

O P I N I A nr 1/2015
Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego
z dnia 30 stycznia 2015 r.

w sprawie zasadności wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przepisu
wyrażającego zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika

1. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego wyraża pogląd, że ewentualne wprowadzenie w życie przepisu zawierającego zasadę interpretowania niejasnego prawa na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) nie spowoduje żadnych istotnych, daleko idących skutków dla funkcjonowania systemu podatkowego, zarówno w zakresie spójności prawa podatkowego, jak i skutków finansowych. Choć obowiązywałaby ona powszechnie, to z praktycznego punktu widzenia jej rzeczywiste oddziaływanie na system uwidoczni się przede wszystkim w orzecznictwie sądowym. Sądy administracyjne – jak dotąd – stosowały zasadę interpretacji prawa podatkowego będącej treścią proponowanego w projekcie ustawy o zmianie ustawy-Ordynacja podatkowa dosyć rzadko i w wypadkach wyjątkowych. Nie ma podstaw do formułowania przypuszczeń, że sytuacja pod tym względem diametralnie się zmieni. Jedyna przewidywalna i oczywista zarazem zmiana będzie taka, że sąd administracyjny – w sytuacji, gdy w sporze z organem podatkowym podatnik powoła się na przepis odzwierciedlający zasadę *in dubio pro tributario* - nie będzie mógł, jak to dotąd częstokroć bywało – pominąć taki zarzut milczeniem albo wręcz twierdzić, że zasada taka w polskim prawie po prostu nie obowiązuje. Ograniczenia praktycznego zakresu stosowalności dyskutowanej zasady interpretacyjnej płyną też z faktu istnienia rozbudowanego systemu urzędowych interpretacji prawa podatkowego (choć te ostatnie zasady nie są w stanie wspomnianej zasady zastąpić).

2. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego wyraża pogląd, że zasada *in dubio pro tributario* odpowiada współczesnym tendencjom rozwoju prawa, tj. przechodzeniu od prawa autonomicznego do prawa responsywnego, co polega na wprowadzaniu do systemu prawa instytucji zakładających uzgadnianie stanowisk, rozwiązywaniu konfliktów z uwzględnieniem interesów stron sporu, tolerancję dla mniej znaczących błędów stron stosunków prawnych, uprzedzaniu drugiej strony o przyszłych zamierzeniach rzutujących na sytuację prawną tej ostatniej etc. Przepis zawierający zasadę *in dubio pro tributario* będzie – przynajmniej w sferze deklaratywnej - zgodny z ideą prawa responsywnego, opartego na poszerzonej komunikacji między stronami stosunku prawnego, umacniającego czynnik zaufania w relacjach podatnik – administracja podatkowa.

3. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego stoi na stanowisku, że przy ocenie zasadności wprowadzenia klauzuli nie sposób nie brać pod uwagę wskazanych niżej okoliczności towarzyszących.

Pierwszą z nich jest to, że Trybunał Konstytucyjny uznał wspomnianą zasadę za ważny element polskiego systemu podatkowego – i to mimo tego, że nie została ona jak dotąd wyrażona *expressis verbis* w treści przepisów prawa, tak jak to ma miejsce w niektórych państwach (np. Brazylia, Ukraina).

Drugą okolicznością jest to, że istnieją mocno rozbudzone oczekiwania społeczne, a niekiedy wręcz przekonanie, że taki przepis musi znaleźć się w systemie prawa. W wypadku odstąpienia od pomysłu wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* do systemu prawa, przy

jednoczesnym wprowadzeniu przepisu zawierającego generalną klauzulę zapobiegania unikaniu opodatkowania z szerokim zakresem uznania administracyjnego przy jej stosowaniu, będzie rzeczą niezwykle trudną uzyskanie dla takiego rozwiązania akceptacji społecznej.

Trzecią okolicznością jest to, że wprowadzanie zasady *in dubio pro tributario* do prawa, czy to zasad ogólnych, czy to reguł interpretacyjnych, uważane jest za legitymację dojrzałości i ugruntowanie fundamentów danej dziedziny prawa. Nie ma racjonalnych podstaw aby tej inicjatywie przeciwdziałać - zwłaszcza w sytuacji, gdy nie stwarza to dla systemu prawa podatkowego realnych zagrożeń w aspekcie jego poprawnego funkcjonowania. Wspomniana zasada – gdyby znalazła się w treści Ordynacji podatkowej – będzie miała niewątpliwie charakter tożsamościowy, odzwierciedlający specyfikę interpretacji i stosowania prawa podatkowego.

4. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego popiera ideę wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* do prawa podatkowego. Dyskusja wewnętrzna w Radzie ujawniła jednak różne poglądy – niekiedy zupełnie przeciwstawne – co do sposobu ujęcia zasady *in dubio pro tributario* w projekcie ustawy. Rozwikłanie tych sprzeczności nie było konieczne dla sporządzenia niniejszej opinii; tym niemniej w trakcie prac legislacyjnych warto tej kwestii poświęcić szczególną uwagę.

Przewodniczący Rady
(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński