

Bronisław Sitek

In dubio magis contra fiscum est respondendum (D.49.14.10)

Studia Prawnoustrojowe nr 27, 55-62

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Bronisław Sitek

Wyższa Szkoła Gospodarki Euroregionalnej
im. Alcide de Gasperi w Józefowie

In dubio magis contra fiscum est respondendum (D. 49.14.10)

Wprowadzenie

Współczesny system prawa podatkowego jest owocem ewolucji, początki której sięgają czasów antycznych, zwłaszcza prawa rzymskiego¹. Już wówczas wprowadzono system poboru ceł (*portorium*)², roczny czynsz pobierany za korzystanie z *ager publicus* (*vectigal*), podatek gruntowy (*tributum soli*), podatki od transakcji sprzedaży³ czy podatek od spadku⁴.

Zdefiniowanie i dookreślenie form podatkowych od najdawniejszych czasów wzbudzało wiele kontrowersji, dlatego też prawnicy rzymscy wypracowali instrumenty instytucjonalne i rozwiązania prawne umożliwiające procesowanie się obywatela z organami fiskalnymi w przypadkach wątpliwości co do istnienia obowiązku podatkowego, wysokości należności, a w końcu co do sposobu samego rozwiązania sporu.

Na kanwie licznych sporów z fiskusem oraz rozstrzygnięć sądowych późnoklasyfikacyjny prawnik Modestynus sformułował zasadę, według której wszelkie wątpliwości, których nie można było jednoznacznie rozstrzygnąć na korzyść którejkolwiek ze stron, tj. fiskusa lub zobowiązanego, należało rozstrzygać na korzyść tego drugiego – *in dubio magis contra fiscum est respondendum* (D. 49.14.10). Zasada ta jest

¹ Więcej o rzymskim systemie podatkowym zob. P. Krajewski, [w:] B. Sitek, P. Krajewski, *Rzymskie prawo publiczne*, Olsztyn 2003, s. 112–113.

² Zob. A. Pikulska-Radomska, *Portorium w Italii epoki republikańskiej*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 3063, seria Prawo CCCV, Wrocław 2008, s. 263–269.

³ Zob. A. Pikulska-Radomska, *Centesima rerum venalium i quinta et vicesima venalium mancipiorum: podatki od transakcji sprzedaży*, [w:] M. Mikołajczyk i in. (red.), *O prawie i jego dziejach księgi dwie: Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w 45-lecie pracy naukowej i 70-lecie urodzin*, Białystok–Katowice 2010, s. 101–105.

⁴ Zob. M. Kuryłowicz, *Vicesima Hereditatum: Z historii podatku od spadków*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych: Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 217–223.

immanentnie wpisana w system prawa podatkowego i wzbudza zainteresowanie prawników od dość dawna⁵. Celem niniejszej pracy jest ukazanie początków rozstrzygnięcia sporów fiskalnych na korzyść podatnika.

Zasada *in dubio contra fiscum* w prawie i orzecznictwie polskim

Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że jedną z fundamentalnych zasad prawa podatkowego w państwie demokratycznym jest określenie ustawą przedmiotu opodatkowania. Z tego stwierdzenia wynika zakaz stosowania interpretacji rozszerzającej na niekorzyść dłużnika. Zakaz ten ma ogromne znaczenie w stosunkach między obywatelem a państwem, gdzie obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie ma możliwość oddziaływania na treść stosunków prawnych. Stąd ważną kwestią jest nie tylko ochrona podatkowych interesów państwa, ale również bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika.

W przypadku istniejących wątpliwości co do obowiązku podatkowego rozstrzygnięcie sporu między podatnikiem a organem państwowym może dokonać się w oparciu o zasadę *in dubio contra fiscum* czy też *in dubio pro tributario*⁶. Zasada ta jest emanacją analogicznej reguły stosowanej w prawie karnym, tj. domniemania niewinności – *in dubio pro reo*⁷.

