

---

# STOSOWANIE ZASADY IN DUBIO PRO TRIBUTARIO PO 1 STYCZNIA 2016 R.

---

KACPER KANKA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Opis problemu.....	212
2. Znaczenie zasad prawa – kryteria odróżniające zasady prawa od pozostałych norm prawnych.....	213
3. Struktura oraz wynikanie zasad .....	215
4. Źródła zasad prawa – Czy treść normatywna zasady zawsze wynika bezpośrednio lub pośrednio z przepisu prawa?.....	216
5. Szczegółowe aspekty dotyczące zasady <i>in dubio pro tributario</i> - analiza orzecznictwa sądów administracyjnych .....	219
6. Zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady <i>in dubio pro tributario</i> – propozycja rozstrzygnięcia istniejących problemów praktycznych.....	223
7. Podsumowanie .....	226

Jednym z zasadniczych elementów porządku prawnego są zasady prawa. Dostrzegając ich doniosłość polski prawodawca dąży do ich literalnego odzwierciedlenia w przepisach prawa. Urzeczywistniając te podejście od 01 stycznia 2016 r. obowiązuje art. 2a Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>, który z założenia ma na celu osadzenie w przepisie prawnym treść zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Dyskusyjne pozostaje jednak, jaka jest normatywna treść tej zasady i czy uległa ona modyfikacji ze względu na wprowadzenie wskazanego przepisu prawnego (w

---

\* doradca podatkowy, e-mail: kacper.kanka@gmail.com

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz.201 ze zm.), dalej jako O.p.

porównaniu do jej treści przyjętej w orzecznictwie przed wprowadzeniem art. 2a O.p.). Niejednoznaczność w tym zakresie powoduje szereg wątpliwości praktycznych, które stanowiły przedmiot wyroków sądów administracyjnych opisanych w niniejszym artykule.

## Opis problemu

---

Zgodnie z art. 2a O.p., niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zgodnie z uzasadnieniem prezydenckiego projektu ustawy: *Zasada in dubio pro tributario zostanie wprowadzona do przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, a zatem stanowić będzie jedną z zasad ogólnych polskiego prawa podatkowego (...) Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego expressis verbis tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika*<sup>2</sup>.

Z powyższego wynika, że celem projektodawcy było unormowanie zasady *in dubio pro tributario* w ramach O.p. Pojawia się jednak pytanie, czy obecna regulacja ustawowa w całości wyczerpuje normatywne znaczenie zasady *in dubio pro tributario*, a konkretniej, czy fakt wprowadzenia przepisu modyfikuje treść tej zasady, która do tej pory była nadana przez Trybunał Konstytucyjny oraz sądy administracyjne<sup>3</sup>.

W celu rozwiązania wskazanego problemu badawczego należy przede wszystkim odwołać się do kwestii źródeł oraz dyrektyw kwalifikacji zasad prawa jako szczególnego rodzaju normy prawnej oraz sposobu ustalenia jej treści normatywnej<sup>4</sup>. Kierunkowe rozstrzygnięcia w tym zakresie pozwolą na doprecyzowanie zakresu podmiotowego

---

<sup>2</sup> Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3018.

<sup>3</sup> Zob. wyroki TK z: 09.10.2007 r. SK 70/06, 18.07.2013 r. SK 18/09; wyroki NSA z: 18.01.1988 r. sygn. III SA 964/87, 18.06.1996 r. sygn. SA/Łd 1212/95, 17.06.1998 r. sygn. III SA 1180/88, 03.04.2001 r. sygn. III SA 3108/2000, 19.09.2001 r. sygn. I SA/Łd 48/2001, 22.02.2011 r. sygn. II FSK 1307/09; uchwała NSA z 22.06.2011 r. sygn. I GPS 1/11. Wszystkie wskazane w niniejszym artykule wyroki są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Zob. również uzasadnienie uchwały Senatu z 4 sierpnia 2015 r., druk nr 3790.

<sup>4</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu autor przyjmuje, że zasady prawa mają zawsze charakter normatywny, tym samym pominięto podział zasad na zasady w sensie dyrektywalnym i pozadyrektywalnym (opisowym) – szerzej na ten temat [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa, zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 74–75 i n. Przyjęto również, że zasada *in dubio pro tributario* jest zasadą prawa.

oraz przedmiotowego zasady *in dubio pro tributario* w kontekście praktycznych wątpliwości prawnych powstałych po wprowadzeniu art. 2a O.p.

## Znaczenie zasad prawa – kryteria odróżniające zasady prawa od pozostałych norm prawnych

---

Charakter oraz treść zasad prawa są jednym z najbardziej kontrowersyjnych i niejednoznacznych problemów w doktrynie prawa. W gruncie rzeczy spór ten dotyczy zarówno tego, co to jest zasada prawa, kto i w jaki sposób, nadaje jej treść oraz jakie ma ona znaczenie dla porządku prawnego.

Wychodząc od postulatów zgłaszanych przez przedstawicieli polskiej doktryny prawa, można wyróżnić następujące kryteria wyróżnienia zasad prawa względem innych norm prawnych:

- a) zasada to dyrektywa postępowania zawierająca nakaz określonego zachowania skierowany do danego podmiotu, dotycząca sposobu konstruowania systemu norm prawnych lub wyznaczająca bezpośrednio jakąś dyrektywę postępowania<sup>5</sup>;
- b) zasada ma doniosłe, zasadnicze znaczenie (swoista metanorma)<sup>6</sup>;
- c) zasada prawa ma fundamentalne znaczenie dla konstrukcji i aksjologii systemu prawa lub jego elementów<sup>7</sup>;
- d) zasada ma charakter względny (nieabsolutny) – relatywny do innych wartości zaangażowanych w konkretną decyzję stosowania prawa (w odróżnieniu do innych norm nie klasyfikowanych jako zasady, które są realizowane bądź nie)<sup>8</sup>;
- e) zasadą systemu prawa bądź jego części jest reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym, bądź taka, która z niego wynika<sup>9</sup>;

---

<sup>5</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa, zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 25 – 26. Podstawą podziału jest przedmiot zachowania nakazywanego: konstruowanie systemu i niekonstruowanie systemu, czyli każde inne zachowanie szczególnie doniosłe.

