prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński

O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Prezydencki projekt ustawy o zmianach w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[1] – dalej o.p., wzbudził spore zainteresowanie. Największą uwagę koncentruje na sobie projekt nowego przepisu art. 2a zawierającego wskazówkę interpretacyjną dotyczącą rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, tj. odzwierciedlającego zasadę *in dubio pro tributario*[2].

Dyskusja prawnicza nad treścią wspomnianego wyżej przepisu nie nabrała jeszcze – jak się wydaje – pełnego wymiaru, co może trochę dziwić, zważywszy że projekt jest znany od dłuższego czasu. Dosyć zaskakujący jest jednak klimat dyskusji „kuluarowej" i podnoszone w jej ramach zastrzeżenia zarówno co do samej koncepcji legislacyjnej, jak i sposobu jej realizacji. Dla przypomnienia, projekt przepisu ma taką oto postać: „Art. 2a. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika".

Dyskusja z poglądami niewyrażonymi na piśmie jest niezręczna i w określonej mierze ryzykowna. Niemniej jednak fakt, że toczą się już prace legislacyjne, skłania do podjęcia takiego ryzyka. Wydaje się to być uprawnione zwłaszcza z tego powodu, że pewne argumenty przeciwko klauzuli – jej kształtowi, a nawet celowości wprowadzenia do systemu prawa podatkowego – się powtarzają. Przy tym rozkład argumentów jest dosyć skrajny – od głosów, że zasada *in dubio pro tributario* sparaliżuje wręcz system podatkowy, po głosy, iż przepis ją wyrażający nie wpłynie w żadnym stopniu na procesy stosowania prawa podatkowego (przepis będzie bezproduktywny). Warto przyjrzeć się tym argumentom.

Pierwszy spotykany w tym zakresie to

pogląd dezawuujący potrzebę wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario*, który sprowadza się do tego, że każda wątpliwość interpretacyjna jest ostatecznie usuwana w procesie wykładni prawa. Nie ma więc w rzeczywistości pola do stosowania wspomnianej zasady.

Pogląd ten jest oczywiście nietrafny. Każdy przypadek wykładni prawa niesie ze sobą określone wątpliwości co do znaczenia interpretowanych przepisów. Wątpliwości te są zazwyczaj usuwane w procesie wykładni prawa w drodze stosowania przez interpretatora określonych metod. Najbardziej rudymentarne metody są związane z językiem tekstu prawnego. Bardziej finezyjne nawiązują do struktur formalnych bądź aksjologii prawa (wykładnia systemowa), bądź też do funkcji instytucji prawnych lub celu konkretnych przepisów (wykładnia celowościowa i wykładnia funkcjonalna).

Współcześnie istniejący w Polsce system prawa podatkowego nie przewiduje w zasadzie negocjowania (uzgadniania z podatnikiem) rozstrzygnięć prawnych w zakresie opodatkowania. Oznacza to, że organ rozstrzygający sprawę podatkową musi opowiedzieć się za określoną hipotezą interpretacyjną niezależnie od tego, jak bardzo jest przekonany do jej prawidłowości. Dotyczy to także sądów. Można tylko mieć nadzieję, że decyzja interpretacyjna oznacza wybór tej hipotezy interpretacyjnej, która wydaje się interpretatorowi bardziej przekonująca. Niemniej jednak nawet w sytuacji, gdy żadna z hipotez interpretacyjnych nie jest przekonująca, rozstrzygnięcie musi zapaść. Nie ma tu – a szkoda – pola do negocjacji między stronami sporu podatkowego. To pewna słabość systemu prawa podatkowego, ale kwestia możliwej przebudowy systemu podatkowego wykracza poza zakres tego artykułu.

