu prawa podatkowego, na które wskazuje sam podatnik, nie jest to kategoria obiektywna, należy ją rozpatrywać indywidualnie
- w przypadku, gdy organ nie wie, która z interpretacji jest korzystniejsza dla podatnika, powinien uzyskać stanowisko podatnika
- jeżeli organ kwestionuje powołanie się przez podatnika na zasadę, musi dokładnie wyjaśnić dlaczego podatnik nie ma racji
- sąd administracyjny uchyli rozstrzygnięcie organu w sytuacji, gdy ten niesłusznie odmówi zastosowania zasady

Rola orzecznictwa sądowno-administracyjnego

Wejście w życie art. 2a Ordynacji podatkowej będzie miało również praktyczne znaczenie dla orzecznictwa sądów administracyjnych. Sądy nie będą mogły kwestionować istnienia zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika w prawie.

Dotychczas w wielu uzasadnieniach do swoich rozstrzygnięć sądy w ogóle nie uwzględniały naruszenia zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika pomimo tego, że był to jeden z zarzutów procesowych. Czasem sądy ustosunkowywały się tylko „jednym zdaniem”, ograniczając się do stwierdzenia, że w danej sprawie zasada *in dubio pro tributario* nie miała zastosowania. Zdarzały się też sprawy, w których sądy poddawały w ogólną wątpliwość obowiązywanie tej zasady.

Przykład

Spółka działająca w branży chemicznej, zwróciła się z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej. Wskazała, że zasadniczo handluje produkowanymi we własnym zakresie farbami, impregnatami oraz rozcieńczalnikami. Czasami wyroby te sprzedaje wraz z paletami wielokrotnego użytku. Spółka uznała, że wartość palety nie powinna być wliczona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT sprzedawanych wyrobów, ponieważ nie traktuje jej jako opakowania, ale jako odrębny towar. Minister Finansów uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe.

Spółka wniosła skargę do sądu administracyjnego na wydaną interpretację, w której wskazała, że ustawa o VAT nie zawiera definicji palety, ani opakowania. Argumentowała również, że palety nie można uznać za opakowanie w świetle innych regulacji. Spółka wskazała, że skoro przepisy rodzą wątpliwości interpretacyjne, to powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

Sąd oddalił skargę i przyznał rację fiskusowi. W ocenie sądu sprzedaż wyrobów wraz z paletami, służącymi transportowi produktów, powinna być opodatkowana według stawki właściwej dla konkretnych wyrobów.

Co istotne, **w odniesieniu do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika sąd stwierdził, że jest ona jedynie postulatem doktryny. Zdaniem sądu, jej obowiązywanie i stosowanie jest sporne oraz wysoce wątpliwe, zwłaszcza jeżeli chodzi o granice obowiązywania tej zasady.**

Dodatkowo sąd wskazał, że na gruncie omawianego stanu faktycznego sprawy nie można stwierdzić, na czym miałyby polegać korzyści strony, wynikająca z przyznania jej racji.

Przedstawiony kasus jest przedmiotem nieprawomocnego wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 26 marca 2015 r. (sygn. akt I Sa/Rz 222/15).

W obecnie obowiązującym stanie prawnym w sytuacji, gdy podatnik w skardze powoła się na art. 2a Ordynacji podatkowej, sąd powinien ocenić, czy w danej sprawie organ prawidłowo odmówił zastosowania zasady *in dubio pro tributario* i czy w należyty sposób wyjaśnił podatnikowi, dlaczego w jego sprawie nie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości. Oznacza to, że sąd administracyjny będzie musiał przedstawić swoje stanowisko co do poprawności wykładni spornego przepisu dokonanej przez strony. Nie powinien zatem ograniczać się do jednozdaniowych stwierdzeń, że w ocenie sądu zasada ta nie miała zastosowania.

Sądy administracyjne są wtórnym adresatem zasady *in dubio pro tributario*.

Jeżeli sąd pierwszej instancji dojdzie do przekonania, że organ bezzasadnie odmówił zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, albo w ogóle się do niej nie odniósł, wówczas powinien wyeliminować z obrotu prawnego rozstrzygnięcie fiskusa. W sytuacji, gdy tego nie uczyni, art. 2a Ordynacji podatkowej będzie mógł zostać wykorzystany przez podatnika jako podstawa zarzutu kasacyjnego w skardze do NSA.

