Fragment

Interpretacje podatkowe. Analiza instrumentów prawnych w zakresie udzielania informacji o stosowaniu przepisów prawa daninowego + wzory dokumentów

Przejdź do produktu na **ksiegarnia.beck.pl**

Jagoda Kondratowska-Muszyńska

Rozdział I. Rodzaje instrumentów prawnych w zakresie udzielania informacji o stosowaniu przepisów prawa daninowego

1. Rodzaje informacji w zakresie właściwego stosowania przepisów prawa

Obecnie w polskim systemie prawa – obok przepisów OrdPU dotyczących wydawania przez organy administracji skarbowej interpretacji przepisów prawa podatkowego – możliwe jest także uzyskanie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia innych danin publicznych na podstawie PrPrzed oraz innych ustaw (SysUbSpołU, UbRolIndU, ŚOZŚrPubU). Przepisy regulujące zasady wydawania interpretacji we wskazanej ustawie są przy tym bardzo skąpe i wskazują tylko na podstawowe kwestie. Także w ustawach dotyczących prawa celnego (PrCelne, UKC) i AkcyzU uregulowane zostały instytucje, których celem jest przekazanie wnioskodawcy informacji w zakresie właściwego stosowania przepisów prawa.

Biorąc pod uwagę ogromne znaczenie, jakie w systemie prawa daninowego ma wykładnia językowa, literalna, oraz uwzględniając rozbieżne regulacje prawne dotyczące sposobów uzyskania informacji o przepisach prawa, w tym zwłaszcza prawa daninowego, należy przeanalizować zagadnienie prawa do informacji podatkowej, wychodząc przy tym od podwalin wszelkich uprawnień i obowiązków obywateli zawartych w Konstytucji RP. Porównując bowiem przepisy ze wskazanych aktów prawnych, można dojść do wniosku, że ustawodawca polski nie posiada jednolitej koncepcji uregulowania prawa do uzyskania pewnej i poprawnej informacji w zakresie stosowania przepisów nakłada-

jących na obywateli obowiązki w zakresie danin publicznych. Bogate orzecznictwo i publikacje naukowe skupiają się przeważnie wokół zagadnienia interpretacji podatkowych na gruncie polskich regulacji.

Istotne wydaje się także wypracowanie optymalnego zakresu przedmiotowego informacji z uwzględnieniem uwarunkowań legislacyjnych i relacji organów administracji z podmiotami administrowanymi. W Europie także nie ma jednego modelu wiążących informacji o przepisach prawa daninowego, głównie w zakresie podatków. W Danii nie można wnioskować o udzielenie informacji dotyczącej np. VAT, cła i podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko opodatkowania międzynarodowych struktur biznesowych. We Francji także interpretacje dotyczą głównie międzynarodowego opodatkowania. W Czechach i Słowacji wiążące informacje są ograniczone przez ustawodawcę do spraw dotyczących cen transferowych. W Wielkiej Brytanii można skorzystać z tzw. uprzednich wyjaśnień (*advance clearances*) dla niektórych planowanych transakcji.

Jednolite regulacje na poziomie UE występują jedynie w przypadku unijnego prawa celnego. W zakresie pozostałych regulacji daninowych państwa członkowskie mogą dowolnie kształtować kwestie wydawania informacji o przepisach prawa, przy czym zakres przedmiotowy jest ujęty różnorodnie.

2. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Przedmiotem zainteresowania niniejszej publikacji jest przede wszystkim instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego uregulowana w OrdPU, która to instytucja w obecnych czasach jest powszechna i wykorzystywana z wielu względów. Interpretacje podatkowe w polskim systemie prawa podatkowego są instrumentem, który ma dwie funkcje. **Funkcja informacyjna** pozwala wskazać, jaki przepis prawa podatkowego ma zastosowanie w danej sytuacji faktycznej przedstawionej przez wnioskodawcę. **Funkcja gwarancyjna** ma zapewnić wnioskodawcę, że zastosowanie się do treści wydanej interpretacji nie będzie powodowało negatywnych dla niego konsekwencji – zarówno finansowych, jak i w zakresie odpowiedzialności karnoskarbowej. Od dawna zauważano, że istotnym problemem jest stale rosnąca liczba wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Obecnie liczba wydawanych rocznie interpretacji indywidualnych oscyluje między 20 000 a 38 000 (najwięcej interpretacji wydano w 2014 r. – 37 891, najmniej w 2020 r. – 20 270).