Nie można jednak twierdzić, że wydanie decyzji podatkowej, czy też wyroku sądowego oznacza usunięcie wątpliwości co do znaczenia przepisu. Te 2 rzeczy nie mają wiele wspólnego; inna jest logika interpretacji przepisów prawa, a inna logika orzekania. Co więcej – organ orzekający w sprawie podatkowej nie ma prawnej możliwości wyartykułowania faktu, że przepis, na podstawie którego orzeka, nie tylko budzi wątpliwości, ale po prostu nie jest

1) Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

2) Po raz pierwszy postulat jej stosowania jako zasady użytecznej przy wykładni prawa podatkowego sformułował w literaturze Z. Kmieciak, *Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1988 r. (III SA 964/87)*, OSP 1990, z. 5–6, poz. 251. Analiza znaczenia tej zasady oraz ocena możliwości i potrzeby jej petryfikacji w przepisach ordynacji podatkowej była następnie rozwijana w piśmiennictwie: zob. B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego (próba analizy)* (w:) *Ex iniuria non oritur ius*, Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), Poznań 2003, s. 252 i n.; B. Brzeziński, *O wątpliwościach związanych z zasadą in dubio pro tributario*, Prawo i Podatki 2008, nr 4, s. 25 i n. Powstała też na ten temat monografia A. Mariańskiego, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.

dlań zrozumiały. Może jedynie stwierdzić, że przyjmuje określoną hipotezę interpretacyjną jako zasadną – niezależnie od tego, co myśli człowiek (czy też ludzie) pełniący funkcję organu orzekającego.

Kolejny podnoszony przeciwko przepisowi o zasadzie *in dubio* argument to możliwość wywołania fali sporów, których przedmiotem będzie stopień wątpliwości co do znaczenia przepisów.

Nie jest to niestety argument poważny.

Jak dotąd podatkowe spory o prawo sprowadzały się do tego, że podatnik prezentował inne stanowisko co do znaczenia przepisów niż organ podatkowy. Część tych przypadków była spowodowana niejasnością przepisów. Ponieważ nie można spodziewać się tego, że stopień jasności przepisów w dającym się przewidzieć czasie wyraźnie wzrośnie, więc trzeba przyjąć, iż procentowy udział sporów wywołanych niejasnymi przepisami w ogólnej liczbie sporów nie zmieni się w istotny sposób. Podatnicy, argumentując swoje stanowisko w sporach podatkowych, nierzadko podnosili wątpliwości interpretacyjne. Będą to czynić nadal. W żadnym wypadku nie zwiększy to liczby sporów podatkowych, gdyż spory te „inicjują" organy podatkowe swoimi decyzjami, zazwyczaj korygującymi rezultaty obliczeń zawartych w deklaracjach podatkowych składanych przez podatników. Jedyna zmiana, jaka może tu nastąpić, to częstsze niż dotychczas powoływanie się przez podatników na okoliczność niejasności w przepisach prawa podatkowego. Nie zwiększa to jednak liczby sporów, ale zaledwie poszerza pole ewentualnej argumentacji.

Czy jednak pole to wzrośnie w nieograniczony albo co najmniej znaczący sposób? Oczywiście nie. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika może znaleźć zastosowanie tylko w sytuacji, gdy ewentualnych wątpliwości nie da się usunąć za pomocą standardowych metod wykładni. A te pozwalają naprawdę na wiele – chociaż nie, jak się niektórym wydaje, na wszystko...

Nie trzeba, jak sądzę, dodawać, że w demokratycznym państwie prawnym obowiązkiem organów podatkowych jest badanie, w każdym przypadku, czy przepisy mające zastosowanie w konkretnej sprawie są na tyle jasne (tj. nie wywołują wątpliwości interpretacyjnych), iż można odpowiedzialnie wymagać stosowania się do nich przez podatnika.

Kolejną podnoszoną kwestią jest to, że podatnik, jako adresat przepisu, wszystkie wątpliwości będzie rozstrzygał na swoją korzyść, a organ podatkowy – na swoją. Wobec tego wystąpi swoisty impas w dyskursie prawniczym spowodowany obowiązywaniem klauzuli.

