

ZASADA IN DUBIO PRO TRIBUTARIO W PROCESIE WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

Idea i oczekiwania a rzeczywistość

Wojciech Morawski, Małgorzata Cilak



Wolters Kluwer

ZASADA IN DUBIO PRO TRIBUTARIO W PROCESIE WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

Idea i oczekiwania a rzeczywistość

Wojciech Morawski, Małgorzata Cilak



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2026

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 grudnia 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Beata Rogowska-Rajda

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Agata Czuj

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Wiecej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-150-2

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	11
Rozdział I	
<i>In dubio pro tributario</i> – terminologia i aspekty zasady	15
1. <i>In dubio pro tributario</i> i terminy pokrewne	15
2. Dwa aspekty zasady <i>in dubio pro tributario</i>	20
3. <i>In dubio pro tributario</i> – różne konkurencyjne (?) oblicza zasady	24
4. <i>In dubio pro tributario</i> – jeszcze interpretacja czy już bezzradność interpretatora?	28
Rozdział II	
Kształtowanie się i rozwój zasady <i>in dubio pro tributario</i>	33
1. Wprowadzenie	33
2. Zasada antyczna?	34
3. Prapoczątki <i>in dubio pro tributario</i> u schyłku PRL	38
4. Orzecznictwo sądów w początkowym okresie kształtowania się obecnego systemu podatkowego przed normatywizacją zasady <i>in dubio pro tributario</i>	41
5. Doktryna prawa podatkowego a kształtowanie się zasady <i>in dubio pro tributario</i>	44
6. Trybunał Konstytucyjny utrwała dorobek orzecznictwa i doktryny prawa podatkowego	50
7. Uznana zasada „tylko” konstytucyjna	56

8. Normatywizacja zasady konstytucyjnej na poziomie ustawowym.....	60
8.1. Wprowadzenie	60
8.2. Inicjatywa Prezydenta RP	61
8.3. Uzasadnienie projektu ustawy a rzeczywistość	63
8.4. Krytyczne opinie autorytetów prawniczych.....	64
8.5. Praktycy popierają projekt	68
8.6. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego – popiera, ale zgłasza uwagi.....	69
8.7. Koniec prac legislacyjnych i nieoczekiwane referendum	71
8.8. Czy była szansa na lepsze rozwiązanie?	73
9. Normatywizacja zasady <i>in dubio pro tributario</i> czy ustawa tylko symboliczna?	75

Rozdział III

Ku ogólnej zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść jednostki, a nie organu władzy publicznej?.....	77
1. Wprowadzenie	77
2. Zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść strony w Kodeksie postępowania administracyjnego.....	78
3. Zasada rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść strony w Kodeksie postępowania administracyjnego.....	85
4. Zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść przedsiębiorcy w Prawie przedsiębiorców.....	87
5. Normatywizacja <i>in dubio pro tributario</i> w zakresie dowodowym w prawie podatkowym	92
6. Zasada preferowania interesów jednostki, a nie państwa – zasada ogólna prawa administracyjnego?	103

Rozdział IV

Zasada <i>in dubio pro tributario</i> i zasady pokrewne – globalna zasada czy regionalna specyfika?	107
1. Wprowadzenie	107
2. Kraje anglosaskie	109

3. Europa Zachodnia (kontynentalna)	112
4. Europa Środkowo-Wschodnia	114
5. Pozostałe państwa	118
6. Częściowe stosowanie <i>in dubio pro tributario</i>	119
7. Wnioski	120

Rozdział V

Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* (aspekt

interpretacyjny) w Polsce	121
1. Podmioty uprawnione do korzystania	121
2. Wątpliwość interpretacyjna – klucz do zasady <i>in dubio pro tributario</i>	125
3. Czy art. 2a o.p. zastąpił zasadę konstytucyjną?	132
4. Zasada <i>in dubio pro tributario</i> a inne zasady wykładni prawa podatkowego	134
5. Ograniczenia przedmiotowe stosowania zasady <i>in dubio pro tributario</i>	136
5.1. Przepisy prawa podatkowego – jako pole zastosowania zasady <i>in dubio pro tributario</i>	136
5.2. Źródła ograniczeń	138
5.3. Prawo międzynarodowe	138
5.4. Regulacje antyabuzyjne	140
5.5. Prawo unijne	145
6. „Na korzyść podatnika”, czyli jak?	156

Rozdział VI

Zasada <i>in dubio pro tributario</i> – na niekorzyść podatnika? ...	161
---	-----

Rozdział VII

In dubio pro tributario w praktyce orzeczniczej sądów

administracyjnych	167
1. Koncepcja i metodologia badań	167
2. „Popularność” <i>in dubio pro tributario</i>	170
3. Aspekt interpretacyjny czy aspekt dowodowy?	179
4. Efektywność zasady <i>in dubio pro tributario</i>	180
5. Podstawa prawna zasady <i>in dubio pro tributario</i> w orzecznictwie	186

Wnioski	189
Orzecznictwo sądów i trybunałów cytowane w książce	193
Bibliografia.....	197
o Autorach	203

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.)
Konstytucja RP	– ustawa z 2.04.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. i sprost.)
konwencja wiedeńska	– konwencja wiedeńska z 23.05.1969 r. o prawie traktatów (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)

Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
RG	– Rzecznik Generalny/Generalna
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

In dubio pro tributario to bez wątpienia miła dla uszu podatników zasada prawa podatkowego. Jej wprowadzenie dało wiele nadziei podatnikom, a jej przestrzeganie przez organy podatkowe z pewnością uczyniłoby koegzystencję organów podatkowych i podatników mniej konfliktową, a może wręcz bliską ideałowi współpracy i szacunku. Idealne sytuacje jednak nie istnieją, zwłaszcza w prawie podatkowym. Ideały mają jednak to do siebie, że marzymy o nich. Drugą cechą sytuacji, gdy dążymy do ideału, jest niestety często bolesne zderzenie się z rzeczywistością. I o tym właśnie jest ta książka, o pięknej idei, dobrych intencjach i nieco mniej pięknej rzeczywistości.

Zasadniczo w Polsce o zasadzie *in dubio pro tributario* mówi się dobrze. Traktuje się ją jako naszą zdobycz podatników, osiągnięcie polskiego prawa podatkowego, a niekiedy nawet postrzega się ją jako ciężko wywalczoną w boju z państwem¹ gwarancję bezpieczeństwa w obliczu skomplikowanego przecież prawa podatkowego. Jeżeli na coś w jej kon-

¹ Postrzeganie zasady *in dubio pro tributario* jako miejsca walki między administracją skarbową a podatnikiem nie do końca odpowiada rzeczywistości. Biorąc pod uwagę doświadczenie jednego z autorów (W. Morawskiego) ze współpracy z administracją skarbową, a zwłaszcza z Ministerstwem Finansów, można stwierdzić, że zasady tej obecnie już w istocie w budynku Ministerstwa Finansów się nie neguje. Dość często to właśnie Ministerstwo Finansów jest promotorem rozwoju tej zasady. Problem zaczyna się dopiero wtedy, gdy chcemy ją stosować w praktyce. Wtedy właśnie widać niestety rozdział między ideą, która jest zasadniczo akceptowana, a problemem ze stosowaniem jej w codziennej praktyce działania organów podatkowych.

tekście narzekamy, to na to, że organy podatkowe, a nieraz i sądy nie stosują jej zawsze, gdybyśmy sobie tego życzyli².

Traktujemy tę zasadę jako coś oczywistego, coś, co było, jest i będzie, bo być musi. Można odnieść wrażenie, że traktujemy ją jako symbol naszego awansu do normalnego demokratycznego świata, gdzie organy podatkowe są partnerem podatnika. Chyba nie wyobrażamy sobie sytuacji, kiedy zasada ta przestałaby obowiązywać.

W codziennej praktyce stosowania prawa podatkowego można spotkać nawet tak skrajne poglądy, że w tzw. normalnym kraju nie trzeba by jej zapisywać w żadnych przepisach, bo po prostu organy podatkowe w takim kraju by jej przestrzegały, ponieważ traktowałyby ją jako coś oczywistego.

Nie ma co ukrywać, że niniejsze opracowanie ma na celu między innymi weryfikację tych prawd, wydawałoby się oczywistych. Nie chodzi nam oczywiście o przekonanie czytelników, że zasada *in dubio pro tributario* jest czymś złym lub czymś, co należy zlikwidować. Chcemy spojrzeć krytycznym okiem na jej wprowadzenie i obowiązywanie oraz zastanowić się, co naprawdę daje nam art. 2a o.p., a także podobne przepisy wprowadzane do innych ustaw z zakresu prawa publicznego.

Niniejsza książka składa się w istocie z dwóch nieformalnych części. Część pierwsza, zawarta w rozdziałach 1–6, to prezentacja historii powstawania zasady *in dubio pro tributario* oraz analiza aktualnej regulacji normatywnej. Dokonujemy jej nie tylko w oparciu o przepisy polskiego prawa krajowego, ale staramy się ukazać ją na tle rozwiązań panujących w innych państwach. Ta część jest dziełem głównie Wojciecha Morawskiego.

Część druga to rozdział 7, który zawiera analizę praktyki orzeczniczej stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Jest to rezultat prac głównie Małgorzaty Cilak. Analiza tendencji orzeczniczych ma pokazać prawdziwe oblicze zasady *in dubio pro tributario* i odpowiedzieć na pytanie

² Zastrzec trzeba, że nieraz te oczekiwania nie mają pokrycia w treści tej zasady.

o znaczenie tej zasady w praktyce stosowania prawa podatkowego. Prace polegały na badaniu orzecznictwa bez użycia sztucznej inteligencji.

W wypadku Wojciecha Morawskiego niniejsza publikacja jest kontynuacją jego badań rozpoczętych podczas stypendium Beckera Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej na Uniwersytecie Karola w Pradze w okresie 1.09.2021–1.12.2021 r. „Interpretacja i stosowanie prawa podatkowego w Republice Czeskiej i Polsce w epoce post-BEPS” (PPN/BEK/2020/1/00110/DEC/1), podczas których współpracował z prof. Radimem Boháčem³. Powstała ona w ramach projektu badawczego nr 2019/35/B/HS5/00554 finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki pt. „Wykładnia prawa podatkowego w kontekście upływu czasu”.

³ Efektem tej współpracy był m.in. artykuł: W. Morawski, R. Boháč, *In dubio pro tributario/In dubio mitius as a rule of reasoning in tax law interpretation*, „Intertax” 2023/51/6–7, s. 506–518.

Rozdział I

***IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* – TERMINOLOGIA I ASPEKTY ZASADY**

1. *In dubio pro tributario* i terminy pokrewne

In dubio pro tributario to określenie zakorzenione w polskim języku prawniczym. Używamy go zamiennie z polskim wyrażeniem „rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika”¹. Polskie określenie dość dobrze oddaje dosłowną treść łacińskiej paremii, choć może niedokładnie oddaje istotę tej zasady rozumowania. Wstępnie można przyjąć, że jest to zasada służąca rozstrzygnięciu konfliktu interesów między organem podatkowym a podatnikiem. Kładzie ona nacisk na uwzględnianie interesów podatników, a więc interesu indywidualnego wbrew interesowi organu podatkowego, a więc państwa. Pomijamy tu na razie kwestie szczegółowe, czyli warunki stosowania, zakres przedmiotowy tej zasady oraz zakres podmiotowy (w istocie nie dotyczy ona bowiem tylko interesu podatnika). Te kwestie będą przedmiotem rozważań w dalszych rozdziałach niniejszej publikacji.

Jeżeli powszechnie (i słusznie) traktuje się podatek jako ograniczenie sfery praw i wolności jednostki, w szczególności praw majątkowych, to nie może dziwić, że powyższa idea wiąże się z łacińską maksymą *in*

¹ S. Obuchowski, *In dubio pro tributario jako zasada prawa podatkowego*, „Financial Law Review” 2016/1, s. 46–75.

*dubio pro libertate*². Nie stanowi ona jednak prostego odpowiednika *in dubio pro tributario*, mimo że oddaje jego ideę.

Rzecznik Generalna Verica Trstenjak (wypowiadając się w kontekście zasady swobody działalności gospodarczej w Belgii, a nie problematyki podatkowej) stwierdziła: „Ta rzymska maksyma oznacza dosłownie «w razie wątpliwości na rzecz wolności» i pierwotnie dotyczyła jedynie kwestii, czy ktoś był niewolnikiem, czy też nie (zob. D. Liebs, *Lateinische Rechtsregeln und Rechtssprichwörter*, München 1998, s. 103). W dzisiejszej doktrynie przyjmuje się wraz z tą zasadą minimum wolności jednostki w określonym porządku społecznym. H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Wien 1960, s. 43, wskazuje na to, że prawo jako porządek społeczny, który ustanawia sankcje, reguluje ludzkie zachowanie nie tylko w znaczeniu pozytywnym, nakazując takie zachowanie w ten sposób, że wiąże ono z zachowaniem przeciwnym akt przymusu jako sankcję i w taki sposób zakazuje tego zachowania, lecz również reguluje je w sposób negatywny, nie wiążąc z określonym zachowaniem aktu przymusu, tak że nie zabrania tego zachowania i nie nakazuje zachowania przeciwnego. H. Kelsen wywodzi z tego, że «zachowanie, które nie jest prawnie zabronione, jest prawnie dozwolone (w jego znaczeniu negatywnym)». Podobnie również R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden 1985, s. 517, który mówi o pierwszeństwie wolności prawnej *prima facie* jako zasadzie prawa”³. Widać więc, że idea jest wspólna – wolność jednostki nad interes państwa. Ta idea jest jednak różnie realizowana na gruncie różnych dziedzin prawa.

Odpowiednikiem (pomijając niuanse występujące w orzecznictwie) *in dubio pro tributario* w Republice Czeskiej jest sformułowanie *in dubio*

² L. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2017/4.

³ Przypis nr 34 w opinii RG Vericy Trstenjak przedstawionej w dniu 21.10.2008 r., sprawy połączone C-261/07 i C-299/07, *VTB-VAB NV p. Total Belgium NV i Galatea BVBA p. Sanoma Magazines Belgium NV*, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66951&pageIndex=0&doclang=pl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1391491>. Niestety, wyrok TSUE nie rozważa tak finezyjnych argumentów.

*mitius*⁴. Analogiczna zasada obowiązuje na Słowacji⁵. Można je przełożyć jako: w razie wątpliwości łagodniej, pobłażliwiej. Łagodność dotyczy w tym wypadku traktowania podatnika, który powinien być traktowany mniej rygorystycznie przez organy podatkowe, gdy przepis prawny jest niejasny. Są to zatem zwroty synonimiczne. W pewnym stopniu te terminy odpowiadają angielskiemu *the rule of lenity*⁶. Zasada łagodności raczej z rzadka jest rozważana w kontekście podatkowym. O ile nie budzi wątpliwości jej stosowanie na gruncie prawa karnego, to w kontekście podatkowym rodzi ona niekiedy zdecydowany opór⁷. Nie ma wątpliwości, że jest ona pewną zasadą rozumowania prawniczego w krajach anglosaskich⁸. Rozważana też bywa na gruncie wykładni umów międzynarodowych⁹. Zakres zastosowania paremii *in dubio mitius* jest zatem znacznie szerszy pod względem zakresu problematyki prawnej. Z natury więc jej znaczenie merytoryczne będzie zróżnicowane, uzależnione od kontekstu normatywnego.

Zwrot *in dubio contra fiscum*¹⁰ ma nieco inny kontekst znaczeniowy. Jest on mniej jednoznaczny niż zwroty wymienione powyżej. *In dubio pro tributario*, *in dubio pro libertate* oraz *in dubio mitius* zawierają wyraźną dyrektywę rozstrzygnięcia danej kwestii na korzyść podatnika. Zwrot *in dubio contra fiscum* nakazuje rozstrzygnięcie problemu inter-

⁴ Zob. np. wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego (Republika Czeska) w sprawie M.P. z 17.02.2021 r., Afs6 214/2020-54, http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2020/0214_6Afs_2000054_20210218155433_20210219080029_prevedeno.pdf.

⁵ M. Kačaljak, *In dubio mitius a limity jeho aplikácie v daňovom práve na Slovensku*, „Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov” 2020/6.

⁶ Zob. https://www.law.cornell.edu/wex/rule_of_lenity. To, że zasada ta jest znana w prawie anglosaskim, nie oznacza, że jest akceptowana na gruncie podatkowym; zob. A.S. Grewal, *Why Lenity Has No Place in the Income*, „Missouri Law Review” 2016/81, Issue 4, s. 1045–1056.

⁷ A.S. Grewal, *Why Lenity...*, s. 1045 i n.

⁸ Z. Price, *The Rule of Lenity as a Rule of Structure*, „Fordham Law Review” 2004/72, Issue 4, s. 885.

⁹ Ch.J. Larouer, *In the Name of Sovereignty? The Battle over In Dubio Mitius Inside and Outside the Courts*, Cornell Law School Inter-University Graduate Student Conference Papers. Paper 22, http://scholarship.law.cornell.edu/lps_clap/22.

¹⁰ J.A. Barros Estepa, *Análisis del principio „in dubio contra fiscum” en la legislación tributaria colombiana*, „Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario” 2020/81/56, s. 123–150.

pretacyjnego na niekorzyść organów podatkowych. Choć nie zawiera nakazu rozstrzygnięcia sporu na korzyść podatnika, to logicznie rzecz biorąc, skoro dotyczy sporu między dwiema stronami, musi skutkować rozstrzygnięciem, które to czyni. Negacja zasady *in dubio pro fisco* (tak można traktować zwrot *in dubio contra fiscum*) może mieć niekiedy nieco inne znaczenie niż poparcie zasady *in dubio contra fiscum*. Może być wyrazem sprzeciwu wobec rozstrzygania wątpliwości (np. co do okoliczności zdarzenia podlegającego opodatkowaniu) na korzyść organów podatkowych bez przeprowadzenia prawidłowego i wnikliwego postępowania¹¹. Byłby to więc sprzeciw wobec nieprawidłowości działania organów podatkowych, a niekoniecznie chodziłoby tu o danie prymatu ochronie interesu podatnika w aspekcie materialnoprawnym. Zanegowanie zasady *in dubio pro fisco* może więc być „tylko” wezwaniem do wnikliwego zajęcia się przez organ podatkowy sprawą i sprzeciwem wobec przyjęcia założenia, że to organ ma rację.

Wydaje się, że tak można rozumieć wyrok NSA z 10.05.2000 r.¹², w którym sąd stwierdził: „Uzupełnieniem niejako powyższych zasad jest zasada zakazu stosowania interpretacji *in dubio pro fisco*. Jej zasadniczy charakter został potwierdzony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W sytuacji, w której pojawi się lub uwidoczni jakakolwiek wątpliwość prawna – ustawodawca ma możliwość zmienić przepis, bowiem żadnej wątpliwości nie można interpretować na niekorzyść podatnika. Powyższa zasada jest więc skorelowana również z konstytucyjną zasadą państwa prawnego”.

Trzeba jednak zgodzić się z poglądem, że z czysto logicznego punktu widzenia *in dubio contra fiscum* i *in dubio pro tributario*, gdy mamy tylko dwie możliwości rozstrzygnięcia problemu interpretacyjnego, mogą być

¹¹ Z taką praktyką można było spotkać się w polskim orzecznictwie podatkowym w początkowym okresie kształtowania się jurydycznej koncepcji *in dubio pro tributario*. W ten sposób sądy administracyjne wyrażają swój sprzeciw wobec powierzchownego rozpatrywania spraw podatkowych przez organy podatkowe, co skutkuje wydawaniem decyzji na niekorzyść podatnika; zob. np. wyrok NSA z 12.03.1998 r., I SA/Po 1361/97.

¹² I SA/Lu 1702/98, LEX nr 45367.

uznane za tożsame co do skutku¹³. Trudno jednak wskazać wyroki, gdzie polski sąd administracyjny wykazałby się taką konsekwencją logiczną.

Zasada *in dubio pro tributario* w naturalny sposób kojarzy się z zasadą *in dubio pro reo*. Ta ostatnia zasada ma zasadniczo charakter proceduralny i skupia się na problemie ciężaru dowodu, zaś zasada *in dubio pro tributario* nie ogranicza się tylko do tego aspektu. Zasada *in dubio pro tributario* wiąże się oczywiście z klasyczną zasadą prawa procedur kontradiktoryjnych, jaką jest *in dubio pro reo*, a także z podstawową dla prawa karnego zasadą domniemania niewinności¹⁴.