W praktyce rola sądów administracyjnych w zakresie korzystania z zasady *in dubio pro tributario* będzie znacząca. Sądy administracyjne powinny być gwarantem realnej możliwości powołania się na tę zasadę przez podatników. W szczególności wobec braku ustawowych określeń takich pojęć jak „korzyść podatnika”, „niedające się usunąć wątpliwości”, orzecznictwo sądów administracyjnych powinno przyczynić się do doprecyzowania tych pojęć i w konsekwencji do określenia przypadków zastosowania zasady *in dubio pro tributario*.

Powoływanie się przez sądy administracyjne na zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika powinno także zwiększyć skuteczność egzekwowania od ustawodawcy obowiązku stanowienia jasnego i zrozumiałego dla przeciętnego odbiorcy prawa podatkowego.

Rozdział 3

Przykłady spraw sądowych¹⁹

Orzeczenia korzystne

Czy sprzedaż mieszkania odziedziczonego po śmierci współmałżonka podlega opodatkowaniu?

Pan Piotr zwrócił się o wydanie indywidualnej interpretacji wskazując, że w 2000 r. razem z żoną nabył do majątku wspólnego spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Po śmierci żony w 2009 r., Pan Piotr stał się jedynym właścicielem mieszkania, które następnie sprzedał w 2012 r.

Zdaniem Pana Piotra, w przedstawionym stanie faktycznym nie powstał obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ sprzedaż spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w 2012 r. nastąpiła po upływie 5-letniego okresu, liczonego od daty nabycia nieruchomości tj. od 2000 r. Podatnik wskazał na art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. A ustawy o PIT²⁰, zgodnie z którym odpłatne zbycie nieruchomości nie stanowi źródła przychodu, jeżeli nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Minister Finansów wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Pana Piotra za nieprawidłowe. W ocenie organu, Pan Piotr dwukrotnie nabył udział w prawie własności nieruchomości: w 2000 r. w dacie zakupu lokalu, a następnie w 2009 r. na skutek dziedziczenia po zmarłej żonie. Skoro od śmierci żony Pana Piotra w 2009 r. do daty sprzedaży mieszkania w 2012 r. nie upłynął 5-letni termin, pozwalający na sprzedaż nieruchomości bez podatku, Pan Piotr powinien zapłacić podatek od oddziedziczonego po żonie udziału.

¹⁹ Użyte w opisach stanów faktycznych imiona są fikcyjne.

²⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”).

Ze stanowiskiem organu podatkowego nie zgodził się, zarówno WSA w Warszawie²¹, jak i NSA²². **Zdaniem sądów, Minister Finansów bezpodstawnie zastosował wykładnię *in dubio pro fisco*, przez co zmienił zakres zastosowania art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, obejmując jego skutkami takie stany faktyczne, których opodatkowanie nie jest wyraźnie i jednoznacznie wskazane w ustawie. Ocena, czy Pan Piotr spełnił warunek dotyczący terminu zbycia nieruchomości powinna być dokonana przez pryzmat zasady *in dubio pro tributario*, tj. w razie wątpliwości na korzyść podatnika.**

Jednocześnie sądy odwołały się do istoty majątkowej wspólności małżeńskiej wskazując, że nabycie nieruchomości w czasie jej trwania wiąże się z nabyciem przez małżonków tego prawa w całości, a nie w określonym ułamkowo udziale. Tym samym, skoro z uwagi na bezudziałową wspólność majątkową, nie można wyodrębnić udziałów, które Pan Piotr i jego żona posiadali w chwili nabycia mieszkania, to nie można przyjąć, że 5-letni termin biegnie od daty nabycia nieruchomości w drodze spadku.

Problem sprzedaży nieruchomości po śmierci współmałżonka nie jest jednolicie rozstrzygany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Niektóre sądy popierają stanowisko organów podatkowych i uważają, że wdowa lub wdowiec powinni zapłacić podatek, ponieważ z chwilą śmierci małżonka doszło do nabycia udziałów w prawie własności nieruchomości²³.

**Wdowy lub wdowcy, których podobne sprawy są w toku,
mogą rozważyć powołanie
się na zasadę *in dubio pro tributario***



²¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1177/13).

²² Wyrok NSA z dnia 20 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1249/14).

²³ Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1065/14).

Czy pomoc sąsiedzka może stanowić prowadzenie działalności gospodarczej?