Przepisy normujące interpretacje podatkowe są najbardziej rozbudowane i szczegółowe, dlatego też stanowią idealną bazę dla dalszych rozważań. Biorąc pod uwagę rozbieżne regulacje prawa polskiego dotyczące sposobów uzyskania informacji o przepisach prawa, w tym zwłaszcza prawa daninowego, przy uwzględnieniu warunków poprawnej legislacji, relacji między administracją a administrowanymi oraz uwarunkowań konstytucyjnych, należy dokonać analizy przepisów prawnych i wypracować pewne postulaty w celu udoskonalenia i usprawnienia udzielania informacji o właściwym stosowaniu regulacji prawnych dotyczących prawa daninowego.

Podstawowym zagadnieniem, jakie nasuwa się po wstępnym zapoznaniu z regulacjami dotyczącymi informacji podatkowych innych państw europejskich, jest zagadnienie **właściwego zakresu przedmiotowego tych informacji**. Należy więc odpowiedzieć na pytanie, jakie przepisy prawne powinny podlegać wykładni legalnej.

Istotne jest także to, w jaki sposób powinna być uregulowana procedura wydawania pism zawierających informacje o przepisach prawa. Czy regulacje powinny znajdować się w ustawie, czy może w akcie podustawowym? W akcie już istniejącym czy w akcie odrębnym? Regulacje powinny zostać wprowadzone na szczeblu krajowym czy unijnym?

Z kolei przy rozważaniu zagadnienia formy prawnej informacji o przepisach prawa daninowego, które są różne w zależności od tego, czego dana informacja dotyczy i na jakiej podstawie prawnej jest udzielana, istotne jest także, jaka powinna być właściwa forma prawna pisma zawierającego informacje o przepisach prawa.

Poza wymienionymi problemami można też wskazać wiele innych ważkich kwestii, np. w ramach jakiej procedury powinny być udzielane informacje o przepisach prawa. Czy pismo zawierające informację o właściwym stosowaniu przepisów prawa powinno być wiążące dla adresatów i organów państwa? Istotne jest także zagadnienie, jaki powinien być termin właściwy na wydanie pisma zawierającego informacje o przepisach prawa oraz jakie organy powinny być uprawnione do wydawania pism zawierających informacje o przepisach prawa.

Obecna sytuacja prawna powoduje także, że ustawodawcy można postawić zarzut braku przestrzegania konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Wydaje się bowiem, że ze względu na treść regulacji zawartych w PrPrzed podmioty prowadzące działalność gospodarczą są prawnie uprzywilejowane. Trybunał Konstytucyjny już na początku swojej działalności orzeczniczej wskazywał na istotę zasady równości wobec prawa. Treścią tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów prawa charakteryzujących się daną – relewantną z punktu widzenia danej regulacji – cechą[1]. W przypadku płatników danin publicznych nie można różnicować ich sytuacji prawnej ze względu na to, czy posiadają status przedsiębiorcy.

Powstaje także wątpliwość dotycząca wzajemnych relacji między przepisami OrdPU dotyczącymi interpretacji podatkowych a przepisami zawartymi w PrPrzed. Czy w sytuacji dualizmu prawnego przedsiębiorca może wystąpić o interpretację przepisów prawa podatkowego, wskazując jako podstawę prawną jedynie przepisy art. 14b i nast. OrdPU, czy może wystąpić ze stosowanym wnioskiem na podstawie art. 34–35 PrPrzed[2]?

Liczne zastrzeżenia budzi także zbyt powszechny i łatwy dostęp do interpretacji podatkowych lub innych aktów interpretacyjnych. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu[3],

---

1 *B. Banaszak*, komentarz do art. 32, (w:) *B. Banaszak*, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 183; *L. Garlicki*, *M. Zubik*, komentarz do art. 32, (w:) *M. Derlatka*, *K. Działocha*, *S. Jarosz-Żukowska*, *A. Łukaszczuk*, *P. Sarnecki*, *W. Sokolewicz*, *J. Trzciński*, *M. Wiącek*, *K. Wojtyczek*, *L. Garlicki*, *M. Zubik*, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, red. *L. Garlicki*, *M. Zubik*, Warszawa 2016.

2 *C. Kosikowski*, komentarz do art. 10, (w:) *C. Kosikowski*, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2013, Lex/el.

3 *W. Nykiel*, *D. Strzelec*, Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, cz. 1, PP 2007, Nr 5, s. 34–40.

polski ustawodawca przyjął szeroki zakres przedmiotowy sytuacji, w których wnioskodawcy może zostać udzielona interpretacja indywidualna. Jest to zakres o wiele szerszy niż w innych państwach europejskich, ponieważ ustawodawstwa obcych państw wskazują, że interpretację można uzyskać np. tylko dla określonych działań bądź też w zakresie określonych podatków lub wymienionych zagadnień. Następstwem tak szerokiego ujęcia podmiotowego i przedmiotowego jest jednak ogromna liczba wydawanych interpretacji. Zbyt szeroka dostępność możliwości zwrócenia się z wnioskiem o wydanie interpretacji powoduje, że interpretacje niejako zastępują obowiązujące normy prawne.

Rocznie organy interpretacyjne wydają ogromną liczbę samych interpretacji podatkowych. Większość aktów wskazujących na nieprawidłowość stanowiska wnioskodawcy jest następnie zaskarżana do sądu administracyjnego, co doprowadza do tego, że sądy nie są w stanie w rozsądnym terminie rozpatrzeć skarg dotyczących interpretacji. Taki sposób udzielania informacji podatkowej jest bardzo drogi i mało efektywny – musi być więc zmieniony[4].

Słuszny wydaje się postulat, aby zwiększyć liczbę ogólnych interpretacji podatkowych i aby przede wszystkim wydawanie tych interpretacji ogólnych było skoordynowane z orzecznictwem sądowym dotyczącym zbliżonych problemów prawnych. Sygnalizowanie problemów interpretacyjnych dotyczących przepisów daninowych (np. poprzez znaczną liczbę wniosków o udzielenie interpretacji podatkowych w indywidualnych sprawach) powinno być asumptem do działań podejmowanych z urzędu przez organy państwa w celu stworzenia jasnej i niepozostawiającej żadnych wątpliwości sytuacji prawnej podmiotów obowiązanych do świadczenia daniny publicznej. Efektem działań powinny być czynności legislacyjne zmierzające do zmiany treści niejasnych przepisów albo też ogólne wyjaśnienia dotyczące właściwego rozumienia i stosowania wątpliwych regulacji prawnych.

Podstawa prawna:

- art. 7d–7k AkcyzU,
- art. 14, 14a OrdPU,
- art. 70 ust. 2a, art. 92 PrCelne,
- art. 34–35 PrPrzed,
- art. 83d SysUbSpołU,
- art. 109a ŚOZŚrPubU,
- art. 62a UbRolIndU,
- art. 33–37 UKC.

[4] Uzasadnienie do projektu z 6.10.2017 r. ustawy – Ordynacja podatkowa; projekt ustawy przedstawiony przez Komisję Kodyfikacji Ogólnego Prawa Podatkowego działającą przy ministrze właściwym do spraw finansów publicznych, https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji (dostęp: 10.7.2023 r.).

Jagoda Kondratowska-Muszyńska

Rozdział II. Istota interpretacji podatkowych

1. Konstytucyjne podstawy wydawania interpretacji podatkowych

Podstawę nakładania na obywateli obowiązków podatkowych stanowi Konstytucja RP, a dokładnie postanowienie art. 217, gdzie ustrojodawca wskazał, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Obecnie w polskim systemie prawa obowiązuje około 20 ustaw zawierających regulacje w zakresie materialnego prawa podatkowego. Każda ustawa zawiera delegacje dla organów wykonawczych państwa do wydawania rozporządzeń uszczegóławiających niektóre – bardziej ogólne – zapisy ustawy. Akty prawne w tym zakresie są w wielu przypadkach bardzo rozbudowane i w efekcie mało czytelne.

Niejednokrotnie, aby dobrze odczytać zakodowaną w przepisach normę, niezbędne jest zapoznanie się z wieloma przepisami z kilku aktów prawnych. Rodzi to poważne komplikacje i powoduje, że podmioty, do których przecież akty te są bezpośrednio skierowane, nie są w stanie przeprowadzić prawidłowej dekodyfikacji norm prawnych i tym samym wywiązać się z obywatelskich obowiązków nałożonych przepisami ustaw podatkowych, a pośrednio także przez samą Konstytucję RP, gdzie w art. 84 ustanowiono, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego są instrumentem, który ma dwie funkcje. **Funkcja informacyjna** pozwala wskazać, jaki przepis prawa podatkowego ma zastosowanie w danej sytuacji faktycznej przedstawionej przez wnioskodawcę. **Funkcja gwa-**

rancyjna ma zapewnić wnioskodawcę, że zastosowanie się do treści wydanej interpretacji nie będzie powodowało negatywnych dla niego konsekwencji – zarówno finansowych, jak i w zakresie odpowiedzialności karnoskarbowej.

Głównym celem wprowadzenia przepisów regulujących tematykę interpretacji podatkowych jest bezsprzecznie „urzeczywistnienie spójności aksjologicznej systemu prawa, która mogłaby być naruszona ze względu na wysoki stopień skomplikowania norm prawa podatkowego. Chodzi między innymi o realizowanie takich wartości, jak równość opodatkowania, pewność prawa, jego przewidywalność, które są częściami składowymi zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Cel ten ma być osiągany w szczególności poprzez dokonywanie interpretacji, czyli wykładni prawa – dla ustalenia, uzasadnienia i przekazania oceny możliwości jej stosowania”[1].

