



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

**O ZASADZIE  
ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI  
NA KORZYŚĆ PODATNIKA**

**PRAKTYCZNY PORADNIK**

Warszawa 2018

**Rzecznik Praw Obywatelskich: prawo jest dla ludzi**

**Autor: Elżbieta Gózdź**

**Redakcja: Elżbieta Gózdź, Piotr Mierzejewski**

*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**

<b>Wprowadzenie .....</b>	<b>4</b>
<b>Rozdział 1 .....</b>	<b>5</b>
<b>Zasada in dubio pro tributario – uwagi ogólne .....</b>	<b>5</b>
Na czym polega ta zasada?.....	5
Kto może się na nią powołać? .....	9
Do jakich należności znajdzie zastosowanie?.....	11
Reguły wykładni „in dubio” .....	12
<b>Rozdział 2 .....</b>	<b>14</b>
<b>Jak skutecznie korzystać z tej zasady?.....</b>	<b>14</b>
2.1 Podstawy prawne .....	15
Zasady konstytucyjne .....	15
Art. 2a Ordynacji podatkowej .....	17
2.2 O jakie wątpliwości chodzi...? .....	26
Wątpliwości co do prawa .....	26
Wątpliwości co do faktów .....	36
2.3 Rola orzecznictwa sądowno-administracyjnego .....	42
<b>Rozdział 3 .....</b>	<b>45</b>
<b>Przykłady spraw sądowych .....</b>	<b>45</b>
Orzeczenia korzystne.....	45
Sprawy w toku .....	58
<b>Aneks .....</b>	<b>64</b>
1. Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej.....	64
2. Odpowiedź Ministra Finansów .....	66
3. Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej .....	68
4. Stanowisko Ministra Finansów w sprawie praktycznego stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.....	71
Przydatne orzecznictwo .....	74
Przydatne publikacje .....	76

## **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 oraz 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.

4 W związku z tym, że mijają ponad 2 lata od daty formalnego wprowadzenia tej zasady do Ordynacji podatkowej, postanowiłem przygotować nowe wydanie podręcznika dla podatników. Oprócz najważniejszych informacji na temat tej zasady, w zaktualizowanej publikacji zawarte zostały odwołania do tez wynikających z najnowszego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych, a także projektu nowej Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Ponadto, w poradniku zamieszczone zostały przykłady spraw sądowych dotyczących zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, w których w ostatnim czasie podejmowałem skuteczne interwencje.

Wyrażam nadzieję, że zawarte w tym poradniku informacje oraz wskazówki okażą się przydatne dla podatników dochodzących obrony swych praw.

Ze swojej strony pragnę zapewnić, że będę kontynuował działania na rzecz upowszechnienia w praktyce zasady *in dubio pro tributario*.

## Rozdział 1

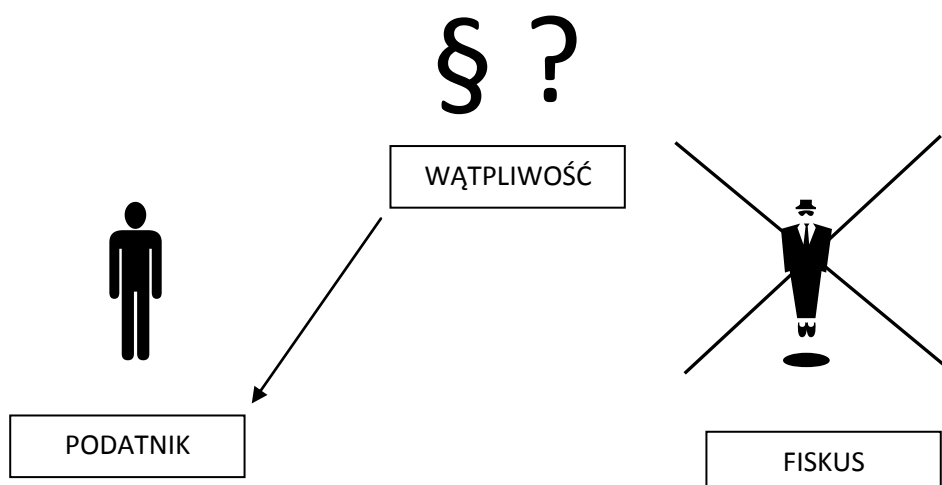
### Zasada *in dubio pro tributario* – uwagi ogólne

#### 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 fiskusa<sup>1</sup>.

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



<sup>1</sup> 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 obywatela<sup>2</sup>.

### **Przykład: Czy sprzedając mieszkanie przed upływem 5 lat od śmierci współmałżonka trzeba zapłacić podatek?**

*Pani Anna i Pan Wojciech byli małżeństwem, w którym obowiązywała 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. sprzedał nieruchomość. Pan Wojciech zastanawiał 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.

W 2016 r. Fiskus twierdził, 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 uważał, 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. Stanowisko to potwierdził NSA w uchwale w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt II FPS 2/17).**

Przedstawiony kasus ma charakter wyłącznie poglądowy. Użyte w opisie imiona są fikcyjne. Szsze omówienie problemu sprzedaży nieruchomości po śmierci współmałżonka znajduje się na str. 45 podręcznika.

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

Reasumując, 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.

### Tezy z doktryny – gwarancyjny charakter zasady *in dubio pro tributario*

*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 sformułowanej 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.

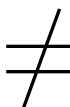
#### Zasada *in dubio pro fisco*

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.



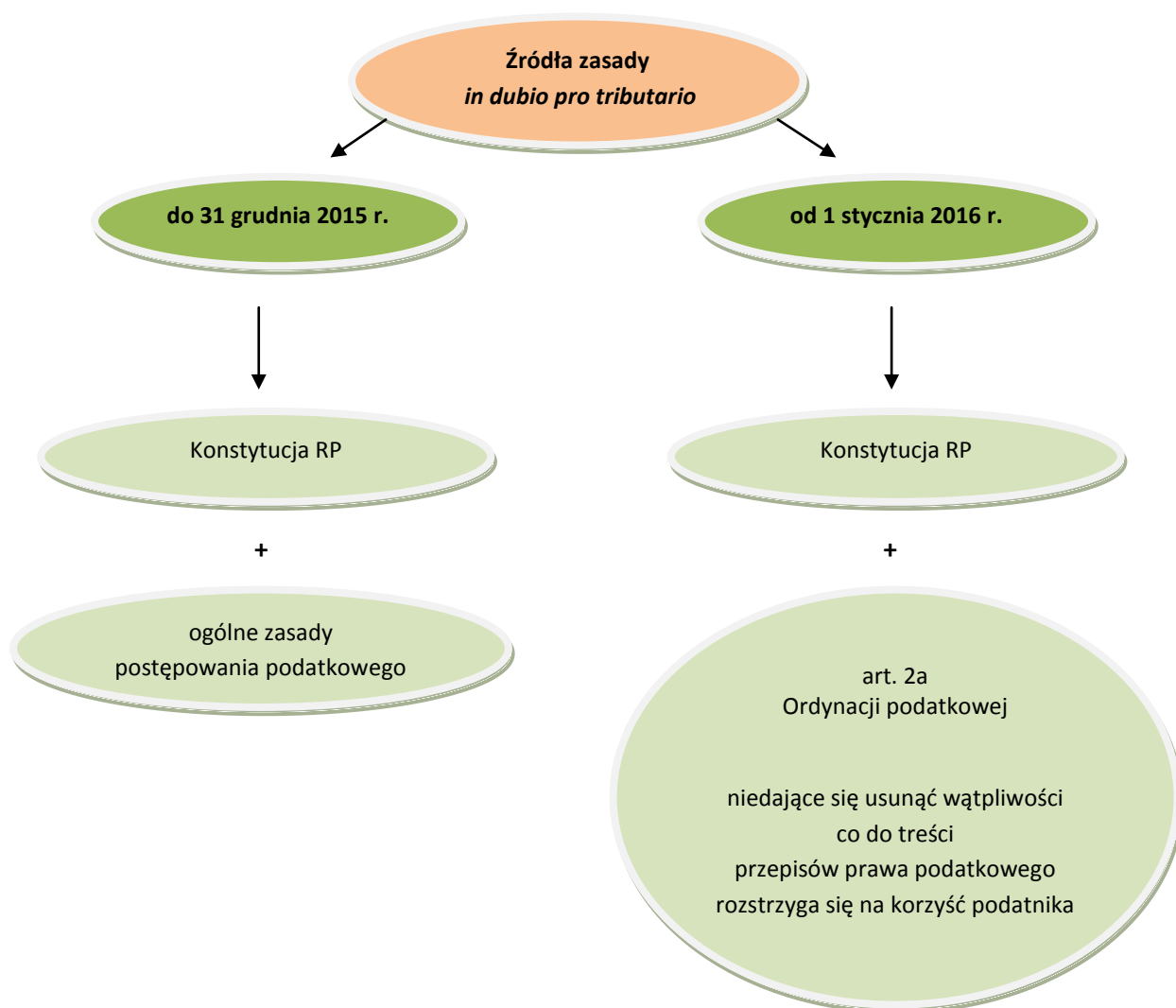
#### ZASADA IN DUBIO PRO FISCO

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 RP<sup>3</sup> oraz z zasad postępowania podatkowego.

Od dnia 1 stycznia 2016 r. zasada ta jest wprost wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej<sup>4</sup>, który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.



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

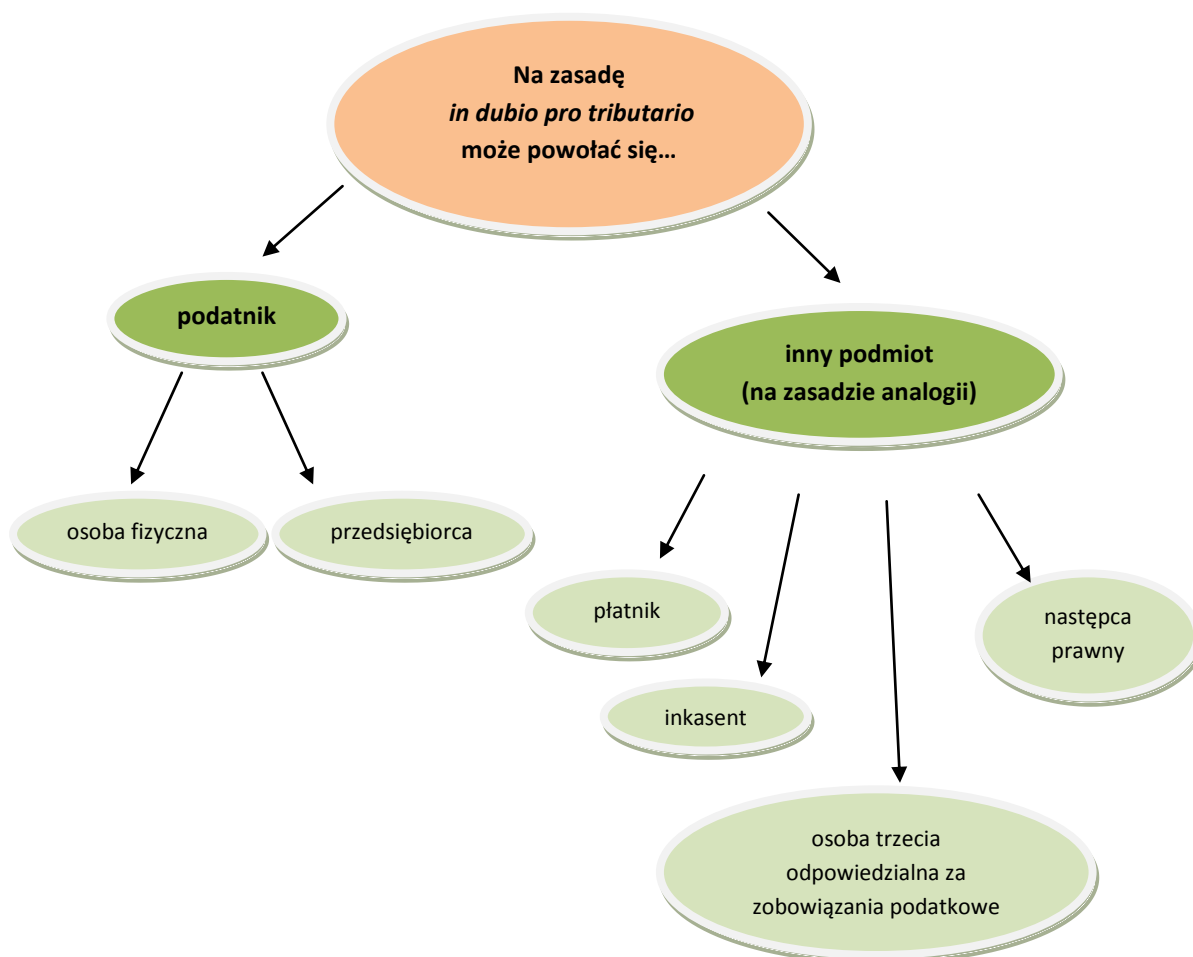
<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”).



## 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**. Zdarzały się przypadki, gdy sądy odwołują się do tej zasady, nawet w sytuacji, gdy nie była ona przedmiotem wyraźnie sprecyzowanego zarzutu skarżącego.

**Przykład: Czy usługi świadczone w ramach pomocy sąsiedzkiej to działalność gospodarcza?**

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**.