Pan Tomasz był mechanikiem samochodowym, który do 2006 r. prowadził działalność gospodarczą. W związku z postępującymi problemami z kręgosłupem, został zmuszony do zmiany zawodu na pracownika ochrony fizycznej. W wolnych czasie Pan Tomasz w ramach pomocy sąsiedzkiej i koleżeńskiej wykonywał prace polegające na naprawie samochodów, kosiarek, maszyn rolniczych. Za świadczone usługi Pan Tomasz nie otrzymywał wynagrodzenia lub rozliczał się barterowo, w zamian za naprawy otrzymywał towar np. jajka, kury, warzywa, ryby, pieczywo, ciasto lub inne usługi, np. hydrauliczne, budowlane, pomoc przy wymianie dachu domu, pożyczenie samochodu.

Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej organy uznały, że Pan Tomasz prowadzi niezarejestrowaną działalność gospodarczą. W związku z tym, fiskus dokonał oszacowania przychodu na podstawie informacji o wysokości przychodu osiąganego przez innych przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą o podobnym charakterze i w podobnych warunkach.

Pan Tomasz odwołał się od decyzji określających mu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. na kwotę ok. 6200 zł argumentując, że świadczone usługi nie miały charakteru ciągłego, zorganizowanego i zarobkowego.

Ostatecznie sprawa trafiła do WSA w Gdańsku, który przyznał rację Panu Tomaszowi. Zdaniem sądu organy nie wykazały, że charakter działań obywatela można zakwalifikować jako działalność gospodarczą²⁴. W szczególności przemawia za tym okoliczność, że Pan Tomasz nie oczekiwał wynagrodzenia za świadczone usługi, nie zabiegał o klientów, nie dysponował profesjonalnym warsztatem i narzędziami.

Co istotne, w uzasadnieniu do wyroku, sąd pierwszej instancji bezpośrednio odwołał się do zasady *in dubio pro tributario*, stwierdzając, że skoro w sprawie powstały niedające się usunąć wątpliwości, należało je rozstrzygnąć na korzyść podatnika.

²⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r. (sygn. akt I SA/Gd 1348/15) – orzeczenie prawomocne.

Dodatkowo WSA w Gdańsku zauważył, że przyjęcie stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe, mogłoby doprowadzić do zabicia odruchu międzyludzkiej życzliwości i serdeczności. Z obawy przed groźącym opodatkowaniem sąsiedzi mogliby po prostu przestać sobie pomagać.

W uzasadnieniu do swojego rozstrzygnięcia, sąd rozważył hipotetyczną sytuację, w której określona osoba, codziennie, przy okazji swoich zakupów, kupuje sąsiadowi gazetę, za co być może nawet jest w jakiś sposób gratyfikowana. Czy taką osobę należałoby uznać za prowadzącą działalność gospodarczą? – pyta WSA w Gdańsku. W jej działaniach da się przecież zaobserwować pewną powtarzalność i zorganizowanie usług. W ocenie sądu, na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć zdecydowanie przecząco. Ingerencja fiskalna państwa w codzienne życie musi mieć swoje granice.

Mechanik, który w wolnym czasie naprawia sąsiadom samochody w zamian za warzywa nie jest osobą prowadzącą działalność gospodarczą



Czy doręczenie decyzji pełnomocnikowi będzie zawsze skuteczne?

Pani Maria i Pan Jan odwołali się od decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości za 2006 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze stwierdziło, że odwołanie podatników zostało wniesione z uchybieniem terminu. Organ uznał, że Pani Maria i Pan Jan w postępowaniu podatkowym byli zastępowani przez pełnomocnika, stąd wydana w tym zakresie decyzja doręczona została na adres kancelarii pełnomocnika. Okoliczność, że pełnomocnik nie złożył środka zaskarżenia nie budziła żadnych wątpliwości.

WSA we Wrocławiu oddalił skargę małżeństwa wskazując, że zakres przedmiotowy złożonych pełnomocnictw przez Panią Marię i Pana Jana uzasadniał udział pełnomocnika w postępowaniu dotyczącym ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2006 r.²⁵.