<sup>6</sup> J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące, a „ogólne zasady prawa”*, Zeszyt Naukowy UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I, z. 42, Łódź 1965, s. 20. Przyjmuje się, że zasady wyróżniają się od innych norm: miejscem w hierarchicznej strukturze systemu prawa, stosunkiem do innych norm (stanowią dla nich logiczne uzasadnienie), rolą normy w konstrukcji instytucji prawnej i innymi cechami o charakterze społeczno-politycznym.

<sup>7</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 131.

<sup>8</sup> Zob. T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, Państwo i Prawo, 1988, z. 3, s. 18. Różnica w tym zakresie jest szczególnie widoczna w przypadku kolizji norm. W przypadku kolizji norm-zasad występuje sytuacja określana w nauce jako ważenie się zasad (relacja preferencji ma charakter warunkowy). Jeżeli dochodzi do kolizji norm-reguł, kolizja jest rozstrzygana poprzez wybór jednej z kolidujących norm - relacja preferencji między regułami będzie zawsze absolutna.

- f) zasady stanowią podstawę reguł wykładni (systemowej oraz funkcjonalnej) – co jest konsekwencją akcentowania zasadniczej roli zasad w oparciu o jej treść<sup>10</sup>;
- g) zasady są wynikiem inkorporacji do systemu prawa pewnych zasad etycznych, wartości usytuowanych na szczycie aksjologicznej hierarchii prawodawcy, wartości podstawowe dla całego systemu prawnego, lub co najmniej jednej gałęzi czy działu prawa - zasada prawa nakazuje (zakazuje) realizację określonej wartości, przy czym istnieje materialna zbieżność norm moralnych i prawnych, która determinuje źródło pochodzenia zasad<sup>11</sup>.

Zmieniając punkt odniesienia, jako zasady prawa można uznać normy, które posiadają swoiste funkcje w procesie stosowania prawa:

- a) Interpretacja przepisów prawa – zasady prawa wskazują kierunki stosowania prawa, a zwłaszcza sposoby korzystania z luzów decyzyjnych, czy wypełniania luk w prawie<sup>12</sup>.
- b) Kolidzja norm - należy ustalić takie znaczenie interpretowanej normy, aby niespójność z zasadą nie wystąpiła<sup>13</sup>. Zakłada się przy tym, że interpretator powinien przyjąć taką interpretację zasady prawnej, która ze względu na istniejące możliwości prawne i faktyczne gwarantuje jej jak najszerszą realizację<sup>14</sup>.
- c) Rozstrzygnięcie o obowiązywaniu norm prawnych - jeżeli przyjęte klauzule derogacyjne nie pozwoliły na ustalenie obowiązywania danej normy, to może ona być konsekwencją stosowania zasady prawa<sup>15</sup>.

---

<sup>9</sup> Zob. K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 92. Zgodnie z tą koncepcją, obowiązują nie tylko normy *explicite* ustanowione, ale także quasi-logiczne konsekwencje norm *explicite* ustanowionych. W doktrynie czasami określa się je także jako zasady prawnie zdefiniowane i niezdefiniowane - zob. S. Waltoś, *Naczelné zasady procesu karnego*, Warszawa 1999, s. 7.

<sup>10</sup> M. Korycka-Zirk, *Zasady prawa z perspektywy tradycyjnej dogmatyki* [w:] *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, wydanie elektroniczne.

<sup>11</sup> Zob. W. Lang, *Relacje między prawem i moralnością*, *Studia Filozoficzne* 2/1985, s. 133; M. Kordela, *Zasady prawa, studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 102; L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających, uwagi porównawcze*, *Annales UMCS. Sectio G*, 2013, Vol. LX, s. 81.

<sup>12</sup> S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 188. Ukierunkowywanie procesu interpretacji jest związane ze stosowaniem pozajęzykowych reguł systemowych poziomych. Są one stosowane w sytuacji, gdy przepis niewyraźający normy-zasady jest związany zakresowo ze sferą normowania przez jakąś normę-zasadę. W takiej sytuacji wykładnia przepisu musi uwzględnić treść normy-zasady - zob. M. Zieliński, A. Munczewski, *Interpretacyjna rola zasad prawa* [w:] *Zasady procesu karnego wobec wyznań współczesności, księga ku czci Stanisława Waltośa*, Warszawa 2000, s. 779.

<sup>13</sup> K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 250.

<sup>14</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa...*, op. cit., s. 133.

<sup>15</sup> J. Wróblewski, *Prawo i płaszczyzny jego badania*, *Państwo i Prawo* 1969, z. 6, s. 31.

Warto również wspomnieć o szczególnym zastosowaniu zasad prawa przy rozwiązywaniu tzw. trudnych spraw (*hard cases*)<sup>16</sup>. To dzięki zasadom prawa jesteśmy w stanie wskazać na jedyne słuszne rozwiązanie<sup>17</sup>. W tym kontekście najlepiej widoczna jest odmienna funkcja zasady względem pozostałych norm prawnych (reguł) - zasady dotyczą spraw bardziej zasadniczych, wartości stanowiących fundament systemu prawnego, wobec których reguły muszą czasem ustąpić miejsca. Ów wartości opierają się na sprawiedliwości, uczciwości lub innym aspekcie moralności<sup>18</sup>. Rozstrzygając *hard cases* i przywołując owe standardy, dąży się do integralności, czyli podjęcia decyzji zgodnej z odpowiednią tradycją prawną, przy czym decyzja ta ma opierać się na najbardziej zasadnej interpretacji owej tradycji<sup>19</sup>.

