



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



**ZASADA „IN DUBIO PRO TRIBUTARIO”
W ORZECZENIACH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH
- doświadczenia w stosowaniu**

Jan Rudowski sędzia NSA



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

- Ukształtowanie zasady jako zasady normatywnej;***
- Sądowe potwierdzenie zastosowania;***
- Nie w każdej sprawie można odwoływać się do reguł wykładni przepisów prawa podatkowego z niej wynikających;***
- A co z wątpliwościami co do stanu faktycznego?***
- Co wynika z orzeczniczej praktyki stosowania – wnioski.***



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Dnia 6 września 2015 r. odbyło się referendum, w którym trzecie pytanie brzmiało:

„Czy jest Pani/Pan za wprowadzeniem zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika?”.

Nie czekając na wynik referendum, w 10 lipca 2015 Sejm przyjął nowelizację ordynacji podatkowej, zawierającą zasadę, na mocy której do Ordynacji podatkowej wprowadzono art. 2a ustanawiający zasadę in dubio pro tributario – czyli regułę zgodnie z którą **niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.**

5 sierpnia Prezydent Bronisław Komorowski podpisał ustawę zawierającą tę zasadę, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2016 r.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Wyniki głosowania zostały podane w obwieszczeniu Państwowej Komisji Wyborczej z 7 września 2015 r.

4 listopada 2015 Sąd Najwyższy stwierdził ważność referendum, lecz unieważnił głosowanie w obwodzie nr 37 w Siemianowicach Śląskich w zakresie dotyczącym pytania trzeciego.

23 listopada 2015 PKW opublikowała skorygowane wyniki.

Sprawa		Odpowiedź		Głosy ważne	Głosy nieważne
		TAK	NIE		
1.	Wprowadzenie jednomandatowych okręgów wyborczych w wyborach do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej	1 829 995 (78,75%)	493 935 (21,25%)	2 323 930 (97,45%)	60 850 (2,55%)
2.	Utrzymanie dotychczasowego sposobu finansowania partii politycznych z budżetu państwa	404 515 (17,37%)	1 923 994 (82,63%)	2 328 509 (97,64%)	56 271 (2,36%)
3.	Wprowadzenie zasady ogólnej rozstrzygania wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika	2 194 684 (94,52%)	127 288 (5,48%)	2 321 972 (97,37%)	62 694 (2,63%)
Frekwencja:				2 384 780^[1] (7,80%)	

^[1] Liczba kart ważnych w odniesieniu do pierwszego i drugiego pytania. Zgodnie z obwieszczeniem PKW z 23 listopada, liczba kart ważnych w zakresie trzeciego pytania to 2 384 666



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197) został wprowadzony do ustawy – Ordynacja podatkowa, przepis art. 2a, zgodnie z którym **niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.**

Przepis wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Czy interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015r, PK4.8022.44.2015 miała wpływ na upowszechnienie stosowania zasady?

„2. Adresaci art. 2a Ordynacji podatkowej.

*Pojęcie „rozstrzygnięcia” występuje w Ordynacji podatkowej, w zakresie kwestii podatkowych, w kontekście działania organu. **Bezpośrednim adresatem normy wynikającej z przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej jest więc organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygnięcia przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie.**”*



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

A jak to jest w praktyce działania organów podatkowych?

„Z informacji uzyskanych z izb administracji skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej wynika, że od momentu wejścia w życie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej do dnia 31 lipca 2018 r. ww. zasada została zastosowana na rzecz przedsiębiorców w 38 decyzjach oraz w 3 interpretacjach indywidualnych.”

