

10

DIANA NIEWIADOMSKA

Zasada in dubio pro tributario

Tutor: dr hab. Artur Mudrecki prof. ALK

Diana Niewiadomska – studentka V roku prawa. Głównymi obszarami jej zainteresowań badawczych są prawo podatkowe oraz prawo budowlane. Od 2015 roku członek sekcji administracyjnej Studenckiej Poradni Prawnej, a w kadencji 2016/2017 – wiceprezes. Doświadczenie zdobywała w kancelarii adwokackiej na stanowisku młodszego prawnika. Aktualnie praktykant w zespole M&A działu doradztwa podatkowego Deloitte.

1. Wstęp

Zasada *in dubio pro tributario* wprowadzona została do polskiego porządku prawnego wraz z nowelizacją Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), która weszła w życie 1 stycznia 2016 roku. Wprowadziła ona do treści Ordynacji podatkowej art. 2a stanowiący o rozstrzyganiu przez organy podatkowe wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Zasada ta nie stanowi jednak zupełnego *novum* dla uregulowań prawa podatkowego.

2. Źródła zasady *in dubio pro tributario*

Źródłem *in dubio pro tributario* należy upatrywać już w Konstytucji, a mianowicie w art. 2 statuującym zasadę demokratycznego państwa prawa. To właśnie z niej wynika chociażby zasada pewności, czy zaufania do państwa, będące fundamentem wykładni na korzyść podatnika. Skoro mocą Konstytucji to na ustawodawcy spoczywa ciężar dochowania należytej staranności w procesie tworzenia prawa, to zaniechanie tego winno skutkować zastosowaniem interpretacji na korzyść podatnika (Oniszczuk, 1996, s. 100). W kwestii stosowania *in dubio pro tributario* jako realnej dyrektywy interpretacyjnej wywodzonej z zasad konstytucyjnych wypowiedział się również Trybunał Konstytucyjny, uznając w pełni jej stosowanie¹.

Już przed 2016 r. sądy administracyjne chętnie sięgały też do zasady wyrażonej w art. 121 Ordynacji podatkowej – pogłębiania zaufania obywateli do organów podatkowych – której stosowanie, zdaniem judykatury, winno mieć konkretny wymiar², nie zaś stanowić jedynie wskazówkę. Wyroki sądów niejednokrotnie wprost określały, że art. 121 Ordynacji Podatkowej swą dyspozycją obejmuje także zasadę załatwiania sprawy na korzyść podatnika³ oraz zakaz stosowania wykładni *in dubio pro fisco*, czyli rozstrzygania wątpliwości na korzyść Skarbu Państwa⁴.

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK Seria A 2013 nr 6, poz. 80.

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 marca 2002 r., sygn. akt III SA 3390/00, Monitor Podatkowy 2002 nr 9, s. 33.

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek zamiejscowy w Białymstoku z dnia 3 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Bk 1147/98, Legalis; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 1999 r., sygn. akt III SA 8093/98, niepubl; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 262/11, Legalis.

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 680/99, niepubl.

Należy mieć przy tym na względzie, że zasada ogólna prawa – którą niewątpliwie jeszcze przed kodyfikacją była zasada *in dubio pro tributario* – to nie tylko norma bądź reguła prawa pozytywnego, ale również konsekwencje tych norm i reguł (Wróblewski, 1965, s. 18). Nie jest więc konieczne wyrażenie normy *explicite* w przepisie prawa, aby można było mówić o jej istnieniu. Taka sytuacja miała miejsce z zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika przed nowelizacją Ordynacji podatkowej ze stycznia 2016 roku. Logiczną konsekwencją przepisów zawartych zarówno w Konstytucji, jak i Ordynacji podatkowej było istnienie tej normy w prawie podatkowym.