Najsłynniejszym przypadkiem zastosowania zasady *in dubio contra fiscum* w polskim prawie podatkowym jest kasus Romana Kluski z 2002 r. W wyniku istniejącej sprzeczności w przepisach zwalniających z podatku VAT organ administracji skarbowej orzekł wystąpienie nieprawidłowości skarbowych po stronie zobowiązanego, kwalifikując ten czyn jako przestępstwo skarbowe⁸. W związku z czym R. Kluska został zatrzymany oraz nałożono na niego inne dotkliwe kary, w tym majątkowe. W listopadzie 2003 r. Naczelny Sąd Administracyjny w trybie odwoławczym uchylił wszystkie decyzje organów administracji skarbowej, wskazując na liczne nieprawidłowości i wątpliwości, które winny być rozstrzygnięte na korzyść płatnika. W wyniku niezastosowania w tym przypadku zasady *in dubio contra fiscum* Skarb Państwa poniósł szkody w postaci odszkodowania za niesłuszne zatrzymanie, a także straty na autorytecie, na co wskazują liczne w tamtym czasie krytyczne doniesienia prasowe.

Zasada *in dubio contra fiscum* jest konsekwencją zasady *in dubio pro libertate*, która również pochodzi z rzymskiego prawa klasycznego⁹. Wówczas w przypadkach

⁵ Zob. S. Strykio, *Sententia contra fiscum ferenda. Ad L. X ff. De Jure Fisci*, Halae, Magdeburgicae 1693, s. 28–30.

⁶ Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 61.

⁷ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 32–33.

⁸ Więcej o tym przypadku zob. [online] <http://pl.wikipedia.org/wiki/Roman_Kluska> [dostęp: 23.05.2014].

⁹ Zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 99 n.

spornych co do wolności człowieka rozstrzygano na rzecz wolności. Zatem w zderzeniu interesów czy prawa państwa z prawem jednostki pierwszeństwo mają te drugie.

O rzymskim pochodzeniu zasady *in dubio contra fiscum* jednoznacznie stwierdza się w orzecznictwie¹⁰ i piśmiennictwie dotyczącym podatków i innych danin publicznych, gdzie od dawna ugruntował się pogląd, że wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika, a nie wierzyciela – zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario, contra fiscum*, co stwierdził Herennius Modestinus w Digesta 49.14 i 10¹¹. Zasada *in dubio contra fiscum* nie została *expressis verbis* zdefiniowana w polskim prawie podatkowym. Jest jednak konsekwencją innych zasad prawa podatkowego w zbiegu z analizą zasad konstytucyjnych i ustawowych, w tym art. 2 Konstytucji RP, a więc zasadą demokratycznego państwa prawa, która urzeczywistnia zasadę sprawiedliwości społecznej¹², jak też art. 20–22 Konstytucji RP, tj. zasadą wolności gospodarczej i zasadą ochrony własności. Co istotne, zasada *in dubio contra fiscum* współcześnie realizuje ogólne zasady prawa podatkowego: prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa oraz czynnego udziału stron w postępowaniu¹³.

Zdaniem Adama Mariańskiego, zasada ta jest również logiczną konsekwencją konstytucyjnej zasady określoności, z której wynika, że wszelkie ciężary publiczne winny być określone w sposób jasny i zrozumiały dla zobowiązanego. Nakłada to na organy państwa obowiązek definiowania przepisów prawa tak, aby jednoznacznie określały zobowiązania obywatela wobec państwa, zwłaszcza w zakresie podatków oraz były przewidywalne dla płatnika¹⁴.

W literaturze i orzecznictwie podkreśla się, że zasada *in dubio contra fiscum* nie może jednak być interpretowana czy wykorzystywana przez podatnika w celu uniknięcia ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, zwłaszcza podatków. Nadużycie prawa polegające na unikaniu opodatkowania poprzez stosowanie zasady *in dubio contra fiscum* również nie było dopuszczalne w prawie rzymskim¹⁵. Wówczas mogłoby dojść do stosowania przez państwo zasady przeciwnej – *in dubio pro fisco*¹⁶.

Obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych wynika z art. 84 Konstytucji RP¹⁷. Wątpliwość winna zatem wynikać z niedookreśloności przepisu prawnego czy stanu

¹⁰ Wyrok WSA III SA/Wa 1153/13, Legalis 809111; wyrok WSA w Lublinie I SA/Lu 446/13, Legalis 788102; Wyrok NSA I FSK 387/10, Legalis 352140.