Oczywiście nie zawsze używa się łacińskiego wyrażenia. Może łacina brzmi nobliwiej i nadaje powagi pogładowi, ale tę samą ideę można opisać poprzez użycie słów z języka urzędowego danego kraju¹⁵.

Przedstawione powyżej różnice w sformułowaniu zasady nie mają za zwyczaj kluczowego znaczenia merytorycznego. Różnym określeniom niekoniecznie odpowiada zróżnicowanie postrzegania niniejszej zasady rozumowania prawniczego. Tak samo jak użycie tożsamych sformułowań w różnych systemach prawnych wcale nie musi oznaczać tożsamości merytorycznej. Zasada ta bowiem jest różnie rozumiana i stosowana w różnych krajach.

¹³ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 109–110; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 61 i 72.

¹⁴ Oczywiście zasada *in dubio pro reo* i domniemanie niewinności w znacznym stopniu pokrywają się ze sobą; zob. F. Jacobs, *The European Convention on Human Rights*, Oxford University Press 1975, s. 113. „[...] what the principle of the presumption of innocence requires here is first that the court should not be predisposed to find the accused guilty, and second that it should at all times give the accused the benefit of the doubt, on the rule *in dubio pro reo*” (cyt. za: Ch.J. Larouer, *In the Name of Sovereignty?*..., s. 4).

¹⁵ Przykładowo w Polsce tytuł klasycznej monografii tej zasady: A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; A. Janicki, *Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Analiza poglądów doktryny i orzecznictwa*, Toruń 2021; USA: S.R. Johnson, *Should Ambiguous Revenue Laws Be Interpreted in Favor of Taxpayers?*, „Nevada Lawyer” 2020, s. 15–16.

Z uwagi na to, że niniejsza książka powstaje dla polskiego czytelnika, będzie stosowana w niej terminologia panująca w Polsce, czyli zwrot łaciński *in dubio pro tributario* lub jego polski odpowiednik: rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. W wypadku odwoływania się do tekstów z innych systemów prawnych pozostawiana będzie terminologia oryginalna.

2. Dwa aspekty zasady *in dubio pro tributario*

Zasada *in dubio pro tributario* może być oczywiście pojmowana różnie w różnych systemach prawnych. Inny może być zakres jej stosowania. W tym kontekście kluczowe jest to, że w istocie mamy do czynienia z dwoma na tyle odmiennymi jej aspektami, że można mówić o dwóch zasadach *in dubio pro tributario*.

Po pierwsze, zasada *in dubio pro tributario* może mieć bowiem swój aspekt interpretacyjny, któremu głównie poświęcone jest niniejsze opracowanie. Opiera się ona w takim wypadku na założeniu, że wątpliwości co do wykładni prawnej przepisów podatkowych należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Po drugie, zasada ta może być jednak przywoływana także w kontekście problematyki dowodowej. W tym drugim wypadku oznacza ona zasadniczo, że wątpliwości co do istnienia faktów należy rozstrzygać na korzyść podatnika. W takim wypadku jest ona jednak tylko zasadą postępowania podatkowego, gdyż tam odbywa się postępowanie dowodowe¹⁶.

Z uwagi na różną genezę problemu trudno te dwa aspekty (nominalnie) jednej zasady rozpatrywać łącznie. Niewiele je w istocie łączy. Niewątpliwie elementem wspólnym jest to, że punktem wyjścia jest stan niejednoznaczności w ustaleniu sytuacji jednostki. Poza tym istnieje

¹⁶ Ta dystynkcja pojęciowa nie zawsze jest utrzymywana. Przykładowo L. Morawski stwierdza, że „zasada *in dubio pro tributario* stanowi odpowiednik reguły *in dubio pro reo* na terenie postępowania podatkowego”, ale następnie stwierdza: „Zgodnie z tą zasadą nie jest dopuszczalne rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na niekorzyść podatnika”, a więc odwołuje się do zasady *in dubio pro tributario* w aspekcie interpretacyjnym. Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 188.