



Uniwersytet
Wrocławski

KATEDRA PRAWA FINANSOWEGO

I KOŁO NAUKOWE PRAWA FINANSOWEGO FISCUS

STUDIA FINANSOWOPRAWNE Nr 2

**Podatnik versus
organ podatkowy**

Pod redakcją
Pawła Borszowskiego
Andrzeja Huchli
Edyty Rutkowskiej-Tomaszewskiej

WROCŁAW 2011

Podatnik versus organ podatkowy

Pod red.
Pawła Borszowskiego
Andrzeja Huchli
Edyty Rutkowskiej-Tomaszewskiej

Wrocław 2011

Komitety Redakcyjne

Przewodniczący – prof. dr hab. Leonard Górnicki

Członek – dr Anna Trzmielak-Stanisławska

Członek – mgr Bożena Górna

Studia Finansowo-prawne pod red. naukową prof. dr. hab. Ryszarda Mastalskiego

© Copyright by Katedra Prawa Finansowego i Koło Naukowe Prawa Finansowego FISCUS

Korekta:

Aleksandra Dorywała

Skład i opracowanie techniczne:

Anna Lenartowicz, Tomasz Kalota eBooki.com.pl

Wydawca

Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa

ISBN 978-83-61370-92-5

Spis treści

Wstęp	7
Dobrosława Antonów	
Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe	9
Paweł Borszowski	
Zasada prawdy obiektywnej – narzędzie organu podatkowego czy podatnika?	25
Bogumił Brzeziński	
Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy	35
Anna Chmiel	
Reklama „na kółkach” a podatek od nieruchomości	45
Andrzej Huchla	
Wykładnia przepisów prawa podatkowego jako narzędzie konkretyzacji zobowiązań podatkowych.....	51
Magdalena Jastrowicz	
Ciężar dowodu w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych	59
Piotr Klebieko	
Opodatkowanie akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej, czyli jak prawo podatkowe ma się do rzeczywistości.....	69
Jarosław Klofta	
Interpretacja podatkowa jako broń podatnika - kontrowersje, pułapki i szanse.....	79
Katarzyna Kopyściańska	
Spór o opodatkowanie zamkniętych składowisk odpadów komunalnych podatkiem od nieruchomości	89
Agnieszka Kowalska, Magdalena Kowalska	
Organ podatkowy – przeciwnik w sporze czy podmiot chroniący interes podatnika?	95

Elwira Lewandowska

Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno
z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym 107

Ilona Maj

Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego 113

Monika Mucha

Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat
czy rzeczywistość? 123

Krzysztof J. Musiał

Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA
z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11 129

Anna Napiórkowska

Czy ktoś chroni podatnika? 141

Karolina Rutkowska

Problemy implementacji prawa europejskiego do prawa krajowego
w postępowaniu przed organami podatkowymi 155

Wojciech Safian

Interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako zabezpieczenie
interesu prawnego podatnika 165

Ewelina Skwierczyńska

Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn
oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku 173

Waldemar Szewc, Maciej Broniecki

Jeszcze raz o zasadzie *in dubio pro tributario* 189

Roman Szumlakowski

Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji
podatkowej w relacjach z podatnikiem 203

Krystian Szymaniak

Instytucja *datio in solutum* w kontekście wynagrodzenia wspólnika z tytułu
umorzenia udziałów w spółce z o.o. jako przedmiot sporów pomiędzy
podatnikiem-przedsiębiorcą a organem podatkowym 215

Notki o autorach 223

Wstęp

Tom zawiera, przystosowane do potrzeb publikacyjnych, referaty przygotowane na Studencką Konferencję Naukową „Podatnik versus organ podatkowy”, która odbyła się na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego 8 i 9 grudnia 2011 r. Konferencja, druga z kolei o tematyce podatkowej, zorganizowana została przez Studenckie Koło Naukowe Prawa Finansowego FISCUS, działające przy Katedrze Prawa Finansowego. Jej uczestnikami byli studenci, pracownicy naukowcy oraz praktycy interesujący się lub zajmujący się prawem podatkowym. Reprezentowane były (poza wrocławskim) środowiska naukowe Torunia, Krakowa, Poznania, Łodzi i Gdańska. Udział wzięły także osoby w różny sposób związane z Wydziałem, które Koło Naukowe pozyskało dla swojej działalności, nie tylko konferencyjnej.

Relacje między podatnikami a organami podatkowym zawsze skłaniały do refleksji, będąc przedmiotem permanentnego zainteresowania teorii i praktyki podatkowej. Odnosi się do nich materia zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Z tego, chyba najobszerniejszego z możliwych, zakresu autorzy dokonali wyboru zagadnień i przedstawili je – w większości najpierw w postaci wygłoszonych referatów – a teraz jako pisemne opracowania. Niektóre z zaprezentowanych na konferencji referatów nie zostały niestety przedłożone na piśmie. W zbiorze znalazły się natomiast opracowania nadesłane, ale, z uwagi na ograniczone ramy czasowe obrad, niewygłoszone. Mamy nadzieję, że – niezależnie od ich zakresu - opublikowane materiały konferencyjne będą mogły zostać uznane za głos w dyskusji zarówno nad aktualnym stanem prawa podatkowego, jak i nad potrzebą oraz kierunkami jego zmian.

Z satysfakcją i wdzięcznością stwierdziliśmy, że konferencja spotkała się z szerokim i życzliwym zainteresowaniem. Prężność działaczy, a także nieustająca aktualność problematyki podatkowej pozwalają przypuszczać, że inicjatywa Koła stanie się trwałym elementem studenckiego życia naukowego na naszym Wydziale.

Redaktorzy

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe

1. Wprowadzenie

Przyjęcie przez Polskę dorobku prawnego Unii Europejskiej stało się źródłem nowych problemów w zakresie stosowania prawa. Istotnym etapem procesu stosowania prawa są ustalenia walidacyjne (ustalenia źródła prawa stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia) oraz ustalenia interpretacyjne (wykładnia przepisów stanowiących podstawę rozstrzygnięcia). Zmiany, spowodowane obecnością dorobku prawnego Unii Europejskiej w systemie prawa obowiązującego w Polsce, odnoszą się do obu wskazanych etapów procesu stosowania prawa. Na etapie ustaleń walidacyjnych konieczne jest bowiem uwzględnienie zarówno źródeł prawa krajowego, jak i unijnego, a także ich wzajemnych relacji. Etap ustaleń interpretacyjnych wymaga zaś od podmiotów stosujących prawo podjęcia czynności interpretacyjnych zdeterminowanych charakterem źródeł prawa unijnego zarówno w odniesieniu do dyrektyw interpretacyjnych pierwszego, jak i drugiego stopnia. W porządku prawnym Unii Europejskiej istotną pozycję zajmuje Trybunał Sprawiedliwości (TS), którego orzecznictwo stanowi dodatkowy element determinujący proces stosowanie prawa w państwach członkowskich. To, w jaki sposób orzecznictwo TS wpływać może na stosowanie prawa, w znacznym stopniu uzależnione jest od cech tego procesu (jego etapów, przebiegu i podmiotów w nim uczestniczących) wynikających z kolei ze specyfiki poszczególnych gałęzi prawa. Ocena znaczenia i strategii wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa jest szczególnie złożona w przypadku prawa podatkowego. W procesie tym uczestniczą podatnicy, organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Stąd, skuteczność i zakres wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego oceniać należy z perspektywy wszystkich tych podmiotów. Celem niniejszego opracowania jest ocena roli orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego realizowanego przez organy podatkowe.

Zgodnie z przepisem art. 19 *Traktatu o Unii Europejskiej* – TUE (dawny art. 220 *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską* – TWE) Trybunał Sprawiedliwości

Unii Europejskiej¹ zapewnia poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów. Swoje kompetencje w zakresie wykładni i stosowania prawa unijnego TS realizuje w różny sposób, w szczególności w ramach procedury pytań prejudycjalnych przewidzianej w przepisie art. 267 *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej* – TfUE (dawny art. 234 TWE). Trybunał Sprawiedliwości, głównie poprzez odpowiedzi na pytania prejudycjalne, kształtuje wykładnię przepisów prawa unijnego, w tym unijnego prawa podatkowego. Przez wzgląd na dość ogólny i fragmentaryczny charakter przepisów prawa unijnego, orzecznictwo TS służy niejednokrotnie także uzupełnieniu tych przepisów w obszarach niedoprecyzowanych przez prawodawcę unijnego. Dodatkowym walorem działalności TS jest także to, iż w swych wyrokach współtworzy zasady ogólne prawa unijnego, a także wskazuje swoistą dla tego prawa strategię wykładni².

Procedura prejudycjalna określa formalne zasady współpracy TS z sądami państw członkowskich. Z punktu widzenia niniejszych rozważań istotna jest zaś strategia wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. Ustalenia te cenne są szczególnie z punktu widzenia podatnika w relacji z organem podatkowym, zwłaszcza to, na ile i w jakim zakresie ma on prawo oczekiwać, że w jego sprawie podjęte zostanie przez organ podatkowy rozstrzygnięcie uwzględniające dorobek orzeczniczy TS. Ustalenia wymaga zatem, czy organy podatkowe pozostają związane orzecznictwem TS, a jeśli tak, to w jakim zakresie, oraz, czy relacja ta ma charakter normatywny. Ustalenia w tej kwestii poczynione mogą zostać w oparciu o zasady prawa unijnego i orzecznictwo TS oraz krajowe regulacje prawne, zwłaszcza z zakresu ogólnego prawa podatkowego.

2. Znaczenie orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe w kontekście zasad prawa unijnego

Dla ustalenia miejsca orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe z perspektywy porządku prawa unijnego kluczowe znaczenie ma ocena charakteru skuteczności orzecznictwa TS, zwłaszcza poza postępowaniem, w związku z którym złożono do TS pytanie prejudycjalne.

Zgodnie z przepisem art. 267 TfUE podmiotami, które mogą kierować pytania prejudycjalne do TS, są wyłącznie sądy państw członkowskich. Pojęcie sądu jest zaś

¹ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej obejmuje Trybunał Sprawiedliwości, Sąd i sądy wyspecjalizowane.

² Szerzej na ten temat D. Antonów, *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33 i n.

pojęciem mającym autonomiczny, unijny charakter³. Sądami w rozumieniu tego przepisu są także sądy administracyjne (WSA i NSA) dokonujące kontroli legalności decyzji podatkowych wydawanych przez organy podatkowe. Organy podatkowe pozbawione są formalnej możliwości współpracy z TS. Dopiero zatem na etapie sądowej kontroli legalności decyzji istnieje możliwość uzyskania od TS wiążącej interpretacji określonego przepisu prawa unijnego. Do czasu więc, aż sprawa podatnika nie będzie rozpoznana przez sąd administracyjny, nie może on oczekiwać, iż organ podatkowy rozpozna jego sprawę o charakterze unijnym z bezpośrednią pomocą TS. Nie jest to jednak równoznaczne z brakiem możliwości rozstrzygnięcia sprawy podatnika przez organ podatkowy z wykorzystaniem dotychczasowego dorobku orzeczniczego Trybunału. Nie oznacza to także, iż orzecznictwo to pozostaje bez wpływu na przebieg i wynik postępowania podatkowego. Pozbawienia formalnej możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do TS z pytaniem prejudycjalnym nie należy traktować zatem jako swoistej formy zwolnienia organów podatkowych z obowiązku znajomości i przestrzegania wykładni prawa unijnego przyjętej przez TS. Wręcz odwrotnie, organy te tym bardziej zobowiązane są do podjęcia wszelkich starań, które zapewnią podatnikom ochronę ich pozycji jako adresatów norm podatkowego prawa unijnego w rozumieniu przyjętym przez TS. Obowiązek ten wynika przede wszystkim z charakteru skuteczności orzecznictwa TS oraz z zasady współpracy uregulowanej w art. 4 ust 3 TUE (dawny art. 10 TWE).

Kompetencje TS określone zostały w sposób bardzo ogólny. Ma on strzec wykładni i stosowania prawa unijnego, przy czym prawodawca unijny nie ograniczył skutków tych działań jedynie do etapu sądowego stosowania prawa. Najistotniejszym instrumentem służącym realizacji tego obowiązku jest jednak procedura prejudycjalna, a więc procedura wdrażana na etapie postępowania przed sądami państw członkowskich. Działania interpretacyjne pozostałych podmiotów stosujących prawo TS ukierunkowuje zatem w sposób pośredni, poza procedurą prejudycjalną. Przepisy prawa unijnego w sposób wyraźny nie określają skutków wyroku TS. Wiadomym jest, iż jego wyroki są od chwili ich wydania wiążące, ostateczne i niezaskarżalne⁴ dla sądu krajowego, który zwrócił się z pytaniem prejudycjalnym⁵, a także dla sądów wyższej instancji rozpatrujących

³ W ocenie Trybunału pod pojęciem sądu w rozumieniu przepisu art. 234 TWE mieści się podmiot, który spełnia następujące przesłanki: działa na podstawie prawa i jest związany przepisami prawa, ma charakter stały, rozstrzyga spory pomiędzy stronami, ma właściwość obowiązkową oraz w zakresie orzekania jest niezależny, Wyrok TS w sprawie C-54/96 Dorsch, ECR 1997, s. I - 04961.

⁴ P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 48.

⁵ Wyrok TS w sprawie 29/68 Milch-, Fett-, und Eierkontor, ECR 1969, s. 00165.

tę samą sprawę⁶. Ponadto, poprzez doktrynę aktów jasnych i wyjaśnionych, decydującą o możliwości zwrócenia się przez sądy z pytaniami prejudycjalnymi, obowiązek znajomości i przestrzegania orzecznictwa TS obejmuje także wszystkie inne sądy. Przyjmuje się zatem, iż skutki orzeczenia wstępnego wykraczają poza ramy postępowania w sprawie, w której je wydano⁷, a nawet poza ramy postępowania sądowego w ogólności. Na tej podstawie, w doktrynie rozważana jest możliwość uznania orzeczeń TS za precedensy⁸. Nie jest to jednak kwestia jednoznaczna. Niewątpliwie jednak orzecznictwo TS wykazuje istotne cechy swoiste i z tego tytułu należy je umieścić pomiędzy typowymi orzeczeniami sądowymi, mającymi zastosowanie wyłącznie do jednej sprawy, a orzeczeniami o charakterze precedensowym⁹. W konsekwencji, obecnie orzecznictwo na gruncie procesu stosowania prawa podatkowego należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach – orzecznictwa sądów krajowych i orzecznictwa TS¹⁰. Wskazane cechy TS i jego orzecznictwa posłużyły jako wystarczający argument do zdefiniowania postulatu, zgodnie z którym zasadne jest opieranie się na orzecznictwie TS we wszelkich sporach z organami skarbowymi zarówno w postępowaniu sądowym, jak i administracyjnym¹¹. Obowiązek stosowania prawa unijnego przez wszystkie organy państw członkowskich w zgodzie z jego wykładnią przyjętą przez TS wynika z uregulowanej w art. 4 ust 3 TUE zasady współpracy. Zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne

⁶ Wyrok TS w sprawie 69/85 *Wünsche Handelsgesellschaft*, ECR 1986, s. 947.

⁷ Szerzej na ten temat P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 76 i n.

⁸ Część doktryny jest przeciwna jednoznacznemu przyznaniu orzeczeniom TS statusu precedensu (tak np. A. Łazowski, *Źródła prawa Unii Europejskiej i ich stosowanie w państwach członkowskich*, [w:] red. M. Perkowski, *Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2003, s. 34. J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 100). Mówi się jednak także o skutku *erga omnes* orzecznictwa TS (P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s.87) czy też o atrybucie ograniczonej mocy wiążącej *erga omnes* (tak np. A. Wróbel, *Pytania prawne sądów państw członkowskich do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (Sądu Pierwszej Instancji)*, [w:] red. A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 811). Przyjmuje się także, iż orzeczeniom TS nie można przypisać *stricto* charakteru *de iure*, czyli precedensu charakterystycznego dla systemu *common law* (J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 104). Orzeczenia wstępne bywają w związku z tym nazywane także quasi-precedensami (J. Skrzydło, *Doktryna acte éclairé w orzecznictwie Trybunału Wspólnot Europejskich i sądów krajów członkowskich Unii Europejskiej*, „*Studia Prawno-Europejskie*” 1997, tom II, s. 159) lub formą swoistego precedensu wspólnotowego (P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 89).

⁹ R. Mastalski, *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, „*Przegląd Podatkowy*” 2005, nr 8, s. 4.

¹⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 97.

¹¹ J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 9.

lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub z aktów instytucji Unii. Zasada współpracy posłużyła TS jako źródło związania jego orzecznictwem także organów podatkowych. Szczególne znaczenie w tym zakresie ma wyrok w sprawie Kühne & Heitz¹². W wyroku tym TS wypowiedział się, iż, zgodnie z zasadą współpracy wyrażoną w art. 10 TWE, organ administracji krajowej ma obowiązek ponownego rozpatrzenia ostatecznej decyzji administracyjnej w celu uwzględnienia wykładni odnośnego przepisu dokonanej w międzyczasie przez Trybunał, jeżeli: posiada on zgodnie z prawem krajowym uprawnienie do zmiany tej decyzji, decyzja ta jest decyzją ostateczną, a zainteresowany zwrócił się do organu niezwłocznie po powzięciu informacji na temat tego orzeczenia. We wskazanym wyroku TS odwołał się do swoich wcześniejszych wyroków¹³, zgodnie z którymi do wszystkich władz państw członkowskich należy zapewnienie przestrzegania prawa unijnego w ramach ich kompetencji. Wykładnia przepisów prawa unijnego dokonywana przez TS w ramach procedury z art. 234 TWE wyjaśnia i precyzuje w miarę potrzeby znaczenie oraz zakres tych przepisów, tak jak powinny być rozumiane i stosowane od chwili ich wejścia w życie. Wynika z tego, że poddany wykładni TS przepis prawa unijnego powinien być stosowany przez organ administracyjny w ramach jego kompetencji nawet do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem przez TS wyroku na podstawie wniosku o dokonanie wykładni¹⁴. Stanowisko TS prowadzi do bardziej ogólnego spostrzeżenia, istotnego z punktu widzenia przedmiotowych rozważań, iż, przez wzgląd na zasadę współpracy wyrażoną w przepisie art. 10 TWE oraz w związku z pozycją TS w systemie prawnym UE, krajowe organy administracyjne zobowiązane są do stosowania przepisów prawa unijnego zgodnie z wykładnią TS zawsze, w tym także w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku przez TS. Rodzi to po stronie organów podatkowych obowiązek znajomości i uwzględniania wykładni przyjętej przez TS na potrzeby stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza przy rozstrzyganiu spraw z zakresu podatków objętych harmonizacją.

¹² Wyrok TS w sprawie C – 453/00 Kühne & Heitz, ECR 2004, s. I – 00837.

¹³ Wyrok TS w sprawie C – 8/88 Niemcy p. Komisja, ECR 1990, s. I-2321, wyrok TS w sprawie 61/79 Denkavit, ECR 1980, s. 1205, wyrok TS w sprawie C-50/96 Deutsche Teleksom, ECR 2000, s. I-6743.

¹⁴ Wyrok TS w sprawie C – 453/00 Kühne & Heitz, ECR 2004, s. I – 00837.

3. Ocena znaczenia orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe z punktu widzenia przepisów Ordynacji podatkowej

Regulacje unijne oraz orzecznictwo TS stanowi niewątpliwie najistotniejsze i wystarczające źródło związania organów podatkowych orzecznictwem TS. Niezależnie jednak od tego, miejsce orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe ustalił krajowy ustawodawca w przepisach Ordynacji podatkowej¹⁵. Poszukiwanie regulacji prawnych w tym zakresie rozpocząć należałoby od przepisów wyznaczających podstawę działania organów podatkowych. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma przepis art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa (zasada praworządności). Definicja przepisów prawa podatkowego przyjęta przez ustawodawcę w przepisie art. 3 pkt 2 OP nawiązuje do katalogu źródeł prawa wskazanego w przepisie art. 87 Konstytucji. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej zasada praworządności wynikająca z przepisu art. 120 OP obejmuje również obowiązek działania na podstawie przepisów prawa unijnego¹⁶. W systemie źródeł prawa unijnego znajduje się prawo pierwotne oraz prawa wtórne, a więc zgodnie z przepisem art. 288 TfUE rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Katalog ten nie obejmuje zaś orzeczeń TS – z formalnego punktu widzenia nie stanowią one źródła prawa unijnego. A zatem, ograniczając się do analizy językowej przepisu art. 120 OP wyznaczającego podstawę działania organów podatkowych, nie odnajdziemy bezpośredniego odniesienia do orzecznictwa TS, zwłaszcza, jeśli miałyby ono stanowić jedyną podstawę działania tychże organów. Nie oznacza to, iż orzecznictwo TS pozbawione zostało przez ustawodawcę jakiegokolwiek formalnej roli w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Na etapie ustaleń walidacyjnych organ podatkowy nie może wprowadzić w świetle art. 120 OP uznać orzeczenia TS jako samodzielnej podstawy rozstrzygnięcia, jednak stanowisko TS wyrażone w jego orzecznictwie może przesądzać o przebiegu i wyniku tychże ustaleń. Niewątpliwie zaś kluczowe znaczenie ma ono w zakresie ukierunkowania przebiegu ustaleń interpretacyjnych, zwłaszcza gdy podstawę rozstrzygnięcia stanowią przepisy krajowe implementujące prawo unijne lub bezpośrednio skuteczne przepisy prawa unijnego.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm., (dalej: OP).

¹⁶ B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 562. Szerzej na temat legalizmu działania organów administracyjnych – M. Kozuch, *Legalizm stosowania prawa europejskiego w postępowaniu organów administracji krajowej*, [w:] red. S. Biernat, *Studia z prawa Unii Europejskiej*, Kraków 2000.

Pamiętać bowiem należy, iż zgodnie z zasadą praworządności, organy podatkowe zobowiązane są do działania na podstawie prawa, co oznacza, iż, po pierwsze, mają one obowiązek działać na podstawie obowiązującej normy prawnej, a po drugie, mają one obowiązek prawidłowego ustalania znaczenia tejże normy prawnej¹⁷. Przedstawiony sposób pojmowania roli orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego wspiera wykładnia systemowa art. 120 OP w kontekście innych przepisów tej ustawy.

Analizując przepisy OP z punktu widzenia miejsca orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, odnaleźć można dwie kategorie regulacji, w których ustawodawca wprost odwołuje się do pojęcia orzecznictwa TS. Pierwsza dotyczy kompetencji Ministra Finansów, w tym przede wszystkim w przedmiocie interpretacji ogólnych prawa podatkowego – przepis art. 14, 14a i 14e OP. Drugą kategorię stanowią przepisy art. 240 § 1 pkt 11 oraz art. 241 § 2 pkt 2 OP¹⁸ regulujące kwestię wznowienia postępowania.

Zgodnie z przepisem art. 14a OP Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Kompetencja ta wynika z bardziej ogólnego obowiązku Ministra Finansów, jakim jest ogólny nadzór w sprawach podatkowych¹⁹ i stanowi ona jedną z form realizacji uprawnień nadzorczych tego organu²⁰. Nadzór rozumieć należy jako zespół form i sposobów działania zmierzającego do zapewnienia przez organ nadzorczy prawidłowości działania organu lub innego podmiotu nadzorowanego, w szczególności poprzez

¹⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 62.

¹⁸ Wskazane przepisy uznawane są także przez organy podatkowe jako źródło ich obowiązku w zakresie stosowania orzecznictwa TS. Tak np. „Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej skutkuje obowiązkiem pełnego i prawidłowego wdrożenia dorobku prawnego Wspólnoty. Polskie przepisy prawne muszą być zgodne z szeroko pojmowanym prawem Unii. Przepisy prawa krajowego i decyzje organów nie mogą pozostawać w sprzeczności z normami prawa wspólnotowego ani z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości. Ordynacja podatkowa nakazuje organom podatkowym stosowanie orzecznictwa ETS w określonym zakresie, co wynika z treści art. 14b i 240 w/w ustawy”. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 15.11.2007 (sygn. 1401/PH-II/4407/14-148/06/MZ/PV-II), www.mf.gov.pl.

¹⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 120. W doktrynie można odnaleźć także odmienny pogląd, iż zadania z zakresu ogólnego nadzoru w sferze spraw podatkowych, za które Minister Finansów jest odpowiedzialny, oddzielone zostały ustawowo od ogólnych interpretacji prawa podatkowego dokonywanych na wyraźnej podstawie prawnej art. 14a OP. Jeżeli zatem w ramach czynności ogólnego nadzoru Minister Finansów dokona urzędowej wykładni przepisów prawa, to jej wynik nie będzie interpretacją prawa podatkowego w rozumieniu OP, gdyż są nimi wyłącznie interpretacje ogólne i indywidualne z przepisów art. 14a i 14b OP. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 38.

²⁰ B. Kucia-Guściora, [w:] red. P. Smoleń, *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 103.

zapobieganie i usuwanie nieprawidłowości w tym zakresie²¹. Działania nadzorcze Ministra Finansów obejmują zatem dążenie (rozumiane jako podjęcie starań zmierzających do osiągnięcia określonych efektów) do ukierunkowania czy wsparcia organów podatkowych w tym, aby stosowały one prawo w sposób jednolity, gwarantując sprawiedliwość opodatkowania – jego równość i powszechność. Jako jeden, lecz nie jedyny, instrument temu służący ustawodawca wskazał interpretacje ogólne prawa podatkowego wydawane przez Ministra Finansów przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Istotą interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów jest to, że stanowią one środek mający zapewnić jednolite stosowanie prawa przez podległe mu organy. Interpretacje te wiążą zatem organy podatkowe w ramach ich hierarchicznego podporządkowania, co służyć ma zapewnieniu realizacji równości i powszechności opodatkowania, a także realizacji zasady zaufania podatnika do organu podatkowego²². Są one aktami o charakterze interpretacyjnym, których rolą jest ułatwianie stosowania przepisów prawa w drodze ujednolicenia ich wykładni²³. Minister Finansów poprzez interpretacje podatkowe ukierunkowuje zatem proces stosowania prawa przez podległe mu organy podatkowe, wskazując właściwy sposób interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zwłaszcza wówczas, gdy interpretacja ta dotyczy obszaru prawa podatkowego objętego harmonizacją, ukierunkowanie to uwzględniać powinno stanowisko TS. Nie oznacza to jednak w żadnym razie, iż orzecznictwo TS ukierunkowuje czynności interpretacyjne organów podatkowych wyłącznie za pośrednictwem interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów. Niezależnie od działań Ministra, organy podatkowe zobowiązane są do tego, aby stosować prawo w sposób prawidłowy i jednolity, kierując się wskazówkami zawartymi w art. 14a OP. Choć literalnie, przepis art. 14a OP stanowi źródło związania orzecznictwem TS jedynie Ministra Finansów, nie może jednak stanowić ani dla Ministra Finansów, ani dla innych organów podatkowych podstawy do wykładni *a contrario*, iż poza sytuacją określoną w tym przepisie organy podatkowe nie są zobowiązane do uwzględniania orzeczeń TS²⁴.

²¹ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 29.

²² R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 123. W orzecznictwie ocenia się, iż niezastosowanie przez organ podatkowy urzędowej wykładni prawa, dokonanej przez Ministra Finansów, podanej do publicznej wiadomości, oznacza rażące naruszenie przez organ podatkowy zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie obywatela do prawa, o której mowa w przepisie art. 121 § 1 OP, wyrok NSA z dnia 12.03.2003 r., sygn. akt SA/Bd 658/03 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 5, poz. 129.

²³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 10.

²⁴ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 10. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak,

Przepis art. 14a OP, obok upoważnienia dla Ministra Finansów do wydawania interpretacji ogólnych, zawiera zatem dodatkowy walor. Wskazuje instrumenty służące zapewnieniu prawidłowej interpretacji prawa podatkowego zarówno na potrzeby opracowywania interpretacji podatkowych, jak i we wszystkich innych okolicznościach stosowania prawa podatkowego. W przepisie tym ustawodawca połączył zatem dwie bardzo ważne wytyczne dla organów podatkowych w odniesieniu do procesu stosowania prawa. Po pierwsze, iż stanem pożądanym są jednolite standardy stosowania prawa służące zapewnieniu równości i sprawiedliwości opodatkowania. Po drugie, iż proces stosowania prawa przez organy podatkowe powinien spełniać także określone kryteria jakościowe, czemu służyć ma uwzględnienie orzecznictwa sądów, w tym orzecznictwa TS. Orzecznictwo TS stanowi zatem jeden z instrumentów, którego zastosowanie przyczynia się do tego, aby proces stosowania prawa podatkowego miał właściwy przebieg oraz jednolite efekty. Wskazane w przepisie art. 14a OP orzecznictwo sądów, TK i TS uznane zostało przez ustawodawcę jako punkt odniesienia dokonywanej interpretacji²⁵ oraz jeden z materiałów interpretacyjnych, na podstawie których organy podatkowe powinny przeprowadzać wykładnię operatywną prawa podatkowego²⁶. Materiały te, a więc między innymi orzecznictwo TS, są jedynie przykładami, jednak ich wskazanie przez ustawodawcę w tym przepisie dowodzi tego, iż mogą one najbardziej przyczynić się do ujednolicenia stosowania prawa²⁷. W przypadku zaś, gdy organy te stosują przepisy prawa unijnego, to właśnie orzecznictwo TS, spośród pozostałych kategorii orzeczeń wskazanych w art. 14a OP, ma decydujące znaczenie.

Źródłem normatywnego związania organów podatkowych orzecznictwem TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe jest także art. 14e OP. Zgodnie z tym przepisem orzecznictwo TS stanowi jedną z przesłanek zmiany z urzędu interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów (zarówno interpretacji ogólnej, jak i indywidualnej), jeżeli stwierdzi on jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub ETS. Orzecznictwo TS kwalifikowane jest zatem jako przesłanka weryfikacji poprawności wydanej interpretacji („jest swoistym odniesieniem oceniania”, czy przeprowadzona wykładnia jest prawidłowa²⁸), przy czym przepis ten

Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 50.

²⁵ B. Kucia-Guściora, [w:] red. P. Smoleń, *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 104.

²⁶ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 43.

²⁷ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 43 i n.

²⁸ T. Jakubiak, vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 48.

rozszerza skuteczność orzecznictwa TS w tym zakresie także na interpretacje indywidualne. Regulacja ta odgrywa istotną rolę, gdyż w przepisach dotyczących zasady wydania interpretacji indywidualnych, w odróżnieniu od interpretacji ogólnych, nie ma mowy o orzecznictwie TS jako wyznaczniku prawidłowości ich treści.

Zamieszczone w przepisie art. 14e OP odwołanie do orzecznictwa TS dowodzi, iż w ocenie ustawodawcy stanowi ono nie tylko instrument kształtujący prawidłową wykładnię przepisów prawa podatkowego, ale jest także wyznacznikiem jej bieżącej weryfikacji. Na tle pozostałych kategorii orzeczeń wskazanych w przepisie art. 14e OP orzecznictwu TS przypisuje się dodatkowo silniejszą skuteczność w tym zakresie. W ocenie doktryny nie można na jednej płaszczyźnie umiejscowić orzecznictwa TK i TS oraz pozostałych orzeczeń sądowych. W przypadku orzecznictwa TS, podobnie jak i w przypadku orzeczeń TK, ich treść powoduje, że Minister musi (a nie może) interpretacje te zmienić²⁹.

Przepisy art. 14a i art. 14e OP nakładają na Ministra Finansów obowiązek znajomości orzecznictwa TS zarówno na potrzeby wydania interpretacji podatkowych, jak również na potrzeby bieżącej ich weryfikacji. Redakcja przepisu art. 14e OP jest bowiem dość ogólna, w związku z czym obejmuje sytuację, w której wydana interpretacja pominęła istniejące już orzecznictwo, kiedy orzecznictwo pojawiło się po wydaniu interpretacji, a także kiedy prawidłowa w dacie wydania interpretacja straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się w orzecznictwie odmiennej wykładni wyjaśnionych w niej przepisów³⁰. Kompetencje w zakresie zmiany interpretacji zastrzeżone są wyłącznie na rzecz Ministra Finansów. Działa on w tym zakresie z urzędu, podejmując decyzję w oparciu o własną ocenę stanu orzecznictwa TS. W doktrynie zwraca się uwagę, iż ze względu na to, że ustawodawca posłużył się w przepisie art. 14e OP pojęciem orzecznictwa, przesłanką zmiany interpretacji nie może być orzeczenie, a utrwalona linia orzecznicza (stabilne stanowisko sądów)³¹. Wydaje się jednak, że o ile założenie takie jest zasadne w odniesieniu do orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych, o tyle w odniesieniu do orzecznictwa TS nie pozostanie ono raczej aktualne. Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniach odwołuje się wprawdzie do swoich wcześniejszych ustaleń, zwłaszcza w zakresie zasad ogólnych prawa unijnego, jednak wydaje się, iż zabieg ten służy TS do uzasadnienia przebiegu i wyniku ustaleń interpretacyjnych poprzez odwołanie do

²⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s.135.

³⁰ J. Kabat-Rembelska, A. Kabat, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach? Cz. II*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 2.

³¹ M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 516.

dotychczasowych poglądów. Przez wzgląd zaś na zasadę aktów wyjaśnionych, TS nie poddaje (poza przypadkiem, gdy nowe elementy stanu faktycznego rodzą nowy kontekst interpretacyjny) ponownie wykładni przepisów już raz przez niego wyjaśnionych.

Przepis art. 14e OP poszerza w sposób normatywny zakres skuteczności orzecznictwa TS poprzez uznanie go za jedną z przesłanek weryfikacji zarówno interpretacji ogólnych, jak i indywidualnych, ale także określa jego rolę na etapie wydawania obu kategorii interpretacji podatkowych³². Skoro bowiem orzecznictwo TS stanowić może przesłankę zmiany wydanej interpretacji, to tym bardziej Minister Finansów powinien je uwzględniać na etapie ich wydawania³³. Jak słusznie zauważa się w doktrynie, nieracjonalnym byłoby działanie polegające na wydaniu interpretacji pomimo jej sprzeczności z orzecznictwem TS, powodując w konsekwencji jej zmianę na podstawie przepisu art.

³² W odniesieniu do wszystkich kategorii orzeczeń wskazanych w art. 14e OP, w tym także orzeczeń TS, w orzecznictwie krajowym wskazać można tytułem przykładu następujące uwagi: „Odnosząc się natomiast do stanowiska Ministra Finansów wyrażonego w odpowiedzi na skargę, iż przy wydawaniu interpretacji indywidualnych organ może jedynie posiłkować się wydanymi rozstrzygnięciami sądów, bez możliwości ich stosowania wprost z tego powodu, iż nie stanowią one materialnego prawa podatkowego, zauważyć należy, że choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. Zgodnie bowiem z art. 14a O.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Orzecznictwo to ma więc normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 O.p. Wolą ustawodawcy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tym samym orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych, co szczególnie należy podkreślić w rozpoznanej sprawie. Skoro więc organ wydający interpretację indywidualną może w ramach działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Nie można bowiem, przyjąć takiej wykładni powyższych przepisów, że z jednej strony ustawodawca nie nakłada na organ wydający interpretację indywidualną obowiązku analizowania orzecznictwa zapadłego w innych sprawach dotyczącego analogicznych sytuacji prawnopodatkowych, a z drugiej strony przyjmuje jednocześnie, że pominięcie takiego orzecznictwa może być przyczyną zmiany tak wydanej interpretacji”. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009, sygn. akt III S.A./Wa 1916/08, www.nsa.gov.pl.

³³ Tak. np. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 48 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 kwietnia 2010 r., sygn. akt I S.A./Bd 130/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3373/08, www.nsa.gov.pl.

14e OP z powodu przesłanki jej nieprawidłowości wynikającej z orzecznictwa TS³⁴. Uwzględniając wynikającą z przepisu art. 14b § 6 OP możliwość upoważnienia podległych Ministrowi Finansów organów do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu, obowiązek ten nałożony jest także na te organy. Podobnie jak w przypadku art. 14a, także treści przepisu art. 14e OP przypisać można walor uniwersalny. Wskazuje on bowiem na orzecznictwo TS jako istotny argument w procesie wykładni prawa i ewentualnej weryfikacji tej wykładni. W doktrynie wskazuje się nawet, iż przepis ten „zawiera w sobie walor klaryfikacji zakresu i elementów prawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym w zakresie spraw z elementem prawa unijnego”³⁵. W piśmiennictwie słusznie także zauważa się, że postulowany przez ustawodawcę w przepisie art. 14a i 14e OP model stosowania prawa, w którym na etapie ustaleń interpretacyjnych uwzględniana jest wykładnia przepisów przyjęta w orzecznictwie, w tym w orzecznictwie TS, nie ogranicza się jedynie do procesu wydawania interpretacji podatkowych, ale także do postępowania wymiarowego prowadzonego na podstawie przepisów Działu IV OP³⁶.

Obok kompetencji Ministra Finansów, kolejną regulacją, w której ustawodawca wskazuje orzecznictwo TS jako element mogący mieć wpływ na przebieg procesu stosowania prawa, jest nadzwyczajny tryb weryfikacji decyzji podatkowej – wznowienie postępowania. Zgodnie z przepisem art. 240 § 1 pkt 11 OP w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TS ma wpływ na treść wydanej decyzji. Przesłanka wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 11 OP należy do kategorii zdarzeń, które nastąpiły po wydaniu decyzji kończącej postępowanie, ale mogących oddziaływać na treść decyzji, nie będąc jednak wadą postępowania³⁷. Sformułowanie „ma wpływ na treść wydanej decyzji” dowodzi bowiem, iż w tym przypadku wznowienie postępowania ma na celu weryfikację wad tkwiących w decyzji, a nie w samym postępowaniu³⁸.

Wprowadzona przez polskiego ustawodawcę możliwość wznowienia postępowania w związku z wydaniem przez TS orzeczenia mającego wpływ na treść wydanej decyzji nawiązuje do stanowiska TS wyrażonego przede wszystkim w przywołanym już wyroku w sprawie Kühne & Heitz. Doktryna pozostaje jednak zgodna, iż nawet wobec

³⁴ M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 517.

³⁵ M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 516.

³⁶ T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 49–50.

³⁷ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 274.

³⁸ B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 917.

braku przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP wznowienie postępowania w takim przypadku musiałoby nastąpić na mocy regulacji unijnych³⁹, przede wszystkim na podstawie przepisu art. 10 TWE, a więc przez wzgląd na związanie państw członkowskich zasadą współpracy⁴⁰.

Konstrukcja przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP ma charakter ogólny, co w konsekwencji należy ocenić jako okoliczność zwiększającą skuteczność i znaczenie orzecznictwa TS jako źródła weryfikacji decyzji organu podatkowego w trybie wznowienia postępowania. Tak np. w związku z brakiem wyraźnego ustawowego zastrzeżenia w tym zakresie w doktrynie i w orzecznictwie krajowym słusznie wskazuje się, iż wznowienie postępowania powinno nastąpić nie tylko wskutek wydania orzeczenia w sprawie polskiej, ale nawet w przypadku, gdy z wyroku TS w sprawie wydanej w odpowiedzi na pytanie skierowane przez inne państwo członkowskie wynika, iż także Polska naruszyła regulacje unijne⁴¹. Przyjmuje się zatem, że wystarczającą przesłanką wznowienia postępowania będzie sytuacja, kiedy TS wypowie się o niezgodności przepisów obowiązujących w innym państwie z prawem unijnym, a przepisy te będą w istotnym stopniu zbliżone do przepisów polskich⁴². Podobnie, ustawodawca w redakcji przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP,

³⁹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 11, podobnie A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26. Jako możliwą przesłankę wznowienia postępowania w tym przypadku doktryna rozważała także wnioskowanie z podobieństwa z art. 240 § 1 pkt 8 OP, wskazując orzeczenie TK jako przesłankę wznowienia postępowania, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 7.

⁴⁰ Pogląd taki obecny jest także w orzecznictwie, tak np. NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 sierpnia 2010r., sygn. akt I FSK 1355/09, (www.nsa.gov.pl) wypowiedział się: „W orzecznictwie nie ma wątpliwości, że przystąpienie Polski do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r. oznacza, że prawo europejskie stało się również częścią polskiego systemu prawnego. Dwa sądy: Europejski Trybunał Sprawiedliwości i Sąd Pierwszej Instancji z siedzibą w Luksemburgu, które na podstawie traktów uzyskały prawo do sprawowania kontroli nad przestrzeganiem i prawidłowym stosowaniem prawa wspólnotowego, są sądami wspólnotowymi. (...) W tej sytuacji, jeżeli zapadłoby orzeczenie ETS mające wpływ na treść wydanej uprzednio decyzji, mogłoby to być podstawą wznowienia postępowania podatkowego”.

⁴¹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 11. K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5. Także NSA zauważył, że np. „w razie, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydania decyzji, stanowi to podstawę do wznowienia postępowania. Dotyczy to nie tylko sprawy, w której sąd wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, ale dotyczy to przypadków, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zapadło w innej sprawie, a ma wpływ na treść decyzji, a zatem dotyczy to tożsamej podstawy prawa wspólnotowego, który był podstawą rozstrzygnięcia”, wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2008r., sygn. akt I FSK 1655/07, LEX nr 575426.

⁴² K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd

wzorując się na sentencji wyroku TS w sprawie Kühne & Heitz, wskazuje, iż zasadność wznowienia postępowania wynika jedynie z udowodnienia, iż orzeczenie TS ma wpływ na wydaną decyzję⁴³. Nie wymaga zatem wykazywania rażącej lub oczywistej sprzeczności rozstrzygnięcia podjętego przez organ podatkowy z wykładnią prawa unijnego przyjętą przez TS. Podobne uwagi można sformułować w odniesieniu do pojęcia „orzeczenie TS”. Użycie przez ustawodawcę pojęcia „orzeczenie” daje możliwość uznania, iż przesłanką wznowienia postępowania może być każdego rodzaju orzeczenie TS wydane w ramach różnych procedur, przy czym szczególne znaczenie mieć będą jednak w tym zakresie orzeczenia wydane w ramach procedury prejudycjalnej⁴⁴.

Wznowienie postępowania na skutek później wydanego orzeczenia TS dotyczy wszystkich decyzji ostatecznych, także tych, w stosunku do których podatnik nie złożył skargi sądowej oraz tych, które obok ostateczności mają walor prawomocności⁴⁵. Konstrukcja przepisu art. 240 OP wskazuje, iż możliwość wznowienia postępowania zachodzi w przypadku, gdy orzeczenie TS ma wpływ na treść już wydanej decyzji. Redakcja tego przepisu sugeruje, iż zanim Trybunał wydał orzeczenie, wydana powinna zostać decyzja podatkowa⁴⁶. W doktrynie znany jest jednak pogląd, iż punktu widzenia zasady efektywności prawa unijnego, uzasadnione byłoby twierdzenie, zgodnie z którym dopuszczalne byłoby wznowienie postępowania także w sytuacji, kiedy wyrok TS,

Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5, podobnie A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

⁴³ Na gruncie krajowego orzecznictwa określenie, iż orzeczenie TS ma wpływ na wydaną decyzję interpretowane jest w ten sposób, iż „*wyrok ten musi dotyczyć (...) wykładni przepisów prawa stanowiących podstawę wydania danej decyzji*”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 listopada 2008, sygn. akt III SA/Wa 1049/08, Lex nr 468426, „*O wpływie danego orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości na treść wydanej decyzji można mówić wtedy, gdy organy miały już obowiązek stosowania prawa wspólnotowego, a więc orzeczenie dotyczyłoby tej samej podstawy prawa wspólnotowego, która byłaby podstawą rozstrzygnięcia*”, wyrok NSA z dnia 28 lutego 2008 r. sygn. akt I FSK 301/07, Lex nr 449144.

⁴⁴ A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

⁴⁵ M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 16.