In dubio pro tributario nie jest więc w polskim systemie prawnym nowością. Zasada ta stanowiła do tej pory dyrektywę interpretacyjną wykładni funkcjonalnej wypracowaną w procesie stosowania prawa przez judykaturę oraz doktrynę na gruncie art. 121 Ordynacji podatkowej (Damaz, 2016). Już w wyroku z 1988 r. NSA stwierdził, że w państwie prawa nie może być mowy o rozstrzygnięciu na niekorzyść podatnika niejasności lub wątpliwości dotyczących stanu faktycznego⁵. Dyskusja nad zastosowaniem interpretacji na korzyść podatnika kontynuowana była później również w piśmiennictwie⁶, zyskując przy tym zarówno zwolenników, jak i przeciwników. Do czasu kodyfikacji była jednak jedynie niepisana zasadą (Tałasiewicz i Potykała, 2015, s. 205), co do której istniały wątpliwości, w jakim zakresie może znajdować zastosowanie.

3. Zastosowanie zasady

B. Brzeziński wyodrębnił trzy rodzaje zastosowania *in dubio pro tributario* – silne, umiarkowane oraz słabe. Pierwsze z nich zakłada zakaz stosowania na niekorzyść podatnika jakiegokolwiek przepisu budzącego wątpliwości w procesie interpretacji (Brzeziński, 2003, s. 257). W praktyce oznaczałoby to jednak całkowity brak możliwości zastosowania wykładni innej niż korzystna dla podatnika – z zasady bowiem do sądów trafiają sprawy, które są sporne, czyli wątpliwości budzą.

Postać umiarkowana ma, zdaniem Brzezińskiego, istnieć na poziomie dyrektyw wykładni drugiego stopnia. *In dubio pro tributario* stanowiłoby wtedy jedną z równowartościowych alternatyw interpretacyjnych (Brzeziński, 2003, s. 257). Trudno jest jednak wyobrazić sobie sytuację niewartościowania dyrektyw, podczas gdy z założeń interpretacji wynika ich hierarchizacja.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt III SA 964/87, ONSA 1989 nr 1, poz. 5.

⁶ O *in dubio pro tributario* pisali m.in. Mariański (2009); Brzeziński (2003, s. 252); Tabor (2007).

Ujęcie najslabsze zakłada zaś stosowanie zasady na korzyść podatnika jedynie w sytuacji, gdy mamy do czynienia z dwiema hipotezami interpretacyjnymi, względem których nie sposób dokonać wyboru, np. ze względu na rozbieżne rezultaty zastosowanych dyrektyw (Brzeziński, 2003, s. 257).

Wątpliwości co do rozumienia tytułowej zasady pojawiały się również podczas stosowania prawa przez sądy administracyjne⁷. Na przestrzeni lat rozwinęły się skrajnie różne stanowiska sądów odnośnie do *in dubio pro tributario*. Od opinii jakoby „wszelkie”⁸, czy „jakiegokolwiek”⁹ wątpliwości dotyczące interpretacji należało rozstrzygać na korzyść podatnika, przez „istotne”¹⁰, po jedynie te, które budzą wątpliwości na gruncie językowym¹¹. Niekiedy w wyrokach nie określano nawet, o jakie wątpliwości chodzi¹².

Stosowanie *in dubio pro tributario* istniejącego jedynie jako niepisana zasada prawa podatkowego było więc bardzo niejednoznaczne. Pokusić można się wręcz o określenie, że posługiwanie się tą zasadą było intuicyjne. Nie istniała bowiem żadna spisana norma wprost odnosząca się do wykładni *in dubio pro tributario*, z której można byłoby wyprowadzić zakres jej zastosowania.

4. *In dubio pro tributario* po nowelizacji

Art. 2a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej w brzmieniu zaproponowanym przez prezydenta Bronisława Komorowskiego w projekcie nowelizacji złożonej w grudniu 2014 r. Zgodnie z nim „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Stosownie do uzasadnienia projektu, wprowadzenie *in dubio pro tributario* ma na celu zwiększenie ochrony praw podatników oraz pewności obrotu gospodar-

⁷ Bardziej szczegółowej analizie orzeczeń sądowych pod kątem stosowania *in dubio pro tributario* dokonał Z. Tabor (2007).

⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 343/05, Legalis; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2005 r., sygn. akt I SA/Po 538/03, POP 2006 nr 6, poz. 109, s. 559.

⁹ Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 24 kwietnia 1997 r., sygn. akt III RN 14/97, OSNAPiUS 1997 nr 20, poz. 394.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z dnia 13 maja 2004 r., sygn. akt I SA/Po 1366/02, POP 2007 nr 2, poz. 29, s. 142.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Warszawie z dnia 20 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 4229/06, MoPod 2007 nr 6, s. 33.

