

Wykładnia prawa podatkowego cz. 2

1/ Punktem wyjścia w procesie wykładni prawa jest ustalenie treści normy prawnej - rekonstrukcja normy prawnej z tekstu prawnego przy użyciu wykładni językowej.

2/ Niezależnie od tego, czy rezultaty wykładni językowej będą jednoznaczne czy też wieloznaczne - niezbędne jest w każdym wypadku dokonanie wykładni metodami pozajęzykowymi.

3/ Ocena i zważenie całości wskazówek interpretacyjnych daje podstawę do podjęcia ostatecznej decyzji interpretacyjnej.

Rodzaje (metody) pozajęzykowe wykładni:

- wykładnia systemowa,
- wykładnia celowościowa,
- wykładnia funkcjonalna,
- wykładnia historyczna,
- wykładnia porównawcza

Możliwe sytuacje:

- I. znaczenie uzyskane po przeprowadzeniu wykładni językowej jest jednoznaczne,
i jednocześnie
posłużenie się innymi metodami wykładni potwierdza prawidłowość wykładni językowej,
należy: przyjąć rezultaty wykładni językowej.

II.

wykładnia językowa prowadzi do rezultatów jednoznacznych, a jednocześnie wykładnia pozajęzykowa prowadzi do rezultatów odmiennych,

to należy:

przyjąć znaczenie normy prawnej uzyskane przy pomocy wykładni językowej bądź pozajęzykowej w zależności od wagi, jednoznaczności i spójności argumentów z zakresu wykładni pozajęzykowej.

III.

wykładnia językowa prowadzi do rezultatów wieloznacznych (tj. uprawnione są co najmniej dwie możliwości interpretacyjne),

wówczas

metody wykładni pozajęzykowej pozwalają zazwyczaj na potwierdzenie jednych, a wykluczenie innych rezultatów wykładni językowej.

Jeżeli stworzone na gruncie wykładni językowej warianty interpretacyjne są względnie równorzędne, to uzasadniony będzie wybór tego spośród nich, która zyska największe "wsparcie" na gruncie innych metod wykładni prawa.

W przypadku niewystarczalności wykładni językowej i systemowej należy dokonać **wykładni funkcjonalnej** (dyrektywa interpretacyjna II stopnia, dyrektywa kolejności).

Jeżeli mamy kilka językowo możliwych znaczeń interpretowanej normy prawnej i wiemy, jakim **systemem wartości** kierował się prawodawca przy ustanawianiu aktu prawnego, w którym ta norma jest zawarta to powinniśmy wybrać takie znaczenie interpretowanej normy prawnej, które nie powoduje skutków społecznych naruszających ten system wartości i przy którym miałby on lepsze uzasadnienie aksjologiczne.

Dyrektywy wykładni funkcjonalnej wskazują na konieczność ustalenia znaczenia przepisu ze względu na kontekst funkcjonalny.

- Interpretator odwołuje się do prawa jako środka kontroli społecznej, za pomocą którego reguluje się zachowania dla realizacji wartości, założonych jako cele.
- W wykładni prawa interpretator powołuje się na różnego rodzaju cele.
- Materiały, na podstawie których ustala się cel reguły, sprowadzają się:
 - 1/ do samego tekstu przepisów aktów prawnych,
 - 2/ są to dane spoza samego tekstu – cele takie mogą być bowiem formułowane w materiałach przygotowawczych do poszczególnych aktów prawnych lub też wyprowadza się je wprost z kontekstu funkcjonalnego w postaci postulatów systemu prawa, opartych z reguły na zasadach ustroju społeczno-politycznego.

Wykładnia celowościowa

Wyróżnia się wykładnię celowościową jako rodzaj wykładni funkcjonalnej.

Przy wykładni celowościowej (teleologicznej) racją przepisu jest ten cel jego ustanowienia (razem z innymi przepisami), który miano na uwadze przy jego ustanowieniu.

Cel w prawie: pożądaný rezultat obowiązywania określonych rozwiązań prawnych.

> Cele ustawodawcy

> Cele aktu prawnego

Cele ustawodawcy

Cel - funkcja woli (intencji) podmiotu działającego racjonalnie (osoby, jednostki).

