

Opinia nr 11/2015
Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego
z dnia 16 listopada 2015 r.

**w sprawie problemów, które mogą pojawić się na gruncie stosowania przepisu
art. 2a Ordynacji podatkowej**

1. W odniesieniu do spraw przedstawionych w piśmie Ministra Finansów z dnia 22 września 2015 r., nr PK3.002.13.MLK.2015 Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego zwraca uwagę, że projekt art. 2a Ordynacji podatkowej był dwukrotnie konsultowany przez Radę i w tym zakresie podtrzymuje ona swoje dotychczasowe stanowisko wyrażone we wcześniejszych opiniach, zwłaszcza w opinii nr 1/2015 oraz opiniach indywidualnych Członków Rady. Opinie te są aktualne, zważywszy że brzmienie konsultowanego projektu art. 2a Ordynacji podatkowej jest tożsame z przepisem uchwalonym przez Parlament.
2. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego wyraża pogląd, iż nie jest organem właściwym w zakresie formułowania urzędowych interpretacji prawa podatkowego, w tym interpretacji ogólnych. Mając na uwadze zakres swojego działania, Rada deklaruje natomiast gotowość konsultacji ewentualnego projektu interpretacji ogólnej prawa podatkowego dotyczącej przedmiotowych zagadnień.
3. Odnosząc się do kwestii podniesionych w piśmie Ministra Finansów wymienionym w pkt 1, Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego zauważa:
 - 1) istotnym składnikiem kultury prawnej świata zachodniego jest pogląd, że jakiegokolwiek żądania, roszczenia i wymagania oparte na prawie mogą być realizowane tylko wówczas, gdy przepis prawa odnosi się w sposób niebudzący wątpliwości – do podobnie niebudzącego wątpliwości, ustalonego w sprawie stanu faktycznego. Wyrazem takiego założenia jest maksyma *in dubio pro libertate*, oznaczająca, że w razie wątpliwości co do treści przepisów oraz stanu faktycznego sprawy nie można nikogo skazać w sprawie karnej, zasądzić roszczenia w sprawie cywilnej, czy też wymierzyć podatku. Jest to wyrazem moralności prawa i chroni obywateli przed jego nadużywaniem przez władzę publiczną. W różnych dziedzinach prawa zasada ta jest rozmaicie nazywana, np. funkcjonuje pod postacią maksymy *dubio pro reo* lub *in dubio pro tributario*. Komentowany przepis wyraża więc zasadę o charakterze kulturowym, która powinna być respektowana także w sytuacji, gdy nie jest wyrażana *expressis verbis* w przepisie prawa. W Polsce ustawodawca uznał – być może na skutek wyników badań opinii publicznej co do jakości i sposobu stosowania prawa podatkowego, a także ambiwalentnego podejścia do tej zasady przez sądy administracyjne – niezbędność wyrażenia omawianej zasady w odrębnym przepisie, tj. komentowanym art. 2a Ordynacji podatkowej („Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”). W szerszej perspektywie przepisy dotyczące rozstrzygania wątpliwości

„na korzyść” mogą dotyczyć bądź to wątpliwości powstających przy ustalaniu stanu faktycznego (tak m.in. art. 5 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, z późn. zm.), bądź to wątpliwości dotyczących treści prawa, bądź też obu kategorii wątpliwości. Wyrażona w art. 2a zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy w sposób oczywisty tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa. Nie oznacza to jednak, że wątpliwości co do stanu faktycznego mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Rzetelnie stosowane przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące postępowania podatkowego powinny zapewniać taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który doprowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały. Nie powinno tu być miejsca na tłumaczenie (rozstrzyganie) wątpliwości na niekorzyść podatnika – chociażby ze względu na to, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym (art. 2 Konstytucji RP);

- 2) przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie wskazuje wyraźnie adresatów normy z niego wynikającej. Tym niemniej jego adresatem pierwotnym jest organ administracji podatkowej „rozstrzygający” sprawę podatkową, a w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie relewantnych przepisów prawa. Ten organ, jeśli natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie zdoła usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika.

