

**Marta Roma Tużnik**

Wydział Nauk Społecznych i Administracji  
Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

## **Interes publiczny czy interes prywatny w zasadzie *in dubio pro tributario*?**

1. Zasada *in dubio pro tributario* stanowi, że wszelkie niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zasada ta stała się przedmiotem żywego zainteresowania opinii publicznej za sprawą referendum ogólnokrajowego, które zostało przeprowadzone 6 września 2015 r., a jedno z pytań dotyczyło wprowadzenia zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. W opracowaniach naukowych, artykułach prasowych oraz w doniesieniach medialnych wskazuje się, że dzięki tej zasadzie interes podatnika będzie chroniony. Podatnik nie będzie więc stał jak dotąd na przegranej pozycji w starciu z fiskusem. Celem artykułu jest przedstawienie wątpliwości powstałych w związku z wprowadzeniem tej klauzuli do porządku prawnego. Czy zasada *in dubio pro tributario* coś zmieni? Czy interes publiczny (fiskusa) będzie traktowany na równi z interesem prywatnym (podatnika) oraz czy zasada ta będzie faktycznie stosowana?

2. Pojęcie interesu publicznego oraz prywatnego było i jest przedmiotem badań naukowych przedstawicieli doktryny oraz judykatury. Opracowania naukowe zwykle dotyczą interesu publicznego<sup>1</sup>. Natomiast pojęcie interesu prywatnego jest przedstawiane na zasadzie wzajemnych relacji z tym pierwszym. Interes publiczny należy do tzw. klauzul generalnych, wyrażonych w Konstytucji RP<sup>2</sup> (art. 17 ust. 1, 22, 63, 213 ust. 1) oraz wielu innych aktach normatywnych.

<sup>1</sup> Zob. A. Żurawik, „Interes publiczny”, „Interes społeczny” i „Interes społecznie uzasadniony”. Próba dookreślenia pojęć, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, z. 2, s. 60 i n.; idem, *Interes publiczny w prawie gospodarczym*, Warszawa 2013, s. 127 i n.; także: J. Nawrot, *Interes publiczny*, [w:] A. Powałowski (red.), *Leksykon prawa gospodarczego publicznego*, Warszawa 2009, s. 67–68; A. Wilczyńska, *Interes publiczny w prawie stanowionym i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 6, s. 48–55.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Jak podkreśla Aleksandra Wilczyńska, nie jest możliwe skonstruowanie definicji bądź wyczerpujące skatalogowanie interesu publicznego. Treść pojęcia jest zależna przede wszystkim od konkretnego kontekstu normatywnego, w jakim zostało ono użyte, celu regulacji oraz innych warunków prawnych i pozaprawnych. Wypracowanie jednolitego znaczenia interesu publicznego nie byłoby zresztą pożądane z punktu widzenia tego, jaką rolę pełnią w prawie klauzule generalne. Gdyby zwrot niedookreślony uzyskał konkretną treść, utraciłby swą elastyczność, a to w konsekwencji doprowadziłoby do utraty przez powołane organy możliwości podejmowania decyzji ze szczególnym uwzględnieniem warunków indywidualnych. Ustalanie interesu publicznego pozostaje w związku z całokształtem okoliczności towarzyszących danemu konkretnemu stanowi faktycznemu każdej indywidualnie ocenianej sprawy i nie nadaje się do uniwersalnego unormowania prawnego<sup>3</sup>.

