

# Rafał Bernat

---

## Selektywne stosowanie zasady "in dubio pro tributario" w kontekście zakazu przyznawania pomocy publicznej

---

Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 29, 88-100

---

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](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych oraz w kolekcji mazowieckich czasopism regionalnych [mazowsze.hist.pl](http://mazowsze.hist.pl).

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

SELEKTYWNE STOSOWANIE ZASADY *IN DUBIO PRO  
TRIBUTARIO* W KONTEKŚCIE ZAKAZU PRYZNAWANIA  
POMOCY PUBLICZNEJ

SELECTIVE APPLICATION OF *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*  
PRINCIPLE IN THE CONTEXT OF THE PROHIBITION AGAINST  
THE GRANTING OF PUBLIC AID

**Wstęp**

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą spotyka się na co dzień z licznymi problemami o charakterze ekonomicznym, prawnym, administracyjnym. Przykładowo, przedsiębiorca musi spędzić wiele godzin na tworzeniu i sprawdzaniu poprawności dokumentów, które później są weryfikowane przez organy kontroli skarbowej lub organy podatkowe. Ponieważ postępowanie przed tymi organami ma charakter administracyjny, to wydając akty organy kierują się zasadą uznaniowości (zasada praworządności wydaje się mieć wtedy znaczenie drugorzędne). Bariery ekonomiczne to m.in. brak środków na inwestycje oraz stosowanie przez inne podmioty niższych cen na produkty. Przeszkody ekonomiczne wynikają z faktu, że inni uczestnicy obrotu gospodarczego stanowią dla siebie konkurencję, co może powodować próby marginalizacji innych przedsiębiorców w danej dziedzinie gospodarczej<sup>1</sup>. W takich realiach przedsiębiorca rzadko może liczyć na pomoc od innych kontrahentów – jeśli nie jest to dla nich zyskowne. Naturalne wydaje się, że podatnik prowadzący działalność gospodarczą może oczekiwać od państwa (w którym ma rezydencję) środków umożliwiających wsparcie jego przedsiębiorstwa. Przyznanie jednak takiej pomocy wiązać by się mogło z zarzutem sprzyjania określonemu podatnikowi (lub grupie podatników) i tworzeniem płaszczyzny do dyskryminacji przedsiębiorców nie korzystających z pomocy. Także w ramach rynku wewnętrznego można by poddawać w wątpliwość udzielanie np. preferencji podatkowych podmiotom, tylko po to, aby mogły mieć lepszą pozycję na rynku unijnym. Dla państwa przyznającego pomoc byłoby to także korzystne. Pracownicy (obywatele) przedsiębiorstwa, korzystającego z pomocy, mieliby stałe zatrudnienie,

---

\* doktorant, Kolegium Prawa Akademia, Leona Koźmińskiego w Warszawie, doradca podatkowy.

<sup>1</sup> Wedle M. N. Rothbard na rynku usług zawsze dąży się do ustalenia jednej ceny danego dobra (idem, *Ekonomia wolnego rynku*, Warszawa 2008, s. 126). Jeśli przedsiębiorcy posiadają podobną sytuację materialno-prawną to zmiany w zakresie stosowanych cen są nieznaczne. Jeśli państwo przyznaje pomoc dla niektórych podmiotów może być to powodem wprowadzenia cen niższych niż cena wytworzenia towarów przez konkurencyjne podmioty.

a pracodawca płaciłby większe podatki bezpośrednio z tytułu osiąganego dochodu. Dlatego też ustawodawca unijny wprowadził generalny zakaz stosowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców (art. 107 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>2</sup>). Istnieją przy tym wyjątki, których określenie wzbudzać może wątpliwości (z uwagi na stopień ogólności). Trudno szukać w literaturze przedmiotu analizy zagadnienia związanego ze stosowaniem zasad prawa podatkowego korzystnych dla podatnika w kontekście pomocy publicznej<sup>3</sup>. Jedną z takich zasad jest *in dubio pro tributario* – w razie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Reguła ta w praktyce ma zastosowanie wtedy, gdy organ podatkowy wyrazi na to zgodę. Dlatego też powyższa zasada bywa niekiedy stosowana selektywnie – co prowadzi do dyskryminacji podatników, względem których odniesienie ma zasada *in dubio pro fisco* (wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść organów podatkowych). Może pojawić się pytanie, czy selektywne stosowanie zasady *in dubio pro tributario* jest przykładem przyznania pomocy publicznej. Gdyby tak było to należy rozważyć dopuszczalność takiej pomocy publicznej. Pojawia się zatem pytanie, czy wykorzystanie tej zasady jedynie w stosunku do niektórych podatników nie stanowi przypadkiem ukrytej (pośredniej) formy wspomagania danej grupy przedsiębiorców. Lektura istniejących publikacji naukowych o sposobach traktowania podatników w kontekście możliwości przyznania im pomocy publicznej nie daje jednoznacznej odpowiedzi. W piśmiennictwie<sup>4</sup> wyraża się poglądy związane z udzielaniem ulg, zwolnień i wyłączeń podatkowych lub stosowaniem preferencyjnej formy opodatkowania wybranej grupy podmiotów. Badania odnoszące skutki tych działań z zakresu prawa podatkowego na zagadnienie pomocy publicznej nie obejmują jednak stosowania zasad prawa podatkowego takich, jak rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Dlatego też autor w swojej publikacji postara się odnieść do sformułowanego celu badawczego, mając na

