

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2018.02.14>

Aleksander SŁYSZ

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie

## ***In dubio pro tributario* – dyskryminacja grupy podatników. Czy obecny kształt norm narusza zasadę równości wobec prawa?**

### **Streszczenie**

W nauce prawa podatkowego uważano od lat, iż zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) dotyczy wszelkich wątpliwości, tak faktycznych, jak i prawnych. Na skutek wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201 t.j. ze zm.) art. 2a, w którym określono, iż jedynie niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, kwestionowane jest istnienie ochrony w zakresie dotyczącym wątpliwości co do stanu faktycznego. Identyfikację zakresu ochrony skomplikowało dodatkowo przyznanie przez ustawodawcę, na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r., poz. 646 t.j. ze zm.), silniejszej ochrony jedynie przedsiębiorcom, co stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa i przybiera formę dyskryminacji, która dotyka podatników niebędących przedsiębiorcami.

**Słowa kluczowe:** *In dubio pro tributario*, podatki, dyskryminacja, równość, rozstrzygnięcie wątpliwości.

### **Zarys problemu**

W nauce polskiego prawa podatkowego podnosi się od wielu lat, iż zasada *in dubio pro tributario* (tj. rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, dalej również jako IDPT), opisywana niekiedy również jako zakaz rozstrzygnięcia na niekorzyść podatnika, dotyczy wszelkich wątpliwości, tak faktycznych, jak i prawnych. Zasada *in dubio pro tributario* stanowi niejako odwrócenie zasady *in dubio contra fiscum*. Obie te zasady stanowią w pewnym sensie część kultury prawnej państw demokratycznych i stanowią podstawę dla prowolnościowych

rozstrzygnąć, z tego powodu nauka prawa uznaje je za części zasady *in dubio pro libertate*. Tak w nauce, jak i w praktyce zauważa się, że wolnościowe rozstrzyganie działa w pewnych sytuacjach jak reguła kolizyjna<sup>1</sup>. Zasada IDPT pojawiła się w formie postulatu orzeczniczego w pracach Z. Kmiecika<sup>2</sup>, a jej spopularyzowanie zawdzięczamy B. Brzezińskiemu i W. Nykielowi<sup>3</sup>. Pierwsze kompleksowe opracowanie, pióra A. Mariańskiego, powstało w 2009 r.<sup>4</sup>, autor ten problemem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika zajmował się również wcześniej<sup>5</sup>.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika funkcjonowała w krajowym prawie podatkowym na długo przed wyrażeniem jest wprost w przepisie prawa. Dopiero w 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>6</sup> wprowadzony został art. 2a, w którym ustawodawca określił, iż jedynie nie-dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W związku z takim brzemieniem przepisu kwestionowane jest istnienie ochrony w zakresie dotyczącym wątpliwości co do stanu faktycznego. Wątpliwości te wzmacnia fakt, że nauka niemal jednolicie do 2016 r. uznawała, że rozstrzygnięcie prowolnościowe obejmuje również ocenę wątpliwych elementów prawopodatkowego stanu faktycznego. Przywołany już A. Mariański wskazywał, iż zasada IDPT obowiązuje również w odniesieniu do faktów i ma na celu podwyższenie wymagań, które winny być spełnione, aby dana okoliczność mogła być uznana za udowodnioną przez organy podatkowe<sup>7</sup>. Podobnie wskazywało wielu innych autorów, w tym J. Brolik, który uznał, iż reguła IDPT jest

[...] domniemaniem interpretacyjnym wskazującym, w jaki sposób należy rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne – zarówno w obszarze oceny stanu faktycznego sprawy załatwianej w postępowaniu prawnym, jak i w ustalaniu treści i znaczenia prawa adekwatnego do tego stanu, to jest możliwego do uzasadnionego zastosowania<sup>8</sup>.

Doktryna szeroko wskazywała, że dla dobra podatników zasadę IDPT należy wprowadzić do ord.pod. Mimo, że w literaturze wskazywało się, iż zasadę tę

<sup>1</sup> V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague – London – New York 2013, s. 136.

<sup>2</sup> H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 135.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3 i kolejne publikacje dotyczące zasad podatkowych tych autorów.

<sup>4</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, LEX/el.

<sup>5</sup> Liczne publikacje w tym m.in. A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, idem, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 22–27, idem, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. 2*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 37–43.

<sup>6</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 800 t.j. ze zm. – dalej: ord.pod.

<sup>7</sup> Zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. 1*, s. 22–27 oraz literatura tamże przywołana.

<sup>8</sup> J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3, s. 54–75.

w pełni akceptuje nauka prawa finansowego (tak np. J. Małecki<sup>9</sup>), to zaznaczyć należy, że jednak nie wszyscy w ogóle uznawali jej istnienie, przykładowo Z. Tobor wskazywał, że „*in dubio pro tributario* nie jest żadną zasadą, ale właśnie listkiem figowym przykrywającym różnego rodzaju preferencje poszczególnych sądów”<sup>10</sup>. Tak radykalne stanowiska nie były wszakże liczne.