Te interpretacje to:

- ***interpretacja indywidualna z dnia 31 marca 2016 r. nr IPPB1/415-810/13/16-5/S/EC;-***
- ***interpretacja indywidualna z dnia 19 kwietnia 2016 r. nr IPPB1/415-809/13/16-5/S/EC;-***
- ***interpretacja indywidualna z dnia 5 października 2016 r. nr IPPB1/415-1092/14/16-5/S/RK.***

Odpowiedź Ministra Finansów z 18.09.2018r. na interpelację poselską nr 25459



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

[definicja budowli w prawie podatkowym]

Wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15

Odwołując się do ukształtowanej linii orzeczniczej, Trybunał wskazał, że 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 obowiązującego 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 obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.**



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

**Orzeczenia sądowe potwierdzenie zastosowania art. 2a o.p. –
przykłady.**



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Sądowe potwierdzenie zastosowania art. 2a o.p. – przykłady.

Uchwała NSA z 19 grudnia 2016 r., II FPS 4/16

[termin wpłaty na PFRON - w przypadku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych przez płatnika, należy rozumieć ostatni dzień terminu przekazania zaliczek, o którym mowa w art. 38 ust. 1 u.p.d.o.f.]

W uzasadnieniu uchwały odwołując się do wprowadzonej w art. 2a o.p. zasady *in dubio pro tributario* wyjaśniono, że w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej.

Rozstrzygnięcie istniejących wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, tak jak w rozpoznawanej sprawie, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Uchwała NSA z 19 grudnia 2016 r., II FPS 4/16 c.d.

W państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z "wersji" interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerwania na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej.

Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Uchwała NSA z 15 maja 2017r., II FPS 2/17

[opodatkowanie PIT dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nabytych przez współmałżonka w wyniku dziedziczenia]

W sytuacji, gdy istnieją wątpliwości w zakresie interpretacji pojęcia „nabycie” użytego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., a wynikające z rozumienia tego przepisu opodatkowanie dotyczy podatników dokonujących zbycia majątku osobistego, w warunkach nierówności opodatkowania (podstawą jest przychód a nie dochód), a także niejasności regulacji kreującej opodatkowanie odpłatnego ich zbycia, zastosowanie zasady in dubio pro tributario należy uznać za uzasadnione.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Uchwała NSA z 15 maja 2017r., II FPS 2/17 c.d.

Zasadę tę należy rozumieć w ten sposób, że jeśli występują wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, których nie będzie można usunąć w wyniku prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując art. 2a o.p., należy przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika (por. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., PK4.8022.44.2015, Dz.Urz. MF 2016/4).



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 20.12.2018r. .II FSK 3588/16

[PIT ulga mieszkaniowa termin wydatkowania dochodu ze sprzedaży mieszkania]

Przepis art. 2a o.p. obowiązuje od 1.01.2016 r. i został wprowadzony bez odrębnej regulacji międzyczasowej, co oznacza, że powinien znaleźć zastosowanie przy badaniu legalności interpretacji przepisów prawa podatkowego dokonanych przez organ również przed jego wejściem w życie, gdyż stanowi dodatkowe kryterium kontroli, które w czasie orzekania w tej sprawie przez sąd pierwszej instancji mogło stanowić wzorzec sądowej kontroli zaskarżonej interpretacji.

NSA wskazywał na konieczność respektowania zasady *in dubio pro tributario* w procesie stosowania prawa podatkowego, wywodząc ją zarówno z norm konstytucyjnych, jak i ogólnych norm postępowania podatkowego, tj. art. 121 o.p. (wyroki NSA z: 2.03.2010 r., II FSK 35/10; 22.02.2011 r., II FSK 224/10; uchwały NSA z 17.11.2014 r., II FPS 3/14 i II FPS 4/14).



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 24.01.2018r., II FSK 1153/16

[PIT ulga mieszkaniowa kwota zadatku otrzymanego przy zawarciu przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości i wydatkowana na spłatę kredytu zaciągniętego przez podatnika na nabycie budynku mieszkalnego]

Naczelny Sąd Administracyjny orzekając w tej sprawie stanął na stanowisku, że zasadnicze wątpliwości powstające w procesie wykładni przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., które prowadzą w orzecznictwie do rozbieżnych wyników, uzasadniają odwołanie się do zasady in dubio pro tributario uregulowanej w art. 2a o.p.