Sprawa trafiła do NSA, który zwrócił uwagę, że zebrany w sprawie materiał dowodowy jest wątpliwy²⁶. Po pierwsze, wątpliwości budzi samodzielne dołączenie przez organ podatkowy pełnomocnictwa udzielonego przez małżonków radcy prawnemu w innym postępowaniu. Po drugie, treść pełnomocnictwa nie jest jasna i nie wiadomo, na jakie konkretnie rozciąga się sprawy.

Zdaniem NSA, wskazane wątpliwości uzasadniały odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*. Sąd wyjaśnił, że zasada ta ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 Ordynacji podatkowej, 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.

Tym samym, sąd pierwszej instancji oceniając materiał dowodowy zebrany w aktach sprawy, powinien był rozstrzygnąć wątpliwości na korzyść małżeństwa. NSA podkreślił, że uchybienie to ma istotne znaczenie w sprawie, gdyż doprowadziło do odmiennego rozstrzygnięcia

**Wątpliwy materiał dowodowy
powinien być oceniony na korzyść podatników.**



²⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 września 2009 r. (sygn. akt I SA/Wr 1165/09).

²⁶ Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 223/10).

Czy wielokrotna sprzedaż działek z majątku prywatnego stanowi działalność gospodarczą?

W 2004 r. małżonkowie nabyli wraz z dwoma innymi małżeństwami nieruchomości, która została następnie podzielona na 17 działek. W 2005-2006 małżeństwo zakupiło 4 kolejne nieruchomości.

Po tym, jak małżonkowie zaczęli sukcesywnie sprzedawać wydzielone działki, organy uznały, że częstotliwość oraz charakter dokonanych czynności odpowiadają cechom działalności gospodarczej prowadzonej w celach zarobkowych. W konsekwencji organy określiły wysokość zobowiązania podatkowego za 2006 r. na kwotę ok. 259.000 zł.

Małżonkowie nie zgodzili się ze stanowiskiem fiskusa i złożyli skargę do WSA w Warszawie. Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organów podatkowych²⁷. Ostatecznie jednak NSA uchylił niekorzystny dla małżonków wyrok oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie²⁸.

W ocenie NSA, w przedmiotowej sprawie zaistniały przesłanki pozwalające na odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario*, której stosowanie zostało potwierdzone z dniem 1 stycznia 2016 r. poprzez wprowadzenie art. 2a do Ordynacji podatkowej.

NSA wskazał, że na gruncie ustawy o PIT istnieje szereg wątpliwości co do klasyfikacji źródła przychodu z tytułu sprzedaży nieruchomości lub innych praw majątkowych. Tym samym, podatnik może napotkać trudności przy jednoznacznym interpretowaniu, gdzie przebiega granica pomiędzy tym, co stanowi obrót nieprofesjonalny, a tym co należy rozpoznawać jako czynności związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej. W konsekwencji, każda transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości (prawa użytkowania wieczystego, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu) powinna być rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności z nią związanych.

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 listopada 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1201/13).

²⁸ Wyrok NSA z dnia 9 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1423/14).

NSA uznał, że w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania, organ nie wykazał, aby działania małżonków istotnie odbiegały od normalnego wykonywania prawa własności. Elementów zwykłego zarządu majątkiem nie można utożsamiać z prowadzeniem działalności gospodarczej.

**Każda transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości
powinna być rozpatrywana indywidualnie,
z uwzględnieniem całokształtu sprawy**



W jaki sposób udokumentować poniesione koszty podatkowe?

Pan Paweł był współnikiem spółki jawnej, która prowadziła działalność gospodarczą w zakresie robót budowlanych. W toku postępowania kontrolnego organ stwierdził nieprawidłowości w zakresie ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Organy zakwestionowały, m.in. wydatki na zakup środków trwałych, inwestycję w obcym środku trwałym, a także uznały brak związku z przychodem innych wydatków poniesionych na materiały oraz wykazanych w zestawieniu.

Sprawa trafiła do WSA w Łodzi, który oddalił skargę Pana Pawła²⁹. Sąd pierwszej instancji wskazał, że zebrany w sprawie materiał dowodowy jest obszerny i wyczerpujący, a jego ocena prowadzi do wniosku, że wystawiane faktury nie dokumentowały zdarzeń gospodarczych, a wykazana w nich sprzedaż materiałów nie miała miejsca.