Próby definiowania pojęcia „interes publiczny” były jednak podejmowane. Według Artura Żurawika, można wyróżnić trzy ujęcia relacji pomiędzy interesem publicznym a interesem jednostki. W pierwszym modelu (tzw. teoria nadrzędności interesu publicznego) interes publiczny jest nadrzędny w stosunku do interesu jednostki. Drugi model (tzw. teoria wspólnego interesu) odwołuje się również do interesów jednostek, ale zakłada sumowanie wszystkich interesów indywidualnych przy jednoczesnym uwzględnieniu interesów mniejszości, podczas gdy tzw. teoria nadrzędności dopuszcza możliwość eliminacji interesów mniejszości w procesie definiowania dobra wspólnego. Ostatni zaś ze wspomnianych modeli, czyli teoria jedności (*unitary conception*), zakłada, że pojęcie interesu publicznego opiera się na rywalizacji konkurencyjnych roszczeń, bazujących jednak na pewnych wspólnych wartościach uznawanych w społeczeństwie i stanowiących podstawę rozstrzygnięć władzy publicznej<sup>4</sup>. Zdecydowana większość poglądów wyrażanych w doktrynie<sup>5</sup> oraz judykaturze<sup>6</sup> opowiada się za ideą ważenia interesów: publicznego oraz prywatnego.

W opinii A. Wilczyńskiej ważenie interesów (zasada proporcjonalności) jest przede wszystkim zadaniem ustawodawcy. Ten ostatni jest w szczególności legitymowany do uwzględniania zróżnicowanych i społecznie doniosłych interesów, które często dotyczą bezpośrednio praw i wolności jednost-

<sup>3</sup> A. Wilczyńska, op. cit., s. 48–55.

<sup>4</sup> A. Żurawik, „*Interes publiczny*”, „*Interes społeczny*”..., s. 60 i n.; idem, *Interes publiczny w prawie...*, s. 127 i n.; także: J. Nawrot, op. cit., s. 67–68.

<sup>5</sup> L. Leszczyński, *Kategoria interesu w stosowaniu prawa administracyjnego. Przykład art. 7 KPA*, [w:] A. Korybski, M. W. Kostycki, L. Leszczyński (red.), *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Lublin 2006, s. 81; M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986; A. Wilczyńska, op. cit., s. 49 i n.; A. Żurawik, „*Interes publiczny*”, „*Interes społeczny*”..., s. 60.

<sup>6</sup> Wyrok TK z dnia 20 marca 2006 r., sygn. akt K 17/05, OTK-A 2006, nr 3, poz. 30; wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., sygn. akt III ARN 49/93.

ki, a tym samym ograniczają możliwości realizacji przysługujących jej praw zasadniczych<sup>7</sup>.

3. Kluczowa dla niniejszych rozważań pozostaje kwestia miejsca prawa podatkowego w systemie prawa. Konieczność powyższego ustalenia ma taki związek z przedmiotowym zagadnieniem, że zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z zasad prawa podatkowego. Wobec tego poniższe wywody będą potrzebne do zbadania, czy ustawodawca, wyodrębniając prawo podatkowe jako jedną z gałęzi prawa, postępował zgodnie z ideą ważenia interesów publicznego i prywatnego.

Nie ulega wątpliwości, że prawo podatkowe w klasycznym podziale na prawo publiczne, w którym dominuje interes państwa, oraz prawo prywatne, gdzie przeważa interes poszczególnych jednostek, należy do prawa publicznego<sup>8</sup>. Należy zaznaczyć, że samo uzyskanie przez prawo podatkowe statusu samodzielnej gałęzi prawa nastąpiło stosunkowo niedawno. W okresie PRL stanowiło fragment jednego z podstawowych działów prawa finansowego – prawa budżetowego, a dokładniej tzw. budżetowego prawa dochodowego. Pozycję samodzielną miało natomiast prawo finansowe, które wyodrębniło się z prawa administracyjnego, pozostając z tym prawem w ścisłym związku.

Kryteriami przesądzającymi o tym, że obecnie prawo podatkowe stanowi samodzielną gałąź prawa, są przede wszystkim przedmiot oraz metoda regulacji stosunków społecznych<sup>9</sup>. Przedmiotem regulacji prawa podatkowego są stosunki społeczne należące do zjawisk ekonomicznych, polegające na podziale środków pieniężnych pomiędzy państwem a podmiotami na rynku. Ich cechą charakterystyczną jest przymusowość i nieodpłatność, czyli prawo żądania przez państwo od innego podmiotu świadczenia pieniężnego bez jakiegokolwiek świadczenia z jego strony. Treścią tych stosunków prawnych jest obowiązek podatkowy, tj. nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Na jego mocy organ skarbowy ma prawo dokonać wymiaru podatku, a podatnik musi mu się podporządkować. Normy prawa podatkowego regulują więc stosunki społeczne między państwem a jednostką związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> A. Wilczyńska, op. cit., s. 49 i n.

