

Wykładnia przepisów prawa podatkowego jako narzędzie konkretyzacji zobowiązań podatkowych

Tytułowe zagadnienie wiąże się z przewidzianymi w naszym systemie prawnym sposobami powstawania zobowiązań podatkowych i trybami konkretyzacji (ustalenia wysokości) tych zobowiązań. Chodzi o ustalenie, czy i ewentualnie w jakim stopniu działania dokonywane w ramach odpowiednich zestawów czynności przez różne uczestniczące w nich podmioty determinują możliwość prezentacji i – przede wszystkim – obrony swojego stanowiska zajętego w procesie wykładni prawa podatkowego.

Od razu należy poczynić zastrzeżenie, że rozważania dotyczyć będą najprostszego i najbardziej tradycyjnego modelu stosunków podatkowych – procesu wymiarowego w relacji między organem podatkowym a wyłącznie podatnikiem. Oczywiście w praktyce schemat ten może być w różny sposób rozbudowywany i modyfikowany. Wchodzi w grę włączenie weń innych podmiotów – zwłaszcza płatnika, a w pewnych sytuacjach i inkasenta. Mogą zostać wykorzystane dodatkowe procedury, w tym pozawymiarowe: kontrola podatkowa, kontrola skarbową, czynności sprawdzające, wydawanie interpretacji indywidualnych. Mimo że w tych przypadkach więzi prawne łączące podatnika z organem podatkowym zwykle nieco się skomplikują, zawsze będzie można w jakimś stopniu nawiązać do modelu podstawowego i wynikających z niego najważniejszych ustaleń.

Powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa i związane z tym samoobliczanie z jednej strony i ustalanie wysokości zobowiązań podatkowych w drodze decyzji z drugiej strony różnią się przede wszystkim podmiotem dokonującym obliczenia podatku. Jest to w pierwszym przypadku podatnik, w drugim – organ podatkowy. Chodzi oczywiście o „pierwotne” obliczenie, wiążące się z ujawnieniem wymiaru podatkowego po raz pierwszy, niezależnie od ewentualnych późniejszych jego weryfikacji. Powstaje więc pytanie, czy kompetencja do tego pierwszego obliczenia stwarza jakąś przewagę po stronie podmiotu dokonującego go, tzn. czy podmiot ten może niejako „po swojemu” kształtować wysokość podatku.

Wydaje się, że odpowiedź powinna być negatywna. Niezależnie od tego, kto dokonuje wymiaru podatku, zawsze możliwe są jakieś, przewidziane w prawie podatkowym, działania weryfikujące obliczenie. Jeżeli są potrzebne, po ich przeprowadzeniu ustala się prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego. U podstaw tego modelu leży założenie,

że istnieje właściwa, wynikająca z przepisów („jedna i jedyna”) wysokość podatku, a kolejne czynności podmiotów uczestniczących w procedurach wymiarowych mają doprowadzić do jej „odkrycia”¹.

Trzeba jednak pamiętać, że nie ma automatyzmu ani obowiązku wdrażania takich procedur weryfikujących. Istnieje wręcz domniemanie prawidłowości pierwotnego obliczenia. W odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających wskutek doręczenia decyzji wyraża się ono w obowiązkiwaniu materialnoprawnych skutków tej decyzji do czasu wyeliminowania jej z obrotu prawnego². W przypadku samoobliczania sformułowane bywa *expressis verbis* w przepisach, najczęściej w postaci formułki „podatek wynikający z zeznania jest podatkiem należnym”³ albo innej równoznacznej⁴. Tym samym pierwsze obliczenie podatku, niezależnie od jego jakości, jest czynnością o doniosłych – i to nie tylko potencjalnie – konsekwencjach prawnych.

Inny aspekt tej problematyki wiąże się z oczywistym spostrzeżeniem, że stosowanie prawa podatkowego w praktyce bardzo często napotyka trudności interpretacyjne. W tej sytuacji teza o istnieniu obiektywnie właściwej wysokości zobowiązania podatkowego okazuje się zbyt idealistyczna. Ostateczne ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego odbywa się w drodze sporu, w którym strony stosunku prawnopodatkowego – podatnik i organ podatkowy – kwestionują obliczenie dokonane przez stronę przeciwną, a rozstrzygnięcie należeć może do sądu administracyjnego. Jest to zresztą przypadek najciekawszy, wymagający znacznego nierzadko wysiłku i skomplikowanych zabiegów z zakresu wykładni, a efekt wcale nie musi okazać się jednoznaczny.

Tutaj więc można wrócić do pytania postawionego na początku, ale po zestawieniu go z wątkiem pierwotnego wymiaru podatku i sporu na tle niejasnego stanu prawnego.