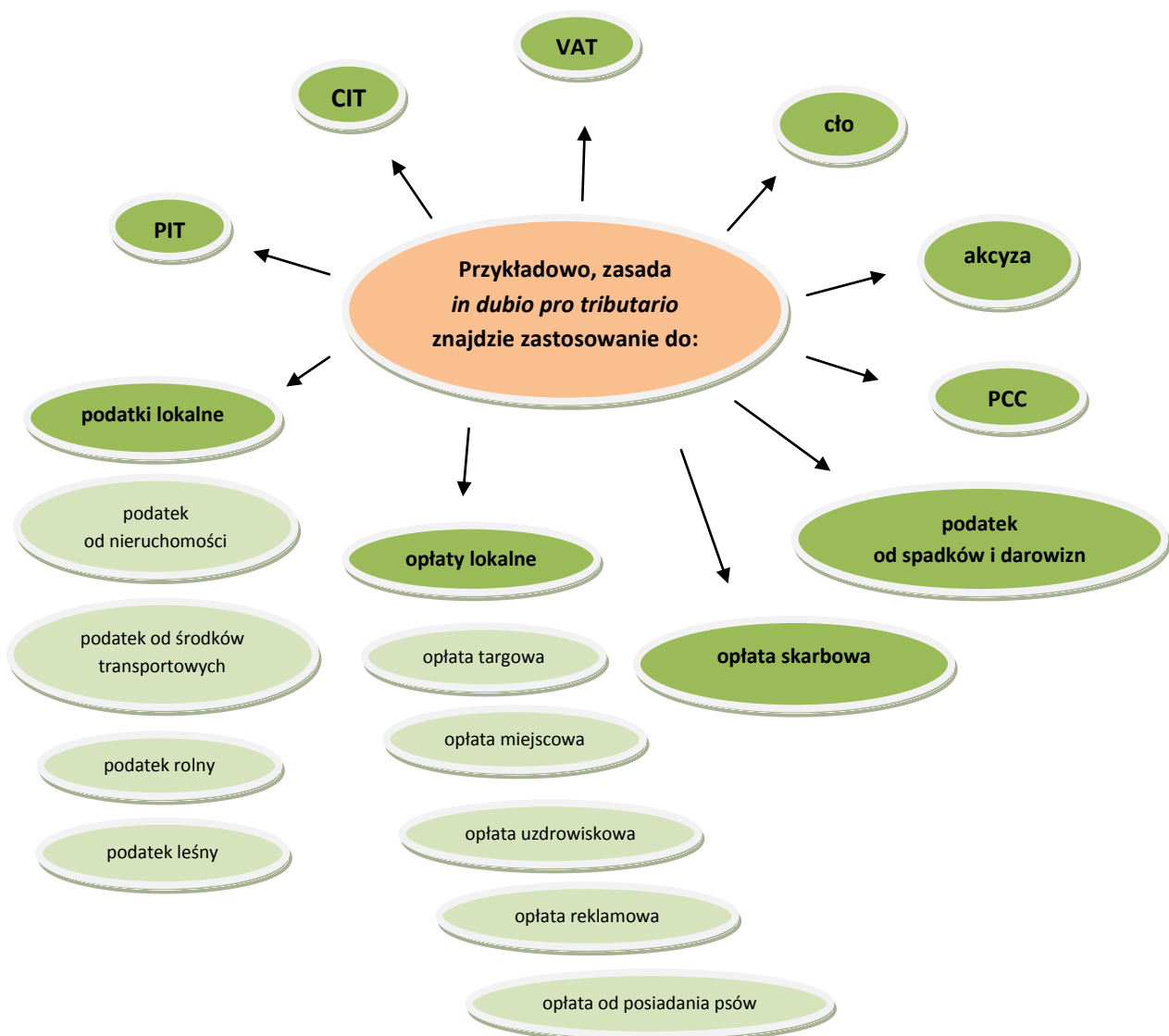
Przedstawiony kasus jest przedmiotem prawomocnego wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r. (sygn. akt I SA/Gd 1348/15). Użyte w opisie imiona są fikcyjne. Szersze omówienie znajduje się na str. 51 podręcznika.

**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 uprawnień 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 indywidualnych**<sup>5</sup>. 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.**

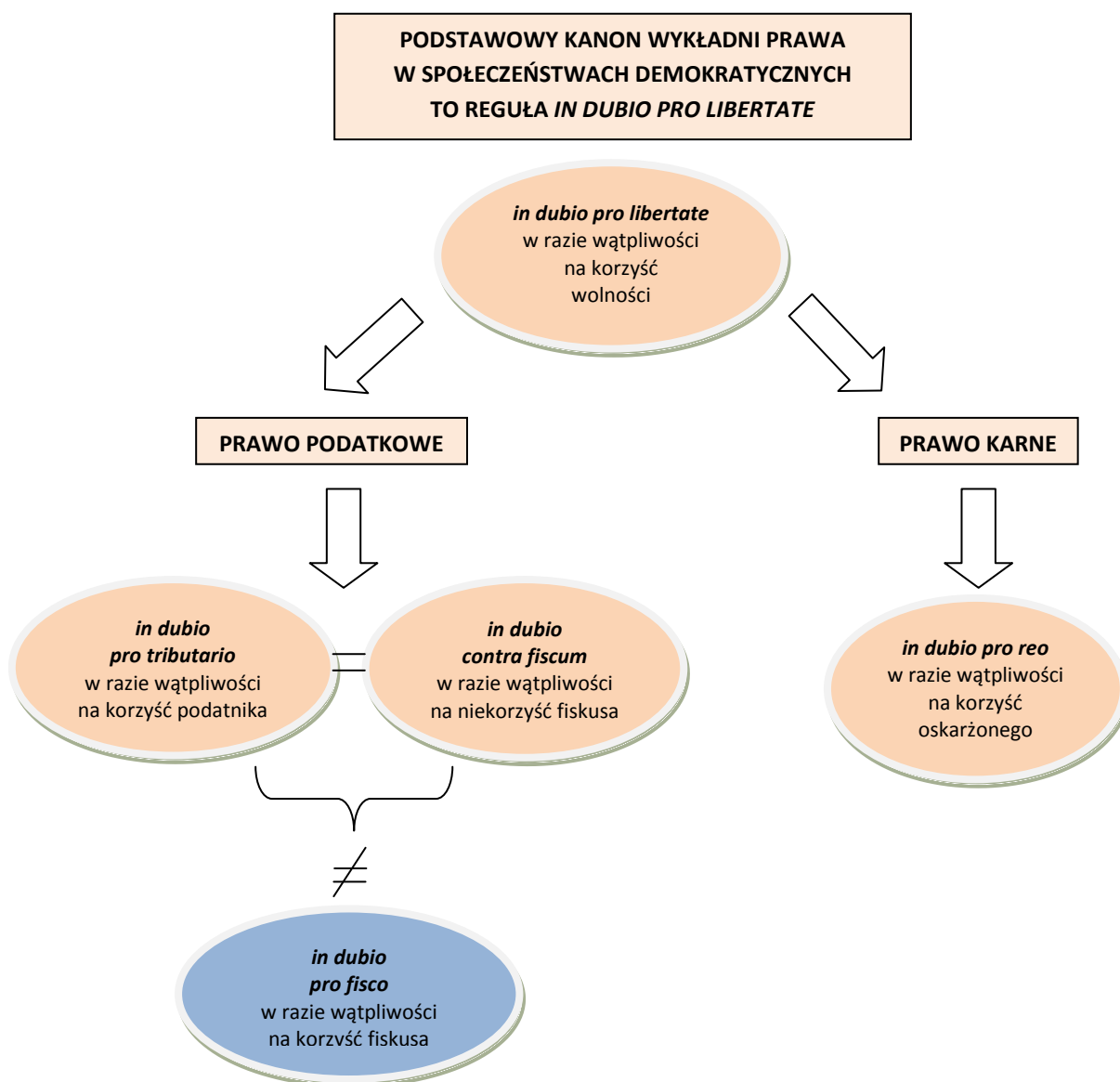
12

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 wolności<sup>6</sup>.

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

<sup>5</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 199-200.

<sup>6</sup> 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 – wzajemne zależności między regułami *in dubio*

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 tributario* może być wykorzystywana  
jako zarzut w sporze z organami podatkowymi,  
w szczególności na etapie postępowania przed sądem administracyjnym

## 2.1 Podstawy prawne

### Zasady konstytucyjne

Do dnia 31 grudnia 2015 r. zasada *in dubio pro tributario* nie była wprost wyrażona w przepisach prawa podatkowego. Funkcjonowała 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 uwzględni interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa.*

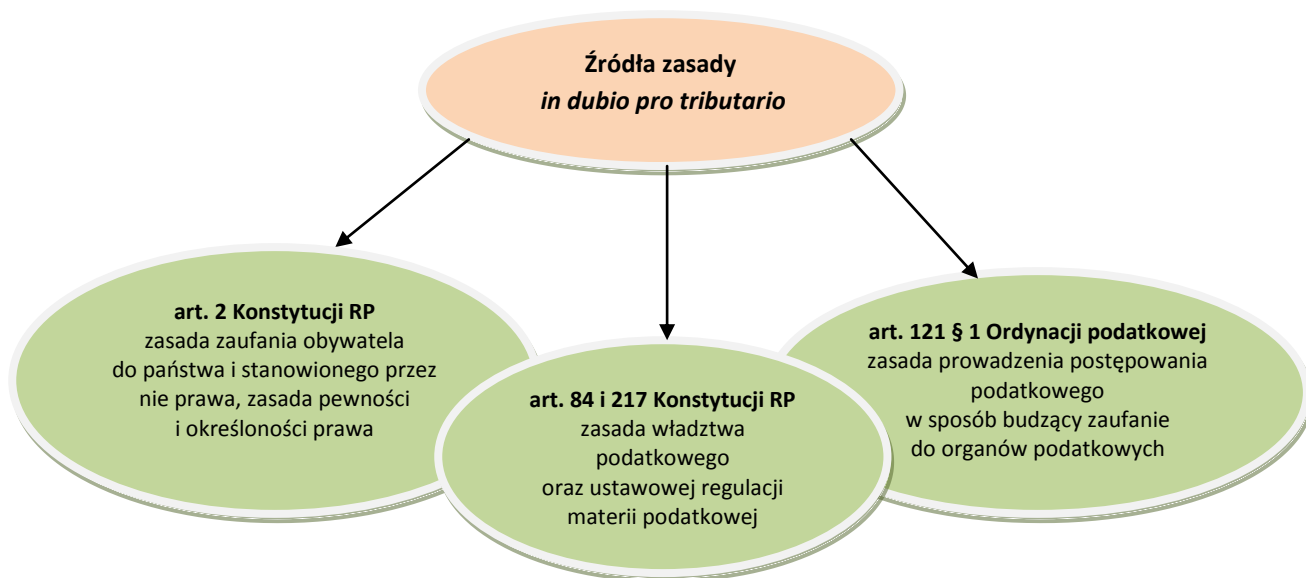
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

Za źródła zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika uznaje się 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 (art. 84 Konstytucji RP) oraz ustawowej regulacji materii podatkowej (art. 217 Konstytucji RP).

Przed 2016 r. 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). Zasada ta postrzegana była jako nakaz dla organów podatkowych stosowania takiej interpretacji przepisów, aby w razie wątpliwości rozstrzygać sprawy na korzyść podatników, a nie na korzyść Skarbu Państwa<sup>7</sup>.

---

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



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 danej 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)**<sup>8</sup>.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, jako ogólna zasada prawa wywodzona z Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej, stanowi gwarancję dla obywatela, że nie poniesie on negatywnych konsekwencji w sytuacji gdy:

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

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

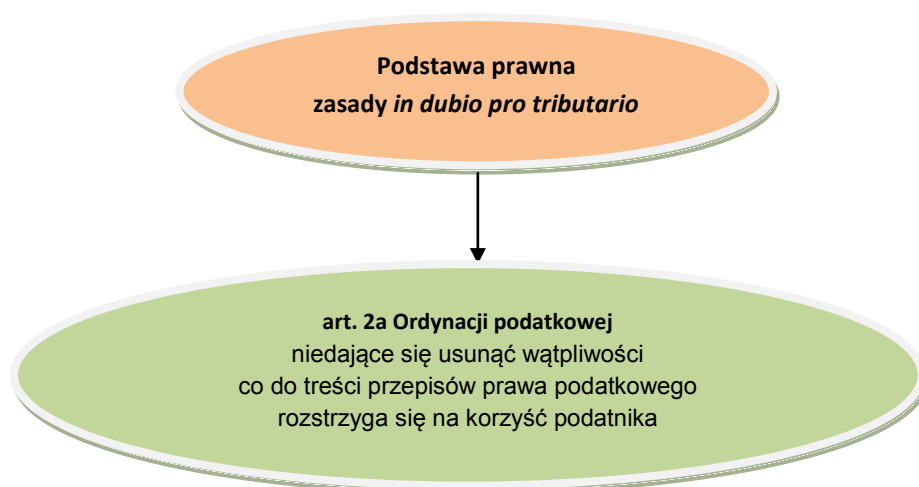


## Art. 2a Ordynacji podatkowej

### Jak rozumieć ten przepis?

Na skutek nowelizacji Ordynacji podatkowej<sup>9</sup> z dniem 1 stycznia 2016 r. zasada *in dubio pro tributario* została wprost wyrażona w przepisach podatkowych. W świetle dodanego do Ordynacji podatkowej art. 2a, 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 zwrócił się w tej sprawie do Ministra Finansów, wskazując na konieczność odpowiedniego

---

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1197).

przygotowania administracji podatkowej w zakresie praktycznego i jednolitego stosowania zasady *in dubio pro tributario*<sup>10</sup>.