<sup>2</sup> Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 30 kwietnia 2004 r. (Dz. U. 2004, nr 90, poz. 864/2) – zwany także TFUE. Część z publikacji naukowych przedstawionych w bibliografii artykułu została stworzona w czasie istnienia Wspólnoty Europejskiej (01.01.1958–30.11.2009). Jednakże użyto ich w odniesieniu do tez, które nie straciły na aktualności.

<sup>3</sup> Szerzej o zasadach prawa podatkowego – B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 10; J. Głuchowski, w: J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 15.

<sup>4</sup> P. Kubera, *Finansowe wspieranie inwestycji – zagadnienia wybrane*, w: O. Lissowski, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców – regulacje Unii Europejskiej i Polskie. Rodzaje pomocy i jej recepcja*, t. II, Poznań 2004, s. 201; M. Chrzan, *Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytutywny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1, s. 94–96; L. Etel, *Podatnik prowadzący działalność gospodarczą a pomoc publiczna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2011, nr 11, s. 3; W. Nykiel, A. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia podatkowe w ustawie o dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1, s. 21. Warto zwrócić uwagę, że pojęcie „pomocy publicznej” było przedmiotem badań naukowych prowadzonych w Polsce wiele lat przed wstąpieniem Polski do UE – np. M. Kulesza, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw RP – uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu Rzymskiego i Układu o Stowarzyszeniu*, „Studia Iuridica” 1996, nr 32, s. 150; idem, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Rola gmin – uwagi wstępne na tle Traktatu Rzymskiego i Układu o Stowarzyszeniu*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 1996, nr 1, s. 37; H. Mackiewicz, A. Werner, *Odsetki wyrównawcze w prawie celnym – kilka uwag na temat dopuszczalności ich nakładania*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 7, s. 12.

uwadze obowiązujące w piśmiennictwie poglądy dotyczące pomocy publicznej<sup>5</sup>. Aby tego dokonać należy najpierw określić, czym jest pomoc publiczna i kiedy jej stosowanie jest dopuszczalne.

### **Pomoc publiczna**

Zasadniczo wszyscy przedsiębiorcy działający na unijnym rynku mają takie same prawa i możliwości na osiągnięcie sukcesu gospodarczego. Mogą jednak wystąpić nadzwyczajne sytuacje, kiedy to państwo będzie miało interes, aby w sposób bezpośredni lub pośredni pomóc jednemu z przedsiębiorców, którego wynik finansowy jest istotny dla interesu publicznego. Niemniej, takie postępowanie aparatu państwowego może prowadzić do zakłócenia równowagi pomiędzy przedsiębiorcami<sup>6</sup>. Dlatego też ustawodawca unijny wprowadził zakaz udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom przez państwa należące do Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Warto zwrócić uwagę, że definicja ta nie należy do szczególnie zawyłych. Tym samym, stopień jej ogólności pozwala na objęcie swoim zakresem różnych stanów faktycznych. Może to wzbudzać zarówno wśród państw, jak i potencjalnych beneficjentów wątpliwość, czy przekazywane przez państwo środki nie stanowią pomocy publicznej. Zwłaszcza określenie „grozi zakłóceniem konkurencji” wydaje się zbyt szerokie. Wystarczy bowiem, że przyznane świadczenie przez państwo mogłoby stwarzać warunki do nierównego traktowania podobnych przedsiębiorców. Należy zaznaczyć, iż określanie „w przyszłości” konsekwencji udzielonych preferencji dla wybranej grupy podatników może być obarczone omyłką. Trudno bowiem w sposób jednoznaczny wypowiedzieć się o skutkach ekonomicznych podejmowanych działań, mając na uwadze zmienność warunków występujących na wewnątrzunijnym rynku usług. Zdaniem Adama Kamińskiego i Mariusza Pogońskiego pomoc publiczna to przysporzenie korzyści finansowych określone przedsiębiorcy w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, gdy jest realizowane z krajowych środków publicznych i narusza zakaz konkurencji<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Z uwagi na bogatą bibliografię odnoszącą się do prób zdefiniowania pojęcia „przedsiębiorca”, w kontekście pomocy publicznej, temat ten pominięto. W tej kwestii warto zwrócić uwagę na poglądy: M. Stoczkiewicz, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw energetycznych w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 46–49; K. Sobczak, *Podmioty wolności gospodarczej*, w: K. Sobczak (red.), *Europejskie prawo gospodarcze w działalności przedsiębiorstw*, Warszawa 2002, s. 107; M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie unijnym*, Warszawa 2012, s. 114; M. Glicz, w: Z. Brodecki (red.), *Europa przedsiębiorców*, Warszawa 2011, s. 27–33.