¹¹ Zob. komentarz do art. 317 prawa upadłościowego i naprawczego autorstwa S. Gurgula [w:] Legalis 2013.

¹² Szerszy komentarz do art. 2 Konstytucji RP zob. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 17–57.

¹³ Zob. A. Mariański, op. cit., s. 100.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Zob. A. Tarwacka, „*Incensus*”, czyli co groziło Rzymianom uchylającym się od płacenia podatków i służby w armii, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2010, z. 3, s. 173–185.

¹⁶ Zob. H.M. Lenz, *Privilegia fisci*, Centaurus, Pfaffenweiler 1994, s. 129 i n.

¹⁷ Zob. W. Nikiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 1/2008, s. 1.

faktycznego, który może być nową sytuacją w stosunku do istniejących uregulowań prawnych. Zdarza się też, iż nie można jednoznacznie określić podmiotu zobowiązanego w przypadku skomplikowanych przekształceń spółek kapitałowych.

Rzymski pierwowzór zasady *in dubio contra fiscum*

Znaczący wkład w rozwój prawa podatkowego, zwłaszcza w obszarze określenia granic ponoszenia ciężarów publicznych przez obywateli, wniosły rozwiązania prawne i instytucjonalne wypracowane w prawie rzymskim. Nowością w stosunku do innych koncepcji poboru podatków było wprowadzenie możliwości rozwiązywania sporów fiskalnych na drodze sądowej. Rzymianie odeszli od autorytarnego określania obowiązków podatkowych, jak również od rozstrzygania sporów między organami państwa a jednostką w sposób władczy. Przyjęli bowiem, że wielkość publicznej daniny, a nawet sam fakt istnienia obowiązku może rodzić wątpliwości tak po stronie samego fiskusa, jak zobowiązanego. Zobowiązany winien mieć możliwość dochodzenia swoich racji przed w miarę niezależnym organem państwowym.

W źródłach literackich i prawniczych pochodzących z czasów rzymskich znajdujemy liczne przykłady wskazujące na możliwość wdania się w spór z fiskusem. Jednym z nich jest poniższy tekst Ulpiana.

D. 43.8.2.4 (Ulp. 68 *ad ed.*): *Hoc interdictum ad ea loca, quae sunt in fisci patrimonio, non puto pertinere: in his enim neque facere quicquam neque prohibere privatus potest: res enim fiscales quasi propriae et privatae principis sunt. Igitur si quis in his aliquid faciat, nequaquam hoc interdictum locum habebit: sed si forte de his sit controversia, praefecti eorum iudices sunt.*

Przedmiotem tego fragmentu jest interdykt pretorski *ne quid in loco publico*. Był to instrument o charakterze prawnoadministracyjnym, przy pomocy którego można było domagać się od pretora, aby ten wydał zakaz prowadzenia prac lub wznoszenia jakichkolwiek konstrukcji na drodze publicznej. Według Ulpiana interdykt ten w żaden sposób nie odnosił się do dróg czy placów należących do fiskusa, gdyż miały one specjalny status. Nie oznacza to jednak, że pozycja obywatela była z góry przegrana w przypadku niemożności zastosowania interdyktu *ne quid in loco publico* w odniesieniu do dróg cesarskich. Niemożność zastosowania instrumentu administracyjnego nie zamykała drogi procesowej¹⁸.

Dla historii, a może też i dla współczesnej dogmatyki prawa podatkowego niezwykle ważne jest stwierdzenie, że gdyby jednak miał miejsce jakiś spór (*sit controversia*) dotyczący prawa do prowadzenia prac lub wznoszenia jakichś konstrukcji na drodze lub placu publicznym należącym do fiskusa w kontekście zastosowania interdyktu *ne quid in loco publico*, wówczas winien on być rozstrzygnięty

¹⁸ Zob. G. Melillo, "Interdicta" e "operis novi nuntiatio iuris publici tuendi gratia", "Labeo" 12/1996, s. 178–203.

przez prefektów. Zakłada się zatem możliwość dochodzenia swoich racji przed sądem, nawet w przypadku, gdy spór miałby być toczony o dobra należące do fiskusa. Pozycja obywatela nie była zatem z góry przesądzona w kwestiach spornych z państwem – mógł on swoich praw dochodzić przed sądem. Takie rozwiązanie, umożliwiające wytoczenie powództwa przez zwykłego obywatela fiskusowi, uwiadcza się również w prawie podatkowym.

