

## IN DUBIO PRO TRIBUTARIO: IDEA OCHRONY PODATNIKÓW W STARCIU Z RZECZYWISTOŚCIĄ FUNKCJONOWANIA POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

DOI: 10.26399/meip.4B(79).2023.37/k.strzała

### WPROWADZENIE

Polskie prawo podatkowe charakteryzuje się obszernymi i skomplikowanymi regulacjami, hermetycznym językiem oraz licznymi odesłaniami, co czyni je trudnym do zrozumienia. Dodatkowo częste poprawianie nieprecyzyjnych przepisów za pomocą objaśnień, osłabia zaufanie do systemu podatkowego. Taka rzeczywistość stawia przed podatnikami poważne wyzwania – muszą oni poruszać się w gąszczu zawiłych regulacji, prawidłowo obliczyć wysokość należnego podatku i terminowo składać odpowiednie deklaracje. Prawidłowość tych działań nadzoruje Krajowa Administracja Skarbowa, której głównym celem jest ochrona interesów Skarbu Państwa.

Prawo podatkowe oddziałuje na całe społeczeństwo<sup>1</sup>, jednak dla wielu obywateli interpretacja niejasnych przepisów stanowi poważne wyzwanie. Często nie wiedzą, jak postępować w sytuacji, gdy przepisy można rozumieć na dwa różne sposoby, ani jak zachować się w przypadku sporu z administracją skarbową. W takich okolicznościach pomocna może być jedna z fundamentalnych zasad prawa podatkowego – zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, znana również jako *in dubio pro tributario*. Choć zasada ta była wcześniej ugruntowana w orzeczeniach sądów

---

\* Uczelnia Łazarskiego w Warszawie, e-mail: karol.strzała@lazarski.pl, ORCID: 0000-0002-7883-0771.

<sup>1</sup> A. Marjański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 22.

administracyjnych<sup>2</sup> i Trybunału Konstytucyjnego<sup>3</sup>, a także wywodziła się bezpośrednio z przepisów Konstytucji RP, formalnie wprowadzono ją do Ordynacji podatkowej dopiero 1 stycznia 2016 r.<sup>4</sup>

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie genezy uchwalenia zasady *in dubio pro tributario*, jej istoty oraz analiza możliwości zastosowania przepisu w przypadku wątpliwości faktycznych. Ponadto omówione zostanie praktyczne wykorzystanie art. 2a Ordynacji podatkowej od momentu jego wprowadzenia, zarówno w działalności organów administracji skarbowej, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych.

## GENEZA WPROWADZENIA PRZEPISU

Prawa podatników powinny być odpowiednio zabezpieczone przed ryzykiem naruszenia przez prawodawcę podatkowego. Proces legislacyjny nie jest wolny od błędów, a niekiedy mogą w nim występować celowe działania ustawodawcy, które negatywnie wpływają na sytuację podatników, często motywowane względami politycznymi. Konstytucyjne zasady tworzenia przepisów podatkowych stanowią często fundament uchwalania aktów prawnych, które mają na celu zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa<sup>5</sup>. W związku z tym podatnicy powinni mieć możliwość klarownego określenia swoich obowiązków i uprawnień podatkowych w oparciu o obowiązujące przepisy. Od ustawodawcy należy oczekiwać tworzenia prawa jasnego i precyzyjnego, które nie będzie budziło wątpliwości interpretacyjnych.

Zasada *in dubio pro tributario* została wprowadzona do polskich przepisów z inicjatywy Kancelarii Prezydenta RP<sup>6</sup> oraz weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Na mocy ustawy nowelizującej Ordynację podatkową dodano art. 2a o brzmieniu: „Niedające

<sup>2</sup> Zob. Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., sygn. II FSK 35/10., wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Po 118/10 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. I SA/Po 193/11.

<sup>3</sup> Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, wyrok z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926), art. 2a.