### Struktura oraz wynikanie zasad

---

Wyróżnia się zasady prawa dotyczące całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawa), danej gałęzi prawa (np. zasada praworządności w ramach prawa administracyjnego), subgałęzi prawa (np. zasada określoności opodatkowania), bądź nawet danej instytucji prawa (np. *pacta sunt servanda*). Podział ten jest podyktowany większą konkretnością przedmiotową (węższym zakresem zastosowania). Uzasadnieniem dla przyjmowania tego typu szczegółowych zasad prawa jest konieczność dostosowania ich treści do przedmiotu danego obszaru normatywnego oraz kierującej nim aksjologii (wyraźny kontekst aksjologiczny). Poziomy ogólności

---

<sup>16</sup> Trudne sprawy to takie, w których możliwe i koherentne z istniejącym materiałem prawnym jest więcej niż jedno rozwiązanie.

<sup>17</sup> R. Dworkin, *Law's Empire*, Londyn 1986, s. 268 -270.

<sup>18</sup> R. Dworkin, *The Model of Rules*, *The University of Chicago Law Review* 35/14/1967-1968, s. 23.

<sup>19</sup> Zdaniem Dworkina zasady są rozpoznawane przez sądy jedynie poprzez konstruktywną wykładnię najlepiej odpowiadającą instytucjonalnej historii danego systemu prawnego i najlepiej ją uzasadniającą. Tym samym, zasady według niego zawdzięczają swój status i obowiązywanie swojej treści, służącej interpretacji zastanego prawa. Zasady wyrażają moralność polityczną, czyli są podstawą danej kultury prawnej i nieistotne dla ich obowiązywania jest ich ujęcie w oficjalnych tekstach prawnych. Tekst prawny, jako forma deklaracji zasad stanowiących część porządku prawnego nie jest miernikiem ich ważności, to jest obowiązywania. W tym kontekście, zdaniem Dworkina klauzule konstytucyjne traktować należy jako pojęcia, a nie jako szczegółowe koncepcje określonej wartości – zob. R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998, s. 69 oraz 249-251. Dla kontrastu, zdaniem J. Raza, ze względu na nieodzwonność uznania sędziowskiego (co jest związane z koncepcją granic prawa), zasady mogą być wiążące w dokładnie ten sam sposób, jak reguły. Mogą być ujęte w konstytucji, ustawach. Zgadza się, że niektóre zasady prawa są prawem, ponieważ są akceptowane przez judykaturę – zob. M. Korycka-Zirk, *Istota prawa w ujęciu Josepha Raza* [w:] *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, wydanie elektroniczne.

zasad ulegają zatem dalszej relatywizacji. Zasady prawa podatkowego stanowią zatem uszczegółowienie zasad prawa finansowego, a te zaś zawierają się lub wynikają z ogólnych zasad prawa administracyjnego.

Przyjmuje się również pewną gradację, bądź też pierwszeństwo zastosowania zasad<sup>20</sup>, przy czym, w ramach tej koncepcji pierwszeństwo mają zasady wyraźnie sformułowane. W drugiej kolejności, dopuszcza się pierwszeństwo zasad bardziej konkretnych, jako mocniej powiązanych przedmiotowo z danym rozstrzygnięciem<sup>21</sup>.

### Źródła zasad prawa – Czy treść normatywna zasady zawsze wynika bezpośrednio lub pośrednio z przepisu prawa?

Wspominane wyżej kontrowersje związane z zasadami prawa odnoszą się również do ich źródeł. W skrócie, nie ma powszechnego przekonania czy takim źródłem powinien być zawsze akt normatywny (czego podstawą są przyjęte źródła prawa stanowionego), czy też źródeł zasad należy upatrywać poza systemem prawa – jako wynikające z wartości powszechnie przyjmowanych w danej społeczności z uwzględnieniem tradycji prawnej i aksjologii pozaprawnej.

Uprasząc nieco wywód, możemy wyróżnić następujące kryteria oceny, czy dana norma stanowi zasadę prawa, bazując przy tym na danej koncepcji źródeł prawa:

- a) Test interpretacyjny – odwołanie się wprost do aktu normatywnego, gdzie zgodnie z zamysłem prawodawcy zasada prawa powinna wynikać z konkretnego przepisu prawa (np. poprzez wyodrębnienie w części ustawy działu – zasady ogólne)<sup>22</sup>. W tej sytuacji fakt istnienia zasady prawa oraz jej treść są odczytywane na podstawie metod wykładni przepisów prawa<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Zob. L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa przepisów prawa administracyjnego* [w:] System prawa Administracyjnego, pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, tom 4, s. 265-268.

<sup>21</sup> Warto dodać, że w doktrynie wyodrębnia się zasady prawa dotyczące konstrukcji systemu prawa, wśród których wyróżnia się np. zasady dotyczące interpretacji, oraz zasady nakazujące postępowanie merytoryczne (zasady merytoryczne) - zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa ...*, op. cit., s. 73 i n.

<sup>22</sup> Test interpretacyjny oraz inferencyjny bazuje na autorytecie zasad, który wynika zarówno z instytucjonalnego poparcia, jak i treści zasady. Często wskazuje się również test/kryterium rodowodowe (bazującej na tzw. regule uznania) – M. Korycka-Zirk, *Reguły prawne jako istota pojęcia prawa w ujęciu H.L.A. Harta*, *Studia Iuridica Toruniensia*, tom VI, s. 86.

<sup>23</sup> Zob. J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące ...*, op. cit., s. 19.

- b) Test inferencyjny – dotyczy on norm-zasad, których obecność w systemie jest potwierdzona poprzez quasi-logiczne wynikanie z innej zasady prawa (mającej swoje źródło w przepisie prawnym)<sup>24</sup>.
- c) Test koherencyjny – zasady prawa wynikają z kultury prawnej (odczytywanej z perspektywy historycznej, wzbogacanej ewoluującymi przekonaniem, co do moralności (praw politycznych) przyjętymi przez daną społeczność, nawet jeżeli bezpośrednio lub pośrednio nie zostały odzwierciedlone w przepisie prawa<sup>25</sup>.