Wyróżnia się:

- 1/ intencje ustawodawcy w znaczeniu subiektywnym: te są praktycznie nie do ustalenia
- 2/ intencje ustawodawcy w znaczeniu obiektywnym:
można je zrekonstruować w oparciu o informacje o procesie legislacyjnym.

Cel ustawodawcy jest celem ustalonym ex ante - sytuacją, która miała miejsce w przeszłości, przed uchwaleniem ustawy.

Informacji o celach ujawnianych przez uczestników procesu legislacyjnego uzyskuje się poprzez obserwację ich zachowań oraz analizę sporządzanych dokumentów:

- projektu ustawy i jego uzasadnienia,
- sprawozdań z prac komisji parlamentarnych,
- stenogramów posiedzeń komisji bądź plenum.

Cel ustawodawcy - to cel statyczny: wiąże się z określonym momentem w przeszłości.

Cel ustawy:

- 1/ wyraźnie deklarowany w tekście przepisów tego aktu, albo
- 2/ przypisywany aktowi prawnemu przez interpretatora.

Cel ustawy - celem ustalany *ex post*. Istotą jest odtworzenie stanów pożądaných i aprobowanych, których osiągnięciu prawo ma służyć.

Może być różnie postrzegany w różnym czasie.

Zmiana kontekstu społecznego lub gospodarczego umożliwia odczytanie przepisów ustawy w sposób adekwatny do nowego kontekstu.

Cel historyczny czy cel ustalany współcześnie?

- > Gdy cel aktu prawnego deklarowany jest *expressis verbis* w tekście przepisów: pozostaje on niezmienny tak długo, jak długo przepisy te obowiązują.
- > Gdy cel aktu prawnego ustala interpretator z treści przepisów.

Dwie możliwości:

- 1/ uznanie celu takiego, jaki można było przypisać ustawie w chwili jej uchwalenia (**wykładnia statyczna, historyczna**).
- 2/ „odczytanie” celu, jaki można przypisać ustawie współcześnie (**wykładnia dynamiczna**).

Cel aktu prawnego czy cel przepisu prawnego?

- Argument z celu ogólnego ustawy uważany jest za znacznie słabszy niż argument z celu, jaki da się przypisać konkretnemu przepisowi.
- Cel ogólny (fiskalny) ustawy nie ma znaczenia przy interpretacji przepisów, które służą realizacji celu innego rodzaju, (gospodarczego bądź społecznego).
- Współcześnie: dla dokonania wykładni celowościowej niezbędna jest identyfikacja celu na podstawie dostatecznie jasnych wypowiedzi ustawodawcy, zawartych w tekście prawnym, (niekoniecznie *expressis verbis*).

WYKŁADNIA CELOWOŚCIOWA PRAWA PODATKOWEGO W ORZECZNICTWIE:

Orzecznictwo sądowe - brak jednoznacznego stanowiska w sprawie znaczenia wykładni celowościowej w prawie podatkowym i relacji do innych metod wykładni.

SN: większa skłonność do stosowania wykładni celowościowej.

NSA: deklarowana wstrzeźliwość wobec stosowania wykładni celowościowej.

TK: wykładnia celowościowa w prawie podatkowym powinna być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową. Uchwała TK z 26.03.1996 r. (W.13/95).

Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym ma znaczenie pomocnicze.

Wykładnia językowa a wykładnia celowościowa - trzy możliwe sytuacje:

- 1) wykładnia celowościowa może potwierdzać wynik wykładni językowej,
- 2) rezultaty wykładni językowej mogą być uzupełniane rezultatami wykładni celowościowej,
- 3) rezultaty wykładni językowej mogą być "korygowane" przez wykładnię celowościową, tak dalece, że decyzja interpretacyjna jest oparta na rezultatach wykładni celowościowej.

Nie wolno odstąpić od ustalonego znaczenia językowego przepisu jeżeli przyjęcie znaczenia pozajęzykowego (wykładnia celowościowa) byłoby niekorzystne dla adresata.