⁴⁶ Taka interpretacja przepisu art. 240 § 1 pkt 11 zgodna jest z istotą orzeczenia TS w sprawie Kühne & Heitz. Znajduje ona także swoje uzasadnienie w poglądach wyrażonych w orzecznictwie sądów polskich. Tak np. „*Użycie w przepisie art. 240 § 1 pkt 11 O.p. dla scharakteryzowania decyzji określenia >>>wydanej<<< wskazuje, iż możliwość wznowienia postępowania istniałaby tylko w razie, gdy orzeczenie Trybunału zapada już po wydaniu decyzji. O tym czy dany wyrok ETS może być podstawą do wznowienia postępowania nie przesądza sam fakt wydania go po wydaniu decyzji ostatecznej, wyrok ten musi dotyczyć również wykładni przepisów prawa stanowiących podstawę wydania danej decyzji*”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 listopada 2008, sygn. akt III SA/Wa 1049/08, LEX nr 468426, podobnie wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 października 2008, sygn. akt I SA/Lu 283/08, Lex nr 498230, wyrok NSA z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK301/07, Lex nr 449144, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 827/07, Lex nr 329545.

mający wpływ na treść tej decyzji, zapadł wcześniej, ale nie był znany ani stronie postępowania, ani organowi lub też nie został przez organ uwzględniony⁴⁷. Jeśli bowiem wystarczającą przesłanką jest istnienie orzeczenia późniejszego niż decyzja, to tym bardziej zasadną przesłanką jest orzeczenie zapadłe wcześniej, a nieuwzględnione z powodu niewiedzy organu wydającego decyzję. Jednak w doktrynie rozważana jest także możliwość, zgodnie z którą w sytuacji, gdy orzeczenie TS wydane zostało zanim wydana została decyzja ostateczna i nie zostało ono uwzględnione na etapie postępowania zwyczajnego, wówczas w przypadkach rażących możliwe byłoby rozważenie zaistnienia przesłanek stwierdzenia jej nieważności na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 OP⁴⁸.

Zgodnie z przepisem art. 241 § 2 pkt 2 wznowienie postępowania następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Termin ten oceniany jest w doktrynie jako termin rozsądny i spełniający zasady skuteczności⁴⁹. Ograniczenia czasowe dla żądania wznowienia postępowania wynikają dodatkowo z terminów przedawnienia. Upływ terminu przedawnienia skutkować będzie wydaniem decyzji odmawiającej wznowienia postępowania, przy tym jednak w ocenie doktryny decyzja taka powinna zawierać potwierdzenie istnienia przesłanki wznowienia, co stworzyć może możliwość dochodzenia odszkodowania ze strony państwa⁵⁰.

Przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP odgrywa szczególną rolę jako źródło normatywnego związania organów podatkowych wykładnią przepisu prawa unijnego przyjętą przez TS. Przepisy art. 14a i 14e OP nakładają na organy podatkowe obowiązek stosowania przepisów prawa unijnego w jego rozumieniu przyjętym przez TS. Sposób, w jaki TS interpretuje przepisy prawa unijnego, przesądzać powinien o wyniku ustaleń interpretacyjnych podjętych przez krajowe organy podatkowe w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP poszerza zaś skuteczność tego orzecznictwa także w odniesieniu do postępowania już zakończonego decyzją ostateczną. W świetle tej regulacji wykładnia przyjęta przez TS ma normatywny wpływ na treść rozstrzygnięcia przyjętego przez organy podatkowe, a jej nieuwzględnienie kwalifikowane jest jako zdarzenie mające wpływ na treść decyzji, nawet wówczas, gdy stała się ona ostateczną. Skoro ustawodawca zakwalifikował niezgodność wykładni przyjętej przez

⁴⁷ A. Bartosiewicz, *Orzecznictwo ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 29.

⁴⁸ B. Gruszczyński, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 917.

⁴⁹ M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 16.

⁵⁰ A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

organ podatkowy z wykładnią TS jako poważną, kwalifikowaną wadę uzasadniającą wznowienie postępowania, przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP pozwala na sformułowanie ogólnej dyrektywy, zgodnie z którą: organy podatkowe powinny zawsze, gdy podstawę rozstrzygnięcia w danej sprawie stanowią przepisy prawa unijnego lub przepisy krajowe implementujące regulacje unijne, na etapie ustaleń walidacyjnych dokonywać wyboru właściwego źródła prawa oraz na etapie ustaleń interpretacyjnych dokonywać jego wykładni, z uwzględnieniem i poszanowaniem stanowiska przyjętego przez TS w kwestii wykładni tychże przepisów. Zawsze, kiedy orzecznictwo TS ma wpływ na rozstrzygnięcie podjęte przez organ podatkowy, a więc TS wypowiedział się w kwestii wykładni przepisu, który organ podatkowy musi zastosować, stanowisko Trybunału wymaga uwzględnienia.

4. Podsumowanie

Trybunał Sprawiedliwości odgrywa kluczową rolę w kwestii wykładni przepisów prawa unijnego. Zakres jego kompetencji przyczynić się ma do zapewnienia jednolitej, prawidłowej wykładni i stosowania prawa unijnego przez wszystkie państwa członkowskie. Jego orzecznictwo powinno być uwzględniane w procesie stosowania prawa przez wszystkich uczestników tego procesu. Dotyczy to także organów podatkowych. Nie dysponują one wprawdzie możliwością bezpośredniej współpracy z TS w ramach procedury prejudycjalnej, pozostają jednak zobowiązane do znajomości poglądów wyrażonych w wyrokach TS i umiejętności ich wykorzystywania na potrzeby rozstrzygania spraw polskich podatników, zwłaszcza spraw, w których podstawę rozstrzygnięcia stanowią przepisy prawa krajowego i unijnego. Organy podatkowe w ramach swoich kompetencji pozostają związane orzecznictwem TS głównie za sprawą zasady współpracy oraz wynikającej z niej zasady efektywności prawa unijnego. Obowiązki organów podatkowych w tym zakresie mają charakter normatywny także na gruncie prawa krajowego. Kluczowe znaczenie mają przepisy art. 14a, 14e i 240 § 1 pkt 11 OP. Na gruncie przepisów art. 14a i 14e OP orzecznictwo TS stanowi jeden z najważniejszych wyznaczników strategii wykładni operatywnej prawa podatkowego. W świetle tych przepisów organy podatkowe zobowiązane są, aby, dokonując ustaleń walidacyjnych i interpretacyjnych, kierować się wykładnią przyjętą przez TS. Wówczas, gdy wykładnia prawa unijnego wynikająca z orzecznictwa TS może mieć wpływ na rozstrzygnięcie organu podatkowego, orzecznictwo to powinno zostać uwzględnione. Znaczenie orzecznictwa TS w przebiegu postępowania podatkowego jest bowiem na tyle istotne, iż zgodnie z przepisem art. 240 § 1 pkt 11 OP, jeśli orzeczenie TS ma wpływ na treść wydanej decyzji, nawet w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, zachodzi przesłanka wznowienia postępowania.

Zasada prawdy obiektywnej – narzędzie organu podatkowego czy podatnika?

1. Uwagi ogólne

Problem będący przedmiotem rozważań w niniejszym artykule wpisuje się bezpośrednio w zagadnienie **pewnej relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym**. Ustawodawca, tworząc w przepisach Ordynacji podatkowej¹ zasady ogólne postępowania podatkowego, a w tym także zasadę prawdy obiektywnej, dał im szczególne zadanie do realizacji. Zasady te **wskazują sposób zachowania się organu podatkowego** w postępowaniu podatkowym, gdzie ten sposób zachowania jest wyznaczony przez cel postępowania podatkowego, a więc załatwienie sprawy podatkowej. Tak ustalony **cel postępowania podatkowego wpływa na treści, jakie wynikają z zasad ogólnych** tego postępowania, a tym samym z zasady prawdy obiektywnej. Stąd też można w pewnym uproszczeniu przyjąć, iż zasady te **mają charakter instrumentalny**, gdyż ustawodawca wskazuje, jakie czynności należy podejmować, aby prowadzone odpowiednio postępowanie podatkowe osiągnęło swój cel.

Pogląd ten stał się przyczyną analizy **zasady prawdy obiektywnej jako pewnego narzędzia**. Jak podkreśla się w doktrynie, zasada ta **jest adresowana do organu podatkowego**², a zatem niewątpliwie instrumentalny charakter tej zasady **należy odnosić do działań organu podatkowego**. Jednak nie wyłącza to możliwości rozumienia tej zasady także **jako narzędzia podatnika**, gdyż wynika to z celu, dla którego te zasady ogólne postępowania podatkowego zostały ukształtowane. Jednocześnie jest to spowodowane koniecznością określenia pewnej relacji działań organu podatkowego i podatnika, tj. stwierdzenia, **czy można „z góry” przesądzić, iż zasada ta jest narzędziem określonego podmiotu, czy też „staje się” nim w zależności od danej regulacji materialnego prawa podatkowego**.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) zwana dalej jako OP.

² B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 15 lipca 2010 r.*, I SA/Po 100/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 18.

Rozstrzygnięcie tego problemu wymaga analizy kształtu normatywnego zasady z art. 122 OP, gdzie jako punkt wyjścia należy przyjąć regulację określającą obowiązek podejmowania działań.

2. Obowiązek podejmowania działań

2.1. Zakres obowiązku podejmowania działań

W przepisie art. 122 OP ustawodawca wskazuje w pierwszej jego części, że w toku postępowania **organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania**. Poprzez wyrażenie to sformułowano obowiązek podejmowania działań przez organ podatkowy. Kluczowe staje się więc określenie zakresu tego obowiązku. W pierwszej kolejności należy poddać analizie określenie ustawowe wskazujące na „**podejmowanie działań**”. Przy czym ogólniejsze znaczenie powinno mieć stwierdzenie, iż prawodawca pomimo użycia wyrażenia, z którego wynika obowiązek podejmowania działań, **nie posługuje się wprost kategorią pojęciową** obowiązku, jak czyni to przy formułowaniu zasad ogólnych w art. 121 OP³, art. 123 § 1 OP⁴, art. 124 OP⁵ czy też w art. 125 OP⁶. Należy zatem przyjąć, że dla ustawodawcy podatkowego pierwszorzędne znaczenie ma **wskazanie na zakres obowiązanego działania**, który następnie jest odniesiony do organu podatkowego jako „**gospodarza**” prowadzonego postępowania podatkowego, a zatem **nie wyłączając udziału** w zakresie realizacji tego obowiązku również podatnika.

Podejmowanie działania to określenie dość szerokie zakresowo i należy je odróżnić od sformułowania **podjęcie działania**, oznaczające końcowy etap podejmowania

³ Zgodnie z art. 121 § 1 postępowanie podatkowe **powinno być** prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Z kolei stosownie do art. 121 § 2 organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. A zatem ustawodawca posługuje się zarówno wyrażeniem wskazującym na obowiązek, jak i kategorię powinności.

⁴ Z kolei zgodnie z art. 123 § 1 organy podatkowe **obowiązane są** zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W tym przypadku ustawodawca wprost wskazuje na kategorię obowiązku.

⁵ Stosownie do art. 124 organy podatkowe **powinny wyjaśniać** stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. W ramach tej regulacji wykorzystano więc kategorię powinności.

⁶ Również przy formułowaniu zasady szybkości ustawodawca posługuje się kategorią powinności. Zgodnie zatem z regulacją przepisu art. 125 § 1 organy podatkowe **powinny działać** w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Z kolei stosownie do przepisu art. 125 § 2 sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

tego działania. Podejmować działanie to po pierwsze **inicjować to działanie**, po drugie **określać zakres tego działania**, także ze wskazaniem konkretnych czynności do realizacji, po trzecie zaś to „**decydować**”, **jaki zakres działań powinien zrealizować podatnik**.

Inicjowanie określonego działania wraz z określeniem jego zakresu i wskazaniem, jakie czynności powinien zrealizować podatnik wynika z istoty organu podatkowego i jego roli w prowadzonym postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy jest „gospodarzem” tego postępowania⁷, a zatem w jego gestii pozostaje nie tylko inicjowanie „własnego działania”, ale także aktywizowanie podatnika. Tak ogólnie określony zakres obowiązku podejmowania działań wskazuje, iż zasada ta **jawi się w pierwszej kolejności jako narzędzie organu podatkowego**.

W pogląd ten wpasowuje się dalsza część analizowanego przepisu art. 122 OP, gdzie podejmowanie działania przez organ podatkowy dotyczy **wszelkich działań**. Nieprzypadkowo zatem ustawodawca używa sformułowania wskazującego na tak szeroki zakres działań. Zakres ten zostaje w dalszej kolejności ukierunkowany, niemniej jednak **otwiera pole analizy zachowań organu podatkowego i podatnika** w toku postępowania podatkowego. Skoro bowiem normodawca wskazuje na wszelkie działania, podkreśla tym samym ich „**pierwszoplanową**” rolę, gdzie działania te **zostają odniesione w pierwszej kolejności do organu podatkowego, który z kolei aktywizuje zachowanie podatnika**.

Rozstrzygnięcie jednak kwestii, czy zasada ta pozostaje wyłącznie narzędziem organu podatkowego wymaga analizy dalszych określeń wskazujących na zakres obowiązku podejmowania działań.

2.2. Zakreślenie obszaru działań poprzez kryterium niezbędności

Wprowadzenie szerokiego zakresu powinnych zachowań ujmowanych poprzez **bliżej nieokreślony zakres wszelkich działań** jest dobrym punktem wyjścia do organizowania przez organ podatkowy czynności w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Pozwala bowiem nie tylko na podejmowanie działań przez organ podatkowy, lecz także na aktywizowanie podatnika. Nie oznacza to jednocześnie konieczności aktywizowania podatnika w każdym przypadku do podjęcia określonego działania.

⁷ W literaturze wskazuje się bowiem, iż w postępowaniu podatkowym nie występuje i nie może występować podział ról procesowych charakterystyczny dla procesu cywilnego, D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym - wątpliwości praktyczne i teoretyczne*. „Palestra” 2011, nr 3-4, s. 86.

Zarówno w orzecznictwie⁸, jak i w doktrynie⁹ jednoznacznie przyjmuje się, iż **organ podatkowy nie ma nieograniczonego obowiązku działania** w przypadku, gdy odpowiedniego zachowania nie przejawiał podatnik, a jednocześnie chodzi o dokumenty potwierdzające fakty decydujące o przyznaniu określonych uprawnień dla podatnika.

Wskazany pogląd charakterystyczny dla doktryny i orzecznictwa podatkowego potwierdza bezpośrednio zastosowanie kolejnego wyrażenia, poprzez które ustawodawca domyka niezwykle szeroki zakres powinnych działań. Chodzi o te **wszelkie działania, które są niezbędne**. Abstrahując od poszukiwania akcentu w ramach ustalania zakresu wszelkich działań kwalifikowanych poprzez kryterium niezbędności¹⁰, stwierdzić należy, iż wskazane kryterium niezbędności **pozwala ogarnąć** na pozór niezwykle szeroki obszar działań, wykorzystując kryterium charakterystyczne dla pewnej ekonomiki postępowania podatkowego¹¹.

Ujmując zasadę prawdy obiektywnej jako pewne narzędzie, wypada stwierdzić, iż taki charakter tej zasady wynika z analizowanego powyżej sformułowania wskazującego na wszelkie działania, przede wszystkim organu podatkowego (jego narzędzie), ale także aktywizowanie podatnika (pytanie o zakres narzędzia podatnika). Powstaje zatem w dalszej kolejności pytanie o konsekwencje **sformułowania wskazującego na kryterium niezbędności**.

Odpowiedź na to pytanie wiąże się jednocześnie z rozstrzygnięciem kwestii, **jaki podmiot postępowania podatkowego decyduje o niezbędności działań** podejmowanych w tym postępowaniu. Przyznanie kompetencji określonemu podmiotowi w ramach decydowania o tym kryterium to jednocześnie potwierdzenie i „przypasowanie” tej zasady jako narzędzia dla tego podmiotu.

Kryterium niezbędności jako wyznacznik obszaru działań podejmowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego **jest pozostawione przede wszystkim organowi podatkowemu**. Wynika to wprost ze sformułowania przepisu art. 122 OP,

⁸ Można tytułem przykładu wskazać na wyrok NSA w Warszawie z 15 września 2010 (II FSK 666/09) – niepublikowany – gdzie przyjęto m.in., iż „1. Z zasady prawdy materialnej, wyrażonej w art. 122 w związku z art. 187 § 1 OP nie wynika niczym nieograniczony obowiązek udowadniania wszelkich okoliczności faktycznych (...)”. Podobny pogląd przyjął WSA w Poznaniu w wyroku z 15 lipca 2010 (I SA/Po 100/10), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 53.

⁹ H. Filipczyk, *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 12, s. 7.

¹⁰ Można bowiem postawić akcent na wszelkie działania, gdzie kryterium niezbędności ma charakter pomocniczy. Przy czym można także przyjąć, iż kryterium to ma charakter przesądzający.

¹¹ Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 2 grudnia 2010 r. (I GSK 808/10) – niepublikowany, przyjął m.in., że „z art. 122 OP wynika wskazówka, nie tylko o charakterze normatywnym (obowiązek podjęcia wszelkich działań), ale również nawiązująca wprost do ekonomiki postępowania (niezbędnych działań)(...)”.

gdzie ustawodawca wskazuje na podejmowanie przez organ podatkowy wszelkich niezbędnych działań. **Organ podatkowy decyduje zatem w pierwszej kolejności**, które działania pod względem podmiotowym i przedmiotowym są niezbędne dla prowadzonego postępowania podatkowego. Niezbędność może mieć zatem **wymiar przedmiotowy** – rzeczowy oraz **podmiotowy**, może także odnosić się do **środków**, które „zdaniem” organu należy zastosować. Organ podatkowy jest – jak wskazano – gospodarzem prowadzonego postępowania podatkowego, a zatem **kryterium niezbędności jest pozostawione w pierwszej kolejności do jego dyspozycji** i potwierdza tym samym, że zasada ta jest narzędziem tego organu.

Niezbędność jako kryterium decydujące o zakresie działań podejmowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego **ma także znaczenie dla podatnika**. Pomimo iż adresatem przepisu art. 122 OP jest organ podatkowy, należy jednak zauważyć, iż ustawodawca **nieprzypadkowo otwiera szeroki zakres wszelkich działań, a następnie odnosi te działania do kryterium niezbędności**. Pewne „oderwanie działań” od ich powiązania wyłącznie z organem prowadzącym postępowanie podatkowe jest uzasadnione celem tego postępowania. Stąd też szeroki zakres wszelkich działań ma takie znaczenie dla podatnika, iż nie tylko organ podatkowy „aktywizuje” go do konkretnych działań w toku prowadzonego postępowania. Również **podatnik powinien przejawiać postawę czynną w zakresie podjęcia odpowiednich działań**, na co wskazuje orzecznictwo podatkowe¹².

Wydaje się, iż takie zachowanie podatnika jest uzasadnione nie tylko szerokim zakresem wszelkich działań, ale jednocześnie analizowanym kryterium niezbędności. Kryterium to ma tak ważne znaczenie, iż można w pewnym uproszczeniu przyjąć, iż „odrywa się” od samego momentu decydowania przez organ podatkowy o podjęciu określonego działania, „kierując” to działanie do celu postępowania, a zatem także do kolejnego kryterium. Kryterium niezbędności **należy zdecydowanie odnieść także do działań podatnika**, gdyż podmiot ten powinien również podejmować te **działania, które są niezbędne dla uzasadnienia dochodzonych przez niego uprawnień**. A zatem kryterium niezbędności **pośrednio wskazuje, iż zasada prawdy obiektywnej jest także narzędziem podatnika**.

¹² W orzecznictwie podatkowym można dostrzec akcentowanie współdziałania podatnika z organem podatkowym. W wyroku NSA z 20 października 2010 r. w Warszawie (I GSK 1207/09) – niepublikowany – stwierdzono m.in., że „*nałożenie na organy prowadzące postępowanie podatkowe obowiązku wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego nie zwalnia strony postępowania od współdziału w realizacji tego obowiązku. (...)*”. Z kolei w wyroku NSA w Warszawie z 19 października 2010 (I GSK 1189/09) – niepublikowany – przyjęto, że „*współdziałanie podatnika z organem podatkowym jest szczególnie istotne w sytuacjach, gdy tylko on dysponuje wiedzą na temat okoliczności mogących mieć istotny wpływ na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy*”.

Kryterium niezbędności bardzo dobrze można zobrazować na przykładzie niektórych regulacji materialnego prawa podatkowego, gdzie w orzecznictwie sądowym wskazywano na określone obowiązki podatnika. W pierwszej kolejności należy zatem wskazać na obowiązki statuowane tym właśnie kryterium, a odnoszące się do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji (art. 116 § 1 OP). Chodzi o tzw. przesłanki egzoneracyjne, a więc uwalniające od odpowiedzialności, które dotyczą wykazania przez członka zarządu takiej spółki pewnych okoliczności¹³. Wykazanie tych przesłanek egzoneracyjnych jest więc działaniem niezbędnym podatnika dla uwolnienia się od odpowiedzialności. Warto w tym zakresie wskazać choćby na wyrok NSA w Warszawie z 26 listopada 2010 (II FSK 1752/09) – niepublikowany – gdzie przyjęto, iż „w specyficznej sytuacji proceduralnej, która ma miejsce w sprawie dotyczącej odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, stanowiącej odwrócenie zazwyczaj obowiązujących zasad postępowania podatkowego, nietrafne jest powoływanie się na przepisy nakazujące organom podatkowym, by podjęły wszystkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 OP) lub by zebrały i w sposób wyczerpujący rozważyły cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 OP)”. Orzeczenie to potwierdzające swoiste odwrócenie ról, będące konsekwencją wskazanej instytucji z art. 116 § 1 OP, potwierdza zatem kryterium niezbędności jako uzasadniające działanie podmiotów określonych tą regulacją, a jednocześnie potwierdza, iż staje się narzędziem tych podmiotów.

Jako dobry przykład może posłużyć postępowanie z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, gdzie obowiązki są rozłożone pomiędzy stronę i organ podatkowy jak przyjęto w wyroku NSA w Warszawie z 13 lipca 2011 (II FSK 277/10) – niepublikowany, niemniej jednak to właśnie kryterium niezbędności wskazuje, iż w pierwszej kolejności „(...) obowiązkiem podatnika jest wskazanie i co najmniej uprawdopodobnienie podnoszonych przez niego okoliczności faktycznych, związanych ze zgromadzonym mieniem, przychodami i kosztami utrzymania (...)”.

¹³ Uwolnienie się od odpowiedzialności członka zarządu nastąpi, gdy wykaże on, że a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy. Ponadto uwolnienie od tej odpowiedzialności nastąpi wówczas, gdy wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Przy czym odpowiedzialność ta jest uzależniona także od stwierdzenia przez organ podatkowy przesłanki pozytywnej określonej w przepisie art. 116 § 1. Warto także wskazać na wyrok WSA w Gliwicach z 25 stycznia 2010 (I SA/GI 313/09) – niepublikowany.

Nie sposób także pominąć obowiązków działania statuowanych kryterium niezbędności, a wskazywanych w orzecznictwie podatkowym przy analizie kosztów uzyskania przychodów. Jako przykład z niezwykle bogatego orzecznictwa może posłużyć wyrok WSA w Bydgoszczy z 14 września 2010 (I SA/Bd 606/10) – niepublikowany, gdzie przyjęto m.in., że „wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę pojęcia <<koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów>> oznacza, że podatnik ma możliwość odliczania dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu”.

2.3. Zakreślenie obszaru działań poprzez kryterium celowości

Kryterium niezbędności jako z jednej strony domykające szeroki zakres działań, z drugiej zaś strony jako wskazujące pośrednio na analizowaną zasadę także jako narzędzie podatnika zostaje w dalszej części przepisu art. 122 powiązane ściśle z **kryterium celowości**.

Chodzi bowiem o te wszelkie działania, które są niezbędne w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Poprzez **powiązanie kryterium niezbędności działań z ich celowością następuje dalsze ograniczanie ich zakresu**. Pomimo iż sam termin cel jest wieloznaczny i może powodować rozmywanie się obszaru działań, to jednak ustawodawca doprecyzował ten cel, a właściwie dwa cele powiązane ze sobą. Taki zabieg ustawowy nakazuje oceniać konkretne działania, **które zamierza podjąć organ podatkowy wraz z aktywizowaniem podatnika, czy będą te działania realizować wskazane dwa cele**. Jeżeli więc chodzi o **działania podjęte w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, to w tym zakresie działania powinien podejmować zarówno organ podatkowy, jak i podatnik**, dla którego niezbędne jest ustalenie stanu faktycznego w taki sposób, aby uzasadnić swoje uprawnienia wynikające z konkretnych instytucji materialnego prawa podatkowego. W niektórych przypadkach to podatnik powinien przejawiać większą inicjatywę co do wyjaśnienia stanu faktycznego, jak choćby w ramach podanych powyżej przykładowo regulacji materialnego prawa podatkowego.

Natomiast, gdy idzie o działania podjęte w celu załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, to podjęcie je przede wszystkim organ podatkowy, który załatwi sprawę stosownym orzeczeniem. Działania podejmowane w celu załatwienia sprawy nie wykluczają aktywizowania podatnika. Szeroka formuła działań podejmowanych w tym celu wraz z samym celem tego postępowania podatkowego może także powodować konieczność udziału podatnika.

Można zatem przyjąć, iż uwzględnienie kryterium celowości pozwala stwierdzić, iż w **przypadku podejmowania działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy** zasada prawdy obiektywnej może być narzędziem zarówno podatnika, jak i organu podatkowego. Natomiast **staje się narzędziem przede wszystkim organu podatkowego, gdy analizujemy działania podejmowane w celu załatwienia sprawy** w postępowaniu podatkowym.

3. Zasada prawdy obiektywnej jako narzędzie w postępowaniu dowodowym

Przepisem realizującym zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu dowodowym jest art. 187 OP. Przepis ten jest skonstruowany w taki sposób, iż powinien być postrzegany jako **narzędzie organu podatkowego**. Zgodnie bowiem z przepisem art. 187 § 1 OP organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Należy zatem podkreślić, iż w tej regulacji **ustawodawca wyraża bezpośrednio obowiązek działania organu podatkowego**, a więc obowiązek zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, tj. tego materiału, który powstał jako skutek podejmowania niezbędnych działań dla wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. W ramach realizowania obowiązku zebrania materiału dowodowego organ podatkowy korzysta w pełni ze swego narzędzia, przy czym może tu chodzić zarówno o **materiał ustalony w toku własnych czynności, jak i materiał przekazany przez podatnika**. Obowiązek zebrania go związany jest bowiem z rezultatem podejmowanych czynności dotyczących dowodów w postępowaniu podatkowym, ale także dokumentów przedłożonych przez podatnika. Instrumentalny – w odniesieniu do organu podatkowego – charakter zasady prawdy obiektywnej w toku postępowania dowodowego jawi się bezpośrednio w ramach przepisu art. 187 § 2 OP, zgodnie z którym **organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu**. A zatem organ podatkowy nie tylko może dokonywać zmian w każdym stadium postępowania, ale jednocześnie w każdym stadium postępowania może także uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu. Należy zatem jednoznacznie stwierdzić, iż **zasada prawdy obiektywnej staje się istotnym narzędziem organu podatkowego w toku postępowania dowodowego**. Ustawodawca pozostawia bowiem organowi podatkowemu nie tylko **swobodę co do kierunku działania**, tj. zmiany, uzupełnienia, czy też uchylenia postanowienia dotyczącego dowodu ale **swoboda ta dotyczy również zakresu możliwych działań** organu podatkowego, tj. np. całościowej bądź częściowej zmiany czy też zakresu uzupełnienia bądź uchylenia.

O ile zatem przepis art. 122 OP stanowiący podstawę normatywną i jednocześnie treść zasady prawdy obiektywnej jest skonstruowany w taki sposób, iż **pomimo jego**

adresowania do organu podatkowego na pierwszy plan wysuwa się aspekt wszelkich działań opatrzonych kryterium niezbędności i celowości, to już w obszarze przepisów o dowodach ustawodawca stawia na organ podatkowy, czyniąc tę zasadę jego narzędziem.

W podobnym tonie wypowiada się bowiem ustawodawca, gdy idzie o **żądanie strony przeprowadzenia dowodu**. Należy je uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Przy czym to organ decyduje w rezultacie, czy przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy oraz czy nie są wystarczająco stwierdzone innym dowodem, a zatem w jego gestii pozostaje uwzględnienie żądania strony, co do przeprowadzenia dowodu.

4. Podsumowanie

Przedstawione zagadnienie ujmowania zasady prawdy obiektywnej jako narzędzia organu podatkowego i po części podatnika pozwala „spojrzeć” na tę kluczową zasadę ogólną postępowania podatkowego z nieco innej perspektywy, jak dyskutowana w orzecznictwie kwestia ciężaru dowodu i zasady oficjalności postępowania. Wydaje się, iż ustawodawca podatkowy wiedziony celem postępowania podatkowego w taki sposób określa tę zasadę, aby w jej kształcie określonym w art. 122 OP akcentować konieczność podejmowania szerokiego zakresu działań. Odnosi ten szeroki zakres działań do organu podatkowego, gdyż jest to podmiot prowadzący postępowanie podatkowe. Niemniej jednak nie czyni tej zasady wyłącznie narzędziem tego organu. Akcentowanie szerokiego zakresu działań to także wskazywanie, iż zasada ta staje się narzędziem w ręku podatnika jako strony postępowania podatkowego. Traktowanie tej zasady w kategoriach pewnego narzędzia można dostrzec także w zakresie dalszych określeń normatywnych zawartych w art. 122 OP, gdzie ustawodawca domyka szeroki zakres działań poprzez kryteria niezbędności i celowości. Szczególnego znaczenia nabiera kryterium niezbędności dla podatnika we wskazanych jako przykładowe regulacjach materialnego prawa podatkowego, co potwierdza traktowanie tej zasady także jako narzędzia podatnika. Akcentowanie z kolei tej zasady jako narzędzia organu podatkowego ma szczególne znaczenie w przepisach dotyczących dowodów.

Wskazane rozważania mogą posłużyć jedynie jako punkt wyjścia do szerszego spojrzenia na zasadę prawdy obiektywnej w taki sposób, aby ocenić jej funkcjonowanie z punktu widzenia instrumentalnego traktowania tej zasady przez organ podatkowy i podatnika. Być może stanie się to przyczyną bardziej pogłębionych rozważań na temat relacji tych podmiotów, gdzie relacje te winny być wyznaczone celem postępowania podatkowego.

Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy

1. Pomiędzy prawem, które reguluje stosunki społeczne, a tymi stosunkami powinna istnieć właściwa relacja, którą można określić jako zgodność. Prawo w określonej mierze te stosunki kształtuje, ale warunkiem jego skuteczności jest podporządkowanie go ogólnym prawidłom ewolucji życia społecznego, determinowanym w istotnej mierze przez rozwój wiedzy i techniki (informatyzacja, technologia genetyczna, eksploracja Kosmosu, globalizacja gospodarki etc.). Stąd też nieuniknione są zmiany prawa, będące wyrazem poszukiwania określonego minimum takiej zgodności. Jeżeli wspomnianej wyżej zgodności nie ma, pojawiają się dysfunkcje prawa – albo nie spełnia ono swoich założeń, albo też zaczyna szkodzić stosunkom społecznym, do których się odnosi¹.

Zmiany stosunków społecznych mają miejsce nie tylko na poszczególnych, szczegółowych obszarach, ale też ich zmieniający się kształt wpływa na ogólne postrzeganie prawa jako mechanizmu kształtowania stosunków społecznych. Teoria prawa dostrzega tu pewne ogólne prawidłowości w tym zakresie, które można określić jako rozwój bądź też ewolucję prawa². Dobry, a zarazem syntetyczny obraz przemian prawa przedstawił swego czasu M. Zirk-Sadowski w artykule poświęconym co prawda kwestii wykładni prawa podatkowego, ale ocenianej z perspektywy ogólnych kierunków transformacji prawa³. Autor ten, nawiązując do dorobku teorii prawa, a zwłaszcza do koncepcji Selznicka i Noneta, wskazał na możliwość wyodrębnienia trzech etapów rozwoju systemów prawa, od zarania jego istnienia do współczesności. Kryterium wyodrębnienia jest tu, najogólniej mówiąc, charakter relacji między władzą a społeczeństwem.

Etap pierwszy to prawo represyjne. Charakteryzuje się ono sporą dowolnością w kształtowaniu norm prawnych przez ośrodki władzy politycznej, nasileniem sankcji jako sposobu zapewniania skuteczności prawa i ograniczoną odpowiedzialnością władzy

¹ Zob. B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 3-4 (w druku).

² *Ibidem*.

³ M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 9 i nast.

za naruszenia prawa. Prawo jest zmieniane w zależności od aktualnych potrzeb politycznych władzy.

Etap drugi to prawo autonomiczne. Charakteryzuje się ono pewnym dystansem wobec sfery polityki – władza musi w swoim działaniu brać pod uwagę obowiązujące prawo, a prawo musi spełniać nie tylko standardy formalne (zachowanie procedury tworzenia prawa), ale i merytoryczne (zgodność ze standardami aksjologicznymi, zwłaszcza ujętymi w treści zasad konstytucyjnych). Istnieją gwarancje praw jednostki, zwłaszcza w formie sądowej kontroli działania władzy publicznej. Pojawia się odpowiedzialność sprawujących władzę za naruszenie prawa.

Etap trzeci to etap prawa responsywnego. Prawo nastawione jest w większym stopniu niż poprzednio na potrzeby społeczne, artykułowane przez reprezentację społeczeństwa, a mniej na „własne” potrzeby władzy. Charakteryzuje się ono rosnącą współpracą uczestników stosunków prawnych, miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji. Przymus ograniczany jest do przypadków niezbędnych. Wzrasta tu znaczenie klauzul generalnych i ogólnych zasad prawa, a także rola wykładni celowościowej.

Niezbędne jest poczynienie w tym miejscu pewnej uwagi metodologicznej. Otóż podział na etapy rozwoju prawa, o którym wyżej mowa, odzwierciedla jedynie – w sposób empirycznie potwierdzalny – ogólny kierunek rozwoju prawa w czasie historycznym. Wyróżnione etapy rozwoju nie dadzą się zamknąć w ścisłych ramach czasowych; literatura przedmiotu nie zawiera też ekstrapolacji, które byłyby projekcją przyszłych tendencji rozwoju prawa.

Należy też podkreślić, że identyfikowalne są okresowe i odcinkowe procesy regresu w ewolucji prawa (co ma często miejsce w okresach rewolucji społecznych). W prawie podatkowym przejawem takiego regresu i powrotu do myślenia w kategoriach represji była instytucja tzw. „sankcji VAT”, gdzie dosyć bezmyślnie wprowadzono niezwykle wysokie sankcje podatkowe za naruszenie wprowadzanych wówczas przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁴. Skutkiem tego był niezasłużony upadek wielu sprawnych organizmów gospodarczych i zepchnięcie znaczącej liczby podatników do tzw. szarej strefy. Abstrahując nawet od słuszności przyjętych rozwiązań – co było moim zdaniem nad wyraz wątpliwe – był to niewątpliwie regres wyrażający się w nieadekwatności rozwiązań prawnych (represyjność) do dobrze już ukształtowanego modelu prawa (autonomiczność, a nawet próg responsywności).

⁴ Zob. art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

2. Należałoby teraz postawić pytanie o to, jakie cechy miały podatki czy szerzej system podatkowy w poszczególnych fazach rozwojowych systemu prawa. Działanie systemu podatkowego w epoce prawa represyjnego odzwierciedlają nie tylko fragmentarycznie zachowane zapiski, ale i rysunki powstałe w starożytnym Egipcie, na których poborca podatkowy wraz ze swoimi pomocnikami okładają kijami podatnika-rolnika i jego rodzinę w celu wydobywania od nich informacji, gdzie schowane zostało zboże, jakie należało oddać tytułem podatku. W czasach późniejszych bywało nie lepiej, a słabość państwa była kompensowana z naddatkiem brutalnością poborców podatkowych czy pazernością dzierżawców podatków. Podatki nakładane są według potrzeb panującego, bez formalnego ograniczenia obciążenia podatkowego. To ostatnie – jeśli przekraczało granice wytrzymałości opodatkowanych – było niejednokrotnie przyczyną buntów podatkowych.

W epoce prawa autonomicznego podatki nakładane są według określonych zasad, spełniając co do zasady wymogi sprawiedliwości i zdolności płatniczej. Nakładane są za zgodą opodatkowanych – to ostatnie prowadzi do powstania parlamentaryzmu, a następnie systemu przedstawicielskiego. Proces przesuwania się władzy politycznej z osoby króla na kolegialne ciała przedstawicielskie prowadzi do ukształtowania się zasady ustawowego nakładania podatków.

Istnieją dostatecznie uzasadnione przesłanki do przyjęcia, że systemy prawa wchodzą bądź nawet już weszły w fazę prawa responsywnego. Podatki mają tutaj nadal cechy dotąd posiadane, ale system w większym stopniu nastawiony jest na współpracę podatników z organami podatkowymi. Wyraża się to szczególnie w rosnącym zakresie wzajemnej wymiany informacji oraz we wzmocnieniu elementu negocyjacyjnego w relacjach administracji podatkowej z podatnikiem i podnoszenia poziomu wzajemnego zaufania. System podatkowy wykazuje znacznie większą niż dotąd elastyczność, co wyraża się m.in. w możliwości wyboru przez podatnika form opodatkowania dochodów (i nie tylko).

3. W rozwiniętych państwach gospodarki rynkowej potrzebę współpracy z podatnikami dostrzeżono już w latach 70. XX w. Doskonały opis i przykłady krystalizujących się rozwiązań systemowych będących wyrazem poszukiwania form współpracy znaleźć można w Raporcie generalnym oraz w raportach krajowych przygotowanych na kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Paryżu w roku 1980⁵.

Jako przyczynę pożądaną i zapoczątkowaną już wtedy reorientacji w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi wskazywano znaczący wzrost liczby podatników oraz rosnącą złożoność prawa podatkowego, będącą konsekwencją rosnącego

⁵ *The dialogue between the tax administration and the taxpayer up to the filling of the tax return, Cahiers de droit fiscal international, „Studies on international fiscal law”, Volume LXVa, Kluwer 1980.*

poziomu złożoności stosunków społecznych i gospodarczych we współczesnym świecie. Ta pierwsza okoliczność ograniczała możliwość prowadzenia efektywnej kontroli podatkowej; ta druga – możliwość oceny własnej sytuacji prawnej przez podatnika, a tym samym i możliwość dobrowolnego i pełnego wykonania ciążących na nim obowiązków⁶. Wskazywano jednocześnie na kluczowe znaczenie dla poprawy relacji między administracją podatkową a podatnikami dialogu mającego na celu lepsze poznanie przez podatnika jego praw i obowiązków z jednej strony, a z drugiej strony umożliwienie poznania przez administrację podatkową zmieniającej się natury procesów gospodarczych oraz umożliwienie udzielania podatnikowi efektywnej pomocy w wykonywaniu jego obowiązków⁷. Uznawano wówczas, że aktywna współpraca administracji podatkowej z podatnikami powinna przejawiać się co najmniej na trzech płaszczyznach: udzielaniu podatnikom niezbędnych informacji z zakresu prawa podatkowego i jego stosowania, pomocy w wypełnianiu przez podatnika jego obowiązków oraz zapobieganiu popełniania przez podatnika błędów w obliczeniach podatkowych z jednoczesnym zapobieganiem możliwości dokonywania oszustw podatkowych⁸.

Dokument, o którym tu mowa, pokazuje – w zestawieniu ze stanem ówczesnych rozwiązań instytucjonalnych istniejących w Polsce – istotne, co najmniej trzydziestoletnie zapóźnienie w ewolucji naszego systemu podatkowego. Miarą tego zapóźnienia mógłby być chociażby fakt, że w polskiej literaturze przedmiotu postulat instytucjonalizacji urzędowych interpretacji prawa podatkowego sformułowano po raz pierwszy dopiero w 1994 r.⁹; przyznać jednak trzeba, że został on zrealizowany już trzy lata później, tj. w Ordynacji podatkowej z 1997 r.¹⁰

Wracając do wspomnianego wcześniej opracowania warto zauważyć, że pewną nowością – nawet dla wspomnianej grupy państw o rozwiniętej gospodarce rynkowej – były takie rozwiązania, jak np. przywileje podatkowe dla tych podatników, którzy prowadzili dla celów podatkowych księgi podatkowe w sposób zgodny z przepisami¹¹,

⁶ Zob. G. Delorme, General Raport, *ibidem*, s. 43.

⁷ *Ibidem*, s. 43.

⁸ *Ibidem*, s. 44.

⁹ Zob. B. Brzeziński, *Zmiany w układzie stosunków pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi jako cel reformy systemu podatkowego (poszukiwanie rozwiązań instytucjonalnych)*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Nauki Humanistyczne, Prawo XXXIV”, Zeszyt 284, Toruń 1994, s. 67-69.

¹⁰ Art. 14 § 1 pkt 2 i § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm).

¹¹ Zob. D. Neiger, *Israel – National Report*, [w:] *The dialogue...* op. cit., s. 315.

angażowanie ekspertów językowych przy opracowywaniu treści deklaracji podatkowych oraz innych dokumentów adresowanych do podatnika¹² itp.

4. Dynamika współczesnej gospodarki powoduje, że coraz większe znaczenie – zarówno dla administracji podatkowej, jak i dla podatnika – ma tempo i jakość gromadzonych informacji. Nie ma w tym wypadku jednak prostej wzajemności usług. Obowiązek przekazywania administracji podatkowej informacji o sytuacjach mających znaczenie dla opodatkowania ma charakter systemowy i dotyczy zarówno podatników, jak i podmiotów nie będących podatnikami. Współcześnie na uwagę zasługuje dosyć dynamiczny rozwój systemów przekazywania informacji we współpracy między administracjami podatkowymi różnych państw¹³.

W wypadku podatników chodzi tu przede wszystkim o informacje zawarte w deklaracjach i zeznaniach podatkowych, szczególnie ważnych dla systemu opodatkowania wykorzystującego technikę samoobliczenia podatku. Coraz większego znaczenia nabiera współcześnie bieżący monitoring działalności organizmów gospodarczych. W Polsce taka aktywność administracji podatkowej nie ma współcześnie w zasadzie miejsca – trwają za to spory o to, ile dni w roku może trwać kontrola podatkowa.

Symptomatyczne jest też postępujące systematycznie ograniczanie tajemnicy bankowej w sprawach z zakresu wymiaru i poboru podatków. Rosną także obowiązki w zakresie dostarczania informacji odnoszących się do specyficznych transakcji bądź też rodzajów transakcji. Przykładem może być obowiązek sporządzania kalkulacji cenowych w związku z przepisami o cenach transferowych¹⁴ oraz transakcji z krajami prowadzącymi szkodliwą konkurencję podatkową¹⁵.

Opisane wyżej rozwiązania prawne trudno byłoby uznać za przejawy współpracy administracji podatkowej z podatnikami; świadczą one raczej o tym, że istnieje potrzeba przepływu informacji, a w konsekwencji, że pewnym rodzajem rekompensaty z tytułu nakładów pracy poniesionych przez podatników na ich przekazywanie może być możliwość uzyskiwania informacji użytecznych dla tych ostatnich od administracji podatkowej. Administracja ta, przekazując potrzebne informacje podatnikom, ma większe szanse na to, że sama potrzebne jej informacje uzyska.

Potrzeby informacyjne podatników dotyczą z natury rzeczy sposobu rozumienia i zasad stosowania przepisów prawa podatkowego przez administrację podatkową. Taka

¹² Zob. C. Åstrand, *Sweden – National Report*, [w:] *The dialogue... op. cit.*, s. 394-395.

¹³ Szeroka analiza tej problematyki w książce *Mutual Assistance and Information Exchange. EATLP International Tax Series*, Vol. 8, EATLP 2010.

¹⁴ Zob. art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm).