Rezultaty wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.p.d.o.f. nie dają bowiem jednoznacznych podstaw do twierdzenia, że dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości musi być wydatkowany w całości po definitywnym przeniesieniu własności na nabywcę. Ustawodawca wymaga jedynie, żeby dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości został spożytkowany w przewidzianym terminie na określone cele.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 8 czerwca 2018 r., II FSK 1627/16

[CIT- SSE zmiana od 1.01.2011 r. zakresu zwolnienia, tj. przejście na zasady ogólne wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., a nie całkowite pozbawienie zwolnienia z opodatkowania podatkiem od osób prawnych małych i średnich „starych przedsiębiorców”]

1. Podstawowym i immanentnym prawem podatnika jest zagwarantowanie mu możliwości samodzielnego określenia, na podstawie jasno sformułowanego przepisu ustawy podatkowej, od czego i w jakiej wysokości ma zostać zapłacony przez niego podatek. Wynik wykładni przepisu dokonanej samodzielnie przez podatnika powinien być obiektywny - powinien być identyczny (powtarzalny) w przypadku dokonania tego samego procesu myślowego przez inny podmiot.
2. Przeciwny wybór (tj. zastosowanie reguły *in dubio pro fisco*) prowadzi - jak wskazywał wielokrotnie Trybunał - do pogłębienia stanu niekonstytucyjności wieloznacznych przepisów podatkowych. Z tego względu organy podatkowe oraz sądy administracyjne, jakkolwiek nie mogą samodzielnie odmówić zastosowania niekonstytucyjnego, wieloznacznego przepisu podatkowego, powinny minimalizować skutki błędów legislacyjnych prawodawcy, poprzez stosowanie w takich sytuacjach zasady *in dubio pro tributario*.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 11.05.2018r., II FSK 1126/16

[PCC - zwolnienie od podatku od czynności przeniesienia własności nieruchomości w drodze m. in. umowy sprzedaży pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy]

Argumentem przemawiającym za zastosowaniem przy interpretacji warunków zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., wykładni funkcjonalnej jest obowiązująca obecnie zasada in dubio pro tributario, wyrażona w art. 2a o.p.

W przypadku wątpliwości dotyczących rozumienia określonego w art. 9 ust. 2 u.p.c.c. warunku wejścia nabytych gruntów w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy, zastosowanie powyższej zasady należy uznać za jak najbardziej uzasadnione.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 4.10.2018r., II FSK 2816/16

[PIT – definicja działalności gospodarczej art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. czynności sprzedaży wydzielonych części działki po jej nabyciu]

- 1. Potencjalne wątpliwości, co do zgodności analizowanych przepisów u.p.d.o.f. chociażby z art. 2 oraz art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym konieczne jest uwzględnienie specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Respektowana w tym przypadku winna być zasada in dubio pro tributario wprowadzona w art. 2a o.p.**
- 2. Każda zatem transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości (prawa użytkownika wieczystego, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu) powinna być rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności z nią związanych, w tym czynności podjętych przez sprzedającego przed dokonaną sprzedażą, a którą cechują przymioty charakterystyczne dla prowadzonej działalności gospodarczej (np. deweloperskiej).**



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Sprawy, w których NSA dokonując wykładni przepisów prawa podatkowego uznał brak podstaw do zastosowania zasady wprowadzonej w art. 2a o.p.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Uchwała NSA z 6 listopada 2017r., II FPS 3/17

[Przedawnienie – strata CIT]

Stanowisko Fundacja Praw Podatnika – uczestnik postępowania

Do naruszenia zasad wynikających z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP dochodzi, gdy wbrew regule *in dubio pro tributario* dokonuje się interpretacji przepisów prawa podatkowego na niekorzyść podatnika, tj. gdy spośród możliwych wariantów interpretacji danego przepisu wybierany jest wariant niekorzystny dla podatnika. Stanowi o tym art. 2a o.p., do porządku prawnego wprowadzony wprawdzie dopiero od dnia 1 stycznia 2016 r., ale kodyfikujący standardy wypracowane wcześniej w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Uchwała NSA z 6 listopada 2017r., II FPS 3/17 c.d.