Wykładnia celowościowa

- 1/ Stosowanie dyrektyw interpretacyjnych kolejno wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej może prowadzić do uzyskania różnych znaczeń interpretowanych przepisów (kolizji znaczeń)
- 2/ Kolizje te powinny być rozstrzygane zgodnie z dyrektywami interpretacyjnymi (regułami wykładni drugiego stopnia (wskazują na preferencje i zakres stosowania poszczególnych reguł wykładni I stopnia).
- 3/ **W prawie UE dominują zdecydowanie pozajęzykowe reguły wykładni (wykładni funkcjonalnej i aksjologicznej).**
- 4/ Zgodnie z orzecznictwem TSUE językowa interpretacja przepisów UE nie stanowi granicy wykładni.
- 5/ Można pominąć ustalone językowe znaczenie interpretowanego przepisu/normy, gdy wymagają tego podstawy aksjologiczne prawa UE lub przez wzgląd na spójność i efektywność tego systemu prawnego.
- 6/ Wykładnia celowościowa jest znacznie w tym systemie ułatwiona z uwagi na obszerne wstępy (arengi) zamieszczone przed aktami normatywnymi, które objaśniają cele, jakim akt dany ma służyć.

Konsekwencje dla sądy krajowego przy dokonywaniu wykładni prounijnej (prowspólnotowej)

Cel: uzyskanie zgodności prawa krajowego z prawem unijnym.

Etapy rozumowania prawniczego:

- 1/ Rekonstrukcja unijnego wzorca interpretacyjnego w oparciu o pierwotne i pochodne prawo UE.
- 2/ Rekonstrukcja krajowego wzorca interpretacyjnego.
- 3/ Porównanie zawartości unijnego wzorca interpretacyjnego i zawartości krajowego wzorca interpretacyjnego.
- 4/ Ustalenie, czy możliwa jest wykładnia prounijna przy rozstrzyganiu rozpoznawanego przypadku.
- 5/ Wydanie, albo zaniechanie wydania, przez organ krajowy rozstrzygnięcia (decyzji, wyroku) na podstawie tego wzorca.

Problemy:

Trudności w rekonstrukcji unijnego wzorca interpretacyjnego.

Sąd krajowy może zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości (art. 267 TFUE) co do znaczenia prawa UE.

Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii Europejskiej z zasady powinna się zaczynać i kończyć na poziomie krajowym, samo natomiast wnoszenie pytań prejudycjalnych winno stanowić ostateczność.

Np. Z. Radwański i M. Zieliński, System prawa prywatnego, t. 1, Warszawa 2007, s. 479–480.

Jednak gdy TSUE wydaje orzeczenie interpretacyjne w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, w stosunku do spraw podobnych do sprawy, w związku z rozpoznawaniem której to pytanie zostało zadane (w których w grę wchodzi interpretacja tych samych postanowień prawa unijnego), organy krajowe uzyskują „gotowy” wzorzec unijny.

Wówczas sąd krajowy powinien tylko ustalić wzorzec krajowy.

- Orzecznictwo sądów unijnych ułatwia ustalenie właściwego znaczenia poszczególnych pojęć unijnego prawa oraz poznanie celów i wartości, jakim to prawo ma służyć.
- Jest wiążące dla krajowych organów stosujących prawo.
- W przypadku konfliktu między precedensami (zarówno tymi de facto, jak i de iure) pochodzącymi od sądów krajowych i orzeczeniami TS, pierwszeństwo ma orzecznictwo TS.

Wykładnia celowościowa: przykłady z orzecznictwa

1/ „podstawowe znaczenie ma wykładnia językowa, a dopiero wtedy, gdy ta zawodzi, prowadząc do wyników niedających się pogodzić z **racjonalnym działaniem ustawodawcy i celem, jaki ma realizować dana norma**, należy sięgnąć do dyrektyw wykładni systemowej i funkcjonalnej”

Uchwała SN z 14 lipca 2006 r., III CZP 53/06, OSN 2007, z. 4, poz. 58.

2/ „nie jest możliwe uzyskanie poprawnej wykładni poszczególnych wyrażen i zwrotów zawartych w przepisach prawa w oderwaniu od **całości porządku prawnego**” i „nie można poznać znaczenia przepisów”. Uchwała SN z 7 grudnia 2006 r., III CZP 118/06, OSN IC 2007, nr 9, poz. 136.