Minister Finansów<sup>11</sup> podzielił obawy Rzecznika Praw Obywatelskich i w konsekwencji uznał za zasadne wydanie interpretacji ogólnej na temat art. 2a Ordynacji podatkowej<sup>12</sup>. 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 obliuguje) 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 „niedających 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.

<sup>10</sup> Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 8 października 2015 r. (nr V.511.494.2015) – załącznik nr 1.

<sup>11</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 3 września 2015 r. (nr PK4.055.3.2015) – załącznik nr 2.

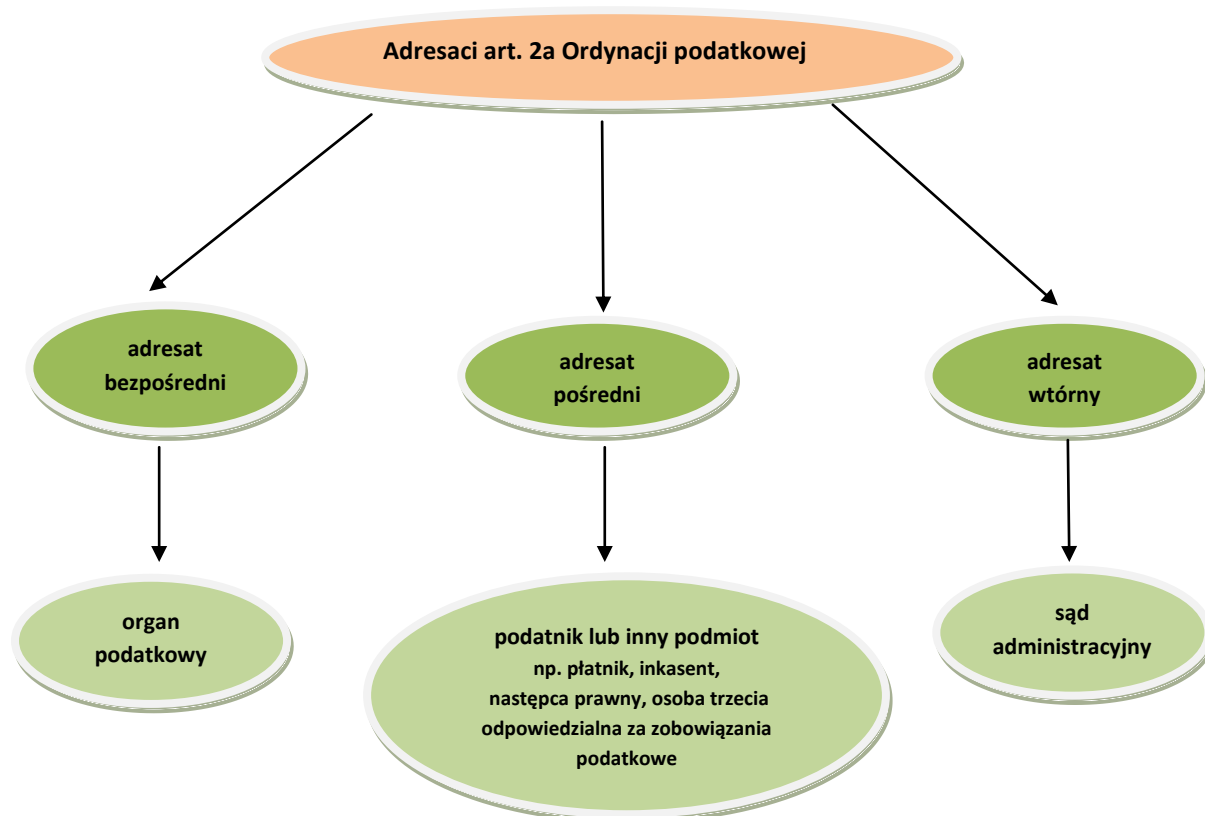
<sup>12</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. (nr PK4.8022.44.2015) – załącznik nr 3.

## 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.

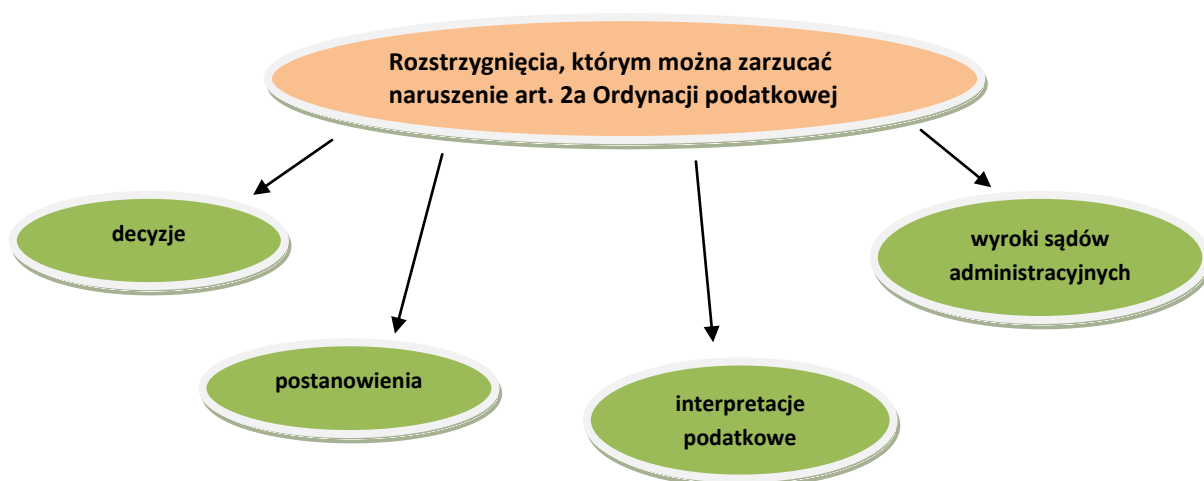
Pośrednim adresatem zasady *in dubio pro tributario* może być podatnik, który ma prawo powołać się na ten przepis i żądać od organu jego zastosowania, w sytuacji gdy organ samodzielnie nie stosuje art. 2a Ordynacji podatkowej, a zdaniem podatnika istnieją niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne.

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.



20

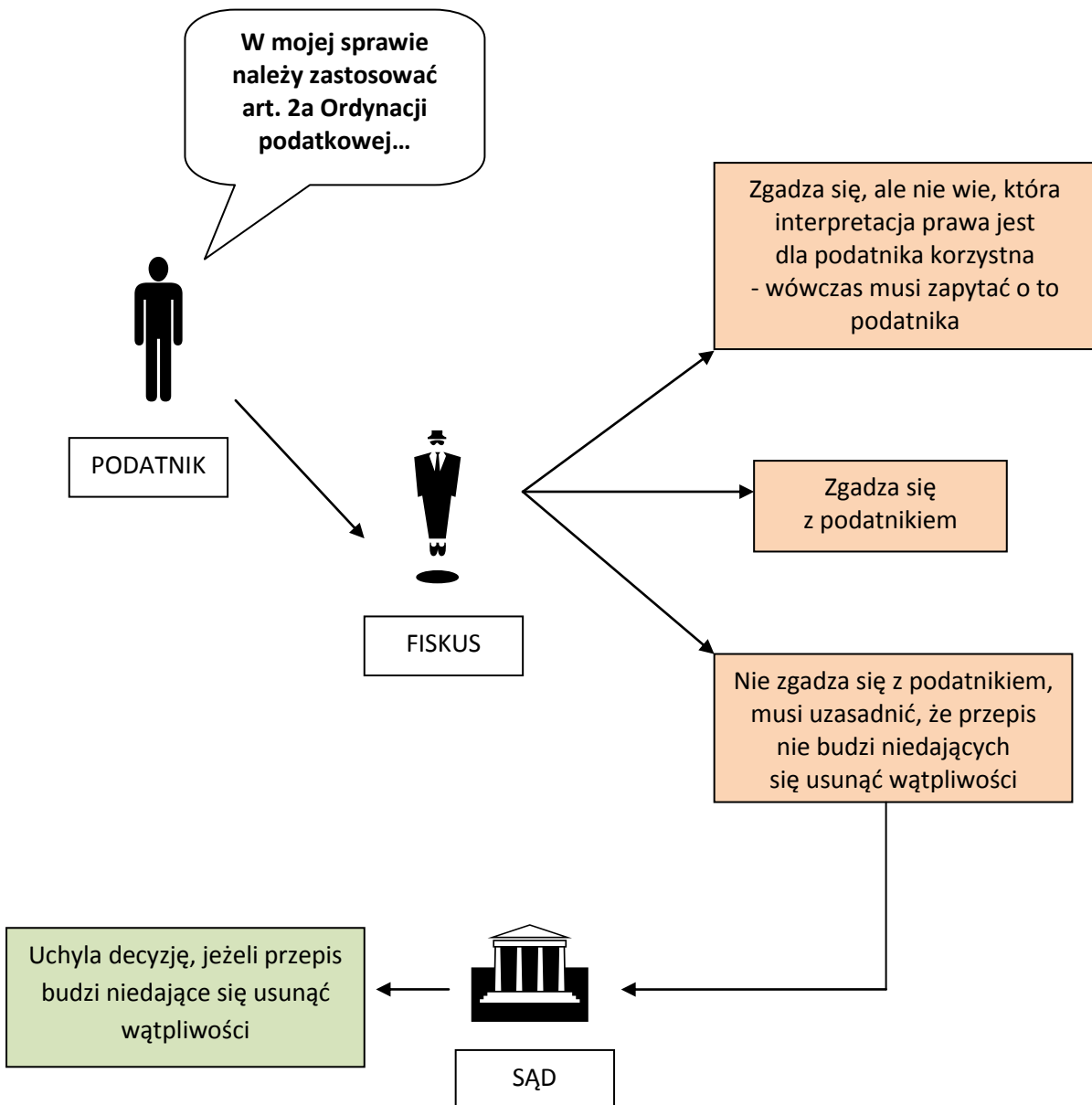
Organ może zakwestionować wykładnię wskazaną przez podatnika oraz sposób zastosowania przepisu prawa podatkowego, w sytuacji gdy treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle danej sprawy, albo przepis budzi wątpliwość, ale da się ją usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni jest inny niż wskazuje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



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

W ramach monitorowania praktyki stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej przez organy, w 2018 r. Rzecznik zwrócił się do Ministerstwa Finansów z prośbą o przekazanie danych statystycznych dotyczących rozstrzygnięć, w których powołano się na ten przepis.

Z informacji uzyskanych przez Ministerstwo wynika, że **w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 31 marca 2018 r. zasada *in dubio pro tributario* została zastosowana w 45 rozstrzygnięciach (w 42 decyzjach i 3 interpretacjach indywidualnych)<sup>13</sup>.**

**Decyzje wydane z zastosowaniem klauzuli *in dubio pro tributario* przez organy według stanu na dzień 31 marca 2018 r.:**

Rok	Podatki			
	PIT	CIT	VAT	Inne (PCC, PSD)
2016	4	0	7	7
2017	7	1	9	6
2018 (od 1.01-31.03)	1	0	0	0
Suma	12	1	16	13

**Niejasne przepisy prawa podatkowego, rozstrzygnięte w decyzjach na korzyść podatnika:**

Ustawa	Przepis
Ustawa o PIT	- art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8 - art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 18 oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d - art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c - art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126

<sup>13</sup> Odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 30 kwietnia 2018 r. – załącznik nr 4.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 21 ust. 1 pkt 131</li> <li>- art. 27g</li> <li>- art. 27 ust 9</li> </ul>
Ustawa o CIT	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 15 ust. 1</li> </ul>
Ustawa o VAT	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 15 ust. 2 w związku z art. 15 ust. 1 w związku z czynnościami wymienionymi w art. 5</li> <li>- art. 29a ust. 1</li> <li>- art. 41 ust. 2a w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy</li> <li>- art. 42 ust 3</li> <li>- art. 86 ust. 1</li> <li>- art. 43 ust. 13 w związku z art. 43 ust. 1 pkt 37</li> </ul>
Ustawa o PCC	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 1 ust. 1 pkt 1</li> <li>- art. 9 pkt 2 lit. a) - wg stanu obowiązującego na dzień 6.07.2015 r.</li> </ul>
Ustawa o podatku od spadków i darowizn	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 4 ust. 1 pkt 1</li> <li>- art. 4a ust. 1</li> <li>- art. 15 ust. 3</li> </ul>
Ordynacja podatkowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 68 § 1 w związku z art. 100</li> <li>- art. 70 § 4</li> <li>- art. 111</li> </ul>
Ustawa o podatku akcyzowym	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 48 ust. 9</li> </ul>
Ustawa o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- art. 23 ust. 2</li> </ul>



## Interpretacje wydane z zastosowaniem klauzuli *in dubio pro tributario* przez organy według stanu na dzień 31 marca 2018 r.