[Przedawnienie – strata CIT]

Stanowisko Fundacja Praw Podatnika – uczestnik postępowania

Zgodnie z intencjami projektodawców tego przepisu, stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i objaśniającą przepisy prawa podatkowego. Gdy treść aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika - gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

**Wyroki NSA z: 27.11.2018 r., II FSK 375/18; 16.01.2019 r., II FSK 3211/17;
22.01.2019 r., II FSK 2658/17.**

[Podatek od nieruchomości opodatkowanie w 2017r. budowli elektrowni wiatrowych. Sygnalizacja dotycząca wadliwości procesu legislacyjnego skierowana przez NSA po rozpoznaniu sprawy w wyroku w składzie siedmiu sędziów z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17]

- 1. Zasada in dubio pro tributario jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Taka sytuacja nie wystąpiła w rozpatrywanej sprawie. Z tego też powodu brak jest podstaw do uznania, że został naruszony art. 2a O.p.**



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

**Wyroki NSA z: 27.11.2018 r., II FSK 375/18; 16.01.2019 r., II FSK 3211/17;
22.01.2019 r., II FSK 2658/17 c.d.**

2. Jeśli jednak wynik przeprowadzonej wykładni daje jasność co do treści normy prawnej, to nie ma podstaw do zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej. 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.
3. Zdaniem składu orzekającego wątpliwości odnośnie do zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych, powstałe na tle regulacji obowiązującej od 1 stycznia 2017 r., dają się usunąć przy zastosowaniu metody wykładni językowej i systemowej. To, że skarżąca inaczej interpretuje prawo materialne mające zastosowanie w tej sprawie, niż przyjęto w rozbudowanej już linii orzeczniczej sądów administracyjnych, nie daje jeszcze podstaw do zastosowania art. 2a o.p.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyroki NSA z: 10.10.2018 r., II FSK 1108/18; 4.12.2018 r., II FSK 1367/18.

[Podatek od nieruchomości obudowy wyrobisk górniczych, transformatory elektryczne]

1. W wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, odnoszącym się do zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z Konstytucją RP, TK podkreślił fundamentalną dla wykładni przepisów podatkowego, zasadę *in dubio pro tributario*, jako oczywistą konsekwencję zasady *nullum tributum sine lege*, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji. TK wyjaśnił, że 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.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyroki NSA z: 10.10.2018 r., II FSK 1108/18; 4.12.2018 r., II FSK 1367/18 c.d.

2. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni przepisu art. 2a o.p., na który powołano się w skardze kasacyjnej, oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W niniejszej sprawie jednak prawidłowe przeprowadzenie procesów obu wykładni i wyprowadzenie z nich wniosków powoduje, że nie powstają nie dające się usunąć wątpliwości, przy założeniu wykonania wszystkich wspomnianych operacji zgodnie ze sztuką (ars lege).



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 9.11.2018 r., II FSK 3404/16

[Podatek od nieruchomości – zwolnienie zbiornik wodny]

Wyrażona w art. 2a o.p. zasada in dubio pro tributario 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.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, w rozpatrywanej sprawie nie mamy do czynienia z takim stanem rzeczy. Wykładnia językowa była wystarczająca dla odczytania treści normy prawnej z przepisów prawa materialnego, a jej rezultat był jasny, jednoznaczny i zrozumiały, a tym samym nie budził żadnych wątpliwości organów podatkowych, ani sądu pierwszej instancji.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 12.07.2018 r., II GSK 2743/16

[Kara pieniężna – automaty do gier poza salonami art. 14 ust. 1 oraz art. 89 ust. 1 pkt 2 i art. 89 ust. 2 pkt 2 u.g.h.]