<sup>8</sup> Tak też: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 58; M. Goettel, A. Goettel, [w:] M. Goettel, M. Lemmonier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 17; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 20; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.

<sup>9</sup> M. Goettel, A. Goettel, [w:] *Instytucje prawa cywilnego...*, s. 16.

<sup>10</sup> R. Wolański, op. cit., s. 59–60; M. Goettel, A. Goettel, [w:] *Instytucje prawa cywilnego...*, s. 19.

Kolejną cechą wyróżniającą prawo podatkowe jest wyłączenie stosowania administracyjnoprawnej metody regulacji. Zastosowanie tej metody wynika z władztwa, podporządkowania i nierównorzędności stosunków w prawie podatkowym. Stosunki te wynikają bezpośrednio z mocy prawa, są kształtowane przez prawodawcę i nie mają na niego wpływu podmioty prawa podatkowego<sup>11</sup>. Konstatacja jest więc taka, że podmiotem uprawnionym jest związek publicznoprawny, zaś obowiązek zawsze ciąży na podatniku. Realizacja zaś tego obowiązku jest zagwarantowana bezpośrednim przymusem państwowym. Biorąc powyższe pod uwagę, można postawić tezę, że podatkowy stosunek zobowiązaniowy jest kształtowany przez ustawodawcę, a autonomia woli stron tego stosunku i możliwość wpływu na jego kształt w istocie nie wchodzi w rachubę<sup>12</sup>.

4. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika została wprowadzona do przepisów Ordynacji podatkowej<sup>13</sup> z dniem 1 stycznia 2016 r., o czym szerzej będzie mowa dalej. Warto zatem przeanalizować przepisy tej ustawy pod kątem częstotliwości posługiwania się przez ustawodawcę terminami związanymi z interesem publicznym oraz interesem prywatnym.

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej doprowadziła do ustalenia, że ustawodawca operuje kilkoma pojęciami, m.in. „interes publiczny”, „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes strony”. Warto zaznaczyć, że zgodnie z art. 133 § 1 O.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest także podatnik, czyli należy uznać, że „ważny interes strony” obejmuje również swoim zakresem treściowym „ważny interes podatnika”.

Termin „interes publiczny” został użyty w przepisach Ordynacji podatkowej (art. 20, art. 22 § 1, art. 48 § 1, art. 67a § 1, art. 133a § 1, art. 169 § 3 pkt 1, art. 179 § 1, art. 208 § 2, art. 234, art. 240 § 2, art. 253 § 1, art. 253a § 1, art. 270 § 1, art. 299b § 2) aż czternaście razy, „ważny interes podatnika” sześć razy (art. 22 § 1, art. 48 § 1, art. 67a § 1, art. 77a, art. 253 § 1), zaś „ważny interes strony” tylko trzy razy (art. 20, art. 169 § 3 pkt 1, art. 253a § 1).

Trzeba też podkreślić, że przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują pojęć ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego ani też nie odsyłają do innych aktów prawnych. „Ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” są pojęciami niedookreślonymi, czyli nie mają stałej treści, lecz zyskują znaczenie w zależności od kontekstu sprawy. Dlatego też ich treść powinna być oceniana z uwzględnieniem konkretnych okoliczności występujących w danej sprawie. Na ten temat istnieje bogate orzecznictwo sądu ad-

<sup>11</sup> R. Wolański, op. cit., s. 60.

<sup>12</sup> Zob. M. Goettel, A. Goettel, [w:] *Instytucje prawa cywilnego...*, s. 24–25.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 201) – dalej O.p.

ministracyjnego, które wskazuje, jakie okoliczności powinny być brane pod uwagę przy ocenie przesłanek udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Art. 67a § 1 O.p. stanowi: „Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może: 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty; 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną”.