Rok	Interpretacje indywidualne	Ustawa o PIT
2016-31.03.2018	2	- art. 10 ust. 1 pkt 3
	1	- art. 5a pkt 6
<b>Suma</b>	<b>3</b>	

### Odpowiedź Ministerstwa Finansów na zarzut rzadkiego powoływania się przez organy na art. 2a Ordynacji podatkowej

*Odnośząc się do stanowiska, że „podatnicy mają duże trudności z powołaniem się na zasadę in dubio pro tributario na etapie sporu z organem”, należy przede wszystkim zauważyć, że norma prawna zawarta w ww. art. 2a Ordynacji podatkowej zawiera dyrektywę nakazującą rozstrzygnięcie na korzyść podatnika tylko takich wątpliwości dotyczących przepisów prawa, których nie da się usunąć w drodze procesu wykładni. Zasada ta ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów.*

*W związku z powyższym należy podkreślić, że zastosowanie zasady in dubio pro tributario w kształcie wynikającym z art. 2a Ordynacji podatkowej powinno być uwarunkowane okolicznościami stanu faktycznego konkretnej, indywidualnej sprawy. Obowiązki powyższej zasady z pewnością nie oznacza, że w każdej sprawie organ podatkowy ma obowiązek przychylić się do stanowiska podatnika, jeżeli na tle zbliżonych stanów faktycznych pojawiły się rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Wspomniane rozbieżności mogą bowiem wynikać np. ze zróżnicowanych ustaleń dowodowych w okolicznościach konkretnej sprawy.*

*Stosowanie zasady in dubio pro tributario mimo że było do tej pory rzadko powoływane w wydawanych rozstrzygnięciach przez organy podatkowe, ma istotne znaczenie jako zasada gwarancyjna i jako taka jest **realnie stosowana w czynnościach sprawdzających, postępowaniach kontrolnych i podatkowych przez organy podatkowe.***

*W praktyce organy podatkowe stosunkowo rzadko powołują się na art. 2a Ordynacji podatkowej w wydawanych rozstrzygnięciach, bowiem generalnie, **zastosowanie zasady wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej sprowadza się do odstąpienia od wydania niekorzystnego dla podatnika rozstrzygnięcia, bądź odstąpienia od podjęcia działań wobec niego.***

## 2.2 O jakie wątpliwości chodzi...?

### Wątpliwości co do prawa

Zasada *in dubio pro tributario* przede wszystkim odnosi się do wątpliwości co do treści przepisu prawa. Tym samym, można się na nią powołać, jeżeli mamy do czynienia z wieloznacznością przepisu prawnego, który znajduje zastosowanie w określonym stanie faktycznym. Wówczas niedającą się usunąć wątpliwość prawną należy rozstrzygnąć na rzecz podatnika.

Zanim doszło do wypracowania jednolitego brzmienia zasady *in dubio pro tributario*, część sądów administracyjnych odnosiło tę zasadę do „wszelkich istotnych wątpliwości”<sup>14</sup>, inne do „niedających się usunąć wątpliwości”<sup>15</sup>, a jeszcze inne po prostu do „wątpliwości”<sup>16</sup>. W związku z powyższym, nie zawsze wiadomo było, jaki jest punkt odniesienia przy powołaniu się na tę zasadę.

Aktualnie z brzmienia zasady zapisanej w Ordynacji podatkowej wynika, że chodzi o niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. W interpretacji ogólnej Minister Finansów wyjaśnił, że **art. 2a Ordynacji podatkowej bezpośrednio odwołuje się do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Co do zasady nie dotyczy więc wątpliwości co do stanu faktycznego.**

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

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 rozstrzygnąć 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.**

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 25 września 2013 r. (sygn. akt I FSK 1194/12).

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1148/09).

<sup>16</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1037/09) – orzeczenie prawomocne.

W praktyce podatnicy stosunkowo często zarzucają naruszenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, wywodzonej odpowiednio z zasad konstytucyjnych, ogólnych zasad postępowania podatkowego, jak i z art. 2a Ordynacji podatkowej. Niemniej jednak **w wielu sprawach można zaobserwować zjawisko nieuwzględniania przez sądy administracyjne zgłoszonego przez skarżących zarzutu naruszenia zasady *in dubio pro tributario* w odniesieniu do przepisów prawa**<sup>17</sup>. Z czego może wynikać taka tendencja?

W niektórych sprawach podatnicy przyjmują zbyt szerokie pole zastosowania tej zasady i odwołują się do niej nawet w sytuacjach, w których w rzeczywistości nie występują wątpliwości co do prawa. Wówczas sądy administracyjne odmawiają zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika argumentując, że przywołane przez podatnika regulacje nie budzą rzeczywistych wątpliwości interpretacyjnych. Sądy podkreślają, że **zasada ta nie może być rozumiana w ten sposób, że w każdym przypadku zaistnienia wątpliwości prawnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika.**

**Przykład: Jakiego rodzaju wątpliwości prawnych dotyczy zasada *in dubio pro tributario*?**

Spór dotyczył nałożenia na Spółkę zobowiązania w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego 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).

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

<sup>17</sup> H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 140.

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 podatkowego<sup>18</sup>.

Ponadto, sądy administracyjne odmawiają powołania się na zasadę *in dubio pro tributario*, w sytuacji gdy w procesie dokonywania interpretacji przepisu nie zastosowano **wszystkich rodzajów wykładni (tj. językowej, systemowej, funkcjonalnej, w tym celowościowej)**. Pogląd ten w ostatnim czasie stanowczo zakwestionował Trybunał Konstytucyjny<sup>19</sup>, który z niepokojem odnotował, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości **na korzyść podatnika** (również po jej wyrażeniu w art. 2a Ordynacji podatkowej) **nie spełnia w praktyce swojej roli**.

**W 2017 r. Trybunał Konstytucyjny krytycznie odniósł się do dotychczasowej praktyki stosowania zasady *in dubio pro tributario***

28

Zdaniem Trybunału, **zasada ta powinna być rozumiana w sposób obiektywny**. Tym samym, o jej zastosowaniu nie mogą decydować subiektywne interpretacje, czy to po stronie podatnika, czy – co znacznie częstsze – po stronie organu podatkowego.

Ponadto, Trybunał wskazał, że **przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada ta znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych prowadzi do oczywistego absurdu**. W takiej sytuacji zasada nie spełnia jakikolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą. Trybunał podkreślił, że **zasada *in dubio pro tributario* jest regułą wykładni funkcjonalnej**. Tym samym, **nieusuwalna wątpliwość oznacza tylko taką wątpliwość, która pozostanie aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej**.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1850/08).

<sup>19</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15).

W konsekwencji, Trybunał wyjaśnił, że w wypadku gdy po zastosowaniu dyrektywy wykładni językowej oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

- uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej,

- nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

**Prawidłowe postrzeganie zasady *in dubio pro tributario* przez organy oraz sądy jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego**

W konsekwencji, Trybunał stwierdził, że gdyby doszło do poprawnego zastosowania zasady *in dubio pro tributario* w odniesieniu do rozpatrywanego zagadnienia kwalifikowania obiektów budowlanych, to nie doszłoby do wypracowania w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska, wzbudzającego daleko idące zastrzeżenia konstytucyjne.

**Wskazówki wynikające z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15)**

- zasada *in dubio pro tributario* powinna być rozumiana w sposób obiektywny, a nie subiektywny (w przekonaniu podatnika lub organu podatkowego)
- nieprawidłowe jest zapatrywanie, zgodnie z którym zasada znajduje zastosowanie po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych
- nieusuwalna wątpliwość oznacza tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł wykładni językowej oraz systemowej
- argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa nie powinna i nie może służyć zwiększeniu powinności na rzecz obywatela

### **Tezy z doktryny po wyroku Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK 48/15)**

*Trybunał Konstytucyjny słusznie zauważył, że wykładnia celowościowa daje dość dużą swobodę interpretacyjną i może spowodować swoisty konflikt między tym, co jest korzystne dla podatnika, a tym co jest celem danej regulacji (...). Skoro państwo może na obywateli nałożyć dowolny obowiązek zapłaty podatku, to niech chociaż robi to precyzyjnie. Inaczej mówiąc nie możemy obciążać jednostki dodatkową daniną, której obowiązek zapłaty nie wynika jednoznacznie z przepisu, tylko dlatego, że wydaje nam się, że taki był cel ustawodawcy. Skoro państwo chce opodatkować obywatela, niech to zrobi porządnie – jednoznacznie i precyzyjnie.*

A. Tałasiewicz, *Organy nie dostrzegają wątpliwości, a powinny*, Dziennik Gazeta Prawna, 9-11 lutego 2018 r.

### **Ważne tezy z orzeczenia NSA z 2017 r. – skutki podatkowe działu spadku**

Sprawa dotyczyła sporu o opodatkowanie sprzedaży części działki nabytej w drodze działu spadku. Fiskus twierdził, że dział spadku stanowi nabycie, które na mocy wówczas obowiązujących przepisów nie mogło korzystać ze zwolnienia. Orzecznictwo w tym obszarze było niejednolite. Ostatecznie NSA uznał, że wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika zwłaszcza, że w momencie, kiedy wobec skarżącego powstał obowiązek podatkowy, w orzecznictwie przeważał pogląd, że dział spadku, w wyniku którego jeden ze spadkobierców stał się właścicielem całej nieruchomości umożliwia powołanie się na zwolnienie podatkowe.

*Naczelny Sąd Administracyjny za zasadne uznał odwołanie się do zasady in dubio pro tributario. Zasada ta została wyrażona wprost w art. 2a Ordynacji podatkowej, który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2016 r., więc w czasie orzekania w tej sprawie przez sąd pierwszej instancji nie mógł stanowić wzorca sądowej kontroli zaskarżonej decyzji. Trzeba jednak wskazać, że przed tą datą zasada in dubio pro tributario była wywodzona z norm konstytucyjnych.*

*Wątpliwości powstające w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, tj. językowej, systemowej lub celowościowej, uzasadniają odwołanie się do zasady in dubio pro tributario i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika.*

*Za odwołaniem się do zasady in dubio pro tributario przemawia również sytuacja, kiedy podatnik dokonując samoobliczenia podatku, w tym także stosując zwolnienie podatkowe, kierował się aktualną w tym czasie praktyką organów podatkowych oraz orzecznictwem sądów administracyjnych.*

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017 r. (sygn. akt II FSK 3280/15).

### Ważne tezy z orzeczenia NSA z 2018 r. – ulga mieszkaniowa

Sprawa dotyczyła możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Podatniczka kupiła z mężem dom, który w części został sfinansowany kredytem hipotecznym. Po śmierci ojca, podatniczka została właścicielem innego lokalu, który postanowiła sprzedać. Z pieniędzy po sprzedaży, chciała spłacić kredyt zaciągnięty na dom. Po otrzymaniu zadatku dokonała nadpłaty części kredytu.

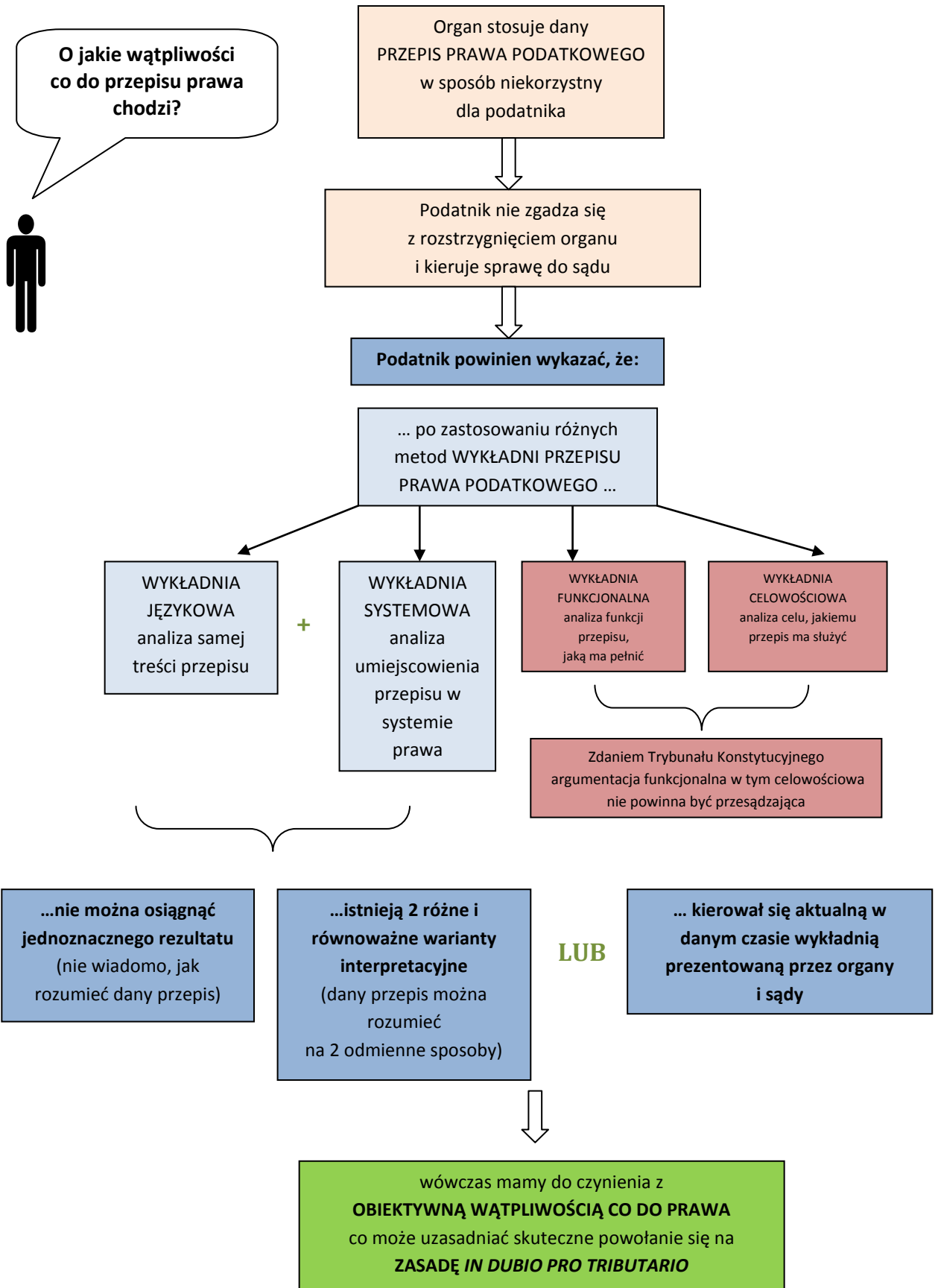
Fiskus uznał, że podatniczka nie ma prawa do zwolnienia, ponieważ wydatek na częściową spłatę kredytu poniosła przed uzyskaniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości. Podatniczka otrzymała więc niekorzystną interpretację. Sprawa trafiła do sądu, który w pierwszej instancji podzielił stanowisko organów.