D. 49.14.10 (*Modest. l. singul. de praescriptionibus*): *Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit.*

Według Modestyna nie jest przestępstwem wniesienie powództwa przeciwko fiskusowi, wówczas gdy istnieje wątpliwość co do zobowiązania fiskalnego¹⁹. Tym samym dokumentuje się istnienie wykoncypowanej już w prawie rzymskim możliwości poddania pod ocenę sądu sporów między obywatelem a państwem, również w obszarze należności podatkowych. Fiskus w zderzeniu z podatnikiem w tym procesie stawał się równoprawnym podmiotem.

Reprezentant fiskusa w sprawach podatkowych

Możliwość prowadzenia sporów z fiskusem spowodowała, że cesarz musiał posiadać własnego reprezentanta procesowego, jakim był *advocatus fisci*.

D. 49.14.7 (Ulp. 54 *ad ed*): *Si fiscus alicui status controversiam faciat, fisci advocatus adesse debet. Quare si sine fisci advocato pronuntiatum sit, divus Marcus rescripsit nihil esse actum et ideo ex integro cognosci oportere.*

Według Ulpiana w sprawach spornych z fiskusem skarb państwa jest reprezentowany przez *advocatus fisci*. Brak udziału tego reprezentanta procesowego powodował nieważność samego postępowania. Zastosowanie procedury *restitutio in integrum* w tym przypadku oznaczało wszczęcie procesu z fiskusem na nowo (*ex novo*)²⁰.

D. 5.3.13.9 (Ulp. 15 *ad ed.*): *Item si quis a fisco hereditatem quasi vacantem emerit, aequissimum erit utilem actionem adversus eum dari.*

W kolejnym fragmencie autorstwa Ulpiana chodzi o możliwość wytoczenia skargi o wydanie spadku – *hereditas petitio*. Z tą skargą można było wystąpić również przeciwko fiskusowi, jeśli ten nabył go, a nie było spadkobierców. Gdyby później okazało się, że jednak spadkobiercy byli, oznaczałoby to, że nie mogło dojść do nabycia takiego spadku. W takim przypadku uzasadnione byłyby roszczenia spadkobierców o zwrot niesłusznie zajętego przez fiskus majątku.

¹⁹ Szerszy komentarz do tekstu Modestyna zob. S. Pugliatti, *Il "De iure fisci" di Calistrato e il processo fiscale in età severiana*, Milano 1992, s. 116.

²⁰ L. Raggi, *La restitutio in integrum nella cognitio extra ordinem. Contributo allo studio dei rapporti tra diritto pretorio e diritto imperiale in età classica*, Milano 1965, s. 339; S. Pugliatti, *op. cit.*, s. 340.

Stosowanie zasady *in dubio contra fiscum* według Pliniusza

Pliniusz Młodszy (61–113) był jednym z bardziej gorliwych piewców imperium rzymskiego, bardzo oddanym panującemu wówczas cesarzowi Trajanowi (89–117), na część którego napisał panegiryk. Wśród pochwał mądrych i dobrych czynów cesarza rzymskiego znajdują się fragmenty odnoszące się do polityki fiskalnej. Najważniejszym z nich jest fragment 36.

Plin. Panegr. Ad Trajan 36: *At fortasse non eadem severitate fiscum, qua aerarium, cohibes. Immo tanto maiore, quanto plus tibi licere de tuo, quam de publico credis. Dicitur actori, atque etiam procuratori tuo: In ius veni: sequere ad tribunal. Nam tribunal quoque excogitatum principatui est, par ceteris, nisi illud litigatoris amplitudine metiaris. Sors et urna fisco iudicem assignat: licet reiicere, licet exclamare: Hunc nolo, timidus est, et bona seculi parum intelligit: illum nolo, quia Caesarem fortiter amat. Eodem foro utuntur principatus et libertas. Quae praecipua tua gloria est, saepius vincitur fiscus; cuius mala caussa nunquam est, nisi sub bono principe. Ingens hoc meritum: maius illud, quod eos procuratores habes, ut plerumque cives tui non alios iudices malint. Liberum est autem disceptanti dicere: Nolo eum eligere. Neque enim ullam necessitatem muneribus tuis addis, ut qui scias, hanc esse beneficiorum principalium summam, si illis et non uti licet.*