Rozstrzygnięcie tego dylematu staje się jeszcze bardziej utrudnione w sytuacji, gdy przepisy prawne odwołują się do wartości pozaprawnych, a aksjologia prawna miesza się z aksjologią pozaprawną (problem tzw. brzegu aksjologicznego). W tym kontekście warto wskazać, że zgodnie z polską Konstytucją<sup>26</sup> źródłem praw i wolności konstytucyjnych jest godność człowieka<sup>27</sup>. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 04.04.2001 r.<sup>28</sup> : „(...) ustrojodawca nadał godności człowieka znaczenie konstytucyjne, czyniąc z niej płaszczyznę odniesienia dla systemu wartości, wokół którego zbudowano Konstytucję, a zarazem fundament całego porządku prawnego w Państwie. (...) Godność zatem nie może być rozumiana jako cecha czy zespół praw nadanych przez państwo. Jest ona bowiem w stosunku do państwa pierwotna, w konsekwencji czego zarówno ustawodawca, jak i organy stosujące prawo muszą respektować treści zawarte w pojęciu godności, przysługującej każdemu człowiekowi.” W tej sytuacji zasadniczym źródłem praw i wolności określonych w konstytucji, które są

---

<sup>24</sup> Test ten polega na przyjęciu, że zasada w pełnej postaci nie została wyrażona w przepisie, mimo że zostały sformułowane odmiany tej zasady. Na podstawie wybranych przepisów, którym przypisuje się to samo uzasadnienie aksjologiczne, wyprowadza się wniosek w postaci normy ogólnej, nakazującej postępować tak samo we wszystkich sytuacjach danego typu – zob. W. Pogasz, *O legitymowaniu zasad prawa*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 1987/2, s. 131.

<sup>25</sup> W tym przypadku uzasadnieniem przynależności zasady do systemu może być również sama jej treść - M. Korycka-Zirk, *Zasady w ujęciu Ronalda Dworkina* [w:] *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, wydanie elektroniczne. Na marginesie, zgodnie z orzecznictwem TSUE (wcześniej ETS) zasady tradycyjnie pojmowane jako pozatekstowe, mogą stanowić nieodłączny element kultury prawnej państw członkowskich i Wspólnoty oraz test koherencyjny może być źródłem praw i wolności - zob. M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa ...*, op. cit., wydanie elektroniczne. O wpływie multicentryczności prawa na postrzeganie zasad szerzej [w:] G. Maroń, *Zasady prawa jako składnik kultury prawnej*, [w:] *Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?*, pod red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012, s. 223-231. Por. J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące ...*, op. cit., s. 18.

<sup>26</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483, dalej jako Konstytucja, bądź Konstytucja RP

<sup>27</sup> Art. 30 Konstytucji RP.

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r. sygn. akt K. 11/2000 (Dz.U. 2001 Nr 32, poz. 386)

następnie fundamentem dla innych zasad szczegółowych (co jest następstwem wynikania zasad), jest godność człowieka, która ze względu na odesłanie zawarte w Konstytucji nabiera charakteru normatywnego, jednakże jej znaczenie należy szukać poza systemem prawnym.

Przyjęcie koncepcji, że zasady prawa nabierają takiego charakteru poprzez odwołanie się do tradycji prawnej, czy też aksjologii pozasystemowej (przede wszystkim godności człowieka), powoduje następujące konsekwencje:

- a) katalog zasad prawa nie ma charakteru wyczerpującego, a ich istnienie oraz treść ewoluuje wraz ze zmianą przekonań kulturowych, uwarunkowań społecznych, instytucjonalnych oraz politycznych;
- b) treść zasad prawa powinna być każdorazowo określana na podstawie zgeneralizowanych preferencji społecznych, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w instytucjonalnej legitymacji, którą zapewniają prawodawca (ustanawiając przepisy prawa) oraz trybunały i sądy sprawujące wymiar sprawiedliwości (w ramach stosowania prawa);
- c) przepisy prawa, które są bezpośrednio brane pod uwagę przy formułowaniu zasad prawa, powinny podlegać wykładni przede wszystkim z uwzględnieniem dyrektyw wykładni systemowej oraz funkcjonalnej (w tym wykładni historycznej), z wykorzystaniem wartości moralnych, politycznych, ekonomicznych, czy wartości innego rodzaju niż o konotacji prawnej<sup>29</sup>.

Z perspektywy praktycznej niezwykle istotne wydaje się instytucjonalna legitymacja zasad prawa – potwierdzenie ich istnienia oraz treści. Taką legitymację nadaje przede wszystkim prawodawca, który powinien odczytywać preferencje społeczne (założenie racjonalności prawodawcy) i odzwierciedlać je w przepisach prawa. Wtórnie jednak, te preferencje powinny odczytywać oraz urzeczywistniać trybunały i sądy (powołane do sprawowania wymiaru sprawiedliwości). To poprzez proces stosowania prawa możemy poznać normatywny sens zasady prawa, który może zmieniać się wraz z kolejnym wyrokiem, którego przedmiotem będzie wspomniany wcześniej *hard case*<sup>30</sup>. Zasady

---

<sup>29</sup> Nie chodzi zatem o ustalenie znaczenia zwrotu, ale o nakreślenie ram aksjologicznych, w których mieści się wzór normatywny, w ramach interpretacji łączony do treści ustalonej zasady a w konsekwencji do treści normy prawnej.

<sup>30</sup> Na organach stosujących prawo leży obowiązek rozwinięcia i zastosowania własnej koncepcji danej zasady prawa w przypadkach kontrowersyjnych. Nie jest to oczywiście nieograniczone przyznanie im



prawa nabierają swojej treści *de facto* w odniesieniu do konkretnego przypadku z uwzględnieniem innych, historycznych przypadków składających się na swego rodzaju łańcuch spraw do których powinien referować sąd wydając wyrok.