<sup>6</sup> Vide. A. Kamiński, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce – aspekty prawne*, „Glosa” 2004, nr 11, s. 23.

<sup>7</sup> A. Kamiński, M. Pogoński, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10, s. 3.

W piśmiennictwie<sup>8</sup> występują podobne głosy, wedle których działanie państwa należy kategoryzować jako pomoc publiczną gdy:

- 1) rozdysponowane są zasoby członkowskie lub jednego z państw Unii Europejskiej,
- 2) pomoc narusza uczciwą konkurencję,
- 3) następuje sytuacja, w której niektórzy przedsiębiorcy stają się uprzywilejowani,
- 4) działanie państwa ma negatywny wpływ na rynek wewnętrzny UE.

Największą uwagę zwraca się<sup>9</sup> na selektywność i zakłócenie konkurencji jako skutki stosowania pomocy publicznej. Nierówność w stosowaniu pomocy ma swoje przełożenie na brak identyczności w warunkach ekonomicznych przedsiębiorców w ramach rynku unijnego. Skoro wybranym podmiotom przyznaje się więcej praw lub mniej obowiązków to inne podmioty pozostają w sytuacji niekorzystnej względem uprzywilejowanych. Należy mieć także na uwadze, że metoda porównawcza nie ma zastosowania w odniesieniu do dziedzin gospodarki, gdzie nie występuje wiele przedsiębiorstw prywatnych<sup>10</sup>. Wtedy porównywanie np. spółki kapitałowej, w której większość udziałów ma Skarb Państw ze spółką prowadzącą podobną lecz nie identyczną działalność może przynieść błędny wynik.

Niektórzy<sup>11</sup> postulują posługiwanie się terminem „pomoc państwa” zamiast pomoc publiczna – twierdząc, że „pomoc państwa” występowała wiele lat przed akcesją Polski do struktur unijnych. Należy jednak wyrażać aprobatę dla poglądu o braku znaczenia praktycznego różnic występujących w przedstawionej tautologii<sup>12</sup>. Pomiedzy określeniem państwowa a publiczna używanym w stosunku do pomocy nie ma znaczącej różnicy. Istotą jest, aby środki te były wydatkowe z zasobów Skarbu Państwa.

---

<sup>8</sup> A. Jankowska, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w świetle uregulowań wspólnotowych. Zasady i ograniczenia udzielania*, Warszawa 2005, s. 7; B. Kurcz, w: A. Wróbel (red.), *Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 431; E. Piontek, *Ewolucja podejścia Wspólnoty Europejskiej do pomocy państwa dla przedsiębiorstw*, w: C. Banasiński (red.), *Ochrona konkurencji i konsumentów w Polsce i Unii Europejskiej (studia prawnno-ekonomiczne)*, Warszawa 2005, s. 177.

<sup>9</sup> B. Kurcz, *Kryterium selektywności w definicji pomocy państwa*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 10, s. 105 i M. Błachucki, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w sektorze energetycznym – wybrane zagadnienia materialnoprawne*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2009, nr 1/2, s. 18–21; M. Szydło, *Pomoc państwa dla przedsiębiorców a swobodny przepływ towarów we Wspólnocie Europejskiej (relacje między art. 87 a art. 28 TWE)*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 3, s. 46; A. Paczkowska-Tomaszewska, *Zakłócenie konkurencji w świetle wspólnotowych zasad pomocy publicznej*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 12, s. 100–103.

<sup>10</sup> Zob. B. Kurcz, *Między ustami a brzegiem pucharu...gdzie jest pomoc publiczna? Definicja pomocy publicznej państwa w świetle orzecznictwa ETS-u*, w: B. Kurcz (red.), *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 6.

<sup>11</sup> S. Dudzik, *Ochrona zaufania a obowiązek rewindykacji nielegalnej pomocy dla przedsiębiorstw na podstawie prawa wspólnotowego*, w: S. Biernat (red.), *Studia z prawa Unii Europejskiej w piątą rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego*, Kraków 2000, s. 467; M. Szydło, *Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4, s. 33.; S. Dudzik, *Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa dla przedsiębiorstw*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7, s. 47–52.

<sup>12</sup> Por. P. Marquardt uważa, że termin „pomoc państwowa” jest mylący i lepszym rozwiązaniem jest nazywanie udzielonej pomocy przez państwo jako mającej charakter publiczny – idem, *Nadawca publiczny jako beneficjent pomocy publicznej*, „Glosa” 2003, nr 7, s. 13 i idem, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 29.

Mając na uwadze powyższe przedstawienie kryteriów uznania pomocy za publiczną, należy zgodzić się z tezą, że „pomoc” jest definiowana zbyt szeroko<sup>13</sup>. Niesie to za sobą negatywne implikacje w postaci przeświadczenia państwa o możliwości przyznania pomocy w sposób nielegalny. Istnieje jednak pewien katalog przypadków, gdy pomoc publiczna staje się dopuszczalna i akceptowalna przez ustawodawcę unijnego.