Natomiast NSA rozpoznający tę sprawę uznał, że w orzecznictwie ukształtowały się dwa niejednolite poglądy. Pierwszy z nich zakłada, że istotna jest kolejność zdarzeń, a mianowicie najpierw musi nastąpić odpłatne zbycie, a następnie wydatek. Według drugiego poglądu sekwencja zdarzeń jest bez znaczenia. Istotne jest to, czy rzeczywiście doszło do wydatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe w terminie 2 lat od końca roku, w którym nastąpiło zbycie. Ostatecznie NSA opowiedział się za wykładnią korzystną dla podatników akcentując, że art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT jest normą celu społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli.

*Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że zasadnicze wątpliwości powstające w procesie wykładni przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, które prowadzą w orzecznictwie do rozbieżnych wyników, uzasadniają odwołanie się do zasady in dubio pro tributario uregulowanej w art. 2a Ordynacji podatkowej i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika.*

*Tym samym, kwota zadatku otrzymanego przy zawarciu przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości i wydatkowana na spłatę kredytu zaciągniętego przez podatnika na nabycie budynku mieszkalnego korzysta ze zwolnienia podatkowego, jeżeli następnie doszło do zawarcia umowy przyrzeczonej przenoszącej własność nieruchomości, a kwota zadatku została zaliczona na poczet ceny sprzedaży nieruchomości. Rezultaty wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o PIT nie dają bowiem jednoznacznych podstaw do twierdzenia, że dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości musi być wydatkowany w całości po definitywnym przeniesieniu własności na nabywcę. Ustawodawca wymaga jedynie, żeby dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości został spożytkowany w przewidzianym terminie na określone cele.*

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





### **Przykład: Czy możliwe jest wspólne rozliczenie z żoną, w sytuacji zawieszenia przez męża działalności gospodarczej?**

Pan Jacek złożył wspólnie z żoną Anną roczne zeznanie podatkowe za 2014 r. Wcześniej podatnik dokonał wyboru opodatkowania podatkiem liniowym z uwagi na zarejestrowaną działalność gospodarczą, która została wykreślona pod koniec 2015 r. W ocenie Pana Jacka możliwe było wspólne rozliczenie się z małżonką, ponieważ jego działalność gospodarcza od 2013 r. była zawieszona, a więc w 2014 r. nie uzyskał z niej żadnego przychodu.

Zdaniem organów podatkowych, sam fakt wyboru przez podatnika sposobu opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej podatkiem liniowym i brak rezygnacji z tej formy opodatkowania, skutkuje utratą możliwości wspólnego opodatkowania obojga małżonków. Fiskus powołał się na przepis, w świetle którego nie jest możliwe wspólne rozliczenie małżonków, jeżeli jeden z nich stosuje opodatkowanie podatkiem liniowym.

**WSA w Poznaniu stwierdził, że pomimo tego, że przepis podatkowy jest jasny i nie budzi wątpliwości, to z uwagi na stanowisko organów i niektórych sądów administracyjnych, ewentualne wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy skoro Pan Jacek nie mógł nawet potencjalnie uzyskać dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, to nie miał do niego zastosowania przepis dotyczący opodatkowania podatkiem liniowym oraz ograniczenie wspólnego rozliczenia.**

Przedstawiony kasus jest przedmiotem nieprawomocnego wyroku WSA w Poznaniu z dnia 7 grudnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 837/17).  
Użyte w opisie imiona są fikcyjne.

### **Przykład: Kiedy możliwe było opodatkowanie w formie ryczałtu?**

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.

## Tezy z doktryny – kiedy mamy do czynienia z wątpliwościami co do prawa?

*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.

## Co wynika z projektu Ordynacji podatkowej przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego?

### ROZDZIAŁ 2

#### ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

*Art. 18. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.*

#### Fragmety z uzasadnienia projektu Ordynacji podatkowej z dnia 6 października 2017 r.

*Zasada ta, ujęta w art. 18 projektu, jest w swej treści tożsama z art. 2a obowiązującej Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tej zasady było od dawna postulatem doktryny prawa podatkowego.*

*Za wprowadzeniem zasady in dubio pro tributario wypracowanej w doktrynie prawa podatkowego, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych przemawia fakt, że w państwie demokratycznym zobowiązany (podatnik) nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej.*

## Co wynika z projektu Ordynacji podatkowej przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego?

Fragmety z uzasadnienia c.d.

*Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne rozumienie tych przepisów i każda z „wersji” interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerwania na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.*

*Rozwijając podnoszone niekiedy wątpliwości co do potrzeby operowania zasadą in dubio pro tributario, należy zatem stwierdzić, że nie pozostaje ona w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. **Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada in dubio pro tributario jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia.***

*Przepis ten odnosi się do wątpliwości co do treści norm prawnych. W zakresie ustaleń faktycznych podobną zasadę ustanawia art. 23 § 2 projektu.*

Źródło: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

## Wątpliwości co do faktów

W praktyce dyskusyjne jest to, czy zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy również wątpliwości faktycznych. Pogląd dopuszczający taką możliwość oparty jest na założeniu, że **podatnik nie powinien być obciążany skutkami braku przeprowadzenia przez organ prawidłowego postępowania dowodowego**. Innymi słowy, 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.

### Tezy z orzecznictwa korzystnego dla podatników

*NSA podziela pogląd, że nie można zawęzić rozumienia zasady in dubio pro tributario jedynie do wykładni prawa, ale poprzez treść reguły in dubio pro reo należy ją odnosić także do wątpliwości faktycznych.*

Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2018 r. (sygn. akt II FSK 627/16).

*Niezebranie (niedążenie do zebrania) kompletnego materiału dowodowego lub w przypadku jego zebrania, nieodniesienie się (nierozważenie) do wszystkich dowodów narusza art. 122 Ordynacji podatkowej w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Ponadto, nienależyte wyjaśnienie stanu faktycznego nie może być podstawą ustaleń negatywnych dla strony. Swoje twierdzenia organ powinien oprzeć na przekonującym materiale dowodowym, a niedające się usunąć wątpliwości powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika – w myśl zasady in dubio pro tributario. Wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego powinno prowadzić do jednoznacznych ustaleń faktycznych i prawnych.*

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Sz 662/17) – orzeczenie prawomocne.

*Skoro w sprawie – przy obszernie zgromadzonym materiale dowodowym – pozostały niedające się usunąć wątpliwości, należało je rozstrzygnąć na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą in dubio pro tributario. W judykaturze wskazuje się, że rozstrzygnięcie na korzyść podatnika ma dotyczyć właśnie tych sytuacji, gdy występują wątpliwości, których nie można miarodajnie rozstrzygnąć na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego.*

Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2017 r. (sygn. akt II FSK 3128/14).

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 – obiektywna wątpliowość co do stanu faktycznego

*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).

**Obiektywna wątpliowość co do stanu faktycznego  
może uzasadniać skuteczne odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario***

Zdarzają się również przypadki, w których sądy odmawiają powołania się na zasadę ***in dubio pro tributario*** w odniesieniu do wątpliwości co do stanu faktycznego. Przy czym podkreślić należy, że w niektórych sprawach wynika to z błędnie stawianego przez podatników zarzutu naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej wobec wątpliwości co do faktów. Wówczas sądy wskazują, że przepis ten dotyczy wyłącznie wątpliwości prawnych.

W tym kontekście podkreślić należy, że **art. 2a Ordynacji podatkowej nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego**. Przepis ten bezpośrednio odwołuje się do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

Nie można jednak twierdzić, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna (a więc rozstrzygnięcie na korzyść fiskusa). **Tym samym, postępowanie dowodowe powinno być prowadzone w taki sposób, aby możliwe było ustalenie, jakie fakty miały miejsce, a jakie nie zaistniały.**

## Tezy z orzecznictwa – art. 2a Ordynacji podatkowej a wątpliwości co do faktów

*Sąd nie znalazł podstaw do zastosowania w niniejszej sprawie zasady in dubio pro tributario, bowiem nie wystąpiły wątpliwości, co do treści przepisów prawa, a tylko taka sytuacja może uzasadniać skuteczne podniesienie zarzutu z art. 2a Ordynacji podatkowej.*

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Rz 661/17) – orzeczenie nieprawomocne.

*Niewątpliwie zasadę in dubio pro tributario należy traktować jako wyraz realizacji zasady nullum tributum sine lege oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. (...) Należy jednak podkreślić, że zastosowanie powyższej reguły będzie miało miejsce wówczas, gdy co do treści przepisów prawa podatkowego istnieją wątpliwości, których nie da się usunąć. Reguła ta nie znajdzie natomiast zastosowania w sytuacji, gdy pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem istnieje spór co do możliwej wykładni przepisu prawa podatkowego. Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie ma także zastosowania w sytuacji, gdy podatnik podważa ustalenia organu podatkowego w zakresie stanu faktycznego.*

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lutego 2017 r. (sygn. akt I SA/Gd 1563/16) – orzeczenie prawomocne.

### Art. 2a Ordynacji podatkowej nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego

#### Przykład: W oparciu, o jakie podstawy prawne można powoływać się na rozstrzygnięcie wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść podatnika?

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.

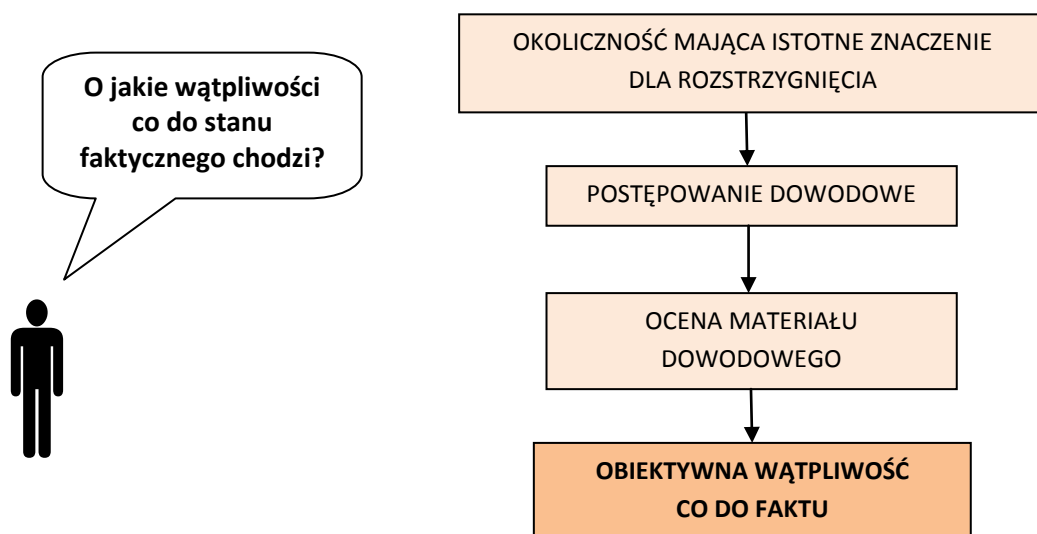
#### Czy Pani Danuta będzie mogła powołać się na art. 2a Ordynacji podatkowej?

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, zarzucając naruszenie przepisów postępowania, np. art. 122 Ordynacji podatkowej.

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



### Przykład: W jaki sposób udało się zakwestionować skuteczność doręczenia decyzji podatkowej?

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. 53 podręcznika.

Reasumując, 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 – rozstrzygnięcie wątpliwości co do faktów

*Zasada in dubio wynika z Konstytucji i na jej podstawie została wypracowana w orzecznictwie sądowym na wiele lat przed wprowadzeniem jej do Ordynacji podatkowej. W tym kształcie może być stosowana do okoliczności faktycznych.*

A. Tałasiewicz, Organy nie dostrzegają wątpliwości, a powinny, Dziennik Gazeta Prawna, 9-11 lutego 2018 r.

*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.

Istotne jest również to, że w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, który powstał w ramach prac Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego, dodano wprost przepis dotyczący rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść podatnika.