¹⁵ Zob. art. 9a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

wiedza umożliwia rozsądne kierowanie przez podatnika swoim postępowaniem (i branie pod uwagę jego podatkowych aspektów), a także umożliwia uniknięcie sporów i negatywnych konsekwencji ewentualnego zaistnienia zaległości podatkowych. Funkcję zaspokajania informacji w tym zakresie spełniają w zasadzie zadowalająco instytucje indywidualnych oraz ogólnych interpretacji urzędowych prawa podatkowego¹⁶.

Instytucją podobną w założeniach, ale o specyficznym zakresie zastosowania, jest tzw. uprzednie porozumienie cenowe, którego funkcją jest ustalenie akceptowalnej dla administracji podatkowej wysokości cen stosowanych między podmiotami powiązаныmi w kontekście obowiązywania przepisów o cenach transferowych.

Trzeba też wspomnieć o takim rozwiązaniu organizacyjno-instytucjonalnym, jakim jest Krajowa Informacja Podatkowa – zespół ludzi i środków pozwalających m.in. na udzielanie podatnikom, drogą telefoniczną, odpowiedzi na proste pytania z zakresu prawa podatkowego.

Reasumując, instytucja urzędowych interpretacji odpowiada modelowi prawa responsywnego i jest wyrazem realizacji tego modelu. Trudno byłoby sobie wyobrazić współczesny system podatkowy bez instytucji interpretacji urzędowych. Inną natomiast kwestią jest to, jaką postać ta instytucja powinna mieć, aby była efektywna, ale jednocześnie nie angażowała nadmiernie administracji podatkowej i sądów administracyjnych¹⁷.

5. Inną dziedziną współpracy między podatnikami i władzami podatkowymi jest prawotwórstwo. Tę, współcześnie, w Polsce, wskazać można jako przykład negatywny, tj. przykład niedorozwoju czy też uwiąznięcia współpracy. Jest pewnym paradoksem to, że problematyka podatkowa, która leżała u podłoża procesów kształtujących demokrację europejską, a w konsekwencji znalazła się w rękach parlamentu, wymknęła się w pewnym sensie spod kontroli społecznej i znalazła w rękach zawodowych w określonej mierze parlamentarzystów oraz rządzącej nimi (ze względu na przewagę posiadanej wiedzy specjalistycznej) administracji podatkowej. Polityka tworzenia prawa podatkowego i jego ostatecznego kształtu determinowana jest w istotnej mierze nie przez czynniki racjonalne (ze społecznego punktu widzenia), ale przez okoliczności z zakresu międzypartyjnej konkurencji politycznej.

W konsekwencji niemal całkowicie obumarła społeczna dyskusja nad projektami zmian w ustawach podatkowych; konsultacje, jeżeli mają miejsce, prowadzone są z organizacją doradztwa podatkowego i okazjonalnie ze środowiskiem akademickim.

¹⁶ Obecnie regulację prawną dotyczącą interpretacji ogólnych oraz indywidualnych obowiązujących przepisów prawa podatkowego zawiera art. 14 OP.

¹⁷ Współcześnie jedna trzecia spraw rozpatrywanych przez Naczelny Sąd Administracyjny to sprawy dotyczące weryfikacji indywidualnych urzędowych interpretacji prawa podatkowego.

Konsultacje te mają w dużej mierze charakter formalny, wymuszony po części obowiązującymi regulacjami prawnymi, a uwzględnianie wniosków z nich wynikających w postaci korekty proponowanych rozwiązań ma charakter ekscepcjonalny.

Należy podkreślić, że za brak współpracy odpowiadają w całej rozciągłości ośrodki władzy biorące udział w procesie tworzenia prawa. Środowisko nauki prawa podatkowego sporządziło bardzo precyzyjną diagnozę istniejącego stanu rzeczy i sformułowało odpowiednią i przekonującą receptę na budowę systemu odpowiedzialnej i kontrolowanej legislacji podatkowej¹⁸. Postulat powołania Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego wydaje się być tu żądaniem w pełni uzasadnionym i warunkiem minimum zasadniczego uporządkowania prawa podatkowego¹⁹.

6. Można bronić poglądu, że są dwie podstawowe przeszkody w rozwoju współpracy między administracją podatkową a podatnikami. Pierwsza z nich to ugruntowana i trudna do zwalczenia w tej części Europy tradycja (najpewniej jako reminiscencje azjatyckiej kultury prawnej, przyniesionej na te tereny przez Tatarów i skryzalizowanej w carskiej Rosji) władczo-restrykcyjnego-opresywnego paradygmatu działania administracji podatkowej. Przekonanie, że przysłowiowy bat jest znacznie skuteczniejszy niżli marchewka przeżyło zmiany ustrojowe w Polsce i tkwi dosyć głęboko w mentalności urzędniczej (mimo tego, że stosowania wobec podatników przysłowiowej marchewki nikt jeszcze nie próbował...). Drugą przyczyną jest brak zaufania podatników do administracji podatkowej. To ostatnie jest z punktu widzenia doświadczeń podatników całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować. Widowym dowodem na tę tezę jest choćby to, w jaki sposób administracja podatkowa zdystansowała się do inicjatywy oparcia wzajemnych relacji na *Deklaracji Praw Podatnika*²⁰. O takim scenariuszu, aby wspomniana administracja z własnej inicjatywy wydała – jak to miało już miejsce w wielu krajach – własną *Kartę Praw Podatnika*, nie ma w ogóle mowy, mimo tego, że koszt takiego przedsięwzięcia byłby znikomy, a ewentualne korzyści w sferze higieny stosunków z podatnikami mogłyby być znaczące. Budowa zaufania wymaga słów, gestów w sferze symbolicznej i konkretnych działań. W Polsce trudno dopatrzeć się któregośkolwiek z tych elementów.

¹⁸ Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.

¹⁹ Zob. B. Brzeziński, *Recenzja części I*, [w:] *Kontrola...* *ibidem*, s. 79. Wcześniej podobnie C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – kierunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] (A.Pomorska red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 23.

²⁰ Zob. B. Brzeziński, *Deklaracja Praw Podatnika (projekt)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2. Tekst też na stronie: <http://www.podatekpit.com.pl/index.php/o-projekcie/>.

7. Potrzeba poprawy – i to radykalnej – relacji między administracją podatkową a podatnikami dostrzegana jest przez OECD. Od lat toczą się tam prace nad optymalizacją systemów podatkowych w kontekście ich funkcjonowania w szybko zmieniającej się rzeczywistości. Jednym z kierunków prac jest poszukiwanie przestrzeni dla tzw. pogłębionej współpracy (ang. – *enhanced cooperation*) administracji podatkowej z podatnikami. Prace te mają przede wszystkim charakter studialny, ale sięga się do analizy form współpracy wypracowanych już w niektórych państwach członkowskich OECD, takich jak Stany Zjednoczone, Kanada, Wielka Brytania, Holandia czy Japonia.

Ogólnie jednak można stwierdzić, że wspomniana tu pogłębiona współpraca nie ma jeszcze wyraźnie sprecyzowanej strategii ani też opracowanej instrumentacji działań, jakie mogą być podejmowanej w jej ramach. Tendencja rozwojowa jest tu jednak jednoznaczna, na co wskazują najnowsze materiały z prac kolejnych, corocznych konferencji w ramach Forum Administracji Podatkowej OECD²¹.

Warte dostrzeżenia jest to, że OECD zaczyna postrzegać jako potencjalnego partnera współpracy nie tylko – co naturalne – podatników, ale także firmy doradztwa podatkowego, firmy prawnicze, audytorskie oraz banki, zwłaszcza te o globalnym zasięgu. Jest to w jakiejś mierze refleksem problemów, jakie niesie za sobą, także w sferze opodatkowania, globalizacja, ale i uznania kompetencji merytorycznych pracowników tych firm, cennych w obliczu problemów, jakie niosą ze sobą coraz bardziej skomplikowane przepisy prawa podatkowego. Charakterystyczne, że początkowo postrzegano te podmioty jako promotorów operacji prowadzących do unikania opodatkowania; z czasem ta optyka uległa zmianie w kierunku myślenia o potrzebie uznania ich za pełnoprawnego partnera dialogu podatkowego²².

8. Nasuwa się jeszcze jedna refleksja ogólna związana z adekwatnością tytułu nadanego temu artykułowi mówiącemu o relacjach między administracją podatkową a podatnikami w kategoriach konfrontacji i współpracy. Są to dwa elementy z trójelementowej charakterystyki relacji między podmiotami: konfrontacja (walka), obojętność (neutralność) i kooperacja (współdziałanie).

O prawdziwej konfrontacji administracji podatkowej z podatnikami trudno mówić (poza przypadkami rebelii podatkowych) ze względu na nierównowagę sił stron tych relacji. Obojętności raczej nie będzie, a to ze względu na zasadniczą różnicę interesów stron stosunków podatkowoprawnych. Możliwa jest natomiast rozsądna kooperacja, z respektowaniem autonomii stron, a w szczególności ochroną praw podatnika. Taka

²¹ Zob. *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*, s. 15-16 September, Istambul 2010, s. 10 i 11.

²² *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008.

współpraca nabierze realnych kształtów wówczas, gdy silniejsza strona w tych relacjach, którą jest administracja podatkowa, dojdzie do wniosku, że współpraca ta jest dla niej korzystna. W Polsce to przekonanie kształtuje się z niejakim trudem.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że poprawa relacji między administracją podatkową a podatnikami niekoniecznie musi znajdować wyraz wyłącznie w adekwatnych do tego celu regulacjach prawnych. Równie skutecznym środkiem do tego celu mogą być dobre praktyki administracyjne. Dobrym przykładem może być sytuacja w niektórych państwach należących do OECD, w których administracja – nie mając prawnego obowiązku – informuje podatników o możliwości i warunkach składania odwołań od decyzji podatkowych, a nawet pomaga takie odwołania sporządzać²³. Wymaga to jednak innej mentalności urzędniczej, a także zwiększenia samodzielności i odpowiedzialności administracji podatkowej. W szczególności nie może być ona – jak to ma miejsce w Polsce – dodatkiem do Ministerstwa Finansów.

²³ Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja ochrony praw podatnika jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 20; [za:] *Taxpayers' Rights and Obligations*, OECD Paris 1980.

Reklama „na kółkach” a podatek od nieruchomości

Pod pojęciem reklamy – zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* – rozumie się „rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję; środki służące temu celowi”¹. Podatnik, o którym mowa w art. 3 u.p.o.l.², ma wiele możliwości zareklamowania swojego przedsiębiorstwa m.in. za pomocą ulotek, notatek prasowych czy też tablic reklamowych. Ostatnia z wymienionych wywołuje wiele kontrowersji. Autorka przedstawi wybrane problemy.

Sformułowanie reklama „na kółkach” odnosi się do urządzeń reklamowych, przymocowanych do dachu samochodu.

Zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawarty jest w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., brzmi on następująco: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Z powyższego zapisu nie wynika wprost, czy urządzenia reklamowe są opodatkowane, dlatego też należy dokonać wykładni pojęć w nim zawartych. W art. 1a u.p.o.l. znajduje się słowniczek ustawowy. Na potrzeby niniejszego opracowania istotnym będzie przedstawienie definicji budowli. Zgodnie z ustawą podatkową „budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”³. We wspomnianym słowniczku nie występuje definicja obiektu budowlanego, natomiast jest odesłanie do Prawa budowlanego.

¹ *Słownik języka polskiego PWN*, tom. III, Warszawa 1989, s. 38-39.

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.); dalej: u.p.o.l.

³ Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Pod pojęciem „obiektu budowlanego rozumie się: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury”⁴.

Pod pojęciem budowli na gruncie Prawa budowlanego należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: [...] wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe...”⁵. Powyższe stanowi fragment przykładowego wyliczenia⁶.

Do pojęć, które również należy wyjaśnić na wstępie należą: tymczasowy obiekt budowlany oraz obiekt małej architektury. Na gruncie ustawy podatkowej te definicje nie występują. Pojawiają się w ustawie Prawo budowlane.

Pod pojęciem tymczasowego obiektu budowlanego należy rozumieć „obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”⁷.

Drugie z nich oznacza, zgodnie z art. 4 ust. 4 p.b., „niewielkie obiekty”, do których przykładowo zalicza się kapliczki, krzyże przydrożne, figury. W jednym z wyroków wskazywano, że obiektem małej architektury nie jest urządzenie reklamowe, którego podstawa waży 8 ton⁸.

Nasuwać się dwa pytania związane z tym zagadnieniem. Po pierwsze, czy przesłanka trwałego związania z gruntem przesądza o opodatkowaniu? Po drugie, jeśli tak, to jak ją należy rozumieć?

Odpowiadając na pierwsze z nich, autorka wskazuje dwa odmienne stanowiska panujące w doktrynie. Według W. Morawskiego nie każda tablica jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości⁹. Opodatkowane są tylko te, które są trwale związane z gruntem, te bowiem stanowią budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, jak również w rozumieniu ustawy podatki i opłaty lokalne. Jeśli nie występuje przesłanka trwałego związania z gruntem, to urządzenie reklamowe nie jest budowlą w rozumieniu Prawa

⁴ Art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 243 poz. 1623 ze zm.); dalej: p.b.

⁵ Art. 3 pkt 3 p.b.

⁶ Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, ODDK 2009, s. 87.

⁷ Art. 3 ust. 5 p.b.

⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2004 r. Sygn. Akt. VII SA/Wa 384/04.

⁹ Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 87.

budowlanego, jak również w rozumieniu ustawy podatkowej¹⁰. Z tym stanowiskiem zgadzają się sądy w następujących wyrokach: WSA w Warszawie z 22 lutego 2010 r.¹¹, WSA w Łodzi z 16 marca 2010 r.¹², WSA w Łodzi z 15 stycznia 2010 r.¹³

Odmienne stanowisko prezentuje L. Etel¹⁴. Wspomniany autor uważa, że każda tablica reklamowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości niezależnie od tego, czy jest trwale związana z gruntem, czy też jest tymczasowym obiektem budowlanym¹⁵. Uważa, iż obiekt będący tymczasowym obiektem budowlanym jest traktowany jako budowla, zatem podlega opodatkowaniu¹⁶. Powyższe stanowisko ma również swoich zwolenników wśród sędziów, a mianowicie znajduje odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z 13 stycznia 2009 r.¹⁷, WSA w Szczecinie z 24 lutego 2010 r.¹⁸, WSA w Gorzowie Wlkp. z 29 października 2009 r.¹⁹

W. Morawski wskazuje, iż tymczasowy obiekt budowlany nie jest czwartą kategorią obiektów budowlanych²⁰. Wskazuje, iż w wyniku stwierdzenia, że tablica, która nie jest trwale związana z gruntem, nie jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, a jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, musi być budynkiem²¹.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Urządzenie reklamowe nie posiada przegród budowlanych czy też dachu, zatem nie może być budynkiem²². Takie urządzenia reklamowe należy zatem uznać za obiekty małej architektury, które nie mieszczą się w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości²³.

¹⁰ *Tamże*, s. 87-88.

¹¹ Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

¹² Sygn. Akt. I SA/Łd 1038/09.

¹³ Sygn. Akt. I SA/Łd 1039/09.

¹⁴ Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 202, s. 91-92.

¹⁵ *Tamże*.

¹⁶ *Tamże*.

¹⁷ Sygn. Akt. II FSK 1391/07.

¹⁸ Sygn. Akt. I SA/Sz 811/09.

¹⁹ Sygn. Akt. I SA/Go 333/09.

²⁰ Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 88.

²¹ *Tamże*.

²² *Tamże*.

²³ Zob. art. 2 ust. 1 u.p.o.l.

Drugim zagadnieniem problematycznym poruszonym w niniejszym artykule jest rozumienie pojęcia „trwałego związania z gruntem”. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, jak również ustawa Prawo budowlane nie zawiera definicji „trwałego związania z gruntem”.

Ta cecha ma fundamentalne znaczenie, bowiem decyduje o tym, które urządzenia reklamowe będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości²⁴.

W trakcie postępowania podatkowego podatnicy podnosili, że dla uznania, iż dana tablica jest trwale związana z gruntem, muszą być spełnione dwie przesłanki: połączenia w sensie fizycznym i czasowym²⁵. Pierwsze z nich rozumiane jest jako połączenie dokonane w taki sposób, aby odłączenie tablicy od gruntu nie mogło zostać dokonane bez zniszczenia lub uszkodzenia tablicy lub gruntu, drugie natomiast wskazuje, że połączenie nie może być dokonane dla przemijającego użytku²⁶.

W wyroku z dnia 22 lutego 2010 r.²⁷ Sąd podzielił stanowisko podatnika, że dla oceny trwałości związania tablicy z gruntem konieczne jest korzystanie z dorobku prawa cywilnego i istniejącego orzecznictwa sądów powszechnych dotyczącego w szczególności art. 48 Kodeksu cywilnego²⁸. Z punktu widzenia tego zagadnienia kwestią obojętną jest zatem rozmiar tablicy i jej konstrukcja, odporność na działanie wiatru albo innych czynników atmosferycznych. Jedyną prawnie istotną okolicznością jest trwale związanie z gruntem.²⁹

Odmienne stanowisko zaprezentowano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2008 r.³⁰, gdzie wskazano iż tablica reklamowa jest przestrzenną konstrukcją, która musi stawiać czoło parciu wiatrów oraz innych warunków atmosferycznych, musi więc być w odpowiedni technicznie sposób powiązana trwale z gruntem, nawet, jeśli nie będzie zagłębiona w ziemi³¹.

Dodatkowo organy wnosiły, iż o związaniu urządzenia reklamowego z gruntem w sposób trwały można mówić w sytuacji, gdy jest ono posadowione na tyle trwale, że opiera się czynnikom mogącym zniszczyć ustawioną konstrukcję³².

²⁴ Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 37.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2010 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

²⁶ *Tamże*.

²⁷ *Tamże*.

²⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.).

²⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2010 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

³⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2008 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1945/07.

³¹ *Tamże*.

³² Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2009 r. Sygn. Akt. II FSK 295/08.

Podsumowując powyższe kwestie, urządzenia reklamowe mogą być traktowane jako budowle (w tej sytuacji będą stanowiły przedmiot opodatkowania), tymczasowe obiekty budowlane (w zależności od przyjętego stanowiska będą opodatkowane lub nie) czy też obiekty małej architektury (nie podlegają opodatkowaniu).

Reklama „na kółkach” w ocenie autorki nie mieści się w zakresie przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Autorka wyraża jednak obawę, że prędzej czy później tak zamontowane tablice reklamowe zostaną opodatkowane, chociażby ze względu na przesłankę trwałego związania z gruntem rozumianą jako stawianie oporu czynnikom atmosferycznym, na którą w takim rozumieniu powołują się organy.

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.

Swoją 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.

Ciężar dowodu w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów są (obok przychodu) istotnym elementem wpływającym w sposób bezpośredni na wielkość dochodu, a co za tym idzie na wymiar podatku. Z kolei kwestia ciężaru dowodu, choć znajduje częściowe uregulowanie w przepisach prawa, wywołuje wiele wątpliwości w praktyce i doktrynie. *Niekiedy wręcz stosowanie ciężaru dowodu jest w ogóle kwestionowane. Należy zatem wyraźnie zaznaczyć, że jest to niezwykle ważki problem, ponieważ może mieć wpływ na rozstrzygnięcia, które będą dotyczyć bezpośrednio podatnika.*

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOPrU)¹ posługuje się klauzulą generalną w definiowaniu kosztów, przyjmując w art. 15 ust. 1, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (czyli wydatków², których nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów).

W związku z powyższą definicją przyjmuje się, że aby wydatek został uznany za koszt, muszą zostać spełnione następujące warunki: koszt musi być faktycznie poniesiony, nie może znajdować się w katalogu wymienionym przez ustawodawcę w art. 16 ust. 1 PDOPrU oraz powinien zostać poniesiony celem uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (tym samym musi istnieć obiektywny, zrelatywizowany związek pomiędzy kosztem a przychodem)³. Na potrzeby tego opracowania zostanie

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011, Nr 74, poz. 397 j.t. z późn. zm.).

² W doktrynie pojawia się stanowisko odnośnie nieutożsamiania pojęcia wydatków z kosztami, ponieważ poza kosztami *sensu stricto*, kosztami są również rezerwy, straty, odpisy, czy też różnice kursowe, które nie są wydatkami – tak: M. Ślifirczyk, *Koszty uzyskania przychodów* [w:] G. Dźwigala, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodebski, M. Ślifirczyk, F. Switała, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, str. 273; Jednakże ustawodawca, orzecznictwo jak i większość doktryny nie widzi potrzeby takiego rozróżnienia. Patrz: Wyrok NSA z dnia 7 maja 2003 r., Sygn. I SA/Ka 2348/01, powołany [w:] M. Romańczuk, W. Pietrasiewicz, P. Skorupa, D. Radwański, *Koszty uzyskania przychodów – wybrane aspekty*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 6, Legalis.

³ A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, str. 199; M. Wilk, *Komentarz do art.15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX.

szczegółowiej przedstawiony tylko ostatni warunek, ponieważ wzbudza on najwięcej kontrowersji w praktyce stosowania prawa.

W prakseologii, czyli w nauce o sprawnym działaniu⁴, cel definiowany jest jako „świadome lub podświadome w danej chwili antycypowane stany rzeczy uważane za pożądane, do których zmierzamy w naszym działaniu”⁵. Cel w przypadku definicji kosztów uzyskania przychodów jest zatem zmierzaniem do uzyskania przychodu, jego zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Jednakże kategoria celu jest kategorią subiektywną, równocześnie mającą charakter normatywny. Podatnik, podejmując działania (ponosząc koszty), chce osiągnąć te antycypowane stany rzeczy. Ponadto, jeśli chodzi o związek pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągniętym przychodem, związek ten może mieć dwójaki charakter – zarówno bezpośredni, jak i pośredni⁶. W związku z tym pojawia się wątpliwość odnośnie ciężaru dowodowego, *a co za tym idzie – zakresu obowiązków bądź podatnika, bądź organu podatkowego*. Skoro art. 122 Ordynacji podatkowej⁷ stanowi, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, a dodatkowo art. 187 Ordynacji podatkowej nakłada na ograny obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego, wydaje się, że ciężar dowodowy został przerzucony wyłącznie na organy podatkowe. Jednakże uwidacznia się tu problem, że organ podatkowy nie zawsze może być w stanie wyjaśnić stan faktyczny⁸, zwłaszcza w przypadku kosztów pośrednich, z których

⁴ Definicja dostępna na: <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo.php?id=4009631>, [stan na dzień: 25.11.2011 r.].

⁵ J.Korczak, *Działanie i cel* [w:] A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, *Nauka organizacji i zarządzania*, Wrocław 2005, str. 143.

⁶ „Za takim stanowiskiem przemawia również klasyfikacja kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (koszty związane z przychodami jedynie pośrednio), wprowadzona w art. 15 ust. 4 i 4d ustawy o CIT”, A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Lex.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 j.t. z późn. zm.).

⁸ „(...)organ podatkowy analizuje, czy zachowanie podatnika kwalifikowane jako wykonywanie działalności gospodarczej, którego następstwem są pewne wydatki, było podjęte dla osiągnięcia przychodów bądź dla zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Stwierdzenie osiągnięcia przychodów bądź stanu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów nie daje organom podatkowym możliwości weryfikacji rozmiaru osiągniętego przychodu bądź stopnia uzyskanego stanu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Taka weryfikacja oznaczałaby bowiem badania efektywności. Organ podatkowy może i jest zobowiązany ustalić, czy przychód bądź też stan zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów zaistniał”, P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, str. 282.

niekiedy niedostatecznie jasno wynika subiektywna kategoria celu⁹. Brak ustalenia celu wiązałby się z uznaniem, że koszt nie został poniesiony w celu uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zważywszy na to, część doktryny¹⁰ prawa podatkowego i orzecznictwa związanego z tą dziedziną¹¹ obciąża ciężarem dowodu (w znaczeniu materialnym) podatnika. Taką praktykę stosują czasem również organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, które wykorzystują specyfikę konstrukcji materialnego prawa podatkowego, w tym przypadku kosztów uzyskania przychodów¹². Powoływany jest wówczas art. 6 Kodeksu cywilnego, który stanowi, że ciężar udowodnienia spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Dodatkowo doktryna postępowania cywilnego odróżnia ciężary procesowe od obowiązków procesowych. W odniesieniu do ciężarów procesowych, niepodporządkowanie się im pociąga za sobą tylko i wyłącznie utratę korzyści związanej z działaniem. Obowiązek procesowy natomiast podlega sankcjonowaniu, a zatem może być wymuszony¹³. Wydaje się, że właśnie tę cywilistyczną koncepcję ciężaru (ciężaru dowodzenia) zaprezentował NSA w wyroku z dnia 11 grudnia 1996 r. Sąd stwierdził, że: „Nie można nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów, potwierdzających związek przyczynowy pomiędzy oznaczonymi wydatkami a uzyskanym przychodem, jeżeli argumentów w tym zakresie nie dostarczył sam podatnik, a z ustaleń wspomnianych organów wynikają wnioski przeciwne do ogólnie sformułowanych twierdzeń tegoż podatnika. Na podatniku ciąży obowiązek wykazania, iż poniósł określone wydatki, które z punktu widzenia obowiązujących przepisów traktowane są jako koszty uzyskania przychodów, w tym w szczególności związek między tymi wydatkami a uzyskanym przychodem. Jeśli więc tego nie uczyni, ponosi negatywne konsekwencje własnej

⁹ Kosztami pośrednimi mogą być przykładowo usługi marketingowe, NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2007 r., Sygn. II FSK 871/07, Legalis, sformułował wniosek, że: „Przy tego rodzaju usługach niematerialnych jakimi są usługi marketingowe, to podatnik musi wykazać, że usługi te zostały rzeczywiście wykonane, miały na celu uzyskanie przychodu i że wykonał je podmiot, na rzecz którego poniesiono wydatek”.

¹⁰ K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7, s. 24 i nast.

¹¹ Tak: Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. Sygn. III SA 7548/98, „Wystarczającą przesłanką uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest działanie w celu uzyskania przychodu. Nie jest natomiast niezbędne osiągnięcie wspomnianego celu. Cel ten należy ocenić w momencie dokonania wydatku. Ciężar dowodu działania w określonym celu spoczywa na podatniku”, Lex nr 40059. Przeciwnie stanowisko sądu: Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2003 r., Sygn.: III SA 2763/02, dostępny na: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/019881A9B8>, [stan na dzień: 7.11.2011 r.], „Nie do przyjęcia jest pogląd, że ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym spoczywa na podatniku”.

¹² S. Wawrzyniec, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53 i nast.

¹³ E. Marszałkowska-Krześ (red.), *Postępowanie cywilne*, Warszawa 2011, s. 69.

bierności”¹⁴. Mając na uwadze powyższe, to właśnie podatnik powinien udowodnić cel uzyskania przychodu i wykazać związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy poniesionym przez siebie wydatkiem a uzyskanym przychodem, ponieważ to właśnie on czerpie korzyści z udowodnienia celu (w postaci obniżenia dochodu, a co za tym idzie wysokości podatku, która będzie odpowiadać faktycznemu stanowi rzeczy). Takie stanowisko potwierdza późniejsze orzeczenie WSA z dnia 28 stycznia 2004 r., gdzie wprost wyrażono tezę, że „to podatnik ma obowiązek uzasadnić cel ponoszonych wydatków, tzn. że służyły one uzyskaniu przychodów oraz związek przyczynowy pomiędzy poniesionym kosztem, a uzyskanym (potencjalnie) przychodem”¹⁵. Równocześnie w judykaturze powoli odchodzi się od odwoływania się wprost do art. 6 k.c. Wskazuje na to wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., który idzie nawet dalej, orzeczono w nim, że: „w postępowaniu podatkowym art. 6 k.c., nie stosuje się. Nawet posiłkowo nie powinno się korzystać z konstrukcji zawartej w tym przepisie gdyż nie może mieć on zastosowania w postępowaniu opartym nie na równorzędności stron postępowania ale na podporządkowaniu strony organowi, wyposażonemu w imperium państwa. Jednakże okoliczność, że to na organie, a nie na stronie spoczywa ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, nie oznacza, że strona nie powinna uzasadniać swoich racji”¹⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych bezsporne wydaje się być, że z chwilą zakwestionowania zaliczenia przez organy podatkowe konkretnego wydatku jako niebędącego kosztem uzyskania przychodów to na podatniku spoczywa ciężar przeciwdowodu. Podatnik musi w takiej sytuacji wykazać, że zamiar poniesienia wydatków był obiektywnie związany z osiągniętym lub nawet zamierzonym przychodem. Art. 15 ust. 1 PDOPrU w żaden sposób nie upoważnia organów podatkowych do oceny ekonomicznej zasadności działań podejmowanych przez podatnika. Zważywszy na to, brak jest podstaw, aby eliminować określone koszty z powodu ich ewentualnej nieracjonalności czy nieprzydatności. ***W świetle obowiązującej w prawie podatkowym zasady swobodnej oceny dowodów nie zwalnia to organów podatkowych od jej dokonania zgodnie z normami prawa procesowego oraz z zachowaniem określonych reguł tej oceny, do której należy między innymi zasada zdrowego rozsądku.*** Zasada zdrowego rozsądku znajduje swoje

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1996 r., Sygn. SA/Ka 2015/95, Legalis, podobnie wyrok WSA z dnia 18 lutego 2009 r., Sygn. I SA/Lu 299/08, Legalis: „Ciężar dowodu co do wykazania istnienia związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem wydatku, a osiągnięciem przychodu spoczywa na podatniku. Na organy podatkowe nie można nakładać nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających zasadność zaliczenia w ciężar kosztów podatkowych określonych kwot, jeżeli strategia podatnika opiera się wyłącznie na negowaniu działań podejmowanych przez te organy”.

¹⁵ Wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2004 r., Sygn. III SA 1106/02, Legalis.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., Sygn. I FSK 197/06, Lex nr 262147.

odzwierciedlenie w tym, że każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą powinien działać racjonalnie i zmierzać w sposób najbardziej racjonalny do osiągnięcia celu¹⁷.

Z uwagi na powyższe rozważania (*jeżeli już przyjmie się stosowanie pojęcia ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym*) należałoby rozgraniczyć ciężar dowodowy formalny od materialnego. Należy podkreślić, że niewłaściwym byłoby całkowite przeniesienie ciężaru dowodowego zarówno w sensie formalnym, jak i materialnym na podatnika. Takie podejście powodowałoby akceptację cywilistycznej perspektywy pojmowania ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, które jest uregulowane prawem autonomicznym¹⁸. Ponadto postępowanie podatkowe charakteryzuje się zupełnie innym układem podmiotowym, ponieważ nie występuje tutaj równość stron procesowych. Jedną ze stron jest przecież zawsze organ podatkowy dysponujący władztwem administracyjnym, mający nadrzędną pozycję w stosunku do podatnika¹⁹.

Zatem ciężarem dowodowym formalnym bezsprzecznie obciążony jest i powinien być organ podatkowy. Wątpliwości budzi ciężar dowodowy w sensie materialnym. Choć pozostaje on nieuregulowany w ustawach podatkowych w zakresie kosztów (to według niektórych przedstawicieli doktryny²⁰) może być nim obciążony podatnik. Albowiem, jeśli nie będzie on w stanie przedstawić dowodów na istnienie celu osiągnięcia przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła, to taki koszt nie będzie mógł osiągnąć statusu kosztu uzyskania przychodu.

W związku z poczynionymi wcześniej spostrzeżeniami zasadny wydaje się postulat, że ustawodawca²¹ powinien tę sprawę przeanalizować i uregulować w taki sposób,

¹⁷ Wyrok WSA z dnia 22 marca 2006 r., Sygn. I SA/Ld 672/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 4, poz. 56, str. 337. por. wyrok NSA z 24 sierpnia 2004 r., Sygn. 356/04, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9 s. 56; wyrok NSA z 18 sierpnia 2004 r., Sygn. FSK 359/04, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9 s.56.

¹⁸ L. Kleczkowski, *Koszty uzyskania przychodu a ciężar dowodu*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, s. 23–27. Patrz też wcześniej powołany: wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., Sygn. I FSK 197/06, Lex nr 262147.

¹⁹ A. Sarna, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Fiscus” 2006, nr 7, s. 18 i nast.

²⁰ K. Gil, *op.cit.*, s. 24 i nast.

²¹ W jednym z projektów Ordynacji podatkowej proponowano dodatkowo art. 188 zd. 2 w brzmieniu: „Jeżeli z okoliczności faktycznych strona wywodzi korzystne dla siebie skutki prawne, ciężar udowodnienia tych okoliczności, spoczywa na stronie” – regulacja ta byłaby poniekąd zbliżona do art. 6 Kodeksu cywilnego, ponieważ np. w przypadku kosztów uzyskania przychodów to podatnik musiałby wykazać się aktywnością dowodową. Natomiast jeśli chodzi o ciężar w znaczeniu formalnym to zakładano inicjatywę dowodową organu, L. Kleczkowski, *op. cit.*, s. 27.; Obecnie art. 188 Ordynacji podatkowej stanowi, że żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

aby nie budziła ona rozbieżności, a tymczasowo stanowisko w tej sprawie powinien zająć Minister Finansów wydając ogólną interpretację²².

Dla kwestii ciężaru dowodowego oraz określania stanu faktycznego istotne znaczenie ma dokumentacja. Warto zatem zbadać, jak kwestia udokumentowania kosztów wpływa na ciężar dowodu i w jaki sposób go modyfikuje. W tym zakresie, dla uzyskania kompleksowości spojrzenia, należy odnieść się zarówno do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i regulacji prawa bilansowego.

Przepisy prawa podatkowego często nakładają na podatnika powinność udokumentowania tych zdarzeń, które mają wpływ na wymiar obciążeń podatkowych. Tak też jest w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych mających obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej na podstawie art. 9 ust. 1 PDOPrU. Ewidencja, prowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości, ma być prowadzona w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także podatnik zobowiązany jest do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. Zatem ewidencja w sposób wyraźny została podporządkowana celom podatkowym. Ponadto „można wskazać kilka aspektów, które będą decydowały o zakresie powinności dokumentowania wydatku przez podatnika: 1) zakres ten będzie uzależniony od konkretnego rodzaju wydatku, 2) udokumentowanie poniesienia wydatku musi wskazywać na czynność wykonaną, a nie jedynie fikcyjną, 3) znaczenie może mieć również forma dokumentowania wydatku”²³.

Ustawa o rachunkowości określa tzw. „dowody źródłowe” (dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej), którymi zgodnie z art. 20 ust. 1, są: dowody zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów (np. faktury VAT, rachunki); dowody zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom; dowody wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki. Dodatkowo decyduje ona niejako o formie dokumentowania, ponieważ od strony formalnej dowód księgowy powinien zawierać co najmniej: określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego; określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej; opis operacji oraz

²² Minister właściwy do spraw finansów, na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej, dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Należy jednak zaznaczyć, że Ordynacja podatkowa nie określa mocy wiążącej interpretacji ogólnej, dlatego też celowe wydaje się być stwierdzenie, że zastosowanie takiej metody powinno być rozwiązaniem tymczasowym.

²³ P. Borszowski, *Ciężar dowodu oraz dokumentowanie wydatków w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Vademecum Doradcy Podatkowego” nr 71532.

jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych; datę dokonania operacji (gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu); podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów; oraz stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania (art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Dwa ostatnie elementy, czyli podpis wystawcy i stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu, zgodnie z art. 21 ust. 1a ustawy o rachunkowości, można pominąć, jeśli wynika to z odrębnych przepisów lub techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Podatnik zatem jest ustawowo zobowiązany do prowadzenia dokumentacji. Sposób jej prowadzenia został również w znacznej mierze określony przez ustawodawcę. Z uwagi na powyższy fakt należy przyjąć, że w przypadku wątpliwości dotyczących poniesienia wydatku to na podatniku spoczywa ciężar dowodowy, jednak nie obejmuje on celowości jego poniesienia. Należałoby tutaj przywołać wyrok WSA, gdzie orzeczono: „W świetle definicji kosztów uzyskania przychodów zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie każdy faktycznie poniesiony wydatek może być zakwalifikowany jako koszt uzyskania przychodu. Przede wszystkim niezbędnym jest, aby podatnik wykazał, że bez jego poniesienia przychód by nie wystąpił. W tym celu podatnik powinien dysponować dowodami zawierającymi niezbędne informacje do stwierdzenia występowania związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągniętym przychodem. Organy podatkowe bowiem stan faktyczny w sprawie ustalają na podstawie dowodów dokumentujących zdarzenia i na tej podstawie wyprowadzają wnioski co do związku danego wydatku z przychodem. Zatem, dowody przedkładane przez podatnika muszą poddawać się ocenie podatkowej i w interesie podatnika jest, aby dołożyć należytej staranności w gromadzeniu dowodów mających związek ze zdarzeniem, którego koszt chce podatnik uwzględnić w rachunku podatkowym”²⁴.

Jednakże obowiązki podatnika nie mogą wpłynąć na umniejszenie obowiązków organu podatkowego. Z przywołanego już wcześniej art. 122 Ordynacji podatkowej, określającego zasadę prawdy obiektywnej, wynikają dla organu podatkowego obowiązki: określenia z urzędu, jakie dowody są niezbędne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy

²⁴ Wyrok WSA z dnia 21 maja 2008 r., Sygn. I SA/Gd 989/07, LEX nr 469662, istotną rolę odgrywa właściwe udokumentowanie, co potwierdza wyrok WSA z dnia 18 czerwca 2007 r., Sygn. I SA/Go 1425/06, Legalis, gdzie orzeczono, że „wydatki faktycznie poczynione, przy czym jedynie wadliwie, czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości pominięte przy określaniu podstawy opodatkowania, jeśli mogą być one udowodnione innymi środkami dowodowymi. Niemniej jednak muszą to być środki zasługujące na wiarę (chyba że przepis prawa podatkowego przewiduje określony sposób dokumentowania tych wydatków)”.

czy też przeprowadzania dowodów z urzędu. W związku z tym przepisem w doktrynie pojawia się postulat, że jeśli przepisy Ordynacji podatkowej nie nakładają na stronę obowiązku wskazania dowodów, które są potrzebne do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, to nie może takiego obowiązku nałożyć na podatnika organ podatkowy²⁵. Gdyby organ przerzucił ciężar dowodowy na stronę, naruszałby tym samym zasadę prawdy obiektywnej. Pomimo jasności i precyzyjności (jak wydawałoby się bez dokonania pogłębionej wykładni przepisu) art. 122 Ordynacji podatkowej w orzecznictwie²⁶ podnosi się, że organ nie może w nieograniczonym zakresie podejmować działań w celu poszukiwania faktów. Zostało to zasygnalizowane już wcześniej. Należy podkreślić, że niezwykle istotne zatem jest współdziałanie strony na etapie postępowania podatkowego. Jednakże w przypadku braku współdziałania nie można wyprowadzić negatywnych następstw dla strony²⁷.

Cieężko jednoznacznie stwierdzić, czy obowiązek dokumentacji ciążyący na podatniku automatycznie przerzuca na niego ciężar dowodzenia. NSA w jednym z wyroków przyjmuje, że „w postępowaniu podatkowym ciężar dowodowy z mocy art. 122 w związku z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej obciąża organy podatkowe, chyba że przepisy szczególne (np. art. 9a PDOPrU bądź art. 25a PDOFizU) bądź inicjatywa samej strony przesuną go na podatnika. Realizacja zasady współdziałania podatnika z organami podatkowymi w dochodzeniu do prawdy obiektywnej ma charakter akcesoryjny, albowiem nie może ona zwolnić organów podatkowych z obowiązku zgromadzenia dowodów dotyczących faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy”²⁸. Wyrok ten wskazuje, że w art. 9a PDOPrU ciężar przesunięty jest na podatnika. Przepis ten dotyczy dokumentowania transakcji dokonywanych między podmiotami powiązanymi. Owa dokumentacja ma umożliwić organom podatkowym weryfikację cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Ceny te powinny być cenami rynkowymi. Jeżeli jednak organ podatkowy stwierdziłby, że zastosowane ceny transakcyjne odbiegają od cen rynkowych, ma prawo oszacować uzyskany z nich zysk do wartości rynkowej, a nie od cen ujętych w transakcjach²⁹. Zatem jeśli taki obowiązek dokumentacji został uznany równoznacznie za ciężar dowodu spoczywający na podatniku, należałoby się zastanowić, czy podobnie nie byłoby w przypadku każdej dokumentacji, do której prowadzenia

²⁵ B. Adamiak, *Postępowanie podatkowe* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, str. 574 i nast.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1996r., Sygn. SA/Ka 2015/95, Legalis, podobnie wyrok WSA z dnia 18 lutego 2009 r., Sygn. I SA/Lu 299/08, Legalis.

²⁷ B. Adamiak, *op. cit.*, s. 574 i nast.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., Sygn. FSK 2600/04, Legalis.

²⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*. Lex.

podatnik jest zobowiązany w drodze ustawy. Jednakże takie automatyczne przerzucenie ciężaru na podatnika, w związku z nałożonymi na niego innymi obowiązkami (tutaj obowiązkiem dokumentacji), stoi niejako w sprzeczności z zasadą prawdy obiektywnej i nakładaniem obowiązków (obowiązkiem dowodzenia) tylko w drodze ustawy.

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że kwestia ciężaru dowodowego zawiera wiele rozbieżności zarówno w teorii, jak i w praktyce. Zatem słusznym wydawałby się postulat do ustawodawcy, aby (wprowadzając kolejne nowelizacje) zajął się i tą kwestią.

Nawet jeżeli uznać, że na podatniku w ogóle nie spoczywa ciężar dowodowy, to jednak powinien on brać czynny udział w postępowaniu podatkowym, dążąc razem z organem do dokładnego ustalenia stanu faktycznego.

Opodatkowanie akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej, czyli jak prawo podatkowe ma się do rzeczywistości

1. Wprowadzenie

Spółki osobowe, w tym szczególnie istotna w tym opracowaniu spółka komandytowo-akcyjna (dalej: SKA), stają się w ostatnich latach coraz chętniej wykorzystywanym narzędziem do planowania i optymalizacji podatkowej w obrocie prawnym, w tym również międzynarodowym.

Popularność tej formy prowadzenia działalności (SKA) jest jednak na razie ograniczona, a podatnik, szczególnie osoba fizyczna, powinien się przygotować na związane z nią komplikacje natury podatkowoprawnej. Istotą problemu jest nieuwzględnienie przez ustawodawcę podatkowego różnic konstrukcyjnych poszczególnych spółek osobowych, transparentnych przecież podatkowo, w tym szczególnej na tym polu pozycji akcjonariusza SKA.

Problem ten można też ująć inaczej. Otóż najistotniejszy wpływ na sytuację prawną akcjonariuszy SKA w odniesieniu do innych współników spółek osobowych mają rozważania sądów administracyjnych na temat autonomii prawa podatkowego w stosunku do regulacji prawnych z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa cywilnego. W omawianych wyrokach sądów administracyjnych przewija się kilka wątków. Należy wśród nich na pierwszy plan wyłonić kwestie związane z zastosowaniem właściwych reguł interpretacyjnych. W tym względzie chodzi głównie o prymat wykładni językowej w prawie podatkowym nad innymi dyrektywami wykładni, jak wykładnia systemowa czy celowościowa. Rzutują one w głównej mierze na pozostałe wątki podnoszone w wyrokach, tj. na status akcjonariusza SKA i kwalifikacje jego przychodów, a także na obowiązek (lub jego brak) wpłacania przez niego zaliczek.

W ostatnich latach sądy administracyjne radziły sobie z tym problemem ze zmienną skutecznością, w różny sposób akceptując¹ bądź nie² tezę o odrębności akcjonariuszy SKA względem innych wspólników spółek osobowych. W tym czasie wykształciły się, co do zasady, cztery główne linie orzecznicze, które zostaną w niniejszym opracowaniu omówione. Niemniej w ostatnim czasie sądy administracyjne zdają się podążać już w jednym kierunku, któremu poświęcę więcej miejsca, albowiem uważam go za najwłaściwsze podejście do omawianego sporu.

