

Warszawa, dnia 12 września 2025 r.

prof. Uła dr hab. Adam Mariański
Prezes Fundacji
Polski Instytut Analiz Prawno-Ekonomicznych
Adres do korespondencji
ul. Tylna 4c/1
90-348 Łódź

OPINIA PRAWNA

*dotycząca rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy –
Ordynacja podatkowa (druk nr 1265)*

I. Przedmiot opinii

Przedmiotem niniejszej opinii jest ocena projektowanych¹ zmian w **art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa** (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, *dalej jako „Ordynacja podatkowa”, „o.p.”*), który zobowiązuje organy podatkowe do podejmowania w toku postępowania podatkowego wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (zasada prawdy obiektywnej).

Do treści tego przepisu proponuje się dodać zasadę, że w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony (projektowany art. 122 § 2 Ordynacji podatkowej). Zasada ta nie znajdzie zastosowania w przypadkach, gdy:

- w postępowaniu uczestniczą strony o spornych interesach lub wynik postępowania ma bezpośredni wpływ na interesy innych osób;
- przepisy prawa wymagają od strony wykazania określonych faktów;
- sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa.

Rozszerzenie stosowania zasady *in dubio pro tributario* na wątpliwości faktyczne należy ocenić pozytywnie i uznać za zmianę oczekiwaną oraz uzasadnioną z perspektywy konstytucyjnych gwarancji ochrony podatnika. Krytycznie należy natomiast odnieść się do przyjętych w projekcie wyjątków, które znacząco ograniczają praktyczną doniosłość tej zasady. Tym samym projektowane rozwiązanie – zamiast zwiększać pewność prawa i zaufanie obywatela do państwa – **stwarza ryzyko iluzoryczności tej gwarancji i**

¹ Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 1265).

pozostawia organom podatkowym zbyt szeroką swobodę w decydowaniu o jej zastosowaniu.

Przedmiotem analizy jest poniższy rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy² – Ordynacja podatkowa (druk nr 1265).

USTAWA
z dnia ...
o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa

Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, 497, 621 i 622) w art. 122 dotychczasową treść oznacza się jako § 1 i dodaje się § 2 w brzmieniu:

„§ 2. W postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony, z wyjątkiem przypadków gdy:

- 1) w postępowaniu uczestniczą strony o spornych interesach lub wynik postępowania ma bezpośredni wpływ na interesy innych osób;
- 2) przepisy prawa wymagają od strony wykazania określonych faktów;
- 3) sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa.”.

Art. 2. Przepis art. 122 § 2 ustawy zmienianej w art. 1 ma zastosowanie także do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 3. Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

II. Przepisy stanowiące podstawę prawną opinii:

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, dalej jako: „**Konstytucja RP**”);
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej jako: „**Ordynacja podatkowa**”, „**o.p.**”).

III. Szczegółowe stanowisko w sprawie:

² Stan na 11 września 2025 r.

Polski Instytut Analiz Prawno-Ekonomicznych, kierując się swoją misją, podejmuje systematyczną ocenę zmian w systemie prawnym i ich oddziaływania na funkcjonowanie państwa i sytuację podatników. Głos w sprawie projektowanych zmian w Ordynacji podatkowej stanowi naturalny wyraz realizacji tej misji, ponieważ dotyczą one fundamentów relacji pomiędzy podatnikiem a organami państwa. Jak wskazano w misji Instytutu: *Najważniejszy dla nas jest człowiek. Państwo powinno zapewniać realizację jego potrzeb bez konieczności ingerowania w zakresie większym niż zapewnienie warunków do jego rozwoju*³.