### **Dozwolona pomoc publiczna**

Pomoc publiczna dla przedsiębiorców co do zasady jest zakazana. Istnieją jednak pewne wyjątki. Biorąc pod uwagę istotę dopuszczenia konkretnych działań państwa jako dozwolonej pomocy publicznej, należy za prawidłowe uznać enumeratywne wyliczenie określone w art. 107 ust. 2 TFUE. Ustawodawca unijny dzieli dopuszczalną pomoc publiczną na zgodną z rynkiem wewnętrznym i mogącą być uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym. Do pierwszej grupy zdaje się zaliczać:

- 1) pomoc o charakterze socjalnym przyznawaną indywidualnym konsumentom,
- 2) pomoc mającą przeciwdziałać skutkom klęsk żywiołowych lub zaistnienia stanów nadzwyczajnych,
- 3) pomoc przyznawaną gospodarce niektórych regionów Niemiec w zakresie, jakim jest to niezbędne do skompensowania niekorzystnych skutków gospodarczych spowodowanych podziałem kraju.

W pierwszej grupie ujęto przypadki, gdy zamożność konsumentów nie pozwala na zakup towarów lub usług niezbędnych do funkcjonowania w społeczeństwie. Przykładowo, państwo może udzielać rekompensat, dopłat lub innych preferencji ekonomicznych producentom, którzy dostarczają te towary i usługi konsumentom<sup>14</sup>. Pomoc publiczna dopuszczalna jest także w sytuacjach nadzwyczajnych – powódź, huragan, kataklizm o podłożu naturalnym. Wtedy przedsiębiorcy, którzy prowadzili działalność na terenie objętym klęską żywiołową ponoszą realne straty w stanie majątkowym. Ponadto, ich dotychczasowi klienci, tracąc środki pieniężne na utrzymanie, nie mogą pozwolić sobie na zakup wszystkich towarów u miejscowych przedsiębiorców. Trzecią sytuacją, kiedy pomoc publiczna jest zgodna z rynkiem wewnętrznym, jest przypadek działania aparatu państwowego Niemiec mających służyć wyrównaniu różnic, jakie występowały podczas podziału tego państwa w latach 1949–1990. Pomimo że obecnie tego typu pomoc występuje<sup>15</sup> rzadko, to jednak jest ona dowodem na istotny wpływ Niemiec na kształt prawa unijnego.

<sup>13</sup> S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie wspólnoty europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków 2002, s. 34.

<sup>14</sup> Por. P. Pelka, M. Stasiak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002, s. 33; P. Wieczorek, *Pomoc publiczna w Polsce na tle Unii Europejskiej*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 94; A. Nykiel, *Kwalifikacja opłat abonamentowych w rozumieniu przepisów prawa polskiego i prawa Unii Europejskiej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2004, nr 5, s. 14.

<sup>15</sup> A. Jankowska, M. Marek, *Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe*, Warszawa 2009, s. 22.

Zgodnie z art. 107 ust. 2 TSUE, pomoc może być uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym jeśli ma formę:

1) sprzyjania rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia,

2) wspierania realizacji ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce Państwa Członkowskiego,

3) ułatwiania rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem,

4) wspierania kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej i konkurencji w Unii w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.

Naturalnym jest, że każde z państw członkowskich uważa wspieranie przedsiębiorstw, które posiadają siedzibę w tym państwie, jako przejaw realizacji interesów gospodarczych tego kraju. Wtedy pomoc publiczna jest przyznawana z ważnych powodów, tj. celem zachowania miejsc pracy dla obywateli czy też wzrostem gospodarczym regionu<sup>16</sup>. Należy uznać powyższe kryteria możliwości uznania pomocy za dozwoloną jako szerokie. Państwo członkowskie przydzielając dotację lub preferencje podatnikowi, np. z województwa warmińsko-mazurskiego, ma prawo uzasadnić przydzieloną pomoc potrzebą sprzyjania rozwojowi gospodarczemu regionu, w którym istnieje niski stopień zatrudnienia<sup>17</sup>.

Pomoc publiczna może mieć formę środków z zasobów publicznych, które są w sposób bezpośredni lub pośredni wydatkowane na cele przedsiębiorcy (beneficjenta). Najczęściej pomoc publiczna wyraża się w przyznanych kredytach o preferencyjnej stawce oprocentowania, dopłatach do zakupu maszyn, udzieleniu poręczeń lub gwarancji przez podmiot sektora publicznego<sup>18</sup>. Tym samym beneficjent otrzymuje korzyść, świadczenie jednostronne. Może mieć ono formę zwrotną (kredyt) lub bezzwrotną (dotacja). Zawsze jednak pomoc publiczna umiejscawia beneficjenta pomocy w pozycji korzystniejszej od innych jednostek. Dysproporcja w prawach i obowiązkach może wynikać także z selektywnej realizacji niektórych zasad prawa podatkowego przez organy stosujące prawo. Należy zatem odnieść się do tego, czy podatnik, który korzysta z dobrodziejstw zasady *in dubio pro tributario* jest uprzywilejowany względem tych, którym odmówiono realizacji tego prawa. Warto także odnieść się do możliwości różnicowania

<sup>16</sup> Vide. M. Nowacki, *Prawne aspekty bezpieczeństwa energetycznego w UE*, Warszawa 2010, s. 273.