<sup>5</sup> W. Szewc, M. Broniecki, *Jeszcze raz o zasadzie in dubio pro tributario*, [w:] P. Borszewski, A. Huchli, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 190.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Z taką propozycją występowali również Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowa Izba Doradców Podatkowych (zob. s. 1 Stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową zawarte w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r.).

się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Wprowadzenie tej zasady poprzedzało referendum z dnia 6 września 2015 r., w którym ponad 94% biorących udział poparło pomysł wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario*<sup>7</sup>. Wprowadzenie przepisu przeniosło na grunt ustawodawstwa zasadę uznawaną za doktrynalną dyrektywę interpretacyjną<sup>8</sup>, która była wyprowadzana wprost z przepisów Konstytucji RP<sup>9</sup>. Do momentu jej wprowadzenia wskazywano, że zasada ta obowiązuje pomimo braku jej zapisu w akcie prawnym, ponieważ stanowi konsekwencję kilku norm, a więc nie jest potrzebne jej powtarzanie w przepisach Ordynacji podatkowej. Pomimo tego, zasada ta była od dawna postulatem doktryny prawa podatkowego<sup>10</sup>. Na zasadę wskazywało również orzecznictwo sądowe<sup>11</sup> oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego<sup>12</sup>. Dodatkowym argumentem przemawiającym za jej wprowadzeniem był fakt, że w demokratycznym państwie prawa podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków przez prawodawcę<sup>13</sup>.

## ISTOTA ZASADY *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*

Właściwy proces legislacyjny odgrywa kluczową rolę w zapewnieniu pewności prawa podatkowego. W przypadku błędów legislacyjnych można odwołać się do zasady pewności prawa, odrzucając przeciwną zasadę *in dubio pro fisco*<sup>14</sup>, która zakłada rozstrzyganie wszelkich wątpliwości na korzyść fiskusa, czyli organu podatkowego. Jednak zgodnie z konstytucyjną zasadą państwa prawnego organy podatkowe nie mogą stosować wykładni *in dubio pro fisco*. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

<sup>7</sup> [https://referendum2015.pkw.gov.pl/pliki/1441637773\\_Obwieszczenie.pdf](https://referendum2015.pkw.gov.pl/pliki/1441637773_Obwieszczenie.pdf) [dostęp: 20.12.2022].

<sup>8</sup> A. Rychlewska, M. Hotel, *Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej a konstytucyjny standard prawidłowej legislacji*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 4, s. 22.

<sup>9</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), art. 2, art. 84, art. 217.

<sup>10</sup> M.in. A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 112–113.

<sup>11</sup> Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., sygn. II FSK 35/10., wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Po 118/10 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. I SA/Po 193/11.

<sup>12</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, wyrok z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13.

<sup>13</sup> Zob. A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, *op. cit.*, s. 234.

<sup>14</sup> R. Mastalski, *Podatkowe postępowanie – podatek dochodowy od osób fizycznych – przychód z nieodpłatnego świadczenia – pakiet świadczeń nieodpłatnych*, Glosa do uchwały NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS, nr 1, poz. 10.

w Warszawie „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Podstawą nałożenia na podatnika obowiązków nie może być niejasne prawo lub jego niewłaściwa interpretacja”<sup>15</sup>. Istotą przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej jest ochrona podatnika przed karaniem go, na przykład przez zwiększenie podatku, w przypadku gdy dokonał on możliwej i racjonalnej interpretacji przepisu<sup>16</sup>. W sytuacji gdy organ uzna interpretację podatnika za błędną, poprawna wykładnia powinna być wiążąca dopiero od momentu wydania prawomocnej decyzji<sup>17</sup>.

Kiedy przepisy prawa podatkowego pozwalają na różne, uzasadnione interpretacje, organ podatkowy powinien przyjąć tę, która jest najbardziej korzystna dla podatnika<sup>18</sup>. Taka praktyka ma zapobiegać przeczuciu na podatników odpowiedzialności za błędy w regulacjach prawnych oraz chronić ich przed skutkami niedoskonałości legislacyjnych<sup>19</sup>. Zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów<sup>20</sup> rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika będzie miało miejsce jedynie wtedy, gdy sprawa dotyczy przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć w drodze wykładni. Zasada ta ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy wykorzystaniu wszystkich jej aspektów wykładni nie daje zadowalających rezultatów. A więc dopiero, gdy wszelkie możliwe do zastosowania metody w celu ustalenia treści normy prawne nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia brzmienia normy, możliwe staje się wykorzystanie zasady *in dubio pro tributario* jako dyrektywy interpretacyjnej drugiego stopnia<sup>21</sup>.

Zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów, bezpośrednim adresatem tej zasady jest przede wszystkim „organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie”<sup>22</sup>. Pośrednim adresatem normy wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej jest natomiast podatnik. W drodze analogii uznaje się, że do

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2018., sygn. III SA/Wa 2830/17.

<sup>16</sup> H. Dzwonkowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Art. 2a [*Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść Podatnika*], C.H Beck, Warszawa 2018.

<sup>17</sup> M. Isański, *Zasada, która ma chronić podatnika*, „Rzeczpospolita” 2016, nr 6, s. 20.

<sup>18</sup> W doktrynie istnieją jednak wątpliwości co do formułowania tej zasady – zob. A. Gomułowicz, *Złudny mit in dubio pro tributario w prawie podatkowym*, „Gazeta Prawna” z dnia 2 lutego 2015 r. oraz Z. Tobor, *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 136–137.

<sup>19</sup> Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2002 r., sygn. K 43/01.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> A. Mariański, *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 4.

<sup>22</sup> 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.

grona adresatów tej zasady należą również inne podmioty zobowiązane na podstawie przepisów prawa podatkowego, takie jak inkasenci, płatnicy, następcy prawni podatnika oraz osoby odpowiedzialne za cudze zobowiązania podatkowe.

Pojęcie „korzyści podatnika” odnosi się do rozwiązania prawnego, które jest najbardziej optymalne dla podatnika na podstawie wykładni przepisów prawa podatkowego i które podatnik sam wskazuje. Zgodnie z interpretacją Ministra Finansów, kategoria ta nie ma charakteru obiektywnego i każdorazowo wymaga indywidualnego rozpatrzenia. Podatnik wskazuje korzystniejsze rozwiązanie, przedstawiając swoje stanowisko w toku postępowania podatkowego lub w deklaracji podatkowej. Organ podatkowy może jednak zakwestionować takie rozwiązanie, uznając, że dany przepis nie budzi wątpliwości w konkretnej sprawie, lub wykazać, że przy zastosowaniu prawidłowej wykładni wątpliwości te można usunąć<sup>23</sup>.

## ZASTOSOWANIE PRZEPISU CO DO WĄTPLIWOŚCI FAKTYCZNYCH

Jak już wspomniano, zgodnie z treścią przepisu, zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika odnosi się wyłącznie do wątpliwości dotyczących treści przepisów prawa, a nie do wątpliwości co do okoliczności faktycznych<sup>24</sup>. Wprowadzenie tej zasady do Ordynacji podatkowej stanowiło zatem zawężenie jej stosowania, co w praktyce pogarsza sytuację podatnika. Przed unormowaniem tej zasady w Ordynacji podatkowej przyjmowano, że obejmuje ona zarówno wątpliwości prawne, jak i faktyczne. Przed wprowadzeniem normy do Ordynacji podatkowej wiele orzeczeń sądowych odnosiło się do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego, które były rozstrzygane na korzyść podatników<sup>25</sup>. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny już w wyroku z dnia 10 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10 uznał, iż „Zasada *in dubio pro tributario*, ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materiałnego i procesowego), ale odnosi się również do wątpliwości faktycznych”<sup>26</sup>.

Od momentu wprowadzenia przepisu organy skarbowe, zgodnie z przytoczoną interpretacją ogólną Ministra Finansów, utrzymują, że zasada *in dubio pro tributario* odnosi się wyłącznie do wątpliwości dotyczących przepisów prawa. Jednak

<sup>23</sup> A. Dziegiel-Matras, *Ordynacja podatkowa dla gmin*, Warszawa 2016, s. 4.

<sup>24</sup> Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015..., *op. cit.*

<sup>25</sup> Zob. Wyrok NSA z 26 września 1995 r., sygn. SA/Lu 1929/94; Wyrok WSA w Poznaniu z 3 lutego 2005 r., sygn. I SA/Po 2189/03.