## Co wynika z projektu Ordynacji podatkowej przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego?

### ROZDZIAŁ 2

#### ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

Art. 23. § 1. *Organy podatkowe podejmują działania niezbędne dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w terminie.*

**§ 2. *Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego.***

Fragmety z uzasadnienia projektu Ordynacji podatkowej z dnia 6 października 2017 r.

*Zasada ta, wyrażona w art. 23 § 2 projektu, zobowiązuje organ podatkowy do tego, by w przypadku, gdy po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzygać je na korzyść zobowiązanego. Stanowi ona drugi, tym razem odnoszący się do ustaleń faktycznych, aspekt dyrektywy in dubio pro tributario. Ze względu na jej ścisły związek z zasadą prawdy obiektywnej oraz postępowaniem dowodowym zdecydowano jednak o jej uregulowaniu w tym właśnie miejscu i odrębnie od art. 18.*

*Odpowiednikiem tej zasady jest art. 81a § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego (obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.) w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony”; przepis § 2 określa wyjątki od tej zasady. Wcześniej w art. 26 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego proponowano wskazanie, że „Jeżeli w sprawie rozstrzyganej przez organ administracji publicznej pozostają niejasności i wątpliwości co do jej stanu prawnego lub faktycznego, to nie mogą być one traktowane jako okoliczności niekorzystne dla uczestników sprawy”.*

Źródło: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

## 2.3 Rola orzecznictwa sądowno-administracyjnego

Z analizy praktyki orzeczniczej po wejściu w życie art. 2a Ordynacji podatkowej wynika, że sądy administracyjne w niektórych sprawach odwołują się do zasady *in dubio pro tributario*, choć nadal nie jest to zbyt często. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 2017 r. (sygn. akt SK 48/15), sądy nie zawsze prawidłowo interpretują pojęcie „nieusuwalnej wątpliwości dotyczącej wykładni przepisów podatkowych” stwierdzając, że zasada znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów wykładni (językowej, systemowej, funkcjonalnej, w tym celowościowej). Takie stanowisko z pewnością zawęży ilość spraw, w których możliwe byłoby skuteczne odwołanie się do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. A w konsekwencji prowadzi do tego, że zasada ta nie spełnia swojej zasadniczej roli ochronnej dla podatnika.

W sytuacji, gdy mamy do czynienia z wadliwym stanowieniem prawa, zasada *in dubio pro tributario* może okazać się tzw. ostatnią deską ratunku dla podatnika. **Dlatego tak ważne jest, aby sądy ją właściwie interpretowały i dostrzegały możliwość powołania się na nią w jak najszerszym zakresie i na jak najwcześniejszych etapach sporów z organem podatkowych.** Być może pozwoliłoby to także ograniczyć ilość problemów prawnych, na tle których ostatecznie dochodzi do wydania przez NSA uchwał w składzie siedmiu sędziów.

Istotne jest również **wypracowanie przez sądy jednolitego stanowiska w zakresie możliwości powoływania się na tę zasadę w odniesieniu do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego.** Podatnik nie powinien bowiem ponosić negatywnych konsekwencji niepełnego zebrania przez organ materiału dowodowego, który okazał się niejednoznaczny i nie dowodzi ponad wszelką wątpliwość okoliczności, na których oparł się organ. W tego rodzaju sprawach ważne jest również prawidłowe sformułowanie przez skarżącego zarzutów. Nie jest bowiem możliwe skuteczne podniesienie zarzutu z art. 2a Ordynacji podatkowej, jako że przepis ten wprost odnosi się do wątpliwości, co do treści przepisów prawa.

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

Pozytywnym skutkiem nowelizacji jest to, że **w aktualnym stanie prawnym sądy nie mogą ignorować zarzutu podatnika w zakresie naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do wskazywanych przez podatnika wątpliwości co do wykładni przepisów.** Przypomnieć należy, że do 2016 r. w wielu uzasadnieniach 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 – kwestionowanie możliwości powołania się na zasadę *in dubio pro tributario* w orzecznictwie sądowym przed 2016 r.**

*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.**

Przedstawiony kasus jest przedmiotem prawomocnego 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 musi 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.

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.

Reasumując, **w praktyce rola sądów administracyjnych w zakresie korzystania z zasady *in dubio pro tributario* ma ogromne znaczenie dla podatników. Sądy administracyjne powinny być gwarantem realnej możliwości powołania się na tę zasadę przez skarżących. Odwoływanie się przez sądy administracyjne do zasady 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 sądowych

#### Orzeczenia korzystne

#### **Czy sprzedaż mieszkania odziedziczonego po śmierci współmałżonka podlega opodatkowaniu?**

Pan Piotr<sup>20</sup> 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 PIT<sup>21</sup>, 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.

---

<sup>20</sup> Użyte w opisie stanu faktycznego imiona są fikcyjne.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”).

Ze stanowiskiem organu podatkowego nie zgodził się, zarówno WSA w Warszawie<sup>22</sup>, jak i NSA<sup>23</sup>. **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 był jednak jednolicie rozstrzygany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Niektóre sądy popierały stanowisko organów podatkowych i uważały, że wdowa lub wdowiec powinni zapłacić podatek, ponieważ z chwilą śmierci małżonka doszło do nabycia udziałów w prawie własności nieruchomości<sup>24</sup>.

**W sprawie wdów lub wdowców  
zbywających nieruchomość  
przed upływem 5 lat od daty śmierci współmałżonka  
znajdzie zastosowanie ZASADA IN DUBIO PRO TRIBUTARIO**



<sup>22</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1177/13).

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 20 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1249/14).

<sup>24</sup> Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 1065/14).

## STANOWISKO RPO

### W SPRAWIE SPORU O TZW. WDOVI GROSZ

Rzecznik prezentował pogląd, zgodnie z którym nie można wyodrębnić udziałów w ramach wspólności majątkowej i w konsekwencji przyjmować, że 5-letni termin biegnie od daty nabycia nieruchomości przez wdowę / wdowca w drodze spadku po zmarłym małżonku. Rzecznik odwoływał się do zasady *in dubio pro tributario* wskazując, że pojęcie „nabycia” na gruncie podatkowym jest niejasne i może być różnie rozumiane.

### INTERWENCJE RZECZNIKA

- w 2013 r. wystąpienie generalne do Ministra Finansów (RPO-7224484),
- przystąpienie do postępowań w sprawach indywidualnych przed NSA (sygn. akt II FSK 3811/14) oraz przed WSA w Łodzi (sygn. akt I SA/Łd 1110/16),
- udział w postępowaniu uchwałodawczym przed składem siedmiu sędziów NSA (sygn. akt II FPS 2/17).

## UCHWAŁA NSA ZGODNA Z ARGUMENTACJĄ RPO

### *Zdaniem składu siedmiu sędziów NSA:*

*Dla celów opodatkowania PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych przez współmałżonka w wyniku dziedziczenia, datą ich nabycia lub wybudowania jest dzień nabycia (wybudowania) tych nieruchomości i praw majątkowych do majątku wspólnego małżonków.*

*NSA uznał za uzasadnione zastosowanie zasady **in dubio pro tributario** wskazując, że istnieją wątpliwości w zakresie interpretacji pojęcia "nabycie" użytego w ustawie o PIT. NSA podkreślił, że sprawa dotyczy podatników dokonujących zbycia majątku osobistego, poza działalnością gospodarczą, w warunkach nierówności opodatkowania, a także powołał się na niejasności regulacji kreującej opodatkowanie odpłatnego zbycia.*

Uchwała NSA z 15 maja 2017 r. (sygn. akt II FPS 2/17).

Przykładowe korzystne rozstrzygnięcia po uchwale - wyrok NSA z 8 lutego 2018 r. (sygn. akt II FSK 230/16).

## INTERPRETACJA OGÓLNA MINISTRA FINANSÓW

*Po ww. uchwale składu siedmiu sędziów NSA, Minister Finansów zrewidował swój wcześniejszy niekorzystny pogląd w sprawie opodatkowania sprzedaży nieruchomości przez wdowę lub wdowca, uprzednio nabytej do majątku wspólnego.*

*Aktualnie Minister twierdzi, że **jeżeli zbycie nieruchomości nastąpiło po śmierci jednego z małżonków, a nieruchomość nabyta została do majątku objętego wspólnością majątkową, to 5-letni termin należy liczyć od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości do majątku wspólnego małżonków.***

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2018 r. (nr DD2.8201.3.2017.KBF).

## 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 0% stawki podatku VAT na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT<sup>25</sup>. 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*.

WSA w Szczecinie nie podzielił jednak stanowiska Rzecznika i w konsekwencji oddalił skargę Spółki<sup>26</sup>. 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*.

---

<sup>25</sup> 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”).

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 230/16) – orzeczenie nieprawomocne.



Sprawa ostatecznie trafiła do NSA, który skierował zapytanie do powiększonego składu siedmiu sędziów<sup>27</sup>. NSA przedstawił dwie przeciwstawne wykładnie art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT, jakie wyłoniły się przy rozpatrywaniu skarg do sądów administracyjnych.

Pierwszy pogląd zakłada, że dla możliwości preferencyjnego zastosowania 0% stawki podatku VAT istotna jest ocena, czy zasadniczym celem inwestycji będzie ochrona środowiska morskiego. W przypadku realizacji usług w ramach „Programu ochrony brzegów morskich” można mówić o realizacji celu o charakterze ekonomicznym, a dopiero w dalszej kolejności ewentualnie o ochronie środowiska strefy brzegowej. Tym samym, ochrona brzegu morskiego przed jego dalszą erozją nie może być utożsamiona z ochroną środowiska morskiego.

Według drugiego stanowiska, usługi polegające na odbudowie i rozbudowie umocnień brzegu morskiego mogą być uznane za usługi związane z ochroną środowiska morskiego na gruncie ustawy o VAT. Pojęcie „środowiska morskiego” należy bowiem interpretować w sposób całościowy, na który oprócz wód i dna morskiego składa się również krajobraz morski, a więc plaże morskie, wydmy, klif, wzniesione obiekty chroniące brzeg morski przed erozją spowodowaną działaniem fal morskich. Za korzystną dla podatników wykładnią przemawiają także argumenty natury konstytucyjnej, związane m.in. z możliwością odwołania się do zasady *in dubio pro tributario*

**Jak rozumieć pojęcie  
„usługi związane z ochroną środowiska morskiego”?**



---

<sup>27</sup> Postanowienie NSA z dnia 25 sierpnia 2017 r. (sygn. akt I FPS 2/17).

## STANOWISKO RPO

### W SPRAWIE USŁUG ZWIĄZANYCH Z OCHRONĄ BRZEGÓW MORSKICH

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 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.

### INTERWENCJE RZECZNIKA

- przystąpienie do postępowań w sprawach indywidualnych przed WSA w Szczecinie (sygn. akt I SA/Sz 230/16), wniesienie skarg kasacyjnych do NSA (sygn. akt I FSK 1857/16 oraz I FSK 1171/16),
- udział w posiedzeniach sejmowej Komisji Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, która zajmowała się problemem opodatkowania usług realizowanych na zlecenie urzędów morskich w ramach „Programu ochrony brzegów morskich”,
- udział w postępowaniu uchwałodawczym przed składem siedmiu sędziów NSA (sygn. akt I FPS 2/17).

### UCHWAŁA NSA ZGODNA Z ARGUMENTACJĄ RPO

#### *Zdaniem składu siedmiu sędziów NSA:*

*W stanie prawnym obowiązującym w 2011 r. i 2012 r. usługi polegające na odbudowie i rozbudowie umocnień brzegu Morza Bałtyckiego, służące zachowaniu w stanie niepogorszonym już istniejących brzegów morskich i ich zabezpieczeniu przed dalszym zniszczeniem były usługami związanymi z ochroną środowiska morskiego. Tym samym, miała do nich zastosowanie 0% stawka podatku VAT.*

*NSA nie aprobuje poglądu, zgodnie z którym brzeg morski pozostaje poza pojęciem ochrony środowiska morskiego. Zdaniem sądu, nie powinna budzić wątpliwości okoliczność wzajemnego oddziaływania środowiska morskiego oraz lądowego. NSA wskazał, że nie można postawić znaku równości pomiędzy sformułowaniami, jakich użyto w art. 83 ust. 1 ustawy o VAT, tj. „usługi związane z”, „usługi służące bezpośrednio” lub „usługi związane bezpośrednio z”. Skoro ustawodawca używa różnych pojęć, to nie można przypisywać im takiego samego znaczenia. W konsekwencji NSA uznał, że usługi wykonywane przez spółkę dotyczące ochrony brzegów morskich związane są z ochroną środowiska morskiego na gruncie ustawy o VAT i mogą korzystać z preferencyjnej stawki podatku VAT, nawet jeżeli realizują dodatkowo inny cel np. ochrony brzegów morskich.*

Uchwała NSA z 11 grudnia 2017 r. (sygn. akt I FPS 2/17).

Przykładowe korzystne rozstrzygnięcia po uchwale – wyrok NSA z 22 lutego 2018 r. (sygn. akt I FSK 699/16).

## Czy pomoc sąsiedzka może stanowić prowadzenie działalności gospodarczej?

Pan Tomasz<sup>28</sup> 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, pożyczanie 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 gospodarczą<sup>29</sup>. 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.**

---

<sup>28</sup> Użyte w opisie stanu faktycznego imiona są fikcyjne.

<sup>29</sup> 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<sup>30</sup> 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.<sup>31</sup>.