1. Zasada in dubio pro tributario nie może być rozumiana 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.
2. Tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Taka sytuacja nie wystąpiła w rozpatrywanej sprawie.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 9.11.2018 r., II FSK 3051/16

[PIT zwolnienie – odsetki od odszkodowania za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej]

Stan prawny w niniejszej sprawie nie budził wątpliwości, zatem nie można zgodzić się z zarzutem, że w niniejszej sprawie powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą należało wybrać rozwiązanie prawne optymalne dla podatnika – zaliczając odsetki od odszkodowania do kategorii zwolnionej z podatku dochodowego od osób fizycznych. Przedstawiony w interpretacji sposób rozumowania przepisów nie godzi też w zasadę równości opodatkowania, gdyż normy w tym zakresie są jednoznaczne i nie nasuwają wątpliwości interpretacyjnych.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 19.12.2018 r., II FSK 3641/16

[PIT zwolnienie jako odszkodowań rekompensat za dobrowolną rezygnację z zajmowanego stanowiska pracy i wyrażenie zgody na rozwiązanie umowy o pracę w ramach programu dobrowolnych odejść]

Skoro nie ma wątpliwości, że w sytuacji, gdy wypłata świadczenia następuje na podstawie zawartego przez strony (w tym skarżącego) porozumienia, a więc wyrażonej w ten sposób woli takiego ułożenia wzajemnych relacji prawnych, to nie może być mowy ani o bezprawności działania pracodawcy ani też o poniesieniu jakiegokolwiek szkody, czy krzywdy, a tym samym nie było podstaw do rozstrzygnięcia na korzyść podatnika wątpliwości co do treści art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 16.01.2019 r., II FSK 129/17

[PIT - zastosowanie ulgi abolicyjnej w przypadku uzyskiwania przez podatnika dochodów w kraju, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania]

- 1. Nie zasługuje na akceptację również zarzut naruszenia art.2a O.p. Wyrażona w art.2a o.p. zasada in dubio pro tributario 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. Chodzi przy tym o rzeczywiste, uzasadnione wątpliwości organu podatkowego, a nie wątpliwości podatnika.**
- 2. Podatnik nie może oczekiwać, aby przepis art. 2a o.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni, dokonanej przy uwzględnieniu poszczególny, a zgodnych z prawem jej metod, przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne niż zakładał.**



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 21.11.2018 r., II OSK 2871/16

[zastosowanie zasady określonej w art. 2a o.p. do sprawy z zakresu prawa budowlanego - samowola budowlana]

1. Nie ulega najmniejszej wątpliwości, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika ma zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa, nie zaś do wątpliwości co do stanu faktycznego. Obowiązkiem organów podatkowych jest wnikliwe i jednoznaczne ustalenie stanu faktycznego sprawy, ponieważ tylko wtedy możliwe jest prawidłowe zastosowanie przepisów. Takiej zasady nie zawiera Kodeks postępowania administracyjnego i nie można jej wyinterpretować także z art. 8 k.p.a.
2. Zasada ta ma od 1.06.2017 r. zastosowanie także w Kodeksie postępowania administracyjnego. Zgodnie z art. 7a § 1 k.p.a. w przypadku, gdy przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ. Tym samym również k.p.a. nie zawiera zasady interpretowania stanu faktycznego sprawy na korzyść jednej ze stron.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 29.11.2018 r., II FSK 3346/16

[PCC – wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania, stan faktyczny]

1. Przepis art. 2a o.p., jak wyraźnie w nim wskazano, odnosi się do wątpliwości co do treści przepisów prawa. Tymczasem na tle niniejszej sprawy wątpliwości powstały w zakresie stanu faktycznego, który nadal pozostaje do ustalenia. Czynniki modyfikującymi cenę rynkową, służącą do określenia wartości rynkowej nieruchomości jako przedmiotu sprzedaży na dzień umowy przenoszącej własność, są czynniki przynależące do stanu faktycznego wymienione w art. 6 ust. 2 u.p.c.c.
2. Czynniki te mają być zaś ustalone zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.c.c. z uwzględnieniem opinii biegłego. W sprawie tej wystąpiły więc wątpliwości co do faktów (brak ustalenia wartości rynkowej nieruchomości jako elementu niezbędnego do ustalenia podstawy opodatkowania), a nie co do prawa.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Zastosowanie zasady w odniesieniu do stanu faktycznego sprawy

1. Czy wyrażona w art. 2a o.p. zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego?

Z treści art. 2a o.p. nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 19.12.2018 r., I GSK 1093/16

[podatek akcyzowy - sprzedaż tytoniu na aukcjach internetowych]

1. Organ musi mieć na względzie, że nienależyte wyjaśnienie stanu faktycznego nie może być podstawą negatywnych dla strony ustaleń. Swoje twierdzenia organ powinien oprzeć na przekonującym materialnie dowodowym, a niedające się usunąć wątpliwości powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika - w myśl zasady *in dubio pro tributario*.
2. W uzasadnieniu decyzji, odpowiadającym wymogom określonym w art. 210 § 1 i 4 o.p., organ ma obowiązek przedstawić podstawy faktyczne i prawne rozstrzygnięcia.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 18.12.2018 r., II FSK 3500/16

[CIT- zmniejszenie straty ocena fikcyjności transakcji towarów oferowanych w handlu internetowym]

1. Przy ocenie dowodów w postępowaniu podatkowym istotne jest tylko to czy faktura odzwierciedla obrót ze wskazanym w niej kontrahentem. Jeśli natomiast, tak jak w rozpoznanej sprawie, zostanie stwierdzone, że przedstawione przez podatnika faktury nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji (co faktycznie miało miejsce), to na podatniku spoczywa obowiązek wykazania za pomocą innych dowodów faktu dokonania zakupu towarów od skonkretyzowanego sprzedawcy, poniesienia na jego rzecz z tego tytułu określonych kosztów oraz wpływu tego kosztu na możliwość uzyskania przychodu ze źródła przychodów.

2. Pominięcie zarówno w przychodach sprzedaży jak i w kosztach uzyskania przychodu zakupów towarów lub wykonania usług wykazanych fikcyjnymi fakturami nie zobowiązuje organów podatkowych do szacunkowego określenia podstawy opodatkowania, jeśli w pozostałym zakresie księga podatkowa obrazuje rzeczywiste operacje gospodarcze.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Wyrok NSA z 28.02.2018r., I FSK 2338/15

[VAT – puste faktury, ocena dowodów]

1. Dokonując kontroli zastosowania przez organy wynikającej z art. 191 o.p. zasady swobodnej oceny dowodów, zgromadzonych w wyniku przeprowadzonego postępowania, prawidłowo sąd pierwszej instancji skoncentrował się na ustaleniach wynikających z prawomocnych wyroków skazujących kontrahentów i pracownika skarżącej, z których w sposób jednoznaczny wynikało, że faktury wykorzystane w toku działalności firmy w okresach objętych decyzją organu podatkowego nie odzwierciedlały rzeczywistych czynności gospodarczych między ujętymi w nich podmiotami.
2. Natomiast w ramach zarzutów procesowych, powołując się na zasadę in dubio pro tributario, skarżąca nie wskazała przepisu, z którego ta zasada miałaby wynikać, co powoduje brak podstaw po stronie NSA odniesienia się do tego zagadnienia na tle rozpatrywanej sprawy.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Ciężar dowodu – szczególne rozwiązania

USTAWA z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015r., poz. 251)

Art. 25g. 1. W toku postępowania podatkowego albo w toku postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Ciężar dowodu – szczególne rozwiązania

Wyrok WSA w Gliwicach z 5.12. 2017 r., I SA/GI 878/17

[Zasada prowadzenia postępowania dowodowego.]