Od tego orzeczenia pełnomocnik Pana Pawła wniósł skargę kasacyjną, zarzucając sądowi naruszenia przepisów postępowania, które doprowadziły do bezpodstawnego pozostawienia w obrocie decyzji pozbawiających podatnika prawa do zaliczenia w poczet kosztów wydatków poniesionych na zakup materiałów budowlanych w oparciu o wadliwie ustalony stan faktyczny.

Ostatecznie NSA uznał, że sąd pierwszej instancji dokonał niepełnej oceny zgodności z prawem działań podejmowanych przez organy, przyjmując w ślad za nimi jednostronny sposób prezentacji materiału dowodowego³⁰. **W ocenie sądu drugiej instancji, w omawianej sprawie powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario* w zakresie usuwania wątpliwości co do stanu faktycznego.**

Sąd stwierdził, że pomimo obowiązującego od dnia 1 stycznia 2016 r. art. 2a Ordynacji podatkowej, który wątpliwości nakazuje odnosić się tylko do przepisów prawa podatkowego, a także stanowiska Ministra Finansów zawartego w ogólnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości można stosować przy ustalaniu faktów.

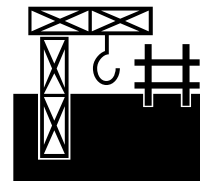
²⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 listopada 2013 r. (sygn. akt I SA/Łd 879/13).

³⁰ Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 902/14).

Zdaniem sądu, należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej normujących postępowanie dowodowe powinno zapewnić taki stopień wnikliwości przy analizie stanu faktycznego, aby możliwe było jednoznaczne stwierdzenie, jakie fakty miały miejsce, a jakie nie zaistniały.

NSA podkreślił, że przy ponownym rozpoznawaniu sprawy, sąd pierwszej instancji powinien odnieść się do wszystkich zarzutów zawartych w skardze Pana Pawła, a w szczególności uwzględnić w swoich rozważaniach zasadę *in dubio pro tributario*.

**Zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika
można stosować przy ustalaniu faktów**



Sprawy w toku

Do jakich usług związanych z ochroną środowiska morskiego można zastosować 0% stawkę podatku VAT?

Spółka działająca w branży robót hydrotechnicznych wygrała przetarg na realizację inwestycji związanych z ochroną brzegów morskich i strefy przybrzeża. Zgodnie z wymogami postępowania przetargowego organizowanego przez urząd morski, spółka skalkulowała ofertę cenową z uwzględnieniem zerowej stawki podatku VAT na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT³¹. Oferty przedsiębiorców, którzy nie spełnili tego warunku i zastosowali stawkę podstawową w podatku VAT, były wykluczane z przetargu.

Po pewnym czasie fiskus przeprowadził kontrolę podatkową u spółki w zakresie rozliczeń w podatku VAT. Organ stwierdził, że prace wykonane przez spółkę nie stanowiły ochrony środowiska morskiego i w związku z tym zakwestionował prawo do zastosowania 0% stawki podatku VAT. Następnie organ podatkowy zmienił zdanie i uznał, że spółka jednak prawidłowo zastosowała preferencyjną stawkę podatku.

Do kolejnej kontroli doszło już z inicjatywy organu kontroli skarbowej. Tym razem organ stanął na stanowisku, że podatnik powinien opodatkować wykonane usługi według podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23%. Pogląd ten podzielił organ drugiej instancji.

Spółka nie zgadzając się z otrzymaną decyzją wniosła skargę do WSA w Szczecinie. Na etapie postępowania przed sądem pierwszej instancji, do sprawy przyłączył się Rzecznik Praw Obywatelskich, wskazując na konieczność odwołania się do zasady *in dubio pro tributario*.

Zdaniem Rzecznika brzmienie spornego przepisu tj. art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT w zakresie zastosowania stawki podatku w wysokości 0% do usług związanych z ochroną środowiska morskiego budzi uzasadnione wątpliwości interpretacyjne. W ustawie o VAT nie ma definicji takich usług. Przepisy innych ustaw również nie definiują pojęcia ochrony środowiska morskiego. Analiza regulacji prawa krajowego, unijnego i międzynarodowego

³¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054, z późn. zm. – dalej: „ustawa o VAT”).

wskazuje, że pojęcie „ochrona środowiska morskiego” może być w różny sposób interpretowane (jako zasoby naturalne morza wraz z zasiedlającą je florą i fauną, ale także jako ogół elementów przyrodniczych łącznie z krajobrazem morskim, w tym z ukształtowaniem brzegu morskiego). Wobec możliwości przyjęcia dwóch równoważnych wykładni tego przepisu, powstaje niedająca się usunąć wątpliwość interpretacyjna, która powinna zostać rozstrzygnięta na korzyść podatnika.