W tym kontekście najczęściej rozważana jest sytuacja prawna podatników dokonujących samoobliczenia podatku. Wynika to z przyznania, że procedura ta jest uciążliwością samą w sobie, a nadto łączy się z odpowiedzialnością za nieprawidłowe jej efekty. Pojawia

¹ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Kameleon, Poznań 1997, s. 66 i n.; idem, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998, s. 36 i n.

² Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 306.

³ Zob. np. art. 45 ust. 6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 57, poz. 307 z późn. zm.).

⁴ Zob. np. art. 99 ust. 12 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j.: Dz.U. z 2011 r., Nr 77, poz. 1054).

się więc pokusa, aby podatnika ochronić przynajmniej przed zagrożeniami wynikającymi z niedoskonałości legislacji podatkowej.

Jedną z takich możliwości sformułowało orzecznictwo. Najbardziej bezpośrednio została ona wyrażona w związku z pierwotnym brzmieniem art. 30 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁵. Przepis ten dotyczył sposobu obliczenia podatku należnego przez podatników dokonujących jednocześnie sprzedaży opodatkowanej i nieopodatkowanej, nieobowiązanych do prowadzenia ewidencji rozdzielającej oba rodzaje sprzedaży. Uprawniał do przyjęcia wartości sprzedaży opodatkowanej w części odpowiadającej udziałowi wartości nabycia opodatkowanego w całej kwocie nabycia.

Jeden z podatników, wyliczając tę proporcję, zsumował wartość nabycia opodatkowanego wyrażoną w cenach „netto”, tj. bez zawartego w nich podatku. Jak wiadomo, w tym podatku rozróżnia się i odrębnie wyszczególnia wartości „netto” i „brutto” (zawierającą podatek). Taka metoda została zakwestionowana przez organ podatkowy, który za prawidłowe uznał obliczenie uwzględniające wartość nabycia „brutto”. Zarzucił podatnikowi uzyskanie nieuzasadnionego zaniżenia podatku, ponieważ wartość „netto” nabycia odniósł do wartości „brutto” sprzedaży.

Niezależnie od tego, że stanowisko organu podatkowego można uznać za uzasadnione – podatnik rzeczywiście zminimalizował sobie podatek przypadający do zapłaty – oczywiste było, że powołany przepis nie wskazywał, do jakiej wartości go stosować. Ten właśnie argument posłużył jako najważniejszy element uzasadnienia rozstrzygnięcia sądu administracyjnego⁶. Sąd uznał, że „nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawnego, w oparciu o który podatnik ma obowiązek obliczenia podatku, nie może stanowić podstawy do zakwestionowania przez organ podatkowy złożonej przez podatnika deklaracji, jeśli nie można wykazać oczywiście błędnej interpretacji prawa”. W tym konkretnym przypadku „redakcja przepisu (...) uzasadniała w ocenie Sądu interpretację zastosowaną przez podatnika”. Dodatkowo Sąd zwrócił uwagę, że chodziło o podatek za pierwsze miesiące obowiązywania nowej ustawy, a ponadto wątpliwości co do analizowanego przepisu potwierdził sam ustawodawca, zmieniając go od 1994 r.⁷ poprzez wyraźne wskazanie, że przedmiotowe obliczenie powinno być dokonane z uwzględnieniem cen „brutto”.

Pierwszy z zacytowanych wyżej fragmentów należy uznać za tezę w pełni prawidłową i, co więcej, bardzo znaczącą. Mimo że literalnie wyrok dotyczył oceny treści deklaracji, w istocie potwierdzał prawo podatnika do przyjęcia własnego rozumienia

⁵ Dz.U. Nr 11, poz. 50.

⁶ Wyrok NSA z dnia 17 marca 1995 r., SA/Gd 804/94, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 8, s. 237-238.

⁷ Ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 129, poz. 599).

przepisu – oczywiście sensownego i niewykraczającego poza treść przepisu. Ewentualna odmienna interpretacja nie może być wtedy narzucona przez organ podatkowy.

Ten mechanizm potwierdzony został także w odniesieniu do jednego ze szczegółowych rozwiązań w innym podatku. W podatku dochodowym od osób prawnych (także w podatku dochodowym od osób fizycznych) podatnicy zawsze mieli możliwość odliczania od dochodu osiągniętych w roku podatkowym strat poniesionych w latach poprzednich (różnie określano rozmiar i czas odliczania, ale bez modyfikacji uprawnienia jako takiego). Pierwotna wersja art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych zasad regulujących zasady opodatkowania⁸ stwierdzała, że „stratę (...) pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego w najbliższych, kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych”.