Dookreślenia pojęć interesu publicznego oraz ważnego interesu podatnika podjął się Naczelny Sąd Administracyjny, który stwierdził, że „użyte w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej zwroty: »ważny interes podatnika« i »interes publiczny« nie mają stałego zakresu treści. Są to więc swoiste klauzule generalne, odsyłające do ocen pozaprawnych. To wszystko sprawia, że w identyfikowaniu powyższych pojęć szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo sądów administracyjnych. W orzecznictwie tym, jak również w piśmiennictwie przyjmuje się, że przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika”<sup>14</sup>. W tym samym wyroku NSA słusznie zauważył, że „pojęcia ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego stanowią warunki skorzystania przez organ podatkowy z uznania”. W innym wyroku podkreślił, iż organ podatkowy dysponuje pewnym marginesem swobody zarówno w odniesieniu do wykładni tych pojęć, jak i oceny sytuacji faktycznej sprawy<sup>15</sup>.

Wspomnianej swobody nie można jednak utożsamiać z uznaniem administracyjnym. Weryfikacja istnienia przesłanek udzielenia ulgi, o jakiej mowa w art. 67a § 1 pkt 3 O.p., poddana jest bowiem rygorom postępowania podatkowego. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciami niedookreślonymi wymaga od organu wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki ważnego interesu podatnika, tudzież interesu publicznego, czy też nie. Natomiast z samym uznaniem będziemy mieli do czynienia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie jednej z tych przesłanek lub obu łącznie. Jeżeli jednak nie stwierdzi wystąpienia sytuacji odpowiadających użytym pojęciom ważnego interesu podatnika tudzież interesu publicznego, wówczas w ogóle nie będzie wchodziło w grę zastosowanie przez ten organ uznania administracyjnego. Oznacza to, że w takim

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 425/10. Por. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 619/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 19 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 148/11; B. Dauter, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 382.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 689/09, CBOSA.

przypadku organ nie będzie dysponował wyborem, tylko decyzja będzie miała charakter związany<sup>16</sup>.

Reasumując, należy stwierdzić, że ocena, czy w danej sprawie zachodzą okoliczności, które mogą być uznane za stanowiące o ważnym interesie podatnika lub interesie publicznym, należy do organu podatkowego dokonującego rozstrzygnięcia w sprawie<sup>17</sup>.

5. Wprowadzenie klauzuli *in dubio pro tributario* do przepisów Ordynacji podatkowej nastąpiło z inicjatywy Prezydenta RP Bronisława Komorowskiego, który wniósł do Sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>18</sup>. Projekt dotyczył:

1) wprowadzenia zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika;

2) doprecyzowania przesłanek przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia oraz ustanowienia na 3 lata maksymalnego okresu, o jaki może zostać przedłużony termin przedawnienia;

3) okresu możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej; wprowadzenia fakultatywności składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej i zmiany mechanizmu tzw. korekty kosztów w podatkach dochodowych.

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>19</sup> weszła w życie 1 stycznia 2016 r., wprowadzając do przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej art. 2a w brzmieniu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Prace nad ustawą, jak już wspomniano, miały związek z zapowiadany na wrzesień 2015 r. referendum, które miało doprowadzić m.in. do wprowadzenia klauzuli rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

6. Uzasadnieniem dla wprowadzenia omawianej klauzuli, co podkreśla się w judykaturze, jest to, że podstawowym fundamentem każdej z zasad państwa prawa winna być Konstytucja jej normy. W przypadku zasady *in dubio pro tributario* „obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym za-

<sup>16</sup> Por. M. Jaśkowska, *Glosa do wyroku NSA z 26 września 2002 r., III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9, s. 481.

<sup>17</sup> Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra na interpelację nr 17659 w sprawie podejścia organów skarbowych do próśb o rozłożenie na raty orzeczonych, zaległych należności skarbowych, [online] <[www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5D9AAD54](http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5D9AAD54)> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>18</sup> Projekt ustawy z dnia 9 grudnia 2014r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 3018.