WSA w Szczecinie nie podzielił jednak stanowiska Rzecznika i w konsekwencji oddalił skargę Spółki³². W uzasadnieniu do wydanego rozstrzygnięcia sąd pierwszej instancji stwierdził, że sporny przepis ustawy o VAT jest jasny i nie ma potrzeby sięgania do zasady *in dubio pro tributario*.

Aktualnie sprawa jest w toku i będzie przedmiotem orzekania przez NSA.

**Jak rozumieć usługi związane
z ochroną środowiska morskiego?**



³² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 230/16) – orzeczenie nieprawomocne.

Czy możliwa jest korekta decyzji organów podatkowych poprzez udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego?

Na skutek kontroli przeprowadzonej przez fiskusa ustalono, że spółka wykonała przelewy na rachunek bankowy swojego jedyne go udziałowca, który wówczas sprawował funkcję prezesa zarządu. Organ zakwalifikował sporne kwoty jako odsetki od niewypłaconej w terminie dywidendy i wymierzył udziałowcowi zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych według skali podatkowej za 2002 r. – jako przychód z innych źródeł. Podatnik twierdził, że środki otrzymane od spółki stanowią zaległą dywidendę.

W toku długoletnich postępowań przed sądami administracyjnymi podatnik wskazywał, że zebrany przez organ materiał dowodowy jest niezupełny i nie potwierdza jednoznacznie okoliczności, że dokonane przez spółkę wypłaty dotyczyły odsetek za zaległe dywidendy. Zdaniem podatnika, organy interpretowały treść tytułów dokonanych wypłat z przekroczeniem granic swobodnej oceny dowodów oraz tłumaczyły wszelkie wątpliwości na niekorzyść strony skarżącej.

Sprawa dotycząca wymiaru podatku została zakończona korzystnym dla fiskusa wyrokiem NSA³³. Sąd drugiej instancji uznał się związany wytycznymi z wcześniejszych orzeczeń wydanych w sprawie³⁴, które przesądzały o tym, że sporne kwoty zostały wypłacone podatnikowi z tytułu odsetek od dywidendy.

W związku z powyższym, przedsiębiorca zwrócił się o umorzenie zaległości podatkowej wskazując na istnienie, zarówno ważnego interesu podatnika, jak i interesu publicznego. Organy podatkowe nie uwzględniły jego wniosku. Sprawa została skierowana do sądu administracyjnego, który w pierwszej instancji oddalił skargę podatnika³⁵.

Ostatecznie NSA nie podzielił dotychczasowych argumentów w zakresie braku istnienia interesu publicznego³⁶. W ocenie sądu sprawa powinna zostać ponownie przeanalizowana, z uwzględnieniem okoliczności powstania zaległości podatkowej. Sąd uznał, że wadliwe obliczenie przez podatnika podatku, spowodowane niejasnością obowiązującego

³³ Wyrok NSA z dnia 11 października 2012 r. (sygn. akt II FSK 1648/11).

³⁴ Wyrok NSA z dnia 6 października 2010 r. (sygn. akt II FSK 717/09).

³⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 3862/14).

³⁶ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 2474/15).

i zmieniającego się prawa podatkowego (zwłaszcza różnie interpretowanego w judykaturze), a czasem również wprowadzenie go w błąd co do sposobu rozumienia przepisu podatkowego przez pracownika organu podatkowego, stanowią okoliczności, które nie mogą być pomijane przy ustalaniu istnienia przesłanki interesu publicznego.

NSA uchylił wyrok sądu pierwszej instancji, a także decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Sprawa jest aktualnie w toku.