2. Ewolucja przepisów o interpretacjach podatkowych

Kształtowanie obecnej regulacji w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego przebiegało jednak stopniowo i reforma ta nadal trwa. Odnosi się to zresztą nie tylko do przepisów dotyczących samych interpretacji, lecz także do całego systemu prawa podatkowego. Można śmiało postawić tezę, że ta gałąź prawa jest nowelizowana najczęściej[2], przy czym liczba nowelizacji jest stanowczo nadmierna.

Instytucja interpretacji prawa podatkowego w chwili jej wprowadzenia do systemu polskiego prawa nie odpowiadała jednak w swej treści obecnie obowiązującej regulacji. Pierwotnie, w chwili uchwalenia OrdPU w 1997 r., ustawodawca przewidział jedynie formę interpretacji urzędowych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej oraz pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników wydawanych przez właściwy organ podatkowy I instancji[3].

Niejasny pozostawał wtedy charakter prawny instytucji interpretacji ministra finansów. Wątpliwości budziła zwłaszcza możliwość traktowania tych interpretacji jako wykładni legalnej przepisów podatkowych o charakterze wiążącym dla adresatów norm podatkowych. Wykazywano wówczas obawy, że „poprzez wprowadzenie tej regulacji dojdzie do

[1] *T. Bekrycht*, *J. Brolik*, Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny (artykuł dyskusyjny), SPE 2012, Nr 85, s. 14.

[2] *J. Kondratowska*, Ewolucja ustaw podatkowych w latach 1989–2016, MoPod 2016, Nr 7, s. 24–30.

[3] Artykuł 14 OrdPU w brzmieniu pierwotnym: „§ 1. Minister Finansów: 1) sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych, 2) dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego urzędowej interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. […] § 4. Właściwy organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta, jest obowiązany do udzielenia pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej”.

ustawowego usankcjonowania istnienia w polskim prawie podatkowym tzw. prawa powielaczowego jako pełnoprawnego źródła prawa”[4].

Od czasu wprowadzenia instytucji interpretacji urzędowych i pisemnych informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego wielokrotnie nowelizowano przepisy w tym zakresie. W 2005 r. znacząco je zreformowano – WprSwobDziałGospU wprowadziła w przepisach OrdPU instytucję interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w miejsce poprzednio obowiązującej pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. Jednak rozbudowa tej regulacji i wyodrębnienie jej w osobny rozdział 1a działu II OrdPU nastąpiło dopiero w 2007 r. wraz z wejściem w życie ZmOrdPU06[5].

Od tej chwili przepisy pozostawały niemal w niezmienionym kształcie do 2015 r. Wtedy to ustawodawca zaproponował reorganizację procedury wydawania interpretacji podatkowych. Uchwalona 10.7.2015 r. AdmPodU (której przepisy miały wejść w życie pierwotnie z dniem 1.1.2016 r., jednak – ze względu na szeroki zakres przewidywanych zmian i konieczność przeprowadzenia kompleksowych prac w celu przygotowania jednostek do sprawnego i funkcjonalnego realizowania nałożonych zadań – termin ten przesunięto na 1.1.2017 r., a następnie na 1.3.2017 r.) oraz ZmOrdPU15 wprowadziły nowe rozwiązania. Część z nich była już postulowana przez doktrynę[6], jak chociażby – przewidziany obecnie w art. 14r OrdPU – wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Jednakże AdmPodU została – przed jej wejściem w życie, w dniu 1.3.2017 r. – uchylona przez PWKASU. Ustawa uchylająca AdmPodU oraz towarzysząca jej KASU stanowią (zgodnie z założeniami ustawodawcy) pierwszą kompleksową regulację dotyczącą określenia zadań oraz organizacji administracji podatkowej, w tym regulacje dotyczące pracowników administracji podatkowej i zasad naboru na niektóre stanowiska urzędnicze w administracji podatkowej. Na mocy nowelizacji ustawodawca dokonał także istotnej reorganizacji zadań administracji podatkowej. Zmiany zaszły także w zakresie organów właściwych do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Głównym założeniem była centralizacja kompetencji w tym zakresie.

Była to bardzo znacząca i oczekiwana zmiana, która budziła nadzieje na poprawę jakości wydawanych interpretacji. Centralizacja wydawania i gromadzenia interpretacji podatkowych miała na celu poprawę skuteczności i efektywności zarządzania całymi zasobami interpretacji podatkowych i czuwania nad jednolitością oraz spójnością treści w nich zawartych. Dziś jednak wiadomo, że centralizacja wydawania interpretacji podatkowych odbyła się jedynie formalnie. Przed nowelizacją organem właściwym do wydawania interpretacji podatkowych był minister właściwy do spraw finansów publicznych. Na mocy

4 *W. Olszowy*, Opinia prawna do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, Druk sejmowy Nr 1177, wrzesień 1995.

5 *I. Mirek*, Wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego po 1 lipca 2007 r., MonPrCiP 2007, Nr 6; *I. Mirek*, Wnioskowanie o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego po 1 lipca 2007 r. (cz. 1), MonPrCiP 2007, Nr 7; *I. Mirek*, Wnioskowanie o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego po 1 lipca 2007 r. (cz. 1), MonPrCiP 2007, Nr 8.

6 *J. Brolik*, Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2012, s. 280–281.

upoważnienia ustawowego w imieniu ministra interpretacje wydawały odpowiednie komórki organizacyjne w izbach skarbowych. Obecnie z kolei w imieniu Dyrektora KIS interpretacje wydają komórki organizacyjne podległe (delegatury KIS w Bielsku-Białej, Lesznie, Piotrkowie Trybunalskim, Płocku i Toruniu). Od strony praktycznej więc niewiele się zmieniło.

Podstawa prawna:

- art. 2, 217 Konstytucji RP.

Jagoda Kondratowska-Muszyńska

Rozdział III. Udzielanie informacji o przepisach prawa w kontekście zasad podstawowych i wartości konstytucyjnych

1. Zasada demokratycznego państwa prawa a interpretacje podatkowe

Obciążenia podatkowe mogą być nakładane jedynie aktem rangi ustawowej. Podstawowe elementy konstrukcyjne podatków, jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz zwolnienia podmiotowe, muszą zostać określone w ustawie. Artykuł 217 Konstytucji RP koresponduje swą treścią z art. 87 Konstytucji RP, określającym źródła prawa powszechnie obowiązującego. Zgodnie z treścią wskazanej regulacji, źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa są także – na obszarze działania organów, które je ustanowiły – akty prawa miejscowego.

Konstytucja RP nie uwzględnia więc wśród aktów prawa powszechnie obowiązującego instytucji interpretacji prawa podatkowego. Interpretacje podatkowe – tak jak inne instytucje, których celem ma być ułatwienie podatnikom wywiązywania się z ich obowiązków podatkowych – są aktami stosowania prawa. Istotne jest, że te akty stosowania prawa nie są formalnie wiążące dla adresatów. Jednak ich niewiążący charakter jest sporny, zwłaszcza w przypadku interpretacji ogólnych czy objaśnień podatkowych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W przepisach prawa podatkowego z jednej strony jest podkreślany niewiążący charakter instytucji interpretacji podatkowych, a także brak hierarchii ważności interpretacji ogólnych i indywidualnych czy też objaśnień podatkowych. Z drugiej strony jednak art. 14b

§ 5a OrdPU stanowi, że w przypadku zgodności przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego ze stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym będącym już przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. Interpretacja ogólna wydawana przez Ministra Finansów staje się więc swego rodzaju wyznacznikiem wykładni przepisów prawa podatkowego dokonywanej przez organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych. Stanowi więc o wiążącym – przynajmniej dla organów interpretacyjnych – charakterze interpretacji ogólnej.

Te ogólne instytucje, których celem jest wspomaganie stosowania prawa podatkowego bądź też ochrona podatników przed niewłaściwym interpretowaniem regulacji podatkowych, wymagają na gruncie Konstytucji RP analizy z uwzględnieniem nie tylko regulacji wskazujących źródła prawa powszechnie obowiązującego czy zasady stanowienia prawa podatkowego, lecz także zasady poprawnej legislacji. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywiedziono również wiele zasad pochodnych, które należy odnieść do instytucji interpretacji podatkowych, jak np. zasada zaufania i związana z nią zasada pewności prawa, i dalsze zasady pochodne, jak właśnie zasada przyzwoitej legislacji.