2. Ogólny zarys przepisów podatkowych i omówienie ich nieadekwatności

Uregulowania obu ustaw dochodowych są dość ogólne, lecz omawiany problem zawęża się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.)³. Unormowania zawarte w art. 8 ust. 1, 1a i 2 u.p.d.o.f. odnoszą się do opodatkowania wspólników spółek osobowych. W skrócie można jedynie wspomnieć, że wyrażają one zasadę, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego udziału, a w przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że te udziały są równe. Wspomniane przepisy stanowią jednak tło dla batalii, która toczy się wokół art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., z którego wynika, że jeżeli pozarolniczą działalność prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., uznaje się za przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (tj. przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej). To unormowanie ma fundamentalne znaczenie dla akcjonariusza SKA, albowiem kwalifikacja jego przychodów do poszczególnych źródeł przychodów przekłada się w istotny sposób na sposób opodatkowania oraz stawkę podatku.

Literalna wykładnia wspomnianych przepisów prowadzi do wniosku, że wspólnik spółki osobowej, bez względu na typ spółki osobowej, w tym przede wszystkim SKA, a także bez względu na faktycznie zajmowaną pozycję (czy jest komplementariuszem, czy akcjonariuszem), osiąga przy pośrednictwie spółki przychody z działalności

¹ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 13.03.2008 r., sygn. I SA/Kr 1372/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D8AB99F125>; również: wyrok WSA w Krakowie z 2.07.2009 r., sygn. I SA/Kr 219/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1FFD19144E>.

² Zob. wyrok WSA w Warszawie z 18.04.2008 r., sygn. III SA/Wa 2170/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6C653ABFB>; również: wyrok WSA w Gliwicach z 17.02.2009 r., sygn. I SA/GL 1019/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51ED49A30D>.

³ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 ze zm.)

gospodarczej. Na uwagę zasługuje również fakt, że problem opodatkowania akcjonariuszy SKA nie został zauważony przez ustawodawcę, kiedy w listopadzie 2010 r. roku uchwalano nowelizację ustaw o podatkach dochodowych, a nawet zmieniono brzmienie wspomnianych przepisów (tyle że zmiany te mają jedynie charakter redakcyjny i nie zmieniają sposobu ich interpretacji).

Nieadekwatność wspomnianych przepisów podatkowych i ich nieprzystawanie do warunków współczesnej wymiany gospodarczej wyrażają się przede wszystkim w tym, że nie rozróżniają one pozycji prawnej wspólników spółek osobowych, w tym akcjonariuszy SKA. Budzi to w praktyce ogromne wątpliwości, ponieważ pozycja akcjonariusza jest w istotny sposób odmienna od pozycji komplementariusza w SKA czy nawet komandytariusza w spółce komandytowej. Dość wspomnieć, że, po pierwsze, akcjonariusz uczestniczy w zysku spółki jedynie w przypadku podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy (na którą nie ma właściwie wpływu), a po drugie, wspomniana kwalifikacja przychodu (tj. do pozarolniczej działalności gospodarczej) rodzi obowiązek płacenia przez niego comiesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, stosownie do jego udziału w spółce, i to nawet pomimo niewypłacenia mu dywidendy. Jest to w zasadzie prawny absurd, bowiem gdy akcje SKA są przedmiotem obrotu giełdowego i mogą zmieniać właściciela kilkakrotnie nawet w ciągu jednego dnia, już „chwilowe” ich posiadanie, rodzi obowiązek płacenia zaliczek na podatek dochodowy.

Z powyższymi kwestiami próbowały się zmierzyć sądy administracyjne. Stanowiło to odpowiedź na fakt, iż podatnicy próbowali z obowiązujących, powiedzmy wprost, niskiej jakości przepisów prawa podatkowego, wyinterpretować rozwiązania bardziej adekwatne i w ich odczuciu sprawiedliwe. W szczególności do sądów administracyjnych trafiały skargi na błędne interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe.

3. Przedstawienie głównych linii orzeczniczych

3.1. Uznanie dochodu akcjonariusza za przychód „z innych źródeł” i opodatkowanie go na zasadach ogólnych⁴

Pierwsza z linii orzeczniczych wprowadziła już od jakiegoś czasu nie jest spotykana w wyrokach sądów, lecz jest istotna dla przedstawienia zagadnienia w sposób kompleksowy. W tych przypadkach sądy doszły do wniosku, że wspomniany art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. znajduje pełne zastosowanie jedynie do opodatkowania komplementariusza w SKA, natomiast, z uwagi na odmienny status akcjonariusza w tych spółkach, nie można go

⁴ Zob. wyrok WSA w Krakowie 2.07.2009 r.; wyrok WSA w Bydgoszczy z 29.12.2009 r., sygn. I SA/Bd 849/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/58DB630BA6>.

stosować wprost, albowiem nieprawidłowe byłoby opodatkowanie jego dochodów na zasadach określonych w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. Sądy administracyjne w tym wypadku odniosły się do analogicznej pozycji akcjonariusza w SKA oraz w spółce akcyjnej. Jednak ze względu na brak osobowości prawnej SKA, w kwestii określenia źródła przychodów, sądy uznały za nieprawidłowe zaliczenie dywidend z tytułu udziału w jej zyskach, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Swoją wywód opierały w głównej mierze na gramatycznej wykładni art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., z której wywodziły, że ustawodawca zamierzał objąć dyspozycją tych przepisów tylko dochody z dywidend uzyskiwanych od osób prawnych, ale nie od spółek osobowych. Idąc dalej, uznał, że dywidendę akcjonariusza SKA, będącego osobą fizyczną, należy uznać za przychód z innych źródeł (w myśl art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.), opodatkowany na zasadach ogólnych, przy zastosowaniu stawek skali podatkowej z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jednakże bez obowiązku naliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

3.2. Opodatkowanie dochodu (dywidendy) akcjonariusza SKA na zasadach przewidzianych dla osób prawnych⁵

Drugie z omawianych podejść do problematyki, będącej przedmiotem opracowania, opiera się na twierdzeniu, że dywidenda wypłacana przez SKA powinna co do istoty zostać odniesiona do dywidendy wypłacanej przez osoby prawne i w analogiczny sposób opodatkowana. Stanowisko to ma również, jak w poprzednim przypadku, już raczej historyczny charakter, lecz niepodobna go pominąć w rozważaniach. Sądy uzasadniały swoje stanowisko w ten sposób, że osoba fizyczna będąca akcjonariuszem SKA, otrzymując dywidendę, w rzeczywistości uzyskuje przychody z kapitałów pieniężnych. Wniosek ten wywodziły z językowej wykładni art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., przy czym obowiązek podatkowy powstaje w momencie wypłaty dywidendy. Zdaniem sądu wspomniane przepisy wymieniają dwa odrębne typy przychodów, tj. „dywidendy” i „inne przychody z udziału w zyskach osób prawnych”. Wynika to stąd, że zasady budowy zdania wskazują, że dookreślenie „z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” odnosi się wyłącznie do „innych przychodów”, a nie do dywidend. Tym samym opodatkowanie powinno się dokonać w oparciu o art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., a więc poprzez pobranie zryczałtowanego 19% podatku. Sąd jednocześnie odrzucił koncepcję, w myśl której akcjonariusz SKA prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą i tym samym zwolnił go z obowiązku opłacania zaliczek na podatek dochodowy.

⁵ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 20.12.2007 r., I SA/Kr 1181/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B832CB0DF4>.

Oceniając powyższa stanowiska sądów należy mieć na uwadze fakt, że wychodzą one naprzeciw oczekiwaniom podatników. Niemniej jednak nie znajdują oparcia w językowej wykładni przepisów, a w doktrynie są jednomyślnie uznawane za błędne⁶. Z przepisów stanowiących sedno orzeczeń nie da się w sposób zgodny z zasadami językowej wykładni wyinterpretować wspomnianych treści. W szczególności nie ma na gruncie u.p.d.o.f. jakichkolwiek podstaw do rozróżnienia sytuacji prawnej akcjonariusza i komplementariusza. Należy pamiętać, że skoro przepisy podatkowe nie różnicują sytuacji akcjonariuszy SKA, to nie można takiego różnicowania wprowadzać, uwzględniając regulację innych gałęzi prawa, w tym gospodarczego i handlowego. Można przy tym bardzo dobitnie stwierdzić, że przepisy ustrojowe spółek kapitałowych w istocie przesądzałyby o zasadach ich opodatkowania⁷. Zarzut wobec drugiego ze wspomnianych stanowisk sprowadza się do tego zupełnego pominięcia dalszej części art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. („których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce mającej osobowość prawną”). To w zasadzie zamyka inne rozważania, albowiem, jak wiadomo, SKA takiej osobowości nie posiada⁸. Dodatkowo natomiast uznanie, że akcjonariusz SKA, w kontekście oczywistych zapisów art. 5b ust. 2 w zw. z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., nie wykonuje pozarolniczej działalności gospodarczej, musi zostać ocenione jako wykładnia *contra legem*, której stosowanie jest niedopuszczalne w państwie prawa⁹.

3.3. Uznanie przychodu akcjonariusza SKA za przychód z działalności gospodarczej i co za tym idzie obowiązek uiszczania zaliczek miesięcznych¹⁰

Trzecim głosem w sporze o opodatkowanie akcjonariuszy SKA jest stanowisko, które znajduje oparcie w wielu wyrokach sądów administracyjnych, a także jest konsekwentnie podtrzymywane przez organy podatkowe. Kluczowa jest tutaj językowa wykładnia art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 oraz art. 8a ust. 1 u.p.d.o.f. Sądy tutaj uznały za błędne różnicowanie sytuacji komplementariusza i akcjonariusza SKA, opierając się w przeważającej mierze na przepisach Kodeksu spółek handlowych oraz posiłkując się zasadami wykładni systemowej oraz celowościowej.

⁶ Zob. S. Łuczak, T. Prokurat, *Opodatkowanie akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4, s. 30.

⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 30 marca 2011 r. sygn. II FSK 1925/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6603FC7B3E>.

⁸ Zob. S. Łuczak, T. Prokurat, *op. cit.*, s. 30.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Zob. wyrok NSA z 19.11.2010 r., sygn. II FSK 1297/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5B482F4870>; wyrok WSA w Gliwicach z 19.01.2010 r., sygn. I SA/Gl 715/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1553C18393>.

Ignorowanie dyrektywy wykładni językowej, jej pierwszeństwa, w szczególności przy ustalaniu zobowiązań podatkowych jest dość poważnym błędem¹¹, zważywszy na jednomyślność w tej kwestii w piśmiennictwie¹².

Mając na względzie powyższe uwagi, dla zakwalifikowania dochodów uzyskiwanych przez akcjonariusza SKA do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) kluczowe są wnioski wynikające z językowej wykładni art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., w związku z czym przychodów tych nie można zaliczać do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

Z powyższymi argumentami nie sposób się nie zgodzić. W ostatnich latach judykatura i doktryna są już zgodne w kwestii kwalifikacji przychodów akcjonariusza SKA. Jednakże powyższe stanowisko nie jest w pełni satysfakcjonujące, albowiem nakłada na podatników obowiązek wpłaty zaliczek na podatek dochodowy, którego uciążliwość została już zasygnalizowana. Dodać do tego można jednak jeszcze, że akcjonariusze SKA, w odróżnieniu od innych wspólników spółek osobowych, nie są wpisywani do KRS¹³. W związku z powyższym są w zasadzie anonimowi.

Cytowany przepis art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. był w ostatnich latach przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych, które analizowały także kwestie związane ze wspólnikami SKA. Ich analiza pozwala sformułować tezę, że dla judykatury oczywista była nieadekwatność przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do hybrydowej konstrukcji SKA (spółka osobowa, której działalność prowadzą wspólnicy), w której pozycja akcjonariusza jest analogiczna do pozycji akcjonariusza w spółkach kapitałowych. Sygnalizując jedynie problem, należy podkreślić, że nie są oni uprawnieni do prowadzenia spraw spółki ani do jej reprezentowania. W konsekwencji trudno mówić tu o prowadzeniu działalności gospodarczej¹⁴ jak to ma miejsce w przypadku spółki jawnej czy partnerskiej, a raczej o lokacie kapitału inwestorów pasywnych (akcjonariuszy), decydujących się na powierzenie swoich pieniędzy inwestorowi aktywnemu (komplementariuszowi), do którego mają zaufanie¹⁵. Spotykamy się więc na gruncie u.p.d.o.f. z dysonansem pomiędzy rzeczywistością gospodarczą, w której to przychody te mają charakter lokaty kapitału,

¹¹ Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2000 r., sygn. K 25/99, http://www.tribunal.gov.pl/OTK/teksty/otk/2000/k_25_99.doc.

¹² Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 194.

¹³ Zob. art. 39 pkt 7 ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tj.: Dz.U. z 2007 r., Nr 168, poz. 1186 ze zm.).

¹⁴ Zob. J. Rusek, *Opodatkowanie akcjonariuszy w spółkach komandytowo-akcyjnych*, „Prawo i Podatki”, 2009, nr 10, s. 3.

¹⁵ Zob. A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do artykułów 1-150*, Warszawa 2006, s. 804.

a rzeczywistością prawną, które nakazuje nam opodatkowywać je jako przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

3.4. Uznanie dochodu akcjonariusza SKA za przychód z działalności gospodarczej, ale bez obowiązku uiszczania comiesięcznych zaliczek¹⁶

Wykreowanie się czwartej już linii orzeczniczej stanowi odpowiedź na wspomniany problem zaliczkowania, przy jednoczesnej trosce o poprawność wykładni, tj. uwzględniając pierwszeństwo stosowania wykładni językowej oraz tezę o autonomiczności prawa podatkowego. Rozwiązano w ten sposób trudności praktyczne i ogromne wątpliwości powstające przy traktowaniu przez sądy dochodu akcjonariusza SKA jako przychodów z innych źródeł czy też opodatkowywaniu dywidendy na zasadach przewidzianych dla osób prawnych¹⁷.

Prawną konsekwencją bowiem uznania przychodu akcjonariusza SKA za dochody z działalności gospodarczej jest stosowanie wobec niego przepisów dotyczących zaliczek na podatek dochodowy na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 14 ust. 1 i art. 10 ust. 3 u.p.d.o.f. Interpretacja dokonana przez sądy ma niewątpliwie na celu rezygnację z powyższej konstrukcji. Opierano się w tym względzie na językowej wykładni pojęcia „kwoty należnej” z art. 14 ust. 1, a swoje stanowisko utwierdzano odwołaniami do orzecznictwa¹⁸. Utożsamiając wspomniany termin z pojęciem „wymagalne świadczenie (wierzytelność)” oraz z analogicznym zwrotem z u.p.d.o.p., sądy administracyjne uznają zań wszelkie przysporzenia majątkowe – aktywa w rozumieniu cywilnoprawnym, niezależnie od tego, czy już zostały zrealizowane na jego rzecz, czy też stanowią jego wierzytelność. Zdaniem autora w tych wyrokach uzyskano najbardziej przekonujący w orzecznictwie mechanizm¹⁹, przy pomocy którego możliwe jest powiązanie konstrukcji przychodu z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. z korzystnym dla podatnika brakiem obowiązku wypłacania zaliczek w trakcie roku podatkowego. Przychód należny powstaje tu bowiem z momentem powstania roszczenia obligacyjnego w postaci roszczenia akcjonariusza

¹⁶ Zob. Wyrok NSA z dnia 30 marca 2011 r.; wyrok WSA we Wrocławiu z 22.07.2009 r., sygn. I SA/Wr 1065/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AFC2B48FFA>.

¹⁷ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 20.12.2007 r.

¹⁸ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 5.02.2009 r. sygn. I SA/Gd 771/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C253DCAD91>; wyrok WSA we Wrocławiu z 22.07.2009 r. sygn. I SA/Wr 1063/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/26BF5C3028>.

¹⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z 5.03.2010 r., sygn. III SA/Wa 1626/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/41E33E8313>; jednakże tam przy analogicznej interpretacji ciężar został położony bardziej na wykładnię systemową poprzez odwołanie się do przepisów Kodeksu spółek handlowych.

SKA o wypłatę dywidendy²⁰. Natomiast uzyskanie przychodu rodzi obowiązek wpłacenia zaliczki za ten miesiąc, w którym dochód powstał i wykazania tego w zeznaniu rocznym.

Rozwiązanie to, choć zadowalające, nie jest idealne. W doktrynie podkreśla się przede wszystkim brak możliwości odliczenia straty przypadającej na akcjonariusza czy konstruowanie udziału w spółce SKA tak, aby uniknąć opodatkowania²¹. Literalne brzmienie przepisów jest dosyć jednoznaczne i nie pozostawia zbyt dużo miejsca na swobodną interpretację. Koniecznie należy jednak podkreślić, że w pewnych sytuacjach podatnik nie będzie miał możliwości zastosowania się do ich literalnego brzmienia. Mowa tu o takich aspektach, jak np. duża fluktuacja akcjonariuszy SKA notowanych na giełdzie czy też brak posiadania przez nich prawa do wglądu w księgi rachunkowe „na bieżąco”. Wtedy, zgodnie z zasadą *impossibilium nulla obligatio est*, należałoby uznać te przepisy za nieobowiązujące podatnika. Dodatkowo za tym stanowiskiem przemawia jedna z dyrektyw wykładni językowej, która wyraźnie wskazuje, iż wolno odstąpić od literalnego brzmienia danego przepisu, jeśli znaczenie to prowadzi do absurdalnych konsekwencji²², a niewątpliwie z takimi mamy tu do czynienia. W tym wypadku chodzi przede wszystkim o sens nałożenia na podatnika obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w sytuacji, kiedy nie jest wcale pewne, że on ów przychód otrzyma (dywidenda) lub też w sytuacji kiedy akcjonariusz SKA notowanej na giełdzie akcji już dawno się wyzbył, posiadając je np. przez jeden dzień. W tej sytuacji sądy zdają się nie kierować rygoryzmem interpretacyjnym i rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika, przez co odnoszą wynik swoich rozstrzygnięć do zasady *in dubio pro tributario*.

Dodatkowym uzasadnieniem słuszności omawianego w opracowaniu stanowiska sądów zdaje się być również rekonstruowanie norm prawa podatkowego przy dostosowaniu ich do bieżących warunków prowadzenia działalności gospodarczej i zasad ekonomiki życia społecznego. Mowa tu oczywiście o strategii wykładni dynamicznej i koncepcji wykładni gospodarczej²³. Pozwala ona na interpretowanie przepisów przy pomocy wykładni językowej oraz jednocześnie niedoprowadzenie w tej sytuacji do nieadekwatnego obciążenia podatkowego oraz do opodatkowania niezgodnego z treścią ekonomiczną i przebiegiem realnych zdarzeń gospodarczych, w których uczestniczy podatnik. Umożliwia to w szczególności zwiększenie zainteresowania mniejszych

²⁰ Zob. J. Zawiejska-Rataj, K. Kurzawska-Puchała, *Opodatkowanie akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej (I)*, „Przegląd Podatkowy” nr 11/2010, s. 20.

²¹ Szerzej: S. Łuczak, T. Prokurat, *Opodatkowanie akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4, s. 29.

²² Zob. M. Grzywacz, S. Walenta, *Opodatkowanie dochodów wspólników spółki komandytowo-akcyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 6, s. 35.

²³ Zob. B. Brzeziński, H. Filipczyk, *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego (cz. I)*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7, s. 1-3.

podmiotów gospodarczych szukaniem dodatkowego kapitału poprzez emisję akcji SKA na giełdzie. Jest to racjonalne zachowanie przedsiębiorcy, który z jednej strony może się w ten sposób rozwijać, a z drugiej strony nie będzie musiał szukać sposobów na przyciągnięcie akcjonariatu przy jednoczesnych próbach obejścia prawa podatkowego.

4. Podsumowanie

Linia orzecznicza konsekwentnie staje na stanowisku o traktowaniu dochodów akcjonariuszy SKA jako przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, przy jednoczesnej rezygnacji z wątpliwych mechanizmów zaliczania ich do dochodów „z innych źródeł” czy też traktowania jak dywidendy. Jednakże dzięki sposobowi wyinterpretowania braku obowiązku uiszczania zaliczek w oparciu o reguły wykładni gramatycznej ostatnia z omówionych, czwarta linia orzecznicza zasługuje na uznanie za najlepszą z dotychczasowych. Jest to, jak do tej pory, najbardziej satysfakcjonująca odpowiedź sądownictwa administracyjnego na nieprzystające do współczesnego obrotu gospodarczego przepisy podatkowe, które są głównym powodem niepopularności publicznych SKA. Organy interpretacyjne konsekwentnie, niestety, ignorują wyroki sądów. Brak pewności prawa i nadmierne niedogodności administracyjne dla podatników mogłaby zlikwidować interwencja ustawodawcy. Zdaniem autora, w związku z charakterem inwestycyjnym akcjonariatu SKA, najlepiej byłoby dokonać opodatkowania w momencie faktycznej wypłaty dywidendy i zakwalifikowania tych przychodów do źródła kapitałów pieniężnych.

Interpretacja podatkowa jako broń podatnika - kontrowersje, pułapki i szanse

1. Wstęp

Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są instytucjami nowymi na gruncie prawa polskiego. Stosowano je już w okresie międzywojennym¹, jednak, spoglądając na dzisiejszy stan prawny, nietrudno powiązać je z zasadą wyjaśniania zawartą w Ordynacji podatkowej². Przepis art. 121 stanowi, że „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”, a one same „obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania”. Treść przepisu odrzuca więc wiarę w powszechną znajomość prawa społeczeństwa i zobowiązuje organy, by pomagały stronom w postępowaniu.

Interpretacja podatkowa nie jest instytucją postępowania podatkowego. Należy jednak uznać, że, powołując zasadę wyjaśniania do życia, ustawodawca dążył do wykreowania rzeczywistości, w której organy – świadome niewiedzy, a może i nieporadności podmiotów objętych ich jurysdykcją – byłyby gotowe pomagać drugiej stronie w rozeznaniu swojej sytuacji. W przypadku prawa podatkowego zadanie jest o tyle donioślejsze, że jego przepisy wielokrotnie obowiązują podatników nie tylko do dokonania samodzielnego, zgodnego z wieloma przepisami – i obwarowanego licznymi sankcjami – wyznaczenia wysokości zobowiązania, ale także świadomości powstania samego obowiązku podatkowego.

¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, DIFIN, Warszawa 2006, s. 131.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.); dalej: OP.

Połączenie powszechnego obowiązku samoobliczania i powszechnej nieznajomości prawa uczyniło z urzędowych interpretacji narzędzie jeszcze bardziej potrzebne niż w okresie międzywojennym (gdzie samoobliczanie było nieznane³).

2. Interpretacja ogólna Ministra Finansów

2.1. Przesłanki i tryb wydawania interpretacji ogólnej

Zgodnie art. 14a OP interpretacja ogólna jest szczególnym przejawem działania Ministra Finansów. Wydaje on ją, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Przepisy nie określają jednak warunków, w których Minister Finansów powinien skorzystać z tej kompetencji. W doktrynie podnosi się, że chodzi tutaj o taką sytuację, w której organy w tej samej sprawie wydają różne decyzje⁴. Brak ustawowej regulacji owocuje niewielką ilością wydawanych aktów: w 2009 r. wydano 7 interpretacji ogólnych, w 2010 – 6, w 2011 – do tej pory – 7⁵.

2.2. Moc prawna

a. Stan prawny przed 1 stycznia 2003 r.

Przed 1 stycznia 2003 r. przepis art. 14 § 2 OP nadawał interpretacji ogólnej moc wiążącą organy⁶. Trybunał Konstytucyjny orzekł jednak niezgodność tego przepisu z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁷. W wyroku wskazał, że w rzeczywistości powstał w ten sposób – niemieszczący się w konstytucyjnym katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego – nowy akt prawny, który uczynił „gwarancję powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia dla strony iluzoryczną i pozorną”⁸.

³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*

⁴ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd 5, Lexis Nexis, Wrocław 2005, s. 99.

⁵ <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?rodzaj=2>.

⁶ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387).

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03 (Dz.U. z 2004, Nr 122 poz. 1288).

⁸ Z uzasadnienia ww. wyroku.

b. Obecny stan prawny i „jednolite stosowanie”

Pomimo zmian, jakie dotknęły przepis od czasu wydania powyższego wyroku, ciągle znajduje się w nim słowo-klucz „jednolite stosowanie”. W doktrynie stwierdza się, że ustawodawca odciął tym samym organom drogę do nieusankcjonowanego wydawania decyzji opartych na interpretacjach własnych, odmiennych od tych ministerialnych: „Jeśli organ O interpretuje normę prawną N, która jest objęta wydaną przez Ministra Finansów wykładnią W, to powinien zastosować tę interpretację W, ponieważ celem wydawania interpretacji jest jednolitość prawa JP wynikająca z prawa pozytywnego”⁹

Powyższy tok rozumowania połączyć trzeba ponadto z art. 14k § 2 OP, w którym swój wyraz znajduje wspomniane wcześniej „usankcjonowanie”. Zgodnie z nim nieuwzględnienie w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej interpretacji ogólnej (albo interpretacji indywidualnej: art. 14 § 1) nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował. Wydanie decyzji opartej na wykładni własnej, odmiennej od tej wydanej przez Ministra Finansów, oznaczałoby ponadto, że prawo podatkowe – *a contrario* z art. 14a – nie jest stosowane jednolicie. Z punktu widzenia zasady państwa prawa oraz pewności prawa sytuacja taka jest absolutnie nie do przyjęcia.

Warto jeszcze nadmienić, że zawarte w przepisach „jednolite stosowanie” rozbrzmiewa także silnym echem w instytucji odwołania. Jeśli organ I instancji wyda decyzję opartą na interpretacji, od której strona następnie wniesie odwołanie, to organ odwoławczy będzie *de facto* zobowiązany do zastosowania się do owej interpretacji ponownie (bo też jest organem podatkowym, który ma stosować jednolicie prawo podatkowe na podstawie art. 14a). W przypadku, w którym wykładnia objęła kluczowe dla sprawy przepisy, instytucja odwołania nie spełniłaby ustawowej roli.

Jak nietrudno zauważyć, znajomość skutków „jednolitego stosowania” stanowi mocny atut w rękach podatnika. Pomimo niewielkiej ilości wydanych interpretacji ogólnych, zasada nieszkodzenia podatnikowi z racji zastosowania się do tego rodzaju aktu może stworzyć wiele szans przy dochodzeniu swoich racji, czy to przed organem podatkowym, czy też – jako mocny dowód – przed sądem.

3. Interpretacja indywidualna

3.1. Informacje ogólne - szanse

Ordynacja podatkowa reguluje także instytucję interpretacji indywidualnych. W przeciwieństwie do interpretacji ogólnych przepisy w pełni regulują procedurę ich

⁹ Cyt. za: H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 137.

wydawania. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że podatnicy sięgają po tę instytucję bardzo chętnie: dyrektorzy Izb Skarbowych upoważnieni przez Ministra Finansów do wydawania interpretacji indywidualnych wydali w 2009 r. ponad 28 tys. interpretacji indywidualnych¹⁰.

Przede wszystkim, interpretacje te wydawane są wyłącznie na wniosek. Podatnik może wystąpić o nią w sytuacji, gdy nie jest pewien, jakie obowiązki lub prawa przysługują mu w zaistniałym stanie faktycznym lub w stosunku do zdarzeń przyszłych.

Instytucja interpretacji indywidualnej uregulowana jest w art. 14b OP. Występujący o taki akt podmiot musi wyczerpująco opisać swój stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe, przedstawić własne stanowisko w tej sprawie, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania oświadczyć, że w opisywanej sprawie nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, postępowanie kontrolnego organu kontroli skarbowej albo że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do istoty decyzją lub postanowieniem. W ciągu 7 dni od dnia złożenia wniosku należy także wpłacić odpowiednią opłatę (40 zł od każdego stanu faktycznego zawartego we wniosku).

Wniosek kieruje się, zgodnie z § 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego¹¹, wydanego na podstawie art. 14b § 6 OP, do właściwego miejscowo dyrektora Izby Skarbowej (wyznaczeni zostali dyrektorzy Izb Skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie), a w zakresie podatków objętych właściwością samorządowych organów podatkowych – do tych organów (art. 14j § 1 OP). Interpretacja zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym, a w przypadku oceny negatywnej – także wskazanie poprawnego stanowiska i jego uzasadnienie prawne.

Tak wydana interpretacja daje wnioskodawcy broń, o której mowa w art. 14k–14n. Ujmując rzecz zwięźle, postąpienie zgodnie z interpretacją organu w przedstawionej sprawie nie może szkodzić wnioskującemu. Działanie takie nie stanie się przyczyną jakichkolwiek ujemnych konsekwencji możliwych do nałożenia np. w toku postępowania podatkowego czy kontroli skarbowej.

Ochrona roztacza się zresztą na okres, w którym wydana interpretacja traci swoją moc. W przypadku jej urzędowej zmiany (art. 14e OP) lub uchylecia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego, wobec wnioskującego i w zakresie objętym interpretacją nie zostanie wszczęte postępowanie w sprawie wykroczenia lub przestępstwa skarbowego, te zaś, wszczęte, zostaną umorzone. Możliwe jest natomiast m.in. zwolnienie

¹⁰ <http://prnews.pl/analizy/przedsiębiorca-glosuje-jedna-interpretacja-ogolna-zamiast-wielu-indywidualnych-65123.html>.

¹¹ Dz.U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.

z obowiązku zapłaty podatku (art. 14m § 1 OP) lub powstanie nadpłaty (§ 3)¹². Granicą jest natomiast stan faktyczny, którego dotyczy interpretacja. Należy zachować więc staranność przy sporządzaniu wniosku.

3.2. Kontrowersje

a. Milcząca zgoda

Zawarty w art. 14b § 3 OP obowiązek przedstawienia własnej oceny prawnej stanu faktycznego lub sytuacji przyszłej niesie ze sobą doniosłe skutki. Na podstawie art. 14d OP organ ma 3 miesiące (licząc od dnia otrzymania wniosku) na wydanie interpretacji indywidualnej. W przypadku niewydania jej w tym terminie uznaje się, że w dniu następnym wydana została interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskującego w pełnym zakresie (art. 14o OP).

Konstrukcja milczącej zgody organu ma jednak nie tylko zalety. Zgodnie z art. 14l OP powstanie skutków podatkowych (najczęściej – nadejście terminu zapłaty podatku) wynikłych ze stanu faktycznego objętego interpretacją przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub doręczeniem interpretacji indywidualnej nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku. Wobec 3- miesięcznego terminu wydania interpretacji indywidualnej nietrudno policzyć, że taki obowiązek u podatnika zwykle powstanie. Naraża to oczywiście na dodatkowe koszty. Do tego pamiętać należy o ostatnim zdaniu art. 14d OP – okres oczekiwania na interpretację może zostać wydłużony na takich samych zasadach, co postępowanie podatkowe.

b. Problem niepublikowania „interpretacji milczących”

Kolejną bolączką jest także niepublikowanie interpretacji milczących. Zgodnie z art. 14i § 3 OP, po usunięciu danych identyfikujących, interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji publikowane są w Biuletynie Informacji Publicznej. Tymczasem na podstawie art. 14o § 1 OP organ może nie wydać interpretacji w ogóle, uznając tym samym przedstawiony przez podatnika sposób rozumowania za właściwy. W związku z brakiem wydania interpretacji, nie zostanie ona też opublikowana.

¹² Szerzej: H. Dzwonkowski, *Przedmiot, zakres i sposób realizacji ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się do interpretacji podatkowych (wykładnia przepisów)*, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 2.

c. Ochrona następcy prawnego¹³

Zagadnienie ochrony roztaczanej przez interpretację podatkową na następcę prawnego jest dyskutowane w doktrynie. Ogólnie rzecz ujmując, powszechnie akceptowany jest pogląd o tym, że sukcesja podatkowa dotyczy również ekspektatyw nabycia prawa. Kontrowersyjny pozostaje natomiast przypadek, w którym poprzednik wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji, ale zachowanie należało już do następcy prawnego.

Organy interpretacyjne odmawiają zastosowania ochrony takiemu następcy ze względu na to, że ochrona z art. 14k–14n OP nie powstaje w chwili wydania interpretacji, lecz w chwili zastosowania się do niej przez wnioskującego: „Skoro (...) interpretacja nie wiąże podatnika, samo jej wydanie nie daje mu ochrony. Taka ochrona jest gwarantowana temu podatnikowi, który zastosuje się do niej. Aby takie prawo do ochrony przeszło na następcę w drodze sukcesji, poprzednik musiał zastosować się do interpretacji indywidualnej”¹⁴.

Takie rozumowanie wiąże się jednak z dwoma co najmniej dużymi niebezpieczeństwami. Po pierwsze, interpretacje indywidualne dotyczą często czynności powtarzających się. Mają też niebagatelny – a nie można wykluczyć, że i główny – wpływ na wybór określonego modelu biznesowego poprzednika, który następcą będzie kontynuował. W takim wypadku obowiązek wystąpienia o ponowną interpretację wydaje się niedorzeczny.

Po drugie, pojawia się tu bardzo niebezpieczne zjawisko swoistego „upośledzenia” pewnych podmiotów w zakresie korzystania z mocy ochronnej interpretacji. W razie potrzeby wystąpienia o interpretację indywidualną w przedmiocie skutków przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową, ta druga nie ma szans wystąpienia o nią ze zrozumiałych względów (jeszcze nie istnieje). Ta pierwsza natomiast wystąpić może, ale kreowana przez interpretację ochrona nie przejdzie już na spółkę kapitałową.

3.3. Pułapki

a. Korzystanie z interpretacji wydanych w cudzych sprawach

Upublicznienie interpretacji indywidualnych w Biuletynie Informacji Publicznej sugerowałoby, że rozwiązania w nich przyjęte stanowią ostoję dla podatników będących w tej samej sytuacji faktycznej lub spodziewających się identycznego zdarzenia przyszłego.

¹³ Podrozdział oparty na: H. Filipczyk, *Czy interpretacja podatkowa udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9, s. 23.

¹⁴ Interpretacje indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 31.5.2011 r., ILPB4/423-100/11-2/DS; por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 4.3.2011 r. (sygn. akt. I SA/Lu 875/10) (za:) *Ibidem*.

Co więcej, zasada praworządności zawarta w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej sugerowałaby, że podmioty będące w identycznej sytuacji prawnej i faktycznej zostaną potraktowane w ten sam sposób. Patrząc tylko na te przepisy, nic nie stoi na przeszkodzie, by interpretacje indywidualne formalnie „chroniły” także podatników będących w tej samej sytuacji faktycznej lub spodziewających się tego samego zdarzenia przyszłego.

Ponownie jednak przypomnieć trzeba katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Na uwadze trzeba mieć także fakt, że jedną z podstawowych zasad wykładni prawa jest zakaz prawotwórczej interpretacji przepisów. W takim świetle zachowanie się zgodne z interpretacją indywidualną wydaną innemu wnioskującemu, a odnalezioną w Biuletynie Informacji Publicznej, nie daje żadnej gwarancji na niezakwestionowane jej w innej sprawie.

Oliwy do ognia dolewa fakt, że przedsiębiorcy skarżą się często na sprzeczność interpretacji indywidualnych. W regulacji interpretacji indywidualnej brak bowiem tak znamiennego dla interpretacji ogólnych określenia „jednolite stosowanie”. To, czy organ uzna interpretację w cudzej sprawie, zależy tak naprawdę od niego samego. Interpretacja może co prawda stanowić mocny atut w postępowaniu (zwłaszcza przed sądem administracyjnym), ale gdy chodzi o płynność finansową przedsiębiorstwa (wedle przytoczonych poprzednio badań, ok. 70% interpretacji pochodziło od przedsiębiorców), czasu może okazać się za mało.

b. Możliwe skutki „uboczne” na gruncie ustawy – Kodeks karny skarbowy

Trzeba jeszcze wspomnieć o jednym, acz istotnym – zwłaszcza dla podatników prowadzących samodzielnie niewielką działalność gospodarczą – skutku skorzystania z interpretacji indywidualnej. Mianowicie może ono wyłączyć stosowanie art. 10 Kodeksu karnego skarbowego¹⁵ (błąd co do prawa – „skoro wiedziałeś, podatniku, że możesz skorzystać z interpretacji i, mało tego, z przepisów wyciągnąłeś logiczne wnioski, to na pewno na prawie się znasz i nie uznamy ciebie za działającego nieumyślnie”)¹⁶. Oczywiście, zgodnie z zasadą nieszkodzenia interpretacji, do postępowania karnego nie dojdzie w sprawie, w której podatek zastosował się do takiej interpretacji. Taka sytuacja może jednak powstać w przypadku przyszłego, niezwiązanego z tą sprawą sporu lub w przypadku,

¹⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj.: Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.); dalej: k.k.s.

¹⁶ Por.: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 1997 r., sygn. akt. II KKN 124/96, OSNKW z 1997 nr 5 poz. 46 (za:) J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Lexis Nexis Warszawa 2010, s. 57.

gdy organ uzna, że przedstawiony we wniosku stan faktyczny nie jest tym, który istniał naprawdę.

*c. Co rozumieć przez „wydanie” interpretacji indywidualnej – termin doręczenia jej wnioskodawcy czy podpisania jej przez urzędnika?*¹⁷

Doniosłym problemem dla wnioskującego jest zawarty w art. 14o OP termin „wydania interpretacji podatkowej”. Termin ten określa dzień, po którym wnioskodawca „dowiaduje się”, że wydana została interpretację w pełni zgodna z jego stanowiskiem. Sedno sprawy tkwi w tym, że OP posługuje się zarówno terminem „wydanie”, jak i doręczenie”¹⁸.

W stosunku do daty wydania interpretacji indywidualnych użyto pechowego dla podatnika zwrotu „wydanie”. Na temat ten wypowiadały się niejednokrotnie sądy administracyjne. Głos zabrał także NSA. W swojej uchwale z 4 listopada 2008 r. (I FPS 2/08)¹⁹ stwierdził, że organ podatkowy ma 3 miesiące na doręczenie podatnikowi interpretacji²⁰, podczas gdy 14 grudnia 2009 r. (II FPS 7/09)²¹ wywodził: „W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie <<niewydanie interpretacji>> użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”.

Orzeczenie z 2009 r. jest aktualne i dzisiaj, ze względu na termin „wydanie” użyty w art. 14o OP. Taki stan rzeczy rodzi niepewność po stronie wnioskodawcy. Uzależniając działania finansowe od rozstrzygnięcia interpretacji nawet po 3 miesiącach nie wie on, czy interpretację organu została wydana, a jedynie nieprzesłana, czy też może organ nazajutrz nie „wyda” interpretacji milczącej. Tak długi czas oczekiwania – który może być przecież jeszcze wydłużony na tych samych zasadach, co postępowanie podatkowe – może rodzić nieodwracalne skutki ekonomiczne (należy pamiętać o normie zwartej w art. 14l OP i obowiązku spełnienia obowiązków wynikłych w czasie oczekiwania na interpretację).

¹⁷ Podrozdział oparty na: <http://podatki.wieszjak.pl/podatnik-w-urzedzie/101883.8,Po-co-czlowiekowi-interpretacja-podatkowa.html>.

¹⁸ Art. 212 OP: „Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ od chwili ich wydania”.

¹⁹ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7628207F16>.

²⁰ „Wobec takiego wyniku (...) należy przyjąć, że (...) w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., pojęcie <<niewydajnie postanowienia>> (...) oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (...)”.

²¹ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D216D779F6>.

3.4. Plany legislacyjne

Wychodząc naprzeciw postulatowi usunięcia skutków licznych kontrowersji i niedociągnięć w konstrukcji interpretacji indywidualnej, w obecnej chwili trwają prace legislacyjne dotyczące zwracania się podatników do Ministra Finansów o wydanie interpretacji ogólnej. Możliwość ta wynika z ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców, przyjętej przez Sejm 19 sierpnia 2011 r.²² We wniosku o wydanie interpretacji ogólnej powinno znaleźć się jednak uzasadnienie, w którym wnioskujący przedstawi zagadnienie i wymagające interpretacji przepisy oraz udowodni, że organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej stosują niejednolicie to prawo w takich samych stanach faktycznych i prawnych.

4. Zakończenie

Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego to instytucje służące zabezpieczeniu interesu podatnika. Występując o ich wydanie wnioskujący spodziewa się otrzymania panaceum na – usankcjonowane być może ciężkimi do zaakceptowania stratami ekonomicznym – problemy prawnopodatkowe. Należy jednak pamiętać, że broń, w jaką wyposażają go przepisy Ordynacji podatkowej, daje nie tylko szanse i profity. Uważne przeszukanie gąszczu przepisów odkrywa niestety wiele pułapek i kontrowersji, na jakie można natknąć się w najmniej oczekiwanym momencie. Znajomość tych niebezpieczeństw to z pewnością cenna, przydatna każdemu podatnikowi wiedza.

²² Dz.U. Nr 232, poz. 1378.

Spór o opodatkowanie zamkniętych składowisk odpadów komunalnych podatkiem od nieruchomości

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹ pod pojęciem „budowla” należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca definiując pojęcie „budowla” odsyła do ustawy Prawo budowlane, a w myśl art. 3 pkt 3 ustawy przez „budowlę” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Ustawodawca zatem wprost wymienia składowiska odpadów jako budowle².

Prowadzenie składowiska śmieci jest z zasady zwykłą działalnością gospodarczą i w związku z tym z majątkiem wykorzystywanym do takiej działalności wiążą się określone obciążenia w zakresie podatku od nieruchomości. Wysypisko zatem rozumiane jako obiekt budowlany wraz z urządzeniami i instalacjami, które się tam znajdują i które stanowią całość techniczno-użytkową, jest na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości klasyfikowane jako budowla.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj.: Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.); dalej u.o.p.l.

² Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 855/09.

Oznacza to, że maksymalna stawka podatku od takiego obiektu może wynosić rocznie do 2 proc. podstawy opodatkowania, którą z zasady jest wartość początkowa przyjmowana dla celów amortyzacji.

Składowanie śmieci dzieli się na dwie fazy: eksploatacyjną i poeksploatacyjną. W fazie eksploatacyjnej przyjmuje się odpady w celu ich unieszkodliwienia na poszczególnych kwaterach składowiska.

Zarządzający składowiskiem osiąga w tym okresie przychody z tytułu przyjęć odpadów. Ponosi również koszty utrzymania instalacji składowiska. Problemy zaczynają się, gdy składowisko trzeba zamknąć, bo nie ma już miejsca na nowe odpady. Jest to faza poeksploatacyjna, w której nie przyjmuje się śmieci, a jedynie ponosi koszty na rekultywację instalacji oraz monitoring składowiska.

Przepisy prawa podatkowego nie wskazują wprost zasad naliczania podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli kwater składowiska, jak również związanych z nimi gruntów i budynków w okresie poeksploatacyjnym, w którym trwa proces zamykania składowiska wskutek wyczerpania jego pojemności.

Stanowisko nakazujące opodatkowywać składowiska w okresie poeksploatacyjnym jest zgodne z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie³.

Z przepisów ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach⁴ również wynika, że działalność składowiska odpadów ma miejsce także po jego zamknięciu (gdy nie przyjmuje ono nowych odpadów). Po zamknięciu składowiska odpadów należy podejmować szereg czynności prawnych i faktycznych związanych z funkcjonowaniem składowiska (monitorować, rekultywować, odgazowywać). Z kolei art. 61 ustawy o odpadach stanowi, że cena za przyjęcie odpadów do składowania na składowisko odpadów powinna uwzględniać w szczególności koszty budowy, eksploatacji, zamknięcia, rekultywacji, monitorowania i nadzorowania składowiska odpadów. W przepisach rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 09 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów⁵ wskazuje się, że monitoring składowiska odpadów obejmuje także fazę poeksploatacyjną, czyli okres 30 lat licząc od dnia uzyskania decyzji o zamknięciu składowiska odpadów.