<sup>26</sup> Naczelny Sąd Administracyjny, wyrok z 10 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10, dostępny w bazie orzeczeń NSA.

w orzecznictwie sądów administracyjnych występują rozbieżności. W niektórych wyrokach orzekano, że zasada ta nie dotyczy ustaleń faktycznych, lecz wyłącznie wątpliwości prawnych. Twierdzenie takie wysnuł m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 marca 2017 r., sygn. II FSK 3234/16 „Z zasady *in dubio pro tributario* wynika norma prawna, która nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości, co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniu, zgodnie z zasadami reguł postępowania”<sup>27</sup>, jak również na przykład Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w orzeczeniu z dnia 7 marca 2018 r., sygn. I SA/Wr 99/18 uznając, że „Istota zasady *in dubio pro tributario* wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej sprowadza się do rozstrzygania przez organy podatkowe wątpliwości natury prawnej na korzyść podatnika. Wskazać przy tym należy, że zasada ta nie dotyczy zaś wątpliwości co do stanu faktycznego, który podlega ustaleniu zgodnie z zasadami reguł postępowania”<sup>28</sup>. Z drugiej strony warto przytoczyć orzeczenia, w których sąd uznał, że zasada *in dubio pro tributario* powinna obejmować również okoliczności faktyczne, które należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Rozszerzenie stosowania tej zasady na wątpliwości faktyczne często opiera się na założeniu, że skutki zaniedbań organów podatkowych w zakresie prowadzenia postępowania dowodowego nie mogą obciążać podatników<sup>29</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny kilkakrotnie potwierdził zastosowanie zasady również co do wątpliwości faktycznych m.in. w wyroku z dnia 13 kwietnia 2018 r. sygn. II FSK 951/16, uzasadniając „Zasada *in dubio pro tributario* odnosi się również do wątpliwości co do stanu faktycznego, a zatem wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym oraz ustaleniami faktycznymi winny być również tłumaczone na rzecz podatnika”<sup>30</sup>.

Obowiązek ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa wyłącznie na organie podatkowym<sup>31</sup>. Jeśli nie przeprowadzi on kompletnego postępowania dowodowego, nie może wyciągać negatywnych konsekwencji wobec podatnika, gdyż w takim przypadku nie doszło do udowodnienia kluczowych okoliczności faktycznych. Organy podatkowe są zatem zobowiązane do ustalenia prawdy obiektywnej, ponieważ tylko prawidłowo ustalony stan faktyczny umożliwia wydanie właściwego rozstrzygnięcia. Co ważne, organ nie może przerzucać

<sup>27</sup> Naczelny Sąd Administracyjny, wyrok z 8 marca 2017 r., sygn. II FSK 3234/16, dostępny w bazie orzeczeń NSA.

<sup>28</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, wyrok z 7 marca 2018 r., sygn. I SA/Wr 99/18, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>29</sup> Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. II FSK 627/16.

<sup>30</sup> Dodatkowo można przytoczyć np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 listopada 2017 r., sygn. II FSK 3044/15.

<sup>31</sup> A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, Legalis, komentarz do art. 122.

tego obowiązku na stronę postępowania, a wręcz przeciwnie – powinien aktywnie dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego, niezależnie od postawy strony. Obowiązkiem organu podatkowego jest zgromadzenie materiału dowodowego zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony<sup>32</sup>.

Obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej nie jest tożsamy z bezpośrednim stosowaniem zasady *in dubio pro tributario*. Niemniej jednak wszelkie luki dowodowe, które powstały w wyniku naruszenia obowiązków spoczywających na organie podatkowym, nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika. W tym kontekście zasada ta zobowiązuje organ do zebrania pełnego materiału dowodowego, a ewentualne braki nie mogą obciążać podatnika. Stanowi ona uzupełnienie zasady prawdy obiektywnej, ponieważ przesądza, że uchybienia organu w ustaleniu pełnego stanu faktycznego nie mogą skutkować negatywnymi konsekwencjami dla podatnika<sup>33</sup>.

Pomimo podzielonego orzecznictwa dominuje jednak pogląd literalnego stosowania przepisu, a więc stosowania zasady jedynie co do wątpliwości prawnych. Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, że wprowadzenie przepisu utrudniło podatnikom możliwość rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych na ich rzecz.