<sup>17</sup> Wedle stanu na 10.2014 r. stopa bezrobocia w województwie warmińsko-mazurskim wynosiła 18,2 proc., podczas gdy średnia krajowa w 2014 r. to 11,3 proc. Dane Głównego Urzędu Statystycznego: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/bezrobocie-rejestrowane/bezrobotni-oraz-stop-a-bezrobocia-wg-wojewodztw-podregionow-i-powiatow-stand-w-koncu-pazdziernika-2014-r-,2,26.html> (dostęp: 30 marca 2015).

<sup>18</sup> Por. A. Dobaczewska, *Formy finansowania przedsiębiorców w świetle prawa pomocy publicznej*, Warszawa 2013, s. 51 i B. Woźniak, *Pomoc publiczna*, w: B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, *System finansowy w Polsce*, t. 2, Warszawa 2008, s. 252.

w ten sposób podatników w kontekście zakazu przyznawania pomocy publicznej przedsiębiorcom.

### **Zasada rozstrzygania na korzyść podatnika**

Prawo podatkowe wywodzi się z gałęzi prawa administracyjnego. Podatnik pełni rolę podrzędną w stosunku do organu podatkowego, który wydaje decyzję podatkową w sposób władczy. Podatnik może przedstawiać własne dowody, ingerować w tok prowadzonego postępowania podatkowego. Jednakże w gestii organu podatkowego pozostaje to, czy oświadczenia podatnika zasługują na uznanie jako wiarygodne. Warto przy tym pamiętać, że polski system podatkowy oparty jest o metodę samoobliczenia podatku. Podatnik we własnym zakresie (w wielu przypadkach) oblicza podstawę opodatkowania, stawkę podatku i składa deklarację podatkową (np. przedsiębiorca występujący jako podatnik VAT czynny<sup>19</sup>). Dlatego też organ podatkowy otrzymując deklaracje niejako daje wiarę stwierdzeniom podatnika co do zaistniałego stanu faktycznego<sup>20</sup>. Jeśli organ chce obalić domniemanie prawdziwości twierdzeń podatnika musi wszcząć postępowanie i dowieść wadliwości stanu faktycznego przedstawionego przez stronę postępowania. Oznacza to, że na organie podatkowym ciąży obowiązek udowodnienia podnoszonych zarzutów<sup>21</sup>. Jeśli organ podatkowy nie zgromadzi wystarczającego materiału dowodowego lub zgromadzony będzie zawierał wady, których nie da się usunąć to zaistnieje wątpliwość, czy rzeczywiście należy obalać twierdzenia podatnika<sup>22</sup>. W odniesieniu do podstaw stosowania powyżej zasady warto zwrócić się do dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie<sup>23</sup>: „nie można przerzucać na podatnika błędów i uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów)”. Tym samym jeśli w wyniku dokonywanej wykładni systemowej można wysnuć wnioski o konieczności rozszerzenia obowiązków podatnika to brak właściwych przepisów prawa (w tej materii) jest przesłanką negatywną obarczania podatnika ciężarem obowiązków nie mających podstawy w ustawie prawa podatkowego. Wedle przytoczonej sentencji wyroku sądowego, ustawodawca bierze pełną odpowiedzialność za spójność ale także właściwy stopień uszczegółowienia norm

<sup>19</sup> Charakter podatnika VAT czynnego został uregulowany w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, nr 177, poz. 1054).

<sup>20</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 39.

<sup>21</sup> Por. A. Mariański, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3, s. 32.

<sup>22</sup> Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku przekroczenia terminów prowadzenia kontroli skarbowej – R. Bernat, *Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego” 2014, nr 6, s. 287–306.

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 25 listopada 2009 r., III SA/Wa 1037/09, „Lex”, nr 550 181. Podobnie NSA w wyroku z 21 lutego 2012 r., I GSK 314/11, „Lex”, nr 1 426 413.



podatkowych. Normy te należą do szczególnych w systemie prawa, gdyż decydują o podstawowych ciężarach ekonomicznych obywateli.

Zdaniem przedstawicieli doktryny<sup>24</sup> zasada *in dubio pro tributario* jest regułą postępowania, standardem, który nie wymaga potwierdzenia w przepisach prawa podatkowego a jedynie zapewnienia realizacji tej zasady przez organy stosujące prawo. To, czy podatnik będzie miał możliwość skorzystania z tego prawa zależy od organu podatkowego, który prowadzi postępowanie. Nie do końca warto aprobować ten pogląd. Organ podatkowy nie może bowiem ograniczać praw podatnika, które wynikają z ogólnie przyjętych zasad postępowania (*w tym in dubio pro tributario*). Jednakże istnieją logiczne podstawy, aby zasadę tę ograniczać w konkretnym przypadku. Zawsze jednak jest to spowodowane uprzednim, celowym działaniem podatnika. Realizacja powyższej zasady może być kwestionowana gdy:

a) podatnik został prawomocnie skazany za składanie fałszywych zeznań wyrokiem karnym,

b) nie jest dostępny cały materiał dowodowy – np. część dokumentów znajduje się w posiadaniu organów podatkowych kraju trzeciego,

c) podatnik prowadzi działalność w taki sposób aby obejść prawo podatkowe.