¹² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2006 r., sygn. akt II FSK 163/06, ONSA i WSA 2006 nr 6, poz. 178, s. 195.

czego¹³. W toku uchwalania ustawy Senat zaproponował poprawkę polegającą na następującym ujęciu przepisu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do wykładni przepisów organ rozstrzyga na korzyść podatnika lub innej strony postępowania”. Została ona jednak odrzucona przez Sejm i w konsekwencji, ostatniego dnia urzędowania prezydenta – podpisana w brzmieniu przez niego zaproponowanym. Przepis wszedł zaś w życie 1 stycznia 2016 roku.

Do pomysłu kodyfikacji omawianej zasady środowisko prawnicze podchodziło z rezerwą. Od zdań, jakoby tak skonstruowany przepis zawierał błąd metodologiczny (Gomułowicz, 2016, s. 267), przez opinie, że nic w prawie nie zmieni (Mastalski, 2016, s. 28), po rozważania, czy nie sparaliżuje systemu podatkowego (Brzeziński, 2015, s. 17) – doktryna wyrażała wiele wątpliwości i sprzecznych zdań odnośnie do wprowadzanego przepisu. Warto więc rozważyć, na ile wątpliwości te okazały się prawdziwe.

19 kwietnia 2017 r. Marszałek Sejmu wystosował odpowiedź na interpelację w sprawie skali zastosowania *in dubio pro tributario* w praktyce działania administracji skarbowej¹⁴. Wynika z niej, że przez rok stosowania tej zasady, tj. od wejścia w życie 1 stycznia 2016 r. do końca roku 2016, *in dubio pro tributario* zostało zastosowane przez naczelników urzędów skarbowych 41 razy. Tak niewielką liczbę wydanych z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej rozstrzygnięć tłumaczy Marszałek charakterem samej zasady. Jej zastosowanie ma bowiem miejsce także w sytuacjach, gdy organ, już po dokonaniu wstępnej analizy, odstępuje od wszczęcia postępowania ze względu na *in dubio pro tributario* – a w konsekwencji nie zostaje wydane rozstrzygnięcie. Analogicznie jest w sytuacji, kiedy w trakcie kontroli podatkowych organ odstąpił od pewnych ustaleń, czy też podczas czynności sprawdzających, po których zaniechano wezwania podatnika do złożenia korekty deklaracji podatkowej bądź też złożenia wyjaśnień. Przypadki te nie są w żaden sposób ewidencjonowane, stąd też – zdaniem Marszałka – trudno jest ocenić faktyczne użycie przez organy podatkowe nowo wprowadzonej zasady.

Trudno sobie jednak wyobrazić sytuację, w której organ odstępuje od wyżej wymienionych ze względu na art. 2a Ordynacji podatkowej, i to na tak dużą skalę, że trudno jest miarodajnie określić realne zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*.

¹³ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3018), s. 6.

¹⁴ Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów na interpelację nr 1422 z dnia 16 sierpnia 2017 roku, sygn. akt SP5.054.18.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl>.

Dużo bardziej prawdopodobne wydaje się, że urzędnicy po prostu podchodzą z rezerwą do nowej zasady, a przede wszystkim – nie zawsze są w stanie stwierdzić, czy wątpliwości rzeczywiście zachodzą. Warto się przy tym zastanowić, czy organy podatkowe znają zasady wykładni prawa na tyle, aby byli w stanie te wątpliwości zauważyć i odpowiednio art. 2a Ordynacji podatkowej zastosować. Na ważny aspekt funkcjonowania *in dubio pro tributario* w kontekście organów orzekających w sprawach podatkowych zwraca B. Brzeziński. Organy są pozbawione prawnej możliwości stwierdzenia, że dany przepis budzi wątpliwości, czy też jest dla nich niezrozumiały. Władne są jedynie przyjmując, że konkretna hipoteza interpretacyjna jest zasadna (Brzeziński, 2015, s. 17). Zasadniczą kwestią wydaje się więc stosowanie *in dubio pro tributario* przez sądy administracyjne w trybie sądowej kontroli decyzji organów podatkowych. Wskutek badania ich legalności sądy mogą bowiem uchylić decyzję wydaną przez organ podatkowy, jeżeli mimo istnienia ustawowych przesłanek zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej organ go nie zastosował. Warto natomiast zastanowić się, na ile sądy rzeczywiście są skłonne do uznania, że uzasadnione wątpliwości rzeczywiście istnieją. Instytucja uchwał pełnych Izb, czy też składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraźnie pokazuje, że niepewność co do przepisów prawa dotyczy także judykatury (Brzeziński, 2015, s. 19).