Fakt zaprzestania składowania odpadów przez przedsiębiorcę, np. z powodu braku miejsca na składowanie odpadów, nie wyłącza tej budowli z zakresu związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Cena za przyjęcie odpadów uwzględnia również funkcjonowanie składowiska po jego zamknięciu, a tym samym zaprzestanie przyjmowania

³ Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 855/09.

⁴ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (t.j.: Dz.U. z 2007 r. Nr 39, poz. 251 ze zm.).

⁵ Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 09 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów (Dz.U. nr 220, poz. 1858).

odpadów nie powoduje, że działalność gospodarcza nie jest w dalszym ciągu prowadzona. Należy więc w dalszym ciągu traktować grunty i budowlę składowiska odpadów jako związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Podkreślić należy także, że rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią, na co wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 stycznia 2007 r.⁶

Odnosząc się zaś do kwestii, czy w omawianym przypadku nie zachodzą względy techniczne, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., należy podkreślić, że brak legalnej definicji „względów technicznych” w u.p.o.l. uzasadnia przyjęcie rozumienia tego terminu w znaczeniu potocznym. Przepisy z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa budowlanego, mogą być stosowane pomocniczo. Nie musi być więc w każdym przypadku wydana decyzja właściwego organu nadzoru budowlanego stwierdzająca niemożność wykorzystania danej nieruchomości lub obiektu budowlanego do prowadzenia działalności gospodarczej, choć jej funkcjonowanie w obrocie prawnym może znakomicie ułatwić stwierdzenie istnienia „względów technicznych”. Poprzez względy techniczne należy generalnie rozumieć obiektywne przeszkody uniemożliwiające prowadzenie działalności gospodarczej, przeszkody niezależne od podatnika. Względy natury ekonomicznej, finansowej czy też technologicznej nie mieszczą się w pojęciu „względy techniczne”. W omawianym przypadku trudno mówić o względach technicznych, a raczej technologicznych. Istotą budowli-składowiska odpadów jest przyjmowanie różnych odpadów (śmieci, nieczystości). Nie można jednak „zapełnienia” składowiska odpadów utożsamiać ze względami technicznymi. Także w zakresie gruntów pod taką budowlą nie można mówić o względach technicznych. Względy techniczne gruntu zachodziłyby w przypadku skażenia radiologicznego czy też chemicznego gruntu. Po wydaniu decyzji o zamknięciu składowiska odpadów podmiot zarządzający składowiskiem w okresie poeksploatacyjnym prowadzi tam działalność gospodarczą, w związku z czym grunty i budowle znajdujące się na składowisku stanowią przedmioty opodatkowania związane z działalnością gospodarczą⁷.

Z art. 1a. ust. 1 u.p.o.l. wynika, że za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej ustawodawca uważa grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt: II FSK 75/06.7. Podobnie, R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, 2010.

⁷ R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon...*, 2010, s. 77 i nast.

w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Z kolei działalność gospodarcza zdefiniowana została jako działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2. Jest to zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Stosownie do przepisu art. 2. ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym oraz grunty objęte przepisami o podatku rolnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

Z kolei przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. nakłada na rady gmin obowiązek określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, przy czym zróżnicowanie wysokości stawek uzależnione jest od rodzajów nieruchomości wymienionych w art. 2 u.p.o.l. Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wprowadza zróżnicowanie stawek od 1 m² gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od gruntów pozostałych.

Kwestia zaliczenia terenów poeksploatacyjnych do gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą była rozstrzygnięta przez Sąd Najwyższy, który orzekając w składzie siedmiu sędziów, wydał dnia 27 października 1994 r. uchwałę⁸, według której „tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa (...) są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Bowiem uchwała ta, pomimo zmiany w międzyczasie stanu prawnego w zakresie podatku od nieruchomości, zachowała nadal swą aktualność, przede wszystkim w zakresie jej motywów.

Wydanie uchwały Sądu Najwyższego doprowadziło do usunięcia rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Istotnie, przed zapadnięciem powołanej uchwały wydane zostały nieliczne wyroki NSA reprezentujące odmienne stanowisko w sprawie charakteru terenów poeksploatacyjnych. Obecne orzecznictwo, tak administracyjne, jak i sądowo-administracyjne prezentuje jednolitość poglądu w tym przedmiocie, uznając tereny poeksploatacyjne przed zakończeniem ich rekultywacji za tereny związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią. Stwierdzić zatem trzeba, że grunty poddane

⁸ Uchwała Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 października 1994 r., sygn. akt: III AZP 5/94.

rekultywacji są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że takie grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁹.

Przedsiębiorcy chcą natomiast, aby opodatkowany był sam grunt i to od powierzchni. Wówczas obciążenia w podatku od nieruchomości byłyby dużo niższe. Jednak w celu uznania, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie grunty zajęte na potrzeby działalności gospodarczej, należałoby udowodnić, że zasadniczym elementem składowiska nie jest wynik prac budowlanych, a istotą prowadzenia składowiska jest wykorzystywanie gruntu jako takiego.

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt: II FSK 75/06 LEX nr 286671.

Organ podatkowy – przeciwnik w sporze czy podmiot chroniący interes podatnika?

1. Uwagi ogólne

Zagadnienie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem-przedsiębiorcą jest jednym z najbardziej interesujących problemów nie tylko w obszarze prawa podatkowego, ale również w sferze realizacji zasady wolności gospodarczej. Owe relacje w istotny sposób wpływają bowiem na zachowania podatnika-przedsiębiorcy nie tylko w zakresie jego obowiązków podatkowych, ale także realizowanej przez niego strategii gospodarczej oraz podejmowanych decyzji gospodarczych. Pozyskiwanie publicznych zasobów pieniężnych realizowane jest w znacznej mierze poprzez przejmowanie przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Relacje pomiędzy organem podatkowym, który jest odpowiedzialny za gromadzenie tych dochodów, a podatnikiem-przedsiębiorcą mają więc istotne znaczenie dla efektywności przesuwania środków pieniężnych od konkretnego podatnika na rzecz związku publicznoprawnego.

Wzajemne stosunki między podatnikiem a organem podatkowym w dużym stopniu determinowane są przyjętą w prawie podatkowym metodą ustalania zobowiązania podatkowego polegającą na ustaleniu należności podatkowych przez podatnika, a następnie terminowej zapłaty podatku (samoobliczenie podatkowe). Metoda ta powoduje, że w procesie stosowania prawa podatkowego, obok organów podatkowych, które działają w nim w imieniu i na rzecz związku publicznoprawnego, uczestniczą również podatnicy. Jej istota polega na tym, że podatnik samodzielnie dokonuje oceny własnej sytuacji podatkowoprawnej. Ciąży na nim obowiązek rozstrzygnięcia, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, a następnie przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadzenia należnej kwoty podatku na rachunek organu podatkowego¹. Prawodawca nałożył też na podatnika liczne i skomplikowane obowiązki instrumentalne, związane przede wszystkim z koniecznością prowadzenia odpowiedniej dokumentacji podatkowej, obowiązkami ewidencyjnymi, a także

¹ K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 658.

znoszeniem działań organu podatkowego, w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej bądź postępowania podatkowego. Prawdliwość wywiązania się z owych obowiązków jest istotna z punktu widzenia realizacji obowiązku podatkowego. Natomiast ochrona interesu fiskalnego związku publicznoprawnego wymaga wprowadzenia odpowiednich mechanizmów zabezpieczających przed nieprawidłową realizacją tych obowiązków. Stąd organy podatkowe zostały wyposażone w kompetencje do weryfikacji działań podatnika w ramach czynności kontrolnych. Owe czynności powinny jednak zapewniać podatnikowi właściwy poziom gwarancji bezpieczeństwa. Dla osiągnięcia tego celu istotne jest zatem właściwe ukształtowanie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego.

Jednocześnie konieczność weryfikacji dokonanego samoobliczenia podatkowego determinuje zakres czynności kontrolnych i procesowych organu podatkowego.

Analizowane zagadnienie wymaga więc w pierwszej kolejności przedstawienia roli organu podatkowego w procesie stosowania prawa podatkowego, by następnie przedstawić jego odniesienie do obowiązków i uprawnień podatnika dokonującego samoobliczenia podatkowego.

Zasadniczy problem dotyczy tego, czy w ramach realizacji samoobliczenia podatkowego działanie organu podatkowego powinno być nakierowane wyłącznie na ujawnianie nieprawidłowości w realizacji obowiązków nałożonych na podatnika, czy raczej powinien on wspomagać podatnika w prawidłowym ustaleniu zobowiązania podatkowego.

Wobec braku równorzędności pomiędzy związkiem publicznoprawnym a podmiotem obciążonym obowiązkiem podatkowym pojawia się konieczność ochrony podmiotu podporządkowanego. Kwestie związane z ochroną podatników są ważnym elementem prawa podatkowego jako gałęzi prawa. Ochrona praw podatnika w polskim systemie podatkowym przejawia się w różnych instytucjach. Należy tu wskazać indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Poza samym prawem, nieocenioną rolę w stosowaniu regulacji podatkowych odgrywa bowiem jego interpretacja. Ważne jest prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, które realizuje się przez to, że organ podatkowy może domagać się zapłaty podatku tylko w takiej wysokości, jaka wynika z przepisów prawa podatkowego. Innym ważnym prawem podatnika jest prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym, a także prawo do dobrego traktowania przez administrację podatkową. W procesie nakierowanym na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej oddziaływanie na relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem jest determinowane celami opodatkowania oraz konstytucyjną zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Konstytucyjne oraz unijne gwarancje ochrony interesu podatnika powodują jednak, że organ podatkowy, którego zasadniczym zadaniem jest wymiar i pobór podatków, nie może kierować się dążeniem

do maksymalizacji dochodów budżetowych. Gwarancje dla podatników są bowiem jednocześnie zobowiązaniem dla organów podatkowych.

2. Relacje zachodzące pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego

Punktem wyjścia do rozważań dotyczących rozstrzygnięcia, czy organ podatkowy w procesie stosowania prawa podatkowego jest przeciwnikiem podatnika, czy podmiotem chroniącym jego uzasadniony interes jest ustalenie relacji zachodzących pomiędzy tymi podmiotami.

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, którego normy służą interesowi państwa. Cechą charakterystyczną prawa publicznego jest to, że ustalenie treści wzajemnych zachowań jego podmiotów jest wynikiem jednostronnej woli specjalnego podmiotu publicznego, na którym ciąży obowiązek wykonania postanowień tego prawa i który ponosi odpowiedzialność za realizację norm prawa publicznego².

Kluczowe znaczenie dla omawianej problematyki ma zatem pozycja prawna podatnika wyznaczona przyznanymi mu uprawnieniami oraz obowiązkami, szczególnie związanymi z samoobliczeniem podatkowym. Istotny jest również zakres obowiązków organu podatkowego przede wszystkim w zakresie weryfikacji dokonanego samoobliczenia podatkowego oraz sposób realizacji przez organ podatkowy gwarancji procesowych podatnika.

Zakres stosunku prawnego łączącego organ podatkowy z podatnikiem wyznacza instytucja zobowiązania podatkowego i obowiązku podatkowego. Charakterystyczna dla prawa podatkowego, które ingeruje w sferę majątkową jednostki, nierównorzędność stosunku zobowiązaniowego sprawia, że podatnik jest w tym stosunku podmiotem podporządkowanym. Owa nierównorzędność wynika z władztwa podatkowego państwa³. Natomiast władcza pozycja organu podatkowego w tym stosunku umożliwia mu nie tylko kontrolę realizacji obowiązków nałożonych na podatnika, ale również określanie w sposób władczy sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku. Już zatem owa nierównorzędność oraz zachowanie organu podatkowego w ramach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego wskazuje na szczególną pozycję organu podatkowego

² W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002, s. 160.

³ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16; A. Nita, *Stosunek podatkowopravny* [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41–42; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 102.

w sporze z podatnikiem. Powstaje zatem istotne zagadnienie dotyczące tego, czy owa władcza pozycja organu podatkowego i cel jego działania, polegający na doprowadzeniu do przesunięcia środków pieniężnych od konkretnego podatnika do budżetu związku publicznoprawnego sprawiają, że organ podatkowy powinien koncentrować się wyłącznie na ochronie interesu fiskalnego związku publicznoprawnego, czy również zobowiązany jest dbać o uzasadniony interes podatnika. Ustawodawca nie wskazuje wprost w przepisach prawa podatkowego na obowiązek ochrony interesu podatnika. Wprowadza jednak szereg regulacji podatkowoprawnych, przede wszystkim w przepisach ogólnego prawa podatkowego, dotyczących tej ochrony bez jego wyraźnego określenia. Podstawowym celem opodatkowania jest cel fiskalny, wyrażający się w gromadzeniu dochodów publicznych. Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy powinien dążyć do jego realizacji z naruszeniem prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów ustaw podatkowych.

3. Zadania organu podatkowego a uprawnienia podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego

Relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem nabierają szczególnego znaczenia w obszarze zadań organów podatkowych związanych z wymiarem i poborem podatków. W ramach tych zadań organy podatkowe dokonują bowiem weryfikacji deklaracji podatkowych, prowadzą kontrole podatkowe bądź wszczynają postępowanie podatkowe w celu określenia prawidłowej kwoty podatku należnego związkowi publicznoprawnemu. Czynności kontrolne organów podatkowych są płaszczyzną, na której najczęściej występują spory pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

Z zasady sprawiedliwości opodatkowania należy wywodzić zobowiązanie podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym do odpowiedniego zachowania się, zgodnie z treścią zobowiązania podatkowego, a więc do spełnienia należnego związkowi publicznoprawnemu świadczenia pieniężnego. Korelatem tego obowiązku jest uprawnienie związku publicznoprawnego do żądania takiego zachowania się, a więc wykonania świadczenia podatkowego. Istniejący konflikt pomiędzy interesem publicznym a indywidualnym interesem podatnika prowadzi do takiego kształtowania przez podatników zachowań w obszarze prawa podatkowego, aby zminimalizować obciążenie podatkowe. Z jednej strony podatnik ma prawo podejmować zachowania, które pozwolą legalnie obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego, przepisy prawa nie nakazują bowiem podejmowania zachowań, z którymi ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, z drugiej zaś strony samoobliczenie zobowiązania podatkowego, w ramach którego zobowiązanie podatkowe ustala podmiot obciążony obowiązkiem podatkowym, stwarza

zagrożenie dla realizacji obowiązku podatkowego. Przyczyny nieprawidłowości w realizacji obowiązków nałożonych na podatnika mogą mieć swoje źródło nie tylko w oszustwach podatkowych, lecz mogą one też wynikać z błędnej interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też ze zwykłych omyłek.

W celu ochrony interesu fiskalnego związku publicznoprawnego na organy podatkowe został zatem nałożony obowiązek podjęcia wszelkich przewidzianych przez prawo środków w celu doprowadzenia do ustalenia i realizacji świadczenia podatkowego zgodnie z przepisami ustaw podatkowych. Podatnicy nie mogą bowiem samodzielnie różnicować swojej sytuacji podatkowoprawnej ukrywając dochody lub zaniżając ich wysokość w celu zmniejszenia ciężaru podatkowego bądź uchylać się od zapłaty podatku. Czynności kontrolne organu podatkowego są więc nakierowane na zapobieganie oszustwom podatkowym i błędom oraz eliminowanie ich skutków podatkowoprawnych.

Zasadniczą przyczyną powstawania sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w ramach realizacji samoobliczenia podatkowego jest wielość, stopień skomplikowania oraz zmienność przepisów prawa podatkowego. Czynniki te negatywnie kształtują sytuację podatnika, którego obciąża interpretacja tekstu prawnego, a także zastosowanie się do jego dyspozycji⁴. Prawidłowa wykładania przepisów prawa ma zasadnicze znaczenie nie tylko z punktu widzenia interesów państwa, ale także interesu podatnika, na którym spoczywa ryzyko błędnego ustalenia zobowiązania podatkowego⁵.

Omawiając zagadnienie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego należy zatem wskazać na problematykę pomocy państwa dla podatników w ramach instytucji indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Instytucja ta jest wyrazem realizacji przez organy podatkowe postulatów ochrony interesu podatnika w tym procesie. Zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Organy podatkowe dokonują więc oceny stanowiska podatnika w zakresie skutków podatkowoprawnych zastosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego w danym stanie faktycznym. Uprawnienie to może zatem być wykorzystywane dla minimalizowania ryzyka związanego z dokonywaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego w celu wykonania obowiązków związanych z ustalaniem

⁴ B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255–256.

⁵ A. Huchla, *Nieprzestrzeganie „zasad podatkowych” w procesie tworzenia polskiego prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s. 34; K. Biernacki, *Roszczenia z tytułu wadliwej decyzji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 13.

świadczenia podatkowego. Omawiana instytucja nie zapobiega jednak wszystkim sporom, jakie mogą powstać w obszarze interpretacji prawa i przy ustalaniu skutków podatkowoprawnych określonych stanów faktycznych. Podstawową okolicznością ograniczającą jej znaczenie dla rozważanego problemu jest to, że wiąże ona podatnika oraz organ podatkowy wyłącznie w przedstawionym przez ten podmiot stanie faktycznym. Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, a więc nie weryfikuje stanu, jaki przedstawił podatnik. Interpretacja indywidualna nie chroni też podmiotu niebędącego jej adresatem, bowiem jest ona związana tylko z osobą, wobec której interpretacja została wydana⁶. Z tych względów omawiana instytucja nie jest wystarczająca do zagwarantowania podatnikowi odpowiedniej ochrony i nie zapobiega wszystkim konfliktom, jakie mogą powstać pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego.

Omawiając kwestię ochrony praw podatnika, warto też przedstawić je na tle zasad obowiązujących w postępowaniu podatkowym. Postępowanie to jest jedną z płaszczyzn, na której najczęściej dochodzi do sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Analizowany problem przejawia się przede wszystkim w obszarze realizacji przez organ podatkowy gwarancji procesowych podatnika.

4. Relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w postępowaniu podatkowym

Ochrona interesu prawnego podatnika w postępowaniu podatkowym w najpełniejszym zakresie realizowana jest w postępowaniu wymiarowym, gdzie najbardziej uwidacznia się konflikt pomiędzy interesem indywidualnym podatnika a interesem publicznym. W postępowaniu tym bowiem organ podatkowy, aby zapewnić realizację fiskalnej funkcji opodatkowania, weryfikuje prawidłowość dokonanego przez podatnika samoobliczenia podatkowego. Może to rodzić obawy, że organ podatkowy nie będzie respektował interesu prawnego podatnika. Organ prowadzący postępowanie jest w pewnym sensie zaangażowany w sprawę i zainteresowany jej wynikiem. W tej bowiem formie wykonuje swoje zadania i odpowiada za efekty wynikające z realizacji owych zadań⁷.

Udział podatnika w postępowaniu podatkowym kreuje dla podatnika bardzo skomplikowaną sytuację. Wiąże się ona z pewnym ryzykiem związanym z koniecznością obrony dokonanego samoobliczenia podatkowego. Wypełnienie obowiązków związanych z udziałem w postępowaniu podatkowym oraz wybór właściwych instrumentów

⁶ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 59.

⁷ R. Hauser, *Ochrona obywatela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Poznań 1988, s. 44.

obrony może być trudny dla podatnika. Udział ten wymaga bowiem od podatnika nie tylko orientacji w zakresie przysługujących mu praw i nałożonych na niego obowiązków, ale także decyzji co do aktywnej bądź biernej postawy w zakresie obrony interesu prawnego. W doktrynie zwraca się uwagę, że w postępowaniu podatkowym pozycja podatnika jest słabsza od pozycji organu podatkowego, który jest gospodarzem tego postępowania⁸. Niewątpliwie jednak obowiązkiem organu podatkowego jest załatwienie sprawy z punktu widzenia interesu publicznego przy zapewnieniu ochrony interesu prawnego podatnika. Powstaje zatem pytanie o zakres owej ochrony.

Kwestia zakresu ochrony procesowej realizowanej przez prawo procesowe nie jest w doktrynie sporna. Przyjmuje się, że prawo procesowe, chroniąc interes indywidualny strony postępowania, określa prawa i obowiązki strony, wyznacza jej sytuację prawną w tym postępowaniu, uniezależniając ją od „woli” organu prowadzącego postępowanie⁹. Podstawowe znaczenie przyznaje się określeniu pozycji podatnika wyznaczonej przyznanymi mu uprawnieniami i obowiązkami oraz określeniu relacji między nim a organem podatkowym¹⁰.

Prawodawca przy tworzeniu konstrukcji podatkowych musi jednak brać pod uwagę realizację celów opodatkowania i potrzebę pokrywania potrzeb publicznych. Realizując funkcję fiskalną opodatkowania, organ podatkowy w procesie stosowania prawa podatkowego nie może przy tym naruszać istoty prawa podatnika do obrony interesu prawnego. Prawodawca powinien zatem dążyć do zapewnienia równowagi między zabezpieczeniem poboru dochodów związku publicznoprawnego a ochroną interesu prawnego podatnika w jego relacji z organem podatkowym gromadzącym owe dochody.

Zapewnieniu tej równowagi w płaszczyźnie postępowania podatkowego służą gwarancje procesowe podatnika, tj. przyznane podatnikowi uprawnienia procesowe oraz nałożone na organy podatkowe obowiązki procesowe. Szczególnie istotne jest prawo do odpowiedniego ukształtowania postępowania podatkowego, w ramach którego podatnik może bronić swojego interesu prawnego.

Spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym powstaje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość dokonanego samoobliczenia podatkowego, dokonuje wymiaru kontrolnego. Ważnym aspektem omawianej problematyki są zatem relacje proceduralne pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem w postępowaniu

⁸ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2000, s. 318.

⁹ W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 23.

¹⁰ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25.

podatkowym. Szczególnie interesująca jest kwestia rozłożenia ciężaru ustalenia okoliczności faktycznych. Ma ona kluczowe znaczenie dla oceny sytuacji procesowej podatnika w ewentualnym sporze z organem podatkowym. Na ukształtowanie owej sytuacji w znacznym stopniu wpływa zakres czynności organu podatkowego, a także rola podatnika w postępowaniu podatkowym. Chodzi zwłaszcza o ustalenie, czy zakres obowiązków dowodowych organu podatkowego obejmuje gromadzenie dowodów przemawiających jedynie na korzyść interesu publicznego, czy również na korzyść podatnika.

Zagadnienie ciężaru dowodu jest przedmiotem badań w doktrynie prawa podatkowego¹¹. Prezentowane są poglądy, zgodnie z którymi w Ordynacji podatkowej nie został uregulowany ciężar dowodu, a więc znajduje w nim zastosowanie ogólna reguła dowodowa zawarta w art. 6 Kodeksu cywilnego. Przepis ten dokonuje rozkładu ciężaru dowodu między strony według zasady, że każda z nich dowodzi tych faktów, z którymi wiąże pozytywne dla siebie skutki prawne¹². Funkcjonuje także inny pogląd przyjmujący, że w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania instytucja ciężaru dowodu w znaczeniu nadanym jej w regulacjach prawa cywilnego¹³. Uzasadnia się to tym, że w postępowaniu podatkowym nie występuje ciężar dowodu, bowiem nie ma w nim – w odróżnieniu od postępowania cywilnego – elementu kontrydiktoryjności. Organ podatkowy nie może zatem ograniczyć się do zdobycia dowodu silniejszego niż dowód przedkładany przez podatnika.

Z punktu widzenia analizowanego zagadnienia ważne jest zatem, aby czynności organu podatkowego zmierzały do obiektywnej oceny zaistnienia w przypadku danego podmiotu podatkowoprawnego stanu faktycznego. Dopiero bowiem prawidłowo ustalony stan faktyczny stanowi gwarancję zapłaty podatku w wysokości zgodnej z rozmiarami obowiązku podatkowego, jaki ciąży na podatniku z mocy ustawy¹⁴. W postępowaniu

¹¹ B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika)*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45-51; A. Mariański, *Orzecznictwo NSA jako przyczyna przerzucania ciężaru dowodu na podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 9 (wkładka), s. 3-4; A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006; A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49 i n.; W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3; K.J. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4.

¹² E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wrocław 1998, s. 169.

¹³ P. Borszowski, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Vademecum Doradcy Podatkowego”, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009 (CD), B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56 i n.

¹⁴ R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 26-27; E. Ochendowski [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2000, s. 175 zauważa, że gdy wychodzi się z niewłaściwego stanu faktycznego, to dochodzi się do sprzecznego z prawem wyniku.

podatkowym powinien być więc uwzględniony zarówno interes indywidualny podatnika, jak i interes publiczny. Organ podatkowy zobowiązany jest przy rozstrzyganiu indywidualnej sprawy dołożyć należytej staranności w wyjaśnianiu stanu faktycznego, a także informowaniu podatnika o jego prawach i obowiązkach. Organ podatkowy w ramach realizacji nałożonych na niego zadań nie powinien więc kierować się innym interesem w znaczeniu prawnym niż realizacja zasady praworządności.

Prawo procesowe chroni interes indywidualny podatnika poprzez określenie jego uprawnień i obowiązków w postępowaniu podatkowym oraz wyznaczenie jego sytuacji prawnej, niezależnej od „woli” organu prowadzącego postępowanie. Regulacje prawne zmierzają do takiego ukształtowania sytuacji prawnej podatnika, aby organ podatkowy nie nadużywał swojej władczej pozycji i nie ograniczał (wychodząc poza swe kompetencje) prawa podatnika do obrony interesu prawnego na drodze postępowania podatkowego. Chodzi zwłaszcza o zapewnienie podatnikowi jako stronie postępowania podatkowego bezpieczeństwa prawnego, co stanowi istotny czynnik wpływający na współpracę podatnika z organem podatkowym w toku postępowania podatkowego, szczególnie dowodowego. Realizacja tak określonego celu następuje przy jednoczesnym zapewnieniu realizacji przez organ podatkowy nałożonych na niego zadań, przede wszystkim w zakresie wymiaru i poboru podatków. Umożliwia tym samym państwu gromadzenie publicznych zasobów pieniężnych, które służą realizowaniu zadań publicznych.

Prawodawca zapewnił podatnikowi ochronę interesu prawnego w postępowaniu podatkowym wprowadzając określone gwarancje procesowe, którymi są uprawnienia procesowe przysługujące podatnikowi oraz nałożone na organ podatkowy obowiązki procesowe. Uprawnienia procesowe pozwalają podatnikowi poprawić swoją sytuację prawną, na przykład przez przedstawienie korzystnych dla siebie dowodów czy też udział w czynnościach dowodowych. Warto zauważyć, że podatnik jest istotnym źródłem informacji w postępowaniu podatkowym. To bowiem podatnik w dużym stopniu kształtuje stan faktyczny, a więc znajduje się „najbliżej” rzeczywistości. Często podatnik jest w posiadaniu dowodów, o których istnieniu nie posiada wiedzy organ podatkowy. Prawodawca przyznał zatem podatnikowi liczne uprawnienia procesowe składające się na prawo do wysłuchania. Uprawnienia te obejmują: możliwość przedstawienia twierdzeń, argumentów i wyjaśnień oraz zastrzeżeń do poczynionych w sprawie ustaleń, możliwość ich udowodnienia bądź uprawdopodobnienia za pomocą dowodów, możliwość wskazywania faktów istotnych dla sprawy, a także możliwość zwrócenia uwagi na niewyjaśnione dotychczas okoliczności sprawy oraz na konieczność przeprowadzenia dodatkowych lub uzupełniających dowodów. Gwarancje procesowe umożliwiają także wyeliminowanie wadliwych działań organów podatkowych, na przykład przez złożenie odwołania od decyzji podatkowej. Z punktu widzenia ochrony interesu prawnego podatnika szczególnie

ważną rolę pełnią gwarancje procesowe służące ustaleniu stanu faktycznego, w tym zwłaszcza obowiązki organu podatkowego wynikające z zasady prawdy obiektywnej, uregulowanej w art. 122 Ordynacji podatkowej. Wynikają z niej takie obowiązki dowodowe organu podatkowego jak: ustalenie, jakie fakty mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a więc jakie okoliczności będą wymagały przeprowadzenia dowodu, określenie, jakie dowody będą konieczne do ustalenia tych okoliczności, przeprowadzenia dowodów zarówno z urzędu, jak i na wniosek oraz uzupełnienie z urzędu materiału dowodowego w sytuacji, gdy materiał przedstawiony przez stronę jest niepełny. Zakres obowiązków organu podatkowego, wynikający z omawianej zasady, jest więc szeroki, na co wskazuje sformułowanie odnoszące się do podejmowania „wszelkich niezbędnych działań”. Doprecyzowanie tego zakresu dokonane zostało poprzez wprowadzeniem celu tych działań, tj. dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Tak zakreślone obowiązki procesowe organu podatkowego chronią podatnika przed rozstrzygnięciem sprawy na podstawie wybiórczo przeprowadzonych dowodów bądź przy pominięciu okoliczności korzystnych dla podatnika. Wynika z tego, że organ podatkowy ma obowiązek gromadzenia dowodów przemawiających zarówno na korzyść interesu publicznego, jak i podatnika. Brak należytej ochrony interesu prawnego podatnika w postępowaniu prowadzi do wadliwości tego postępowania. Dopiero prawidłowo przeprowadzone postępowanie podatkowe z poszanowaniem interesu prawnego podatnika, zakończone wydaniem decyzji wymiarowej, prowadzi do osiągnięcia założonych celów opodatkowania. Niewątpliwie jednak organ podatkowy nie jest zobowiązany do nieograniczonego poszukiwania dowodów korzystnych dla podatnika¹⁵.

Z przeprowadzonej wyżej analizy wynika, że organ podatkowy zobowiązany jest do ochrony interesu prawnego podatnika, ale w granicach nienaruszających interesu publicznego. Innymi słowy, ochrona prawna podatnika przejawiająca się w realizowaniu przez organ podatkowy gwarancji procesowych nie może prowadzić do uwolnienia się przez podatnika od zapłaty podatku. Do takiej sytuacji może dojść na przykład w przypadku, gdy organ podatkowy będzie zwlekał z wydaniem decyzji i ta zwłoka doprowadzi do przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego.

Zaniedbania podatnika w toku postępowania instancyjnego mogą prowadzić do niekorzystnego dla niego rozstrzygnięcia sporu z organem podatkowym. Czynny udział podatnika w postępowaniu wymiarowym ma zatem na celu ochronę jego interesu. Obejmuje on też złożenie wszystkich niezbędnych wniosków dowodowych (dowodów) w trakcie postępowania instancyjnego – również w postępowaniu odwoławczym, przed wydaniem decyzji ostatecznej.

¹⁵ por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2004 r., III SA 1452/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 5; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2010 r. III SA/Wa 1538/09, LEX nr 603137; Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r. II FSK 1281/08, LEX nr 558880.

5. Wnioski

Prawodawca przewiduje możliwość występowania sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego. Zasadniczą przyczyną ich powstawania jest konflikt pomiędzy interesem publicznym, dla realizacji którego na organy podatkowe zostały nałożone obowiązki związane z kontrolą samoobliczenia podatkowego, a interesem indywidualnym, przejawiającym się w dążeniu do minimalizacji obciążeń podatkowych. Ustawodawca, dostrzegając ten problem, dąży do ochrony zarówno interesu fiskalnego związku publicznoprawnego, jak i ochrony uzasadnionego interesu podatnika, nakładając na organy podatkowe oraz podatnika określone obowiązki oraz przyznając im odpowiednie uprawnienia.

Właściwe ukształtowanie przez prawodawcę relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego jest istotne dla realizacji celów opodatkowania. W sytuacji utrudnionego dostępu lub braku dostępu do środków prawnych ochrony i realizacji interesów podatnika następuje bowiem sięganie po środki pozaprawne, czego przejawem jest nielegalne uchylanie się od opodatkowania bądź obchodzenie prawa podatkowego, które prowadzą do zmniejszenia dochodów budżetowych.

Pożądane jest, aby podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego rozpoczęły działania już na poziomie konfliktu potencjalnego, a zatem, aby odpowiednio ze sobą współpracowały w procesie stosowania prawa podatkowego. Ważne jest, aby ta współpraca miała miejsce już na etapie ustalania przez podatnika zobowiązania podatkowego w ramach samoobliczenia podatkowego. Podatnicy często poszukają wsparcia w organach podatkowych, co niewątpliwie umożliwia im instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Instytucja ta nie rozwiązuje jednak wszystkich problemów związanych z ustaleniem zobowiązania podatkowego.

W sytuacji prezentowania postaw bierności i unikania współdziałania po obydwu stronach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego sytuacja będzie coraz trudniejsza, a sprzeczności interesów coraz bardziej zauważalne.

Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym

Jednolitość stosowania prawa stanowi podstawowy warunek realizacji przez organy podatkowe konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania. Z uwagi na zawłość przepisów prawa podatkowego w celu zapewnienia podatnikom pomocy w procesie stosowania prawa wprowadzono instytucję interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jest to stosunkowo nowa instytucja prawa podatkowego, bowiem została wprowadzona do krajowego porządku prawnego wraz z uchwaleniem ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Od tego czasu była ona przedmiotem licznych nowelizacji, w rezultacie uzyskując szersze unormowanie w osobnym rozdziale zatytułowanym *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*.

W swoim obecnym brzmieniu Ordynacja podatkowa rozróżnia dwa rodzaje interpretacji podatkowych: ogólne i indywidualne. W zakresie przedmiotowym niniejszych rozważań pozostają interpretacje indywidualne.

Celem głównym jest przedstawienie istoty pojęcia interpretacji indywidualnych, funkcji jakie pełni, a także zasady skorzystania z ochrony wynikającej z interpretacji. Uzasadniając wybór takiego tematu, pragnęłabym podkreślić, że znaczenie interpretacji indywidualnych w polskiej rzeczywistości podatkowej jest trudne do przecenienia. Ową instytucję można pojmować jako instrument zarządzania ryzykiem podatkowym. Wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację należy do tej grupy działań podejmowanych zarówno przez przedsiębiorców, jak i osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, które zmierzają do redukcji tego ryzyka.

Przepisy prawa podatkowego cechuje zmienność i znaczny stopień złożoności. Technika samoobliczenia powoduje, że ryzyko związane z właściwym ustaleniem należności podatkowych spoczywa na podatniku². Zważywszy na postępującą komplikację

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: OP.

² R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, Unimex, s. 124.

regulacji normatywnej jak i częste zmiany w tej dziedzinie prawa pojawienie się możliwości zapytania organów podatkowych o wiążącą interpretację przepisów prawa podatkowego stało się dobrodziejstwem i szansą na względną stabilność prawa podatkowego dla wielu podatników. W konsekwencji nie może dziwić fakt, że interpretacje są instrumentem obecnym we współczesnym prawie i praktyce administracyjnej wielu krajów³. W polskim systemie prawnym instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego należy do unikalnych, gdyż tylko Ordynacja podatkowa daje możliwość występowania przez podmiot zainteresowany do organu administracji publicznej z wnioskiem dotyczącym oceny przez ten organ, czy wnioskodawca prawidłowo kwalifikuje zastosowanie obowiązujących przepisów prawa podatkowego do podanego (realnego lub hipotetycznego) stanu faktycznego⁴.

Instytucja wiążących interpretacji podatkowych doczekała się szczegółowego unormowania w osobnym rozdziale Ordynacji podatkowej. Artykuły 14a–14p tworzą rozdział 1a działu II *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*. Przepisy te można uznać za swego rodzaju pomoc prawną, której minister udziela organom podatkowym i podatnikom w procesie stosowania skomplikowanych przepisów prawa podatkowego.

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego wydawana na podstawie art. 14b § 1 i nast. OP ma w przeciwieństwie do interpretacji ogólnej charakter jednostkowy i konkretny w odniesieniu do podmiotu, który wystąpił o jej udzielenie⁵. Wiąże się to z uprawnieniem podatnika (płatnika, inkasenta) do żądania od Ministra Finansów udzielenia pisemnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach. Dlatego też interpretacje indywidualne można pojmować jako instrument zmierzający do redukcji ryzyka podatkowego przedsiębiorcy przy współdziałaniu administracji skarbowej. Warto też wspomnieć, że interpretacje indywidualne stanowią niezmiennie popularny instrument zarządzania ryzykiem podatkowym, coraz częściej wykorzystywany. Na podstawie danych uzyskanych w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy od 1 lipca 2007 r. do 31 grudnia 2010 r. organy upoważnione przez Ministra Finansów wydały ogółem aż 21 296 interpretacji. Co więcej, liczba wydanych interpretacji z roku na rok rośnie (przez połowę 2007 r. wydano 1.633, w 2008 r. – 5.902, w 2009 r. – 6.309, w 2010 r. – 7.452).

³ E. Ruśkowski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, red. E. Ruśkowski, Białystok 2007, Temida 2, s. 5.

⁴ C. Kosikowski, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 9.

⁵ R. Mastalski, *op.cit.*, s. 125-126.

Interpretacje indywidualne stanowią instytucję prawa niezwykle cenioną. Warto więc wskazać na podstawowe funkcje, jakie spełniają na gruncie stosowania prawa. Do najważniejszych funkcji należą: informacyjna oraz gwarancyjna.

Zaczynając od pierwszej funkcji, warto wskazać, iż we współczesnych systemach podatkowych prawo do bycia poinformowanym należy do podstawowych praw podatnika⁶. Interpretacja indywidualna stanowi informację na temat sposobu wykładania i stosowania przepisów prawa podatkowego. Ma ona na celu wskazanie prawnopodatkowych skutków określonego zachowania podatnika. Wprowadzając instytucję interpretacji indywidualnych, ustawodawca kierował się uzasadnioną potrzebą zapewnienia podatnikom informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu zobowiązanego do udzielenia interpretacji zgodny z prawem obowiązującym w dniu jej wydania⁷. Uznać zatem należy, iż interpretacje mają za zadanie wspomagać samoobliczenie i eliminować niepewność związaną z często zmieniającym się prawem podatkowym. Jak zauważa Z. Kmiecik, interpretacje stanowią swoisty instrument usuwania niejasności co do prawa, co w efekcie sprzyja akcentowaniu w literaturze ich roli informacyjnej⁸.

Na podstawie art. 14i § 3 OP interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Zainteresowani mogą się z nimi zapoznać i postępować zgodnie z ich treścią. Z uwagi na to publikacja interpretacji daje możliwość poszerzenia wiedzy na temat prawa i praktyki podatkowej nie tylko wśród oznaczonych adresatów. Należy jednak zwrócić uwagę, iż postępowanie zgodnie z interpretacją indywidualną przez podmiot niebędący jej adresatem nie wywołuje dla niego ochrony prawnej. Może jednak stanowić powód do wystąpienia o wszczęcie i przeprowadzenie postępowania interpretacyjnego.

Nawiązując do ochrony prawnej z tytułu zastosowania się adresata do wydanej w jego sprawie interpretacji, wyłania się kolejna istotna rola jaką odgrywa omawiana instytucja. Indywidualna interpretacja prawa podatkowego spełnia funkcję gwarancyjną (ochronną). Ustawodawca zakłada, że adresat, który zastosuje się do informacji uzyskanej od organu interpretacyjnego, nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji podatkowych stąd wynikających. W ten sposób ustanowił zabezpieczenia chroniące podatników

⁶ W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 5, s.34.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 2 lutego 2009 r., Sygn. Akt. III SA/Wa 1967/08. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7002842469>.

⁸ Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 21-22.

przed skutkami zastosowania się do wadliwej interpretacji. Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego stanowi swego rodzaju pomoc prawną, której celem jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika praw i obowiązków wynikających ustaw podatkowych⁹. Zatem funkcja gwarancyjna realizuje się poprzez ochronę dobrej wiary podatnika działającego w zaufaniu do informacji udzielonej przez organy podatkowe¹⁰. Dlatego też interpretacje indywidualne należą do instytucjonalnych gwarancji wyżej wspomnianej ochrony zaufania do państwa i jego organów¹¹.

Zarówno funkcja informacyjna, jak i ochronna ma fundamentalne znaczenie, lecz nie można pominąć faktu, iż interpretacje indywidualne sprzyjają osiąganiu jednolitości stanowiska organów interpretacyjnych. Instytucja ta wpływa dodatnio na nadanie spójności praktyce stosowania prawa, przez co istotnie trudne w odbiorze i przestrzeganiu prawo podatkowe staje się przystępniejsze dla podatników, w szczególności dzięki większej przewidywalności rozstrzygnięć organów podatkowych. Podsumowując, dzięki wskazanym działaniom interpretacje indywidualne przyczyniają się do polepszenia relacji między podatnikiem a administracją skarbową.

Jak już wspomniano wcześniej, z roku na rok przybywa interpretacji podatkowych. Są one coraz jaśniejsze. Ciągłe jednak nie jest idealnie, wad nie brakuje.

Interpretacje mają kilka mankamentów. Przede wszystkim należy stwierdzić, iż postępowanie interpretacyjne nie pozostawia szans dyskusji z administracją skarbową. Zbyt sformalizowane postępowanie w sprawach interpretacyjnych oraz wyłączenie udziału w nim zainteresowanego daje obraz nieufności panującej w stosunkach między obywatelem a organem podatkowym. W sprawach oczywistych, drobnych, wspartych linia orzecniczą z powodzeniem mogłyby sprawdzić się nieformalne konsultacje z urzędnikami, bez konieczności podejmowania stosunkowo złożonej procedury interpretacyjnej. To rozwiązanie pozwoliłoby organom interpretacyjnym koncentrować się na problemach złożonych, które dzięki temu byłyby rozstrzygane w sposób bardziej przemyślany.

Wnioskodawcom nie ułatwia życia także to, że w niejednej sprawie organ podatkowy upiera się przy swoim, mimo jednolitego, korzystnego dla podatników orzecznictwa sądowego. Prowadzi to do niepotrzebnych sporów i opóźnia uzyskanie zgodnej z prawem interpretacji.

⁹ Wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r. Sygn. Akt. I FSK 1796/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C2ECD6F8>.

¹⁰ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011 r., Wiedza i Praktyka, s.11.

¹¹ *Tamże*, s.12.

Trzeba też pamiętać, że adresat interpretacji skorzysta z ochrony tylko wtedy, gdy opis stanu faktycznego zawartego we wniosku będzie zgodny z rzeczywistością. W ograniczeniu ryzyka następczego, związanego z uznaniem, iż we wniosku przedstawiono stan faktyczny w sposób nieadekwatny do rzeczywistości, mogłaby pomóc możliwość dołączania dodatkowych dokumentów (np. kopii umów). Wnioskodawca musi liczyć się, niestety, z tym, iż nie zostaną one uwzględnione, gdyż organ wydający interpretację nie jest uprawniony do analizy tej dokumentacji¹². Zdaniem organów i sądów¹³ przyjęty model interpretacji wyklucza załączanie do wniosku dokumentów. Zwiększa to ryzyko, że w czasie ewentualnej kontroli fiskus wyprze się własnych poglądów, twierdząc, że we wniosku zostało opisane inne zdarzenie niż to, które miało miejsce. A czy nie więcej satysfakcjonujących rozstrzygnięć zarówno dla organu, jak i podatnika niesłoby za sobą wprowadzenie rozwiązań, gdzie organy interpretacyjne miałyby prawo do analizy dokumentów, a także wymiany poglądów z wnioskodawcą? Z pytaniem tym zwrócić należy się do ustawodawcy, którego interwencja doprowadziłaby do naprawy tego stanu rzeczy.

¹² Zob. np. interpretacja DIS w Poznaniu z dnia 25.06.2010, IPPB2/415-532/07-4/AK

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z 22 grudnia 2009 r., I SA/Kr 1635/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E4F7780F09>.

Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego

Powstawanie zobowiązań podatkowych rodzi konflikty pomiędzy podmiotem, który reprezentuje państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego, a zobowiązanym. Przyczyną tego stanu rzeczy jest fakt wkraczania przez organ podatkowy w sferę praw majątkowych podatnika. Każde obciążenie podatkiem skutkuje pomniejszeniem obecnego lub przyszłego stanu zasobów pieniężnych lub stanu majątkowego podatnika¹. Aby ograniczyć negatywne konsekwencje, podatnicy podejmują bardzo wiele różnych zachowań, które są reakcją obronną przeciw opodatkowaniu² i ofierze finansowej, a zwłaszcza jej wysokości, którą ponosić trzeba w rezultacie nałożonego podatku³.

Zachowania podatnika, który próbuje niwelować niekorzystne dla siebie skutki opodatkowania, są poważnym problemem z punktu widzenia państwa, ponieważ utrudniają prawidłowe funkcjonowanie państwa poprzez ograniczanie wpływów budżetowych, co narusza cel fiskalny państwa, o którym mowa w Konstytucji RP⁴ w pierwszej części art. 217.

Obejście prawa podatkowego jest jednym z najważniejszych zagadnień w prawie podatkowym, zarówno jeżeli chodzi o ujęcie teoretyczne, jak i praktyczne⁵.

Źródeł koncepcji obejścia prawa należy doszukiwać się w prawie rzymskim, a dokładnie w paremii, że „przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób sprzeczny z brzmieniem ustawy, natomiast oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje”⁶. Obejścia prawa podatkowego nie

¹ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 46.

² P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 9.

³ A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*, Poznań 2003, s. 365.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.); dalej Konstytucja RP.

⁵ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s.10.

⁶ *Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in freudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (maksyma Paulusa, cyt. za Z. Radwańskim), *System prawa prywatnego, t.2* [w:] Z. Radwański (red.) *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002, s. 227.

można uznać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego⁷. W literaturze bardzo często zwraca się uwagę na autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa⁸. Wraz z transformacją ustrojową została wprowadzona, jako jeden z fundamentów prawa prywatnego, zasada swobody umów. Jednocześnie zasada ta przyczyniła się do wielu wątpliwości co do zakresu, w jakim autonomia prawa prywatnego pozwala osiągnąć cele kolidujące z prawem publicznym lub interesem publicznym⁹. Jest to jedno z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień, jakie pojawiają się na styku prawa podatkowego i cywilnego. Poprzez analizę tego zagadnienia od strony praktycznej ujawnia się problem dotyczący tego, czy organy podatkowe mogą ustalać treść umów cywilnoprawnych zawieranych przez strony w kontekście treści zawartej umowy z osiągniętym celem gospodarczym i skutkiem podatkowym. Związana jest z tym również kwestia legalności działania organów podatkowych wyciągających wnioski z dokonanych przez siebie ustaleń w postaci pomijania skutków podatkowych zakwestionowanych czynności prawnych¹⁰.

Obejście prawa podatkowego w doktrynie definiowane jest jako wykorzystywanie cywilistycznej zasady swobody umów, która pozwala na manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę. Jednocześnie nie są przy tym łamane żadne zakazy ani nakazy ustawowe. Dyspozycją klauzuli obejścia prawa podatkowego jest możliwość „odwrócenia” skutków podatkowych czynności zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej i „zastąpienie” skutków podatkowych czynności dokonanej przez podatnika skutkami podatkowymi innych czynności, które faktycznie nie zostały przez niego dokonane, lecz zostały „zrekonstruowane” przez organ podatkowy jako właściwe do osiągnięcia danego efektu gospodarczego¹¹.

Podejście do instytucji obejścia prawa podatkowego zmieniało się wraz z kształtem obowiązującego porządku prawopodatkowego i można wyróżnić w tej materii 3 okresy¹². Pierwszy kształtował się do dnia 31 grudnia 2002 r, w którym to okresie w krajowym

⁷ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, s. 829.

⁸ Por. C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 226.

⁹ K.J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2010, s. 18.

¹⁰ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, Rejent 2007, nr 4, s. 122-123.

¹¹ M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, Warszawa 2005, s. 52-53.

¹² K.J. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 5, s. 50.

porządku prawnym nie było żadnej regulacji, która podejmowałaby próbę zdefiniowania konstrukcji obejścia prawa podatkowego. Drugi, trwający pomiędzy dniem 1 stycznia 2003 r. a 31 sierpnia 2005 r., to okres obowiązywania generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego zawartej w art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej¹³ i trzeci – który trwa nadal – obowiązujący od 1 września 2005 r., kiedy zostały uchylone w Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące klauzuli obejścia prawa, a wprowadzony został art. 199a.

W okresie braku normy regulującej zagadnienie obejścia prawa podatkowego ocena legalności działań organów podatkowych, ustalających treść czynności prawnych i wywodzących z tych ustaleń skutki podatkowe, była przedmiotem zacieklej polemiki, w której ukształtowały się dwa podejścia. Pierwsze zawierało pogląd, że organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzają do obejścia przepisów prawa podatkowego¹⁴. Drugie stanowisko przeciwne było stosowaniu przez organy podatkowe art. 58 Kodeksu cywilnego¹⁵ na gruncie prawa podatkowego, ponieważ prawo podatkowe nie zawiera norm zakazujących lub nakazujących określone zachowania, ale zawierają jedynie normy ustalające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Konstatając, przepisów prawa podatkowego nie można zatem „obejść”¹⁶. Jednak do czasu wprowadzenia pierwszej klauzuli obejścia prawa do ustawy organy podatkowe i sądownictwo administracyjne próbowały zwalczać obejście, stosując kryteria pozanormatywne na podstawie art. 58 k.c. oraz koncepcji autonomii prawa podatkowego. Z powodu braku podstaw prawnych jak i niedookreśloności treści normatywnej czyniło to z koncepcji „obejścia prawa” bardzo atrakcyjne narzędzie zwalczania unikania opodatkowania¹⁷. Poglądy reprezentowane na gruncie sądowej koncepcji obejścia prawa podatkowego polegały na tym, że skoro na gruncie prawa cywilnego można negocjować ważność zawartych umów, to na podstawie takich samych przesłanek można negocjować „ważność umowy” w odniesieniu wyłącznie do skutków podatkowych, nie negując przy tym wcale ważności umowy na gruncie przepisów cywilnych. Organy podatkowe i sądy, pomimo że brak było wyraźnego przepisu w tym zakresie, uważały, że przy odpowiednim zastosowaniu przepisów k.c. możliwe

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (T.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz.60 z późn. zm.); dalej OP.

¹⁴ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op. cit.*, s. 123.

¹⁵ Art. 58 k.c. – czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba, że właściwy przepis powoduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Nieważna jest również czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego; ustawa z dnia 18 maja 1964 r. – *Kodeks cywilny* (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.); dalej k.c.

¹⁶ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op.cit.*, s. 125.

¹⁷ B. Brzezinski, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7.

jest zanegowanie ważności transakcji (ale tylko w odniesieniu do skutków podatkowych), o ile zamiarem stron przy dokonaniu czynności (np. zawarciu umowy) było uzyskanie korzyści podatkowej. Orzecznictwo sądowe już w tym okresie przyznało, że koncepcja obejścia prawa podatkowego nie ma charakteru normatywnego, ale jest koncepcją teoretyczną, którą akceptuje i stosuje sąd. Jednak nie jest możliwe odnalezienie sądowego wy tłumaczenia, jakie rozumowanie uzasadnia stosowanie tej koncepcji w praktyce orzeczniczej w sytuacji, kiedy nie dość, że nie jest ona zinstytucjonalizowana, to nawet pośrednio nie można wskazać przepisów, na których koncepcje taką można by było oprzeć.

Drugim krokiem było wprowadzenie do OP art. 24a i 24b. Pierwszy z przepisów dotyczył ustalenia treści czynności prawnych oraz czynności pozornych i ich skutków podatkowych, natomiast drugi bezpośrednio obejścia prawa podatkowego. W razie ukrycia przez strony „rzeczywistej” czynności prawnej pod inną oficjalnie ujawnioną, czyli wystąpienia czynności pozornej, na podstawie art. 24a organy podatkowe mogły wywieść skutki podatkowe z czynności ukrytej. Za to art. 24b dawał uprawnienie organom podatkowym do pominięcia przy rozstrzyganiu spraw podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym. Jeżeli strony, dokonując takiej czynności, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna, organy podatkowe mogły wywodzić skutki podatkowe z tej innej czynności prawnej¹⁸. Jednak regulacja art. 24b § 1 OP została uznana za niekonstytucyjną ze względu na to, że klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a unormowanie to nie realizowało wymogu należytej określoności zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji RP)¹⁹. Wskazane zostało, iż zwroty, takie jak „nie można było oczekiwać” czy „inne istotne korzyści” są nieprecyzyjne i nie dają szansy na stworzenie jednolitej linii orzeczniczej, a niejasność i wieloznaczność zaskarżonej regulacji sprawia, że obywatel nie ma możliwości przewidzenia konsekwencji prawnych swoich czynów. Trybunał uznał także, że konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie nie oznacza nakazu uiszczania przez podatnika podatku w maksymalnej wysokości ani zakazu korzystania przez podatnika z różnych legalnych metod optymalizacji podatkowej. Istnieje zasadnicza różnica między bezprawnym uchylaniem się od opodatkowania, stanowiącym naruszenie norm prawnych, a unikaniem opodatkowania przez dokonywanie w tym celu zgodnych z prawem czynności prawnych. Wyrok ten spowodował przełom w podejściu do problematyki „obejścia prawa podatkowego”.

¹⁸ M. Roszkowski, H. Filipczyk, *Jak polski fiskus walczy z obejściem prawa podatkowego*, „Rzeczpospolita”, 12 listopada 2007 r., s. 9.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 (Dz.U. RP Nr 122, poz.1288).

Trzeci okres kształtuje się od dnia 1 września 2005 r. do dnia obecnego, czyli od dnia usunięcia z OP art. 24a i 24b, które zawierały klauzulę generalną obejścia prawa podatkowego, i wprowadzenia art. 199a. Przepis ten został wprowadzony do działu IV *Postępowanie podatkowe*, rozdziału 11 *Dowody*, co wskazuje na procesowy charakter tej regulacji, co ma istotne przełożenie w praktyce, ponieważ oznacza m.in., że przepis ten stosuje się również w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tego przepisu w życie (czyli przed 1 września 2005 r.)²⁰. Art 199 a OP stanowi, że organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej, a jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony (chyba że strona odmawia składania zeznań), wynikają wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego. Jednocześnie dokonano zmiany w Kodeksie postępowania cywilnego²¹, która polegała na uzupełnieniu art. 189 art. 189¹, na mocy których powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny i uprawnienie to przysługuje również w toku prowadzonego postępowania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Przepis ten głęboko tkwi w podstawowych zasadach funkcjonowania prawa prywatnego, zwłaszcza zaś wiąże się z istotą prawną stosunku zobowiązanego opartego na autonomii woli stron²².

W oparciu o przepisy art. 199a OP należy dokonać ustalenia granic, w jakich podatnicy mogą się poruszać, poszukując optymalnych, z ich punktu widzenia, rozwiązań, które mogą zapewnić niższe opodatkowanie osiągniętych rezultatów aktywności gospodarczej²³.

Przepis art. 199a § 1 OP, stanowi ocenę podatkowych skutków czynności prawnych, gdzie zawarta jest dyrektywa odczytywania treści tych czynności, nie tylko z dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony, ale zgodnie z zamiarem stron i celem czynności. Przepis ten zawiera dyrektywy, które powinny być brane pod

²⁰ H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12, s. 20.

²¹ Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz.296 z późn. zm); dalej k.p.c.

²² R. Mastalski, *op.cit.*, s. 827.

²³ A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 20.

uwagę przy ustalaniu tej treści, które stanowią metodę wykładni oświadczeń woli. W polskim porządku prawnych preferowaną metodą wykładni jest tzw. kombinowana metoda wykładni, która uwzględnia jako swoją podstawę wolę stron i zaufanie, jakie winno budzić złożone oświadczenie woli w kręgu innych osób. Pozwala to na ustalenie, że rzeczywistą wolą stron było ukształtowanie stosunku prawnego o innej treści niż wskazywałoby literalne brzmienie złożonych oświadczeń woli²⁴. Art. 199a § 1 wyraźnie nawiązuje do treści art. 65 § 2 k.c.²⁵, dlatego też należy uwzględnić dorobek doktryny prawa cywilnego w zakresie wykładni oświadczeń woli. W postępowaniu podatkowym art. 199a § 1 OP zasadniczo stosowany jest w sytuacjach, kiedy między stronami stosunku prawnego nie zachodzi spór o wykładnię oświadczeń woli, dlatego też funkcja tego artykułu jest inna niż funkcja art. 65 § 2 k.c. Poszczególne czynności prawne mogą być analizowane jako określona całość i na tej podstawie może być odtworzony zgodny zamiar stron i cel umowy²⁶.

Art. 199 § 2 reguluje zasady traktowania na gruncie systemu prawa podatkowego czynności pozornych. W samym przepisie nie ma uregulowanego pojęcia czynności pozornych, które za to jest uregulowane w art. 83 k.c. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i władze skarbowe są uprawnione do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych²⁷. Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi nie wywierają żadnych skutków prawnych²⁸. W tym przypadku organ podatkowy, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, iż czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych²⁹.

²⁴ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op. cit.*, s. 142.

²⁵ Art. 65 § 2 k.c. stanowi, że w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu.

²⁶ A. Ladziński, *op. cit.*, s. 20.

²⁷ K. Radzikowski, *Normatywne podstawy...*, s. 17.

²⁸ M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 47.

²⁹ *Ibidem*, s. 48.

Art. 199a § 3 zawiera instytucję sądowego ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z powództwa organu podatkowego³⁰. Regulacja ta spotkała się z krytyką doktryny, która bardzo często wynikała z utożsamiania tej instytucji z normatywną klauzulą obejścia prawa podatkowego³¹. Z tego też powodu przepis art. 199a § 3 OP z art. 189¹ k.p.c. został zaskarżony przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. Wnioskujący zaskarżył podane artykuły na podstawie niezgodności z zasadami państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) oraz wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP). W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r.³² Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż zaskarżony przepis jest zgodny z ustawą zasadniczą. Uzasadnienie wyroku oparł na tym, iż przedmiotem powództwa wytoczonego na podstawie zaskarżonych przepisów nie mogą być stosunki podatkowe ani inne stosunki publiczno-prawne, które nie są objęte kognicją sądów powszechnych, a tylko i wyłącznie stosunki prawne i prawa objęte zakresem stosowania k.p.c. Proces cywilny zapewnia podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego spotkało się z krytyką w literaturze przedmiotu. Także, pomimo zgodności z Konstytucją RP, nowe przepisy nie spotkały się z uznaniem ze strony środowisk prawniczych, jednakże, stanowiąc prawo powszechnie obowiązujące, muszą być respektowane zarówno przez organy administracji skarbowej, jak i sądy powszechne³³. Sąd powszechny został zobligowany do udzielenia pomocy organom skarbowym w ustaleniu rzeczywistej treści podatkowoprawnego stanu faktycznego, a przede wszystkim do zbadania przesłanek uzasadniających wystąpienie w danej sprawie przez organ skarbowy do sądu na podstawie art. 199a § 3 OP w związku z art. 189¹ k.p.c.³⁴ Artykuł ten stanowi środek dowodowy, który tworzy procesową gwarancję prawidłowej, a przy tym w pełni obiektywnej oceny istnienia lub nieistnienia danego stosunku prawnego na gruncie konkretnego stanu faktycznego, jaką zapewnia zapadłe w postępowaniu kontradyktoryjnym orzeczenie sądu powszechnego. Rozstrzygnięcie wątpliwości ma przede wszystkim umożliwić prawidłową kwalifikację skutków danego stosunku prawnego w obszarze obowiązku podatkowego³⁵. Na organach skarbowych

³⁰ M. Świerszcz, *Glosa...*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 19.

³¹ *Ibidem*, s. 19.

³² Sygn. K 53/05 (Dz.U. RP Nr 118, poz. 812).

³³ A. Gąsowska, *Wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p. – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 133.

³⁴ *Ibidem*, s. 133.

³⁵ *Ibidem*, s. 134.

zgodnie z treścią art. 122 OP ciąży obowiązek wszechstronnego zbadania wszelkich okoliczności faktycznych, które związane są z określoną sprawą podatkową, w celu ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego i zastosowania właściwego przepisu. Z tego też powodu organy skarbowe mają obowiązek gromadzenia dowodów, z których mogą wynikać istotne dla sprawy okoliczności, jak: faktury, umowy, zeznania podatkowe. Organ może ocenić, czy w danej sprawie pojawiły się wątpliwości, których nie jest sam w stanie wyjaśnić, i czy są to wątpliwości istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia dopiero w przypadku przeprowadzenia niezbędnych czynności dowodowych, w tym, w szczególności, przeprowadzenia dowodu z zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań. Na gruncie analizowanego przepisu pojawia się kwestia dla praktyki podstawowa, która sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, kiedy organ podatkowy staje się obowiązany zgodnie z tym artykułem wystąpić do sądu powszechnego z powództwem na podstawie art. 189¹ k.p.c. W literaturze uznaje się, że organ ma obowiązek wystąpienia z powództwem w przypadku pojawienia się wątpliwości, o których mówi analizowany przepis, a w orzecznictwie panuje w odniesieniu do powyższej kwestii rozbieżność poglądów³⁶. Samo pojęcie „wątpliwości” należy rozumieć w kategoriach obiektywnych, co oznacza, że nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, jak również subiektywnego przekonania podatnika, że te wątpliwości istnieją. Dokonana ocena w tym zakresie musi być poprzedzona analizą całokształtu okoliczności sprawy, w tym zeznaniami strony, chyba że strona odmawia składania zeznań³⁷.

Jedną z przesłanek wystąpienia do sądu powszechnego jest odmowa zeznań przez stronę³⁸. Postępowanie wszczęte na podstawie art. 189¹ k.p.c. prowadzone jest na zasadach ogólnych, właściwych dla powództwa o ustalenie. Organ podatkowy ma miano powoda, a podmiot, którego dotyczy stosunek prawny lub prawo, jest pozwanym. Zadaniem powoda jest zadbanie o właściwą redakcję pozwu, tak aby wyrok sądu cywilnego wyjaśniał w sposób wyczerpujący wątpliwości, które pojawiły się w postępowaniu

³⁶ K. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa podatkowego z uwzględnieniem kwestii zastosowania w praktyce art. 199a Ordynacji podatkowej*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 121, por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 sierpnia 2007 r., sygn. I SA/Kr 926/06, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9, s. 4; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. I SA/Wr 1607/06, wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. VIII SA/Wa 425/07, (za:) M. Roszkowski, H. Filipczyk, *Jak polski fiscus...*, wyrok nieprawomocny.

³⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 października 2010 r., sygn. I FSK 1618/09, LEX nr 74432; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. II FSK 133/10, LEX nr 745632.

³⁸ A. Gąsowska, *op. cit.*, s. 137.

podatkowym³⁹. W postępowaniu przed sądem powszechnym to na organie skarbowym ciąży obowiązek wskazania stosunku prawnego, którego nie ma np. umowa darowizny, pożyczki, najmu⁴⁰. Organ musi także przedstawić dowody na poparcie swojego stanowiska, jak również przedstawić dowody, że w danej sprawie wystąpiły wątpliwości na tyle istotne, że organ nie mógł ich samodzielnie wyjaśnić. W tej sytuacji pojawia się kolejne pytanie: czy organ może ograniczyć się do zaprezentowania jedynie dowodów, które potwierdzają jego stanowisko, przemilczając dowody im przeciwne. Jednak nawet w tej sytuacji na organie podatkowym dalej ciąży obowiązek wynikający z OP i dlatego powinien on przedstawić wszystkie zgromadzone przez siebie dowody, które mają znaczenie dla kwestii kwalifikacji cywilnoprawnej czynności podatnika⁴¹. Powództwo o ustalenie może dotyczyć wyłącznie spraw cywilnych⁴². Rolą sądu powszechnego jest ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, natomiast rolą organu podatkowego określenie ich skutków dla prawa podatkowego⁴³. Wystąpienie z powództwem do sądu powszechnego przez organ podatkowy możliwe jest w toku postępowania, czyli w okresie od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji przez organ drugiej instancji⁴⁴.

Regulacja zawarta w art. 199a OP spotkała się z bardzo dużą krytyką. Jednym z najbardziej istotnych błędów jest postawienie na jednej płaszczyźnie stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym i w prawie podatkowym⁴⁵. Kolejną z wymienianych wad jest możliwość wystąpienia na drogę sądową przed wyczerpaniem administracyjnego toku instancji. Wskazuje się, że w sytuacji wystąpienia organu pierwszej instancji do sądu powszechnego, organ odwoławczy pozbawiony jest możliwości weryfikowania rozstrzygnięć podległego organu, co stoi w jawnej sprzeczności z zasadą dwuinstancyjności. Uważa się również, że przepis ten narusza generalny podział kompetencji między sądownictwem administracyjnym a powszechnym⁴⁶. Sprawa podatkowa, i to o charakterze incydentalnym, rozstrzygana jest na drodze sądowej, bez wyczerpania drogi administracyjnej, gdyż nie ma tutaj jeszcze prawomocnej decyzji administracyjnej

³⁹ H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 20.

⁴⁰ A. Gąsowska, *op. cit.*, s. 136-137.

⁴¹ H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 20.

⁴² Wśród najważniejszych z punktu widzenia prawa podatkowego można wymienić stosunki prawne związane z własnością, małżeństwem, pokrewieństwem, najmem, pożyczką, darowizną jak również przepisy dotyczące spółek kapitałowych i ich przekształceń.

⁴³ B. Dauter, art. 199a., [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 819.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 820.

⁴⁵ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 7.

⁴⁶ *Postępowanie przed organami skarbowymi*, [w:] D. Malinowski (red.), s. 193.

(podatkowej)⁴⁷. Właściwym do rozstrzygania, czy w określonym przypadku wystąpiło zjawisko obejścia prawa podatkowego, może być tylko sąd administracyjny, który zgodnie z art. 184 Konstytucji RP sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej⁴⁸. Inną wadą tej regulacji jest to, że ustawodawca nie ustanowił terminów rozpoznania powództwa o ustalenie przez sąd powszechny, np. terminu na wyznaczenie sprawy lub maksymalnego terminu na jej zakończenie. Na tą okoliczność zwrócił także uwagę Trybunał Konstytucyjny, który zauważył potrzebę uzupełnienia regulacji ustawowych o odpowiednie rozwiązania, które będą zapobiegać przewlekłości postępowania⁴⁹. W literaturze zwraca się uwagę na to, że wystąpienie z powództwem zgodnie z art. 189¹ będzie prowadziło w efekcie do zawieszenia postępowania podatkowego oraz biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i oczekiwania, nieraz latami, na prawomocne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w administracyjnym toku postępowania. Przyznanie legitymacji czynnej wyłącznie organowi podatkowemu stoi w sprzeczności z zasadą równości stron i ich pozycji w postępowaniu. Przy obecnie obowiązującym stanie prawnym powództwo organu podatkowego jest środkiem ofensywnym, umożliwiającym kwestionowanie cudzych stosunków prawnych lub praw, przy jednoczesnym braku zagrożenia ze strony podmiotów tych praw i stosunków prawnych organowi podatkowemu⁵⁰.

Obowiązujący stan prawny jest bardzo podobny do stanu rzeczy, który istniał w praktyce orzeczniczej przed dniem 1 stycznia 2003 r. Organy podatkowe powróciły do stawiania podatnikom zarzutów obejścia prawa podatkowego na podstawie tych samych zasad, co przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego normatywniej kluzuli obejścia prawa podatkowego. Zjawisko obejścia prawa podatkowego jest zjawiskiem bardzo złożonym, co ujawnia praktyka. Podatnicy bardzo często manipulują regulacjami prawnymi, które wywodzą się z prawa prywatnego. Na potrzeby przeciwdziałania takim manipulacjom wprowadzono konstrukcję, która definiuje pojęcie obejścia prawa podatkowego w ujęciu procesowym. Jednak granica przebiegająca pomiędzy obejściem prawa a optymalizacją podatkową jest bardzo płynna i trudno uchwytana. Art. 199a § 3 OP miał za zadanie pomóc podatnikom, a w konsekwencji wydłużyć okres oczekiwania na decyzję podatkową, co bardzo często skutkuje stratami finansowymi, a także wiąże się z koniecznością zwrotu kosztów postępowania przez stronę przegrywającą. Praktyka pokazuje, że organy skarbowe bardzo niechętnie korzystają z uprawnienia wynikającego z art. 199a § 3 OP.

⁴⁷ R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8.

⁴⁸ R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8.

⁴⁹ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., B. Dauter, *op. cit.*, s. 823.

⁵⁰ P. Karwat, *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10, s. 26.

Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat czy rzeczywistość?

Czy żyjąc w Europie, w państwie prawa w XXI wieku, w ogóle zasadne jest stawianie takiego pytania? Niestety, tak, i niestety odpowiedź jest taka, że zasada zaufania to jednak tylko postulat. Dlatego tylko, że nawet nie próbuje się dążyć do realizacji tej zasady, z góry skazując ją na niepowodzenie. Co więcej, jej brak usprawiedliwia się w szczególności złym prawodawstwem. Przy tym zapomina się, czym jest prawo, państwo, a raczej czym powinno być dla obywatela. Zapomina się, czym w istocie jest administracja i jaką rolę pełni w państwie. Tymczasem administracja publiczna to służba społeczeństwu, z łaciny „*administrare*” oznacza kierować, zarządzać, służyć, dalej z łaciny „*publicus*” znaczy zbiorowy, społeczny, służący ogółowi (nie ma charakteru prywatnego). Administracja publiczna zatem oznacza podmiot służący społeczeństwu, pełni zatem przede wszystkim funkcję służebną, ma wspierać, pomagać społeczeństwu, a urzędnicy mają przede wszystkim służyć pomocą. Zgodnie z definicją profesora dr hab. Jana Bocia administracja publiczna jest to przejęte przez państwo i realizowane przez jego zawisłe organy, a także przez organy samorządu terytorialnego zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb obywateli, wynikających ze współżycia ludzi w społecznościach. Tym samym administracja stanowi całokształt struktur organizacyjnych w państwie oraz ludzi zatrudnionych w tych strukturach spełniających zadania publiczne, zbiorowe i indywidualne, reglamentacyjne i świadczące oraz organizatorskie podmiotów kierowniczych i decydenckich.

Uzasadnione jest zatem dopiero w takim ujęciu i rozumieniu administracji wprowadzanie zasad jej postępowania, w tym zasad obowiązujących organy administracji podatkowej, które zostały wyrażone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacji podatkowej¹. Dział IV, rozdział I OP określa zasady ogólne postępowania podatkowego, zatem zasady obowiązujące organy podatkowe w ramach prowadzonych przez nie postępowań. Wśród tych zasad, w art. 121 § 1 wyrażona została zasada zaufania – zgodnie z tym przepisem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zgodnie z orzecznictwem oznacza to, że wyrażona w art. 121 § 1 OP zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana

¹ t.j. z 2005 r. Dz.U. Nr 8, poz. 60 z późn. zm., powoływana dalej OP.

wyłącznie jako abstrakcyjny postulat wobec tych organów, lecz jako norma prawna, której zastosowanie mieć będzie konkretny wymiar – wyrok NSA III SA 3390/00 z dnia 26 marca 2002 r.

Czym jest zatem zasada zaufania i co daje, a raczej, co ma dawać podatnikowi?

Zasada ta jest niewątpliwie najszerszą zasadą ogólną powołaną w Ordynacji podatkowej (i nie tylko, również k.p.a. i innych procedurach administracyjnych), bowiem naruszenie którejkolwiek z zasad postępowania, jak też jakiekolwiek działanie organu podatkowego niezgodne z prawem, będzie w efekcie powodowało brak zaufania do organów podatkowych. Brak zaufania obywateli do organów podatkowych jest przede wszystkim następstwem naruszenia zarówno wartości wyrażonych w przepisach prawa, a zatem norm prawnych wynikających z aktów prawnych, jak i zasad wynikających z wartości ponadnormatywnych będących efektem w zasadzie norm konstytucyjnych, takich jak np. równe traktowanie stron, sprawiedliwość, działanie na podstawie i w granicach prawa. Dotyczy to również pozaprawnych reguł postępowania, takich jak życzliwość i uprzejmość w traktowaniu obywateli, bezstronność, uczciwość. Z zasady tej wynika zakaz przrzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę, polegających na niejasności przepisów, np. wyrok NSA z 2.12.1999 r., III SA 8092/98. Podatnika nie mogą też obciążać błędy lub uchybienia organu podatkowego, w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa. Uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej².

W orzecznictwie NSA utrwalił się też pogląd, że zasadę zaufania narusza również zmienność poglądów prawnych wyrażonych w decyzjach organów administracji w odniesieniu do tego samego podmiotu, wydanych na tle takich samych stanów faktycznych, ze wskazaniem tej samej podstawy prawnej decyzji i bez bliższego uzasadnienia takiej zmiany³. Naruszeniem zasady zaufania jest także zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej obu instancji w tej samej sprawie, przy tym samym stanie faktycznym i prawnym – od negatywnego poprzez pozytywne do znów negatywnego⁴. Z zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wynika również to, że żadnych niejasności czy też wątpliwości dotyczących okoliczności faktycznych lub prawnych nie należy rozstrzygać na niekorzyść obywatela. Przeciwnie, wszelkie wątpliwości powinny być interpretowane

² np. wyrok NSA z 9.11.1987 r., III SA 702/87, ONSA 1987/2/79.

³ Zob. wyrok NSA z 8.4.1998 r., I SA/Ld 652/97, ONSA 1999/1/27.

⁴ Zob. wyrok NSA z 23.6.1994 r., SA/Wr 98/94, POP 1996/1/3.

na korzyść strony⁵. Dalej, organy podatkowe nie mogą, przy jednakowym stanie faktycznym i prawnym, dotyczącym – dodatkowo – tego samego podmiotu, dokonywać odmiennych rozstrzygnięć. Powodowałoby to niemożność planowania i prowadzenia racjonalnej działalności gospodarczej⁶. Jednocześnie, w orzeczeniu z dnia 5.10.2004 r. II SA 3196/03 WSA orzekł, że zgodnie art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa oraz prawo do równego traktowania przez władze publiczne wyraża się w sferze prawa administracyjnego m.in. tym, że podmioty o tym samym statusie prawnym mogą na gruncie tych samych przepisów oczekiwać takich samych rozstrzygnięć orzekających o przyznaniu bądź odmowie przyznania uprawnień, które z tych przepisów wynikają. Tym bardziej jest oczywiste, że ten sam podmiot, działając na podstawie tych samych przepisów, w tej samej sytuacji prawnej, może oczekiwać na wydanie tożsamych co do istoty decyzji administracyjnych. Uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działał w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej. Działania strony podjęte w zaufaniu do prawa i organów państwa zasługują na ochronę prawną – III SA 1360/97. Nie jest dopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym, aby uchybienia w działaniach jednego organu administracji publicznej skutkowały nakładaniem przez inny organ określonych obowiązków II GSK 312/09. Tylko jednolitość i przewidywalność rozstrzygnięć organów administracji może spowodować wzrost zaufania obywateli do administracji i organów państwa. Zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej obu instancji w tej samej sprawie, przy tym samym stanie faktycznym i prawnym – od negatywnego poprzez pozytywne do znów negatywnego dla skarżącego – narusza wynikającą z art. 8 k.p.a. zasadę postępowania w taki sposób, aby pogłębić zaufanie do organów państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli – II SA 3196/03.

Podsumowując, można śmiało rzec, że administracja działająca dla dobra wspólnego nie ma swoich interesów, a realizuje interesy państwa i jego obywateli, zasadę dobra wspólnego, co jest ściśle powiązane z zasadą zaufania poprzez gwarancje jakie niesie dla obywatela. W działalności administracji bowiem ma ziszczać się dobro wspólne, przede wszystkim w realizacji wartości bezpieczeństwa, w tym w pewności rozstrzygnięć organów administracji, co zarówno wpływa, jak i wynika z zasady zaufania. W wyroku z dnia 9 listopada 1987 r. – III SA 702/87 ONSA 1987 nr 2 poz. 79 – Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze

⁵ Np. NSA z 23.9.1982 r., II SA 1031/82, ONSA 1982/2/91; wyrok NSA z 20.3.1997 r., SA/Po 1459/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 999, nr 4, poz. 113.

⁶ Wyrok WSA z 6 kwietnia 2005 r., III SA/Wa 2218/2004.

i zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej. Działa zatem w zaufaniu do danego organu, ale i państwa, które ten organ reprezentuje. Zaś miarą poszanowania państwa i prawa przez obywateli, a zatem i miarą przestrzegania reguł prawa, nawet nieracjonalnych, jest zaufanie obywatela do władzy. Przy czym, nie chodzi tu tylko o naczelne organy administracji publicznej, czyli rząd, tj. premiera i ministrów, ale właśnie o kontakty i relacje z organami niższego szczebla, z którymi to właśnie obywatel ma na co dzień kontakt. Tymczasem organy administracji, nie respektując zasady zaufania, o czym świadczą chociażby liczne przykłady orzecznictwa, jednocześnie powodują brak zaufania przeciętnego obywatela do państwa i prawa jako instytucji.

Tymczasem zaufanie budowane jest poprzez powtarzalne zachowania, postawę, nie zaś jednorazowe zdarzenia. A obowiązek poszanowania zasady zaufania spoczywa na organach administracji, dziś jednak chyba nieświadomych tych obowiązków. Administracja bowiem nadal traktuje obywatela, podatnika jak petenta, który jest od danego organu władzy zależny. Brak nadal funkcji służebnej. Organy administracji nie są świadome, że dopiero suma sprawiedliwych, indywidualnych rozstrzygnięć stanowi o pozytywnej ocenie funkcjonowania administracji przez obywateli, co w konsekwencji ma przełożenie na poszanowanie państwa i przestrzeganie prawa.

Zaufanie, choć trudno uchwytnie, jednak się wyczerpuje, a jego brak skutkuje katastrofą. Czy potrafimy tę sytuację odnieść do realiów naszej codzienności? Wiele czynności, które wykonujemy, opiera się na niepisanej umowie, na domniemanym zaufaniu i założeniu uczciwości. Ich brak skutkowałby wzmocnionymi kontrolami, zaostreniem rygorów bezpieczeństwa, podniesieniem poziomu nieufności w codziennych międzyludzkich relacjach, prowadząc do większej hermetyczności i wrogości. Wiążący się z tym wzrost kosztów transakcji zmniejszałby aktywność gospodarczą i obniżał poziom zaangażowania na rzecz spraw społeczności. Gdy zaufania brakuje, obumiera społeczna podmiotowość. Ludzie są skrupowani w swych działaniach, poddani inwigilacji i skłonni do konformizmu. Unikają kontaktów i popadają w pasywizm. Wytwarza się dystans społeczny, alienacja doprowadzająca do dezintegracji społecznej. Rodzi się kultura nieufności będąca dysfunkcją systemu społecznego. Cnotą staje się cynizm, chytrość, manipulacje, wykorzystywanie innych. Taka atmosfera nieufności charakterystyczna jest dla systemów totalitarnych i autorytarnych oraz dla społeczeństw czasu przemian lub gwałtownych kryzysów⁷.

Gdzie tkwi sedno braku zaufania organów administracji w tym organów podatkowych? Moim zdaniem w reliktach przeszłości. Po pierwsze do dziś, mimo upływu 20 lat od momentu transformacji, administracja nie przeżyła żadnej znaczącej reformy

⁷ A. Janik, *Zaufanie jako wartość społeczna*, inf. własna wroclaw.ngo.pl.

funkcjonowania. Nie ma decentralizacji kompetencji, urzędnik nie sprawujący funkcji organu administracji, nie ma żadnej mocy decyzyjnej. Zaś urzędnik piastujący taką funkcję, podejmując jakąkolwiek decyzję, musi szczegółowo ją uzasadnić i zawsze brać pod uwagę względy budżetu, nie zaś interes podatnika. Po drugie, nadal to urzędnik zdecydowanie jest władzą, udzielającą (lub nie) łaski podatnikowi, podatnik zatem nie jest partnerem, a raczej podwładnym, któremu trzeba ciągle patrzeć na ręce. Brak zaufania jednak w żadnym systemie państwa i prawa nie dał pozytywnych wyników. Warto zatem przypomnieć sobie znaną prawdę:

Obywatele obdarzeni zaufaniem zazwyczaj to zaufanie odwzajemniają.

Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w świetle uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 1/11

Uchwałą podjętą w dniu 24 października 2011 r.¹ w składzie siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął, iż wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i stanowi podstawę do zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy, a zatem do umorzenia postępowania odwoławczego.

1. Zagadnienie prawne przedstawione przez skład orzekający

Zagadnienie prawne, którym zajmował się NSA w składzie poszerzonym, zostało przedstawione postanowieniem NSA z dnia 20 stycznia 2011 r.³ Istotą sporu, prowadzonego na gruncie tej sprawy przez skarżącą spółkę, z organami skarbowymi była zasadność zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Spółka, uznając, iż nie zaszły ustawowe przesłanki do orzeczenia o zabezpieczeniu zobowiązania na majątku spółki, wniosła odwołanie od decyzji naczelnika Urzędu Skarbowego. Odwołanie to nie zostało jednakże merytorycznie rozpoznane, gdyż dyrektor Izby Skarbowej uznał, że po doręczeniu decyzji wymiarowej i w związku z wygaśnięciem decyzji o zabezpieczeniu wszczęta przez spółkę procedura weryfikacji wspomnianej decyzji stała się bezprzedmiotowa. Tożsame stanowisko zajął WSA we Wrocławiu w orzeczeniach z dnia 13 sierpnia 2009 r.⁴, co też stanowiło bezpośrednią przyczynę skarg kasacyjnych skierowanych do NSA.

¹ I FPS 1/11, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

² T.j.: Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej OP.

³ I FSK 2053/09, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

⁴ I SA/Wr 503, 504 i 505/09, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

2. Stanowisko zajęte w uchwale i niewyjaśnione wątpliwości

Naczelny Sąd Administracyjny omawianą uchwałą utrwalił dominującą dotychczas linię orzecniczą sądów administracyjnych, wskazując, jak należy rozumieć skutki wygaśnięcia decyzji na gruncie Ordynacji podatkowej. Należy jednak – opierając się na ustnych motywach uzasadnienia uchwały – podkreślić, iż nadal wiele aspektów rozpatrywanego zagadnienia budzi wątpliwości. W szczególności należy zaznaczyć, że prawo podatnika do uruchomienia efektywnego procesu kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu będzie każdorazowo zależało od przebiegu postępowania podatkowego w jego sprawie. Realizacja prawa do odwołania od decyzji o zabezpieczeniu jest *de facto* uzależniona od woli organów podatkowych, które już obecnie przeciągają rozpatrzenie odwołania do czasu, aż postępowanie to stanie się bezprzedmiotowe, a zatem do zakończenia postępowania wymiarowego.

Sąd w składzie poszerzonym, pomimo wielu argumentów o konieczności kontynuowania merytorycznej kontroli decyzji o zabezpieczeniu, stanął na stanowisku o bezwzględnej konieczności umorzenia tegoż jako bezprzedmiotowego. Zaznaczono przy tym, że bezprzedmiotowość taka nie wystąpi w sytuacji, w której do rozpatrzenia odwołania od decyzji o zabezpieczeniu dojdzie przed jej wygaśnięciem, wówczas pozostanie w obrocie prawnym przedmiot kontroli sądowoadministracyjnej w postaci decyzji organu odwoławczego.

Należy w tym miejscu wskazać na pewną niekonsekwencję powyższego stanowiska na tle argumentów, które doprowadziły Sąd do podjęcia uchwały w omawianym kształcie. Jednym z nich był bowiem ten o braku w katalogu środków przewidzianych art. 233 OP takich, które dawałyby się zastosować w sytuacji wadliwości decyzji o zabezpieczeniu – skoro wygaśnięcie decyzji powoduje jej eliminację z obrotu prawnego, to w szczególności nie można jej już uchylić. Wskazano przy tym, że art. 233 OP nie daje organowi odwoławczemu możliwości stwierdzenia wydania decyzji z naruszeniem prawa, co było podkreślane już wcześniej także w doktrynie.

Jeżeli zatem z powodu braku stosownych środków przysługujących organowi wyższego stopnia nie może on zakończyć postępowania odwoławczego po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, to w jaki sposób winien on postąpić w sytuacji, w której utrzymująca w mocy decyzję o zabezpieczeniu decyzja odwoławcza zostałaby uchylona przez sąd administracyjny, który dostrzegłby nieprawidłowości w dokonanym zabezpieczeniu (a dzieje się to już po doręczeniu decyzji wymiarowej)? Organ znalazłby się wówczas w sytuacji analogicznej do tej, w której rozpatruje odwołanie od wygasłej decyzji, przy czym byłby ponadto związany poglądem sądu administracyjnego o wadliwości decyzji

o zabezpieczeniu. Utrzymując ponownie w mocy tę decyzję, naruszyłby art. 141 § 4 oraz art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵ – dalej p.p.s.a., a z drugiej strony wciąż nie ma kompetencji ani do stwierdzenia, że do wydania decyzji doszło z naruszeniem prawa, ani też nie może decyzji uchylić, ponieważ w międzyczasie doszło do jej wygaśnięcia.

3. Problem zgodności przepisów Ordynacji z Konstytucją – wyrok TK

Powyższe pozwala zatem dopatrzeć się luki w przepisach Ordynacji podatkowej, która staje się jeszcze bardziej dostrzegalna, gdy skonfrontujemy tak ukształtowaną sytuację z przepisami Konstytucji oraz ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁶ – dalej k.c.

Podkreślenia wymaga, że prawidłowość rozważanego rozwiązania budzi sporą liczbę zastrzeżeń w świetle art. 77 ust. 1 i 2 oraz art. 78 Konstytucji, a także w związku z jej art. 45. Wątpliwości te jednak były przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który ich nie podzielił⁷. Wyrok TK był oparty jednak na nie w pełni uzasadnionym przekonaniu, że podatnik zachowuje prawo do merytorycznego skontrolowania legalności decyzji o zabezpieczeniu, lecz w innych postępowaniach. W wyroku tym wskazano w szczególności:

„Powyższe ustalenia jasno wskazują na tymczasowość i akcesoryjny charakter decyzji zabezpieczających. Nie mogą one uzyskać charakteru samoistnego, ponieważ same w sobie nie kształtują obowiązków adresata jako podatnika i powiązane są z toczącym się postępowaniem, prowadzącym do wydania decyzji wymiarowej. Ich byt prawny musi kończyć się z chwilą doręczenia decyzji wymiarowej, która wywołuje trwałe skutki, rozstrzygając kwestie faktyczne i prawne, rozpatrywane wcześniej przy wydaniu wygasłej decyzji zabezpieczającej (organ podatkowy wskazuje rodzaj podatku, zdarzenia powodujące konieczność jego uiszczenia, wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość zobowiązania podatkowego albo zaległości podatkowej). Od decyzji wymiarowej, wydanej w pierwszej instancji przez organ podatkowy, przysługuje podatnikowi odwołanie do organu wyższego stopnia, a od jego decyzji – skarga do sądu. Tym samym zgodzić się należy z poglądem Prokuratora Generalnego, że «decyzja wymiarowa wyraża obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w określonej wysokości (więc

⁵ Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

⁶ Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

⁷ Wyrok TK z dnia 20 grudnia 2005 r., SK 68/2003, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

bezzasadny jest pogląd, iżby wcześniejsze zabezpieczenie mogło godzić w prawa podatnika. Stąd przyjąć można, że materia decyzji zabezpieczającej staje się – z chwilą jej wygaśnięcia z powodu doręczenia decyzji wymiarowej – przedmiotem decyzji wymiarowej». Należy jednak zwrócić uwagę, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie wywołuje takiego skutku, iżby umarzające postępowanie decyzje drugiej instancji nie podlegały badaniu merytorycznemu sądu administracyjnego, zwłaszcza w zakresie spełnienia przesłanek zabezpieczenia”.