<sup>19</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 1197.

kresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa i zaufania obywatela do państwa<sup>20</sup>. Stąd jedną z pierwszych wymienionych w ustawie zasadniczej norm jest zasada demokratycznego państwa prawnego wyrażona w art. 2 Konstytucji RP i rozwijana w innych aktach prawnych, m.in. powtórzona wprost w art. 120 O.p.

Na gruncie prawa podatkowego podstawowymi normami, które stanowią punkt wyjścia do tworzenia i stosowania dalszych przepisów, są ponadto rozdział II Konstytucji RP („Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela) i art. 217 Konstytucji RP, stanowiący, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Wskazane normy konstytucyjne są podstawą każdego przepisu prawa podatkowego i powinny być w pierwszej kolejności brane pod uwagę przez ustawodawcę, który nie może ich jednak przekraczać<sup>21</sup>.

Uchwalenie ustawy z dnia 5 sierpnia 2016 r., a w raz z nią art. 2a statującego zasadę *in dubio pro tributario* spowodowało, że powstało szereg wątpliwości interpretacyjnych co do jej stosowania w praktyce. W związku z tym Minister Finansów wydał w dniu 29 grudnia 2015 r. interpretację ogólną, w której wyjaśnił, że zasada rozstrzygania na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Określenie kręgu adresatów przedmiotowej normy, zdaniem Ministra Finansów, również wymaga doprecyzowania. Słowem kluczem jest w tym wypadku użyte w art. 2a O.p. pojęcie „rozstrzyganie”, gdyż jest ono bezpośrednio związane z działaniem organu, co w konsekwencji oznacza, że to właśnie organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową jest bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a. Przy czym w zastosowanej przez resort finansów wykładni wyróżnia się także adresata pośredniego i wskazuje się na podatnika, który „może 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”<sup>22</sup>. Poza tym jednoznacznie stwierdzono, że nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych

<sup>20</sup> Uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W 11/93, OSwSG 1994, nr 9, poz. 155.

<sup>21</sup> W. Szewc, M. Broniecki, *Jeszcze raz o zasadzie „in dubio pro tributario”*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, „Studia Finansowoprprawne” 2011, nr 2, s. 189–190.

<sup>22</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr PK4.8022.44.2015 z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.Urz. MF, poz. 4).

podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. Minister Finansów stanął na stanowisku, że sytuacja prawna wyżej wymienionych podmiotów spełnia warunki do tego, aby dopuścić stosowanie art. 2a O.p. w drodze analogii.

Zakresem interpretacji ogólnej Ministra Finansów objęto także tryb oraz sposób postępowania organów przy stosowaniu klauzuli *in dubio pro tributario*. Wątpliwość dotyczyła tego, czy zasada ta będzie miała swoje zastosowanie wyłącznie w przypadku postępowania podatkowego. Stwierdzono, że już z samego umiejscowienia art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej będzie wynikało jego szersze zastosowanie. Zwrócono przy tym uwagę, 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”<sup>23</sup>.

Minister Finansów dokonał również interpretacji pojęcia „korzyść podatnika”. Uznał, że jest to optymalne rozwiązanie prawne dla podatnika spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu i to on sam powinien je wskazać. Oczywiście nie oznacza to, że w każdym wypadku organ musi się z taką interpretacją przepisu i sposobem jego zastosowania przed podatnika zgodzić. Niemniej kwestionując to, ma obowiązek wykazać, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle konkretnej sprawy albo udowodnić, że zaistniałe wątpliwości da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazany przez podatnika. Innymi słowy nie wystarczy, aby organ podatkowy w treści uzasadnienia do wydanej decyzji jedynie przytoczył argumentację podatnika. Ma on dokonać jej analizy i jednoznacznie odnieść do tego, z jakich powodów nie zgadza się ze stawiąną przez podatnika tezą o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości oraz wyjaśnić, co w rezultacie miałyby oznaczać, że przepis art. 2a O.p. nie będzie miał zastosowania w konkretnej sprawie.

W opinii Ministra Finansów szczególnego zaakcentowania wymaga fakt, że gdy będzie można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, to organ podatkowy powinien wybrać tę korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie będzie w stanie tego ustalić (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 interpretacji. Trzeba również podkreślić, że przyjęcie korzystnej dla

<sup>23</sup> Ibidem.



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 O.p. będzie ten sam przepis prawa podatkowego<sup>24</sup>.

Analizowana zasada spowodowała optymistyczne, ale i pełne sceptycyzmu opinie co do jej funkcjonowania w praktyce. Zdaniem ekspertów<sup>25</sup> wprowadzenia klauzuli *in dubio pro tributario* może obawiać się Ministerstwo Finansów, gdyż obecnie zdecydowana większość spraw rozstrzygana jest *in dubio pro fisco* – czyli na korzyść Skarbu Państwa. Przykładów stosowania przepisów prawa podatkowego wyłącznie na korzyść fiskusa można podać wiele. Jednym z nich jest, jak wskazuje Mirosław Siwiński, akcyza od samochodów podwójnego przeznaczenia, czyli osobowo-towarowych (pick-up, van). W unijnej klasyfikacji CN<sup>26</sup> mogą być one uznane zarówno za ciężarowe (bez akcyzy), jak i osobowe (z akcyzą). Fiskus niemal zawsze uważa, że są one osobowe.

Analogiczne zasady obowiązują w podatku od towarów i usług (VAT). Organy podatkowe uzależniają możliwość zastosowania niższej stawki VAT od prawidłowej klasyfikacji wyrobów i usług, ale wątpliwości co do tego fiskus rozstrzyga na niekorzyść podatników. Obecnie najczęściej dotyczy to towarów spożywczych. Na inny przykład wątpliwości w VAT zwraca uwagę Bartosz Bogdański. Z art. 43 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>27</sup> wynika, że zwolnione z podatku są usługi pomocnicze, które stanowią odrębną całość, ale są właściwe i niezbędne do wykonania usługi zwolnionej (np. likwidacja szkód ubezpieczeniowych). Organy podatkowe prawie zawsze uważają jednak, że dana usługa nie jest ani niezbędna, ani właściwa do wykonania usługi zwolnionej, bo może być wykonywana również przy okazji innych usług. Szansą na rozstrzygnięcie sporów w tej sprawie będzie dopiero orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE<sup>28</sup>.

Jak podkreśla Dariusz Adamski, głównym problemem w stosowaniu za-

<sup>24</sup> Zob. [online] <[www.izbapodatkowa.pl/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-swietle-interpretacji-ogolnej-ministra-finansow,4,1867](http://www.izbapodatkowa.pl/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-swietle-interpretacji-ogolnej-ministra-finansow,4,1867)> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>25</sup> Tak Ł. Zalewski, A. Pokojka, P. Dudek, M. Szulc, *Wątpliwości podatkowe? Fiskus rozstrzyga je na swoją korzyść*, [online:] <[podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/877517,watpliwosci-podatkowe-fiskus-rozstrzyga-je-na-swoja-korzysc.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/877517,watpliwosci-podatkowe-fiskus-rozstrzyga-je-na-swoja-korzysc.html)> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>26</sup> Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 43), do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do wiążących informacji akcyzowych [...] stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7 września 1987, s. 1, z późn. zm. (Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, z późn. zm.)). Zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w niniejszej ustawie.

<sup>27</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 710 z późn. zm.

<sup>28</sup> Postanowienie NSA z dnia 19 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1563/13, zob. [online] <<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/877517,watpliwosci-podatkowe-fiskus-rozstrzyga-je>

sady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest fakt, że dotyczy ona wątpliwości co do treści przepisów, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego czy tego, jak do stanu faktycznego powinien zostać zastosowany dany przepis. Zdaniem eksperta różnica ta jest kolosalna, ponieważ wszystkie wątpliwości pojawiające się w praktyce prawnopodatkowej odnoszą się do tego, jak zastosować przepisy do określonej sytuacji. Oczywiście w wielu przypadkach wynikają one z niejednoznacznych przepisów. Są to jednak zawsze wątpliwości dotyczące sposobu stosowania, a nie samej treści przepisów. Ekspert dodaje, że w konsekwencji omawiana zasada odnosi się jedynie do przypadków nieistniejących<sup>29</sup>.