Analizując orzecznictwo do roku 2016 częstokroć sądy administracyjne nie odnosiły się do zarzutów skarżących dotyczących naruszenia – nieskodyfikowanej jeszcze wtedy – zasady *in dubio pro tributario*¹⁵. Jeżeli już brano je pod uwagę, stwierdzano, że nie znajduje zastosowania w danej sprawie¹⁶, bądź też jedynie lakonicznie wskazywano na możliwość jej użycia przez organy podatkowe¹⁷. W aktualnym stanie prawnym, w którym zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika została spetryfikowana w art. 2a Ordynacji podatkowej sądy, chcąc rozstrzygać *lege artis*, zobowiązane są wziąć pod uwagę zarzuty skarżącego, a tym samym ustalić, czy przepis z powołanego wyżej artykułu znajduje w danym stanie faktycznym zastosowanie oraz przeprowadzić jego wykładnię (Adamiak i Borkowski, 2015, s. 310). Odzwierciedlenie tego widać w najnowszych orzeczeniach, w których podniesiono zarzut naruszenia *in dubio pro tributario*. Nawet

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1375/15, Legalis; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 marca 2005 r., sygn. akt FSK 825/04, Legalis; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 351/06, Legalis.

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedzibą w Warszawie z dnia 17 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1357/07, Legalis.

¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z dnia 14 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Po 884/07, Legalis.

w przypadku, gdy sąd nie jest skłonny podzielić zdania strony skarżącej, wyjaśnia w dużo bardziej obszernym, aniżeli uprzednio, zakresie¹⁸. W sytuacjach, w których uwzględniony jest zarzut naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej sądy dokonują natomiast pogłębionej analizy znaczenia przepisu¹⁹. Jest to zdecydowanie praktyka godna pochwały – tworzy bowiem pole do doprecyzowania nowo skodyfikowanej zasady, a w konsekwencji – do ułatwienia jej stosowania także przez organy podatkowe.

5. *In dubio pro tributario* w orzecznictwie sądów administracyjnych

Jak zostało podkreślone już wyżej, przedmiotowa zasada nie funkcjonuje w polskim systemie prawnym dopiero od wprowadzenia do Ordynacji podatkowej nowelizacji, a tym samym skodyfikowania *in dubio pro tributario*. Po wpisaniu formuły *in dubio pro tributario* w elektroniczny system informacji prawnej Legalis, znajdujemy, tylko do dnia 1 stycznia 2016 roku, 5364 wyroki sądów. Faktycznie orzeczeń dotyczących tej materii jest więcej – nie zawsze bowiem strona postępowania bądź sąd posługuje się *explicite* sformułowaniem *in dubio pro tributario*. Po dniu wejścia w życie nowelizacji liczba tych orzeczeń nie maleje – od tamtego czasu wydano 1681 wyroków, w których istnieje odniesienie do zasady, o której mowa w niniejszym artykule. Konfrontując tę liczbę z liczbą zastosowań przez naczelników urzędów skarbowych, należy stwierdzić, że jej istnienie zdaje się mieć największy użytek w praktyce stosowania prawa przez sądy. Nie bez znaczenia pozostaje funkcja, jaką pełnią organy podatkowe, a jakie sądownictwo oraz możliwość i umiejętność stwierdzenia przez nie istnienia niedających się usunąć wątpliwości. O ile bowiem sąd, jako organ wykwalifikowany i niejako powołany właśnie do prowadzenia wykładni prawa, zobowiązany jest do każdorazowego przeprowadzenia wykładni i ma stosowne w tym zakresie umiejętności, o tyle organ podatkowy, a w praktyce częstokroć po prostu urzędnik, nie jest w stanie takiej wykładni przeprowadzić, a tym bardziej stwierdzić istnienia wielu możliwych, niedających się ze sobą pogodzić hipotez interpretacyjnych.