Od jakości regulacji podatkowych wprost zależy nie tylko poziom zaufania obywateli do prawa, ale także kształt całej relacji państwo–podatnik. Przepisy nieprecyzyjne, pełne wyjątków i pozostawiające organom szerokie możliwości interpretacyjne podważają pewność obrotu gospodarczego i budzą poczucie arbitralności działania administracji. **Takie rozwiązania nie tylko osłabiają ochronę konstytucyjnych praw jednostki, ale także w praktyce niweczą deklarowaną przez ustawodawcę gwarancję bezpieczeństwa prawnego.**

Prawo podatkowe winno charakteryzować się szczególnie wysokim poziomem legislacji. Wszystkie unormowania powinny być tak sformułowane, aby podatnik miał możliwość łatwego ustalenia ich znaczenia. Państwo, które uchwała przepisy niejasne, przerzuca ciężar odpowiedzialności na obywatela, zamiast pełnić swoją podstawową funkcję – **zapewniać jasne, przewidywalne i sprawiedliwe reguły postępowania.**

Ze względu na stan polskiego prawa podatkowego oraz praktykę jego stosowania przez organy podatkowe szczególnie istotnego znaczenia nabiera przestrzeganie zasady *in dubio pro tributario*, czyli nakazu rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada ta pełni rolę gwarancyjną, zapewniając ochronę jednostki w relacji z aparatem państwowym oraz stanowiąc przeciwwagę dla asymetrii pozycji stron postępowania podatkowego. Jej przestrzeganie służy realizacji konstytucyjnych wartości, w tym **zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady pewności prawa.**

Jak wskazuje się w literaturze: *ustanowienie explicite zasady in dubio pro tributario w ogólnym prawie podatkowym stanowiło od wielu lat postulat podnoszony w doktrynie prawa podatkowego (por. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 250–258 i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 104–108). Zanim zasadzie tej nadano kształt normatywny, uznawano ją za quasi-logiczną konsekwencję innych zasad wyprowadzanych z Konstytucji RP. W szczególności podstawę do jej stosowania wywodzono z art. 2 Konstytucji RP (zasady demokratycznego państwa prawnego i wyprowadzanych z niej nakazów: określoności i jednoznaczności w formułowaniu*

³ Misja fundacji, <https://piape.pl/o-nas/misja> (dostęp: 1.09.2025 r.).

przepisów prawa, a także tworzenia prawa w sposób budujący zaufanie do organów państwa) oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP (zasady ustawowej regulacji opodatkowania)⁴.

Jak słusznie wyżej wskazano, uzasadnienie *in dubio pro tributario* opiera się na kilku fundamentalnych założeniach konstytucyjnych i aksjologicznych. **Zasada państwa prawnego** wymaga, aby prawo było jasne, precyzyjne i przewidywalne, co w dziedzinie prawa podatkowego nabiera szczególnego znaczenia ze względu na władczy charakter stosunku podatkowoprawnego. **Zasada pewności prawa** nakazuje, aby adresat normy mógł przewidzieć konsekwencje swojego zachowania, co jest niemożliwe przy wieloznacznych czy niejasnych przepisach. **Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa** implikuje, że podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji błędów legislacyjnych. Wreszcie asymetria pozycji stron stosunku podatkowoprawnego uzasadnia przyznanie słabszej stronie – podatnikowi – dodatkowych gwarancji procesowych.

Z problemem rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu prawnego oraz faktycznego spotykamy się praktycznie każdego dnia w trakcie prowadzenia spraw podatkowych przez organy podatkowe, a następnie kontroli ich decyzji przez sądy administracyjne. Przy czym w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego zagadnienie to pojawia się już na wcześniejszym etapie, czyli ustalenia, jakie zachowanie jest zgodne z prawem. **W tym kontekście zasada *in dubio pro tributario* ma nieocenione znaczenie praktyczne, ponieważ stanowi instrument ochrony podatnika przed negatywnymi skutkami niejasności i niedoskonałości prawa.** Jej stosowanie nie tylko ogranicza ryzyko arbitralności działań administracji, ale przede wszystkim wzmacnia pewność prawa, będąc jednym z podstawowych mechanizmów realizacji funkcji gwarancyjnej prawa w demokratycznym państwie prawnym.

Zasada pewności prawa stanowi jeden z fundamentów demokratycznego państwa prawnego, o którym mowa w art. 2 Konstytucji RP. Oznacza ona, że obywatel powinien móc w sposób racjonalny przewidzieć konsekwencje swoich działań i decyzji, a obowiązki publicznoprawne muszą być formułowane w sposób jasny i przejrzysty.