To zastrzeżenie jest co najmniej bałamutne. Podatnik zawsze może wybierać korzystne dla siebie warianty interpretacji (np. sporządzając deklarację podatkową), tyle tylko że wybierając interpretację błędną, niedostatecznie uzasadnioną bądź też obarczoną innymi wadami tego rodzaju, ryzykuje to, iż jego stanowisko zostanie zakwestionowane przez administrację podatkową w stosownych procedurach. Jakie znaczenie będzie mieć w nich zasada *in dubio pro tributario*, skoro organy orzekające nie będą miały wątpliwości co do tego, że podatnik nie ma racji?

Wprowadzenie zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie zmieni tu niczego. To procedury (administracyjna, sądowa) są od tego, żeby ustalić, czy przepisy są dostatecznie jasne, żeby mogły być podstawą orzekania, czy też nie. Dopiero w tym drugim wypadku w grę wejdzie zasada *in dubio pro tributario*.

Kolejny zarzut to taki, że administracja podatkowa nigdy nie ujawni swoich wątpliwości interpretacyjnych, a więc w konsekwencji zasady nie zastosuje.

Współcześnie jest to prawdopodobne; nie można jednak tracić nadziei na stopniową poprawę kultury administrowania, a więc i na powstanie takiej możliwości, że odpowiedzialny urzędnik administracji podatkowej przyzna rację podatnikowi w sytuacji, gdy ten ostatni wskaże i wykaże fakt istotnego skomplikowania przepisów, prowadzącego do zaniku ich zrozumiałości. Na razie zostaje skarga na ostateczną decyzję administracyjną do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Nie sposób jednak nie zauważyć, że przepis ma sprawić to, aby brak wątpliwości interpretacyjnych organu podatkowego – niezależnie od tego czy rzeczywisty, czy tylko symulowany – nie miał aż tak dużego znaczenia, jeśli chodzi o wpływ na sytuację prawną podatnika. Chodzi o to, aby kwestia zrozumiałości przepisów prawa podatkowego stała się składnikiem dyskursu prawniczego, a organy podatkowe nie mogły wobec tego zagadnienia przechodzić obojętnie.

Spotyka się też twierdzenie, że własnych wątpliwości interpretacyjnych nie ujawnią nie tylko administracja podatkowa, ale i sądy administracyjne. W konsekwencji takiej postawy sądów przepis będzie martwy.

Powyższa teza wymaga nieco szerszego komentarza. Gołym okiem widać, że sądy miewają wątpliwości – i to istotne – co do treści przepisów. Nie ma tu miejsca na rozważanie kwestii psychologicznych; wystarczy wskazać na instytucję prawną uchwał składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (pełnych Izb itd.), która doskonale ilustruje kwestię niepewności/wątpliwości co do treści przepisów i jest próbą ich rozwiązania.

Sytuacji rodzących wątpliwości jest z pewnością więcej niż tylko te, których finałem jest uchwała składu 7 sędziów. Trudno zresztą stwierdzić – z pozycji obserwatora zewnętrznego – czy uchwała rozwiewa wątpliwości sędziów ją podejmujących. Jeśli jednak zdarzają się zdania odrębne do uchwał NSA, to przecież dowodzą one co najmniej istnienia nieusuniętych wątpliwości, a najczęściej – sądząc po treści zdań odrębnych – przekonania, że rozstrzygnięcie powinno być bez wątpliwości odmienne, niż wynika to z treści uchwały podjętej głosami większości składu podejmującego uchwałę. To nie jest jedynie objaw niepewności, ale wręcz pewność, że powinno być inaczej.