Sprawa trafiła do NSA, który zwrócił uwagę, że zebrany w sprawie materiał dowodowy jest wątpliwy<sup>32</sup>. Zastrzeżenia budzi samodzielne dołączenie przez organ podatkowy pełnomocnictwa udzielonego przez małżonków radcy prawnemu w innym postępowaniu. Treść pełnomocnictwa nie jest jasna i nie wiadomo, na jakie konkretnie rozciąga się sprawy.

53

**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*, 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.**



<sup>30</sup> Użyte w opisie stanu faktycznego imiona są fikcyjne.

<sup>31</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 września 2009 r. (sygn. akt I SA/Wr 1165/09).

<sup>32</sup> 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 podatkowych<sup>33</sup>. Ostatecznie jednak NSA uchylił niekorzystny dla małżonków wyrok oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>34</sup>.

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.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 listopada 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1201/13).

<sup>34</sup> 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<sup>35</sup> 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 Pawła<sup>36</sup>. 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 dowodowego<sup>37</sup>. **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.

---

<sup>35</sup> Użyte w opisie stanu faktycznego imiona są fikcyjne.

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 listopada 2013 r. (sygn. akt I SA/Łd 879/13).

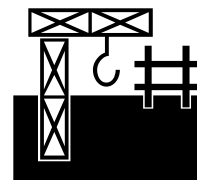
<sup>37</sup> Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 902/14).



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  
w niektórych sytuacjach  
można stosować przy ustalaniu faktów**



## Sprawy w toku

### **W jaki sposób należy rozumieć określenie „zarejestrowanie kwoty należności na skutek błędu organu celnego”?**

Spółka sprowadzała produkt określany w zgłoszeniach celnych jako fosforan jednowapniowy, paszowy i stosowała 0% stawkę cła. Organy celne zakwestionowały dokonaną w zgłoszeniu kwalifikację towaru i negocjowały stanowisko spółki, aby produkt można było uznać za jednorodną substancję chemiczną. Spowodowało to konieczność zmiany przez organ celny klasyfikacji taryfowej towaru i określenie kwoty wynikającej z długu celnego ze stawką autonomiczną w wysokości 20%.

Spór trafił do NSA, który przesądził, że przedmiotem importu w rozpoznawanej sprawie był towar w postaci mieszaniny złożonej z dwóch odrębnych substancji chemicznych, tj. fosforanu wapnia oraz węglanu wapnia, który został prawidłowo zaklasyfikowany przez organ celny<sup>38</sup>. Niemniej jednak NSA stwierdził, że obowiązkiem organu odwoławczego rozpoznającego sprawę w toku instancji było uwzględnienie obowiązującego w dniu wydania ostatecznej (zaskarżonej) decyzji stanu prawnego, w tym także rozpoznanie sprawy na podstawie art. 229 § 3 pkt 3 Kodeksu celnego<sup>39</sup>. Zgodnie z tym przepisem zarejestrowania retrospektywnego nie dokonuje się w wypadkach, gdy kwota należności prawnie należnych nie została zarejestrowana na skutek błędu organu celnego, pod warunkiem że błąd ten nie mógł zostać w żaden sposób wykryty przez dłużnika działającego w dobrej wierze i przestrzegającego przepisów dotyczących zgłoszenia celnego.

Przy ponownym rozpatrywaniu sprawy WSA w Gdańsku oddalił skargę spółki<sup>40</sup>. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że sytuacja, w której organ celny pełni rolę pasywną, nie stanowi co do zasady błędu. Z błędem organu mielibyśmy do czynienia, gdyby pierwotnie konkretyzacja kwoty długu celnego nastąpiła na mocy aktu administracyjnego organu celnego, a następnie okazało się, że to pierwotne określenie kwoty długu celnego przez organ celny było błędne.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2014 r. (sygn. akt I GSK 714/13).

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802, z późn.zm.).

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 listopada 2015 r. (sygn. akt III SA/Gd 651/15).

Rzecznik postanowił przystąpić do postępowania w sprawie ze skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Gdańsku. Rzecznik wskazał, że w jego ocenie przepis art. 229 § 3 pkt 3 Kodeksu celnego budzi uzasadnione wątpliwości w zakresie rozumienia pojęcia „*błąd organu celnego*”. Ograniczenie możliwości zastosowania tego przepisu tylko do sytuacji, w której błąd organu ma formę aktywnego działania (np. przez wydanie aktu administracyjnego) przy jednoczesnym wykluczeniu możliwości popełnienia błędu poprzez zaniechanie organu w zakresie weryfikacji zgłoszenia celnego prowadzi do uzasadnionych wątpliwości co do wykładni tego przepisu. Z tego względu w sprawie powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

Sprawa została zarejestrowana przez NSA pod sygn. akt I GSK 285/16 i obecnie oczekuje na rozstrzygnięcie.

Jak rozumieć pojęcie  
„*błąd organu podatkowego*”?



## **Czy ofiary ulgi meldunkowej mogą powołać się na otrzymanie błędnej informacji z urzędu skarbowego?**

Małżonkowie sprzedali nieruchomości nabytą w 2007 r. w drodze przekształcenia lokatorskiego spółdzielczego prawa do lokalu w prawo własności przed upływem 5 lat. W mieszkaniu byli zameldowani od 1977 r. Przed zawarciem transakcji Pani Helena udała się do urzędu skarbowego, do punktu obsługi klienta z zapytaniem o możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej. Została poinformowana przez kobietę w wieku ok. 20-30 lat, że może skorzystać ze zwolnienia, ponieważ spełnia warunek bycia zameldowanym przez okres ponad 12 miesięcy. Zdaniem pracownika organu nie było konieczności składania oświadczenia, potwierdzającego fakt zameldowania w lokalu przez 12 miesięcy.

Po kilku latach, organy wszczęły wobec małżonków postępowanie podatkowe, domagając się zapłaty zaległości podatkowej z odsetkami. Po zakończonym postępowaniu wymiarowym, obywatele postanowili zwrócić się z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia zaległości z odsetkami. Organ przychylił się do prośby w sprawie odsetek, jednak odmówił umorzenia kwoty głównej zobowiązania, pomimo zaistnienia w sprawie ważnego interesu podatnika. W ocenie organu nie została spełniona przesłanka interesu publicznego.

W toku postępowania umorzeniowego organy przeprowadziły czynności wyjaśniające, mające na celu ustalenie pracownika, który mógł udzielić błędnej informacji odnośnie do braku konieczności składania oświadczenia w sprawie spełnienia warunków do ulgi meldunkowej. Ustalono, że w siedzibie urzędu na wskazanym przez podatnika stanowisku informacji udzielali pracownicy z działu zajmującego się podatkiem dochodowym, w którym pracowało 31 osób. Obsługa punktu miała charakter rotacyjny, nie było jednak grafików, ani harmonogramów, na podstawie których możliwe było zidentyfikowanie pracownika, pełniącego dyżur w danym dniu. Po wyłączeniu kierowników, osób wprowadzających dane do systemu oraz osób nieobecnych w danym dniu, na który wskazywał podatnik, pozostało 20 pracowników. Organ uzyskał pisemne oświadczenia od 14 z nich, w których każdy ze składających oświadczył, że nie pamięta, czy w danym dniu pełnił dyżur na stanowisku informacyjnym.

Rzecznik Praw Obywatelskich uznał, że w ww. stanie faktycznym doszło do sytuacji, w której pomimo tego, iż organ przeprowadził postępowanie wyjaśniające, nie zostały rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. Wszystkie bowiem osoby, które złożyły pisemne oświadczenia wskazały, że nie pamiętają, czy pełniły dyżur. Oznacza to, że żadna z nich nie potwierdziła ani tego, że poinformowała podatnika o konieczności złożenia oświadczenia koniecznego do skorzystania z ulgi meldunkowej, ani tego że podatek otrzymał informację, że takiego oświadczenia składać nie musi. **W takiej sytuacji – zdaniem Rzecznika – zaistniała obiektywna wątpliwość co do tego, czy i jaką informację uzyskał podatek. Wątpliwość ta powinna zostać rozstrzygnięta na korzyść podatnika w oparciu o argumenty natury konstytucyjnej. Miała ona istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Sam bowiem organ stwierdził, że w sytuacji gdyby okoliczność udzielania błędnej informacji przez pracownika urzędu skarbowego rzeczywiście miała miejsce i miała wpływ na zachowanie podatnika, organ umorzyłby całość zaległości podatkowej, biorąc pod uwagę zasadę zaufania do organów podatkowych.**

Ponadto, Rzecznik przedstawił stanowisko, zgodnie z którym **stosowanie instytucji umorzenia zaległości podatkowych nie powinno się ograniczać wyłącznie do zdarzeń absolutnie nadzwyczajnych lub losowych. Przy ocenie wniosku o umorzenie zaległości podatkowej organy winny mieć na względzie całokształt sytuacji, w jakiej znalazł się podatek. Rzecznik akcentował, że w postępowaniu o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, organ powinien uwzględnić okoliczności powstania zaległości, które w tej sprawie wynikały z wielokrotnych zmian stanu prawnego. Rzecznik również wskazywał, że organy powinny mieć na uwadze okoliczność, że obywatele w rzeczywistości spełnili warunek o zameldowaniu w lokalu przez okres 12 miesięcy.**

Sprawy oczekują na wyznaczenie terminu przez NSA<sup>41</sup>.

**Czy można powołać się na zasadę  
*in dubio pro tributario* w sytuacji wątpliwości  
co do okoliczności błędnego poinformowania  
podatnika przez organ ?**



<sup>41</sup> Sygn. akt przed NSA II FSK 2798/16 i II FSK 2798/16.

## STANOWISKO RPO W SPRAWIE OFIAR ULGI MELDUNKOWEJ

Rzecznik stoi na stanowisku, że **ulgi podatkowe nie powinny stawać się swoistą pułapką dla obywatela**. W szczególności dotyczy to systemu ulg, mających na celu wsparcie obywateli w realizacji potrzeb mieszkaniowych. Wprowadzenie ulg podatkowych w tym obszarze stanowi bowiem jedną z form realizacji gwarancji konstytucyjnych przewidujących, że władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Tym samym, **w ocenie Rzecznika konieczne jest zastosowanie prokonstytucyjnej wykładni przepisów o uldze meldunkowej w odniesieniu do osób, które w rzeczywistości spełniły warunek zameldowania, ale nie złożyły stosowanego oświadczenia w sposób bezpośredni do organu**.

Rzecznik podkreśla, że **sam fakt zameldowania w danym w budynku lub lokalu na pobyt stały jest okolicznością, która może być w każdym czasie zweryfikowana na podstawie dokumentu urzędowego wystawianego przez organ gminy lub miasta**. Organ podatkowy może również we własnym zakresie dokonać takiej weryfikacji na podstawie danych z rejestru PESEL.

**Zdaniem Rzecznika, skoro w przepisach podatkowych nie określono ani treści, ani też formy, w jakiej należy złożyć sporne oświadczenie o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej, to należałoby dopuścić ewentualność jego odzwierciedlenia w inny dorozumiany sposób w takich dokumentach jak np. zeznanie podatkowe czy akt notarialny przekazywany organom podatkowym za pośrednictwem notariuszy.**

Ponadto w ocenie Rzecznika, skomplikowane przepisy podatkowe, częste zmiany stanu prawnego, jednoczesne obowiązywanie trzech różnych regulacji uzależnionych od daty nabycia zbywanej nieruchomości mogły wywołać liczne wątpliwości co do ich prawidłowego stosowania nie tylko wśród podatników, ale także i wśród organów podatkowych, czy notariuszy. **Okoliczność ta powinna być wzięta pod uwagę przy ocenie interesu publicznego w postępowaniach umorzeniowych.**

## INTERWENCJE RZECZNIKA NA RZECZ OFIAR ULGI MELDUNKOWEJ

- działania generalne: wystąpienia RPO do resortu finansów z dnia 18 lipca 2017 r. oraz z dnia 15 lutego 2018 r. (V.511.253.2017),
- przystąpienia RPO do postępowań sądowych w sprawach indywidualnych – w części spraw zapadły już orzeczenia por. prawomocny wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 września 2017 r. (sygn. akt I SA/Lu 428/17), wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. (sygn. akt II FSK 1960/17), natomiast sprawy o sygn. akt II FSK 2798/16 i II FSK 2798/16 oczekują na rozstrzygnięcie.

### **Sprawa Pana Henryka – korzystny wyrok NSA na etapie wymiarowym**

Pan Henryk mieszkał w lokalu na IV piętrze, w którym zameldowany był przez 34 lata. Własność mieszkania nabył w 2007 r. w wyniku przekształcenia lokatorskiego prawa do lokalu w prawo własności. Ze względu na pogarszający się stan zdrowia (niepełnoprawność ruchowa uniemożliwiająca wchodzenie po schodach), w 2011 r. pan Henryk zmuszony został do sprzedaży lokalu. W tym samym roku kupił mieszkanie na parterze. Pod koniec upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, organy wszczęły postępowanie i uznały, że Pan Henryk powinien zapłacić podatek z odsetkami. Ich zdaniem nie złożył on wymaganego oświadczenia uprawniającego do skorzystania z ulgi.