Obecnie nie podważa się już istnienia zasady IDPT, sporny jednak jest zakres prawa przyznanego podatnikom i związany z tym zakres obowiązków organów stosujących prawo. Aktualnie tylko niektórzy podatnicy są chronieni w sposób pełniejszy, tj. obejmujący zarówno wątpliwości co do prawa, jak i wątpliwości co do faktów. Trudno zrozumieć taki stan rzeczy. Nie może podlegać dyskusji, że aktualnie ochrona, jaką ustawodawca przyznaje podatnikom, nie jest jednolicie silna, albowiem sporej wielkości wyrwę, w koherentnym z pozoru płaszczu ochrony, tworzą normy derywowane z przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>11</sup>. W art. 10 ust. 2 u.p.p. ustawodawca postanowił, kierując podmiotowo normę jedynie do przedsiębiorców, że jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, organ rozstrzyga je na korzyść przedsiębiorcy. W powyższy sposób doszło do nieusprawiedliwionego zróżnicowania sytuacji podatników dokonywanego ze względu na posiadanie cechy indywidualnej.

Już w efekcie porównania warstw językowych przywołanych norm ord.pod. i u.p.p. widać wyraźnie, że – opierając się jedynie na wykładni literalnej – można zasadnie twierdzić, iż jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest np. nałożenie na podatnika obowiązku, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, to organ ma obowiązek rozstrzygać je jedynie na korzyść podatnika będącego przedsiębiorcą, a nie musi rozstrzygać takich samych wątpliwości na korzyść podatnika niebędącego przedsiębiorcą. Tak poważne różnicowanie wydaje się wątpliwe w świetle treści art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>12</sup> Zgodnie z przywołanym przepisem wszyscy, a zatem i wszyscy podatnicy, są wobec prawa równi i wszyscy, bez wyjątku, mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Należy zadać w kontekście zarysowanego problemu dwa rudymtarne pytania:

1. Czy wyrażenie *expressis verbis* w treści ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario* w zawężonym kształcie, tj. z pominięciem nakazu prowol-

<sup>9</sup> J. Małecki, *Przełożenie reguły „Lex falsa lex non est” w prawie podatkowym*, [w:] I. Czajka-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 245.

<sup>10</sup> Z. Tobor, *To do a great right, do a little wrong – rzecz o sędziowskich kłamstewkach*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6, s. 15–22.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 646 t.j. ze zm. – dalej: u.p.p.

<sup>12</sup> Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.

nościowego rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego, rzeczywiście ograniczyło zakres ochrony podatników?

2. Czy przyznanie przez ustawodawcę silniejszej ochrony jedynie przedsiębiorcom stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa?

## 1. Aktualny stan prawny i zakres ochrony

Projekt ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej wpłynął do kancelarii sejmu 9 grudnia 2014 r.<sup>13</sup> – wnioskodawcą był Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej, który ustawę podpisał w dniu 5 sierpnia 2015 r. Zgodnie z jego uzasadnieniem wyrażenie zasady IDPT w Ordynacji podatkowej uzasadnia m.in. jej obecność w prawodawstwie innych państw, jak np. Kanada, USA, Belgia czy Francja. Ponadto w uzasadnieniu projektu czytamy, iż:

Na konieczność przestrzegania tej zasady przez organy podatkowe i sądy administracyjne w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego wskazał również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09). [...] Wprowadzenie przedmiotowej zasady zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przrzucany jest na podatnika. Jednocześnie należy zaznaczyć, że zasady *in dubio pro tributario* nie należy odczytywać jako nakazu skierowanego do organów podatkowych, by od chwili wejścia w życie tego przepisu zaczęły działać antyfiskalnie. Zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. 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>14</sup>.

W przywołanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego przeczytać możemy, że:

[...] zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązany do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*<sup>15</sup>.

Już na etapie prac nad projektem zauważano, że wyłączenie z przedmiotowego zakresu ochrony wątpliwości do stanu faktycznego jest błędem<sup>16</sup>. Uwagi te nie zostały jednak uwzględnione. Mimo wielu dogłębnych analiz przeprowadzo-

<sup>13</sup> Druk nr VII.3018 – Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. sygn. akt 18/09, LEX nr 1352497.

<sup>16</sup> Zob. np. Do druku nr 3018 – opinia KRDP z dnia 15.01.2015 r. źródło: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?documentId=97FECB2DCECE6612C1257DD40034A635> [dostęp: 13.01.2019].

nych do końca 2015 r.<sup>17</sup>, których celem było ustalenie, jaki wpływ na praktykę stosowania prawa podatkowego może mieć wprowadzenie art. 2a. ord.pod., wydaje się że nie do końca udało się przewidzieć negatywne oddziaływanie, jakie norma ta ma na sposób rozstrzygania przez organy podatkowe wątpliwości odnośnie do elementów stanu faktycznego.

Ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>18</sup> dodano art. 2a do ord.pod. Skutek ten poprzedzony był nietypowymi zdarzeniami. Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Bronisława Komorowskiego zorganizowała cykl seminariów eksperckich poświęconych systemowi prawa podatkowego. W trakcie seminarium, zatytułowanego „Przejrzysta i efektywna Ordynacja podatkowa”, eksperci rekomendowali m.in. wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego, a w szczególności zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Następnie przeprowadzone zostało, w dniu 6 września 2015 r., referendum, które jest obecnie uznawane za część kampanii wyborczej ówczesnego prezydenta, mającej zwiększyć poparcie w drugiej turze wyborów prezydenckich<sup>19</sup>. W referendum zadano m.in. pytanie następującej treści: „czy jest Pani/Pan za wprowadzeniem zasady ogólnej rozstrzygania wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika?”. Głosujący opowiedzieli się za wprowadzeniem ww. zasady do krajowego systemu prawa – za głosowało 94,51% obywateli, frekwencja wyniosła jednak tylko 7,8%<sup>20</sup>. Artykuł 2a ord.pod. wprowadzający „upośledzoną” zasadę IDTP wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Do tego dnia w nauce prawa podatkowego nie było raczej wątpliwości, że zasada IDPT istnieje, mimo niewyrażenia jej wprost w ustawie, a także, iż obejmuje ona tak wątpliwości co do prawa, jak i co do okoliczności składających się na stan faktyczny podlegający subsumpcji. Przykładowo, A. Mariański wskazywał w 2012 r., że zasada IDPT ma m.in. wymiar reguły dowodowej, która – podobnie jak analogiczne rozwiązania obowiązujące w prawie karnym – zakazuje przyjęcia za udowodnione okoliczności niekorzystnych dla podatnika, jeżeli są jakiegokolwiek wątpliwości<sup>21</sup>. Natomiast D. Strzelec słusznie twierdził, że rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości dotyczących stanu faktycznego to już dobrze utrwalony standard znajdujący oparcie w przepisach dotyczących postępowania podatkowego<sup>22</sup>. Autor ten wskazał również, że istotnym polem dla dzia-

<sup>17</sup> Zob. B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4, s. 17–21 oraz literatura tamże przywołana.

<sup>18</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 1197.

<sup>19</sup> H. Kuliński, *Komunikowanie polityczne w kampanii referendum lokalnego*, Siemianowice Śląskie 2018, s. 20.

<sup>20</sup> Obwieszczenie Państwowej Komisji Wyborczej z dnia 7 września 2015 r. o wynikach głosowania i wyniku referendum przeprowadzonego w dniu 6 września 2015 r. – <https://referendum2015.pkw.gov.pl> [dostęp: 13.01.2019].

<sup>21</sup> A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika...*

<sup>22</sup> D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 54–55.

łania zasady IDPT jest postępowanie dowodowe, gdzie podwyższa ona wymagania dowodowe<sup>23</sup>. W nauce wskazywano również że zasada IDPT w odniesieniu do prawa materialnego stanowi dyrektywę drugiego stopnia, a w odniesieniu do procedury podatkowej jest to zaś dyrektywa dotycząca postępowania dowodowego, która podwyższa wymagania, jakie muszą być spełnione, aby określona okoliczność mogła zostać uznana za udowodnioną<sup>24</sup>. W orzecznictwie również dostrzegano rolę zasady IDPT w odniesieniu do standardów oceny materiału dowodowego – przykładowo, z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 czerwca 2000 r. wynika, iż wątpliwości, które w trakcie procesu stosowania prawa powstają, również w zakresie oceny materiału dowodowego, nie powinny być rozstrzygane na niekorzyść strony<sup>25</sup>. W świetle powyższego nie może być więc wątpliwości, iż do końca 2015 r. omawiana zasada przyznawała wszystkim podatnikom ochronę tak w zakresie rozstrzygania na ich korzyść wątpliwości co do prawa, jak i co do okoliczności faktycznych. Problemem podatników nie była zatem zasadniczo (do końca 2015 r.) treść zasady IDPT, nie był nim więc zakres przyznanej ochrony, problem stanowiło postępowanie organów podatkowych, które zasady tej nie stosowały. Wyrażenie zasady IDPT *explicite* w tekście ord.pod. mogło więc poprawić sytuację podatników.

## 2. Przedmiotowy zakres ochrony

Paradoksalnie wprowadzenie okrojonej wersji zasady IDPT do ord.pod. doprowadziło do pogorszenia sytuacji podatników. W większości spraw to ustalenie i ocena stanu faktycznego są sednem sporu pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, z tego powodu kastracja zasady IDPT jest tak dotkliwa. Bazując na uzasadnieniu projektu, można stwierdzić, że wątpliwości dotyczących stanu faktycznego sprawy ustawodawca nie chciał rozstrzygać na korzyść podatnika. Problem ten zauważono jeszcze przed wejściem w życie art. 2a ord.pod. W interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r. Ministerstwo Finansów uspokajało, że:

Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 55.

<sup>24</sup> Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.

<sup>25</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Łd 636/98, LEX nr 169227.

<sup>26</sup> Interpretacja ogólna z dnia 29 grudnia 2015 r. Ministerstwo Finansów, Nr PK4.8022.44.2015.