3/ wykładnia funkcjonalna wzmacnia argumentację prawniczą. Uchwała SN z 7 lutego 2007 r.28 III CZP 154/06, OSN IC 2007, z. 12, poz. 1811.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego Izby Cywilnej przyjęto, że:

- znaczenie językowe jest znaczeniem *prima facie*
- sądy mają kompetencje do kontrolowania wyników wykładni językowej przez wykładnię systematyczną lub funkcjonalną
- zawsze powinny one przeprowadzić te wykładnie; (w przeciwnym wypadku sądy nie mogłyby ocenić, czy wyniki językowej wykładni nie pozostają w kolizji z wynikami wykładni systemowej lub funkcjonalnej).

Uchwała SN z dnia 21 stycznia 2016 r., Sygn. akt III SZP 4/15

W judykaturze wskazuje się, że niekiedy dopuszczalne jest odstępstwo od wykładni językowej przepisu i posiłkowanie się innymi metodami wykładni. Jeżeli wynik wykładni językowej prowadziłby do wypaczenia treści przepisu, należy dokonać jego wykładni logicznej i celowościowej.

SN powołał wcześniejsze orzecznictwo i poglądy doktryny.

(uchwała Sądu Najwyższego z 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99, OSNKW 2000/3-4/24; uchwała Sądu Najwyższego z 11 stycznia 1999 r., I KZP 15/98, OSNKW 1999/1-2/1; wyrok Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2002 r., V KKN 281/00, OSNKW 2002/7-8/56 i uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 18 października 2001 r., I KZP 22/01, OSNKW 2001/11-12/86). Poglądy takie wyrażane są także w piśmiennictwie (Z. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 1997, s. 165; J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1972, s. 124; L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 1997, s. 151; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1992, s. 203; L. Morawski, Wykładowa w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, s. 158-159).

- Możliwe jest nieprzestrzeganie kolejności stosowanych metod wykładni.
- Nie jest to sprzeczne ze wskazówkami podawanymi w teorii prawa, gdyż dopuszcza się równoległe zastosowanie dyrektyw systemowych i funkcjonalnych.
- Dyrektywy funkcjonalne, z reguły stosowane są chronologicznie później.
- Wspólnie z systemowymi dyrektywami interpretacyjnymi współwyznaczają sens interpretowanego zwrotu.

Dyrektywy systemowe w swej roli interpretacyjnej chronią wartości (spójność systemu prawa).

Pełnią identyczną rolę jak dyrektywy funkcjonalne, aksjologiczne.

M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 320.

Dyrektywy interpretacyjne wykładni funkcjonalnej

1/ interpretowanej normie prawnej należy przypisywać takie znaczenie, aby nie była ona sprzeczna z celami instytucji prawa, do której należy.

2/ interpretowanej normie prawnej należy nadawać takie znaczenie, aby była ona jak najbardziej zgodna z celami instytucji prawa, której jest częścią. Przykładem jest art. 5 k.c.: *„Nie można czynić ze swego prawa użytku, który by był sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub z zasadami współżycia społecznego. Takie działanie lub zaniechanie uprawnionego nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony”*.

3/ interpretowanej normie prawnej nadawanie takiego znaczenia, aby nie była ona sprzeczna z powszechnie akceptowanymi ocenami i normami społecznymi.

Ideologia statycznej i dynamicznej wykładni prawa

Dla ideologii statycznej przewodnie znaczenie mają dyrektywy wykładni językowej.

- Jeżeli po ich zastosowaniu nie uzyskujemy jednoznacznej językowo normy prawnej, należy odwołać się do zasady subsydiarności (pomocniczości) wykładni systemowej i funkcjonalnej (zastosować systemowe i funkcjonalne dyrektywy interpretacyjne).
- Dyrektywy funkcjonalne i systemowe w takim przypadku będą dostarczały wskazówek co do zasad wyboru jednej z wersji znaczeniowych normy jako zgodnej z intencją historycznego prawodawcy. Decyzja semantyczna interpretatora preferująca określone znaczenie normy, będzie więc efektem zastosowania w konkretnym rozumowaniu reguł o charakterze specyficznym, wytworzonych i zaakceptowanych w doktrynie i praktyce prawnej.
- *„podobnie ma się rzecz z wykładnią tekstów prawnych, których sens językowy nie jest jednoznaczny z tego względu, że tekst prawny ma kilka możliwych znaczeń językowych, a wykładnia funkcjonalna (celowościowa) pełni rolę dyrektywy wyboru jednego z możliwych znaczeń językowych”.*

„Dopiero po wyczerpaniu reguł językowych może nastąpić stosowanie pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych, nakazujących wybrać – spośród dopuszczalnych na gruncie reguł znaczeniowych danego języka etnicznego znaczeń tekstu prawnego – takie znaczenie zespołu przepisów, przy którym odtworzone na jego podstawie normy miałyby najsilniejsze znaczenie aksjologiczne w przyjmowanym systemie wartości”.

Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99, ONSA 2000, nr 2, poz. 59.

Ideologia statyczna, preferuje wynik wykładni systemowej przed wynikiem wykładni funkcjonalnej.

Ideologia dynamicznej wykładni prawa.

Interpretator powinien uwzględnić kontekst, w którym funkcjonuje prawo, konkretnie jego zmienność, a ponadto interes społeczny a także wolę aktualnego prawodawcy.

- Preferowana jest wykładnia funkcjonalna, tzn. jej wyniki, w sytuacji tzw. konfliktu interpretacyjnego, będą brane pod uwagę w pierwszej kolejności, tj. przed wynikami wykładni językowej lub systemowej.

„Każdy przepis prawa podlega wykładni i każdy należy interpretować, gdyż nawet przepis pozornie jasny i wyrażony „wprost” może być niejednoznaczny w świetle całego systemu prawa. Chodzi tylko o to, aby kierować się ogólnie przyjętymi regułami wykładni prawniczej.

Wykładnia językowa, chociaż niewątpliwie jest podstawowa (dyrektywy wykładni językowej niewątpliwie stanowią pierwszy etap wykładni tekstu prawnego; zmierzają do ustalenia znaczenia tekstu prawnego poprzez odwoływanie się interpretatora do przesłanek, które tworzą kontekst językowy występowania określonych terminów zwrotów czy wyrażeń w języku prawnym), nie może być wyłączną podstawą dekodowania normy z przepisu prawa. Odrzucić należy taki wniosek płynący z wykładni językowej, który prowadzi do konkluzji absurdalnych bądź jest niezgodny z zasadą celowości lub z systemem prawa”.

Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 28.07.2009, II AKz 296/09.

Wykładnia gospodarcza prawa podatkowego

Wykładnia gospodarcza oznacza stosowanie przepisów prawa w kontekście założenia, że podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, tj. przykładowo dąży do osiągnięcia zysku a nie strat.

Wykładnia ta opiera się na dwóch podatkowych założeniach:

1/ podatnik powinien zachowywać się z jednej strony gospodarczo racjonalnie, z drugiej zaś podatkowo neutralnie;

2/ wszyscy podatnicy powinni podlegać adekwatnemu obciążeniu podatkowemu.

Obciążenie takie jest adekwatne w sytuacji, w której podatnik płaci podatek w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień.

Wykładnia gospodarcza jako reguła interpretacyjna

- Wykładnia gospodarcza może być traktowana jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia, czyli może być uznana za dyrektywę kolizyjną (dyrektywę wyboru pomiędzy różnymi rezultatami zastosowanych metod i środków wykładni; dyrektywa preferencji).
- Umożliwia taki wybór w sytuacji, gdy waga argumentów przemawiających za jedną z dwóch lub większej liczby potencjalnie dostępnych możliwości interpretacyjnych jest podobna.
- **Przy ustalaniu znaczenia przepisów prawa podatkowego należy preferować takie ich rozumienie, które nie prowadzi do nieadekwatnego dla danej sytuacji gospodarczej obciążenia podatkowego.**

Poglądy doktryny.

R. Mastalski zalicza wykładnię gospodarczą do wykładni celowościowej.

Interpretacji prawa podatkowego z punktu widzenia gospodarczej rzeczywistości, wyraźnie rozróżniając treść oraz cywilnoprawną formę czynności prawnych. Nacisk położony jest na prawdziwą treść tych czynności, a nie ich zewnętrzną formę. Prowadzi to ekonomicznej analizy opodatkowania, a także analizy socjologicznej uwzględniającej treści społeczno-polityczne, a nawet etyczne opodatkowania. Tego rodzaju sposób interpretacji prawa podatkowego mógł zyskać na znaczeniu dopiero wtedy, gdy przyjęto zostało stanowisko o autonomii prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego.

M. Zirk-Sadowski: autonomia prawa podatkowego służy za podstawę do oceny sposobu wykorzystywania przede wszystkim umów cywilnoprawnych i stwarza podstawę do zarzutu, że określona konstrukcja cywilnoprawna służy do obejścia prawa podatkowego.

Nie daje podstaw do uchylenia samych tych działań, ale pozwala zapobiegać ich określonej funkcji. Stąd można nazwać ją autonomią funkcjonalną.

Stosowanie wykładni gospodarczej w orzecznictwie NSA.

Wykładnia gospodarcza oparta na zasadzie autonomii prawa podatkowego.

Organy podatkowe nie mają kompetencji do orzekania o nieważności czynności cywilnoprawnych, lecz z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego mogą dla celów podatkowych nie uwzględniać skutków czynności cywilnoprawnych, które zostały zawarte wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego, przy czym taki właśnie cel zawarcia tych czynności cywilnoprawnych musi wynikać i to w sposób niebudzący wątpliwości z całokształtu okoliczności sprawy.

Wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1299/05.

Z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego organy podatkowe są nie tylko uprawnione, lecz wręcz zobowiązane do badania rzeczywistej treści umów cywilnoprawnych, a więc również są zobowiązane do badania, czy określona czynność została dokonana w celu obejścia prawa lub dla pozoru - z uwzględnieniem przesłanek określonych w art. 58 i 83 k.c., przy czym sama ocena co do zaistnienia tych przesłanek nie jest równoznaczna z orzeczeniem, że określona czynność prawna jest nieważna, lecz uprawnia organy podatkowe do przyjęcia, iż nie wywiera ona skutków na gruncie prawa podatkowego.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 869/04.

In dubio pro tributario

Zasadę in dubio pro tributario wprowadziła ustawa z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1197); wejście w życie 1 stycznia 2016 r.

Art. 2a. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

projekt Ordynacji podatkowej:

Art. 18. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.

Ciężar dowodu powinien spoczywać na tym, kto tę zasadę kwestionuje (organ), a nie na tym, kto się na zasadę powołuje (podatnik).

rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario):

NSA wyrok z dnia 18 czerwca 1996 r., SA/Łd/1212/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 2, poz. 53:

„w konstytucyjnym państwie prawa podatnik jako obywatel nie może zostać skutecznie prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa, jak i jego stosowania, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywatela, jak i organów państwowych”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2011 r. II FSK 223/10

Teza

Zasada in dubio pro tributario, ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale podobnie jak zasada in dubio pro reo w prawie karnym, odnosi się również do wątpliwości faktycznych. Tym samym wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym oraz ustaleniami faktycznymi winny być interpretowane na rzecz podatników.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów w dniu 29 grudnia 2015 r. (znak PK4.8022.44.2015):

Zatem w sytuacji, w której organ podatkowy poweźmie wątpliwości co do znaczenia danego przepisu w Państwa sprawie, a **wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni, to wówczas organ powinien przyjąć takie znaczenie przepisów, które będzie korzystniejsze dla podatnika.** Z kolei jeżeli znajdzie możliwość zastosowania więcej niż jednej korzystnej interpretacji przepisów, to organ powinien wybrać tę korzystniejszą.

In dubio pro tributario w interpretacji Ministerstwa Finansów
(zbyt wąski zakres zastosowania)

- Jeżeli organ podatkowy poweźmie wątpliwości co do znaczenia danego przepisu w danej sprawie, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni, to wówczas organ powinien przyjąć takie znaczenie przepisów, które będzie korzystniejsze dla podatnika.
- Jeżeli możliwe jest zastosowanie więcej niż jednej korzystnej interpretacji przepisów, to organ powinien wybrać tę korzystniejszą.
- Gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z interpretacji byłaby dla podatnika korzystniejsza, to powinien uzyskać stanowisko podatnika w tym zakresie.

Przesłanką odmowy zastosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika może być fakt, że podatnik 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.

Rola zasady in dubio pro tributario w procesie wykładni:

Do zasady in dubio pro tributario należy sięgnąć dopiero wtedy, gdy w wyniku dokonanej wykładni nie można jednoznacznie ustalić znaczenia dekodowanej normy prawnej.