Podatnik w postępowaniu może mieć status strony lub świadka (jeśli podatek dotyczy innego podmiotu). Prawem strony jest obrona swojej wykładni prawa podatkowego. Dlatego też strona może w sposób subiektywny opisywać zaistniały stan faktyczny. Organ może w późniejszym terminie zarzucić stronie celowe wprowadzanie w błąd organu poprzez przedstawianie np. nieprawdziwych danych. Powyższe przesłanki dają podstawę do zawężenia realizacji zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Skoro bowiem dokonuje on w sposób jawny czynności służących obejściu prawa podatkowego to intencje podatnika nie będą tożsame z podmiotem rozliczającym się prawidłowo z należności podatkowych. Za czynności służące obejściu prawa podatkowego trzeba uznać czynności podatnika, które dokonywane są jedynie w celu uniknięcia zwyczajowej formy opodatkowania w całości lub pomniejszenia podstawy opodatkowania (występującej w podobnych przypadkach). Dlatego też istotne jest, aby wykazać charakter realizacji zasady *in dubio pro tributario*, który nie stanowi niedozwolonej pomocy publicznej.

### **Niedozwolona pomoc publiczna a selektywne stosowanie zasady *in dubio pro tributario***

Skoro powyższa reguła tłumaczenia zaistniałych wątpliwości na korzyść podatnika stanowi postulat (standard), jaki powinien przyswiecać podatnikowi,

<sup>24</sup>Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatnika” 2005, nr 1, s. 33 i idem, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, w: A. Gomułowicz (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 252; A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 6.

to należy uznać, że ma ona wymiar powszechny. Aby ta zasada miała zastosowanie wystarczy wystąpienie wątpliwości co do praw i obowiązków podatnika. Dlatego też nie można zasady *in dubio pro tributario* ograniczać pod względem podmiotowym lub przedmiotowym. Skoro wspomniana zasada wynika niekiedy z błędów popełnionych przez organ podatkowy lub przez prawotwórcę, to nie ma do niej odniesienia reguła uznaniowości stosowana w postępowaniu podatkowym. Przesłankami uznania wsparcia udzielonego przez państwo za pomoc publiczną jest: korzyść otrzymującego, zakłócenie konkurencji. Najczęściej podatnik wskutek pomocy publicznej może ograniczyć swoje obowiązki lub poszerzyć prawa. W przypadku zasady *in dubio pro tributario* nie można wyciągać wniosków dotyczących sytuacji prawno-podatkowej podatnika na gruncie materialnego prawa podatkowego<sup>25</sup>. Przedmiotowa zasada ma jedynie bezpośrednie odniesienie do proceduralnego prawa podatkowego. Dlatego też nie oznacza korzyści podatnika korzyści lub innej pośredniej formy przysporzenia.

Powyżej przedstawiono trzy przesłanki uzasadniające ograniczenie zasady *in dubio pro tributario*. Zastosowanie tych kryteriów jest spowodowane potrzebą zapewnienia wiarygodności oświadczeń podatnika i zgromadzenia pełnego materiału dowodowego w sprawie. Nie można jednak odnajdywać w postępowaniu organu (nacechowanego dążeniem do realizacji prawdy obiektywnej) – prób selekcjonowania podatników. Jak to wcześniej wspomniano, przyznana pomoc publiczna oznacza dla podatnika korzyść i pozycję uprzywilejowaną względem innych. Potrzebna jest w tym wypadku zgoda i celowe działanie organu podatkowego. Dlatego też braki w materiale dowodowym lub nieetyczne rozliczanie się podatnika z zobowiązań podatkowych skutkuje wykluczeniem go z kręgu podmiotów, wobec których organ może stosować domniemanie wiarygodności (oświadczeń podatnika). Tym samym warunkiem *sine qua non* uznania selektywnej realizacji zasady *in dubio pro tributario* byłby podział (przez organ) podatników na wiarygodnych i niewiarygodnych (np. skazanych prawomocnym wyrokiem za składanie fałszywych zeznań). Aktualny stan prawny nie daje podstawy do takiego działania organów podatkowych.