Wtórny adresatem przepisu jest podatnik. Może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania w sytuacji, gdy jego zdaniem w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy, wbrew obowiązкови, nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej;

Wtórny adresatem przepisu są także sądy administracyjne. Te, badając legalność działania organów podatkowych mogą uchylić decyzję administracyjną w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy – zdaniem sądu – istniały ku temu ustawowe przesłanki;

- 3) to, czy komentowany przepis został prawidłowo przez uczestników dyskursu prawniczego zastosowany, podlega weryfikacji na ogólnych zasadach. I tak, jeśli podatnik wybrał znaczenie przepisu mniej przekonujące (mając określone wątpliwości przy interpretacji przepisu), a przy tym korzystniejsze dla niego, organ podatkowy może zakwestionować stanowisko podatnika, przyjmując inne niż podatnik znaczenie przepisu i w konsekwencji stając na stanowisku, że przepis niedających się usunąć wątpliwości nie budzi. Z kolei stanowisko organu podatkowego w kontekście niestosowalności w konkretnej sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej może być weryfikowane w procesie sądowej kontroli ostatecznej decyzji administracyjnej. Komentowany przepis nie zakłóci logiki dyskursu prawniczego i sporów, w ramach których dyskurs ten przebiega. Zmieni się tylko jedno – jeśli w sporach podatkowych podatnik powoła się na istnienie niedających rozstrzygnąć się wątpliwości

interpretacyjnych, to ani organ podatkowy, ani też sąd – jak to w przeszłości nierzadko miało miejsce – nie będzie mógł stwierdzić, że zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie istnieje, albo że nie ma przepisu, który taką zasadę by wyrażał. Przy czym organ podatkowy lub sąd administracyjny może oczywiście uznać, że w konkretnym stanie faktycznym przepisy nie budzą wątpliwości i orzec nie po myśli podatnika. Warunkiem *sine qua non* poprawności takiego rozstrzygnięcia będzie jednak przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji (wyroku) argumentacji podatnika. Nie wystarczy – tak jak to częstokroć dotychczas bywało – pokazanie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do zapadłego następnie orzeczenia. Niezbędne będzie wykazanie, że podatnik, wysuwając inną argumentację i konkludując istnienie niedających się usunąć wątpliwości nie miał racji (powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości).

Stąd też z punktu widzenia ochrony interesów podatnika i wykorzystania do tego celu możliwości, jakie daje art. 2a Ordynacji podatkowej szczególnie ważne stanie się staranne budowanie własnej argumentacji prawnej w sprawie – tak, aby „równoważyła” ona argumentację organów podatkowych. Nie oznacza to bynajmniej, że każdy przypadek zbudowania dwóch odmiennych, przeciwstawnych narracji interpretacyjnych (tj. narracji podatnika oraz narracji organu podatkowego) otwierać będzie drogę do zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej. Doświadczenie pokazuje, że w znakomitej większości sytuacji rozbieżności dają rozwiązać się w drodze prawidłowo prowadzonej, odpowiednio pogłębionej wykładni prawa;

- 4) art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się w warstwie tekstowej jedynie do podatnika. Nie ma jednak żadnych powodów, które uniemożliwiałyby korzystanie z jego dobrodziejstw przez inne (niż organy podatkowe) podmioty obciążane obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika, osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe etc. Podstawą stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia *legis*. Porównanie sytuacji prawnej – w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających podatnika i np. płatnika podatku, nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie. Sytuacja płatnika spełnia więc wszystkie sformułowane w teorii prawa warunki dopuszczające, a nawet wręcz nakazujące stosowanie – w drodze analogii – art. 2a Ordynacji podatkowej do płatnika oraz innych wskazanych wyżej osób;
- 5) odnosząc się do fragmentu komentowanego przepisu – „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” – Rada zauważa, iż różne przepisy prawa – nie tylko podatkowego – mogą budzić i budzą wątpliwości zarówno *in abstracto*, jak i *in concreto*. W pierwszym wypadku chodzi o sytuację, w której już sama lektura przepisu, z punktu widzenia wiedzy i doświadczenia odbiorcy nie