## PRAKTYKA STOSOWANIA PRZEPISU PRZEZ ORGANY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

*In dubio pro tributario*, umieszczona w Ordynacji podatkowej w 2016 r., miała stać się jedną z kluczowych zasad systemu podatkowego, tworząc bardziej przyjazne warunki dla podatników. Praktyka pokazuje jednak, że jej znaczenie w rzeczywistości jest znikome. Potwierdzają to statystyki Ministerstwa Rozwoju i Finansów, zgodnie z którymi od 1 stycznia 2016 r. do 31 lipca 2017 r. organy Krajowej Administracji Skarbowej wydały 105 indywidualnych interpretacji prawa podatkowego odnoszących się do art. 2a Ordynacji podatkowej. Spośród nich jedynie w trzech przypadkach w 2016 r. zastosowano opisywaną zasadę, natomiast w pozostałych interpretacjach uznano, że nie zaistniały wątpliwości uzasadniające jej użycie<sup>34</sup>. Minister Finansów przedstawił również dane dotyczące liczby decyzji na rzecz przedsiębiorców, w których zastosowano zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Od momentu wprowadzenia tej normy do 31 lipca 2018 r.

<sup>32</sup> *Ibidem*, komentarz do art. 2a.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> Odpowiedź na interpelację Posła Andrzeja Maciejewskiego z dnia 29 lipca 2017 r. nr 14422 w sprawie zakresu stosowania klauzuli *In dubio pro tributario* przez organy skarbowe, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1E813EBB> [dostęp: 20.12.2022].

została zastosowana jedynie w 38 decyzjach dotyczących przedsiębiorców oraz w 3 interpretacjach indywidualnych<sup>35</sup>.

Przeprowadzenie wykładni prawa jest złożonym procesem, który wymaga odpowiedniej wiedzy i umiejętności. Budzi to wątpliwości, czy urzędnicy organów skarbowych dysponują kompetencjami niezbędnymi do prawidłowego i rzetelnego interpretowania przepisów prawa podatkowego. Na problem ten zwrócił również uwagę Trybunał Konstytucyjny: „Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego”<sup>36</sup>. Można zatem domniemywać, iż niemożliwym staje się zastosowanie przedmiotowej zasady w sytuacji, gdy nie posiada się odpowiedniej wiedzy w zakresie wykładni prawa.

Analiza powyższych danych wskazuje na to, że zasada nie ma żadnego zastosowania praktycznego. Zgodnie z raportem Krajowej Informacji Skarbowej:

- w 2016 r. wydano 33 605 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2017 r. wydano 25 718 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2018 r. wydano 23 529 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2019 r. wydano 21 032 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2020 r. wydano 20 270 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2021 r. wydano 23 025 indywidualnych interpretacji podatkowych;
- w 2022 r. wydano 24 449 indywidualnych interpretacji podatkowych<sup>37</sup>.

Analiza raportu Krajowej Informacji Skarbowej potwierdza, że omawiana zasada nie odgrywa istotnej roli w działalności administracji skarbowej. W latach 2016–2023 liczba wydawanych indywidualnych interpretacji podatkowych sięgała kilkudziesięciu tysięcy rocznie, jednak zasada *in dubio pro tributario* była stosowana w zaledwie ułamku tych przypadków. Przykładowo, w 2016 r. wydano 33 605 indywidualnych interpretacji, podczas gdy zasada została zastosowana tylko trzykrotnie. Praktyka pokazuje, że organy podatkowe zazwyczaj unikają odnoszenia się do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, nawet w sytuacjach, gdy wnioskodawcy wyraźnie się na nią powołują<sup>38</sup>. Wynika to

<sup>35</sup> Odpowiedz na interpelację nr 25459 z dnia 29 sierpnia 2018 r. Posłów na sejm RP Pani Izabeli Leszczyny i Pani Bożeny Szydłowskiej w sprawie zakresu zastosowania klauzuli *In dubio pro tributario*, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB4SHUK/%24FILE/i25459-o1.pdf> [dostęp: 20.12.2022].

<sup>36</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15.

<sup>37</sup> Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 r., <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzialalnosci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2022+roku> [dostęp: 20.12.2022].

<sup>38</sup> Na zasadę podatnicy powołali się: 54 razy w 2017 r., 119 razy w 2018 r., 106 razy w 2019 r., 70 razy w 2020 r., 62 razy w 2021 r., 60 razy w 2022 r., 60 razy w 2023 r. – źródło Legalis.

między innymi z podejścia administracji skarbowej, która niemal nigdy nie przyznaje się do występowania wątpliwości w przepisach prawa. W praktyce organy skarbowe często uznają, że przepisy podatkowe są jednoznaczne, co pozwala im pomijać omawianą zasadę, unikając konieczności korzystania z niej w interpretacjach czy decyzjach. Tym samym zasada, która miała pełnić funkcję ochronną wobec podatników, staje się praktycznie niemożliwa do wyegzekwowania. Taka sytuacja budzi pytania o rzeczywiste intencje ustawodawcy oraz o to, czy administracja skarbowa dysponuje odpowiednimi kompetencjami i narzędziami, by skutecznie identyfikować i rozstrzygać przypadki wątpliwości zgodnie z tą zasadą.

## PODSUMOWANIE

Pozytywnym jest dążenie prawodawcy do jak najszerszego zagwarantowania praw podatników w normach prawnych oraz próba unormowania zasady w przepisach Ordynacji podatkowej. Prawa podatników powinny być objęte szerokim zabezpieczeniem w sytuacji próby ich naruszenia przez ustawodawcę. Dlatego też zasada ma za zadanie ochronę podatnika przed nierzetelnym uchwalaniem przepisów, poprzez skuteczną ochronę podatników w sytuacji zaistnienia możliwości różnego zrozumienia i interpretacji przepisów, gdzie oczywiście każda z interpretacji musi być uzasadniona. Organ podatkowy zobligowany jest przyjąć taką interpretację przepisów, która będzie dla podatnika najbardziej korzystna.

Niestety, unormowanie tej zasady w przepisach Ordynacji podatkowej wprowadziło ograniczenia w jej stosowaniu, szczególnie w odniesieniu do wątpliwości faktycznych. Przed jej formalnym zapisaniem praktyka orzecznicza dopuszczała szersze stosowanie zasady, obejmując nią zarówno wątpliwości prawne, jak i faktyczne. Obecnie jednak, zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów, przepis art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się wyłącznie do wątpliwości dotyczących treści przepisów prawa. Takie zawężenie zakresu zastosowania zasady powoduje, że jej praktyczna przydatność staje się wysoce ograniczona.

Mimo że zasada *in dubio pro tributario* była wcześniej wyprowadzana z Konstytucji RP oraz orzecznictwa sądowego i formalnie istnieje w polskim systemie prawnym od 2016 r., doświadczenia praktyczne pokazują, że jest ona rzadko stosowana przez administrację skarbową. Organy podatkowe najczęściej twierdzą, że przepisy są jednoznaczne, co pozwala im unikać korzystania z tej zasady. Brak realnego stosowania tej normy rodzi poważne wątpliwości co do jej skuteczności w ochronie praw podatników. Ponadto, szeroka swoboda interpretacyjna przyznana organom podatkowym w zakresie stosowania zasady *in dubio pro tributario* prowadzi do jej marginalizacji i skutecznego pomijania w praktyce.

Podsumowując, choć zasada *in dubio pro tributario* ma istotne znaczenie teoretyczne jako instrument ochrony podatników, jej praktyczna użyteczność pozostaje ograniczona.

Wymaga to nie tylko dalszych zmian legislacyjnych, ale także zmiany podejścia administracji skarbowej, tak aby zasada ta mogła rzeczywiście pełnić swoją funkcję w systemie prawa podatkowego. Bez tego zasada ta pozostanie martwym przepisem, co negatywnie wpływa na zaufanie obywateli do systemu podatkowego i jakości stanowionego prawa.

## BIBLIOGRAFIA

### Literatura przedmiotu

- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Art. 2a [Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść Podatnika], C.H Beck, Warszawa 2018.
- Gomułowicz A., *Złudny mit in dubio pro tributario w prawie podatkowym*, „Gazeta Prawna” z dnia 2 lutego 2015.
- Isański M., *Zasada, która ma chronić podatnika*, „Rzeczpospolita” 2016, nr 6.
- Mariański A., *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Podatkowe postępowanie – podatek dochodowy od osób fizycznych – przychód z nieodpłatnego świadczenia – pakiet świadczeń nieodpłatnych*, Głos do uchwały NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS, nr 1, poz. 10.
- Rychlewska A., Hotel M., *Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej a konstytucyjny standard prawidłowej legislacji*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 4, s. 22–26.
- Szenc W., Broniecki M., *Jeszcze raz o zasadzie in dubio pro tributario*, [w:] P. Borszewski, A. Huchli, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 189–201.
- Tobor Z., *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007.