Sądy niezwykle rzadko ujawniają wątpliwości interpretacyjne ogarniające sędziów w konkretnej sprawie. Sam fakt jednogłośnego podjęcia np. uchwały w określonej sprawie przez NSA nie oznacza przecież, że zostały usunięte wątpliwości interpretacyjne. Może być wręcz przeciwnie – pogłębiona analiza stanu prawnego, prowadzona zazwyczaj w takich wypadkach, może określone wątpliwości pogłębiać, czy też dopiero ujawniać nowe. Uchwała jest jedynie dowodem na dokonanie pewnego wyboru interpretacyjnego, podejmowanego z przyczyn pragmatycznych (potrzeba ujednolicenia praktyki orzeczniczej w sytuacji, gdy sądy są zobowiązane, przez rozwiązania systemowe, do zajęcia stanowiska w sprawie). Można spekulować na temat przyczyn tego stanu rzeczy, ale mogą to wyjaśnić jedynie odpowiednio zaprogramowane i przeprowadzone badania naukowe.

Nie inaczej jest w dotychczasowej praktyce powoływania się przez podatników bądź ich doradców na zasadę *in dubio pro tributario*. W znakomitej większości przypadków sądy w ogóle nie odnoszą się do tego argumentu; w pewnych przypadkach zasadę uznają, ale nie widzą potrzeby ani możliwości zastosowania jej w konkretnej sprawie, a w nielicznych przypadkach uznają fakt niejasności przepisów za przesądzający spór na korzyść podatnika.

Można żałować, i to bardzo, że sądy administracyjne tak lekceważąco potraktowały zasadę, którą Trybunał Konstytucyjny uznaje za ważną. Straciły one niepowtarzalną szansę sprecyzowania tej zasady, ustalenia jej pełnej treści oraz granic stosowalności. Byłoby to z pewnością bardziej pożyteczne dla systemu prawa podatkowego niż toczenie wewnętrznych sporów (zróżnicowane orzecznictwo) o to, jak sposób zamocowania szafy wnękowej wpływa na jej opodatkowanie oraz w jaki sposób konsumowanie kanapek na zakładowej imprezie wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego pracownika. Gdyby tak się stało, to współcześnie wiedzielibyśmy o dyskutowanej tu zasadzie znacznie więcej, a można też zaryzykować twierdzenie, że jej petryfikacja w treści ordynacji podatkowej byłaby w dużej mierze zbędna[3)].

Czy ewentualne wejście w życie przepisu przewidującego rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika zmieni w sposób radykalny orzecznictwo sądów administracyjnych? Jak dotąd nie ma racjonalnych podstaw do takich przypuszczeń. Nie ma nawet gwarancji tego, że sądy – korzystając z nowego przepisu – będą częściej ujawniać wątpliwości, jakie by je ewentualnie ogarniały.

Nie oznacza to jednak, że zasada będzie martwa. Po pierwsze – sądy nie będą mogły przemilczać argumentu z zasady *in dubio*. Chcąc działać *lege artis*, będą zobowiązane powiedzieć co najmniej to, dlaczego podatnik nie ma racji, odwołując się do wspomnianej zasady. To – po drugie – otworzy z kolei sądy na argumentację, która pozwoli na sprecyzowanie zasady, odkrycie jej głębszej treści i wskazanie jej znaczenia w procesach wykładni prawa podatkowego. Nie można przecież zakładać, że sądy będą programowo, i na dodatek solidarnie, ignorować istnienie przepisu. Analiza stosowalności zasady *in dubio pro tributario* będzie wartością samą w sobie, gdyż podniesie refleksję na temat wykładni prawa na wyższy poziom, niż dotąd to istniało.

---

3) O pożytkach płynących z budowy i ujawnienia strategii interpretacyjnej sądów administracyjnych w sprawach podatkowych zob. B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych* (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 44 i n.

To, że zasada nie będzie raczej stosowana zbyt często, nie oznacza, iż jest ona zbędna i nie powinna mieć swojego odzwierciedlenia w systemie prawa. Nikt jakoś nie postuluje usunięcia z ordynacji podatkowej przepisu wyrażającego *expressis verbis* zasadę legalizmu (art. 120 o.p.), chociaż w orzecznictwie nie stosuje się jej przecież na co dzień, a na dodatek mówi o niej wyraźnie Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[4)]

Dla wielu dramatyczną przeszkodą mentalną jest zrozumienie pojęcia korzyści podatnika (zwrot: „na korzyść podatnika"). Nieostre w istocie rzeczy wyrażenie może – zdaniem dyskutantów – sparaliżować nową zasadę wykładni. Obawy te nie są jednak uzasadnione, a odpowiedź na pytanie co do meritum jest prosta – to, co jest dla podatnika korzystne (korzystniejsze), wybierze on sam, składając np. deklarację podatkową, której treść implikuje przyjęcie określonego rozumienia przepisów. Taka sytuacja występuje i obecnie. Co prawda w sytuacji gdy podatnik ma wątpliwości co do znaczenia przepisów, może w każdym wypadku wybrać rozwiązanie mniej dla niego korzystne, unikając być może sporu z organami podatkowymi, ale dlaczego miałby to robić? Czy może dlatego, że nie sposób poprawnie zinterpretować skierowanych do niego (ze względu na technikę samoobliczania podatku) przepisów? Przecież to nie on jest ich twórcą...

Nawet ci, którzy podobnie postrzegają kwestię „korzyści podatnika" jako dyspozycji normy prawnej projektowanego art. 2a o.p. i zdają się akceptować tezę, że decydujące znaczenie musi tu mieć decyzja podatnika, wyrażają niepokój o spójność systemu prawa podatkowego, do naruszenia której może to prowadzić. Otóż

> przy stosowaniu dyskutowanej tu zasady może łatwo dojść do tego, że decyzja interpretacyjna (sposób zinterpretowania przepisu w warunkach istotnego braku pewności co do jego znaczenia) korzystna dla jednego podatnika będzie niekorzystna dla podatnika znajdującego się w innej sytuacji faktycznej, ale także „dotkniętego" tymi samymi, trudnymi do zinterpretowania przepisami.

Zadziała więc zasada „kto pierwszy, ten lepszy" – i może ona przynieść rezultaty trudne do zaaprobowania z punktu widzenia tego drugiego podatnika.

Ten zarzut wobec zasady *in dubio pro tributario* jest trudny do zaakceptowania. Jej protagoniści przyjmują tu bowiem *implicite* dworkinowską koncepcję jednego, właściwego rozwiązania problemu interpretacyjnego. Czy jednak i obecnie w sytuacjach określanych w literaturze jako „trudne przypadki" nie jest tak, że sąd, uznając jedną z hipotez interpretacyjnych za właściwą i powielając rozstrzygnięcie w kolejnych sprawach, nie powoduje, iż to rozstrzygnięcie dla niektórych kategorii stanów faktycznych (i podatników, którzy się w nich znaleźli) będzie „lepsze", a dla innych – zupełnie nie?

Konkludując,

> prawdziwy niepokój dyskutantów zdaje się budzić to, że ten sam przepis może być interpretowany różnie w różnych sprawach, a to ze względu na to, co będzie korzystniejsze dla konkretnego podatnika.

Niepokój ten jest – jak się wydaje – spowodowany myśleniem obezwładnionym przekonaniem, że takie same przypadki nie mogą z założenia być różnie rozstrzygane. Tyle tylko, że ten pogląd jest uznawany we współczesnej myśli prawniczej za archaiczny i sprzeczny z pragmatyką działania prawa. Niemniej jednak współczesnemu prawnikowi podatkowemu łatwiej jest – zdaje się – zaakceptować fakt, że w obiegu prawnym pozostają różne, sprzeczne ze sobą w oczywisty sposób wyroki NSA niż propozycję, żeby taka sytuacja – przy zachowaniu właściwej aksjologii – była systemowo nie tylko dopuszczalna, ale wręcz aprobowana. Łatwiej wybacza się mankamenty orzecznictwa niż zmianę – na razie tylko rozważaną – paradygmatu orzekania.