Przechodząc jednak do meritum, od chwili wprowadzenia do Ordynacji podatkowej nowelizacji kodyfikującej *in dubio pro tributario*, wydano szereg wyroków

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 256/15, Legalis; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 stycznia 2017 r., sygn. Akt I FSK 865/15, Legalis.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Łodzi z dnia 28 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 151/17, Legalis; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Łodzi z dnia 20 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 131/17, Legalis.

w dużej mierze doprecyzowujących wspomnianą zasadę. Zgodnie z kształtującą się w tym okresie linią orzecznictwa: „Zasada *in dubio pro tributario* wyrażona od 1 stycznia 2016 r. w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201) oznacza, że jeżeli po zastosowaniu metod wykładni przepisów, z uwzględnieniem m.in. wykładni językowej – przepis prawa podatkowego nadal budziłby wątpliwości, to niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne należałoby rozstrzygać na korzyść podatnika. Zasada ta nie ma zastosowania do rozstrzygnięcia ewentualnych wątpliwości co do okoliczności faktycznych. Okoliczność, że przy interpretacji i zastosowaniu danego przepisu powstają rozbieżności między organem a podatnikiem, nie oznacza, iż występują wątpliwości, które nie dają się usunąć z zastosowaniem wykładni literalnej, chronologicznie wymienianej na pierwszym miejscu przed innymi wykładniami prawa”²⁰. Sądy administracyjne niejednokrotnie podkreślały, że *in dubio pro tributario* może mieć odniesienie tylko do okoliczności prawnych. Nie wchodzi więc w grę zastosowanie zasady przy istnieniu okoliczności faktycznych, wskutek czego miałyby zostać zastosowane rozwiązanie korzystne dla podatnika. Stanowi to wyraźne rozgraniczenie między niniejszą zasadą prawa podatkowego, a zasadą *in dubio pro reo* funkcjonującą na gruncie prawa karnego, a dopuszczającą stosowanie jej w razie występowania wątpliwości, co do stanu faktycznego sprawy. Zasada *in dubio pro tributario* ma więc zastosowanie tylko w „przypadku wystąpienia wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, a nie ustalenia stanu faktycznego”²¹. Sądy administracyjne, w toku dookreślenia przepisu z art. 2a Ordynacji podatkowej, wskazują ponadto, na brak możliwości stosowania go w zbyt szerokim zakresie. „Zasada *in dubio pro tributario* nie może być rozumiana 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”²².

Wyrokowanie na podstawie art. 2a Ordynacji podatkowej prowadzi do jednoznacznego wniosku, że mimo obaw środowiska prawniczego przepis nie jest martwy. Co więcej, orzecznictwo wokół zasady nie sprowadza się jedynie do określania *in abstracto*, czym *in dubio pro tributario* jest. Zasada znajduje zastosowanie

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 865/15, Legalis.

²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 256/15, Legalis.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Gdańsku z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1634/16, Legalis.

w kontekście indywidualnych stanów faktycznych i jest odnoszona do konkretnych problemów prawnych. W taki sposób rozstrzygnięto chociażby na przykładzie wątpliwości co do rozliczania faktur korygujących „in minus”. Wojewódzki sąd administracyjny orzekł, że „W sytuacji, gdy podatnik mają wątpliwości co do rozliczenia faktur korygujących „in minus” (zmniejszających podstawę opodatkowania) w przypadku „odwrotnego obciążenia” organ podatkowy winien rozważyć, czy nie powinny one zostać rozstrzygnięte zgodnie z regułą art. 2a Ordynacji podatkowej (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613)”²³. Oczywiście, nie sposób spodziewać się, że po 2 latach od wprowadzenia przepisu będzie on stosowany powszechnie, jak przepisy obowiązujące dziesiątki lat. W tym miejscu warto również podkreślić, że przepis dotyczy niedających się usunąć wątpliwości dotyczących prawa, a więc z natury rzeczy nie będzie on funkcjonował na tak szeroką skalę jak większość norm prawa. I tak, w większości orzeczeń, w których strona podnosiła zarzut naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej, sąd wskazywał na brak istnienia wątpliwości co do wykładni prawa²⁴, uzasadniając także uznanie zarzutu za bezpodstawny²⁵.