pozwała w miarę pewnie stwierdzić, jakie konsekwencje prawne wiążą się z obowiązywaniem przepisu. W drugim wypadku przepisy nie budzące wątpliwości w lekturze zaczynają być niejasne w zestawieniu z konkretnym, nietypowym najczęściej stanem faktycznym. Wątpliwości zaliczane do obu wskazanych wyżej grup dają się jednak najczęściej rozwiązać przez zastosowanie zasad i reguł wykładni prawa, opartych bądź to o metodę wykładni językowej, bądź to wykładni systemowej, celowościowej, funkcjonalnej etc. Tylko w nielicznych wypadkach powstaje sytuacja, w której interpretacja prowadzi do sformułowania dwóch lub większej liczby konkurencyjnych hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie ma „przewagi” nad pozostałymi. W polskiej literaturze z zakresu teorii prawa znajduje to odzwierciedlenie w koncepcji dopuszczalnej wielości „akceptowalnych” hipotez interpretacyjnych. Inaczej mówiąc, polscy teoretycy prawa (w przeciwieństwie np. do oxfordzkiego teoretyka prawa – już nieżyjącego - Ronalda Dworkina) dopuszczają sytuację istnienia dwóch poprawnych rozwiązań tego samego problemu interpretacyjnego. Ponieważ ze względu na obowiązujące zasady rozstrzygania sporów podatkowych w Polsce tylko jedna strona sporu może go wygrać, zasada *in dubio pro tributario* wskazuje podatnika, podmiot oczywiście słabszy w stosunkach podatkowoprawnych, jako na „wygrywającego” w sporze. Tak więc przepis art. 2a Ordynacji podatkowej przyjmuje *implicit*e wskazane wyżej założenie teoretyczne i wyprowadza z niego konsekwencję prawną – nakaz wyboru tej z dwóch lub większej liczby poprawnych koncepcji interpretacyjnych, która jest korzystniejsza dla podatnika. Za tym wyborem ustawodawcy przemawiają wartości konstytucyjne, wyrażone w takich zasadach jak zasada demokratycznego państwa prawnego (nikt nie może od obywatela żądać zachowań, które nie zostały dostatecznie jasno określone w ustawie), zasadzie zaufania obywatela do państwa (nie można bowiem ufać temu, kto prowadzi z obywatelem grę o niesprecyzowanych do końca regułach) i zasadzie dookreśloności prawa (należy respektować wymóg minimalnego standardu zrozumiałości przepisów prawa);

- 6) skoro w warunkach określonych w art. 2a Ordynacji podatkowej wątpliwości mają być rozstrzygane na korzyść podatnika, powstaje w związku z tym pytanie co to jest „korzyść podatnika” oraz kto będzie określał, jakie rozwiązanie jest bardziej korzystne dla podatnika od innego. Zdaniem Rady „korzyść podatnika”, w kontekście, w jakim wyrażenie to zostało użyte, to optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. Korzystniejsze może być rozstrzygnięcie prowadzące do zwolnienia od opodatkowania, ograniczenia wysokości zobowiązania podatkowego, nabycia prawa do ulgi, uniknięcia sankcji podatkowej etc. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, określa sam podatnik. Jeżeli wypełniając deklarację podatkową dojdzie do wniosku, że relewantne przepisy można różnie interpretować – może wybrać interpretację dla siebie korzystniejszą. Utrzyma się ona pod warunkiem, że nie zakwestionuje jej skutecznie organ podatkowy, a stanowiska organu podatkowego nie podtrzymają sądy administracyjne. Nieco inaczej przedstawia się sprawa w wypadku decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe. Tutaj organ podatkowy, jeśli dojdzie do wniosku, że w sprawie można

zbudować dwie równorzędne hipotezy interpretacyjne, powinien wybrać korzystniejszą dla podatnika. Jeśli nie jest w stanie tego uczynić (np. obie hipotezy są korzystne dla podatnika, ale na innym polu działania prawa podatkowego – wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej) powinien uzyskać akceptację podatnika co do wyboru rozstrzygnięcia opartego na jednej ze sformułowanych w procesie wykładni prawa hipotez interpretacyjnych. Nieskorzystanie przez organ podatkowy z tej drogi otwiera podatnikowi możliwość skutecznego kwestionowania prawidłowości decyzji podatkowej;

- 7) w kontekście przyjmowania korzystniejszej dla podatnika interpretacji prawa podatkowego w dyskusjach poprzedzających wprowadzenie komentowanego przepisu w życie podnoszono problem konfliktu interesów różnych podatników. Miało się to wyrażać w tym, że rozwiązanie korzystne dla jednego podatnika może być rozwiązaniem niekorzystnym dla innego. Zdaniem Rady problem jest iluzoryczny. Jeżeli wątpliwości mają być rozstrzygane na korzyść podatnika, to oznacza, że na korzyść każdego z podatników, który znalazł się w sytuacji objętej niejasnymi przepisami. Oznacza to, że w każdej sprawie należy rozstrzygać nieusuwalną niejasność na korzyść podatnika – a te rozstrzygnięcia nie muszą być identyczne wobec wszystkich podatników. W konsekwencji – przykładowo – wybór jednej z hipotez interpretacyjnych w jednej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe, czy też sądy są w jakikolwiek sposób tym rozstrzygnięciem związane w sprawach dotyczących innych podatników.

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński