



# Financial Law Review

No. 1 (4)/2016  
quarterly

UNIVERSITY OF GDAŃSK • FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION  
<http://www.degruyter.com/view/j/flr>

## ***IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* JAKO ZASADA PRAWA PODATKOWEGO**

*Szymon Obuchowski\**

### **Streszczenie**

Opracowanie dotyczy poważnej nowelizacji Ordynacji podatkowej, jaką było wprowadzenie do niej nowego przepisu art. 2a ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1197). Według zamierzeń ustawodawcy jej celem było ustanowienie nowej „zasady ogólnej polskiego prawa podatkowego” poprzez nadanie rangi normatywnej dyrektywie wykładni znanej jako *in dubio pro tributario*. Miało to służyć wzmocnieniu ochrony podatników przed niejasnościami przepisów prawa podatkowego. Artykuł jest skonfrontowaniem tych założeń z dorobkiem teorii prawa na temat norm tej kategorii. Wykazano, że wbrew twierdzeniom ustawodawcy przepis art. 2a nie spełnia przesłanek uznania go za zasadę prawa, a ponadto wzbudza szereg wątpliwości innej natury, co może spowodować, że jego działanie będzie dalekie od zamierzonego.

\* Mgr, doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Gdańskiego, aplikant adwokacki w Pomorskiej Izbie Adwokackiej

## Słowa kluczowe:

*in dubio pro tributario*, zasada prawa, Ordynacja podatkowa, rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika

## *In dubio pro tributario* as a principle of tax law (Abstract)

This paper's concern is focused on a major amendment of the Tax Ordinance Act – article 2a enforced by the Act of the August 5<sup>th</sup> 2015 (Dz.U. 2015 r. poz. 1197). According to the Act's substation, it was designed to be an introduction of a new “principle of the polish tax law” through incarnating as a part of legal system the directive of law interpretation widely known as *in dubio pro tributario*. The amendment aimed to strengthen the legal covers which protect tax bearers from vagueness of the tax law. Paper confronts these assumptions with theoretical achievements concerning principles of law. It points out that, contradictory to the Legislator's claims, the new article 2a cannot be recognised as a principle of law; moreover, it raises several doubts in the other fields which together may result in its malfunctioning.

## Keywords:

*in dubio pro tributario*, principles of law, the Tax Ordinance Act, deciding in favour of the tax bearer

Dnia 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie kolejny akt<sup>1</sup> kompleksowo nowelizujący m.in. Ordynację podatkową<sup>2</sup>. Ze względu na częstotliwość występowania poszczególne zmiany ustaw podatkowych zazwyczaj nie przyciągają uwagi mediów; inaczej było z omawianą ustawą, która jeszcze na etapie procesu ustawodawczego wzbudzała szerokie zainteresowanie. Przyczyną był fakt, iż nowela wprowadziła do Ordynacji podatkowej przepis art. 2a w następującym brzmieniu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Zmianą dokonano pozytywizacji znanej doktrynie podatkowej i orzecznictwu paremii *in dubio pro tributario*. Wprowadzenia klauzuli dotyczyło nawet ogólnokrajowe referendum; szeroko dyskutowano ją zarówno

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1197).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.).

w doktrynie (gdzie znalazła zwolenników<sup>3</sup> i przeciwników<sup>4</sup>), jak i poza nią. Niniejsze opracowanie zmierza do zbadania nowego przepisu, z punktu widzenia dorobku teorii prawa dotyczącego „zasad prawa”.

W uzasadnieniu do projektu ustawy z 5 sierpnia<sup>5</sup> paremię *in dubio pro tributario* nazywa się właśnie „zasadą”. Według projektodawców przepis art. 2a ma „stanowić jedną z zasad ogólnych polskiego prawa podatkowego”<sup>6</sup>, po czym wnosić można, że celem było wzbogacenie ich katalogu poprzez dodanie nowej<sup>7</sup>. Ustawodawca zdawał się więc działać „w zamiarze bezpośrednim” wyróżnienia przepisu art. 2a jako „zasady prawa”. Prócz zaznaczenia, że norma wyróżnia się z ogółu pozostałych („reguła”<sup>8</sup>) i powinna być traktowana szczególnie, nigdzie dotąd nie przesądzono decyzją prawodawczą, na czym polega wyjątkowość charakterystyki „zasad”, pozostawiając to zagadnienie doktrynie. Interpretacja nowego przepisu wymaga rozstrzygnięcia, w świetle jej poglądów, czy przepis art. 2a rzeczywiście jest „zasadą prawa (podatkowego)”, oraz co z faktu tego może wynikać.

Rozumienie „zasad prawa” nie jest jednolite, ponieważ należą one do zbioru pojęć niedookreślonych i wieloznacznych, mimo że szeroko dyskutowanych. Jeśli cho-

<sup>3</sup> Wypowiedzi w różnym stopniu aprobujące rozwiązanie to m.in.: B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4, s. 17–21; T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2, s. 81–85; A. Tałasiewicz, M. Potyrała, *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 3, s. 205–209.

<sup>4</sup> Do przeciwników przepisu art. 2a należą m.in. H. Dzwonkowski (H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2, s. 67–80; uwagi dotyczące art. 2a – s. 67–71) i A. Gomułowicz (A. Gomułowicz, *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2, s. 39–66).

<sup>5</sup> Uzasadnienie ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy Sejmu VII kadencji nr 3018, s. 4–6.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 4.

<sup>7</sup> Wypada w tym miejscu zauważyć, że katalog ten nie ma postaci pisanych norm prawa. Przepis art. 2a w razie uznania go za zasadę będzie pierwszą „zasadą ogólną prawa podatkowego” wprost sformułowaną w ustawie.

<sup>8</sup> W rodzimym prawoznawstwie przyjęła się w tłumaczeniu terminologia H.L.A. Harta (H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998, s. 21) i R. Dworkina (R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998, s. 56), zgodnie z którą pozostałe normy, inne niż „zasady” (ang. *principles*) nazywa się „regułami” (ang. *rules*). Na ten temat zob. S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie: od dogmatyki do teorii*, Toruń 2014, s. 34–55.

dzi o wieloznaczność, to dla celów i przez wzgląd na rozmiary opracowania najprościej ją ograniczyć, stosując przyjętą w Polsce typologię zaproponowaną przez S. Wronkowską, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego, którzy spośród desygnatów pojęcia wyróżnili m.in. „zasady w znaczeniu dyrektywalnym” – będące normami prawa<sup>9</sup>. Wspomniana treść uzasadnienia nowelizacji to wystarczający powód, by tak zawęzić pojmowanie „zasad” na potrzeby niniejszych rozważań. Nie ustalono dotąd równie zgodnego rozwiązania problemu odróżnienia „zasad” od „reguł”. Uczeni zajmujący się tą tematyką wskazują jako „kryterium dystynkcji”<sup>10</sup> ich rozmaite cechy, niekiedy przecząc sobie wzajemnie. Dlatego poniżej odwołuję się do kilku kryteriów pochodzących z teorii różnych autorów<sup>11</sup>.

Według Jerzego Wróblewskiego, który jako pierwszy wśród polskich teoretyków prawa podjął tematykę „zasad prawa”<sup>12</sup> (nazywając je „ogólnymi zasadami prawa”<sup>13</sup>), są to normy prawa o najwyższej doniosłości. Doniosłość daje się stopniować, nie sposób jednoznacznie określić jej natężenia mogącego służyć za rozgranicznik, dlatego J. Wróblewski uściślił swoje kryterium, zaznaczając, że zasada to norma, która: a) zajmuje odpowiednio wysoki szczebel w hierarchii źródeł prawa lub w wewnętrznej systematyce samego źródła, b) pozostaje w takiej relacji do innych norm systemu, że można z niej wyprowadzić niższe normy jako jej konsekwencje (przy czym z reguł norm-konsekwencji się nie wyprowadza), c) pełni kluczową rolę w określaniu treści regulowanych instytucji prawnych (lub ich zbiorów), d) można przypisać jej uzasadnienie aksjologiczne w postaci stojącej za nią doniosłej społecznie wartości<sup>14</sup>. Przesłanki te uszeregowane są od najbardziej do najmniej ścisłej; zasada nie musi spełniać wszystkich, co rozmywa ostrość defi-

<sup>9</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 25.

<sup>10</sup> Istnieją dwa główne poglądy na temat charakteru samego kryterium. Według pierwszego („mocna teza dystynkcji”) kryterium jest jakościowe i daje podział logiczny; według drugiego (teza „słaba”) wskazuje tylko prawidłowości i ma charakter ilościowy. Szerzej na ten temat zob. np. G. Maroń, G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni prawa i orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011, s. 23–42; A. Aarnio, *Essays on the doctrinal study of law*, Dordrecht-Heidelberg-Londyn-Nowy Jork 2011, s. 119–122.

<sup>11</sup> Nie sposób przytoczyć tutaj ich wszystkich; ze względu na ograniczoną objętość opracowania przywołam tylko te zagraniczne, które najczęściej są powoływane w Polsce i dlatego wywarły wpływ na kształt rodzimych; z rodzimych zaś te, które miały i mają podobnie duże znaczenie oraz niektóre najnowsze, będące wynikami opartych na nich badań.

<sup>12</sup> W pracy *Zagadnienia teorii prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 255–260.

<sup>13</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 398.

<sup>14</sup> *Ibidem*, s. 399.

nicji. J. Wróblewski wyróżnił także mieszane z „ogólnymi zasadami prawa” „postulaty systemu prawa”<sup>15</sup> o charakterze nienormatywnym. To wypowiedzi dyrektywne, określane (za pomocą tych samych kryteriów) mianem zasad, którym przypisuje się właściwości normatywne, pozbawione jednak charakteru norm prawa<sup>16</sup>. Mimo tego mogą wywierać wpływ jego na tworzenie, stosowanie i krytykę.

Funkcją zasad w rozumieniu J. Wróblewskiego jest zapewnianie spójności systemu prawa. Bez nich, wyznaczających jego treść, nie może on istnieć. Nawet nieznaczna zmiana w obrębie zasad oznacza zmianę w całym systemie. W związku z tym ukierunkowują one wykładnię prawa. Na ich podstawie tworzy się dwojakiemu rodzaju dyrektywy wykładni systemowej (pozytywne – nakazy interpretacji w zgodzie z zasadami – oraz negatywne – zakazy interpretacji w sprzeczności z nimi) oraz celowościowej – weryfikacja wyników wykładni językowej powinna polegać na wyborze rozumienia przepisu zgodnego z ogólnymi zasadami prawa. J. Wróblewski podkreślał również, że przymiot „zasadniczości” normy nie jest czymś stałym i niezmiennym.

W świetle tej teorii przepis art. 2a najsilniej spełnia przesłankę a), częściowo zaś d) i c). Bez wątplenia znajduje się na samym szczycie hierarchii Ordynacji podatkowej, a tym samym całego prawa podatkowego; chroni także przynajmniej niektóre z istotnych wartości, z jakimi wiązano paremię *in dubio pro tributario* w literaturze i orzecznictwie (przede wszystkim zaufanie, określoność prawa, a także własność i wolność gospodarczą<sup>17</sup>). Trudno jednak dopatrywać się w nim czegoś więcej niż uszczegółowienia bardziej ogólnych norm o charakterze zasad, które internalizują je w porządku prawnym. To czyni przepis normą związaną z wymienionymi wartościami w podobny sposób co np. art. 26e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup> – formułującą szczegółową dyrektywę postępowania, mającą na celu ich ochronę. Przysługuje mu rzecz jasna przymiot normatywności, z tym wiąże się jednak wniosek, iż wcześniej – przed 1 stycznia

<sup>15</sup> *Ibidem*, s. 400.

<sup>16</sup> Nie spełniają „reguły uznania” Autora – nie są „normami prawa pozytywnego” (brak im oparcia w tekście ustawy) ani nie są quasi-logicznymi konsekwencjami jakichś norm obowiązującego prawa (na temat wywodzenia norm-konsekwencji z norm obowiązujących „przez ustawę” zob. *ibidem*, s. 394–395).

<sup>17</sup> Wyczerpujące wyczerzenie wartości, z którymi dotąd wiązano *in dubio pro tributario*, podaje A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 95–96.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.). Przepis art. 26e normuje ulgę na działalność rozwojowo-badawczą.

2016 r. – *a contrario* paremia *in dubio pro tributario* była jedynie postulatem systemu prawa – miała pewne cechy normy, ale nie wiązała prawnie.

Przepis art. 2a ma na tyle precyzyjną treść dyspozytywną, że nadaje się do stosowania zawsze, gdy stosujący go podmiot dojdzie do wniosku, iż zaszła jego hipoteza. Stąd nie ma potrzeby wyprowadzania z niego jakichkolwiek norm-konsekwencji (poza przypadkiem stosowania go w konkretnej sprawie). Podobnie trudno uznać jego kluczową rolę w określaniu treści instytucji, których dotyczy, bowiem wchodzi w grę dopiero wtedy, gdy treść ta się kończy i nie pozwala na sprecyzowanie dyrektywy postępowania. Jeśli jednak przez „określenie” będziemy rozumieć też wyznaczanie granic, to przepis art. 2a spełnia także przesłankę c), właśnie jako granica ich treści, poza którą działałyby na niekorzyść podatnika bez dostatecznego uzasadnienia. Nie pełni jednak na pewno funkcji przypisywanej przez J. Wróblewskiego zasadom, bowiem sam stanowi dyrektywę wykładni i to tylko systemowej, mimo że podniesioną do rangi normy prawa. Tworzenie na jego podstawie dyrektyw wykładni celowościowej byłoby niedorzeczne<sup>19</sup>, a w związku z jasnością dyspozycji nie ma potrzeby wiązania z nim ani bardziej szczegółowych dyrektyw wykładni innego rodzaju, ani w ogóle żadnych innych. Dlatego w świetle teorii J. Wróblewskiego przepisu art. 2a nie można zaliczyć do zasad, bo mimo spełniania przesłanki hierarchiczności nie pełni ich funkcji.

Autorem kanonicznego dziś kryterium dystynkcji jest Ronald Dworkin, który podzielił klasę zasad na dwie podgrupy – „zasady *sensu stricto*” i „polityki” (ang. *policies*)<sup>20</sup>, im razem ujętym przeciwstawiając reguły. One są normami, które, jeśli obowiązują dla danego przypadku, domagają się spełnienia w całości („wszystko albo nic” – ang. *all-for-nothing*<sup>21</sup>). Zasady zaś można spełnić stopniowo<sup>22</sup>. Dalsze różnice dotyczą sposobu rozstrzygnięcia kolizji – w przypadku kolizji reguł, których dyspozycje są sprzeczne, jedna z nich musi zostać uznana za nieobowiązującą, ponieważ tylko jedną da się spełnić, a wszystkie bez wyjątku reguły są tak samo

<sup>19</sup> Trudno uznać za racjonalną dyrektywę wykładni, która wskazywałaby, iż „należy tak zinterpretować przepis, by dojść do wątpliwości, które można rozstrzygnąć na korzyść podatnika”. Nieemożliwość znalezienia sensownych dyrektyw wykładni celowościowej związanych z przepisem świadczy o tym, że samodzielnie nie internalizuje on żadnej istotnej wartości, które mogłyby uzasadniać ich istnienie – tym samym nie jest zasadą.

<sup>20</sup> R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, s. 56–57. Kryterium tego podziału są prawa, których chronią – zasady dotyczą praw indywidualnych, polityki zaś zbiorowych.

<sup>21</sup> *Ibidem*, s. 60–61.

<sup>22</sup> *Ibidem*, s. 61–62.

ważne. Zasady z kolei mają swoją wagę, którą mogą się różnić i dzięki temu, a także dzięki możliwości stopniowania ich spełnienia, skutek ten nie występuje<sup>23</sup>. Ich konflikt rozstrzyga się przez ważenie. R. Dworkin podkreślał, że różnica między regułami a zasadami ma charakter logiczny. Zasady w jego ujęciu to argumenty przemawiające za określonym rozstrzygnięciem<sup>24</sup>, które mogą w danym przypadku być mniej lub bardziej słuszne, a także konkurować ze sobą. Reguły zaś są normami, które stosuje się „bez namysłu”, jako bezwzględne rozkazy zachowania się w określony sposób.

Stosownie do kryterium R. Dworkina przepis art. 2a nie jest zasadą. Ma sformułowanie typowe dla reguły, a jego spełnienie nie daje się stopniować; jest spełniony albo nie – niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzygnięto na korzyść podatnika albo nie. Można by uczynić tu zarzut, że jest to możliwe, ponieważ w sprawie niektóre z wątpliwych kwestii prawnych można uznać za jasne i nie rozstrzygnąć ich zgodnie z nakazem; jednak to tylko przypadek nieprawidłowej subsumpcji hipotezy przepisu art. 2a pod stan faktyczny, który prawdopodobnie zostanie wykryty w toku kontroli instancyjnej lub sądownoadministracyjnej. Przepis jasno stanowi, co należy zrobić z każdą niedającą się usunąć wątpliwością (nie czyniąc między nimi rozróżnienia; dlatego dotyczy wszystkich), ich identyfikacja jest kwestią prawidłowej wykładni w danej sprawie<sup>25</sup> i dlatego nie można spełnić go „mniej lub bardziej”<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> *Ibidem*, s. 64–65.

<sup>24</sup> *Ibidem*, s. 60 i 63.

<sup>25</sup> Trudno wyobrazić sobie wyrok sądu administracyjnego, w którym uchyliliby on decyzję i przekazał sprawę organowi podatkowemu do ponownego rozpatrzenia wskutek „obrazy przepisów prawa materialnego polegającej na nieprawidłowej jego wykładni w sposób pozbawiony wątpliwości co do przepisów prawa”. „Wątpliwości co do treści przepisów prawa jako wynik prawidłowej wykładni prawa” to konstrukcja dość niedorzeczna i dlatego pytanie, czy prawidłowa wykładnia w ogóle może dać taki efekt była jedną z szerzej dyskutowanych w opracowaniach na temat przepisu art. 2a. Przeciwnikami tego poglądu są m.in. H. Dzwonkowski (*Opinia prawna...*, s. 69–70), który twierdzi, że zamiana jednej z reguł wykładni w normę prawa obowiązującego wymaga unormowania w ten sam sposób całego procesu wykładni, co uważa za niemożliwe, oraz A. Gomułowicz (*Eksperyta...*, s. 51–52), według którego przepis art. 2a będzie obniżać standardy kultury prawnej przez usprawiedliwianie „z góry” tworzenia nieprzejrzystego i złej jakości prawa. Broni go B. Brzeziński (*O wątpliwościach...*, s. 17), który uważa, że czym innym jest logika wykładni, a czym innym logika orzekania i nie można twierdzić, że wydanie orzeczenia (wymagające wcześniejszej wykładni) jest równoznaczne z usunięciem wątpliwości co do jej efektów.