Niejasne wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej można odczytywać na różne sposoby – zasadniczo uznaje się, że zdaniem Ministra Finansów niejasności dotyczące samego stanu faktycznego nie powinny być rozpatrywane z uwzględnieniem art. 2a ord.pod.<sup>27</sup> Poczynania organów podatkowych, po wejściu w życie art. 2a ord.pod., nie pozostawiają wątpliwości, iż organy te nie uznają istnienia zasady IDPT, która obejmowałaby również ocenę zebranego materiału dowodowego. Stanowisko to znajduje poparcie w pracach wielu, ale nie wszystkich, przedstawicieli doktryny, przykładowo J. Augustyn wskazał, że art. 2a ord.pod. dotyczy „[...] wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, a nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego wnikliwie i jednoznaczne ustalenie jest w istocie warunkiem koniecznym do prawidłowego zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów”<sup>28</sup>. Zasadniczo autor ma rację, niemniej jednak nie wyjaśnia czy może poza art. 2a ord.pod. pozostaje nieskodyfikowana część zasady IDPT odnosząca się do stanu faktycznego, ani jak postąpić, gdy pozostają niedające się usunąć wątpliwości odnośnie do stanu faktycznego. Podobny pogląd prezentują i inni autorzy, np. M. Popławski jasno wskazał, że jego zdaniem art. 2a ord.pod. w ogóle nie odnosi się do wątpliwości faktycznych, i w tym zakresie mają zastosowanie inne przepisy zawarte w ordynacji podatkowej<sup>29</sup>. Na marginesie zaznaczyć należy, że wątpliwości, o których mowa, to wątpliwości organu podatkowego<sup>30</sup>.

Analiza orzecznictwa powstałego po 1 stycznia 2016 r. wskazuje, iż w wielu przypadkach sądy uznają, że zasada IDPT obowiązuje w wersji słabej. Niekiedy sądy nie dostrzegają nawet, że nie tak dawno obowiązywała w wersji mocnej. Przykładowo, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2018 r. sąd (w całości błędnie) wskazał, że zasada IDPT „[...] zawsze tyczyła wątpliwości prawnych nie faktycznych”<sup>31</sup>. W orzecznictwie wskazuje się zazwyczaj, że z zasady IDPT wynika norma prawna, która nakazuje rozstrzygnięcie 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>32</sup>. W wyroku Wojewódzkiego

<sup>27</sup> R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10, s. 101–108.

<sup>28</sup> J. Augustyn, *Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji*, „Prawo i Podatki” 2015, nr 12, s. 2–6.

<sup>29</sup> M. Popławski, Art. 2a [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.

<sup>30</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 386/17, LEX nr 2325071.

<sup>31</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1002/16, LEX nr 2494206.

<sup>32</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3555/15, LEX el. 2442260 oraz np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 3234/16, LEX nr 2271824.

Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 28 lutego 2018 r.<sup>33</sup> czytamy, iż art. 2a ord.pod. nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wątpliwości, jednakże tylko tych, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości, co do stanu faktycznego.

Pojawiają się jednakże również, coraz liczniejsze w 2018 r., rozstrzygnięcia które uznają, że mimo wyrażenia w treści ord.pod. zasady IDPT w wersji słabej, zasada ta nadal obowiązuje w pełni. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2017 r. możemy przeczytać, iż:

Wprawdzie z dniem 1 stycznia 2016 r., w związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej art. 2a, zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, to reguła ta powinna mieć również zastosowanie do usuwania wątpliwości co do stanu faktycznego<sup>34</sup>.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2018 r.<sup>35</sup> wyrażono pogląd, że zdaniem sądu nadal przyjmuje się, iż zasada IDPT odnosi się także do wątpliwości co do stanu faktycznego, i wątpliwości związane z materiałem dowodowym i ustaleniami faktycznymi winny być tłumaczone na rzecz podatnika. W innym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za poglądem, że nie można zawężyć rozumienia zasady IDPT jedynie do wykładni prawa, ale za sprawą treści reguły *in dubio pro reo* należy ochronę podatnika rozciągać także do wątpliwości faktycznych<sup>36</sup>. Również wojewódzkie sądy administracyjne dostrzegają zmianę tendencji w orzecznictwie, czego wyrazem są rozstrzygnięcia zapadające w drugiej połowie 2018 r., jak np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2018 r., w którym uznano, że w pewnych sytuacjach „[...] konieczne jest rozstrzyganie na korzyść strony wątpliwości dotyczących stanu faktycznego”<sup>37</sup>.

Na podstawie powyższej analizy stwierdzić należy, że podatnik nie może być pewny, czy w jego indywidualnej sprawie organ podatkowy, a nawet sąd administracyjny, uzna że ewentualne wątpliwości w zakresie stanu faktycznego, których nie udało się usunąć w trakcie postępowania dowodowego, trzeba, czy tylko można rozstrzygnąć na jego korzyść, chyba że ów podatnik jest przedsiębiorcą.

Przedsiębiorcą zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 2 u.p.p. jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna

---

<sup>33</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 1843/17, LEX nr 2460882.

<sup>34</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 139/15, LEX nr 2270608.

<sup>35</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 951/16, LEX nr 2494279.

<sup>36</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 627/16, LEX nr 2466599.

<sup>37</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 778/18, LEX nr 2603687.



ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą; a także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Zgodnie zaś z art. 10 ust. 2 u.p.p., jeżeli przedmiotem postępowania przed organem, także przed organem podatkowym, jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, organ obli-gatoryjnie rozstrzyga je na korzyść przedsiębiorcy. W uzasadnieniu projektu u.p.p. możemy przeczytać, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy

[...] nakazuje organowi władzy publicznej przyjąć, że wątpliwości faktyczne, których nie dało się usunąć w toku postępowania, a które istnieją pomimo uprzedniego podjęcia wszelkich czynności niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, roz-strzyga się na korzyść przedsiębiorcy. Zasada ta została sformułowana w ustawie na wzór znanej z prawa karnego zasady *in dubio pro reo* i znajdzie zastosowanie w sytuacji, gdy po uprzednim przeprowadzeniu wszystkich dostępnych dowodów w dalszym ciągu będą istnieć w danej sprawie niejasności lub wątpliwości dotyczące obrazu stanu faktycznego sprawy. W takiej sytuacji niedające się usunąć wątpliwości natury faktycznej rozstrzy-gane będą na korzyść przedsiębiorcy. Stanowi to wyraz dbałości o właściwe rozłożenie przez prawodawcę ciężaru dowodu oraz skutków obiektywnej niemożności pełnego wy-jaśnienia stanu faktycznego<sup>38</sup>.

Obecnie całkowicie brak analogicznej ochrony, względem tej przyznanej przedsiębiorcom, z której skorzystać mogliby wszyscy podatnicy w sprawach za-wisłych przed organami podatkowymi.

Bezpodstawne różnicowanie podatników może mieć dotkliwie konsekwencje praktyczne. Założymy (w pewnym uproszczeniu), że podatnik X nie prowadzi działalności gospodarczej, prowadzi ją jednak podatnik Y. Obaj podatnicy, nie-zależnie względem siebie, nabywają po jednym – takim samym – używanym sa-mochodzie osobowym za kwotę 10 000 zł. Składają deklaracje w podatku od czynności cywilnoprawnych co jest ich obowiązkiem, albowiem obowiązek po-datkowy ciąży przy umowie sprzedaży na kupującym, a następnie obliczają i wpłacają należny podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku po-datkowego. Podstawę opodatkowania stanowi tu wartość rynkowa nabytego sa-mochodu. Następnie organ podatkowy uznaje, że każdy z nabytych samochodów był wart 15 000 zł, a nie 10 000 zł, i po upływie niecałego roku wzywa obu po-datników do podwyższenia podstawy opodatkowania. Obaj wskazują, że nabyte samochody były uszkodzone i dostarczają niejednoznaczne dowody na potwier-dzenie tego faktu – ze względu na dokonane już naprawy niemożliwe jest ustale-nia stanu z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeśli okoliczność ta stano-wić będzie przedmiot postępowania podatkowego, w którym może dojść do okre-ślenia zobowiązania podatkowego w wyższej wysokości niż pierwotnie zadekla-rowane, to w przypadku podatnika X (nieprowadzącego działalności gospodar-

<sup>38</sup> Druk nr 2051 – Rządowy projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców.

czej) niejednoznaczne okoliczności stanu faktycznego organ podatkowy może rozstrzygnąć na jego niekorzyść (o ile uznać, tak jak czynią to organy podatkowe, że obowiązuje jedynie zasada IDPT w wersji słabej wyrażonej w art. 2a ord.pod.), a musi rozstrzygnąć takie same okoliczności na korzyść podatnika będącego przedsiębiorcą. W efekcie wyższe zobowiązanie podatkowe uści podatek nieprowadzący działalności gospodarczej.

Takie zróżnicowanie sytuacji podatników wydaje się wątpliwe, skoro w Rzeczypospolitej Polskiej wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

### 3. Potencjalne naruszenie zasady równości

Jeśli równość wobec prawa stanowi element prawa, to od strony podmiotowej powoduje powstanie oczekiwania równości przez jednostkę. Oczekiwanie to ma wiele wymiarów, m.in. istotny z punktu widzenia prawa podatkowego wymiar prawny i ekonomiczny<sup>39</sup>. Ideę równości, która jest prawem jednostki, wywodzi się ze starożytności, niemniej jednak w kształcie, który znamy, ideę tę uformowała Rewolucja Francuska. Obecnie równość wobec prawa to podstawowa wartość systemu prawa, a mimo tego zdefiniowanie jej jest w najlepszym wypadku trudne, albowiem na przestrzeni lat, na skutek zmian systemów politycznych i gospodarczych, zasada ta zmieniała swój kształt<sup>40</sup>. Nawet obecnie zasadzie tej w poszczególnych krajach wysoko rozwiniętych przypisuje się nieco odmienne znaczenie<sup>41</sup>. Przyjąć jednak należy, na potrzeby prowadzonych rozważań, że zasada równości wymaga traktowania podmiotów charakteryzujących się taką samą cechą w taki sam sposób, podczas gdy podmioty w różnych sytuacjach należy traktować w sposób zróżnicowany. Jedną z form równości jest równość wobec prawa. Równość tę można postrzegać m.in. jako wymóg wobec ustawodawcy, by stanowił takie prawo, które nie zawiera w treści ani rozróżnień faworyzujących, ani rozróżnień dyskryminujących. Zasada ta może zostać naruszona tak w trakcie, jak i w efekcie stanowienia prawa, ale również podczas jego stosowania.

Artykuł 32 Konstytucji jest w prawie podatkowym postrzegany jako główne źródło zasady równości opodatkowania<sup>42</sup>. Istnieją pewne wątpliwości odnośnie do tego, czy zasada ta jest klasyczną zasadą prawa, czy też metazasadą, jednakże ich roztrząsanie nie jest niezbędne dla dokonania dalszych ustaleń, albowiem nawet jeśli uznać zasadę równości za metazasadę, która powoduje, że ochrona na jej pod-

<sup>39</sup> S. White, *Equality*, Cambridge 2007, s. 4–10.