Trzeba wskazać, że ma ona, w zakresie dotyczącym wątpliwości prawnych, dwa podstawowe zadania:

1/ uniemożliwia wydawanie rozstrzygnięć sprzecznych z wynikami prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego (zakaz poszukiwania innego znaczenia niż wynikające z kontekstu językowego, jeżeli miałyby to prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika);

2/ W sytuacji, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, zobowiązuje podmioty stosujące prawo do podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika, a tym samym uniemożliwia poszukiwanie takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika (nakaz przyjęcia rezultatów korzystniejszych dla podatnika, a zatem zakaz poszukiwania takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika).

3/ jeżeli wykładnia językowa pozwala na ustalenie znaczenia przepisu prawa podatkowego, nie wolno dokonywać wykładni celowościowej, która mogłaby prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika.

4/ wykładnia językowa to nie tylko punkt wyjścia wykładni przepisów prawa – ona także określa jej granice. Jeżeli kontekst językowy jest jednoznaczny, to nie ma potrzeby do sięgania po inne rodzaje wykładni oraz nie jest konieczne rozstrzygnięcie na podstawie dyrektywy wykładni drugiego stopnia, za jaką można uznać zasadę *in dubio pro tributario*.

Podmiot dokonujący wykładni nie może zatem pomijać wykładni literalnej i stosować tejże dyrektywy interpretacyjnej, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych. Ta dyrektywa nie może bowiem ani polepszać sytuacji podatnika wbrew jednoznaczному unormowaniu ustawy, ani kształtować zakresu obowiązku podatkowego.

- W doktrynie zasady in dubio postrzegane są także jako reguły dotyczące rozłożenia ciężaru argumentacji w sporze. Oznaczają, że w sytuacji, gdy możliwe są odmienne rozstrzygnięcia interpretacyjne, ciężar dowodu spoczywa na tym uczestniku dyskursu, który opowiada się za rozstrzygnięciem ograniczającym zakres wolności.
- Ciężar dowodu powinien spoczywać na tym, kto tę zasadę kwestionuje (organ), a nie na tym, kto się na zasadę powołuje (podatnik).
- W przypadku odwołania się do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika kluczową okolicznością będzie wskazanie, że dany przepis podatkowy budzi obiektywne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi zatem o tego rodzaju wątpliwości, które ujawniały się po zastosowaniu dostępnych metod wykładni przepisu (wykładnia językowa, systemowa, celowościowa, funkcjonalna) albo w konsekwencji zastosowania wykładni przepisu powstają dwa równoważne i sprzeczne ze sobą warianty interpretacyjne.

In dubio pro tributario: tezy orzecznicze

I SA/Gd 1041/13 - Wyrok WSA w Gdańsku z 22 października 2013 r.

„Zasada in dubio pro tributario znajdzie zastosowanie dopiero wtedy, gdy organ podatkowy przeprowadził postępowanie podatkowe zgodne z regułami określonymi w ordynacji podatkowej i w wyniku tego postępowania nie zostały rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. W takiej sytuacji wszelkie wątpliwości muszą być rozstrzygane na korzyść podatnika. Kończąc rozważania na temat zasady in dubio pro tributario jeszcze raz podkreślić należy, że zasada ta zakreśla granice swobodnej oceny dowodów.

Nie pozwala ona na dowolną ocenę dowodów na niekorzyść podatnika. Nie jest dopuszczalne wydanie negatywnego rozstrzygnięcia na podstawie wybranych dowodów niekorzystnych dla podatnika. Dopiero w sytuacji, gdy organ podatkowy wykaże na podstawie wszystkich dowodów, które uznał z nich za wiarygodne, a które takich walorów pozbawił i odpowiednio to uzasadni, można będzie uznać taką ocenę za dokonaną w ramach swobodnej oceny dowodów. Ma to szczególne znaczenie w postępowaniu podatkowym, które cechuje się inkwizycyjnością. Trudno w takiej sytuacji mówić o bezstronności organu, który jest zainteresowany rozstrzygnięciem sprawy na korzyść fiskusa.”

I SA/Łd 710/16 - Wyrok WSA w Łodzi z 14 października 2016 r.