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926).
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197).
- 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.

## Orzecnictwo

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 35/10.  
Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., II FSK 224/10.  
Wyrok NSA z dnia 26 września 1995 r., SA/Lu 1929/94.  
Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2018 r., II FSK 627/16.  
Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., II FSK 3044/15.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2018., III SA/Wa 2830/17.  
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., I SA/Po 118/10.  
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r., I SA/Po 193/11.  
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 lutego 2005 r., I SA/Po 2189/03.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2002 r., K 43/01.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15.

## Źródła internetowe

[https://referendum2015.pkw.gov.pl/pliki/1441637773\\_Obwieszczenie.pdf](https://referendum2015.pkw.gov.pl/pliki/1441637773_Obwieszczenie.pdf) [dostęp: 20.12.2022].  
Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzialalnosci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2022+roku> [dostęp: 20.12.2022].

## Inne źródła

Projekt ustawy Ordynacja Podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp: 20.12.2022].  
Stanowisko Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową zawarte w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r.  
Odpowiedz na interpelację Posła Andrzeja Maciejewskiego z dnia 29 lipca 2017 r. nr 14422 w sprawie zakresu stosowania klauzuli In dubio pro tributario przez organy skarbowe, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14422-o1.pdf> [dostęp: 20.12.2022].

Odpowiedz na interpelację nr 25459 z dnia 29 sierpnia 2018 r. Posłów na sejm RP Pani Izabeli Leszczyny i Pani Bożeny Szydłowskiej w sprawie zakresu zastosowania klauzuli *In dubio pro tributario*, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB4SHUK/%24FILE/i25459-o1.pdf> [dostęp: 20.12.2022].

Interpretacja indywidualna z dnia 24 września 2018 r., 0115-KDIT1-1.4012.444.2018.1.AJ.

Interpretacja indywidualna z dnia 30 sierpnia 2018 r., 0112-KDIL1-2.4012.405.2018.2.PG.

## **IN DUBIO PRO TRIBUTARIO: IDEA OCHRONY PODATNIKÓW W STARCIU Z RZECZYWISTOŚCIĄ FUNKCJONOWANIA POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO**

### **Streszczenie**

W pracy przedstawiono genezę oraz istotę zasady *in dubio pro tributario*, unormowanej w art. 2a Ordynacji podatkowej, obowiązującej w polskim systemie prawnym od 1 stycznia 2016 r. Zasada ta miała w założeniu zwiększyć ochronę podatników w przypadku wątpliwości interpretacyjnych przepisów prawa podatkowego. Omówiono ograniczenia wynikające z formalizacji tej zasady, która obejmuje wyłącznie wątpliwości prawne, pomijając wątpliwości faktyczne. Przeanalizowano również praktykę jej stosowania przez organy administracji skarbowej oraz jej odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wykazano, że zasada jest stosowana marginalnie, a jej potencjalne znaczenie ochronne pozostaje niewykorzystane.

**Słowa kluczowe:** *in dubio pro tributario*, prawo podatkowe, ochrona podatników, Ordynacja podatkowa, administracja skarbową

## **IN DUBIO PRO TRIBUTARIO: THE IDEA OF PROTECTING TAXPAYERS IN THE FACE OF THE REALITY OF THE POLISH TAX SYSTEM**

### **Abstract**

The paper presents the origin and essence of the *in dubio pro tributario principle*, regulated in Article 2a of the Tax Ordinance Act and implemented in the Polish legal system since January 1, 2016. This principle was intended to enhance the protection of taxpayers in cases of interpretative doubts concerning tax law provisions. The analysis highlights the limitations introduced by the formalization of the principle, restricting its application to legal doubts while excluding factual uncertainties. The study examines the practical application of the principle by tax administration authorities and its

interpretation in administrative court rulings. It demonstrates that the principle is rarely applied, and its potential protective function remains largely unfulfilled.

**Keywords:** *in dubio pro tributario*, tax law, taxpayer protection, Tax Ordinance Act, tax administration