Podatnicy wykorzystywali tę możliwość poprzez wykazywanie dochodu dopiero po przekroczeniu przezeń w danym roku wartości odliczanej w tymże roku straty. Wynikiem tego mogło być w szczególności późniejsze rozpoczęcie wpłacania miesięcznych zaliczek. Praktykę taką kwestionowały organy podatkowe, sugerując – na podstawie instrukcji do ówczesnie obowiązującego wzoru deklaracji – że odliczanie straty powinno być proporcjonalne, po 1/12 za każdy miesiąc roku podatkowego (oczywiście, przyjęcie któregośkolwiek z rozwiązań nie zmienia wysokości podatku za cały rok, ale samo choćby przesunięcie okresu płacenia zaliczek uznawane jest za korzystne dla podatników). Sądy z kolei, uchylając decyzje, stwierdzały, że milczenie ustawy w kwestii sposobu odliczenia strat nie daje podstaw do uznania poglądu organów podatkowych za właściwy⁹. Przepis ten zresztą także (od 1996 r.) zmieniono¹⁰, wprowadzając właśnie nakaz proporcjonalnego rozliczania strat, a później (od 1999 r.) powrócono do jego wcześniejszej wersji¹¹.

Takie postawienie sprawy wydawałoby się potwierdzeniem zasady, że, w związku z wyborem przez podatników jednej z niesprzecznych z przepisami metod, nie można tym podatnikom narzucać innego możliwego rozwiązania.

Jednak w odniesieniu do analogicznego stanu faktycznego zdarzyło się i inne w wymowie rozstrzygnięcie¹². Sytuacja była o tyle odmienna, że sprawa dotyczyła stwierdzenia nieważności wyniku kontroli (a nie – jak we wszystkich poprzednio omówionych

⁸ Dz.U. Nr 21, poz. 86.

⁹ Np. wyrok NSA z dnia 17 marca 1994 r., SA/Kr 2174/93, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1995, nr 2, poz. 72.

¹⁰ Ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 142, poz. 704).

¹¹ Ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 144, poz. 931).

¹² Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 1996 r., III SA 1871/95, LEX Omega 28949.

przypadkach – decyzji organów podatkowych obu instancji). Organ kontrolny przyjął kolejną wersję (zgodną ze stanowiskiem Ministra Finansów i innym wyrokiem¹³) trybu odliczania strat – ze sformułowania „z dochodu uzyskanego w (...) latach podatkowych” wywiódł zasadę, iż odliczenie powinno nastąpić dopiero od dochodu za 12 miesięcy, po zakończeniu roku podatkowego. Sąd z kolei stwierdził, że w takim jego działaniu nie można dopatrzeć się rażącego naruszenia prawa, warunkującego stwierdzenie nieważności decyzji. Za takowe nie da się bowiem uznać opowiedzenia się za jednym z możliwych rozwiązań interpretacyjnych. „Nie może zachodzić rażące naruszenie prawa wówczas, gdy dokonany wybór znaczenia normy prawnej będącej podstawą rozstrzygnięcia wskazuje na możliwość przyjęcia rozwiązania alternatywnego. Oznacza to także, iż jeżeli w orzecznictwie lub w doktrynie wskazuje się na możliwość rozbieżnej interpretacji konkretnej normy, a więc dopuszczenie możliwości podjęcia na jej tle rozstrzygnięć o różnej treści, a dla każdego z takich rozstrzygnięć można znaleźć oparte na prawidłowej wykładni argumenty, oznacza to w oczywisty sposób, iż żadnego z takich rozstrzygnięć nie można by kwalifikować jako rażącego naruszenia prawa”.

Teza ta, wielokrotnie powielana w innych wyrokach, jest słuszna. Trzeba jednak wziąć pod uwagę, że spór na tle niejednoznacznego stanu prawnego rozpoczął się od zakwestionowania wyboru interpretacyjnego dokonanego przez podatnika. Tym razem podatnik nie uzyskał potwierdzenia poglądu, w innych sytuacjach uznanego za prawidłowy.

Okazuje się jednak, że w najnowszych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, przeglądanych wrywkowo w bazach internetowych, potwierdzenie możliwości rozbieżnych interpretacji prawa podatkowego służy, tak jak ostatni powyższy cytat, chyba wyłącznie uzasadnieniu odmowy stwierdzenia nieważności decyzji. Podatnicy tym samym nie odnoszą żadnych korzyści z uznania – nawet przez sądy – wieloznaczności przepisów.

Swoja drogą, lektura tych orzeczeń jest często bardzo pouczająca. Ciekawe jest przede wszystkim, gdzie sądy dopatrują się niejasności w przepisach i przyznają, że można je różnie interpretować.