Aneks

Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Adam Bodnar

Warszawa, 8/10/2015

V.511.494.2015.KB

Pan Mateusz Szczurek
Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Wielce Szanowny Panie Ministrze,

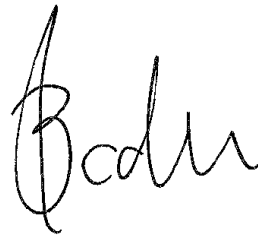
Jednym z celów mojej działalności jako Rzecznika Praw Obywatelskich jest podwyższenie standardów ochrony praw podatników. W dniu 5 sierpnia 2015 r. zostały uchwalone przepisy ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1197). W wyniku nowelizacji dodano do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 - dalej jako: Ordynacja podatkowa) **przepis art. 2a w następującym brzmieniu „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”** („in dubio pro tributario”). Przepis ten wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Wprowadzenie tego przepisu zawierającego klauzulę generalną do Ordynacji podatkowej uważam za jak najbardziej potrzebne polskiemu prawu podatkowemu. Pojawiające się jednak w trakcie procesu legislacyjnego wątpliwości co do niejednoznacznego charakteru tej regulacji, rodzą moje obawy co do jej wykładni w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych. Szerokie ujęcie klauzuli może prowadzić do istotnych wątpliwości interpretacyjnych podczas jej stosowania przez organy. **Dlatego w mojej opinii stosowanie tego przepisu w praktyce wymaga odpowiedniego przygotowania administracji podatkowej poprzez przeszkolenie urzędników prowadzących te postępowania w zakresie praktycznego i jednolitego stosowania tego przepisu.** Pozwoli to na wyeliminowanie sytuacji, w których organ podatkowy mimo istniejących wątpliwości podatnika odnośnie treści normy prawnej, może wykazywać, że wątpliwości te nie wystąpiły bądź może zaniechać ich ujawniania, nie chcąc narazić się na zarzut niedostatecznej dbałości o interes fiskalny państwa.

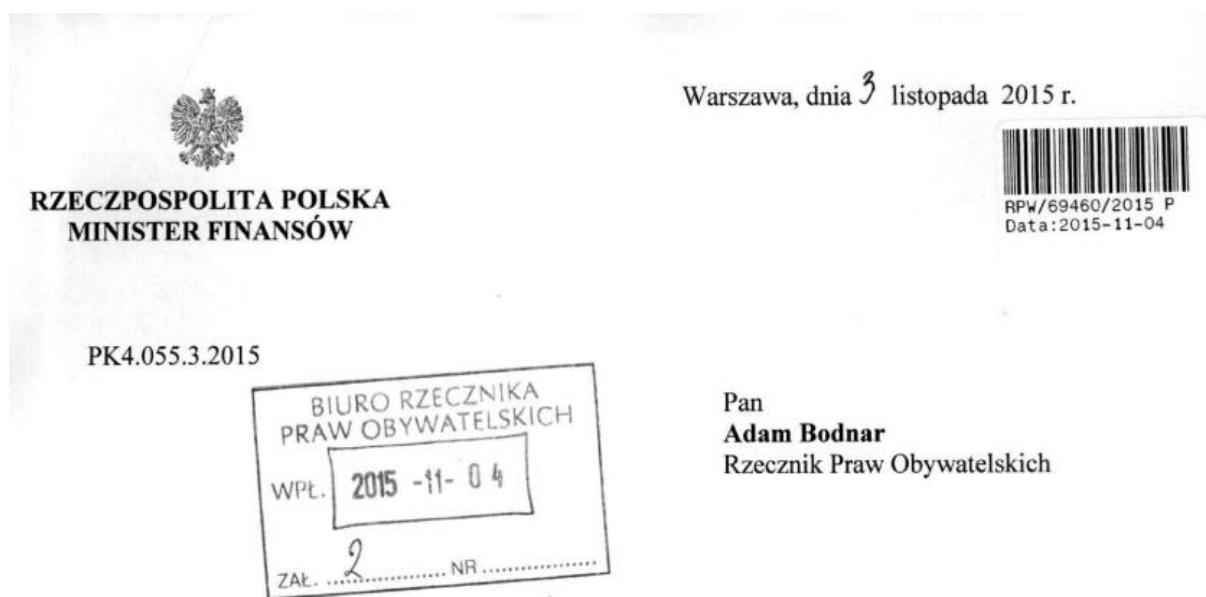
Wprowadzenie tej regulacji ma na celu podwyższenie standardów ochrony praw podatników, dlatego jednolite stosowanie tego przepisu przez organy podatkowe ma zasadnicze znaczenie dla realizacji tej zasady w praktyce.

Mając powyższe na względzie, zwracam się do Pana Ministra, na podstawie przepisu art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2014 r. poz. 1648, ze zm.), o przedstawienie szczegółowych informacji, czy jest planowane przeszkolenie pracowników administracji podatkowej w zakresie praktycznego stosowania wprowadzonych przepisów, a w szczególności art. 2a Ordynacji podatkowej oraz czy planowane jest wydanie zaleceń mających na celu ujednoczenie praktyki organów podatkowych.