<sup>40</sup> M. Chmaj, *Godność człowieka w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] idem (red.), *Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2008 s. 44–48.

<sup>41</sup> T. Koopmans, *Constitutional protection of equality*, Leyden 1975, s. 5 i nn.

<sup>42</sup> Por. A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 56.

stawie przysługuje jednostce jedynie w związku z konkretnymi normami prawnymi (a nie samoistnie), to w przypadku zasady IDPT takie związanie występuje.

W literaturze prawa podatkowego podkreśla się, że zasada równości w prawie podatkowym ma szczególne znaczenie, ponieważ dotyczy praw i wolności ekonomicznych oraz obszaru życia społecznego i gospodarczego<sup>43</sup>. Niekiedy równość postrzega się jako element sprawiedliwości i podnosi się w nauce prawa, że zasada sprawiedliwości w pewnym sensie wyczerpuje się w formule równości<sup>44</sup>. Można poruszać także kwestię tzw. „równości stosowania prawa podatkowego”, której elementem jest zakaz obciążania różnymi ciężarami podatkowymi podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej lub prawnej<sup>45</sup>. Niezależnie od tego, które z powyższych rozumień uznać za słuszne, czy lepiej opisujące równość w prawie, na skutek działań ustawodawcy doszło do jej naruszenia.

Wydaje się, że na podstawie powyższego twierdzić można, iż w obliczu równości wobec prawa podatkowego, winno mieć miejsce jednakowe stosowanie prawa podatkowego wobec wszystkich podatników, a więc konieczne jest także stosowanie takich samych następstw podatkowych wobec takich samych zdarzeń relewantnych podatkowo bez względu na nieistotne (z punktu widzenia prawno-podatkowego stanu faktycznego) cechy podatnika. Podejście to koresponduje z często wyprowadzaniem, także z art. 2 Konstytucji, nakazem równego traktowania podmiotów podobnych. W nauce prawa podnosi się, iż ów nakaz stanowi zasadę konstrukcji systemu, która odnosi się do stosowania innych norm konstytucyjnych i przyjmuje postać reguły interpretacyjnej, co powoduje, że na organach stosujących prawo spoczywa obowiązek odrzucenia wyniku wykładni, która skutkowałaby naruszeniem równości<sup>46</sup>.

Za konsekwencję zasady równości uznaje się zakaz dyskryminacji, tj. zakaz wprowadzania różnicowań o nieuzasadnionym, arbitralnym charakterze. Jak słusznie wskazują L. Garlicki i M. Zubik:

Uniwersalność zakazu dyskryminacji należy też rozumieć w ten sposób, że obejmuje on zakaz wprowadzania zarówno unormowań pogarszających sytuację określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak i unormowań polepszających sytuację określonej grupy podmiotów (uprzywilejowanie). [...] zakaz dyskryminacji jest całkowity (z jakiegokolwiek przyczyny) i ma bezwzględny charakter [...]. Dyskryminacja pojawia się w sytuacji, gdy różnicowanie podmiotów następuje ze względu na cechę osobistą. Jest to, w zasadzie, zakazane konstytucyjnie, chyba że dokonuje się w oparciu o wyraźną, szczególną podstawę konstytucyjną<sup>47</sup>.

<sup>43</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LEX/el.

<sup>44</sup> J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 136.

<sup>45</sup> R. Mastalski, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, konstytucyjne i unijne podstawy opodatkowania, racjonalne tworzenie prawa, szerokie pole interpretacji prawa*. Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 5, s. 141–155.

<sup>46</sup> M. Ziółkowski, *Zasada równości w prawie*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 5, s. 94–111.

<sup>47</sup> L. Garlicki, M. Zubik, Art. 32. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, wyd. 2, Warszawa 2016.

W tym kontekście zauważyć należy, iż przedstawiona regulacja art. 10 ust. 2 u.p.p. polepsza znacznie sytuację podatników będących przedsiębiorcami. Skoro zatem kwalifikacja do grupy podatników lepiej chronionych dokonywana jest ze względu na występowanie cechy osobistej i jednocześnie bez oparcia dla takiego rozróżnienia w Konstytucji, trzeba uznać że dochodzi tu do naruszenia prawa.

#### 4. Projekt nowej Ordynacji podatkowej i normy k.p.a.

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego jest odpowiedzialna za przygotowanie projektu ustawy<sup>48</sup>, która ma szansę zastąpić obecną Ordynację podatkową (tzw. „nowa Ordynacja podatkowa”). Zgodnie z projektowanym art. 18 podstawowy zakres ochrony nadal miałby obejmować niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, i te, tak jak obecnie, trzeba będzie rozstrzygać na korzyść zobowiązanego. W projekcie nowej Ordynacji podatkowej (w art. 23 § 2) proponuje się rozszerzenie ochrony podatników niebędących przedsiębiorcami poprzez postanowienie, że jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego (niezależnie czy jest, czy nie jest przedsiębiorcą).