W obszarze prawa podatkowego, które głęboko ingeruje w sferę praw i wolności jednostki, wymóg ten nabiera szczególnego znaczenia. Niepewność co do treści obowiązków podatkowych czy skutków czynności podejmowanych przez podatnika godzi bezpośrednio w zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. **Z tego względu każda regulacja, która ma na celu doprecyzowanie i wzmocnienie przewidywalności rozstrzygnięć w postępowaniu podatkowym, powinna być interpretowana jako realizacja konstytucyjnej zasady państwa prawnego.**

⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 2(a).

Art. 2. [Zasada demokratycznego państwa prawnego]

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Projektowana zmiana ustawy – Ordynacja podatkowa, przewidziana w rządowym projekcie (druk nr 1265), zakłada wprowadzenie do art. 122 nowego § 2, zgodnie z którym **w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony**. Jednocześnie projektodawca **przewidział trzy wyjątki** od tej zasady, tj. w sytuacji, gdy w postępowaniu uczestniczą strony o spornych interesach lub wynik postępowania ma bezpośredni wpływ na interesy innych osób, gdy przepisy prawa wymagają od strony wykazania określonych faktów, a także gdy sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa.

W tym kontekście trzeba przypomnieć, że dotychczasowy art. 2a Ordynacji podatkowej, wprowadzony w 2016 r., ograniczał zasadę *in dubio pro tributario* wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa. **Już wtedy podnoszono, że takie zawężenie ma charakter niekonstytucyjny, gdyż w praktyce największe problemy powstają nie na tle abstrakcyjnych interpretacji norm, lecz przy ustalaniu stanu faktycznego**. Podatnik, będący stroną słabszą w relacji z organem wyposażonym w aparat kontrolny i dowodowy, nie powinien być obciążany skutkami niedających się usunąć wątpliwości faktycznych. Skoro obowiązek rzetelnego i pełnego wyjaśnienia sprawy ciąży na organie, to skutki niepewności dowodowej muszą być rozstrzygane na korzyść strony, a nie fiskusa.

Projektowana nowelizacja pozornie zmierza w tym kierunku, jednak poprzez wprowadzenie szerokich wyjątków prowadzi do faktycznego osłabienia, a nie wzmocnienia, konstytucyjnej gwarancji.

Najbardziej problematyczny jest art. 122 § 2 pkt 3, który przewiduje, że zasada nie będzie miała zastosowania, gdy sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa. **Wprowadza się w ten sposób do systemu prawa pojęcia nieostre i niedookreślone**, które nie posiadają definicji ustawowej, a ich wykładnia pozostaje w pełni uzależniona od praktyki organów podatkowych.

Po drugie, sformułowanie *istotny interes państwa* jest wprost elementem pojęcia *ważnego interesu publicznego*, co prowadzi do zbędnego powielania i dodatkowo osłabia jasność regulacji. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r. (sygn. akt II FSK 1522/19): *Pojęcie interesu publicznego jest pojęciem szerokim i nieostrym, nie ulega jednak wątpliwości, że obejmuje ono interes ogółu, a nie jedynie*

*interesy indywidualne. Przy czym konkretyzację tej wspólnoty (społeczności), której interes powinien być uwzględniony, wyznacza zakres żądanej informacji*⁵.

Po trzecie, przyjęcie takiej przesłanki oznacza w praktyce, że organ podatkowy zawsze będzie mógł powołać się na fiskalny interes państwa w postaci zapewnienia wpływów budżetowych i uchylić zasadę *in dubio pro tributario*. **Prowadzi to do sytuacji, w której rozwiązanie pierwotnie przewidziane jako gwarancyjne staje się iluzoryczne, a jego zastosowanie zależy wyłącznie od subiektywnej oceny organu, zamiast wzmacniać ochronę podatnika.**