Z wyrazami szacunku,



Odpowiedź Ministra Finansów



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 rozstrzygnięcia 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
Janusz Cichoń

Interpretacja ogólna Ministra Finansów



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 19 stycznia 2016 r.

Poz. 4

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

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) - mając na względzie rozbieżne oceny treści art. 2a Ordynacja podatkowa prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum - w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197) został wprowadzony do ustawy - Ordynacja podatkowa, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, przepis art. 2a, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Przepis wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

1. Zakres przedmiotowy art. 2a Ordynacji podatkowej.

Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygnięcia 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 dotyczących 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.

2. Adresaci art. 2a Ordynacji podatkowej.

Pojęcie „rozstrzygnięcia” występuje w Ordynacji podatkowej, w zakresie kwestii podatkowych, w kontekście działania organu. Bezpośrednim adresatem normy wynikającej z przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej jest więc organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygnięcia przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie.

Pośrednim adresatem normy z art. 2a Ordynacji podatkowej może być także podatnik. Może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy - jego zdaniem - w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej.

Art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się w swojej treści jedynie do podatnika. Nie ma jednak 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. 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.

3. Podstawowe reguły stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

a) Umiejscowienie art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

b) 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 podatnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa

podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W toku postępowania, warunkiem koniecznym poprawności decyzji wydanej w związku z art. 2a Ordynacji podatkowej będzie przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji argumentacji podatnika. W myśl art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia. W przypadku gdy - w ocenie organu - przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania należy wykazać, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości. Wymaga tego realizacja wyrażonej w art. 124 Ordynacji podatkowej zasady przekonywania.

Zwrócić należy uwagę, że sąd administracyjny, badając legalność działania organów podatkowych, będzie mógł uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a - zdaniem sądu - istniały ku temu ustawowe przesłanki.

c) Jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego nie można pominąć wykładni pronunijnej.

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 tą 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.

Stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy. To pojęcie nie ma charakteru obiektywnego. Przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obligowane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy mimo, że przedmiotem stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa podatkowego.

Minister Finansów: z up. L. Skiba

Przydatne orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 33/03).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 stycznia 2003 r. (sygn. akt K 2/02).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2011 r. (sygn. akt K 27/00).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 kwietnia 1999 r. (sygn. akt K 36/98).

Wyrok NSA z dnia 20 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1249/14).

Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1065/14).

Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 902/14).

Wyrok NSA z dnia 9 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1423/14).

54

Wyrok NSA z dnia 7 maja 2015 r. (sygn. akt I GSK 962/14).

Wyrok NSA z dnia 25 września 2013 r. (sygn. akt I FSK 1194/12).

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 963/11).

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2012 r. (sygn. akt I GSK 302/11).

Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 223/10).

Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt I GPS 1/2011).

Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1148/09).

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1850/08).

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r. (sygn. akt III SA 680/99).

Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1988 r. (sygn. akt III SA 118/88).

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 230/16) – nieprawomocny.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r. (sygn. akt I SA/Gd 1348/15) – prawomocny.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 marca 2015 r. (sygn. akt I Sa/Rz 222/15) – nieprawomocny.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 października 2013 r. (sygn. akt I SA/Gd 1041/13) – prawomocny.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1037/09) – prawomocny.

Przydatne publikacje

Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.

Brzeziński B., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci prof. W. Łączkowskiego*, Poznań 2003.

Dębowska-Romanowska T., *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*, Łódź 2015.

Durczyńska M., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, (w:) *Monitor Podatkowy* 12/2015.

Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP przedstawionego prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018)*, Warszawa 2015.

Filipczyk H., *Postulat pewności prawa wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

Gizbert-Studnicki T., *Rozkład ciężaru argumentacji w dyskursie argumentacyjnym*, (w:) J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, Kraków 2003.

Gomułowicz A., *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a Op (druk 3018)*, Poznań 2015.

Jakimowicz W., *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006.

Kalinowski M., *Granice legalności opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013.

Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002.

Co Rzecznik Praw Obywatelskich robi na rzecz przedsiębiorców:

www.rpo.gov.pl/pl/sprawa/podatki