### Szczegółowe aspekty dotyczące zasady *in dubio pro tributario* - analiza orzecznictwa sądów administracyjnych

---

Poniżej została zaprezentowana analiza wybranego orzecznictwa sądów administracyjnych po 01.01.2016 r., gdzie sądy wprost odnoszą się do zasady *in dubio pro tributario*.

#### 1.1. Podstawowe zagadnienia dotyczące zasady *in dubio pro tributario*

Jak stwierdził NSA w wyroku z 29.03.2017 r. sygn. II FSK 2116/15, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje - w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego - odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika<sup>31</sup>.

W wyroku z 13.12.2016 r. sygn. II FSK 3003/14, NSA uznał, że zasada *in dubio pro tributario* może być uznana jako interpretacyjną metanormę, która miałaby decydować, która z norm pozostających ze sobą w konflikcie obowiązuje.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 30.08.2016 r. sygn. II FSK 2448/14: „nie można zapominać o wypracowanych i sformułowanych – zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych - zasadach prawa podatkowego. W szczególności wskazać tutaj należy na zasadę *in dubio pro tributario*. Mając ją na uwadze, wskazać należy, że nawet gdyby faktycznie istniały jakiegokolwiek wątpliwości (...) powinny one zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika”<sup>32</sup>.

---

swobody działania wedle własnego uznania – decyzje interpretacyjne w tym zakresie są zawsze wtórnie weryfikowane przez szeroko pojętą społeczność prawniczą. Pojawia się tutaj oczywiście pytanie czy trybunały i sądy mają demokratyczną legitymację do dokonywania osądów, w które zaangażowane są argumenty moralne - zob. R. Alexy, *Balancing, Constitutional Review and Representation*, International Journal of Constitutional Law, Volume 3, Issue 4, Oxford 2005, s. 580.

<sup>31</sup> W tym zakresie sąd powołał się na wyrok TK z 18.07.2013 r. sygn. SK 18/09. Podobnie uznał NSA w wyroku z 25.11.2016 r. II FSK 1283/15, stwierdzając, że zasada *in dubio pro tributario* jest wyprowadzana w orzecznictwie i w doktrynie z art. 2 Konstytucji RP oraz w art. 2a O.p.

<sup>32</sup> Podobnie NSA w wyrokach z 13.07.2016 r. sygn. II FSK 2030/14 i 05.04.2016 r. sygn. II FSK 379/14.

Zgodnie z uzasadnieniem wyrok NSA z 15.05.2017 r. sygn. II FSK 3234/16, zasadę *in dubio pro tributario* można było wywieść przed 01.01.2016 r. z zasad ogólnych zawartych w O.p., tj. zasady prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa oraz czynnego udziału strony w postępowaniu.

Natomiast w uchwale z 19.12.2016 r. sygn. II FPS 4/16, NSA wskazał, że zasada *in dubio pro tributario* nie pozostaje w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. Rozstrzygnięcie istniejących 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<sup>33</sup>.

W wyroku z 01.03.2017 r. sygn. I SA/Gd 494/16 WSA w Gdańsku uznał, że dyrektywa wpływająca z reguły wykładni *in dubio pro tributario* nie może pozostawać w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, w tym równości w opodatkowaniu.

Zgodnie z poglądem wyrażonym przez NSA w wyroku z 29 listopada 2017 r. sygn. II FSK 3280/15, 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.

### **1.2. Wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy**

W wyroku z 20.07.2017 r. sygn. II FSK 1782/15, NSA wskazał, że dokonana przez organ podatkowy ocena materiału dowodowego nie tylko nie może być dowolna, lecz także niejasności w zebranych materiałach dowodowych nie mogą być tłumaczone na niekorzyść

---

<sup>33</sup> Podobnie NSA w uchwale z 15.05.2017 r. sygn. II FPS 2/17. W wyroku z 13.12.2017 r. sygn. SK 48/15 TK stwierdził, że Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu. Z tego względu, zdaniem TK, konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

podatnika<sup>34</sup>. Sąd wskazał również, że nakaz stosowania zasady *in dubio pro tributario* przy rozstrzyganiu wątpliwości dotyczących stanu faktycznego jest powszechnie akceptowany zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie<sup>35</sup>.

Inaczej NSA w wyroku z 28.06.2017 r. sygn. II FSK 1533/15, w którym Sąd stwierdził, że w sposób oczywisty niezasadny jest zarzut niezastosowania przy orzekaniu zasady *in dubio pro tributario*, jako odnoszony do postępowania dowodowego, podczas gdy wymieniona zasada odnosi się do treści przepisów prawa podatkowego, a nie do faktów. Stanowi o tym art. 2a O.p., do porządku prawnego wprowadzony wprawdzie dopiero od 01.01.2016 r., ale kodyfikujący standardy wypracowane wcześniej w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. W postępowaniu administracyjnym wątpliwości co do tego, czy określona okoliczność została udowodniona, rozstrzygane są przez organy administracji publicznej w oparciu o zasady określone w art. 80 kodeksu postępowania administracyjnego<sup>36</sup> i art. 191 O.p., a więc na podstawie zasad logiki, wiedzy i doświadczenia życiowego, a nie określonej preferencji w rozstrzyganiu wątpliwości<sup>37</sup>.