1. Stosownie do art. 122 w zw. z art. 187 o.p., postępowanie dowodowe prowadzone jest na zasadzie oficjalności. Zgodnie jednak z normą art. 25g ust. 1 u.p.d.o.f. w toku postępowania podatkowego ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku.
2. To podatnik winien udokumentować pochodzenie pieniędzy, wskazać wysokość środków oraz okres, w którym zostały zgromadzone. Jest to o tyle zrozumiałe i zasadne, że tylko podatnik dysponuje wiedzą, jakich dochodów nie zgłosił do opodatkowania, kiedy i z jakiego tytułu je osiągnął.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Ciężar dowodu – szczególne rozwiązania

Wyrok NSA z 12.04.2018 r., II FSK 2407/17

[Niewiarygodność twierdzenia o zakopaniu pieniędzy w ziemi na wiele lat.]

1. Należy podkreślić, że stosownie do uregulowanej w art. 191 o.p. zasady swobodnej oceny dowodów, organy podatkowe nie są skrupowane regułami dotyczącymi wartości poszczególnych dowodów, orzekają na podstawie własnego przekonania, popartego zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego. Zasada ta nakłada też na organy obowiązek oceny wszystkich zebranych w sprawie dowodów, każdego z nich z osobna i we wzajemnym ich związku.
2. W odniesieniu do dowodów przeciwstawnych organy mogą jednym z nich dać wiarę, a innym tej wiarygodności odmówić. Z kolei o naruszeniu zasad ogólnych postępowania podatkowego, o których mowa w art. 121 § 1 i art. 122 o.p. nie może stanowić podjęcie przez organ podatkowy rozstrzygnięcia odmiennego od oczekiwanego przez podatnika.



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

POSUMOWANIE



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

1. Normatywny kształt zasady nie ma stabilnego charakteru

NOWELIZACJA KPA od 1 czerwca 2017 r. - zasada przyjaznej interpretacji przepisów („*in dubio pro libertate*”)

„Art. 7a. § 1. Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ.

Propozycja zawarta projekcie NOP: *Projekt nowej ordynacji podatkowej opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego – Wykaz prac RCL – UD409*



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

2. Zasada staje się swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.

Obowiązywanie tej zasady nie może zwalniać władzy ustawodawczej z obowiązku respektowania zasad prawidłowej legislacji podatkowej.



Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

3. NSA odmawiając zastosowania zarzutów opartych na zasadzie „in dubio...” potwierdza jej obowiązywanie w prawie podatkowym. Najczęściej wówczas stwierdza, że pełnomocnik ograniczył się do przywołania tej zasady bez sprecyzowania, na czym konkretnie w sprawie miało polegać jej naruszenie.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

4. Wbrew założeniom wykładni prawa podatkowego zaprezentowanych w wyroku TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, sądy administracyjne potwierdzają dotychczasowe znaczenie wykładni funkcjonalnej (celowościowej).



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

5. Ograniczona możliwość odwoływania się do tej zasady w sprawach wykładni przepisów VAT z uwagi na znaczenie wykładni celowościowej tych przepisów oraz zasady ogólne właściwe dla tego podatku.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

6. Sądy administracyjne stosują zasadę *in dubio pro tributario* również w odniesieniu do wątpliwości związanych z ustaleniem stanu faktycznego. Konieczne zatem jest zastrzeżenie, że wprowadzenie przepisu art. 2a o.p. nie wyklucza stosowania tej zasady w przypadku ustalania stanu faktycznego.

W postępowaniu przed NSA musi zostać jednak sformułowany odpowiedni zarzut procesowy.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

7. Właściwe rozumienie tej zasady, jako zasady wykładni przepisów prawa podatkowego nie narusza sędziowskiej niezawisłości. W takim zakresie nie jest formą pośredniej presji wywieranej na sędziego w toku procesu orzeczniczego.



Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – podsumowanie

8. Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w praktyce wymaga dalszego odpowiedniego przygotowania administracji skarbowej poprzez przeszkolenie urzędników prowadzących postępowania w zakresie praktycznego i jednolitego stosowania tego przepisu.



NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



Dziękuję bardzo za uwagę!!!