W tekście tym znajdujemy szereg istotnych informacji dla zobrazowania procesu kształtowania się równouprawnienia obywatela i fiskusa czy też dzisiejszego skarbu państwa. W pierwszym zdaniu jest mowa o równym traktowaniu funkcjonujących jeszcze w początkach II wieku dwóch skarbcach, tj. *aerarium* (zarządzanego przez senat rzymski) i *fiscus* (prywatnego skarbcza cesarza). W dalszej części tekstu wynika, że Trajan nawet surowiej traktuje swój majątek aniżeli publiczny. Kluczowym stwierdzeniem w tym fragmencie jest zdanie: *Eodem foro utuntur principatus et libertas*, co oznacza, iż przed tym samym trybunałem staje obywatel i *princeps*, oczywiście poprzez swojego przedstawiciela, jakim wówczas był zarządca majątku cesarskiego (*actor*). Pliniusz wkłada w usta samego Trajana słowa: *In ius veni: sequere ad tribunal*. To rozkaz mogący być wydany cesarskiemu zarządcy (*actor*) prywatnego majątku cesarza (*fiscus*), aby ten poszedł do sądu w celu obrony jego praw i interesów. Tym samym cesarz uznał uprawnienie trybunału do rozstrzygania jego spraw na tych samych zasadach, które obowiązują innych obywateli – *par ceteris*.

Jeszcze innym argumentem przemawiającym za równym traktowaniem interesów fiskusa i obywatela już w czasach rzymskich jest kwestia wyboru sędziego. W procesie formułkowym sędziowie byli bowiem wybierani przez strony z listy kandydatów (*album*) tworzonej przez pretora: *sors et urna fisco iudicem assignat*. Zarządca majątku cesarskiego miał takie samo prawo jak wszyscy obywatele wyboru i oceny skuteczności danego sędziego, co mogło skutkować odrzuceniem kolejnych kandydatur. Argumentem przemawiającym za odrzuceniem mogła być chociażby bojaźliwość (*nolo, timidus est...*) czy brak wiedzy, zwłaszcza niezrozumiałość zawilości nie tylko prawa, ale i samych spraw wraz z ich kontekstem środowiskowym (*nolo, [...] et bona seculi parum intelligit*). Wybrany na sędziego mógł zostać

w ten sposób kandydat w sposób szczególny oddany sprawie państwa, którego symbolem w owym czasie był już cesarz (*quia Caesarem fortiter amat*).

Wolność wyboru sędziego przez strony, w tym przez cesarza lub jego zastępcę procesowego, była o tyle ważna dla kwestii sporów fiskalnych, że w tym okresie funkcjonował już specjalny organ stały uprawniony do ich rozstrzygania, tj. prokurator (*procurator*), nie zaś namiestnik prowincji (*praeses*)²¹.

D. 1.16.9 pr. (Ulp. *l. primo de off. Proconsulis*): *Nec quicquam est in provincia, quod non per ipsum expediatur. Sane si fiscalis pecuniaria causa sit, quae ad procuratorem principis respicit, melius fecerit, si absteineat.*

Zgodnie z powyższym tekstem, prokonsul posiadał władzę sądowniczą na prowincji i był uprawniony do rozstrzygania spraw spornych między mieszkańcami, jednak z wyłączeniem sporów z fiskusem. Te kwestie bowiem należały do kompetencji prokuratora (*procurator*). Według Ulpiana lepiej byłoby, aby namiestnik prowincji wstrzymał się od rozstrzygania takich sporów. Nie oznacza to zatem całkowitego wykluczenia czy wyboru jeszcze innego sędziego. W cytowanym panegiryku Pliniusz pochwałił przecież Trajana za pozostawienie obywatelom możliwości wyboru sędziego. Zatem sędzią nie zawsze musiał być prokurator: [...] *maius illud, quod eos procuratores habes, ut plerumque cives tui non alios iudices malint*. Strona tocząca spór z fiskusem wobec wskazania prokuratora jako właściwego organu do rozstrzygnięcia sporu mogła powiedzieć: *Nolo eum eligere*.