### 1.3. Wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego

---

<sup>34</sup> Podobnie NSA w wyrokach z: 20.04.2017 r. sygn. I GSK 1003/15; 09.03.2017 r. sygn. II FSK 400/15; 08.03.2017 r. sygn. II FSK 260/15; 02.03.2017 r. sygn. II FSK 1812/15; 24.02.2017 r. sygn. II FSK 140/15; 03.02.2017 r. sygn. II FSK 3128/14; 21.12.2016 r. sygn. I GSK 295/15; 18.10.2016 r. sygn. II FSK 1807/16; 19.05.2016 r. sygn. II FSK 902/14 oraz sygn. II FSK 1265/14; 18.05.2016 r. sygn. I FSK 14/15 oraz sygn. I FSK 2086/14. W wyroku z 22.05.2017 r. sygn. I SA/Kr 1256/16, WSA w Krakowie wprost stwierdził, że wprawdzie z dniem 01.01.2016 r., w związku z wprowadzeniem do O.p. art. 2a, zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, to jednak reguła ta powinna mieć również zastosowanie do usuwania wątpliwości co do stanu faktycznego. Warto również wskazać na wyrok WSA w Lublinie z 20.10.2017 r. sygn. I SA/Lu 653/17, który stwierdził, że zasada ta nie nakłada jednak na organy podatkowe obowiązku przyjęcia wersji najkorzystniejszej dla podatnika, lecz formułuje zakaz czynienia niekorzystnych domniemań w sytuacji, gdy stan dowodów nie pozwala na ustalenie faktów, lub gdy istnieją wynikające z dowodów wątpliwości co do możliwości zastosowania określonego przepisu prawa podatkowego.

<sup>35</sup> Powołując się na wyroki NSA z 02.10.2002 r. sygn. I SA/Ka 793/01 i WSA w Poznaniu z 03.02.2005 r. (sygn. I SA/Po 2189/03) oraz doktrynę: B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego* [w:] *Ex iniuria non oritur ius*, Księga jubileuszowa ku czci prof. Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s.251 i n.

<sup>36</sup> Tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.

<sup>37</sup> Podobnie NSA w wyrokach z: 27.06.2017 r. sygn. I FSK 2195/15; 08.03.2017 r. sygn. II FSK 3234/16; 22.02.2017 r. sygn. II FSK 256/15; 14.02.2017 r. sygn. II FSK 2894/16; 04.01.2017 r. I FSK 864/15; 27.06.2017 r. sygn. I FSK 2195/15.

W opinii NSA wyrażonej w wyroku z 27.06.2017 r. sygn. I FSK 1459/15, samo w sobie dokonanie wykładni przepisu prawa, wynikiem której jest uznanie, że podatnika obciąża określona danina (podatek) nie jest jednak równoznaczne z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*. Innymi słowy, nie każda niekorzystna dla podatnika wykładnia przepisu prawa podatkowego narusza tę zasadę. Do naruszenia zasady *in dubio pro tributario* dochodzi wtedy, gdy spośród możliwych wariantów interpretacji danego przepisu wybierany jest wariant niekorzystny dla podatnika<sup>38</sup>.

Z kolei w wyroku z 21.06.2017 r. sygn. I GSK 276/17, NSA uznał, że zasada *in dubio pro tributario* ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Konieczne jest przy tym wskazanie przepisu prawa, który wątpliwości takie budzi<sup>39</sup>.

W ramach wyroku z 21.04.2017 r. sygn. II FSK 855/15, NSA stwierdził, że przepisy dotyczące wyłączeń i zwolnień podatkowych, stanowiące odstępstwo od zasady powszechnego opodatkowania, należy interpretować ściśle i zgodnie z ich literalnym brzmieniem, co jednak nie oznacza, że dopuszczalna w tym zakresie jest wykładnia zawężająca. Dokonując wykładni zawężającej na niekorzyść strony narusza się zasadę *in dubio pro tributario*.

Jeżeli orzecznictwo sądownoadministracyjne, nawet mimo początkowych różnic poglądów, wypracowało zasadniczo akceptowany kierunek wykładni określonego przepisu prawa podatkowego, nie można zasadnie twierdzić, że występują niedające się usunąć wątpliwości co do jego treści, nakazujące zastosowanie klauzuli unormowanej w art. 2a O.p. i rozstrzygnięcie tych wątpliwości na korzyść podatnika. Tak stwierdził NSA w wyroku z 20.04.2017 r. II FSK 153/17<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Podobnie NSA w wyrokach z: 25.05.2017 r. sygn. II FSK 1025/15; 07.12.2016 r. sygn. II FSK 2098/16; 04.10.2016 r. sygn. II FSK 2906/14.

<sup>39</sup> Podobnie NSA w wyrokach z: 09.06.2017 r. sygn. I FSK 1271/15; 26.05.2017 r. sygn. I GSK 399/17; 21.06.2017 r. sygn. I GSK 276/17.

<sup>40</sup> Wydaje się jednak, że istnienie ugruntowanej linii orzeczniczej jest wtórne wobec możliwości zastosowania zasady *in dubio pro tributario* - jest jedynie dowodem na dokonanie pewnego wyboru interpretacyjnego, podejmowanego z przyczyn pragmatycznych (potrzeba ujednoczenia praktyki orzeczniczej).

## Zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady *in dubio pro tributario* – propozycja rozstrzygnięcia istniejących problemów praktycznych

---

Fundamentem aksjologicznym, który uzasadnia treść zasady *in dubio pro tributario* są wartości i dobra konstytucyjnie chronione, w tym wolności i prawa ekonomiczne jednostki. Stosowanie zasady odwrotnej - *in dubio pro fisco* - godzi w zasadę demokratycznego państwa prawnego<sup>41</sup>. Jest tak dlatego, że pewności prawa oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa kładą szczególny nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika<sup>42</sup>. Istnienie zasady *in dubio pro tributario* jest oparte o założenie, że ustawy podatkowe powinny być napisane językiem dostatecznie precyzyjnym, pozwalającym na opodatkowanie adekwatne do zamierzenia ustawodawcy. W przypadku, gdy ustawodawca nie wypełni tego obowiązku to podatnik nie powinien ponosić z tego powodu odpowiedzialności (ryzyko nieprecyzyjności przepisów ponosi ustawodawca)<sup>43</sup>. Prawo podatkowe bowiem nie może zatem być swoistą pułapką dla podatników, a jego normy muszą być zrozumiałe<sup>44</sup>.