Sceptycyzm wobec klauzuli *in dubio pro tributario* widoczny jest także w wypowiedziach innych ekspertów<sup>30</sup>, choć nie brakuje i bardziej optymistycznych komentarzy, choćby Katarzyny Rogowskiej<sup>31</sup>, która podkreśla, że stosowanie art. 2a O.p. zarówno przez organy podatkowe, jak i podatników może okazać się odrobinę łatwiejsze. Wskazanie granic ochrony wynikającej z niniejszego przepisu z pewnością zwiększy skuteczność powoływania się na klauzulę *in dubio pro tributario* oraz umożliwi podatnikom lepszą ochronę ich praw. Z kolei Waldemar Gontarski twierdzi, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika w rzeczywistości przywraca równowagę w relacjach między państwem a podatnikiem i odpowiada konstytucyjnym zasadom sprawiedliwości. Niesprawiedliwością byłaby przewaga państwa nad podatnikiem wynikająca z ustanowienia przepisów niejasnych<sup>32</sup>.

7. Reasumpcja niniejszych rozważań, w mojej ocenie wymaga spojrzenia wieloaspektowego.

Po pierwsze, ustawodawcy poprzez wprowadzenie klauzuli *in dubio pro tributario* trudno będzie przełamać tendencję, że prawo podatkowe, będące gałęzią prawa publicznego, chroni przede wszystkim interes publiczny, a nie podatnika.

Po drugie, w przepisach Ordynacji podatkowej w ich obecnym kształcie, tzn. stawiających interes publiczny ponad ważnym interesem podatnika

-na-swoja-korzysc.html> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>29</sup> Zob. [online] <[www.gazetapodatnika.pl/artykuly/podatki\\_2016\\_zasada\\_in\\_dubio\\_pro\\_tributario\\_niewiele\\_zmieni-a\\_20243.htm](http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/podatki_2016_zasada_in_dubio_pro_tributario_niewiele_zmieni-a_20243.htm)> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>30</sup> Por. M. Maj, *Podatnik sam wybierze to, co dla niego korzystne*, Rzeczpospolita” nr 3 z 5–6 stycznia 2006, s. C1; także: C. Kosikowski, *Fiskus sobie poradzi*, „Dziennik Gazeta Prawna” nr 2 z 5–6 stycznia 2016 r., s. D4, gdzie na pytanie: „Czy podatnicy mogą liczyć na to, że po wprowadzeniu zasady rozstrzygnięcia na ich korzyść niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów, ich sytuacja ulegnie radykalnej poprawie”? Padła odpowiedź: „Myślę, że nie i to z wielu powodów”.

<sup>31</sup> Zob. [online] <[www.izbapodatkowa.pl/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-swietle-interpretacji-ogolnej-ministra-finansow,4,1867](http://www.izbapodatkowa.pl/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-swietle-interpretacji-ogolnej-ministra-finansow,4,1867)> (dostęp: 31.05.2016).

<sup>32</sup> Zob. [online] <<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/890092.zasada-in-dubio-pro-tributario-to-powrot-do-normalnosci.html>> (dostęp: 31.05.2016).

oraz ważnym interesem strony, trudno będzie znaleźć miejsce na faktyczne zastosowanie w praktyce zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.

Po trzecie, wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* jest koncepcją słuszną i potrzebną. W ostatnim czasie pojawiła się informacja o tym, iż omawiana klauzula nie jest już martwym przepisem za sprawą wyroku Naczelnego Sąd Administracyjny z dnia 10 stycznia 2017 r.<sup>33</sup>, w którym odwołał się on do niej wprost, choć i tak po roku od jej wprowadzenia wszystkie sądy administracyjne stosowały ją w ok. 10% spraw<sup>34</sup>. Mniej optymistyczne wnioski można sformułować, przyglądając się pracy organów administracji skarbowej – w urzędach i izbach skarbowych wydano 13 decyzji na podstawie *in dubio pro tributario*, cztery razy klauzulę zastosowali celnicy, a tylko kilkakrotnie zasadę zastosowano w urzędach kontroli skarbowej<sup>35</sup>.