Tak skonstruowana regulacja godzi w konstytucyjną zasadę pewności prawa i ochrony zaufania obywatela do państwa. **Obywatel, który nie może przewidzieć konsekwencji swoich działań, a jednocześnie wie, że organ podatkowy zawsze może powołać się na ważny interes publiczny i obciążyć go skutkami nieusuwalnych wątpliwości dowodowych, znajduje się w sytuacji pułapki legislacyjnej, której istnienia Konstytucja nie dopuszcza.**

W uzasadnieniu projektodawca wskazuje, że rozwiązanie przewidziane w projekcie ma na celu *wzmocnienie instrumentów ochrony praw i interesów podatnika oraz innych stron postępowania podatkowego, a także poprawienie relacji między podatnikami a organami podatkowymi*. Ponadto podkreśla, że zmiana ta *realizuje postulat przyjaznej administracji*, poprzez wyraźne wskazanie, że w postępowaniach wszczętych z urzędu wątpliwości co do stanu faktycznego, których nie udało się usunąć po przeprowadzeniu wnikliwego i wszechstronnego postępowania dowodowego, należy rozstrzygać na korzyść strony.

Analizując projekt krytycznie, należy zauważyć, że przyjęta konstrukcja nie realizuje w praktyce deklarowanych celów. Pomimo pozornie ochronnego charakteru zasady, szerokie i nieostre wyjątki – w szczególności możliwość powołania się na *ważny interes publiczny* lub *istotny interes państwa* – w istocie utrwalają asymetrię w relacji państwo–obywatel. W praktyce oznacza to, że organ podatkowy, dysponując pełnym aparatem dowodowym i kontrolnym, może niemal zawsze uzasadnić swoje decyzje koniecznością ochrony fiskalnego interesu Skarbu Państwa. **W efekcie zamiast wzmocnić ochronę praw podatnika i zapewnić przewidywalność postępowania, zmiana ryzykuje utrwalenie dominującej pozycji organu oraz ograniczenie realnej skuteczności zasady *in dubio pro tributario*.**

W konsekwencji, zamiast realizować postulaty przyjaznej administracji i ochrony interesów stron postępowania, projektowana regulacja może w praktyce faworyzować interes fiskalny państwa, pozostawiając podatnika w relacji podporządkowanej wobec organów. **Tak skonstruowane rozwiązanie nie tylko nie redukuje nierówności, ale**

⁵ Wyrok NSA z 10.01.2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488.

wręcz może utrwaląć systemową przewagę organu, czyniąc zasadę *in dubio pro tributario* instrumentem iluzorycznym, pozbawionym realnego znaczenia ochronnego.

Z tego względu należy jednoznacznie stwierdzić, że projektowany art. 122 § 2 w proponowanym brzmieniu⁶ **narusza konstytucyjne zasady państwa prawnego, w szczególności zasady pewności prawa, zaufania obywatela do państwa, a w konsekwencji nie realizuje w pełni zasady demokratycznego państwa prawa.** Wątpliwości budzi przede wszystkim wprowadzenie pkt. 3., który powinien zostać wykreślony w całości, aby zapewnić zgodność nowelizacji z Konstytucją i urzeczywistnić realną, a nie jedynie pozorną, gwarancję ochrony podatnika.

Polski Instytut Analiz Prawno-Ekonomicznych, wypełniając swoją misję aktywnego monitorowania zmian strukturalnych polskiego państwa, wskazuje, że rzeczywista ochrona podatnika wymaga nie tylko formalnego rozszerzenia zasady *in dubio pro tributario* na wątpliwości faktyczne, lecz przede wszystkim wyeliminowania wszelkich wyjątków, które w praktyce czynią tę zasadę iluzoryczną. **Tylko poprzez usunięcie nieostrych i nadmiernie szerokich przesłanek wyjątku możliwe będzie pełne urzeczywistnienie wartości konstytucyjnych oraz zapewnienie równowagi między fiskalnym interesem państwa a ochroną praw jednostki.**

prof. UŁa dr hab. Adam Mariański
Prezes Fundacji
Polski Instytut Analiz Prawno-
Ekonomicznych

⁶ Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 1265).