„Organ winien mieć również na uwadze respektowanie zasady in dubio pro tributario, nakazującej rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. [...] reguła ta powinna mieć również zastosowanie do usuwania wątpliwości, co do stanu faktycznego. 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.”

I SA/Sz 1147/16 - Wyrok WSA w Szczecinie z 12 stycznia 2017 r.

„Zasada in dubio pro tributario ma jednak korelować z zasadą nullum tributum sine lege ("nie ma podatku bez ustawy"), wyrażoną w art. 217 Konstytucji. Wprowadzenie tej zasady oznacza, że jeżeli po zastosowaniu metod wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej – przepis prawa podatkowego nadal budziłby wątpliwości, to niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne należałoby rozstrzygnąć na korzyść podatnika.

Zatem, jeżeli przepisy ustawy, czy innego aktu prawnego, prowadzą do wniosków sprzecznych lub niejednoznacznych, to właściwy jest wybór takiego znaczenia, które jest korzystne dla podatnika, to znaczy gwarantuje ochronę jego praw. W procesie wykładni i stosowania prawa – w obliczu niejasności przepisów prawnych – w założeniu nowelizacji należałoby kierować się interpretacją najkorzystniejszą z punktu widzenia podatnika”.

I SA/Sz 420/17 - Wyrok WSA w Szczecinie z 21 czerwca 2017 r.

„Same różnice w interpretacji treści normy prawnej prezentowane przez podatników, obecne w literaturze przedmiotu, czy nawet obserwowane pomiędzy organami podatkowymi wydającymi odmienne interpretacje podatkowe, nie świadczą o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów.”

I SA/Go 327/17 - Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16 listopada 2017 r.

„Odnosząc się do zarzutu Strony skarżącej, że wszelkie wątpliwości interpretacyjne powinny być rozpatrywane na korzyść Skarżącego zgodnie z zasadą in dubio pro tributario zawartą w art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa, podkreślić należy, że zasada ta znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisów prawa dokonana według standardowych metod wykładni, nadal pozostawia istotne wątpliwości oznaczające możliwość przyjęcia alternatywnego rozumienia treści normy prawnej. Tylko wówczas nie wolno przypisać jej znaczenia, które byłoby niekorzystne dla podatnika”.

„Zasada in dubio pro tributario nie może być rozumiana – jak tego w istocie domaga się strona skarżąca – w ten sposób, że w przypadku wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika.

Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, co nie miało miejsca w niniejszej sprawie”.

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 963/11).

Definicja Trybunału Konstytucyjnego

Zasada in dubio pro tributario, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje

– w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

W okresie od 1 stycznia 2016 r. do 31 marca 2018 r. zasada in dubio pro tributario została zastosowana w 45 rozstrzygnięciach (w 42 decyzjach i 3 interpretacjach indywidualnych) .

SK 48/15 - Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r.

„Trybunał Konstytucyjny uznał za zasadne przypomnienie fundamentalnej dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasady *in dubio pro tributario*, będącej oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*.

Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze. Wydaje się oczywiste, że jej poprawne zastosowanie w odniesieniu do rozpatrywanego przez Trybunał zagadnienia prawnego wykluczyłoby możliwość wypracowania w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska budzącego tak daleko idące zastrzeżenia konstytucyjne.

Z niepokojem trzeba jednak odnotować, że rozważana zasada – również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: o.p.): „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” – **nie spełnia w praktyce swojej roli.**

Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną, konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

Jak przy tym powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy: 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażen nadanego im w języku prawnym lub prawniczym, 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie

wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego nieuzgadnialnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy), oraz 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy.

Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji, przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając spełnianie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą.

Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady in dubio pro tributario, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. **Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej.** W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygn. P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

- 1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanej do świadczenia daniny publicznoprawnej,
- 2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanej do świadczenia daniny publicznoprawnej.

WYROK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13 (2014/7A/79)

omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków.

Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia.

1/ każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom.

2/ po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie.

3/ po trzecie – przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

(por. wyroki z: 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06; 3 grudnia 2013 r., sygn. P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133).

- **Granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można wyznaczyć *in abstracto*, gdyż przebiega ona w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii.** Przyjmuje się, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a **w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa.**
- Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.