Według Pliniusza w konfrontacji obywatela z fiskusem nie zawsze wygrywał ten drugi. Takie rozstrzygnięcia sądowe uznał on za przejaw wielkości cesarza, który nie wywierał nacisków na rozstrzygnięcia sędziów: *Quae praecipua tua gloria est, saepius vincitur fiscus*. Zredukowanie fiskusa do pozycji procesowej analogicznej do tej, jaką zajmował obywatel w sporach fiskalnych, nie było odbierane w kategoriach słabości cesarza (czy też współczesnych koncepcji państwa prawa, czy państwa demokratycznego). Pliniusz uważa, że władza cesarza jest nieograniczona, a zatem może on korzystać z swoich praw bezgranicznie, jak też na swoją korzyść rozstrzygać spory fiskalne. Przejawem wielkości Trajana było niekorzystanie z tych uprawnień i łaskawe przyznanie przywilejów obywatelom: *Neque enim ullam necessitatem muneribus tuis addis, ut qui scias, hanc esse beneficiorum principalium summam, si illis et non uti licet*.

²¹ Według G. Provera, *La vindictio caducorum. Contributo allo studio del processo fiscale Romano*, Torino 1964, s. 122, urzędnikiem kompetentnym do rozstrzygania tych spraw był *procurator*. Występował on jako *iudex datus* mianowany przez namiestnika prowincji. Za koncepcją łącznego rozstrzygania spraw opowiada się A. Burdese, *Sull'origine dell' "advocatus fisci"*, [w:] *Studi in memoria di E. Guicciardi*, Padova 1975, s. 87. Zob. również P. Lambrini, *In tema di advocatus fisci*, SDHI 59/1993, s. 325 i n. oraz T. Spagnuolo Vigorita, *Bona caduca e giurisdizione procuratoria agli inizi del terzo secolo d.C.*, "Labeo" 24/1978, s. 167.

Zakończenie

Omnipotencja państwa i jego przewaga nad obywatelem była różnie ukształtowana w poszczególnych kulturach politycznych i prawnych. W czasach antycznych panowała zazwyczaj kultura całkowitej dominacji państwa nad poddanym (np. w Persji czy Egipcie, a nawet Izraelu). Odmiennie zaś relacja obywatel vs państwo, zwłaszcza w obszarze zobowiązań fiskalnych, kształtowała się w antycznym Rzymie. Dowodem na równość stron postępowań fiskalnych jest fragment Modestyna (D. 49.14.10), będący podstawą zasady *in dubio pro contra fiscum*.

W prawie polskim zasada ta nie została *explicite* zapisana w przepisach prawa. Jest ona jednak powszechnie akceptowana w orzecznictwie oraz w literaturze prawniczej. Jako wniosek *de lege ferenda* konieczne wydaje się wprowadzenie zmian ustawowych w zakresie wprowadzenia tej zasady do przepisów prawa. Intensywne poszukiwanie środków finansowych przez państwo może prowadzić do licznych nadużyć, jak bezpodstawne zajęcie konta bankowego, a w konsekwencji doprowadzenie firmy do upadłości. Konieczne jest zatem stworzenie ustawowego wentyla bezpieczeństwa dla ochrony praw i interesów jednostki przed zawsze silniejszym aparatem państwowym. Zasada *in dubio contra fiscum* jest instrumentem najlepiej się do tego nadającym.

Summary

In dubio magis contra fiscum est respondendum (D. 49.14.10)

Key words: tax law, Roman law, resolving disputes, doubt on the tax, Plinius, the emperor.

State's supremacy over the citizen was differently shaped in various political cultures of law. In ancient times this supremacy over the individual was something common. The relation between citizens vs. state, especially in the area of fiscal commitments was much different in ancient Rome. Basic evidence for equality of the parties as a fragment of fiscal procedures can be found in the fragment of Modestinus (D. 49.14.10), according to which it is not a crime getting into a dispute with tax authorities. This text is the basis of the principle *in dubio procontra fiscum*. In Polish law, this principle has not been explicitly enrolled in the law legislation. However, it is widely accepted in jurisprudence and in the legal literature. Drawing *de lege ferenda* conclusion it seems necessary to introduce legal changes in the scope of this principle to legal regulations.