## Podsumowanie

Pomoc publiczna dla przedsiębiorców jest zakazana z powodu skutków, jakie wywołuje na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej. Mimo że państwo, które je przyznaje może mieć właściwe intencje, to jednak udzielając tego wsparcia zakłóca konkurencję, różnicuje przedsiębiorców i tworzy (w sposób sztuczny) korzystniejsze warunki dla beneficjentów. Przedstawione sposoby udzielania pomocy

<sup>25</sup> Materialne prawo podatkowe dotyczy elementów konstrukcyjnych danego podatku i jest najczęściej uregulowane w ustawach dotyczących poszczególnych podatków bezpośrednich i pośrednich. W jego zakres zalicza się także sposób i tryb poboru podatku – por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 30; proceduralne prawo podatkowe dotyczy postępowania podatkowego oraz zobowiązań podatkowych – R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 63.

publicznej nie mają odniesienia do stosowania zasady prawa podatkowego jaką jest *in dubio pro tributario*. Tłumaczenie wątpliwości zaistniałych w postępowaniu na korzyść podatnika jest prawem strony i obowiązkiem organu wydającego akt administracyjny w tej procedurze. Nie ma podstaw prawnych ku temu, aby organ stosował w sposób selektywny przedmiotową zasadę. Każdy podatnik ma prawo do przedstawienia swojej wykładni przepisów podatkowych. Jeśli organ podatkowy nie jest w stanie poddać w wątpliwość oświadczenia strony oraz uwia-rygodnić swoich zarzutów, to istnieją przesłanki ku temu, aby przyjąć stanowisko podatnika w sprawie za prawidłowe. Dlatego też przepisy unijne odnoszące się do zakazu udzielania pomocy publicznej nie mają zastosowania do realizacji zasady *in dubio pro tributario*. Nawet jeśli ulega ona ograniczeniu, to ma to miejsce wyłączenie z inicjatywy podatnika, który swoim postępowaniem nie daje podstaw stosowania zasady wiarygodności oświadczeń podatnika. Jeśli zgromadzono cały materiał dowodowy, strona nie była skazana prawomocnym wyrokiem za składanie fałszywych zeznań i podatnik nie dokonuje czynności zmierzających do obejścia prawa podatkowego to rozstrzygnięcie na korzyść podatnika (w razie wątpliwości) występować powinno w każdym postępowaniu. Nie mniej jednak warto zastanowić się nad wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej<sup>26</sup> tej zasady. Bez ustawowego uregulowania rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika organy podatkowe mogą pomijać realizację tego prawa wobec niektórych podatników, co wydaje się sprzeczne z zasadą praworządności.

## BIBLIOGRAFIA

- Banasiński C. (red.). 2005.** *Ochrona konkurencji i konsumentów w Polsce i Unii Europejskiej (studia prawno-ekonomiczne)*, Warszawa.
- Bernat R. 2014.** *Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego”, nr 6.
- Biernat S. (red.). 2000.** *Studia z prawa Unii Europejskiej w piątą rocznicę utworzenia Katedry Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego*, Kraków.
- Błachucki M. 2009.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w sektorze energetycznym – wybrane zagadnienia materialnoprawne*, „Kwartalnik Prawa Publicznego”, nr 1/2.
- Brodecki Z. (red.) 2011.** *Europa przedsiębiorców*, Warszawa.
- Brzeziński B. 2005.** *Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatnika”, nr 1.
- Brzeziński B. (red.). 1998.** *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń.
- Brzeziński B., Nykiel W. 2002.** *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, nr 3.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, poz. 749, j. t.).

- Chrzan M. 2003.** *Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytutywny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 1.
- Dudzik S. 2000.** *Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa dla przedsiębiorstw*, „Państwo i Prawo”, nr 7.
- Dudzik S. 2002.** *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie wspólnoty europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków.
- Etel L. 2011.** *Podatnik prowadzący działalność gospodarczą a pomoc publiczna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 11.
- Etel M. 2012.** *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie unijnym*, Warszawa.
- Gomułowicz A. (red.), Małecki J. (red.). 2003.** *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań.
- Głuchowski J., Patyk J. 2011.** *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa.
- Jankowska A. 2005.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w świetle uregulowań wspólnotowych. Zasady i ograniczenia udzielania*, Warszawa.
- Jankowska A., Marek M. 2009.** *Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe*, Warszawa.
- Kamiński A. 2004.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce – aspekty prawne*, „Glosa”, nr 11.
- Kamiński A., Pogoński M. 2004.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce*, „Przegląd Podatkowy”, nr 10.
- Kulesza M. 1996.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw RP – uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu Rzymskiego i Układu o Stowarzyszeniu*, „Studia Iuridica”, nr 32.
- Kulesza M. 1996.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Rola gmin – uwagi wstępne na tle Traktatu Rzymskiego i Układu o Stowarzyszeniu*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego”, nr 1.
- Kurcz B. 2008.** *Kryterium selektywności w definicji pomocy państwa*, „Państwo i Prawo”, nr 10.
- Kurcz B. (red.). 2009.** *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa.
- Lissowski O. 2004.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców – regulacje Unii Europejskiej i Polskie. Rodzaje pomocy i jej recepcja*, t. 2, Poznań.
- Mackiewicz H., Werner A. 1996.** *Odsetki wyrównawcze w prawie celnym – kilka uwag na temat dopuszczalności ich nakładania*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 7.
- Mariański A. 2004.** *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 3.
- Mariański A. 2003.** *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy”, nr 5.
- Marquardt P. 2003.** *Nadawca publiczny jako beneficjent pomocy publicznej*, „Glosa”, nr 7.
- Marquardt P. 2007.** *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa.
- Mastalski R. 2008.** *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa.
- Nowacki M. 2010.** *Prawne aspekty bezpieczeństwa energetycznego w UE*, Warszawa.