Rzecznik dowiedział się o sprawie Pana Henryka z doniesień medialnych i z urzędu podjął interwencję procesową na etapie postępowania przed NSA. W ocenie Rzecznika były podstawy do przyjęcia, że w sprawie Pana Henryka doszło do skutecznego złożenia oświadczenia o zameldowaniu w formie dorozumianej, tj. w aktach notarialnych, które zostały przekazane za pośrednictwem notariuszy. Z argumentacją Rzecznika zgodził się NSA. W ustnym uzasadnieniu do wyroku sąd stwierdził, że wymóg złożenia spornego oświadczenia w sprawie ulgi meldunkowej należy interpretować w sposób niesformalizowany. Zatem dopuszczalne jest przyjęcie, że do złożenia oświadczenia w sprawie ulgi meldunkowej doszło za pośrednictwem aktu notarialnego.

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. (sygn. akt II FSK 1960/17).

### **Sprawa Pana Adama – korzystny wyrok WSA na etapie umorzeniowym**

W 2012 r. Pan Adam sprzedał mieszkanie przed upływem 5 lat od daty jego nabycia. Obywatel twierdzi, że wysłał do urzędu skarbowego oświadczenie wymagane do skorzystania z ulgi meldunkowej. Zdaniem organu, dokumenty ostatecznie nie dotarły. Podatnik złożył też zeznanie roczne, w którym wykazał kwotę podlegającą zwolnieniu, ale w błędnej rubryce. Rok później Pan Adam uległ ciężkiemu wypadkowi samochodowemu, na skutek którego doznał poważnego uszczerbku na zdrowiu. Obywatel został uznany za częściowo niezdolnego do pracy oraz za osobę z umiarkowanym stopniem niepełnosprawności. Organy uznały, że nie może on skorzystać z ulgi meldunkowej, a następnie dwukrotnie stwierdziły, że nie ma podstaw do umorzenia zaległości podatkowej. W nieformalnej korespondencji fiskus wskazywał, że nie ma podstaw do umorzenia podatku, powołując się na plotki ze środowiska lokalnego i przytaczając wypowiedzi „*niech się podatnik cieszy, że żyje*”. Ostatecznie organy uznały, że w tej sprawie wprawdzie mamy do czynienia ze zdarzeniem nadzwyczajnym, co uzasadnia wystąpienie ważnego interesu podatnika, niemniej jednak interes publiczny stoi na przeszkodzie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania.

RPO przystąpił do tego postępowania na etapie sądu pierwszej instancji wskazując, że organy dopuściły się przekroczenia granic swobody uznania administracyjnego. WSA w Lublinie podzielił pogląd Rzecznika stwierdzając, że zasada powszechności opodatkowania powinna być konfrontowana także z innymi zasadami konstytucyjnymi tj. zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadą sprawiedliwości społecznej, czy zasadą zabezpieczenia społecznego dla osób pozostających bez pracy. W chwili obecnej RPO monitoruje, czy w tej sprawie wskazania WSA w Lublinie zostaną uwzględnione przez organy.

Prawomocny wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 września 2017 r. (sygn. akt I SA/Lu 428/17).

## Aneks

### 1. Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej



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.



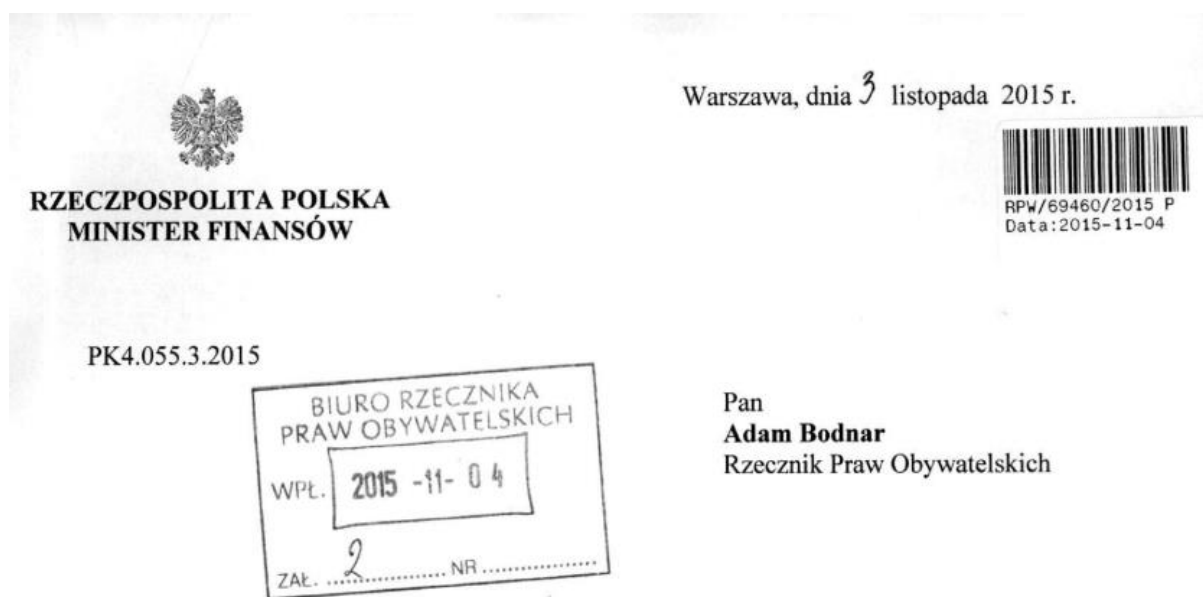
Wprowadzenie tej regulacji ma na celu podwyższenie standardów ochrony praw podatników, dlatego jednolite stosowanie tego przepisu przez organy podatkowe ma zasadnicze znaczenie dla realizacji tej zasady w praktyce.

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,

Bodur

## 2. 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*

### 3. Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej



# 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**

68

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 pronounijnej.

Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale - na innym polu działania prawa podatkowego - wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji.

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

## 4. Stanowisko Ministra Finansów w sprawie praktycznego stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej



**MINISTERSTWO FINANSÓW**  
**Departament Poboru Podatków**

Warszawa, dnia 30 kwietnia 2018 r.

DPP10.055.1.2018

**Pan**  
**Piotr Mierzejewski**  
Dyrektor Zespołu Prawa Administracyjnego  
i Gospodarczego

**Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich**

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 3 kwietnia 2018 r., sygn. V.511.494.2015.KB w sprawie zakresu stosowania klauzuli *in dubio pro tributario* w rozstrzygnięciach organów podatkowych, Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia.

Wątpliwości podniesione w wystąpieniu dotyczą stosowania przez organy podatkowe obowiązującego od dnia 1 stycznia 2016 r. art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.). Przepis stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*).

Z informacji uzyskanych przez Ministerstwo Finansów z Izb Administracji Skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej wynika, że od momentu wejścia w życie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej do dnia 31 marca 2018 r. ww. zasada została zastosowana w 45 rozstrzygnięciach organów podatkowych (w 42 decyzjach oraz w 3 interpretacjach indywidualnych).

**Decyzje wydane z zastosowaniem klauzuli *in dubio pro tributario* przez organy podatkowe**  
(według stanu na dzień 31 marca 2018 r.)

Rok	Podatki			
	Podatek dochodowy od osób fizycznych	Podatek dochodowy od osób prawnych	Podatek od towarów i usług	Inne (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych)
2016	4	0	7	7
2017	7	1	9	6
2018 (01.01 - 31.03)	1	0	0	0
SUMA	12	1	16	13



Ministerstwo Finansów przedstawia zestawienie przepisów prawa podatkowego, co do których organy podatkowe w wydanych decyzjach uznały za niejasne (rozstrzygnięto na korzyść podatnika):

- 1) ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych:
  - art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8,
  - art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 18 oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d,
  - art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c,
  - art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126,
  - art. 21 ust. 1 pkt 131,
  - art. 27g,
  - art. 27 ust 9.
- 2) ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych:
  - art. 15 ust. 1.
- 3) ustawa o podatku od towarów i usług:
  - art. 15 ust. 2 w związku z art. 15 ust. 1 w związku z czynnościami wymienionymi w art. 5,
  - art. 29a ust. 1,
  - art. 41 ust. 2a w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do tej ustawy,
  - art. 42 ust 3,
  - art. 86 ust. 1,
  - art. 43 ust. 13 w związku z art. 43 ust. 1 pkt 37.
- 4) Inne:
  - ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych:
    - art. 1 ust. 1 pkt 1,
    - art. 9 pkt 2 lit. a) - wg stanu obowiązującego na dzień 6.07.2015 r.
  - ustawa o podatku od spadków i darowizn:
    - art. 4 ust. 1 pkt 1,
    - art. 4a ust. 1,
    - art. 15 ust. 3.
  - ustawa Ordynacja podatkowa:
    - art. 68 § 1 w związku z art. 100,
    - art. 70 § 4,
    - art. 111.
  - ustawa o podatku akcyzowym:
    - art. 48 ust. 9.
  - ustawa o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi:
    - art. 23 ust. 2.

Ponadto, zasada *in dubio pro tributario* została zastosowana w trzech interpretacjach indywidualnych wydanych w wyniku uwzględnienia orzeczenia sądu administracyjnego i dotyczyła:

- art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (2 interpretacje) oraz art. 5a pkt 6 ww. ustawy (1 interpretacja).

Przedstawiając powyższe Ministerstwo Finansów pragnie zauważyć, że zasada *in dubio pro tributario*, jest konsekwencją zasad konstytucyjnych (demokratycznego państwa prawa, ustawowej regulacji zasad opodatkowania, wolności gospodarczej oraz ochrony własności) i zasad ogólnych postępowania podatkowego (prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa).



Odnosząc się natomiast do powołanego w piśmie stanowiska, że „podatnicy mają duże trudności z powołaniem się na zasadę *in dubio pro tributario* na etapie sporu z organem”, należy przede wszystkim zauważyć, że norma prawna zawarta w ww. art. 2a Ordynacji podatkowej zawiera dyrektywę nakazującą rozstrzygnięcie na korzyść podatnika tylko takich wątpliwości dotyczących przepisów prawa, których nie da się usunąć w drodze procesu wykładni. Zasada ta ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów.

W związku z powyższym należy podkreślić, że zastosowanie zasady *in dubio pro tributario* w kształcie wynikającym z art. 2a Ordynacji podatkowej powinno być uwarunkowane okolicznościami stanu faktycznego konkretnej, indywidualnej sprawy. Obowiązki powyższej zasady z pewnością nie oznacza, że w każdej sprawie organ podatkowy ma obowiązek przychylić się do stanowiska podatnika, jeżeli na tle zbliżonych stanów faktycznych pojawiły się rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Wspomniane rozbieżności mogą bowiem wynikać np. ze zróżnicowanych ustaleń dowodowych w okolicznościach konkretnej sprawy.

Ocena, czy w konkretnej sprawie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, pozostaje w gestii organu rozpatrującego tę sprawę. Natomiast prawidłowość rozstrzygnięcia podjętego przez organ podatkowy w indywidualnej sprawie może podlegać ocenie tylko w trybie kontroli instancyjnej i kontroli sądowno-administracyjnej.

Końcowo, Ministerstwo Finansów pragnie zauważyć, że stosowanie zasady *in dubio pro tributario* mimo, że było do tej pory rzadko powoływane w wydawanych rozstrzygnięciach przez organy podatkowe, ma istotne znaczenie jako zasada gwarancyjna i jako taka jest realnie stosowana w czynnościach sprawdzających, postępowaniach kontrolnych i podatkowych przez organy podatkowe. W praktyce organy podatkowe stosunkowo rzadko powołują się na art. 2a Ordynacji podatkowej w wydawanych rozstrzygnięciach, bowiem generalnie, zastosowanie zasady wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej sprowadza się do odstąpienia od wydania niekorzystnego dla podatnika rozstrzygnięcia, bądź odstąpienia od podjęcia działań wobec niego.

Przystawiając powyższe wyjaśnienia Ministerstwo Finansów wyraża nadzieję, że zostaną one uznane za wyczerpujące.

**Zastępca Dyrektora  
Departamentu Poboru Podatków  
w Ministerstwie Finansów  
Elżbieta Banaszewska – Miałkowska**

/pismo zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

## Przydatne orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15).

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).

Uchwała NSA z dnia 11 grudnia 2017 r. (sygn. akt I FPS 2/17).

Uchwała NSA z 15 maja 2017 r. (sygn. akt II FPS 2/17).

Uchwała NSA z dnia 17 listopada 2014 r. (sygn. akt II FPS 4/14).

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

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. (sygn. akt II FSK 1960/17).

Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r. (sygn. akt II FSK 1153/16).

Wyrok NSA z 22 lutego 2018 r. (sygn. akt I FSK 699/16).

Wyrok NSA z 8 lutego 2018 r. (sygn. akt II FSK 230/16).

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017 r. (sygn. akt II FSK 3280/15).

Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2017 r. (sygn. akt II FSK 3128/14).

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).

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).

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 11 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Sz 662/17) – orzeczenie prawomocne.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 grudnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Rz 661/17) – orzeczenie nieprawomocne.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 grudnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 837/17) – orzeczenie nieprawomocne.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 września 2017 r. (sygn. akt I SA/Lu 428/17) – orzeczenie prawomocne.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lutego 2017 r. (sygn. akt I SA/Gd 1563/16) – orzeczenie prawomocne.

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) – prawomocny.

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.

Elektroniczna wersja publikacji na stronie  
[www.rpo.gov.pl](http://www.rpo.gov.pl):



**Co Rzecznik Praw Obywatelskich robi na rzecz przedsiębiorców:**

**[www.rpo.gov.pl/pl/sprawa/podatki](http://www.rpo.gov.pl/pl/sprawa/podatki)**