Podkreślenia wymaga ostatnie zdanie cytowanego fragmentu orzeczenia – wynika z niego, że TK wychodzi z założenia o możliwości skontrolowania przez sąd administracyjny spełnienia przesłanek zabezpieczenia przy rozpatrywaniu skargi na decyzję umarzającą postępowanie odwoławcze. Brak jest uzasadnienia dla takiego twierdzenia. **W sytuacji, gdy przedmiotem zaskarżenia do WSA jest decyzja umarzająca postępowanie odwoławcze, sąd nie ma możliwości zbadania, czy doszło do zrealizowania przesłanek zabezpieczenia i czy zostały one prawidłowo powołane w decyzji o zabezpieczeniu. Sąd ten ograniczy się bowiem do zbadania, czy zasadnie umorzono postępowanie odwoławcze, a zatem czy zasadnie nie zajęto się merytorycznym rozpatrzeniem sprawy obejmującym w szczególności istnienie przesłanek zabezpieczenia.** W świetle komentowanej uchwały skarga winna zostać oddalona, a przesłanki zabezpieczenia nie będą stanowiły przedmiotu rozpoznania przez sąd administracyjny.

Odnosząc się jeszcze do poglądów wskazujących na możliwość dokonania przez sąd administracyjny kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu przy rozpatrywaniu skargi na decyzję umarzającą postępowanie, na podstawie art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a., napotykałyśmy ten sam problem, co na gruncie postępowania podatkowego. Sąd, orzekając ze skargi na decyzję, na podstawie art. 145 § 1 p.p.s.a., co do zasady, może ją uchylić – brak jednak będzie podstaw do uchylenia decyzji organu odwoławczego, a decyzji o zabezpieczeniu jako wygasłej również uchylić nie można. W przypadku gdy zachodzą stosowne przesłanki, określone przepisami ogólnego postępowania administracyjnego lub postępowania podatkowego, sąd może również stwierdzić nieważność decyzji lub stwierdzić wydanie jej z naruszeniem prawa. Te przypadki, z uwagi na zastosowane odesłanie, dotyczą jedynie takich sytuacji, które dawałyby podstawę do podjęcia takich rozstrzygnięć przez organy administracji publicznej procedujące w trybach nadzwyczajnych.

Kontrolując zatem legalność decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze, sąd nie będzie władny stwierdzić, że doszło do wydania jej z naruszeniem prawa (gdyż decyzja ta jest w świetle uchwały prawidłowa), jak również nie ma podstaw do stwierdzenia, że decyzję o zabezpieczeniu wydano z naruszeniem prawa, bo mogłoby to nastąpić jedynie w sytuacji, w której istnieją podstawy do wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu, jednakże jego wzruszenie w takim trybie

nie może nastąpić ze względu na wystąpienie przesłanek negatywnych określonych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁸, dalej k.p.a. – i Ordynacji podatkowej.

Reasumując, jeżeli organ odwoławczy nie posiada narzędzia pozwalającego na ocenę legalności wygasłej decyzji z uwagi na ograniczony katalog art. 233 OP, to stosownym instrumentem nie dysponuje również sąd administracyjny w świetle art. 145 p.p.s.a. Należy przy tym zastrzec, że powyższe nie dotyczy skrajnej sytuacji, w której zaszłyby przesłanki do stwierdzenia nieważności decyzji o zabezpieczeniu. Wydaje się pozornie⁹, że byłoby możliwe stwierdzenie nieważności decyzji o zabezpieczeniu zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i sądownoadministracyjnym z uwagi na skutek *ex tunc* tej instytucji – jeżeli decyzja była nieważna od samego początku, to nie mogła następnie wygasnąć. Problem zatem dotyczy tych wszystkich przypadków, w których decyzja o zabezpieczeniu zostaje wydana z naruszeniem prawa, którego nie możemy zakwalifikować jako rażącego. To z kolei wskazuje, że wątpliwości natury konstytucyjnej są wciąż aktualne, pomimo odmowy zajęcia się przez TK ponownym badaniem konstytucyjności art. 33a OP.

4. Skutki wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu

Należy w tym miejscu podkreślić, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu ma znaczenie przede wszystkim w płaszczyźnie czynności dokonywanych celem zabezpieczenia – uniemożliwia dokonywanie na jej podstawie dalszych czynności. Przyjęcie jednakże, jakoby powodowało ono jej wyjście z obrotu prawnego, uniemożliwiając kontrolę (sądową i instancyjną), szczególnie co do istnienia przesłanek dokonania zabezpieczenia, nie może zostać zaaprobowane. Należy szczególnie mocno podkreślić, iż o dopuszczalności, a wręcz konieczności prowadzenia takiego postępowania, przesądza aktualność interesu prawnego podatnika – interesu sprowadzającego się do oceny legalności działań administracji. Byt interesu prawnego świadczy o istnieniu przedmiotu postępowania odwoławczego mającego na celu przede wszystkim ocenę zaistnienia przesłanek do wydania decyzji o zabezpieczeniu pomimo jej wygaśnięcia. **Prawdą jest, że przepis art. 233 OP nie daje się tu ściśle zastosować, jednakże nie sposób również poprzestać na przyjęciu, że z uwagi na tę lukę postępowanie podlega umorzeniu.**

⁸ T.j.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.

⁹ Decyzja ta musiałaby jednak najpierw stać się decyzją ostateczną, gdyż Ordynacja podatkowa, w odróżnieniu od k.p.a., w art. 247 § 1 dopuszcza stwierdzenie nieważności jedynie decyzji ostatecznej. Podatnik musiałby zatem nie wnieść odwołania, a po upływie 14 dni zażądać stwierdzenia nieważności decyzji.

Wynika to w szczególności z braku innych środków prawnych, które mogłyby chronić jednostkę przed nielegalnym działaniem administracji w takiej sytuacji.

5. Odszkodowanie za szkodę wyrządzoną wadliwą decyzją o zabezpieczeniu

Nie ulega wątpliwości, że decyzja o zabezpieczeniu (zwłaszcza jej wykonanie) jest przejawem władztwa administracyjnego, które jest nakierowane wprost na majątek podatnika. Zasadność i legalność takich działań nie może w żadnym przypadku wymykać się spod kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej. Konsekwencje przyjętego przez NSA poglądu ujawniają się szczególnie na płaszczyźnie odszkodowawczej. Zdaje się nie budzić wątpliwości, iż bezpodstawne orzeczenie o zabezpieczeniu, w sytuacji, gdy powstanie związana z nim szkoda, będzie stanowić klasyczny przypadek uruchamiający mechanizm odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Konstytucyjną gwarancję wynagrodzenia tej szkody stanowi art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Na gruncie prawa cywilnego w art. 417 i 417¹ k.c. zostały doprecyzowane zasady umożliwiające uzyskanie tego odszkodowania. W zaistniałej sytuacji zastosowanie znajduje art. 417¹ § 2 zdanie pierwsze k.c., zgodnie z którym:

„Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem”.

Odnosząc się do wskazanego problemu, nie sposób podzielić poglądu zaprezentowanego w powołanych na wstępie orzeczeniach WSA we Wrocławiu. Sąd ten dokonał błędnej wykładni art. 417¹ § 2 k.c., stwierdzając, iż „podatnik zarzut przedawnienia spornego w sprawie zobowiązania może stawiać w postępowaniu obejmującym decyzję wymiarową, tzn. decyzję, której wydanie spowodowało wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej. W przypadku skutecznego zakwestionowania takiej decyzji (doprowadzenie do jej uchylenia, stwierdzenie nieważności) strona będzie miała możliwość skorzystania z możliwości, które daje przepis art. 417¹ § 2 k.c.”.

Zarzucany błąd polega na przyjęciu, że szkoda wyrządzona decyzją wymiarową jest tożsama ze szkodą wyrządzoną decyzją o zabezpieczeniu. Jednocześnie wykładnia ta nie uwzględnia sytuacji, w której określenie zobowiązania przez organ, w decyzji wymiarowej, następuje w zgodzie z przepisami, a jedynie wcześniejsze zabezpieczenie zobowiązania zostało dokonane nielegalnie, wyrządzając przy tym szkodę podatnikowi. W sytuacji takiej **szkoda zostaje wyrządzona wydaniem oraz wykonaniem bezpodstawnej decyzji o zabezpieczeniu i właśnie niezgodność z prawem tej decyzji musi**

zostać stwierdzona we właściwym postępowaniu, aby umożliwić dochodzenie odszkodowania. Innymi słowy, nie sposób przyjąć, iż stwierdzenie wadliwości innego niż decyzja o zabezpieczeniu orzeczenia organów podatkowych stanowi po myśli art. 417¹ § 2 k.c. przesłankę żądania naprawienia szkody wyrządzonej tą decyzją.

Ponadto należy wskazać, iż przesłanki wydania decyzji o zabezpieczeniu nie znajdują żadnego odzwierciedlenia w decyzji wymiarowej i nie podlegają kontroli w toku odwołania od tejże decyzji. Sąd wadliwie zatem przyjął, że ewentualny brak przesłanek wydania decyzji o zabezpieczeniu może być ustalony i orzeczony w ramach kontroli decyzji wymiarowej, pozwalając na uzyskanie wynagrodzenia szkody wyrządzonej bezprawną decyzją o zabezpieczeniu. Skoro zatem kwestia ta może być przedmiotem postępowania jedynie w ramach kontroli legalności decyzji o zabezpieczeniu, to nie sposób uznać, aby stawało się ono bezprzedmiotowe wraz z wydaniem i doręczeniem decyzji wymiarowej.

Prawidłowa wykładnia art. 417¹ § 2 k.c. wskazuje na konieczność stwierdzenia w odpowiednim postępowaniu niezgodności z prawem właśnie decyzji o zabezpieczeniu. Stanowisko to zgodne jest z linią orzecniczą Sądu Najwyższego, który podkreśla, „że zarówno na gruncie art. 160 k.p.a., jak i na gruncie art. 417¹ § 2 k.c. warunkiem dochodzenia roszczeń odszkodowawczych jest, po pierwsze, wydanie ostatecznej decyzji administracyjnej nieważnej lub niezgodnej z prawem, po drugie, wystąpienie szkody w wyniku jej wydania i, po trzecie, wydanie ostatecznej decyzji nadzorczej stwierdzającej niezgodność z prawem lub nieważność **decyzji wywołującej szkodę**¹⁰⁾ (podkreślenie autora).

Tym samym w świetle art. 417¹ § 2 k.c. oraz art. 77 ust. 1 i 2 Konstytucji nie sposób przyjąć, aby postępowanie odwoławcze od decyzji o zabezpieczeniu stawało się bezprzedmiotowe w związku z jej wygaśnięciem, ponieważ jest ono niezbędne dla weryfikacji zaistnienia przesłanek zabezpieczenia, a więc dla oceny legalności tejże decyzji.

Uwzględniając normę art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, niezbędne staje się przyjęcie, iż nieprawidłowa jest literalna wykładnia przepisów o wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu. Skoro ustawodawca konstytucyjny postanowił, iż ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw, to jako niedopuszczalna jawi się wykładnia przepisów prowadząca do umorzenia postępowania odwoławczego od wygasłej decyzji. Jak wskazano, jedynie to postępowanie lub postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności przedmiotowej decyzji pozwoli na ubieganie się przez podatnika o odszkodowanie z tytułu nielegalnego zabezpieczenia ustanowionego przez organ na jego majątku. Oczywiście jest, iż w sytuacji, w której podatnik podnosi, że zabezpieczenie

¹⁰ Uchwała SN – Izba Cywilna z dnia 6 listopada 2008 r., III CZP 101/2008.

dokonane na jego majątku wyrządziło mu szkodę, koniecznym jest ocena legalności orzeczenia, które legło u podstaw działań organu. Kompetencja ta zgodnie z Kodeksem cywilnym nie należy jednak do sądu cywilnego, lecz pozostaje w gestii administracji, a pod kontrolą sądów administracyjnych. **Przyjęcie zatem, iż brak jest możliwości weryfikacji prawidłowości orzeczenia o zabezpieczeniu (w szczególności istnienia przesłanek wydania decyzji o zabezpieczeniu) w sytuacji, gdy doręczono decyzję wymiarową, stanowi taką wykładnię prawa, która zamyka drogę do uzyskania odszkodowania za niezgodne z prawem działanie administracji, co wprost narusza art. 77 ust. 2 Konstytucji.**

Należy jednocześnie wskazać, iż instytucja zabezpieczenia ma charakter szczególny i jej zastosowanie jest ograniczone do ustawowo wskazanych przypadków. Celem instytucji jest zapewnienie faktycznej możliwości wykonania zobowiązania (zarówno dobrowolnego, jak i w drodze egzekucji administracyjnej). Analiza art. 33 § 1 oraz § 2 OP pozwala na stwierdzenie, że już w ramach samej instytucji zabezpieczenia szczególny charakter ma zabezpieczenie ustanawiane na majątku podatnika przed wydaniem decyzji wymiarowej, w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego. Przypadek ten ma charakter wyjątkowy z tego względu, iż zabezpieczeniu ulega zobowiązanie, którego wysokość nie jest jeszcze ostatecznie znana. Kompetencja przydana tym przepisem organom podatkowym w sposób jednoznaczny prowadzi do uprzywilejowania interesu Skarbu Państwa kosztem interesu podatnika. Można w tej sytuacji odnaleźć analogię do rozpatrywanego przez SN w składzie siedmiu sędziów zagadnienia wykonania decyzji nieostatecznej i możliwości dochodzenia odszkodowania z tego tytułu. W podjętej uchwale z dnia 26 kwietnia 2006 r.¹¹ SN zważył między innymi, iż:

„Jeśli więc w postępowaniu podatkowym zasadą jest, że decyzja nieostateczna podlega wykonaniu, to klóci się z poczuciem słuszności przerzucenie na stronę tego postępowania ryzyka błędów organu pierwszej instancji. Ryzyko to powinien ponosić podmiot, który ma największy wpływ na jego powstanie. Skoro Skarb Państwa czerpie korzyści z unormowania przyjmującego wykonalność decyzji nieostatecznych, to on powinien ponosić ryzyko negatywnych skutków tej regulacji. Taka w istocie myśl przyświecała regulacji zawartej w art. 338 § 2 k.p.c. Strona, która egzekwuje należności na podstawie nieprawomocnego wyroku opatrzonego rygorem natychmiastowej wykonalności, musi się liczyć nie tylko z obowiązkiem zwrotu, lecz także z obowiązkiem wyrównania powstałej wskutek tego szkody”.

Decyzja o zabezpieczeniu podlega wykonaniu zanim stanie się ostateczna. Tym bardziej winna być możliwa jej kontrola celem ustalenia, czy mechanizm tak mocno uprzywilejowujący Skarb Państwa został zastosowany poprawnie.

¹¹ III CZP 125/2005, „Vademecum Doradcy Podatkowego”.

6. Niezgodność art. 33a OP z Konstytucją

Należy również zwrócić uwagę na niezwykle ważną kwestię – zachowania w rozpatrywanej sprawie konstytucyjnej zasady równości. W doktrynie przyjęło się definiować ją nie jako bezwzględną równość wszystkich podmiotów, lecz jako konieczność równego traktowania podmiotów posiadających tę samą relewantną cechę. W danym wypadku cechą nakazującą zakwalifikowanie podmiotów do grupy, w której ramach powinny być traktowane w sposób równy, jest status podatnika, na którego majątku dokonano zabezpieczenia zobowiązania. Brak jest podstaw do wykładni dyskryminującej, na gruncie przepisów o zabezpieczeniu, którykolwiek z typów podmiotów wchodzących w skład tej grupy. Z pewnością o dyskryminacji nie może przesądzać to, że zabezpieczenie zostało ustanowione jeszcze przed określeniem/ustaleniem zobowiązania (prawidłowej kwoty zwrotu podatku). Powyższe odpowiada aktualnemu rozumieniu zasady równości w sprawach podatkowych i dotyczących ochrony prawa własności prezentowanemu przez TK¹².

Należy przypomnieć, iż konstrukcja art. 33 OP wskazuje na typowe zabezpieczenie, kiedy jest znana wysokość zobowiązania, a także na przypadek szczególny – zabezpieczenie w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego. Jak już wskazano, podatnik, na którego majątku jest dokonywane zabezpieczenie zobowiązania, o nieznaney jeszcze ostatecznej wysokości, jest w sytuacji gorszej. Uzasadniona byłaby zatem jedynie pozytywna dyskryminacja, jednakże przepisy takowej nie przewidują. **Przyjęcie, że po doręczeniu decyzji wymiarowej niemożliwa staje się kontrola decyzji o zabezpieczeniu, prowadzi do faktycznej dyskryminacji podatników, których zobowiązanie zabezpieczono na mocy art. 33 § 2 OP.** W przypadku bowiem pozostałych podatników decyzja o zabezpieczeniu nie wygaśnie i będzie podlegała pełnej kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej. Na gruncie rozpatrywanych przepisów prawa brak jest aksjologicznych podstaw do gorszego traktowania podatników, u których zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji wymiarowej. Powinni oni mieć równe z pozostałymi prawo do zakwestionowania prawidłowości i zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, prawo do skierowania sporu w tym zakresie pod rozagę sądu administracyjnego,

¹² W wyroku z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, „Vademecum Doradcy Podatkowego”, TK przypomniał, że: „Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z dnia 22 lutego 2005 r., K 10/04, OTK ZU 2005, nr 2A, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia)”.

jak również do uzyskania odszkodowania w razie poniesienia szkody z powodu bezprawnego orzeczenia o zabezpieczeniu. Jeżeli wyniki wykładni językowej wskazują, iż norma tak zrekonstruowana sprzeczna jest z podstawowymi zasadami systemu prawa, to podmiot stosujący prawo jest obowiązany odstąpić od literalnego brzmienia przepisu, poszukując właściwej normy za pomocą wykładni systemowej i celowościowej. W przeciwnym wypadku dochodzi, jak w powyższym przypadku, do naruszenia regulacji o charakterze nadrzędnym – art. 32 ust. 1 Konstytucji – poprzez jej zupełne pominięcie.

Stanowisko przyjmujące, że podatnicy, na których majątku zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji wymiarowej, wraz z jej doręczeniem tracą prawo do żądania kontroli legalności i zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, stoi w sprzeczności z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 8 ust. 2. Nakaz równego traktowania podatników, u których jest dokonywane zabezpieczenie, wynika wprost z Konstytucji i znajduje swe bezpośrednie zastosowanie na mocy jej art. 8 ust. 2.

7. Naruszenie prawa do sądu

Należy ponadto wskazać, iż przyjęta w uchwale wykładnia prowadzi do ograniczenia konstytucyjnego prawa do sądu. W tym zakresie w pełni należy podzielić pogląd wyrażony w uzasadnieniu postanowienia NSA z dnia 17 grudnia 2007 r.¹³

Niezbędne jest zapewnienie podatnikowi prawa do sądu w zakresie decyzji o zabezpieczeniu, niezależnie od wszelkich późniejszych okoliczności. Decyzja ta zostaje

¹³ I FSK 1648/07, „Vademecum Doradcy Podatkowego”. Sąd ten zauważył w szczególności: „Zatem Naczelny Sąd Administracyjny – wbrew stanowisku Sądu I instancji – uznaje, że wygaśnięcie decyzji zabezpieczającej nie powoduje, iż strona nie ma możliwości poddania przedmiotowej decyzji kontroli sądowoadministracyjnej. Istotnym tutaj będzie przede wszystkim wskazanie na fundamentalną zasadę, jaką jest prawo do sądu czy wyroku sądowego w przedmiocie merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Nie może bowiem być tak, że rozstrzygnięcia, a następnie działania organów podatkowych podejmowane w stosunku do podatnika mogą być pozbawione ewentualnej kontroli sądowoadministracyjnej, a tak w przedmiotowej sprawie wskutek umorzenia postępowania sądowoadministracyjnego mogłoby mieć miejsce. W tym miejscu należy także nadmienić, że znane są tutaj. Sądowi poglądy prezentowane w zaskarżonym postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a zwłaszcza przytaczane w nim uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2005 r., SK 68/03. Niemniej jednak, z uwagi na niezwiązanie w badanej sprawie poglądami wyrażonymi w tym uzasadnieniu, Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje stanowisko odmienne. Należy również zauważyć, że podobny pogląd (do tutaj. Sądu) prezentowany był już w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Można tutaj wskazać na orzeczenie przytaczane przez autora skargi kasacyjnej, tj. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2002 r., III SA 820/2001 czy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 6 kwietnia 2004 r., SA/Bd 2756/03, POP 2005, nr 3, poz. 62. W tym drugim orzeczeniu Sąd podkreślił, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu z powodu doręczenia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe nie czyni postępowania sądowego bezprzedmiotowym. Sąd kontroluje zaskarżony akt i postępowanie pod kątem ich legalności; utrata mocy obowiązującej decyzji w postępowaniu administracyjnym nie wyklucza możliwości poddania jej kontroli sądowej”.

wydana i wykonana, a kontrola legalności tych zdarzeń ma charakter następczy i nie wymaga, aby decyzja znajdowała się w obrocie prawnym lub nadal wywierała w nim skutki. Każda inna wykładnia prowadzi do naruszenia konstytucyjnego prawa do sądu i uzyskania wyroku sądowego, merytorycznie rozstrzygającego o prawidłowości działań administracji, skierowanych w stosunku do podatnika i jego majątku. Jak już wskazano, ocena dokonana przez TK w tym zakresie była oparta na wadliwym założeniu o istnieniu innej drogi prawnej umożliwiającej skuteczną kontrolę legalności decyzji o zabezpieczeniu.

Niezbędne jest ponadto podkreślenie dystynkcji, jaka zachodzi pomiędzy wygaśnięciem decyzji a jej uchynieniem. O ile bowiem niedopuszczalne byłoby rozpatrywanie odwołania od decyzji uchylonej, o tyle nie można w sposób identyczny rozpatrywać okoliczności wygaśnięcia decyzji. Decyzja uchylona nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, ale dlatego, że w stosownym postępowaniu została stwierdzona jej wadliwość. Decyzja wygasła, od chwili, gdy to nastąpiło, nie kształtuje już sytuacji podmiotu, do którego była skierowana, jednakże nadal odczuwa on jej skutki. Ten sposób eliminacji aktu administracyjnego z obrotu prawnego nie wpływa na skuteczność podjętych na jego podstawie czynności ani nie przesądza o ich legalności. Stąd też nie sposób w tym przypadku mówić o bezprzedmiotowości postępowania mającego na celu kontrolę zgodności z prawem decyzji o zabezpieczeniu, nawet jeżeli już wygasła i niemożliwe jest jej uchynienie.

Należy jednocześnie podnieść, iż wadliwy jest pojawiający się w orzecznictwie pogląd wskazujący na brak możliwości kontroli decyzji o zabezpieczeniu z uwagi na to, że w obrocie prawnym znajduje się już decyzja wymiarowa, a obie decyzje dotyczą tej samej materii. Przedmiot obu decyzji jest różny. Jedyna zbieżność, jaka występuje, dotyczy określenia w decyzji o zabezpieczeniu przybliżonej wysokości zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami. Należy jednakże wskazać, iż zamieszczenie w decyzji o zabezpieczeniu określenia przybliżonej kwoty zobowiązania nie stanowi orzeczenia o jego wysokości. Określenie to ma charakter czysto funkcjonalny i praktyczny, wyznaczając górną granicę zabezpieczenia. Trudno zatem przyjąć, iż z tego powodu decyzja o zabezpieczeniu reguluje tę samą materię co decyzja wymiarowa. Z pewnością nie mamy tu do czynienia z tożsamością przedmiotową rozstrzygnięć. Co więcej, w przypadku uregulowanym w art. 33 § 2 pkt 3 OP, gdy organ jest w toku określania wysokości zwrotu podatku, art. 33 § 4 OP nie przewiduje w decyzji o zabezpieczeniu określenia przybliżonej wysokości zobowiązania (kwoty zwrotu). Decyzja o zabezpieczeniu i decyzja wymiarowa są zatem od siebie zupełnie różne i żaden z elementów stanowiących ich przedmiot nie jest wspólny.

Przyjęcie, że postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, a zatem niemożliwa stała się merytoryczna

kontrola decyzji o zabezpieczeniu zarówno przez organ odwoławczy, jak i przez sąd administracyjny, stanowi naruszenie art. 45 ust. 1 Konstytucji, niwecząc zagwarantowane tym przepisem prawo do sądu. Wątpliwa jest również jego zgodność z art. 78 Konstytucji, gdyż brak w tym przypadku skutecznego mechanizmu odwoławczego czyni postępowanie w sprawie wydania decyzji o zabezpieczeniu postępowaniem jednoinstancyjnym.

8. Wnioski

Reasumując, należy wskazać na dwie konkluzje. Po pierwsze, przepisy Ordynacji podatkowej wymagają dostosowania do przepisów ustawy zasadniczej, gdyż uniemożliwiają (w swym literalnym brzmieniu) kontrolę legalności wygasłej decyzji o zabezpieczeniu, godzą w konstytucyjne gwarancje praw podatników. W pełni wystarczająca byłaby możliwość stwierdzenia przez organ odwoławczy, że decyzja o zabezpieczeniu narusza prawo, dając tym samym możliwość dalszego dochodzenia – już w procesie cywilnym – odszkodowania z tytułu ewentualnej szkody.

Po drugie, dopóki przepisy Ordynacji podatkowej zachowają obecne swe brzmienie, należy spośród dwóch niesatysfakcjonujących wyników możliwej wykładni przepisów art. 33a w związku z art. 233 OP wybrać tę, która bardziej odpowiada gwarantowanym konstytucyjnie prawom podatnika, a zatem dopuścić kontynuację postępowania odwoławczego (oraz sądowego) pomimo wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Wymaga podkreślenia, że sądy administracyjne zajmują się kontrolą działań administracji publicznej pod kątem ich zgodności z prawem. Nie stanowi pełnej kontroli analiza wydanej decyzji jedynie w świetle literalnego brzmienia pojedynczej instytucji prawa procesowego. Kiedy wnioski, w pełni zasadne na gruncie postępowania podatkowego, są nie do pogodzenia z całym systemem prawnym, w tym z ustawą zasadniczą, rolą sądu administracyjnego jest usunięcie tej niezgodności. Niesatysfakcjonujące jest poprzestanie na wykładni dokonanej przy założeniu, że brak jest możliwości stosowania prawa poza jego wyłączenie literalnym brzmieniem.

Możliwym i pożądanym wyjściem z zaistniałej sytuacji byłoby ponowne pochylenie się nad omawianym zagadnieniem przez TK. Wymagałoby to jednak uwzględnienia nych gwarantujących skuteczność prawa do sądu adresata decyzji o zabezpieczeniu w zakresie przesłanek jej wydania. Należy przy tym podkreślić, że możliwość skierowania pytania prawnego do TK nadal ma skład zwyczajny NSA, który wystąpił z wnioskiem o podjęcie omawianej uchwały.

Czy ktoś chroni podatnika?

1. Wprowadzenie

Umiesz liczyć? – Licz na siebie! To znane wszystkim powiedzenie oddaje doskonale tendencję panującą w obszarze ochrony praw podatnika, zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. W międzynarodowym systemie ochrony praw człowieka można wyróżnić dwa podmioty: pierwszym z nich jest podmiot uprawniony z tytułu ochrony praw człowieka – a więc każda osoba, człowiek. Z drugiej zaś strony występuje podmiot zobowiązany z tytułu ochrony praw człowieka – państwo i jego organy. Tu podział obowiązków i uprawnień jest jasny i bezdyskusyjny. Na gruncie jednak krajowych czy też międzynarodowych przepisów podatkowych system ochrony praw podatnika nie wydaje się już tak prostym zagadnieniem, a podział zadań nie jest już tak klarowny. Rodzi się więc pytanie – w jaki sposób chroni się podatnika i kto jest za tę ochronę odpowiedzialny? Czy sam podatnik, czy organy państwa? Czy w ogóle ktoś chroni podatnika? – Oto jest pytanie.

2. Administracja podatkowa: pojęcie, rola i funkcjonowanie

W pierwszej kolejności przedstawić wypada przestrzeń, w jakiej podatnik oraz państwo i jego organy egzystują i wzajemnie się spotykają. Tworzy ją administracja podatkowa, którą określić można jako zespół organów administracji publicznej, którym powierzono jej wykonywanie w zakresie prawa podatkowego¹. W Polsce są to dwie kategorie podmiotów: organy podatkowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz inne organy, którym zostały przyznane kompetencje organów podatkowych na mocy obowiązujących przepisów. Zadania z zakresu administracji publicznej wykonują również jednostki organizacyjne, które organami nie są, ale zapewniają obsługę merytoryczną i kancelaryjną organów administracyjnych (urzędy skarbowe, celne itp.)².

¹ M. Masternak, *Administracja podatkowa* [w:], B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 311.

² *Ibidem*, s. 316.

W definicji administracji publicznej występującej w doktrynie, stwierdza się, że jest to przejęte przez państwo i realizowane przez jego niezależne organy zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb obywateli, wynikających ze współżycia obywateli w społecznościach³.

Administracja podatkowa w Polsce jest elementem i częścią składową szerszego pojęcia – administracji publicznej w ogóle. Istotne z punktu widzenia podatnika jest złączenie w jej definicji trzech niezwykle ważnych pojęć: państwo-obywatel-społeczność. Państwo realizuje zadania na rzecz obywatela (człowieka) i zaspokaja jego potrzeby, ponieważ żyje on w społeczności. Z takiego spojrzenia na administrację warto wysnuć i odnotować wyraźnie dwa elementy: „administracja publiczna w granicach wyznaczonych przez państwo prawa realizuje dobro wspólne przez poszanowanie i ochronę godności człowieka”⁴. Dla sprawnego działania administracji konieczne jest zadawanie sobie pytania o człowieka i jego miejsce w systemie prawa. „Administracja [bowiem] zawsze oznacza służbę lub działalność wykonawczą, wykonywaną w stosunku do kogoś lub czegoś ważniejszego...”⁵. Administracja spełnia służebną rolę wobec społeczeństwa i jest zespołem ludzi, którzy działają na rzecz i w imieniu społeczeństwa. Na funkcjonariuszach pełniących publiczną służbę ciążyą szczególne obowiązki oraz troska o dobro wspólne. Pozostaje mieć również nadzieję, że tym „kimś ważniejszym” dla administracji zawsze będzie człowiek i jego prawa.

Rolą administracji w państwie prawa jest głównie ochrona istniejącego porządku społeczno-gospodarczego, która wyraża się w jej reglamentacyjno-porządkowej działalności w formie wydawanych przez nią aktów administracyjnych⁶.

Działalność administracji podatkowej, kierunek jej rozwoju i obszar zainteresowania zależy przede wszystkim od przyjętego i działającego w danym kraju systemu podatkowego. Im bardziej system podatkowy jest skomplikowany, tym bardziej skomplikowane zadania i cele stoją przed administracją podatkową, której podstawowym zadaniem jest realizacja polityki fiskalnej państwa wobec podatników. Na stopień złożoności składa się wiele czynników i zjawisk, które związane są z dynamicznym rozwojem gospodarki.

³ J. Boć [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia: Limited 2001, s. 16.

⁴ S. Fundowicz, *Człowiek i administracja publiczna* [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. Rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, str. 107.

⁵ H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public goverance*, „Zarządzanie Publiczne” 2007, nr 1, s. 8.

⁶ T. Kuta, *Organizująca rola współczesnej administracji i miejsce w niej prawa finansowego i jego derywatów* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. Mastalski R., Wrocław 2001, s. 45.

Nowe formy prawne, w jakich przejawia się działalność gospodarcza, obrót międzynarodowy i światowy, globalizacja struktur gospodarczych, koncentracja kapitału na niespotykaną dotąd skalę, mobilność pracy i kapitału itd. bezpośrednio determinują kształt systemu podatkowego, a ten z kolei warunkuje organizację i działanie administracji podatkowej⁷. Powstają nowe katalogi podatków oraz formy opodatkowania, niepokojąco rośnie ilość przepisów prawa podatkowego, na które składają się również regulacje unijne, międzynarodowe, co prowadzi do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. W takiej atmosferze wątpliwości i dyskusyjności rośnie liczba konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową – reprezentującą interesy fiskalne państwa⁸.

3. Władztwo finansowe (podatkowe)

Kompetencja państwa do nakładania podatków, a następnie do ich przymusowej egzekucji czyni z państwa podmiot, który ma niemalże nieograniczoną możliwość nie tylko wprowadzania nowych podatków, ale również kształtowania pozycji prawnej podatnika w tym zakresie. Stąd wynika konieczność stworzenia prawnego systemu ochrony praw podatnika jako podstawowego zadania każdego racjonalnego systemu prawa podatkowego w państwie prawa⁹.

Aparat administracji podatkowej stoi na pozycji uprzywilejowanej w rozwiązywaniu pojawiających się sprzeczności ze względu na wyposażenie go przez ustawodawcę w możliwość stosowania wobec podatników władztwa finansowego. Nie bez przyczyny mówi się bowiem o kontrydiktoryjności stosunków pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową. Na tym tle również pojawiają się nieporozumienia.

Władztwo finansowe jest elementem ogólnego władztwa przyznanego i określonego ustawowo, którego podstawowym składnikiem są kompetencje do stanowienia przepisów i wydawania decyzji administracyjnych w zakresie spraw finansowych. Realizuje się wobec tego zarówno w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa¹⁰. Władztwo finansowe możemy rozpatrywać na kilku płaszczyznach, zaś jedną z nich jest władztwo

⁷ B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 9-10.

⁸ *Ibidem*, s. 13.

⁹ W. Miemiec, *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 59.

¹⁰ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. Mastalski R., Wrocław 2001, s. 133.

w zakresie dochodów, co rozumie się jako władztwo w zakresie podatków i opłat¹¹. Władztwo podatkowe jest jednym z aspektów suwerenności państwa, która daje mu możliwość samodzielnego decydowania i kształtowania swoich relacji zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Państwo może samo wytyczać sobie cele i wybierać w sposób praktycznie nieograniczony sposoby ich realizacji. Jedynym warunkiem jest kształtowanie własnych zadań i sposobów ich realizacji w oparciu o obowiązujące przepisy prawa i z poszanowaniem interesów jednostek¹². W sferze prawa podatkowego ma ono szczególne znaczenie, ze względu na jego ingerencyjny charakter w prawo własności jednostki.

4. Opór podatkowy i możliwości jego niwelowania

Tworzenie prawa podatkowego jest procesem bardziej skomplikowanym niż w przypadku innych gałęzi prawa. Wynika to między innymi z faktu, że obywatele (podatnicy) wykazują powszechną niechęć do rozwiązań prawnych w zakresie prawa podatkowego, które proponuje i władczo narzuca im państwo. Obrona przed opodatkowaniem i innymi rodzajami świadczeń na rzecz państwa od momentu jego powstania do chwili obecnej stanowi ważne „zajęcie” podatnika¹³. Ponadto zauważyć można pewną prawidłowość polegającą na próbach uwolnienia się podatnika od opodatkowania i przeciwnym mu działaniem administracji podatkowej, która, korzystając z przyznanego jej władztwa podatkowego, próbuje skutecznie zmusić podatnika do wywiązania się z ciążącego na nim obowiązku podatkowego. Ta nieustanna „walka” pomiędzy podatnikiem a aparatem skarbowym coraz wyraźniej rysuje się nie tylko na tle praktyki polskiej, ale również i zagranicznej. Ciągłe zmiany prawa podatkowego, wzrost stawek podatkowych, wprowadzanie nowych form opodatkowania, regulowanie zakresem prawa podatkowego coraz szerszej działalności człowieka prowadzi do globalnej w skali kraju, i nie tylko, psychicznej niechęci do płacenia danin publicznych na rzecz państwa.

Zjawiskiem, które nieodłącznie towarzyszy każdemu z systemów podatkowych, jest ucieczka przed opodatkowaniem. Skutkiem takiego stanu rzeczy jest zachwianie równowagi systemu, zmniejszenie wpływów do budżetu oraz naruszenie warunków

¹¹ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia...*, op. cit., s. 136.

¹² A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 513.

¹³ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 370.

konkurencji na rynku¹⁴. Przyczyn takiego stanu rzeczy jest bardzo wiele i jedną z nich jest na pewno sposób działania administracji podatkowej. Wysoki stopień skomplikowania systemu podatkowego, z jakim mamy do czynienia obecnie, powoduje trudności we właściwej interpretacji przepisów, co z kolei sprzyja unikaniu podatku. Faktem jest bowiem, że, oprócz podatników, również sama kadra urzędnicza aparatu skarbowego ma problem ze złożonością regulacji prawnopodatkowych. Utrudniona w ten sposób staje się również kontrola skarbową, której zadaniem jest weryfikacja prawidłowości wypełniania zobowiązań podatkowych przez podatników. Uchylaniu się od opodatkowania sprzyja również wykorzystywanie zasady terytorialnego działania administracji. Przenoszenie się lub przeniesienie działalności za granicę pozwala na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem.

Skutecznym środkiem w walce ze zjawiskiem oszustw podatkowym jest intensyfikacja jednocześnie środków prewencyjnych z jednej strony i środków represyjnych z drugiej. Najlepszym zaś sposobem jest doskonalenie kontroli podatkowych, które takie działania mogłyby niemalże zawsze zdemaskować. Zadaniem administracji podatkowej jest dostosowywanie technik kontrolnych do potrzeb rozwijającej się gospodarki i związanego z tym rozwoju możliwości ucieczki przed opodatkowaniem. Również oddziaływanie na świadomość moralną obywateli oraz zmiana sposobu postrzegania roli państwa i fiskusa mogą przyczynić się do poprawy wypełniania zobowiązań podatkowych w sposób legalny i pełny¹⁵.

Ze wzorców zagranicznych obserwować można w Polsce przejęcie i wzrost znaczenia usług profesjonalnego wsparcia podatników w dialogu z administracją podatkową. Przeżywające obecnie rozkwit doradztwo podatkowe nabiera w Polsce wyraźnego tempa i znaczenia na arenie kontaktów podatnik–państwo. Popularyzacja tego rodzaju aktywności zawodowej (angażują się w nią nie tylko wyspecjalizowani adwokaci czy radcowie prawni, ale również pracownicy naukowcy) wynika z coraz większej świadomości podatkowej podatników. Orientujący się w meandrach przepisów podatkowych specjaliści doskonale znają możliwości legalnego unikania opodatkowania. Nie jest to bynajmniej objawienie niepokojące, gdyż zjawisko występującego w świecie oporu podatkowego nie jest dla nikogo zaskoczeniem. Człowiek z natury swojej nie jest nastawiony na dobrowolne wyrzekanie się własnej własności w imię wartości wyższych, nie zawsze do końca dla niego zrozumiałych i z jego punktu widzenia sprawiedliwych. Naturalnym

¹⁴ S. Fornalczyk, *Unikanie opodatkowania a możliwości przeciwdziałania temu zjawisku* [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002, s. 121.

¹⁵ G. Klamecka-Roszkowska, *Ucieczka przed podatkiem i sposoby jej przeciwdziałania* [w:] J. Sikorski (red.), *op.cit.*, s. 148.

jest dążenie do posiadania i to posiadania pełnego. O ile zachowania te pozostają w zakresie działań legalnych, cierpi na tym jedynie budżet państwa, jednakże nie zawsze i nie do końca. Pieniądze „zaoszczędzone” bowiem w ten sposób przez podatnika i tak w ostateczności trafiają do fiskusa, tylko w innej postaci (np. wpływów z wydatków inwestycyjnych).

Już na tym polu zaczyna być dostrzegalna troska samego podatnika o własne „przywileje”, które, jeśli nie wynikają wprost z przepisów, to przy pomocy specjalistów mogą zostać dostrzeżone i wykorzystane. Wchodzimy już bowiem na grunt materii traktującej o prawach i uprawnieniach podatnika, które składają się na cały system jego ochrony.

5. Zagadnienie ochrony praw podatnika

Pojęcie ochrony praw podatnika nie ma jeszcze swojego jednoznacznego odzwierciedlenia w literaturze niektórych krajów, w której mimo istnienia systemu podatkowego pomija się kwestie związane z podatnikiem. Od wieków bowiem utarło się przekonanie, że jak długo podatki istnieją (a nie zanoszi się, aby miało ich nie być w przyszłości), tak długo ludzie będą musieli je płacić. Zawsze wiązało się to z oporem wobec tych, którzy najpierw podatki ustalali, a potem je egzekwowali, ale efekt końcowy nie pozostawiał złudzeń – zobowiązanie podatkowe trzeba było wypełnić. Tak rzecz ma się również i dzisiaj, z tym że współcześnie zaczęto (w końcu) myśleć również o podatniku – jaki on ponosi ciężar z tytułu podatku, nie tylko ekonomiczny.

Tak jak generalny wymiar podmiotu podatku oznacza, że świadczenie podatkowe ma charakter ogólny i dotyczy „każdego”, tak również ochrona praw tak oznaczonego podmiotu nie może mieć charakteru indywidualnego. Zagadnienia ochrony praw w ogóle można upatrywać w koncepcji praw podmiotowych. Przyjmując, że prawodawca nie tworzy praw podmiotowych (prawa człowieka należą do tej kategorii), a jedynie je chroni i umożliwia ich realizację, oznacza to konieczność sformułowania tych środków i sposobów ochrony w prawie przedmiotowym. Dokonując przeniesienia i ukształtowania mechanizmów tworzących system ochrony praw na gruncie prawa stanowionego, dokonuje się niejako ich krystalizacja i objęcie praw człowieka naturą normodawczą, ustawodawczą. Taki zabieg wydaje się koniecznym we współczesnych społeczeństwach prawnych i nie narusza moim zdaniem samej istoty pojęcia praw podmiotowych, które wynikają z zasad wyższego rzędu (zasad moralnych czy praw natury). Sformułowanie w prawie pozytywnym materii chronionej praw człowieka oznacza jedynie nadanie im charakteru praw chronionych ustawą, a więc jednoczesne zapewnienie im gwarancji ochronnych. Przyjęcie założenia, że ustawowa regulacja praw podmiotowych odbiera im przymiot praw naturalnych jest więc w tym wypadku twierdzeniem błędnym.

Zaznaczyłam wcześniej, iż w systemie ochrony praw mówi się o dwóch rodzajach podmiotów: podmiocie zobowiązanym oraz podmiocie uprawnionym z tytułu ochrony praw człowieka. W konsekwencji realizacji przez państwo swej funkcji ochronnej – to ono jest podmiotem zobowiązanym, na mocy prawa, do zapewnienia realizacji i przestrzegania prawa człowieka, a w dalszej kolejności innych praw właściwych dla danej grupy społecznej. Wspomniana wcześniej nierównorzędność podmiotów stosunku podatkowoprawnego tym bardziej sprawia, że prawa podatnika, a więc słabszej strony tego stosunku, muszą wiązać się ze skorelowanymi z nimi obowiązkami podmiotu publicznoprawnego. Bez zobowiązania państwa i podmiotów występujących w jego imieniu do wypełniania i przestrzegania pewnych zobowiązań wobec jednostek oraz społeczeństwa nie jest możliwe korzystanie z przyznanych tym podmiotom praw. Można by rzec, że system ochrony na rzecz jednej strony jest nierozzerwalnie związany z systemem obowiązków drugiej. Zatem „korelatywne obowiązki innych podmiotów polegają na powstrzymaniu się od działań naruszających chronioną prawnie wolność podmiotu uprawnionego”¹⁶.

Tak jak prawa człowieka traktuje się jako prawa deklarowane przez państwo, a nie przez nie stanowione, ze względu na naturalny charakter tych praw, tak prawa podatnika możemy zaklasyfikować jedynie do kategorii praw stanowionych. Stosunek podatkowoprawny należy do grupy stosunków tetycznych, a więc kształtowanych li tylko przez reguły prawa. W związku z takim charakterem obowiązków podatkowych – powiązane z nimi prawa również istnieją jedynie ze względu na ich ustawową regulację. Wiele jednak praw podatnika wynika bezpośrednio z istniejących już praw człowieka czy też prawa człowieka odnieść możemy również do praw podatnika. Wyodrębnienie materii chronionej praw podatnika, skonkretyzowanie ich i umieszczenie w akcie prawnym czyni z nich nie tylko katalog praw ustawowo chronionych, lecz przede wszystkim wskazuje na ich istnienie i funkcjonowanie w systemie.