Ze względu na to, że powszechną formą rozliczeń podatków w Polsce jest tzw. samoopodatkowanie, realizowane poprzez składanie deklaracji i informacji podatkowych przez podatnika to deklarowany opis stanu faktycznego oraz jego kwalifikacja normatywna powinna korzystać z domniemania prawidłowości.

Jako wstęp do bardziej szczegółowych rozważań należy przyjąć hipotezę, że treść art. 2a O.p. nie wyczerpuje normatywnej treści zasady *in dubio pro tributario*. Inaczej formułując myśl, wprowadzenie wskazanego przepisu nie powinno zmienić normatywnego znaczenia tej zasady, która została do tej pory przyjęta w orzecznictwie. Zasada ta oprócz podstawy prawnej wynikające z art. 2a O.p., jest przede wszystkim konsekwencją logiczno-aksjologiczną (co jest rezultatem wynikania zasad) szczególnych zasad postępowania podatkowego: zasady prowadzenia postępowania w sposób

---

<sup>41</sup> Uchwała TK z 26.04.1994 r. sygn. W 11/93, OTK 1994/1 poz. 22.

<sup>42</sup> A. Gomułowicz, Głosa do uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. I FPS 2/08, Orzecznictwo Sądów Powszechnych, 2009/4, s.47.

<sup>43</sup> Szerzej na ten temat: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104-107. Na marginesie należy podkreślić, że zasada *in dubio pro tributario* nie wyznacza bezpośrednio wzorca zachowań, a umożliwiają rekonstrukcję wzorców zachowań norm-reguł. Intencją prawodawcy jest wskazanie wartości, a nie sformułowanie konkretnego i działającego samodzielnie wzoru zachowań.

<sup>44</sup> Wyrok NSA z 06.06.1997 r. sygn. III SA 700/97.

budzący zaufanie do organów podatkowych, zasady prawdy obiektywnej, czy też zasady swobodnej oceny dowodów (jako wyznaczników aksjologicznych preferencji na gruncie prawa podatkowego); oraz generalnych zasad konstytucyjnych: demokratycznego państwa prawa, ustawowej regulacji opodatkowania, określoności opodatkowania oraz zasady *in dubio pro libertate*<sup>45</sup>.

Przyjęcie powyższego, umożliwi w ocenie autora rozstrzygnięcie najbardziej kontrowersyjnych kwestii związanych z wprowadzeniem art. 2a O.p.

Prawo wynikające z zasady *in dubio pro tributario* przysługuje nie tylko podatnikom (co wynika z literalnego brzmienia art. 2a O.p.), ale każdemu, którego prawa lub obowiązki są nadane lub nałożone przez prawo daninowe. W ocenie autora nie ma aksjologicznych podstaw do zawężenia zastosowania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do podatników. Organy skarbowe powinny zatem respektować tę zasadę zarówno wobec podatników, jak i płatników, inkasentów i innych stron postępowania podatkowego<sup>46</sup>.

Zakres przedmiotowy tej zasady obejmuje również wątpliwość w zakresie stanu faktycznego sprawy. To stan faktyczny sprawy jest równorzędną podstawą stosowania prawa podatkowego - ustalenie stanu faktycznego w prawie podatkowym ma służyć zastosowaniu normy materialnej<sup>47</sup>. Nie ulega zatem wątpliwości, że i w tym zakresie podatnikowi oraz innej stronie postępowania powinno przysługiwać prawo skorelowane z obowiązkiem organu skarbowego do ustalenia stanu faktycznego na podstawie udowodnionych okoliczności, a wszelkie wątpliwości nie dające się usunąć na podstawie zebranego materiału dowodowego powinny być rozwiązywane z korzyścią na rzecz strony postępowania<sup>48</sup>. Przyjmuje

---

<sup>45</sup> Przy czym, konieczność wyodrębnienia zasady *in dubio pro tributario* wynika przede wszystkim ze względu na dostosowanie aksjologicznych założeń systemu do specyfika prawa podatkowego.

<sup>46</sup> Co pośrednio potwierdza wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z 29.12.2015 r. sygn. PK4.8022.44.2015.

<sup>47</sup> A. Mariański, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2004/3, s. 32 i 33.

<sup>48</sup> Często w tym zakresie można spotkać odwołanie do analogii w odniesieniu do zasady domniemania niewinności, w szczególności odnosząc tę zasadę do domniemania prawdziwości deklaracji podatkowej – A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario w prawie podatkowym* [w:] *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, wydanie elektroniczne. Przyjmuje się, że uzupełnieniem domniemania niewinności jest zasada *in dubio pro reo*, do której wprost nawiązuje zasada *in dubio pro tributario* – te zaś, jak się wydaje, są konsekwencją (uszczegółowieniem) zasady *in dubio pro libertate*, która nakazuje w razie wątpliwości rozstrzygać na korzyść wolności.

się również, że postępowanie podatkowe jest rodzajem administracyjnego postępowania szczególnego<sup>49</sup>. Zgodnie z art. 81a § 1 kodeksy postępowania administracyjnego, 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. Wydaje się niezasadne przyjęcie hipotezy kwestionującej stosowanie w ramach postępowania podatkowego zasady *in dubio pro tributario* w zakresie rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy, w sytuacji, gdy tego rodzaju rozwiązanie wprost wynika z zasad procedury administracyjnej<sup>50</sup>.

Zasada *in dubio pro tributario* powinna być brana pod uwagę przy dokonywaniu wykładni *sensu stricto* (obejmującej dyrektywy wykładni językowej, systemowej lub funkcjonalnej), jak również przy wykładni *sensu largo* (stosując reguły inferencyjne lub kolizyjne). W konsekwencji zasada *in dubio pro tributario* powinna stanowić argument interpretacyjny zarówno w przypadku ustalania znaczenia przepisu prawnego (tj. przy konstrukcji treści normy prawnej, odstąpienia od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej), przy rozstrzygnięciu kolizji (zarówno w zakresie niespójności prawa, czy konfliktów intertemporalnych), jak i rozstrzygnięcia dylematów inferencyjnych (np. w przypadku możliwości zastosowania analogii)<sup>51</sup>.