Zasada pewności prawa w orzecznictwie TK oraz w doktrynie odczytywana jest z art. 2 Konstytucji RP, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zasada demokratycznego państwa prawnego, zwana w doktrynie „zasadą zasad", jest przy tym różnie interpretowana. Według *B. Banaszaka* demokratyczne państwo prawne to takie, w którym współistnieją wzajemnie powiązane ze sobą elementy, tj. suwerenność narodu, wolność i różność wobec prawa, konstytucja jako podstawa systemu prawa, prawo jako podstawa i granica wszelkich działań państwa, podział władz i ich wzajemna kontrola, ochrona sądowa, odpowiedzialność odszkodowawcza organów państwa za błędne działania oraz zakaz podejmowania działań przez państwo ponad potrzebę[1]. Zdaniem *M. Zubika* art. 2 Konstytucji RP zawiera trzy osobne zasady: państwa demokratycznego, państwa prawnego oraz państwa sprawiedliwego, „ale połączone wytwarzają nową jakość – ogólniejszą i bardziej abstrakcyjną zasadę państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego [...], w której każda z trzech zasad elementarnych (cząstkowych) musi być wyjaśniana w powiązaniu i z uwzględnieniem pozostałych"[2].

Zasada pewności prawa i związana z nią zasada przyzwoitej legislacji i zasady pochodne wiążą się z obowiązkiem ochrony zaufania obywatela do państwa. Organy państwa są obowiązane traktować obywateli z zachowaniem minimalnych reguł uczciwości. Państwo jest tym samym obowiązane do zapewnienia bezpieczeństwa prawnego obywatelom. Obecnie w doktrynie podkreśla się, że w ramach ogólnej zasady demokratycznego państwa prawnego należy wyróżnić dwie zasady pochodne pierwszego stopnia: zasadę

[1] *B. Banaszak*, komentarz do art. 2, (w:) *B. Banaszak*, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 16–17.

[2] *M. Zubik*, *W. Sokolewicz*, komentarz do art. 2, (w:) *M. Derlatka*, *K. Działocha*, *S. Jarosz-Żukowska*, *A. Łukaszczuk*, *P. Sarnecki*, *W. Sokolewicz*, *J. Trzciński*, *M. Wiącek*, *K. Wojtyczek*, *L. Garlicki*, *M. Zubik*, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, red. *L. Garlicki*, *M. Zubik*, Warszawa 2016.

zaufania (lojalności) i związaną z nią zasadę pewności prawa. Wyprowadza się z nich zasady drugiego stopnia.

W ramach zasad przyzwoitej legislacji TK w swoim bogatym dorobku orzeczniczym sformułował szczegółowe zasady stanowienia prawa, mianowicie zasadę określoności przepisów prawa, zasadę niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*), wymóg odpowiedniej *vacatio legis*, zasadę ochrony praw nabytych, zasadę poszanowania interesów w toku, zasadę jednolitego stosowania prawa, zasadę dochowania odpowiedniego trybu stanowienia prawa, zasadę umieszczania przepisów przejściowych, zasadę zakazującą zmianę przepisów w trakcie roku podatkowego.

Konieczność informowania podmiotów zobowiązanych do stosowania przepisów podatkowych o ich treści w formie interpretacji lub objaśnień podatkowych nasuwa pytanie, dlaczego te instytucje są właściwie potrzebne, skoro z zasady poprawnej legislacji wyprowadzamy obowiązek odpowiedniej określoności przepisów prawa, zgodnie z którym przepisy prawne muszą być formułowane w taki sposób, by adresat mógł bez trudności określić konsekwencje prawne swojego postępowania.

Analizując art. 14b § 5a OrdPU w połączeniu z art. 2 i 87 Konstytucji RP, należy podać w wątpliwość zgodność przepisu OrdPU z Konstytucją RP. Pozornie treść art. 14b § 5a OrdPU może wskazywać na chęć ujednolicenia rozstrzygnięć organów podatkowych i wprowadzenie pewnej spójności wykładni prawa podatkowego. Uwzględniając jednak zakres uprawnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz dotychczasową praktykę interpretacyjną, stosowanie interpretacji podatkowych ogólnych wykracza daleko poza cel wskazany przez ustawodawcę.

Przykład

Dla poparcia powyższego stanowiska można wskazać przykład, kiedy Minister Finansów zmienił w roku 2015 dotychczasową interpretację przepisów w zakresie podatku od towarów i usług, uznając, że działalność prowadzona przez komorników sądowych podlega opodatkowaniu tym podatkiem (zob. interpretacja ogólna Nr PT1.050.1.2015.LJU.19 Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych z 9.6.2015 r.; Dz.Urz. MF z 2015 r. poz. 41). Resort uznał bowiem, że wykonując czynności egzekucyjne, komornicy prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu VATU, więc występują w charakterze podatników. Na tej podstawie wydano liczne interpretacje indywidualne, powołując się na wydaną wcześniej interpretację ogólną i uznając, że komornicy są podatnikami VAT. Nie zważano przy tym na charakter prawny, jaki posiada komornik, a mianowicie, że jest on funkcjonariuszem publicznym i jako taki nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług[3]. Jednak przy wydawaniu interpretacji indywidualnych nie miało to znaczenia, bowiem zastosowano tu zasadę „kopiuj–wklej" i powielano tym samym uzasadnienie ministerialne.