Przykładowo, art. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przesądza, czy podatnicy (niebędący osobami fizycznymi) deklarujący większą ilość obiektów podlegających opodatkowaniu powinni składać jedną czy więcej (dla pojedynczych obiektów lub ich jednorodnych grup) deklaracji. Kwestia ta, choć nie wiąże się bezpośrednio

¹³ Wyrok NSA z dnia 28 lipca 1995 r., SA/Wr 773/95, niepublikowany.

z wymiarem podatku, może mieć znaczenie dla konstrukcji ewentualnych decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych¹⁴.

W świetle art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ nie jest oczywiste, czy zwolnienie – obejmujące dochody „pochodzące” ze wskazanych w tym przepisie źródeł zagranicznych – odnosi się tylko do bezzwrotnych form pozyskiwania środków, czy jest niezależne od tytułu prawnego ich przekazywania¹⁶.

Interesująca była dokonana przez sąd¹⁷ ocena sporu na tle art. 116 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁸. Dotyczyła wymogów dokumentacyjnych uprawniających do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem od rolników ryczałtowych, których to wymogów podatnik nie dopełnił. Sąd przyznał, że co prawda „nie można interpretować art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy VAT w ten sposób, że przepis ten stanowi wyłączną podstawę do odmowy uwzględnienia odliczenia od podatku należnego kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku zapłaconego rolnikom ryczałtowym, nawet w przypadku, gdy sama transakcja i jej prawidłowość nie ulegają wątpliwości. Taka wykładnia wskazanej regulacji jest niezgodna z istotą podatku od towarów i usług, a zwłaszcza z zasadą neutralności tego podatku”¹⁹ i sąd powołał się w tym względzie na aktualną praktykę orzeczniczą. Jednocześnie jednak wskazał, że organ podatkowy zastosował wykładnię gramatyczną, a w dacie wydawania decyzji aktualne było, zgodne z nią, restrykcyjne dla podatników orzecznictwo. Taka konstrukcja uzasadnienia prowadzi do kontrowersyjnego wniosku, że podatnik miał rację, ale próbował jej dochodzić w nieodpowiednim okresie i na ochronę ze strony sądu nie mógł liczyć (była to również sprawa stwierdzenia nieważności decyzji).

Praktyczny wniosek wynikający z powyższych rozważań nie może być jednoznaczny. Nie ma bowiem pewności, czy i w jakich konkretnych przypadkach spornych podatnicy będą w stanie obronić swój sposób działania i uniknąć kontrolnych ingerencji organów skarbowych.

¹⁴ Np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 września 2011 r., I SA/Łd 1012/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E115DB3C71>.

¹⁵ T.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

¹⁶ Np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 października 2011 r., I SA/Gl 633/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EEDABA313D>.

¹⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Rz 641/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3D6B5E0418>.

¹⁸ T.j.: Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054.

¹⁹ Za wrokiem NSA z dnia 5 czerwca 2009 r., I FSK 338/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FC17E60D64>.

Bardzo dobrze, że w orzeczeniach sądów administracyjnych zauważa się możliwość rozbieżnych interpretacji. Szkoda tylko, że spostrzeżeniom tego rodzaju nie towarzyszy już wątek traktowania podatnika jako podmiotu, którego własna interpretacja niejednoznacznych przepisów, zgodna z ich brzmieniem, jest uznawana za prawidłową niezależnie od stanowiska innych podmiotów stosujących prawo podatkowe. Poniekąd sytuację tę można zrozumieć. Naturalne jest, że każdy organ podatkowy czy sąd administracyjny jest skłonny swój pogląd w sprawie uważać za najwłaściwszy, nawet w sytuacjach wątpliwych. Zgodnie z nim kształtowane jest orzeczenie. Wtedy jednak podatnicy, zwłaszcza dokonujący samoobliczenia, zdani są na wyłącznie cudze oceny ich sytuacji prawnej. Tymczasem, walor prawidłowości powinien być przyznany ich racjonalnym i uzasadnionym działaniom wymiarowym (i nie tylko). W tym sensie „pierwszeństwo” wykładni mogłoby stanowić pewien przywilej. Inna sprawa, czy na przywilej taki zasługiwałyby również organy podatkowe dokonujące ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych w drodze decyzji, a więc także posługujące się wykładnią w celu „pierwotnego” obliczenia kwoty podatku. Kwestia zrównania w tym kontekście skutków prawnych działania podatników i organów podatkowych jest warta osobnych przemyśleń.

Wypada wreszcie dodać, że opisywane tu dylematy interpretacyjne nie są bynajmniej wyłączną domeną prawa podatkowego. W aktualnym orzecznictwie sądowoadministracyjnym podobnie postrzegane są – znów przeważnie w kontekście stwierdzania nieważności decyzji – liczne zagadnienia szeroko rozumianego prawa administracyjnego, np. z zakresu zagospodarowania przestrzennego.