Niemniej jednak rozpoczęcie stosowania przez sądy i organy podatkowe nowo wprowadzonego przepisu w kształcie, jak dotychczasowy napawa nadzieją na coraz szersze jego stosowanie. Zdecydowanie godne pochwały jest również dookreślanie przez judykaturę granic stosowania *in dubio pro tributario*. W doktrynie szeroko komentowane były braki legislacyjne dotyczące przepisu z art. 2a Ordynacji podatkowej. Dotyczyły one m.in. nie zawarcia w przepisie obok podatnika, także podmiotów takich jak płatnik czy inkasent. Uściślanie przez sądy administracyjne granic nowo wprowadzonej zasady może doprowadzić w przyszłości także do dookreślenia obowiązywania zasady wobec tych podmiotów, chociażby na zasadzie analogii. Tym bardziej warte uwagi są orzeczenia, w których z inicjatywą zastosowania zasady wychodzą same sądy (Niewiadomska, 2017), jak w przypadku wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 czerwca 2017 roku. Stosownie do treści uzasadnienia: „dodatkowym argumentem wspierającym rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego może być zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*, zapisanej już wyraźnie w porządku prawnym od dnia 1 stycznia 2016 r. Z treści art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Łodzi z dnia 14 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 898/16, Legalis.

²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Warszawie z dnia 13 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 629/16, Legalis; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą we Wrocławiu z dnia 21 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 459/17, Legalis.

²⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1682/15, Legalis.

podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: OrdPU) wynika, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W niniejszej sprawie brzmienie art. 15 ust. 6 VATU, na potrzeby ustalenia przy których czynnościach wykonywanych przez gminę nie jest ona podatnikiem podatku VAT, takie wątpliwości wywołuje. Brak określenia wyraźnych granic, kiedy gmina występuje jako podatnik podatku VAT, a kiedy takiego statusu nie posiada, sprawia, że zasada zapisana w art. 2a OrdPU może być wykorzystywana jako wykładnia drugiego stopnia²⁶.

6. Podsumowanie

In dubio pro tributario, mimo że zostało wprowadzone do Ordynacji podatkowej stosunkowo niedawno, w polskim prawie podatkowym funkcjonuje od dawna jako zasada wyprowadzana z innych istniejących zarówno w samej Ordynacji podatkowej, jak i w Konstytucji. Mimo pewnych niedoskonałości legislacyjnych, do których zaliczyć można m.in. brak ujęcia w normie płatnika i inkasenta, należy stwierdzić, że w toku stosowania prawa przez sądy *in dubio pro tributario* może stać się w pełni dookreśloną zasadą, na którą może powoływać się nie tylko podatnik. To właśnie judykatura, o ile podejmie to wyzwanie, będzie w stanie wyznaczyć granice obowiązywania zasady, a przy tym udzielić wskazówek organom podatkowym, co do stosowania tej zasady w postępowaniu podatkowym.

Bibliografia

- Adamiak, B. i Borkowski, J. (2015). *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Brzeziński, B. (2003). Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy. W: A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria non omnitur ius, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. Poznań: Print.
- Brzeziński, B. (2015). O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. *Przegląd Podatkowy*, 4.
- Damaz, M. (2016). W: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo CH Beck.
- Gomułowicz, A. (2016). W: A. Gomułowicz i D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Mariański, A. (2009). *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1317/15, Legalis.

- Mastalski, R. (2016). W: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*. Wrocław.
- Niewiadomska, D. (2017). *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika – teoria a praktyka*, <http://tozalezy.com/rozstrzygnięcie-wątpliwości-na-korzyść-podatnika-teoria-a-praktyka/> (1.12.2017).
- Oniszczyk, J. (1996). *Państwo prawne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zasady państwa prawnego)*. Warszawa.
- Tabor, Z. (2007). Interpretacja „na korzyść podatnika”. W: J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*. Katowice: Krajowa Izba Doradców Podatkowych.
- Tałasiewicz, A. i Potykała, M. (2015). Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady *in dubio pro tributario*. *Przegląd Podatkowy*, 3.
- Wróblewski, J. (1965). *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, ZN UŁ, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, Z. 42, Łódź.