Wskazana sytuacja była o tyle niepokojąca, że interpretacją ogólną z 2015 r. dokonano zmiany pierwotnie wydanej w 2004 r. interpretacji ogólnej, zgodnie z którą nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (zob. interpretacja Nr PP10-812-802/04/MR/1556PP Ministra Finansów w sprawie czynności świadczonych przez

[3] *H. Dzwonkowski, J. Marusik*, VAT od usług komorników sądowych w kontekście interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 9.6.2015 r. MoPod 2016, Nr 3, s. 18–25.

komorników sądowych z 30.7.2004 r.; Dz.Urz. MF z 2004 r. Nr 10, poz. 93). Komornicy sądowi w zakresie, w jakim wykonują władztwo publiczne wynikające z funkcji organu egzekucyjnego, są uznawani za organ władzy publicznej i tym samym nie są uznawani za podatników VAT.

Interpretacją zmieniającą – bez zmiany przepisów w zakresie podatku od towarów i usług – powołując się przede wszystkim na orzecznictwo TSUE w zakresie analizy pojęcia „działalność gospodarcza" organ interpretacyjny stwierdził, że działalność gospodarcza na gruncie omawianego podatku obejmuje usługi świadczone przez wolne zawody, za które uznano komorników sądowych.

Powyższy przykład wskazuje, że – mimo braku mocy wiążącej oraz charakteru źródła prawa – interpretacje ministerialne mają stanowić wytyczne do działania organów podatkowych i organów administracji skarbowej. Mają być drogowskazem ukierunkowanym na jak najsilniejsze zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa.

2. Określoność przepisów prawa i jednolitość jego stosowania

Pewność prawa to przede wszystkim odpowiednia określoność przepisów prawa, czyli ich czytelność dla podmiotu zobowiązanego do stosowania prawa. Konieczne jest także jednolite jego stosowanie, które – zwłaszcza w przypadku przepisów daninowych – nie może być uzależnione od aktualnych potrzeb fiskalnych państwa. Jednolitość stosowania prawa podatkowego w zestawieniu z zasadą udzielania informacji przez organy podatkowe ma ogromne znaczenie dla realizacji konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania[4].

Zasada określoności przepisów prawa wskazuje obowiązek formułowania przepisów w sposób jasny i komunikatywny. W ramach prawa daninowego (podobnie jak w przypadku prawa karnego) obowiązują szczególne standardy wymaganej określoności przepisów ze względu na okoliczność, że te dwie dziedziny prawa najmocniej ingerują w konstytucyjne wolności i prawa jednostki.

Orzecznictwo

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienie do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich musi spełniać wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji oraz tryb w jakim podmiot ograniczany w swoich prawach i wolnościach może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego dóbr osobistych. W demokratycznym państwie prawa każda forma naruszenia przez organ państwowy dobra osobistego musi łączyć się z możliwością kontroli zasadności działania organu państwowego (orz. TK z 19.6.1992 r., U 6/92, Legalis).

Określoność prawa daninowego i jednolitość jego stosowania mają więc bezpośrednie konstytucyjne uzasadnienie. Z tego względu orzecznictwo i doktryna kładą nacisk na konieczność literalnej wykładni przepisów. Niedozwolone jest w szczególności interpreto-

[4] *K. Karpus*, Wykładnia w prawie podatkowym – przekrój problematyki, (w:) Wykładnia prawa i inne problemy filozofii prawa, red. *L. Morawski*, Toruń 2005.

wanie przepisów daninowych w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych.

Orzecznictwo

Wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa (wyr. TK z 18.7.2013 r., SK 18/09, Legalis).

Informowanie o treści przepisów nakładających na jednostki obowiązki w zakresie danin publicznych nie może także stanowić uzupełnienia treści niejasnych przepisów. Znaczna część instytucji służących do informowania podatników o właściwym stosowaniu przepisów daninowych jest wydawana po spełnieniu określonych przesłanek i tylko w ustawowo wskazanych okolicznościach, np. interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w sprawach indywidualnych, interpretacje składkowe. W systemie prawa funkcjonują jednak instytucje, które pozwalają właśnie na pozaustawowe uzupełnianie nieprecyzyjnych przepisów prawnych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje interpretacje ogólne z urzędu lub na wniosek w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Może także wydać ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów w postaci objaśnień podatkowych.