Z uzasadnienia projektu wynika, że zasada *in dubio pro tributario* składa się z dwóch części. Pierwszą, dotyczącą rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść zobowiązanego, uznaje się tu za zasady dotyczące statusu zobowiązanego. Ta grupa zasad ma za zadanie kształtować ramy relacji między zobowiązanymi i organami podatkowymi poprzez ustanowienie podstawowych dyrektywy, które rządzą tymi relacjami. Drugą część, dotyczącą rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego, Komisja przyporządkowuje do grupy zasad dotyczących sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych. Rozdzielenie ochrony na dwie normy uzasadnia się tu wskazując na ścisły związek rozstrzygnięcia w zakresie stanu faktycznego z zasadą prawdy obiektywnej oraz postępowaniem dowodowym. Inspiracją dla takiego, jak się wydaje niedychotomicznego, podziału omawianej zasady jest wprowadzony z dniem 1 czerwca 2017 r. przepis art. 81a § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>49</sup>, na mocy którego, gdy 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 faktycz-

<sup>48</sup> Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. dostępny na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp: 13.01.2019].

<sup>49</sup> Dz.U. 2018 r. poz. 2096 t.j. ze zm. – dalej jako k.p.a.

nego, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony. Trudno ocenić, jak sprawdza się w praktyce przedstawione rozwiązanie i jaką treść normy derywuje się z przywołanego przepisu, gdyż okres jego obowiązywania wydaje się zbyt krótki, by wykształciła się np. jednolita linia orzecznicza. Wydaje się jednak, że obecnie na gruncie k.p.a. przeważa pogląd przedstawiony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2017 r.<sup>50</sup> Sąd uznał we wskazanym rozstrzygnięciu, że „Przez rozstrzygnięcie wątpliwości «na korzyść strony» w rozumieniu normy z art. 81a § 1 k.p.a. należy rozumieć wybór takiego sposobu oceny zebranego materiału dowodowego, przy którym prawa strony są najpełniej chronione”. W literaturze przedmiotu wskazuje się zaś, iż:

[...] odwołując się do argumentów natury celowościowej, należy przyjąć, że art. 81a § 1 k.p.a. ma chronić stronę przed nieprawidłowościami ze strony organów w postępowaniu dowodowym, w tym stosowaniem nieuzasadnionych uproszczeń lub zaniechań w trakcie tego postępowania. W skrócie, chodzi o to, aby organy skutków swoich zaniechań lub uchybień w trakcie postępowania dowodowego nie przerzucały na stronę<sup>51</sup>.

## Wnioski

Na postawione w pierwszej części niniejszego artykułu pytania należy odpowiedzieć w sposób następujący:

1. Wyrażenie *expressis verbis* w treści ord.pod. zasady IDPT w zawężonym kształcie *de facto* ograniczyło zakres ochrony podatników niebędących przedsiębiorcami, czego powodem są tak zmiany przepisów prawa, jak i negatywna praktyka organów podatkowych i części sądów administracyjnych, które ograniczają zakres przedmiotowy ochrony jedynie do wyrażonego w treści art. 2a ord.pod. Trzeba podkreślić, że skoro podstawą istnienia w prawie zasady IDPT jest nie tylko art. 2a ord.pod., to, ustalając zakres ochrony, należy wziąć pod uwagę tak normy najwyższej rangi (zasada państwa prawa, zasada sprawiedliwości itd.), jak i szereg przepisów ustawowych (zasada prawdy obiektywnej, zasada zaufania itp.), a zatem nie jest zasadne powszechne ograniczanie zakresu ochrony jedynie do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.
2. Przyznanie przez ustawodawcę silniejszej ochrony przedsiębiorcom na podstawie art. 10 ust. 2 u.p.p. stanowi ewidentne naruszenie konstytucyjnej za-

<sup>50</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wr 714/17, LEX nr 2435548.

<sup>51</sup> G. Rząsa, *Budowlane prawo, wstrzymanie robót budowlanych w sposób istotny odbiegających od ustaleń i warunków określonych w pozwoleniu na budowę nałożenie obowiązku sporządzenia i przedstawienia projektu budowlanego uwzględniającego zmiany wynikające z wykonanych robót budowlanych, utrudnianie organowi dokonywania ustaleń faktycznych w sprawie, podstawa faktyczna*. Głosa do wyroku NSA z dnia 4 listopada 2016 r., II OSK 558/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 11/117, LEX/el.

sady równości wobec prawa i przybiera formę dyskryminacji, która dotyka podatników niebędących przedsiębiorcami.

Kwestie *de lege ferenda* wymagają szczególnej uwagi. Jeśli w przyszłości wejdzie w życie w obecnym kształcie art. 23 § 2 projektu nowej Ordynacji podatkowej, rozszerzający ochronę podatników niebędących przedsiębiorcami na wątpliwości co do stanu faktycznego, zmniejszy się dysproporcja w ochronie, jaka obecnie przysługuje podatnikom. Tym samym, na gruncie prawa podatkowego, zmniejszy się uzależnienie stopnia ochrony przed niekorzystnym rozstrzygnięciem wątpliwości przez organ podatkowy od cechy osobistej podatnika, jaką jest to, czy jest on, czy też nie jest przedsiębiorcą.

