



**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

Warszawa, dnia 08 stycznia 2016 r.



BIURO RZECZNIKA  
PRAW OBYWATELSKICH

WPL. 2016 -01- 11

ZAL. ..... NR .....

PK4.055.3.2015

Pan  
**Adam Bodnar**  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Dotyczy: V.511.494.2015.KB

W ślad za odpowiedzią z dnia 3 listopada 2015 r. na wystąpienie Pana Rzecznika z dnia 8 października 2015 r. nr V.511.494.2015.KB w sprawie przygotowania administracji podatkowej do jednolitego stosowania przepisu art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), uprzejmie przekazuję - do wiadomości - interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. Nr PK4.8022.44.2015.

Załącznik I.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
Leszek Skiba  
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów  
/- podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym  
weryfikowanym przy pomocy ważnego  
kwalifikowanego certyfikatu/





Warszawa, dnia 29 grudnia 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

PK4.8022.44.2015

Panie i Panowie  
**Dyrektorzy Izb Skarbowych**  
**Dyrektorzy Izb Celnych**  
**Dyrektorzy Urzędów Kontroli**  
**Skarbowej**  
wszyscy

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) - mając na względzie rozbieżne oceny treści art. 2a Ordynacja podatkowa prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum - w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

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, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, przepis art. 2a, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Przepis wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

**1. Zakres przedmiotowy art. 2a Ordynacji podatkowej.**

Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej 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 Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały.

**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.

Pośrednim adresatem normy z art. 2a Ordynacji podatkowej może być także podatnik. Może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy - jego zdaniem - w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej.



Art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się w swojej treści jedynie do podatnika. Nie ma jednak żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. Podstawą zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia prawna. Porównanie sytuacji prawnej - w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających - podatnika i np. płatnika podatku, nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie. Sytuacja płatnika spełnia więc wszystkie warunki dopuszczające stosowanie, w drodze analogii, art. 2a Ordynacji podatkowej także do płatnika. Dotyczy to także innych wskazanych wyżej podmiotów.

### **3. Podstawowe reguły stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.**

a) Umieszczenie art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że rozstrzyganie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

b) W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez „korzyść podatnika” należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W toku postępowania, warunkiem koniecznym poprawności decyzji wydanej w związku z art. 2a Ordynacji podatkowej będzie przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji argumentacji podatnika. W myśl art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia. W przypadku gdy – w ocenie organu - przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania należy wykazać, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości. Wymaga tego realizacja wyrażonej w art. 124 Ordynacji podatkowej zasady przekonywania.

Zwrócić należy uwagę, że sąd administracyjny, badając legalność działania organów podatkowych, będzie mógł uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a - zdaniem sądu - istniały ku temu ustawowe przesłanki.

c) Jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego nie można pominąć wykładni pronunijnej.

Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tą korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale - na innym polu działania prawa podatkowego - wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji.

Stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy. To pojęcie nie ma charakteru obiektywnego. Przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obligowane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy mimo, że przedmiotem stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa podatkowego.

Z upoważnienia Ministra Finansów

Leszek Skiba

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

/- podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym  
weryfikowanym przy pomocy ważnego  
kwalifikowanego certyfikatu/