## Literatura

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Goettel M., Lemmonier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Jaśkowska M., *Glosa do wyroku NSA z 26 września 2002 r., III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9.
- Kosikowski C., *Fiskus sobie poradzi*, „Dziennik Gazeta Prawna” nr 2 z 5–6 stycznia 2016.
- Leszczyński L., *Kategoria interesu w stosowaniu prawa administracyjnego. Przykład art. 7 KPA*, [w:] A. Korybski, M. W. Kostycki, L. Leszczyński (red.), *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Lublin 2006.
- Maj M., *Podatnik sam wybierze to, co dla niego korzystne*, Rzeczpospolita” nr 3 z 5–6 stycznia 2006.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Nawrot J., *Interes publiczny*, [w:] A. Powalowski (red.), *Leksykon prawa gospodarczego publicznego*, Warszawa 2009.
- Pawłowski J., *In dubio pro tributario już nie tylko na papierze*, „Dziennik Gazeta Prawna” nr 7 z 11 stycznia 2017.

<sup>33</sup> Sygn. akt II FSK 3729/14; zob. J. Pawłowski, *In dubio pro tributario już nie tylko na papierze*, „Dziennik Gazeta Prawna” nr 7 z 11 stycznia 2017 r., s. B3; [online] <[www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301109907-NSA-w-wyroku-odwolal-sie-do-klauzuli-rozstrzygnięcia-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow.html#ap-1](http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301109907-NSA-w-wyroku-odwolal-sie-do-klauzuli-rozstrzygnięcia-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow.html#ap-1)> (dostęp: 25.02.2017).

<sup>34</sup> Zob. [online] <[www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/312209912-Rozstrzygnięcie-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow-nie-dziala.html#ap-1](http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/312209912-Rozstrzygnięcie-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow-nie-dziala.html#ap-1)> (dostęp: 25.02.2017).

<sup>35</sup> Zob. [online] <<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/979821,ministerstwo-finansow-stosuje-in-dubio-pro-tributario-ale-rzadko.html>> (dostęp: 25.02.2017).

- Szewc W., Broniecki M., *Jeszcze raz o zasadzie „in dubio pro tributario”*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, „Studia Finansowopravne” 2011, nr 2.
- Wilczyńska A., *Interes publiczny w prawie stanowionym i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 6.
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009.
- Wyrzykowski M., *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986.
- Zalewski Ł., Pokojka A., Dudek P., Szulc M., *Wątpliwości podatkowe? Fiskus rozstrzyga je na swoją korzyść*, [online:] <[podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/877517,watpliwosci-podatkowe-fiskus-rozstrzyga-je-na-swoja-korzysc.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/877517,watpliwosci-podatkowe-fiskus-rozstrzyga-je-na-swoja-korzysc.html)>.
- Żurawik A., „*Interes publiczny*”, „*Interes społeczny*” i „*Interes społecznie uzasadniony*”. *Próba dookreślenia pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, z. 2.
- Żurawik A., *Interes publiczny w prawie gospodarczym*, Warszawa 2013.

## Summary

### ***Public interest or private interest in principle in dubio pro tributario?***

Key words: the principle in dubio pro tributario, private interest (taxpayer), the public interest, tax law.

The article discusses the principle in dubio pro tributario, which was established by the law of 5 August 2015, Act – Tax Code and some other laws. This Act came into force on 1 January 2016 introducing the general provisions of the Tax Code art. 2a is inserted: “indelible doubt about the contents of tax law are resolved in favor of the taxpayer”. The axis of discussion article was an attempt to answer the question: is based on the principle in dubio pro tributario interests of the taxpayer will actually be protected and whether the public interest will be treated on a par with private interests (the taxpayer).