3. Zasada poprawnej legislacji

Konstrukcja ustawowa interpretacji ogólnych prowadzi do wniosku, że mamy do czynienia z dwoma rodzajami ogólnych aktów wydawanych przez organ interpretacyjny. Pierwszy rodzaj interpretacji ogólnych to interpretacje wydawane na wniosek, które mają charakter następczy. Wydawane są bowiem jedynie, gdy istnieje uzasadniona konieczność ujednolicenia stosowania przepisów. Wniosek musi bowiem zawierać przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej oraz wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

Drugi rodzaj interpretacji ogólnych to interpretacje wydawane z urzędu. Oczywiście te akty również mają na celu ujednolicenie stosowania przepisów prawa. W tym wypadku jednak brak jakichkolwiek ustawowych przesłanek wydania przez ministra interpretacji. Brak jest konieczności powołania się – jak wyżej – na niejednolite stosowanie przepisów prawa w konkretnych rozstrzygnięciach organów. Organ interpretacyjny kilkukrotnie przedstawiał interpretacje ogólne wydane z urzędu, które poprzedzały wejście w życie nowych przepisów prawa.

W wyniku wejścia w życie ZmOrdPU15(2) wprowadzono do OrdPU art. 2a zawierający zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Ustawodawca zdecydował, że

niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Pierwotnie zasada ta była przez orzecznictwo odczytywana z zasady zaufania zawartej w art. 121 OrdPU. Niejasne regulacje podatkowe powinny być – zdaniem orzecznictwa – interpretowane na korzyść podatników, co oznacza, że jeżeli regulacje prawne cechuje niedostateczna jednoznaczność, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*.

Przepis art. 2a OrdPU wszedł w życie 1.1.2016 r. Jednak już 29.12.2015 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną w sprawie stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Przy czym wyjaśnienie stosowania nowego przepisu prawa podatkowego zostało dokonane rozszerzająco, bowiem zgodnie z treścią interpretacji zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna (zob. interpretacja ogólna Nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 2a OrdPU z 29.12.2015 r.; Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 4).

Podobnie w przypadku przepisów regulujących obowiązek przekazywania informacji o zakupach i sprzedaży wynikających z prowadzonej ewidencji VAT przedsiębiorcy wejście w życie przepisów zostało poprzedzone wydaną interpretacją ogólną wyjaśniającą treść regulacji będących w fazie *vacatio legis* (zob. interpretacja ogólna Nr PK4.8012.55.2016 Ministra Finansów w sprawie zakresu podmiotowego stosowania przepisów art. 6 ust. 2 ustawy z 13.5.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw oraz art. 29 ustawy z 10.9.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 20.6.2016 r.; Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 49).

Zasada udzielania informacji o przepisach prawa daninowego jest zasadą słuszną, bowiem w istotnym stopniu prawo podatkowe cechuje niska jakość legislacyjna. Istotne jest jednak, aby była ona realizowana z uwzględnieniem celu, jakiemu ma służyć. Nie może przeobrazić się w zasadę jedynie formalną, na kanwie której można dowolnie formować treść przepisów daninowych bądź je uzupełniać. Interpretacje podatkowe nie mogą bowiem stanowić instrumentu do eliminowania wątpliwości co do treści przepisów prawa w tym znaczeniu, że będą zastępowały akty ustawowe.

Orzecznictwo

W tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania (wyr. TK z 18.7.2013 r., SK 18/09, Legalis).

Podstawa prawna:

- art. 2, 87, 217 Konstytucji RP,
- art. 2a, art. 14b § 5a, art. 121 OrdPU.

Jagoda Kondratowska-Muszyńska

Rozdział IV. Przedmiot interpretacji podatkowych

1. Materialne przepisy prawa podatkowego jako przedmiot interpretacji podatkowych

Na podstawie przepisów art. 14a § 1, art. 14b § 1 oraz art. 14j § 1 OrdPU minister właściwy do spraw finansów publicznych, Dyrektor KIS oraz samorządowe organy podatkowe wydają interpretacje przepisów prawa podatkowego. W art. 3 OrdPU, zawierającym słowniczek ustawowy, w pkt 2 tego artykułu ustawodawca sformułował definicję przepisów prawa podatkowego, przez które należy na gruncie tej ustawy rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Ustawy podatkowe to z kolei ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich (art. 3 pkt 1 OrdPU).

Na gruncie regulacji wskazujących zakres przedmiotowy interpretacji podatkowych pojawiła się wątpliwość, czy organ może wydać interpretację dotyczącą jedynie materialnego prawa podatkowego, czy istnieje możliwość objęcia przedmiotem interpretacji także przepisów proceduralnych. Niejasne jest także, czy właściwe jest stosowanie wprost ustawowych definicji przepisów prawa podatkowego i ustaw podatkowych w stosunku do przedmiotu interpretacji podatkowych.

Przejdź do księgarni ➜

ksiegarnia.beck.pl