<sup>26</sup> Jako inny zarzut mogłaby posłużyć hipotetyczna sytuacja, w której organ stosujący art. 2a ma do wyboru trzy rozstrzygnięcia: a) niekorzystne dla podatnika, b) korzystne i c) najbardziej korzystne. Pozornie wybór b) także spełnia przepis art. 2a, jednak tylko na tle a). W przypadku rozstrzygnięcia między wszystkimi trzema art. 2a domaga się wyboru c) i tylko jego. Zakładając, że każda z trzech

Twórczym (i częściowo krytycznym) rozwinięciem teorii R. Dworkina jest teoria Roberta Alexy'ego. Przyjął on podobne kryterium dystynkcji zasad i reguł, w pierwszych widząc „nakazy optymalizacji”, czyli normy spełniane w maksymalnym natężeniu, zależnym od prawnych i faktycznych możliwości, które trzeba rozpoznać<sup>27</sup> i dlatego stopniowalnym. Reguły zaś – jak R. Dworkin – uznał za normy, które można spełnić albo nie, bez stopniowania<sup>28</sup>. Również twierdził, że różnica między zasadami i regułami ma naturę logiczną<sup>29</sup>. Szczególnie cenione osiągnięcie jego teorii to zawarta w niej procedura wyważania zasad<sup>30</sup>. On także zwrócił uwagę na związek zasad i wartości, pokazując, że jedne są przekładalne na drugie<sup>31</sup>. R. Dworkin stworzył słynną i kontrowersyjną tezę o jedynym słusznym rozstrzygnięciu<sup>32</sup> każdej sprawy, R. Alexy natomiast zauważył, że wymagałoby to istnienia abstrakcyjnie określonego porządku wartości, a taki istnieć nie może<sup>33</sup>. Wykazał, że ich arbitralne uporządkowanie doprowadziłoby do sytuacji, którą można określić „tyranią wartości”<sup>34</sup>. Byłaby to rezygnacja z prawa ważenia i kolizji oraz sprowadzenie wszystkich norm do reguł.

Według kryterium R. Alexy'ego przepis art. 2a nie stanowi zasady z tych samych powodów co według kryterium R. Dworkina. Uwagi R. Alexy'ego pozwalają jed-

---

możliwości jest „wątpliwa”, wybór b) (jeśli można wybrać także c) oznacza rozstrzygnięcie różniące b) i c) „nadmiaru wątpliwości”, który przemawia za c) na niekorzyść podatnika, co jest z brzmieniem przepisu art. 2a niezgodne. Przepis nie rozróżnia zakresu wątpliwości, które na korzyść podatnika należy rozstrzygnąć; *lege non distinguente* chodzi o wszystkie – jako reguła nie jest spełniony, gdy pozostają jakiegokolwiek wątpliwości nierozstrzygnięte na korzyść podatnika. Nie jest więc stopniowalny, a w sytuacji możliwego wyboru między rozstrzygnięciami o różnym natężeniu korzyści dla podatnika wymaga wyboru zawsze rozstrzygnięcia korzystnego w stopniu najwyższym.

<sup>27</sup> Możliwości prawne determinuje ich relacja do innych nakazów optymalizacyjnych. Jeśli w danym przypadku istotny jest więcej niż jeden, ich waga względem siebie wyznacza możliwości prawne spełnienia każdego z nich. Zob. R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło, Warszawa 2010, s. 80–89.

<sup>28</sup> *Ibidem*, s. 78.

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> W formie „prawa kolizji” oraz „prawa ważenia”. Zob. R. Alexy, *On balancing and subsumption. A structural comparison*, „Ratio Juris” 2003, nr. 4, s. 433–449 oraz idem, *The Weight Formula [w:] Studies in the philosophy of law. Frontiers of the economic analysis of law*, Kraków 2007, s. 9–27.

<sup>31</sup> *Ibidem*, s. 116–117.

<sup>32</sup> R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, s. 155. Teza znana w teorii prawa pod akronimem „ORAT”. Szerzej na jej temat zob. np. J. Wróblewski, *Problems related to the one right answer thesis*, „Ratio Juris” 1989, nr 3, s. 240–253.

<sup>33</sup> R. Alexy, *Teoria...*, s. 129–130.

<sup>34</sup> *Ibidem*, s. 128. W innym miejscu Autor wskazuje, że „oceny według tylko jednego kryterium mogą mieć cechę fanatyzmu” (*ibidem*, s. 121).



nak zauważyć, że każde zawężenie pola, w którym można dokonywać ważeń różnych zasad i rozstrzygać, która reprezentowana przez nie wartość w danym przypadku powinna uzyskać większą ochronę, to krok w stronę wspomnianej „tyranii wartości”. Przepis art. 2a, ucieleśniający tylko „faktyczną” część paremii *in dubio pro tributario*, w tej specyficznej sytuacji, która jest jego hipotezą, przyznaje jednej z kolidujących ze sobą wartości (korzyści podatnika) bezwzględne pierwszeństwo przed inną (korzyścią państwa). Tym samym zyskuje ona wówczas część owego wymiaru absolutnego. Trudno ocenić taki zabieg jako pozytywny, żaden podmiot nie może bowiem z góry przewidzieć wszystkich sytuacji, w których zajdzie kolizja, tak by móc rozstrzygnąć, że jedna z wartości w każdej z nich powinna przeważać. Można zgodzić się z twierdzeniem, że w razie wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego to korzyść podatnika powinna uzyskać ochronę przed korzyścią państwa, nie sposób jednak rozsądnie twierdzić, że sytuacja ta powinna mieć miejsce zawsze i bez wyjątków<sup>35</sup>.

Inną propozycję odróżnienia reguł i zasad sformułowała, rozwijając teorię R. Alexy'ego, Marzena Kordela. Autorka, wychodząc od jego twierdzenia o przekładalności zasad na wartości, skupiła się na treści (przedmiocie nakazu) norm. Według niej zasady prawa to normy internalizujące w porządku prawnym wartości, nakazujące ich realizację pozytywną lub negatywną<sup>36</sup>. Zgłębiając tę ich właściwość, stwierdziła, że mają w związku z tym zdolność do budowania systemów, ponieważ zbiory wartości (i dlatego także zasad i reguł) cechują się poznawalnym zrębem wewnętrznej hierarchii. Hierarchia ta daje się zidentyfikować poprzez prześledzenie założeń aksjologicznych stojących za danym systemem prawa. Jeśli znamy zasadę-wartość o charakterze systemowego aksjomatu, możemy z niej wyprowadzić pozostałe normy, które mają ją zabezpieczać, gwarantować czy – szerzej – umożliwiać jej realizację<sup>37</sup>. M. Kordela zwróciła także uwagę na

<sup>35</sup> Problem opisał A. Gomułowicz: „Dyrektywa (...) oznacza, że zasada *in dubio pro tributario* w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego w sposób kategoryczny, bez możliwości dokonania wyboru, ukierunkuje zarówno proces wykładni, jak i stosowania prawa podatkowego. (...) Zwalnia władzę publiczną z obowiązku namysłu nad tym, jak w dziedzinie opodatkowania godzić dwa, dotychczas równouprawnione konstytucyjnie dobra – *salus publicae* i *salus civium*; stawia a priori dobro jednostki przed i ponad dobrem publicznym. Podporządkowuje dobro publiczne dobru jednostki.” (A. Gomułowicz, *Ekspertyza...*, s. 48). Według Autora ukierunkowanie to ogranicza także niezawisłość sędziowską w formie „presji pośredniej” (*ibidem*, s. 62). Por. także idem, *Głosa do uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 4, poz. 47.

<sup>36</sup> M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014, s. 102.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 248.

rozdzielenie tzw. wartości ostatecznych oraz użytecznych<sup>38</sup>, którego kryterium stanowi ich cecha ostateczności. Wartości ostateczne cenne są same przez się, niezależnie od efektów, jakie pociąga za sobą ich realizacja (np. wolność słowa). Wartości użyteczne cenne są zaś dlatego, że ich realizacja powoduje cenne skutki (np. wolność druku). Realizację wartości użytecznej – wolności druku – ocenia się pozytywnie przez kryterium wyższe, którym w tym przykładzie jest wolność słowa. W połączeniu z kryterium definicyjnym zasad to rozdzielenie pomiędzy wartościami pozwala niejako „wstępnie” określać wagę poszczególnych zasad niezależnie od tego, jaką wartość internalizują, i tym samym przewidywać skutki ich kolizji. Autorka podziela jednak pogląd R. Alexy’ego o niemożliwości stworzenia z góry określonej hierarchii zasad i dlatego przyjmuje sformułowane przez niego prawo kolizji i ważenia za część swojej definicji zasad oraz konsekwencję tego, że w zbiorze najwyższej cenionych przez ludzi wartości (ostatecznych) nie ma wyraźnej hierarchii<sup>39</sup>. Reguły są w teorii Autorki tymi normami, które prawodawca uznał za celowe wyartykułować jako nakazy realizacji określonego postępowania nakierowanego na realizację wartości, jakiej służą, i do której systemu należą, a także efekt ważenia zasad przełożony na dyrektywy postępowania<sup>40</sup>.

W myśl tych założeń normy z przepisu art. 2a także nie można zaliczyć do zbioru zasad. Nie stoi za nią żadna identyfikowalna, wyodrębniona wartość (nawet użyteczna). Stanowi regułę, której istnienie ma zapewnić realizację wartości zawartych gdzie indziej. Sądzę, że najważniejszą z nich, której realizacji paremia *in dubio pro tributario* służyła także przed ujęciem jej w Ordynacji podatkowej, jest zaufanie do państwa i prawa, w prawie podatkowym przejawiające się w zasadzie procedury podatkowej z przepisu art. 121 § 1 Ordynacji, który nakazuje tak prowadzić postępowanie podatkowe, aby owo zaufanie wzbudzało. Pozostałe związane z nią wartości, rozpatrywane abstrakcyjnie, chronione są w postępowaniu i prawie podatkowym właśnie dlatego i po to, aby nie naruszać zaufania, jakie podatnik powinien żywić do państwa i jego organów podatkowych. Nadmierna ingerencja w nie poprzez opodatkowanie z pewnością spowoduje, że wydatnie się ono zmniejszy po stronie podatnika. Zaufanie także stanowi wartość użyteczną, służy bowiem temu, by obywatele czuli się silniej związani z państwem (i przez to zobowiązani do dbania o jego kondycję, również finansową), oraz szanowali jego

<sup>38</sup> *Ibidem*, s. 111.

<sup>39</sup> *Ibidem*, s. 291–292.

<sup>40</sup> *Ibidem*, s. 102.

instytucje i prawo<sup>41</sup>. W zamian oddziałuje dodatnio na komfort ich życia, wprowadzając do niego elementy spokoju i stabilizacji, które poszerzają ich możliwości rozwoju i samorealizacji. W całej tej dostrzegalnej mozaice wartości przepisowi art. 2a daleko do szczytu, a każdą ucieleśnią w porządku prawnym inna, z większą wagą<sup>42</sup>, zasada lub zasady<sup>43</sup>. Dodatkowym czynnikiem dyskwalifikującym przepis art. 2a jako zasadę z punktu widzenia teorii M. Kordeli jest ten sam, który pozbawia go przymiotu zasadniczości według teorii R. Dworkina i R. Alexy'ego – sposób stosowania „tak albo nie”.

Odmienne podejście do problematyki zasad zaprezentował w swojej teorii Sławomir Tkacz. Jego kryterium dystynkcji nie ma charakteru „ontologicznego” w tym znaczeniu, że nie definiuje on, czym zasady są. Podaje jedynie sposoby znalezienia ich wśród ogółu norm<sup>44</sup>. Autor ten stoi na stanowisku, że definitywne kryterium takiego rodzaju nie da się znaleźć, a każda próba stworzenia nowego to tylko identyfikowanie dalszych niedefinitywnych przesłanek „zasadniczości” normy<sup>45</sup>. „Zasadniczość”, to „[niekwestionowane i] powszechne przekonanie w poglądach doktryny i praktyce prawniczej”<sup>46</sup>; jest ona tym, co decyduje o uznaniu danej normy za zasadę. Te zaś dzieli się na dwie grupy, z czego pierwsza to zasady, które nie obowiązują w rozumieniu pozytywistycznym (jako wynik decyzji kompetentnego ustawodawcy), a czerpią swoją moc normatywną z uzasadnienia tetycznego

---

<sup>41</sup> W szerszej perspektywie zaufanie to „smar” pozwalający prawidłowo funkcjonować społeczeństwu. Zob. szerzej na ten temat P. Sztompka, *Zaufanie. Fundament społeczeństwa*, Kraków 2007, s. 33–34.

<sup>42</sup> W żadnej z teorii – R. Dworkina, R. Alexy'ego i M. Kordeli – nie ma mowy o tym, aby i regułem nie można było przypisywać wagi. Wręcz przeciwnie, R. Alexy wyraźnie stwierdza, że to możliwe, jednak reguły czerpią swoją wagę z wagi zasad, których realizację wspierają – zob. R. Alexy, *Teoria...*, s. 88. Zwolennikiem przypisywania wagi także regułom, a co za tym idzie, ich wyważania, był m.in. A. Peczenik – zob. A. Peczenik, *On law and reason*, Dordrecht 1989, s. 80–82, idem, *The passion for reason* [w:] *Law in philosophical perspectives*, L.J. Witgens (red.), Dordrecht 1999, s. 182 oraz J. Hage – zob. J. Hage, *Reasoning with rules. An essay on legal reasoning and its underlying logic*, Dordrecht 1997, s. 123–129.

<sup>43</sup> Samo tylko wzięcie pod rozwagę wymienionych wartości, związanych ze sobą na wzór pajęczej sieci, uzmysławia, jak groźne może być „usztynianie” czy też „ukierunkowywanie” niektórych połączeń między nimi w formie przepisów podobnych do art. 2a.

<sup>44</sup> Szeroką definicję „normy prawa stanowionego” Autor przejmuje od Kazimierza Opałka, rozumiejąc ją jako „wytwór myśli ludzkiej powstały w sposób zależny od woli człowieka” (S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 429).

<sup>45</sup> *Ibidem*, s. 431–433.

<sup>46</sup> *Ibidem*, s. 373–375.

innego typu, które sformułował Czesław Znamierowski<sup>47</sup>. Są „jedyną odpowiedzią, jaką można dać na pytanie »dlaczego?«”. W terminologii Autora to „milczące założenia systemu”<sup>48</sup>, normy ukształtowane przez kulturę prawną, będące jej trwałą dorobkiem, których obowiązywania i mocy wiążącej nie da się w żaden racjonalny sposób zakwestionować. Druga grupa zasad obowiązuje w „klasyczny” sposób, wywodząc się z tekstu ustawy<sup>49</sup>, przy czym nie musi to polegać na wyrażeniu ich tam wprost. Ustawodawca może je stanowić, ale nie tak jak zwykle normy (reguły<sup>50</sup>). Ich zasadnicza moc podlega bowiem dyskursowi, w którym poza ustawodawcą uczestniczą także doktryna oraz orzecznictwo. W ten sposób źródło ich obowiązywania staje się trójelementowe – jest nim wspomniane powszechne przekonanie tak rozumianych uczestników dyskursu<sup>51</sup>. Ustawodawca ma wśród nich najsilniejszą pozycję, jednak nie onnipotentną. Zasady tego rodzaju są „punktami stycznymi” w dyskursie, a ich obowiązywanie tłumaczy uzasadnienie tetyczne innego rodzaju, z szerokim pojmowaniem „oparcia o tekst”, w którym norma pisana to jeden z argumentów w „łańcuchu”<sup>52</sup>. Nie istnieje jedno kryterium, którym dałoby się zmierzyć poziom przekonania o zasadniczości danej normy, choć te, które w stosunku do zasad sformułowali inni autorzy, są pomocne<sup>53</sup>. Im przekonanie i konsensus w dyskursie są silniejsze, tym bardziej dana norma „obiektywizuje”<sup>54</sup> się jako zasada. S. Tkacz w przeciwieństwie do

<sup>47</sup> Na temat interpretacji pojęcia „normy tetycznej” C. Znamierowskiego (za S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 310) zob. M. Ossowska, *Podstawy nauki o moralności*, Warszawa 1966, s. 132–134.

<sup>48</sup> S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 357.

<sup>49</sup> Według Autora tekst ustawy to „punkt wyjścia” dla zasad tej grupy; jednak nie zawsze, a jedynie „najczęściej”. Zob. *ibidem*, s. 358.

<sup>50</sup> Mimo pewnych zastrzeżeń wobec stosowania terminologii R. Dworkina i R. Alexy’ego w polskim prawoznawstwie i wskazywania tego zjawiska jako przyczyniającego się do stworzenia „chaosu pojęciowego” (określenie M. Zielińskiego, zob. M. Zieliński, *Zasady i wartości konstytucyjne* [w:] *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, A. Bałaban, P. Mijał (red.), Szczecin 2011, s. 21), S. Tkacz uznał ją za przydatną. Na ten temat zob. S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 380–388, s. 436–438.

<sup>51</sup> Charakterystycznym przejawem „przekonania” jest cytowany tekst A. Tałasiewicza i M. Potyrały, w którym autorzy stwierdzają, że „w obecnie obowiązujących przepisach brak normatywnej zasady in dubio pro tributario. Niemniej jednak, w naszej ocenie, sama zasada obowiązuje w systemie prawa (...).” (A. Tałasiewicz, M. Potyrała, *Kilka uwag...*, s. 205).

<sup>52</sup> Norma prawna, której obowiązywanie tak jest uzasadnione, to coś, na co powołujemy się, bo „tak zostało przez kogoś postanowione”. (S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 310). To czyjeś (ustawodawcy) postanowienie jest jednak tylko jednym z elementów „łańcucha argumentów podnoszonych w dyskursie, który może zawierać także elementy aksjologiczne i behawiorystyczne.” (*ibidem*, s. 358).

<sup>53</sup> *Ibidem*, s. 432–433.

<sup>54</sup> *Ibidem*, s. 432.

R. Alexy'ego, R. Dworkina i M. Kordeli nie precyzuje, jakie konsekwencje na polu stosowania pociąga za sobą zasadniczy charakter normy, uznając, że mogą być czworakiego rodzaju, w tym takie, jakie wyróżnili ci autorzy<sup>55</sup>. Rolą zasad obu grup jest według niego przede wszystkim ochrona społeczeństwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony państwa<sup>56</sup> i dlatego też ustawodawca ma ograniczony wpływ na ich zmiany.

Spośród wymienionych teorii na pozór właśnie według poglądów S. Tkacza przepis art. 2a najsilniej wykazuje przesłanki uznania go za zasadę prawa. Z pewnością poziom przekonania zarówno doktryny, orzecznictwa, jak i ustawodawcy o zasadniczym charakterze paremii *in dubio pro tributario* jest wysoki. Świadczy o tym częstotliwość, z jaką przywołuje się ją w orzeczeniach, oraz ilość opracowań na jej temat. Wskazuje na to także „oparcie o tekst”, jakie zapewnił jej ustawą nowelizującą Ordynację podatkową ustawodawca w formie przepisu art. 2a, w uzasadnieniu podkreślając jej zasadniczy charakter. Ale właśnie ta modyfikacja jest przyczyną, dla której należy omawianej normie tego statusu odmówić. Przepis art. 2a bowiem to nie to samo, co paremia *in dubio pro tributario*; stanowi jedynie jej znacznie zubożoną treściowo wersję. Dotyczy tylko wątpliwości prawnych, poza zakresem normowania pozostawiając mogące wystąpić w każdym postępowaniu podatkowym wątpliwości faktyczne. To drastyczne zawężenie treści przypisywanej tej normie przez doktrynę i orzecznictwo, dokonane wbrew ich stosunkowo wyraźnym i jednoznacznym stanowiskom. Konieczność trzymania się wyniku wykładni językowej, której w prawie podatkowym przypisuje się szczególną rolę<sup>57</sup>, nakazywałaby uznać, że nieobjęcie wątpliwości faktycznych zakresem normowania przepisu art. 2a oznacza *de facto* jeśli nie nakaz, to przynajmniej wyraźne przyzwolenie na odmienne ich rozstrzygnięcie, zgodnie z wolą organu rozpatrującego daną sprawę. Takiego wniosku nie można zaakceptować; co więcej, istnieją orzeczenia sądów wydane po 1 stycznia 2016 r., w których zasadę *in dubio pro*

<sup>55</sup> *Ibidem*, s. 388–395, s. 438–439.

<sup>56</sup> *Ibidem*, s. 426, s. 434. Wskutek tego obie grupy zasad w teorii S. Tkacza posiadają specyficzną właściwość – ustawodawca ma ograniczony wpływ na ich stanowienie. W stosunku do „milczących założeń systemu” jest go w ogóle pozbawiony – zasady te są wymaganiami, które ustawodawca musi spełnić, stanowiąc prawo. Jest tak, ponieważ nie jest on w stanie zmieniać kultury prawnej, przynajmniej nie w formie stanowienia prawa (i na pewno nie w zwarciu czasowym). Jedyną interakcją, w jaką prawodawca może wejść z zasadami tej grupy, jest ich potwierdzenie. Na zasady drugiej grupy ma wpływ największy, ale nadal nie decydujący i samodzielny – ogranicza go dyskurs, któremu podlega ich obowiązywanie jako zasad.

<sup>57</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 18.

*tributario* zastosowano w „starej”, pozaustawowej treści<sup>58</sup>. Tym bardziej znacząca jest wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna na temat jego stosowania, w której poleca on organom podatkowym rozstrzygać także wątpliwości natury faktycznej na korzyść podatników i innych podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku z zastosowaniem analogii<sup>59</sup>.

*In dubio pro tributario* rzeczywiście można byłoby uznać za zasadę w myśl teorii S. Tkacza przez znaczny poziom „przekonania” wszystkich trzech uczestników dyskursu<sup>60</sup> i idącą za nim cechą „zasadniczości” w jego rozumieniu. Dotyczy to jednak jej pełnej formy sprzed implementacji do ustawy. „Zasadniczości” tej nie można przypisać wycinkowi jej treści, którym jest przepis art. 2a, o czym świadczy też brak istotnych zmian w praktyce jej stosowania. Jest to więc przewidziany w jego teorii przypadek zmiany leżącej poza zasięgiem możliwości ustawodawcy.

Doktryna prawa podatkowego nie wykształciła specyficznego kryterium wyróżniania „zasad prawa podatkowego”. Wspomniane już rozróżnienie S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego na „zasady w znaczeniu dyrektywalnym” i „zasady w znaczeniu opisowym”<sup>61</sup> w doktrynie podatkowej przydaje się szczególnie, bowiem ważną rolę pełnią w niej tzw. zasady podatkowe<sup>62</sup>, czyli „idee myśli podatkowej”<sup>63</sup> lub „konceptje podatkowe”<sup>64</sup> których przedstawiany przegląd nierzadko sięga propozycji Adama Smitha<sup>65</sup>. A właśnie one to typowy przykład „zasad w znaczeniu opisowym”, które nie mają charakteru normatywnego,

<sup>58</sup> Np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Gd 1348/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), dostęp: 26.07.2016.

<sup>59</sup> Interpretacja Ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Min. Fin. z dnia 19 stycznia 2016 r. – poz. 4.

<sup>60</sup> S. Tkacz wskazał, że „poparciem” zasady przez któregoś z uczestników dyskursu (także ustawodawcy) może być również brak wyraźnego zaprzeczenia jej istnienia w sytuacji, w której przekonanie o tym można przypisać pozostałym. Taka właśnie sytuacja istniała w przypadku *in dubio pro tributario* przed 1 stycznia 2016 r.

<sup>61</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa...*, s. 24–25.

<sup>62</sup> Zob. np. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

<sup>63</sup> A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości...*, s. 39.

<sup>64</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 17.

<sup>65</sup> A. Gomułowicz, *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, I. Czaja-Hliniak (red.), Kraków 2012, s. 177–187; A. Nowak, *Współczesne zasady podatkowe* [w:] *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*, B. Fiedor, J. Rymarczyk (red.), Wrocław 2007, s. 9–19.

ale są ideami, których realizacji służy system prawa. W prawie podatkowym nie ma wyraźnie sformułowanych zasad ogólnych o charakterze normatywnym, co pozostaje przedmiotem krytyki; ich ustanowienie to stały postulat<sup>66</sup>. Ordynacja podatkowa zawiera w przepisach art. 120–129 „zasady ogólne” postępowania podatkowego, którym w związku ze wspomnianym brakiem przypisuje się czasem szerszą rolę niż tylko regulowanie zrębów procedury. Niesie to ze sobą jednak szereg problemów interpretacyjnych<sup>67</sup>, co ujawnia się także na przykładzie przepisu art. 2a – *in dubio pro tributario*, nawet w „okrojonej” ustawowej wersji, to norma będąca przejawem i wsparciem zasady zaufania, wynikająca z niej treściowo i podrzędna wobec niej. Głównym jej adresatem są organy stosujące prawo podatkowe, dlatego też najważniejszym obszarem, którego dotyczy, jest postępowanie podatkowe. Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której bardziej szczegółowa norma wspierająca jedną z naczelných zasad systemu, wyrażoną jedynie w jego części formalnej<sup>68</sup>, znajduje się w hierarchii jego stanowionych norm znacznie wyżej niż wspierana i o wyższym stopniu ogólności zasada naczelna. To nie sprzyja jasności prawa, znacząco utrudniając jego wykładnię, przede wszystkim systemową.

W świetle powyższych dociekań przepisu art. 2a nie można uznać za „zasadę prawa”, ani też za „zasadę ogólną prawa podatkowego”, na podstawie żadnego z przytoczonych kryteriów, mimo wyraźnie zaznaczonej woli ustawodawcy. W pracy nie odniosłem się oczywiście do wszystkich możliwych sposobów podziału norm

---

<sup>66</sup> Ostatnio por. np. L. Etel i inni, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 35–48. Jedną z zasad zawartą w tej propozycji jest *in dubio pro tributario*; znamienne jest jednak stwierdzenie, że „nie jest bowiem tak, iż w każdej sprawie istnieje tylko jedno właściwe rozstrzygnięcie, a rolą organu czy sądu jest je znaleźć” (*ibidem*, s. 48); B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 4–18.

<sup>67</sup> Między innymi pytanie o zasięg, jaki zasady ogólne postępowania mają, o ich miejsce w systematyce Ordynacji podatkowej i całego prawa podatkowego, a także o kwestie bardziej szczegółowe, jak kwestia stosowania ich do czynności nienależących do postępowania podatkowego *sensu stricto*, a jedynie *largo* (samoobliczenie podatku). Szerzej na ten temat zob. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 633–634.