Wyrażana w związku z tym obawa, że przepis może mieć w różnych sytuacjach różne znaczenia, jest całkowicie realna, ale czy rzeczywiście jest się czego obawiać? Nie tak dawno występująca sytuacja, w której sądy administracyjne widziały – na podstawie tych samych przepisów, tyle że różnie interpretowanych – 4 różne możliwości opodatkowania wspólników spółek komandytowych, nie spowodowała ani destrukcji systemu prawa podatkowego, ani nawet powiększenia deficytu budżetowego. To była sytuacja nieprzewidziana i w pewien sposób niekontrolowana, natomiast wyrażona w przepisie ordynacji podatkowej zasada *in dubio pro tributario* będzie wyrazem systemowej kontroli takich sytuacji. Być może uwolni to też sądy administracyjne od fetysza „utrwalonej linii orzecznictwa" jako rzekomo ponadczasowej wartości systemu prawa. Orzecznictwo w sprawach trudnych i niejednoznacznych interpretacyjnie nie będzie musiało się „utrwalać". Rozstrzygnięcia sądów będą natomiast adekwatne do realiów stanu faktycznego, nie krzywdząc ani nieświadomie, ani tym bardziej świadomie podatnika. Postulaty respektowania wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej były już formułowane w literaturze; nie znalazły one jednak uznania[5)]. Jest teraz szansa na powrót do dyskusji nad tą kwestią; szansę na to może dać wprowadzenie do systemu prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario*.

Wreszcie, zupełnie bezzasadne są też ostrzeżenia, że

> zasada *in dubio pro tributario* będzie „sprzeczna z prawem unijnym".

4) Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

5) Zob. B. Brzeziński, *Pytanie prawne w sprawie opodatkowania akcjonariusza spółki akcyjnej – czy odpowiedź usatysfakcjonuje podatników?*, Prawo i Podatki 2011, nr 5, s. 18 i n.

Prawo unijne nie zawiera ani własnych zasad wykładni, ani też nie rekomenduje żadnych zasad wykładni niezbędnych systemom krajowym z punktu widzenia interesów Unii Europejskiej. Nawet ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zalecana przez Komisję Europejską jest instytucją prawa, nie zaś zasadą jego wykładni[6]. W grę wchodziłaby ona – po ewentualnym wprowadzeniu – tylko wówczas, gdyby dokonana wykładnia przepisów prawa podatkowego prowadziła w sposób niebudzący wątpliwości do rezultatu, jakim jest uniknięcie opodatkowania w rozumieniu klauzuli. Klauzula ma temu zapobiec, pozwalając – w skrócie – na przyjęcie ustaleń kontrfaktycznych i na zastosowanie opodatkowania zgodnie z tymi ustaleniami. To jest jednak możliwe dopiero po definitywnym zakończeniu procesu wykładni prawa; dlatego też klauzula nie może być elementem tego procesu. Inną sprawą jest to, że przepisy klauzuli też podlegałyby wykładni; byłaby to już jednak wykładnia na poziomie metasystemowym, niemożliwa do zrównania jej z wykładnią „zwykłych" przepisów prawa (co nie wyklucza stosowania analogicznych metod wykładni).

Nie ma więc sprzeczności między prawem unijnym a zasadą *in dubio pro tributario*. Przy wykładni prawa podatkowego bierze się przecież pod uwagę przepisy prawa unijnego jako jeden z podstawowych, coraz ważniejszych, jak się wydaje, kontekstów interpretacyjnych. I proponowany przepis niczego tu nie zmieni. Znajdzie on natomiast zastosowanie dopiero wówczas, gdy zastosowane metody wykładni prawa, z wykładnią prounijną włącznie, nie dadzą względnie klarownego rezultatu. Można mieć nabożeństwo do prawa unijnego, niedobrze jednak, gdy przeradza się ono w bałwochwalstwo.