Nie ma uzasadnionych podstaw aby ograniczać możliwość zastosowania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni przepisów nakładających obowiązki o charakterze podatkowym. Zgodnie z art. 2a O.p. zasada ma zastosowanie w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego, które są zdefiniowane art. 3 pkt 2 O.p. – a zatem do wszelkich regulacji bezpośrednio oddziałujących na sferę praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

---

<sup>49</sup> L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa ...*, s. 270.

<sup>50</sup> Objęcie zakresem zastosowania zasady *in dubio pro tributario* również wątpliwości co do stanu faktycznego było do tej pory akceptowane w doktrynie – np. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. I, *Przegląd Podatkowy*, 2009/8, s. 22-27. Por. Ł. Dubiński, *Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 5/2016, cz. 1, s. 23.

<sup>51</sup> Por. A. Mariański, Glosa do wyroku NSA z 27.02.2003, sygn. III SA 1330/01, *Orzecznictwo Sądów Powszechnych* 2004/9, s. 478.

Zasada *in dubio pro tributario* nie ma charakteru absolutnego. Omawiana zasada niekoniecznie ma w każdej sytuacji charakter konkluzywnym (absolutny) i przynajmniej potencjalnie mogą zaistnieć okoliczności, w których nie będzie ona zastosowana (podlega zatem ograniczeniom i niepowiązanym relacjom warunkowej preferencji)<sup>52</sup>. Warto jednak podkreślić, że ograniczenie zasady *in dubio pro tributario* nie powinno być opierane jedynie na potrzebach interesu publicznego. Potencjalny konflikt w tym zakresie rozstrzyga właśnie ta zasada.

## Podsumowanie

---

Zasady prawa są istotnym elementem kultury prawnej i podstawą budowania konstytucyjności prawa, której wyrazem są nie tylko teksty prawne, ale i metody ich interpretacji, szeroko rozumiane sposoby wnioskowań dokonywanych na ich podstawie. Budowanie kultury prawnej może, a nawet powinno być ukierunkowane przez prawodawcę. Dążąc bowiem do urzeczywistnienia założeń aksjologicznych systemu, czy też wężej w ramach prawa podatkowego oraz biorąc pod uwagę powszechny formalizm w zakresie tej subgałęzi prawa, prawodawca powinien zapewniać mechanizmy stanowiące podparcie instytucjonalne zasad prawa oraz dążyć do ich skutecznego egzekwowania (przede wszystkim przez urzędników Krajowej Administracji Skarbowej). Każde przesądzenie o zasadniczym znaczeniu normy przy braku udziału prawodawcy powoduje, że zasada taka ma słabszą pozycję w ramach interpretacji niż zasady, które są w jakimś kontekście związane z obowiązującymi przepisami prawnymi<sup>53</sup>. Treść przepisu prawa zapewnia w tej sytuacji oprócz wyraźnego potwierdzenia aksjologii przyjętej dla prawa podatkowego, również wyraźny kontekst treściowy, który oczywiście później będzie podlegać wykładni odwołującej się do

---

<sup>52</sup> Generalnie można wyobrazić sobie konflikt zasady *in dubio pro tributario* np. z zasadą równości, czy też pewnością prawa. Konieczność ważenia zasad może mieć również miejsce w przypadku wykładni ulg podatkowych. Inny polem ewentualnego konfliktu zasad może być zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (wykorzystanie nieprecyzyjnego przepisu). Konflikt ten może wystąpić już na gruncie dokonywania wykładni systemowej, przy ocenie przez podmiot stosujący prawo podatkowe istnienia bądź nie wątpliwości co do znaczenia przepisu prawnego - zob. uchwała NSA z 22.06.2011 r. sygn. I GPS 1/11.

<sup>53</sup> Przyjmuje się również, że im bardziej przedmiot regulacji zależy od politycznoprawnej koncepcji zakresu i sposobu ingerencji państwa, tym bardziej poszukiwanie zasad musi być powiązane z aktami podstawowymi dla danego typu regulacji - zob. L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa ...*, op. cit., s. 270.



dyrektyw systemowo-aksjologicznych (na które oprócz powiązań systemowych nakłada się treść powiązań aksjologicznych).

W tym kontekście należy zgodzić się z TK, który we wspomnianym wcześniej wyroku z 13.12.2017 r. stwierdził, zasada *in dubio pro tributario* że nie spełnia w praktyce swojej roli. Wynika to poniekąd z treść art. 2a O.p., która powoduje szereg wątpliwości praktycznych. Rozwiązaniem dla tych problemów jest odczytanie treści normatywnej zasady *in dubio pro tributario* poprzez odwołanie się do jej źródeł (w kontekście wykładni systemowej oraz aksjologicznej stanowiącej podstawę ustalenia treści zasad prawa), które należy upatrywać, oprócz wskazanego przepisu O.p., w bardziej ogólnych zasadach prawa podatkowego, administracyjnego, a przede wszystkim zasadach konstytucyjnych.

**SUMMARY**

**Applying of in dubio pro tributario principle after 01. 01.2016**

One of the fundamental elements of the legal order are the rules of law. Recognizing their importance, the Polish legislator seeks to reflect them literally in legal regulations. Bringing this approach to life, from 01.01.2016, art. 2a of the Tax Statute, which is intended to incorporate in the legal provision the content of the principle of resolving doubts in favor of the taxpayer (in dubio pro tributario). However, it remains debatable what the normative content of this principle is and whether it has been modified due to the introduction of the indicated legal provision (compared to its content adopted in case-law before the introduction of Article 2a of the Tax Statute). The author in the article undertakes an attempt to mark the content of the discussed principle in the light of current case law.

**Key words:** principle of law, in dubio pro tributario principle, sources of law's principles

**Słowa kluczowe:** zasada prawa, zasada *in dubio pro tributario*, źródło zasad prawa