- Nykiel A. 2004.** *Kwalifikacja opłat abonamentowych w rozumieniu przepisów prawa polskiego i prawa Unii Europejskiej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 5.
- Nykiel W., Nykiel A. 2002.** *Ulgi i zwolnienia podatkowe w ustawie o dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 1.
- Paczkowska-Tomaszewska A. 2007.** *Zakłócenie konkurencji w świetle wspólnotowych zasad pomocy publicznej*, „Państwo i Prawo”, nr 12.
- Pełka P., Stasiak M. 2002.** *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, Warszawa.
- Pietrzak B., Polański Z., Woźniak B. 2008.** *System finansowy w Polsce*, t. 2, Warszawa.
- Rothbard M. N. 2008.** *Ekonomia wolnego rynku*, Warszawa.
- Sobczak K. (red.). 2002.** *Europejskie prawo gospodarcze w działalności przedsiębiorstw*, Warszawa.
- Stoczkiewicz M. 2011.** *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw energetycznych w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa.
- Szydło M. 2007.** *Pomoc państwa dla przedsiębiorców a swobodny przepływ towarów we Wspólnocie Europejskiej (relacje między art. 87 a art. 28 TWE)*, „Państwo i Prawo”, nr 3.
- Szydło M. 2002.** *Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie”, nr 4.
- Wieczorek P. 2006.** *Pomoc publiczna w Polsce na tle Unii Europejskiej*, „Kontrola Państwowa”, nr 1.
- Wolański R. 2009.** *System podatkowy w Polsce*, Warszawa.
- Wróbel A. (red.). 2012.** *Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa.

## STRESZCZENIE

Przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą (rywalizując ze sobą) stosują różne ceny, technologie czy akcje promocyjne dla klientów. Jednakże w trakcie postępowania podatkowego podmioty te (niezależnie od pozycji na rynku) wydają się mieć te same prawa i obowiązki jako strona. Wyjątkiem są sytuacje, w których organ podatkowy tłumaczy zaistniałe wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Takie postępowanie organu nie jest obligatoryjne i w praktyce zależy od jego uznania. Oznacza to, że organ podatkowy może różnie traktować podatników znajdujących się w podobnych sytuacjach. Działanie, w którym organ podatkowy przyznaje pewne prawa (przysporzenia) podmiotom, czyniąc je uprzywilejowanymi, nosi znamiona udzielenia pomocy publicznej. Tylko w wyjątkowych sytuacjach taka pomoc jest dozwolona. Dlatego też uprawnione było dokonanie analizy wybranego stosowania zasady *in dubio pro tributario* w kontekście zakazu udzielania pomocy publicznej. W wyniku podjętych badań przyjęto, że powyższa zasada ma charakter powszechny i nie ma podstaw prawnych aby stosować ją

selektywnie. Przysługuje zawsze gdy wątpliwość dotyczy charakteru praw i obowiązków podatnika. Istnieją przypadki ograniczenia realizacji powyższej zasady (np. działanie podatnika w celu obejścia prawa podatkowego) ale nie muszą być one inicjowane przez podatnika. Organ nie może decydować, wobec kogo realizować tę zasadę. Dlatego też nie stanowi ona pomocy publicznej. Ponieważ tłumaczenie niejasności na korzyść podatnika ma wymiar idei (postulatu), w pełni uzasadnionym byłoby wprowadzenie w przepisach Ordynacji podatkowej, obok zasady praworządności, także zasady *in dubio pro tributario*.

**Słowa kluczowe:** pomoc publiczna, podatnik, zasady prawa podatkowego.

### **SUMMARY**

Entrepreneurs established (competing with each other) have different prices, technologies and promotional campaigns for clients. However, in the course of the investigation they tax (regardless of position in the market) seem to have the same rights and obligations as a party to. Except for situations in which the tax authority translates any doubt in favour of the taxpayer (*in dubio pro tributario*). Such proceedings of the tax body aren't compulsory and in practice is at his discretion. It means that the tax organ can differently treat taxpayers being in similar situations. Action, in which the tax body is granting the sure rights (causing) for individuals making them privileged is having hallmarks of granting the state aid. In exceptional situations such a help is only permitted. Therefore, it was entitled to analyse the application of the principle *in dubio pro tributario* in the context of the prohibition of state aid. As a result of the investigations undertaken, assumed that the above rule is widespread and there is no legal basis to apply it selectively. Is always when the question relates to the nature of the rights and obligations of the taxpayer. Cases of limiting the realization of the above-mentioned rule exist (e.g. acting of taxpayer in the destination of getting around the fiscal law) but they not have to be initiated by the taxpayer. The tax body can't decide towards whom to realize this principle. Therefore she doesn't constitute the state aid. Since explaining vagueness to the benefit of the taxpayer is measuring idea, of demand fully enforcing the general tax law in provisions besides the principle would be justified laws and orders also a principle *in dubio pro tributario*.

**Keywords:** state aid, taxpayer, tax law principles.