I już na marginesie, w kwestii techniki legislacyjnej – projekt przepisu art. 2a o.p. spełnia w stopniu dostatecznym wymogi poprawnej legislacji. Można co prawda wskazać pewien brak precyzji użytych w nim sformułowań; przykładowo, „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego" niektórzy uznają za nakaz zawężenia wykładni (i ewentualnych wątpliwości, do których prowadzi) do wykładni językowej. Można ubolewać nad tym, że współczesny prawnik nie radzi sobie z tak prostym skrótem terminologiczno-pojęciowym i nie dostrzega, iż chodzi o normatywną treść przepisów, a nie wyłącznie o ich aspekt leksykalny. Można jednak podjąć próbę przeredagowania przepisu w taki sposób, żeby nawet tego rodzaju zastrzeżenia stały się nieaktualne[7].

Podnoszone zastrzeżenia co do precyzji przepisu nie osłabiają, moim zdaniem, jego wymowy, a nawet stan ten może być pożyteczny w procesie stosowania przepisu. Będzie on bowiem z przyczyn oczywistych stosowany przede wszystkim przez sądy administracyjne, a te ustalą jego znaczenie (tj. zakres przedmiotowy) w znacznej mierze na podstawie ocen własnych, a nie bardziej czy mniej precyzyjnej formule słownej przepisu. Niemniej jednak wydaje się, że istnieje możliwość sformułowania zasady interpretacyjnej rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika w inny sposób, niż zrobiono to w projekcie ustawy.

I uwaga ostatnia – ewentualne wejście w życie przepisu wyrażającego zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika nie spowoduje żadnej rewolucji w prawie podatkowym. Zasada może natomiast i powinna być elementem systemu prawa budującym kulturę prawną i „cywilizującym" prawo podatkowe.

Summary

Bogumił Brzeziński

On doubts concerning the principle of resolving doubts in favour of the taxpayer

The presidential bill to amend the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance has attracted considerable attention. The focus of the greatest interest is the draft of new Art. 2a containing an interpretation guideline concerning resolving possible interpretation doubts in favour of the taxpayer, i.e. reflecting the in *dubio pro tributario* principle.

prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński
Uniwersytet Jagielloński

6) Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego.

7) Jako przykład może tu służyć jedna z propozycji sformułowanych w trakcie prac Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, autorstwa Agnieszki Tałasiewicz: „Jeżeli w sprawie rozstrzyganej przez organ podatkowy lub sąd administracyjny pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, to są one rozstrzygane na korzyść podatnika".

REKLAMA

Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego Węzłowe problemy

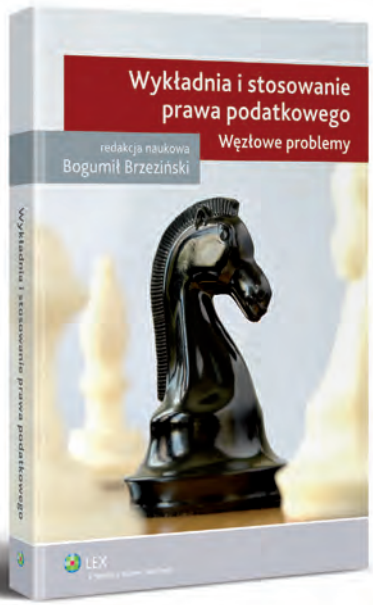
Redakcja naukowa
Bogumił Brzeziński

Wolters Kluwer

W opracowaniu uwzględniono orzecznictwo podatkowe sądów oraz poglądy wyrażone w doktrynie prawa podatkowego. Zarekomendowano ponadto rozwiązania istniejących problemów interpretacyjnych i ukazano ich praktyczne konsekwencje.

W publikacji omówiono m.in. zagadnienia:

- pojęcia przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym,
- budowli w podatku od nieruchomości,
- opodatkowania usług niematerialnych,
- nadpłaty podatku,
- doręczeń,
- pełnomocnictw,
- reprezentacji i reklamy,
- cen transferowych,
- nieodpłatnych świadczeń,
- klauzul unikania opodatkowania,
- świadczeń złożonych,
- usług medycznych,
- handlu złomem,
- dostawy terenów budowlanych.



Książka do nabycia w księgarni internetowej profinfo.pl