<sup>68</sup> Nie ma jednak wątpliwości, że zasada zaufania obejmuje swoim zasięgiem nie tylko cały system prawa podatkowego, ale i polskiego prawa w ogóle. Na ten temat por. np. Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6.

na reguły i zasady<sup>69</sup>. Jednak zauważalna przynależność do grupy reguł według pięciu z nich stanowi wystarczający powód uznania, że norma z przepisu art. 2a zasadą nie jest<sup>70</sup>; w razie zajęcia odmiennego stanowiska będzie ono narażone na krytykę z tych pięciu przynajmniej „pozycji”. Zabieg ustawodawcy zmierzający do ustanowienia w formie artykułu 2a Ordynacji podatkowej „zasady ogólnej prawa podatkowego” należy więc uznać za próbę nieudaną. Jej konsekwencją może być pogłębiona niepewność co do tego, czym jest „zasada ogólna prawa podatkowego”, oraz jak ów przepis traktować. Doktryna i orzecznictwo – zgodnie ze wskazaniami S. Tkacza – są na to do pewnego stopnia odporne, co znajduje swoje odbicie w wyrokach i interpretacji Ministra Finansów; negatywnie jednak należy ocenić takie zmiany prawa, które wymagają odwoływania się do analogii i pomijają ustalenia teorii prawa. Z pewnością nie jest to zmiana „umożliwiająca realizację pewności prawa podatkowego”, ani je „klarująca” czy „upraszczająca”<sup>71</sup>. Ruch zgoła niebezpieczny stanowi usztywnianie hierarchii stojących za zasadami prawa podatkowego wartości. Idące za tym ograniczenie organom podatkowym i sądom swobody ich ważenia może doprowadzić do przypadków rozstrzygnięć ewidentnie niesłusznych, ale zgodnych z prawem.

Wyżej wyszczególnione powody sytuują mnie w gronie krytyków nowego przepisu Ordynacji podatkowej. Kodyfikacja zasad ogólnych prawa podatkowego zasługuje na aprobatę<sup>72</sup>. Ustawodawca musi przy tym jednak mieć na uwadze charakter i treść tego rodzaju norm, a także znać swoje ograniczenia wyznaczane przez kulturę prawną oraz obowiązujące w doktrynie i orzecznictwie poglądy. Pod jego rozważę polecić należy szczególnie kwestię stosownego „przemieszczenia” istnie-

<sup>69</sup> Tu wymienić można np. kryterium G. Maronia, który mimo przywołania szeregu przesłanek uznał, że podział norm na reguły i zasady w ostateczności zależy od ocen dokonującej go osoby – zob. G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 54–59; M. Korycka-Zirk za decydującą uznaje treść norm – zob. M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, s. 150, 209.

<sup>70</sup> Szczególnie trzymając się teorii S. Tkacza, według którego – przypomnijmy – znane kryteria „zasadniczości” jako niedefinitywne są jednak pomocne w określeniu charakteru badanej normy.

<sup>71</sup> *Uzasadnienie...*, s. 6.

<sup>72</sup> W tej mierze zgadzam się w pełni z tezami przedstawionymi przez Hannę Filipczyk – zob. H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, [https://www.academia.edu/21581749/ZASADY\\_I\\_REGU%C5%81Y.\\_PEWNO%C5%9A%C4%86\\_PRAWA\\_PODATKOWEGO\\_A\\_%C5%9ALEPA\\_ULICA\\_KONKRETU](https://www.academia.edu/21581749/ZASADY_I_REGU%C5%81Y._PEWNO%C5%9A%C4%86_PRAWA_PODATKOWEGO_A_%C5%9ALEPA_ULICA_KONKRETU) (dostęp: 26.07.2016). Autorka podkreśla, że technika dążenia do maksymalnej precyzji i ścisłości tekstu ustaw podatkowych oraz idący za tym prymat przyznawany wykładni językowej razem prowadzą do obniżenia jego komunikatywności, pewności prawa w ogóle, a także, że otwierają prawo podatkowe na nadużycia, ostatecznie wywołując efekty odwrotne do zamierzonych.



jących już przepisów art. 120–129 Ordynacji podatkowej w jej ramach<sup>73</sup>. Przepis art. 2a wprowadza zaś nie zasadę, a regułę prawną, która absolutyzuje jedną z dyrektyw wykładni i to w formie budzącej poważne wątpliwości.

## Literatura

- Aarnio A., *Essays on the doctrinal study of law*, Dordrecht-Heidelberg-Londyn-Nowy Jork 2011.
- Alexy R., *On balancing and subsumption. A structural comparison*, „Ratio Iuris” 2003, nr 4.
- Alexy R., *The Weight Formula [w:] Studies in the philosophy of law. Frontiers of the economic analysis of law*, Kraków 2007.
- Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015.
- Dębowska-Romanowska T., *Opinia na temat przedstalonego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2.
- Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstalonego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2.
- Etel L. i inni, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Filipczyk H., *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, [https://www.academia.edu/21581749/ZASADY\\_I\\_REGU%C5%81Y.\\_PEWNO%C5%9A%C4%86\\_PRAWA\\_PODATKOWEGO\\_A\\_%C5%9ALEPA\\_ULICA\\_KONKRETU](https://www.academia.edu/21581749/ZASADY_I_REGU%C5%81Y._PEWNO%C5%9A%C4%86_PRAWA_PODATKOWEGO_A_%C5%9ALEPA_ULICA_KONKRETU).
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000.
- Gomułowicz A., *Glosa do uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 4, poz. 47.
- Gomułowicz A., *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych [w:] Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, I. Czaja-Hliniak (red.), Kraków 2012.

<sup>73</sup> H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 634.

- Gomułowicz A., *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2015, nr 2.
- Hage J., *Reasoning with rules. An essay on legal reasoning and its underlying logic*, Dordrecht 1997.
- Hart H.L.A., *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998.
- Karczyński Ł., *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6.
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014.
- Korycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Maroń G., *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni prawa i orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011.
- Nowak A., *Współczesne zasady podatkowe* [w:] *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*, B. Fiedor, J. Rymarczyk (red.), Wrocław 2007.
- Ossowska M., *Podstawy nauki o moralności*, Warszawa 1966.
- Peczenik A., *On law and reason*, Dordrecht 1989.
- Peczenik A., *The passion for reason* [w:] *Law in philosophical perspectives*, L. J. Witgens (red.), Dordrecht 1999.
- Sztompka P., *Zaufanie. Fundament społeczeństwa*, Kraków 2007.
- Tałasiewicz A., Potyrała M., *Kilka uwag na temat zasadności wprowadzenia i treści zasady in dubio pro tributario*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 3.
- Tkacz S., *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie: od dogmatyki do teorii*, Toruń 2014.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa ludowego*, Warszawa 1959.
- Wróblewski J., *Problems related to the one right answer thesis*, „Ratio Juris” 1989, nr 3.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Zieliński M., *Zasady i wartości konstytucyjne* [w:] *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, A. Bałaban, P. Mijal (red.), Szczecin 2011.

## Akty prawne

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.).

## **Orzeczenia**

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r., I SA/Gd 1348/15.

Interpretacja Ogólna Nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Min. Fin. z dnia 19 stycznia 2016 r. – poz. 4.