Obecny stan dyskryminacji szerokiej grupy podatników jest niezrozumiały i trudno znaleźć dla niego jakiegokolwiek usprawiedliwienie. Taka sytuacja powoduje, że odrzucana koncepcja prawa jako kontraktu pomiędzy jednostką a państwem, jakkolwiek sprzeczna z zasadą równości, nakazuje zastanowić się, czy niestety nie mają racji ci autorzy, którzy wierzą, iż:

[...] władze publiczne okażą największą gorliwość w gwarantowaniu poszanowania praw tych, którzy są w stanie udzielić rządowi lub jego przedstawicielom potrzebnego wsparcia. Pojmowanie praw jako chronionych prawem umów społecznych naprowadza na myśl, że bogaci i wpływowi otrzymują bez żadnych przekonywujących moralnych powodów lepszą część tych samych praw niż biedni i słabi<sup>52</sup>.

## Bibliografia

- Augustyn J., *Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji*, „Prawo i Podatki” 2015, nr 12.
- Bernat R., *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10.
- Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.
- Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Chmaj M., *Godność człowieka w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] M. Chmaj (red.), *Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2008.

<sup>52</sup> S. Holmes, C.R. Sunstein, *Koszt praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*, Warszawa 2003, s. 156.

- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Garlicki L., Zubik M., Art. 32. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, wyd. 2, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LEX/el.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Holmes S., Sunstein C.R., *Koszt praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*, Warszawa 2003.
- Koopmans T., *Constitutional protection of equality*, Leyden 1975.
- Kuliński H., *Komunikowanie polityczne w kampanii referendum lokalnego*, Siemianowice Śląskie 2018.
- Małecki J., *Przełożenie reguły „Lex falsa lex non est” w prawie podatkowym*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kostekiemu*, Kraków 2012.
- Mariański A., *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, cz. II*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, LEX/el.
- Mastalski R., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, konstytucyjne i unijne podstawy opodatkowania, racjonalne tworzenie prawa, szerokie pole interpretacji prawa*. Głosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2017 r., II FSK 3280/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 5.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Popławski M., Art. 2a, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Rzasa G., *Budowlane prawo, wstrzymanie robót budowlanych w sposób istotny odbiegających od ustaleń i warunków określonych w pozwoleniu na budowę nałożenie obowiązku sporządzenia i przedstawienia projektu budowlanego uwzględniającego zmiany wynikające z wykonanych robót budowlanych, utrudnianie organowi dokonywania ustaleń faktycznych w sprawie, podstawa faktyczna*. Głosa do wyroku NSA z dnia 4 listopada 2016 r., II OSK 558/15, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, nr 11/117, LEX/el.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Thuronyi V., *Comparative Tax Law*, The Hague – London – New York 2013.
- Tobor Z., *To do a great right, do a little wrong – rzecz o sędziowskich kłamstwach*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6.

White S., *Equality*, Cambridge 2007.

Ziółkowski M., *Zasada równości w prawie*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 5.

### **Akty prawne**

Druk nr 2051 – Rządowy projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców.

Druk nr VII.3018 – Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Dz.U. 2018 r. poz. 2096 t.j. ze zm.

Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.

Dz.U. z 2015 r., poz. 1197.

Dz.U. z 2018 r. poz. 800 t.j.

Dz.U. z 2018 r., poz. 646 t.j. ze zm.

### **Orzecznictwo**

Interpretacja ogólna z dnia 29 grudnia 2015 r. Ministerstwo Finansów, nr PK4.8022.44.2015.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Łd 636/98, LEX nr 169227.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 951/16, LEX nr 2494279.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt. I FSK 1002/16, LEX nr 2494206.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3555/15, LEX el. 2442260.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 139/15, LEX nr 2270608.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 627/16, LEX nr 2466599.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. sygn. akt 18/09, LEX nr 1352497.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 1843/17, LEX nr 2460882.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 778/18, LEX nr 2603687.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 386/17, LEX nr 2325071.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 3234/16, LEX nr 2271824.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wr 714/17, LEX nr 2435548.



### Źródła internetowe

- Do druku nr 3018 – opinia KRDP z dnia 15.01.2015 r. źródło: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?documentId=97FECB2DCECE6612C1257DD40034A635> [dostęp: 13.01.2019].
- Obwieszczenie Państwowej Komisji Wyborczej z dnia 7 września 2015 r. o wynikach głosowania i wyniku referendum przeprowadzonego w dniu 6 września 2015 r. – <https://referendum2015.pkw.gov.pl> [dostęp: 13.01.2019].
- Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. dostępny na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp: 13.01.2019].

## ***In dubio pro tributario* – discrimination of a group of taxpayers. Does the current shape of the norms violate the principle of equality before the law?**

### Summary

In the science of tax law, it has been thought for years that the principle of resolving doubts in favor of the taxpayer (*in dubio pro tributario*) concerns all doubts, both factual and legal. As a result of the introduction, as of January 1, 2016, to the Tax Ordinance art. 2a, in which it was determined that only doubts as to the content of tax law provisions will be resolving in favor of the taxpayer, the existence of protection in the scope regarding doubts as to the actual state of affairs is challenged. Identification of the scope of protection was additionally complicated by the awarding by the legislator, pursuant to art. 10 paragraph. 2 of the Entrepreneurs' Law, stronger protection only for entrepreneurs, which constitutes a violation of the constitutional principle of equality before the law and takes the form of discrimination that affects non-business taxpayers.

**Keywords:** *in dubio pro tributario*, taxes, discrimination, equality, resolving doubts.