6. Konflikt na linii podatnik–organ podatkowy początkiem wzajemnej kooperacji

W Polsce podatnicy chronieni są najczęściej jedynie na gruncie ustaw szczególnych (podatkowych, procedury administracyjnej), a konkretne prawa przysługujące podatnikowi musi on sam odnaleźć w dość obszernych aktach prawnych. Wymaga się więc od podatnika biegłej znajomości materii prawnej, ze względu na występowanie

¹⁶ W. Lang, *Prawa podmiotowe i prawa człowieka* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, red. J. Białocerkiewicz, Toruń 2004, s. 208.

zagadnień praw podatnika w kilkunastu różnych aktach, począwszy od konstytucji, poprzez umowy międzynarodowe, a na ustawach zwykłych krajowych skończywszy.

Problemem współczesnych systemów podatkowych nie jest ich istnienie w ogóle, ale brak odpowiedniej wiedzy na ich temat¹⁷. Nie można być uczciwym i dobrym podatnikiem ani przyjaznym i kompetentnym funkcjonariuszem podatkowym, jeśli nie osiągnie się pewnego poziomu erudycji w dziedzinie opodatkowania. Przyczyną istniejących konfliktów i nieporozumień w relacjach podatek–administracja podatkowa jest właśnie owa nieznamość reguł, zasad i materii prawa podatkowego.

Podatnik dąży do minimalizacji swojego obciążenia podatkowego i wykorzystuje do tego celu nie tylko wykwalifikowanych doradców, ale przede wszystkim wszelkie niedoskonałości prawa podatkowego. Taki stan rzeczy jest kolejnym powodem powstawania konfliktów na linii podatek–fiskus. Każdy z nich ma na uwadze ochronę swoich interesów, podatek – prywatnego majątku i wypracowanego zysku, fiskus – majątku państwa. Dodatkowego bodźca do wzajemnych „przepychanek” dostarczają sytuacje komplikowania prawa podatkowego przez samego ustawodawcę, który na potrzeby tej gałęzi tworzy własne definicje, *nota bene* – wcześniej zdefiniowane na gruncie obowiązywania innych przepisów. To z kolei jest przyczyną, dla której niezrozumiałość i zawilość przepisów utrudniają przeciętnemu przedsiębiorcy spokojne funkcjonowanie i prowadzenie działalności.

W wyniku nierównorzędnego ukształtowania sytuacji prawnej podmiotów stosunku podatkowoprawnego istnieje potrzeba zniwelowania różnicy w nadanych przepisami prawa uprawnieniach organu administracji podatkowej wobec podatnika. Koniecznym staje się uruchomienie dodatkowych regulacji prawnych lub instrumentów mających załagodzić skutki takiej sytuacji i stworzyć podatnikowi możliwość dochodzenia swoich racji w przypadkach konfliktu z aparatem podatkowym. W wyniku dążeń do osiągnięcia konsensusu w relacjach podatek–państwo powstają nie tylko nowe normy prawne, ale również nowe akty prawne. Pojawiają się także instrumenty charakteru prawnego nieposiadające, a będące wynikiem działania grup nacisku, doktryny, orzecznictwa, a w niektórych przypadkach samych podatników lub ich związków. Mowa w szczególności o kartach praw podatnika, ale również o postulatach i raportach nauki, organizacji międzynarodowych zainteresowanych problematyką ochrony praw podatnika.

¹⁷ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 19 i nast.

7. Instrumenty ochrony praw podatnika – w szczególności Karta Praw Podatnika

O tym, że w Polsce brakuje profesjonalnego dokumentu w postaci tzw. karty czy też *Deklaracji praw podatnika* mówi się już od dłuższego czasu. Jednak do tej pory udało się jedynie stworzyć kilka projektów owego dokumentu. Cieszą jednakże przejawy aktywności społecznej w tym kierunku zmierzające. Czym są owe dokumenty? *Karta praw podatnika* to „krótki, dostępny zbiór stwierdzeń, jakimi prawami i obowiązkami dysponują podatnicy wobec władz podatkowych”¹⁸. Niewątpliwym jest występowanie napięć i sporów w kontaktach podatnika z administracją podatkową, dlatego też każde państwo powinno dla ochrony i budowania dobrych relacji z obywatelami-podatnikami wypracować kartę bądź właśnie deklarację ich praw. Oczywistym jest natomiast, że celem karty nie jest zniesienie konfliktu na linii podatnik–państwo, gdyż to byłby cel nierealny, ale „ucywilizowanie relacji, jakie obecnie panują między aparatem skarbowym a podmiotami jego zainteresowania”¹⁹. Realizacja tego zamierzenia powinna leżeć w gestii organów podatkowych, do których zadań należy pobór, wymierzanie i wpłata należnego podatku do budżetu państwa. Dlatego też w większości państw to z inicjatywy administracji podatkowej wprowadza się instrument ochrony praw podatnika czy dokument zawierający zasady utrzymywania dobrych relacji podatnika z administracją. Niekiedy zdarzają się również sytuacje, w których sami podatnicy są zainteresowani opracowaniem standardów własnej ochrony w kontaktach z aparatem skarbowym. Uważa się, że w takim przypadku powinno mówić się o deklaracji, gdyż nie jest to akt wychodzący od państwa czy jego organów, ale od samych obywateli. W przypadku, gdy sam ustawodawca krajowy, a dokładniej zainteresowane organy podatkowe, wydają dokument mający służyć nie tylko im samym, ale przede wszystkim podatnikom, powinno się taki instrument określać mianem karty. Nie jest jednak szczególnie ważna kwestia nazewnictwa, ale przede wszystkim treść owego dokumentu. Eksperti podatkowi uważają, że nie ma generalnej zasady, co powinno znajdować się w karcie. Mogą to być same prawa, ale również prawa wraz z obowiązkami podatnika. Ważne jest natomiast, aby dokument ten był ogólnie dostępny. Koniecznie napisany językiem prostym i zrozumiałym dla odbiorcy, bez zbędnych odniesień i odwołań do aktów szczególnych. Każdy powinien mieć możliwość zapoznania się z nim i zrozumienia, gdyż bez spełnienia tych

¹⁸ E. Matyszewska, *Ochrona praw podatnika w Polsce i Unii Europejskiej*, „Gazeta Prawna” z dnia 02.06.2008 r.

¹⁹ S. Sadocha, *Karta Praw Podatnika – czy i dlaczego jest potrzebna*, s. 2. Źródło: <http://www.prawoipodatki.com.pl/download.php?f=919ee3e8e6.pdf&t=i2d>.

warunków nie będzie można mówić o możliwości jego respektowania²⁰. Powinien być zatem krótki, prosty w przekazie i łatwo dostępny²¹.

Karta jest przede wszystkim skutecznym sposobem na informowanie podatnika o jego prawach i obowiązkach oraz o obowiązujących administrację podatkową standardach traktowania podatników. Jak stwierdził Międzynarodowy Fundusz Walutowy (IMF) w *Manual on Fiscal Transparency* – prawa podatnika powinny być jasno podawane do wiadomości wszystkich²². Nie może być jakichkolwiek niejasności czy niedomówień co do okoliczności, jakimi prawami dysponuje obywatel-podatnik. Mimo faktu, że, co do zasady, dokument ten nie posiada charakteru normatywnego, gdyż meritum w nim zawarte wypełnia już obszar treściowy innego, obowiązującego aktu normatywnego, to jego znaczenie ma niebagatelny wpływ na praktykę. Funkcja informacyjna i perswazyjna pozwala uświadomić podatnikom zakres przysługującej im ochrony, a tym samym zwiększyć poczucie pewności w relacjach z administracją podatkową. Natomiast w przypadku administracji niewątpliwie wpływa na poprawienie sprawności realizowania ciążących na niej obowiązków²³. W związku z tym kartę można określić mianem dokumentu inwentaryzującego zróżnicowany katalog praw podatnika, nie tylko tych, które znalazły już swoje miejsce w przepisach obowiązujących aktów normatywnych, ale również takich, których nie odnajdziemy w aktach natury prawnej danego ustawodawstwa krajowego²⁴.

Karta jest dokumentem, który usiłuje zebrać w jednym miejscu i wyjaśnić prostym, zwyczajnym językiem prawa i obowiązki podatnika w relacji do jego praw podatkowych. Tworzy pokaźny katalog informacji o szerokim dostępie i przystępnym poziomie zrozumienia. Często zawiera oświadczenia partnerów społecznych dotyczące zachowań oczekiwanych względem siebie, od administracji podatkowej z jednej strony i podatnika z drugiej. Co do zasady nie próbuje tworzyć i zapewniać podatnikom dodatkowych praw czy obowiązków, ale stara się zebrać te już istniejące i zawarte we właściwych aktach²⁵.

Wart uwagi jest fakt, że istnieją państwa, w których, pomimo braku formalnego dokumentu odpowiadającego swoim charakterem karcie czy deklaracji praw, praktyka

²⁰ F. Baker [w:] *Ochrona praw podatnika w Polsce i Unii Europejskiej*, E. Matyszevska, „Gazeta Prawna” z dnia 02.06.2008 r.

²¹ HMRC, *HM Revenue & Customs Charters*, England and Wales 2009, s. 1.

²² *Fiscal Affairs Department, Manual on Fiscal Transparency*, IMF, Washington DC 2001, s. 20.

²³ B. Szczurek, *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 3-4/2006, Łódź 2006, s. 11.

²⁴ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony...*, op.cit., str. 17.

²⁵ *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note* [w:] *Tax Guidance Series*, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, Paris 2003, str. 6.

administracji podatkowej w relacjach z podatnikami wcale nie odbiega swoim poziomem od państw, które zdecydowały się na jego wprowadzenie. Nie oznacza to bynajmniej, że dokumenty implikujące prawa podatnika nie są potrzebne. Wręcz przeciwnie, ich obecność w systemach prawnych – czy to jako akt normatywny, czy tylko jako deklaracja – ma duży wpływ na jakość odczuć podatnika wobec poczynań administracji. Wyrażenie, nawet już istniejącej praktyki działania, w oficjalnym i ogólnie znanym dokumencie, zwiększa poczucie bezpieczeństwa, a przede wszystkim daje możliwości powoływania się na jego zapisy.

Jak twierdzi prof. Bentley, karty praw podatnika mogą działać efektywnie, ale nie jest konieczne ich istnienie dla ochrony praw podatnika²⁶. W większości ich wartość w znacznej mierze wynika z faktu, że porządkują prawa podatnika uprzednio wyrażone, a tym samym pozwalają odnaleźć się w skomplikowanym i zawiłym „gąszczu” przepisów podatkowych. Mają jednak również tę możliwość, aby umieścić w ich treści zasady dobrej praktyki administracyjnej, co na tle reguł legislacyjnych byłoby niewykonalne²⁷.

Karty praw podatnika zawierają najczęściej zestawienie pożądanych zasad dobrej praktyki administracyjnej. Niekiedy odzwierciedlają również nastawienie i podejście urzędników administracji podatkowej do „klienta” tejże administracji. Jeśli współgrają one z systemem ochrony gwarantującym niezależność, odpowiedzialność i dobre administrowanie – stanowią cenną wartość. Nie powinny jedynie ograniczać się do wyraźnego wskazywania podatnikom przysługujących im uprawnień w relacjach z organami podatkowymi, ale dawać również punkt odniesienia dla oceny ze strony administracji²⁸.

8. Prawo do dobrej administracji – podatkowej także

Na gruncie tak rozumianej kooperacji między podatnikiem a organem podatkowym jawi się tzw. prawo do dobrej administracji. Zrodziło się ono na podstawie rozszerzenia zakresu znaczeniowego prawa do rzetelnego procesu wynikającego z art. 6 EKPCz. Rozciągnięcie gwarancji tego artykułu na procedury administracyjne nabiera wyraźnego kształtu i sensu w przypadkach, gdy „realna egzystencja praw człowieka może się odbywać wyłącznie w warunkach odpowiednio ustalonych procedur administracyjnych i *de facto* sprawnego aparatu administracyjnego”²⁹. Prawo to zostało wprost proklamowane

²⁶ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation...*, op.cit., s. 283.

²⁷ *Ibidem*, s. 284.

²⁸ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, Series on International Taxation*, Volume 31, Kluwer Law International 2007, s. 288.

²⁹ K. Jasman, *Prawo do dobrej administracji* [w:] *Prawa człowieka wczoraj i dziś. W 60. rocznicę powstania Rady Europy oraz 20-lecia przyjęcia Konwencji Praw Dziecka*, Wyd. Naukowe UMK, Toruń 2010, s. 42.

w *Karcie Praw Podstawowych* (art. 41 Rozdziału V)³⁰ i stanowi istotny element koncepcji demokratycznego państwa prawnego. Włączenie tego prawa do katalogu praw podmiotowych o randze podstawowej, oznacza tym samym uprawnienie jednostki do możliwości wysuwania roszczeń wobec państwa w przypadku jego naruszenia³¹.

Z analizy prawa do dobrej administracji zawierającego się w Karcie wynika, że skorzystać może z niego każda osoba niezależnie od obywatelstwa, która przebywa w sferze działania władztwa administracyjnego organów i instytucji Unii. Ustęp pierwszy art. 41 Karty gwarantuje załatwienie spraw z zakresu działania administracji w sposób bezstronny, sprawiedliwy i w rozsądnym terminie. Kolejne przepisy konkretyzują treść tego prawa wskazując na jego części składowe, a więc prawo do osobistego przedstawienia swojej sprawy, dostęp do akt sprawy, obowiązek uzasadniania decyzji, prawo do odszkodowania za szkodę wyrządzoną działaniem organów Unii i jej personelu urzędniczego, możliwość zwrócenia się do każdego z organów w jednym z języków urzędowych i otrzymania w tym samym języku odpowiedzi³².

Potwierdzeniem starań na gruncie dążenia do wprowadzania w życie dobrych praktyk administracyjnych i zapewnienia mechanizmów mających respektować ten porządek rzeczy jest również *Europejski Kodeks Dobrej Administracji* (dalej EKDA)³³. Stanowi on niejako rozwinięcie i doprecyzowanie postanowień art. 41 KPP. Dokument zwraca szczególną uwagę na relacje występujące między obywatelami będącymi klientami administracji a obsługującymi ich urzędnikami. Jest doskonałym wzorem standardów postępowania, z którego czerpać mogą ustawodawstwa krajowe innych państw, mimo zaliczania go do tzw. prawa miękkiego. Wiele kwestii reguluje poprzez szereg zasad, które nakazują, by zwykle normy interpretowane były i stosowane przez pryzmat ich poszanowania. Wśród najważniejszych regulowanych postanowieniami wymienić należy: praworządność (art. 4³⁴), zasadę niedyskryminacji (art. 5³⁵), zasadę

³⁰ *Karta Praw Podstawowych* została uchwalona 7 grudnia 2000 r. podczas szczytu Rady Europy w Nicei. Wiążącą moc prawną (w brzmieniu dostosowanym w Strasburgu 12 grudnia 2007 r.) nadał jej traktat z Lizbony zmieniający *Traktat o Unii Europejskiej* i *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską*, sporządzony w Lizbonie w dniu 13 grudnia 2007 r. (Dz.Urz.U.E. Seria C nr 306 z 17 grudnia 2007 r., Dz.U. 2009 Nr 203, poz. 1569).

³¹ K. Jasman, *op.cit.*, str. 43.

³² *Ibidem*, str. 50.

³³ Uchwalony 6 września 2001 r. przez Parlament Europejski w formie rezolucji.

³⁴ „Urzędnik działa zgodnie z zasadą praworządności, stosuje uregulowania i procedury zapisane w prawnych przepisach Wspólnot. Urzędnik zwraca w szczególności uwagę na to, aby decyzje dotyczące praw lub interesów pojedynczych osób posiadały podstawę prawną, a ich treść była zgodna z obowiązującymi przepisami prawnymi”.

³⁵ „1. Przy rozpatrywaniu wniosków jednostek i przy podejmowaniu decyzji urzędnik zapewni przestrzeganie zasady równego traktowania. Pojedyncze osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji będą traktowane w porównywalny sposób. 2. W przypadku różnic w traktowaniu

proporcjonalności (art. 6³⁶), zasadę bezstronności i niezależności (art. 8), zasadę obiektywności (art. 9), uwzględnianie słusznego interesu jednostki (art. 10 § 2), zasadę uczciwości i rozsądnosci (art. 11), używanie władzy jedynie w celu, w jakim ją powierzono (art. 7), wymóg uzasadniania decyzji (art. 18³⁷), zasadę informowania (art. 19), a nawet uprzejmości (art. 12). Wskazuje również na prawo – jako zasadę – zaskarżania wszelkich zaniedbań do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich (art. 26).

Prawo do dobrej administracji ma znaczenie gwarancyjne, zabezpieczające realizację innych praw, a stwierdzenie naruszenia tego prawa będzie przesądzać o przekroczeniu innych, szczegółowych praw.

Kwestią, która może wzbudzać najwięcej emocji jest rozpatrywanie zagadnienia indywidualnego prawa do dobrej administracji. Takie przekonstruowanie tego pojęcia oznaczać może zupełnie nową jakość, wyrażającą się w „prawie administracyjnym do ochrony przez administrację, a nie przed administracją”³⁸. Oznaczać by to mogło dla administracji nowy obowiązek w postaci aktywnego działania na rzecz realizacji tego prawa, a dla obywatela roszczenie z tego tytułu.

Otwarcie się administracji podatkowej na podatnika, na współpracę z nim i pomoc w rozwiązywaniu problemów podatkowych stanowi zauważalną tendencję w kształtowaniu „nowego oblicza” aparatu podatkowego. Rozwijają się nowe formy rozwiązywania konfliktów podatkowych – na drodze porozumień, negocjacji bez wchodzenia na sądową ścieżkę dochodzenia swoich racji. Jako wzorzec posłużyć może amerykańskie „*closing agreements*”, instytucja wykorzystywana w przypadkach niepewności co do interpretacji prawa zarówno przez podatnika, jak i aparat administracji. Dyskusje kończą się decyzją wymierzającą podatek w wysokości, która zaakceptowana jest wspólnie przez obie strony sporu: podatnika i organ podatkowy³⁹.

urzędnik zapewni, aby to nierówne traktowanie było usprawiedliwione obiektywnymi istotnymi właściwościami danej sprawy”.

³⁶ „1. Urzędnik będzie w szczególności unikać ograniczenia praw obywateli lub nakładania na nich obciążeń, jeżeli ograniczenia te lub obciążenia byłyby niewspółmierne do celu prowadzonych działań”.

³⁷ „1. W odniesieniu do każdej wydanej przez instytucję decyzji, która może mieć negatywny wpływ na prawa lub interesy pojedynczej osoby, należy podać powody, na których opiera się wydana decyzja; w tym celu należy jednoznacznie podać istotne fakty i podstawę prawną podjętej decyzji”.

³⁸ I. Lipowicz, *Prawo obywatela do dobrej administracji* [w:] *Państwo w służbie obywateli. Księga Jubileuszowa Jerzego Świątkiewicza*, Warszawa 2005, s. 112. Por. Z. Niewiadomski, *Czy prawo do dobrej administracji jest pojęciem normatywnym?* [w:] *Prawo do dobrej administracji – Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Warszawa-Dębe, 23-24 IX 2002, Warszawa 2003, s. 15.

³⁹ B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji...*, s. 22.

Administrowanie, a zwłaszcza „dobre administrowanie” zaczyna być postrzegane jako usługa świadczona przez państwo, a więc konieczne staje się jej skodyfikowanie, ujęcie w ramy przepisów, reguł prawnych. Stąd tendencja do wydawania dokumentów w dziedzinie dobrych praktyk administracyjnych, czy to normatywnych, czy *sticte* technicznych. Niektóre z przepisów będących częścią materii prawa unijnego wykazują dość silne korzenie z powszechnie akceptowanymi regułami moralności, życzliwości czy uprzejmości.

9. Podsumowanie

Okazuje się, że system ochrony praw podatnika zaczyna nabierać tempa i wigoru, nie tylko u zagranicznych sąsiadów, ale również i w Polsce. Możemy zacząć dostrzegać tendencje do stwarzania sytuacji, w których rzeczywiście państwo i jego aparat podatkowy, mimo uprzywilejowanej pozycji i przymiotu władczości, dąży do stworzenia prawdziwie godnych warunków dla funkcjonowania systemu ochrony praw podatnika. Stąd myślenie o podatniku jako „klienta” administracji, a co za tym idzie przyznanie mu jak największego zakresu praw i przywilejów, skorelowanych jednak odpowiednio z obowiązkami wobec samej administracji.

Podatnik bynajmniej nie pozostaje biernym widzem, ale coraz częściej i chętniej angażuje się w społeczne i polityczne dyskusje co do własnej pozycji prawnej wobec aparatu podatkowego. Co do jednego można być pewnym – każda ze stron zauważyła już problem i każda próbuje znaleźć najlepsze rozwiązanie dla siebie. Na razie jednak wydaje się, iż pracują raczej osobno niż wspólnie.

Widać jednak, iż rywalizacja na polu tworzenia systemu ochrony praw podatnika przynosi już pożądane efekty zarówno dla samego podatnika, jak i dla administracji. Korzyści niewątpliwie będą obopólne. Póki jednak jesteśmy w trakcie odkrywania i formułowania własnych potrzeb i dążeń, wypada pamiętać o wspomnianym na wstępie powiedzeniu, które dla potrzeb niniejszej pracy mogę sformułować krótko: „Podatniku, umiesz się bronić? – Broń się sam”.

Problemy implementacji prawa europejskiego do prawa krajowego w postępowaniu przed organami podatkowymi

1. Wstęp

Organy podatkowe stoją obecnie przed niezwykle trudnym zadaniem. Oprócz obowiązującego i stosowanego dotychczas prawa podatkowego krajowego, na horyzoncie pojawiły się nowe porządki prawne: prawo podatkowe europejskie oraz prawo podatkowe międzynarodowe. Skomplikowanemu procesowi inkorporacji do wewnętrznego systemu prawa podatkowego „obcych” porządków prawnych nie sprzyjają: dynamicznie zmieniające się ustawodawstwo krajowe, brak dostatecznego wykształcenia urzędników państwowych (którzy nie są merytorycznie przygotowani, aby podczas interpretowania zdarzeń prawnych zmierzyć się z trzema porządkami prawnymi) oraz często nieprecyzyjna implementacja dyrektyw unijnych.

Wszystko to może prowadzić do istotnych problemów podczas procesu wykładni prawa podatkowego. Należy pamiętać, że błędna interpretacja prawa „obcego” lub też jej brak, mogą prowadzić często do wydania decyzji pozornie zgodnej z prawem wewnętrznym, lecz sprzecznej z prawem europejskim lub międzynarodowym.

Tematem niniejszego komentarza będzie przedstawienie głównych zagadnień związanych z prawem podatkowym europejskim oraz w mniejszym stopniu z prawem międzynarodowym, zarys relacji pomiędzy tymi porządkami prawnymi a prawem polskim oraz główne problemy związane ze stosowaniem „zewnętrznych” przepisów podczas procesu wykładni wewnętrznego prawa podatkowego.

2. Europejskie prawo podatkowe – pojęcie, przesłanki i cele harmonizacji

Nie budzi wątpliwości, że z dniem 1 maja 2004 r. Polska, przystępując do Unii Europejskiej, poszerzyła swój system prawa o prawo unijne. Na porządek prawny UE

(*acquis communautaire*) składają się tzw. prawo pierwotne oraz prawo wtórne (pochodne). Źródłem prawa pierwotnego są traktaty ustanawiające Wspólnotę Europejską, a także traktaty zmieniające i uzupełniające, zawierane pomiędzy państwami należącymi do Wspólnoty. Co do zasady, charakteryzują się one bezpośrednią stosowalnością¹.

Głównym zadaniem Wspólnoty Europejskiej jest zapewnienie harmonijnego, zrównoważonego i trwałego rozwoju gospodarczo-społecznego. Zadanie to jest realizowane przez wiele działań, między innymi poprzez ustanowienie wspólnego rynku oraz unii gospodarczej i walutowej². Jako że prawo wspólnotowe ma ścisły związek z urzeczywistnianiem idei rynku wspólnotowego, konieczna jest harmonizacja na tym polu. Prawo wspólnotowe nie reguluje bowiem systemu podatkowego Unii Europejskiej – odnosi się ono jedynie do poszczególnych jego kwestii i w tym znaczeniu ma charakter regulacji szczątkowej³. Ponieważ prawo europejskie nie ma charakteru prawa wyłącznego oraz kompletnego, państwa członkowskie nie zrezygnowały ze swoich regulacji prawnych, lecz inkorporowały do nich „obcy” porządek prawny, zobowiązując się przy tym do dokonywania wykładni prawa wewnętrznego w zgodzie z prawem unijnym.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że poziom harmonizacji poszczególnych rodzajów podatków jest uzależniony od realizacji celów Unii Europejskiej. Przesądza to o tym, że proces ten jest mniej zaawansowany w odniesieniu do podatków bezpośrednich aniżeli pośrednich.

Generalnie, harmonizację można określić jako swojego rodzaju kompromis między stanem pożądanym a tym, co dało się rzeczywiście osiągnąć bez nadmiernego naruszania kompetencji narodowych w sferze podatkowej. Zgodnie z art. 93 traktatu ustanawiającego Unię Europejską, harmonizacja ustawodawstw może odnosić się tylko do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich. Istotne jest przy tym, że harmonizacja ta może być realizowana tylko w zakresie niezbędnym do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego⁴. Działania harmonizacyjne powinny być oparte na zasadzie subsydiarności (powinny być podejmowane wyłącznie wtedy, gdy cele w inny sposób nie mogłyby być przez państwa członkowskie osiągnięte) i proporcjonalności (poprzez stosowanie właściwych środków harmonizacyjnych, które będą konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu i jak najmniej uciążliwe).

Spełnieniu powyższych zasad w harmonizacji prawa podatkowego służą przyjęte metody: legislacyjne UE oraz działania państw członkowskich (z własnej inicjatywy),

¹ W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 365.

² *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską* (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.).

³ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 365.

⁴ L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2009, s. 259.

a także wspólne działania państw członkowskich, nawet jeśli nie mają formalnego charakteru⁵.

Podsumowując, stopień harmonizacji poszczególnych podatków jest immanentnie związany z głównymi celami realizowanymi przez Unię Europejską. To właśnie przesądza o tym, że o wiele bardziej zaawansowany jest proces ujednolicania przepisów regulujących transgraniczne zdarzenia prawa handlowego (a zatem podatków pośrednich) niż podatków bezpośrednich.

W związku z obowiązkiem uwzględniania przez organy podatkowe porządku prawnego Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego, powstają problemy dotyczące relacji tych porządków prawnych do prawa krajowego.

3. Prawo europejskie i międzynarodowe a prawo krajowe

Prawo Unii Europejskiej, mimo że często postrzegane jako autonomiczne, nie jest prawem znajdującym się w całkowitej izolacji w stosunku do innych porządków prawnych (w tym do prawa międzynarodowego). Poniżej postaram się przedstawić różnice w oddziaływaniu na porządek krajowy prawa unijnego oraz międzynarodowego.

Rozpocząć należy od stwierdzenia, że międzynarodowe prawo podatkowe jest dziedziną, której granice nie są zbyt jasno określone. Jego jądrem jest niewątpliwie problematyka unikania podwójnego opodatkowania – dotyczy jej chyba absolutna większość zarówno aktów prawnych, jak i opracowań z tej dziedziny. Niejako drugą stroną medalu jest kwestia zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania. Te dwa aspekty są ze sobą ściśle powiązane, chociażby z tego powodu, że są regulowane zazwyczaj tymi samymi umowami międzynarodowymi⁶.

Wyróżniającą cechą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest ich podwójny charakter prawny. Stanowią one zarówno instrument międzynarodowego prawa publicznego, jak i prawa wewnętrznego⁷.

Dychotomiczny charakter umów wyraża się zakorzenieniem postanowień międzynarodowych umów w regulacjach prawa wewnętrznego państw-stron tych umów. Istotną cechą norm zawartych w umowach jest to, że nie określają one właściwości prawa podatkowego jednego z państw, uznając, że każda z umawiających się stron ma suwerenne prawo do kształtowania obowiązku podatkowego w swoim prawie wewnętrznym⁸.

⁵ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 367.

⁶ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Dom organizatora, Toruń 2009, s. 475.

⁷ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 392.

⁸ *Tamże*.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę opierają się zasadniczo na wzorcu wypracowanym przez OECD, czyli tzw. konwencji modelowej OECD. Stanowi ona swego rodzaju wzór umowy, z którego państwa mogą korzystać przy negocjowaniu umów, co z resztą z reguły czynią.

Odnosząc się do różnic pomiędzy prawem międzynarodowym a unijnym, należy rozpocząć przede wszystkim od analizy celów prawa międzynarodowego i prawa unijnego. Podstawową zasadą prawa międzynarodowego w pierwszym rzędzie jest „suwerenna równość wszystkich członków” (art. 2 nr 1 *Karty Narodów Zjednoczonych*)⁹. Od klasycznego prawa międzynarodowego prawo unijne odróżnia się tym, że jego celem jest przede wszystkim integracja europejska¹⁰.

Kolejną różnicą jest moc wiążąca tych porządków prawnych. Umowa międzynarodowa (w przeciwieństwie do prawa unijnego) składa się z wzajemnych zgodnych oświadczeń woli państw, które wiążą jedynie partnerów traktatowych.

W prawie międzynarodowym, w odróżnieniu od prawa UE, brak reguł, instytucji i procedur, za pomocą których wspólnota międzynarodowa miałaby moc tworzenia norm bezwzględnie wiążących i których wykonywanie podlegałoby kontroli. Prawo międzynarodowe jest (zwłaszcza na tle prawa Unii) słabo zorganizowane¹¹.

Ponadto należy wskazać także na odmienności pomiędzy prawem międzynarodowym a unijnym w zakresie kontroli stosowania prawa. W stosunkach międzynarodowych nie ma bowiem zinstytucjonalizowanego systemu egzekwowania tego prawa. Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości i inne sądy międzynarodowe mogą rozwiązywać tylko i wyłącznie te spory, które państwa zgodziły się im dobrowolnie przekazać. Natomiast w przypadku europejskiego systemu prawnego, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest instytucją sądowniczą, której głównym zadaniem jest kontrola legalności aktów prawnych UE i zapewnienie jednolitej wykładni stosowania prawa unijnego¹².

Odmienne są także cele prawa podatkowego międzynarodowego oraz unijnego. Podatki pośrednie wywierają bezpośredni wpływ na wymianę handlową państw członkowskich, głównie z uwagi na to, że obciążają czynności faktyczne i prawne, w wyniku których następuje przesunięcie towarów i usług w poszczególnych fazach obrotu oraz

⁹ *Karta Narodów Zjednoczonych* sporządzona w San Francisco z 26 czerwca 1945 r. (Dz.U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90 z późn. zm.).

¹⁰ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex Warszawa 2010, s. 63-66.

¹¹ *Tamże*.

¹² *Tamże*.

płaszczyźnie terytorialnej¹³. Dlatego też proces harmonizacji podatków pośrednich służyć powinien usuwaniu przeszkód dla nieskrępowanego przepływu towarów i usług. Z kolei podatki bezpośrednie, szczególnie w zakresie opodatkowania dochodu przedsiębiorców, odgrywają coraz większą rolę z punktu widzenia wyboru miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i wpływają na przekształcenia strukturalne przedsiębiorców czy też wielkość angażowanego kapitału. To powoduje, że za cel harmonizacji podatków dochodowych w UE stawia się eliminowanie ich negatywnego wpływu na treść stosunków gospodarczych w odniesieniu do transakcji transgranicznych, związanych z transferem kapitału pomiędzy spółkami macierzystymi a ich filiami (spółkami zależnymi) w innych państwach członkowskich¹⁴.

Istotne różnice wynikają także ze sposobu oddziaływania prawa europejskiego oraz międzynarodowego na prawo krajowe. Prawo europejskie bowiem (zgodnie z zasadą bezpośredniego oddziaływania), o ile jest wystarczająco skonkretyzowane, nie wymaga wprowadzania przez ustawodawcę krajowego reguł pozwalających na stosowanie tego prawa. Podatnik ma zatem prawo powołać się bezpośrednio na normę prawa unijnego. Prawo międzynarodowe natomiast nie zawiera wytycznych dotyczących sposobu inkorporacji jego norm do porządku krajowego. Aby móc powołać się na normę prawa międzynarodowego podatkowego (a dokładniej na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania), musi istnieć podstawa prawna w prawie wewnętrznym.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że choć prawo międzynarodowe i europejskie to odrębne porządki prawne, oddziałują one w równym stopniu na prawo wewnętrzne. Organ podatkowy nie ma możliwości powołania się na przepisy prawa krajowego w przypadku, gdy te porządki prawne traktują dane zdarzenie prawne inaczej niż prawo wewnętrzne. Wykładnia przepisów prawa podatkowego w zgodzie z prawem „obcym” rodzi bardzo duże problemy praktyczne, co postaram się przedstawić poniżej.

4. Główne problemy praktyczne

Zgodnie z zasadą bezpośredniego obowiązywania (skutku) prawa wspólnotowego, normy tego prawa stają się automatycznie, od momentu ich wejścia w życie, częścią porządku prawnego państw członkowskich, bez potrzeby ich inkorporacji i funkcjonują obok norm prawa krajowego. Konsekwencją tego jest bezpośrednie stosowanie ich przez sądy i organy administracyjne państw członkowskich, które obowiązane są działać na podstawie norm krajowych i unijnych przy wydawaniu aktów indywidualnych

¹³ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 92.

¹⁴ *Tamże*.

i normatywnych¹⁵. Bezpośredni skutek oznacza, że normy prawa wspólnotowego mogą stanowić samodzielne źródło praw lub obowiązków jednostek i w postępowaniu przed organami państwowymi jednostki uprawnione są do powoływania norm prawa wspólnotowego.

Podkreślić należy, że nie wszystkie jednak normy prawa wspólnotowego posiadają walor bezpośredniej skuteczności. Aby przyznać danym normom wspólnotowym bezpośrednią skuteczność, wymagane jest, by przepisy, w których te normy są zawarte, były wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, a możliwość ich zastosowania nie była uzależniona od dalszych działań ze strony instytucji wspólnotowych albo organów państw członkowskich¹⁶.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie tylko organy podatkowe, ale także i ustawodawca zobowiązani są do implementacji i wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym. Poniżej przedstawię dwa etapy, podczas których, moim zdaniem, organy podatkowe oraz ustawodawca napotykają szczególne trudności.

*1) Etap stanowienia prawa podatkowego (przygotowanie założeń, jakie się chce osiągnąć, realizacja zakładanych celów w postaci przygotowania konkretnych zapisów aktu normatywnego)*¹⁷.

W Polsce podstawową rolę w procesie wdrażania prawa unijnego pełni ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej w Unii Europejskiej¹⁸.

Dla porządku należy też zaznaczyć, że projektowanie założeń ustaw postawiono służbom resortowym, natomiast opracowanie projektów legislacyjnych powierzono Rządowemu Centrum Legislacyjnemu. Instytucja ta ma również za zadanie analizować orzecznictwo TSUE, w szczególności w zakresie wpływu na polski system prawa, a także współdziałać z ministrem właściwym do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej w sprawie dostosowania prawa polskiego do prawa UE i jego wykonania.

W związku z tym (oraz z wcześniej poczynionymi rozważaniami) prawo międzynarodowe podatkowe nie wymaga implementacji do wewnętrznego porządku krajowego. Prawo europejskie natomiast, jeśli nie jest wystarczająco skonkretyzowane, wymaga

¹⁵ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej*, Oficyna Warszawa 2009, s. 47.

¹⁶ S. Biernat, *Prawo Unii Europejskiej a parwo państw członkowskich* [w:] J. Barcz (red.) *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 245.

¹⁷ www.razemkuprzedsiebiorczosci.powiatleczynski.pl/pobierz.php?id=3076.

¹⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej w Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 52, poz. 515 ze zm.).

wydania aktu krajowego. W tym momencie rolę nadrzędną odgrywają organy ustawodawcze, których zadaniem jest ustanowienie aktu będącego nie tylko zwykłym przetłumaczeniem aktu unijnego, lecz zaprojektowanie regulacji, które mają na celu osiągnięcie takich samych (lub przynajmniej podobnych) skutków do tych zamierzonych przez dyrektywę. Organy ustawodawcze nie zawsze sobie zdają z tego sprawę i pomimo dobrze przygotowanych merytorycznie organów pomocniczych nie radzą sobie z transpozycją prawa unijnego do porządku krajowego. To wszystko wywołuje problemy podczas stosowania prawa podatkowego, a adresaci przepisów w związku z niską ich jakością mają bardzo często trudności z jego interpretacją.

2) Etap stosowania prawa.

Na etapie stosowania prawa podatkowego przez organy zdecydowanie największym problemem jest, oprócz niejasnych regulacji, brak dostatecznego wykształcenia urzędników państwowych. Brak obowiązkowego systemu szkoleń czy obowiązku stałego podnoszenia kompetencji skutkuje często bardzo niską jakością wydawanych decyzji. Nie jest także obce zjawisko wydawania aktów administracyjnych w oparciu o przepisy krajowe, które są sprzeczne z prawem europejskim (i międzynarodowym). Często także, pomimo pozornej zgodności z „zewnętrznymi” porządkami prawnymi, skutek osiągany decyzją jest inny aniżeli zamierzenie ustawodawcy unijnego.

Biorąc pod uwagę powyższe, niemożliwym jest stosowanie prawa unijnego oraz podatkowego bez „pomocy” ze strony ustawodawcy. Nie można bowiem wymagać od urzędnika, aby podczas procesu wykładni prawa podatkowego musiał niejako przy okazji dokonywać transpozycji prawa unijnego do porządku krajowego. Jednakże w przypadku umów międzynarodowych oraz dyrektyw posiadających bezpośredni skutek, dla zaniechania stosowania czy też niewłaściwego stosowania prawa nie można znaleźć usprawiedliwienia.

W celu pomocy urzędnikom oraz podatnikom w zrozumieniu porządków prawa podatkowego Unii Europejskiej oraz międzynarodowego powołano instytucje, które w skrócie przedstawiam poniżej.

5. Instytucje pomocnicze

Niewątpliwie najistotniejszą rolę podczas procesu interpretacji prawa podatkowego pełni orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Kompetencje TSUE są bardzo rozległe i niezależne od kompetencji sądów krajowych. W szczególności Trybunał jest właściwy do orzekania w kwestii wykładni wspólnotowych przepisów prawnych w trybie prejudycjalnym. Należy podkreślić, że działalność Trybunału (w tym

wprowadzanie zasad ogólnych prawa unijnego), zapewnia spójność w stosowaniu prawa podatkowego. W związku w powyższym można stwierdzić, że w tym znaczeniu Trybunał jest instytucją nie tylko stosującą prawo wspólnotowe, ale także współstanowiącą to prawo.

Na poziomie krajowym instytucją pomocniczą mającą na celu zagwarantowanie pewności wykładni prawa podatkowego podatnikom są interpretacje indywidualne wydawane przez Ministra Finansów. Choć wiążą one jedynie w konkretnych przypadkach, są one *sui generis* drogowskazem w stosowaniu oraz interpretacji prawa podatkowego. Choć jest to instytucja niezwykle dla podatników (oraz organów) przydatna, należy zwrócić uwagę na to, że często jakość wydawanych interpretacji jest bardzo niska. Duża powtarzalność wydawanych aktów, niskie koszty ewentualnej przegranej (podczas sporu w sądzie) i przede wszystkim profiskalne podejście organów podatkowych sprawiają, że nierzadko sądy administracyjne uchylają interpretacje indywidualne, zwracając uwagę na błędy w stosowaniu prawa.

Kolejną przydatną (tym razem dla organów) instytucją jest możliwość wymiany informacji pomiędzy organami administracji podatkowej. Związana ona jest zarówno z prawidłowym funkcjonowaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i harmonizacją podatków w ramach UE. Jest ona także jednym z instrumentów zapobiegania zjawiskom, takim jak uchylanie się od opodatkowania oraz unikanie opodatkowania w skali międzynarodowej. Tryb i zasady wymiany informacji podatkowych uregulowane są zarówno w umowach międzynarodowych (dwustronnych) jak i w wielostronnych (np. *Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych*), a także w prawie wspólnotowym¹⁹. Możliwość wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi zapewnia zatem szybkie przekazywanie informacji pomiędzy krajami, co pozwala na całościowe zbadanie stanów faktycznych, które w dalszej kolejności będą przeanalizowane pod kątem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania czy też dyrektyw unijnych.

Instytucja wzajemnego porozumiewania się jest instytucją ustanowioną przez niemal wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte na konwencji modelowej OECD. Przewidują one procedurę wzajemnego porozumiewania, której celem jest przezwyciężenie trudności powstających w toku ich stosowania. Przepisy te zawierają postępowania prowadzące do realizacji tego celu. Pierwsze z nich to postępowanie porozumiewawcze *sensu stricto*, którego celem jest eliminacja niezgodnego z postanowieniami umów opodatkowania. Druga procedura ma charakter konsultacyjny, ale odnosi się do rozstrzygania problemów dotyczących interpretacji lub stosowania

¹⁹ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 422.

postanowień umownych. Trzecia procedura ma również charakter konsultacyjny, ale jest stosowana jedynie w przypadkach nieuregulowanych w umowach międzynarodowych²⁰.

Procedura wzajemnego porozumiewania stwarza możliwość polubownego rozstrzygnięcia zaistniałych nieprawidłowości bez względu na to, na jakim etapie postępowania wewnętrznego znajduje się dana sprawa. Jeżeli wynik zakończonej procedury ma wpływ na treść prawomocnej decyzji, jest to podstawa do wznowienia postępowania²¹.

6. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że pomimo wprowadzenia szeregu instytucji mających na celu poprawę poziomu wykładni prawa podatkowego organy w dalszym ciągu dokonują wykładni prawa podatkowego nie zważając na regulacje „zewnątrzne”.

Moim zdaniem, o ile stosowanie prawa międzynarodowego podatkowego, z racji mniej skomplikowanych regulacji, odbywa się w sposób bardziej sprawny, prawo unijne w dalszym ciągu pozostaje często błędnie interpretowane lub nie jest interpretowane w ogóle. Przyczyn tej sytuacji należy upatrywać w niskich kompetencjach urzędników, błędnych implementacjach dyrektyw czy też w zbyt dynamicznie zmieniającym się stanie prawnym wewnętrznym. To wszystko powoduje powstanie stanu niepewności co do prawa i bez wątpienia ma fatalne skutki tak dla obrotu gospodarczego, jak i dla oceny działalności organów podatkowych (oraz szeroko pojmowanej administracji) przez podatników.

²⁰ W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 412.

²¹ Art. 240 § 1 pkt 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako zabezpieczenie interesu prawnego podatnika

Zagadnienie interpretacji indywidualnych zostało uregulowane w dziale I rozdziale 1a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, zatytułowanym *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*. Analizując instytucję interpretacji indywidualnych, warto zwrócić szczególną uwagę na fakt, że jest to pewna forma udzielenia informacji. Nie wiąże się ona z przyznaniem, stwierdzeniem lub uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa, a zatem nie jest konkretyzacją uprawnienia lub obowiązku ciążącego na podatniku. Nie może ona doprowadzić do wykreowania ani skonkretyzowania obowiązku podatkowego, jego zniesienia bądź ograniczenia². Z tego powodu ani organy podatkowe, ani też osoby, które otrzymały interpretację, nie mają obowiązku zachowania się zgodnego z jej treścią. Podatnik nie jest związany treścią interpretacji podatkowej, może więc swobodnie decydować, czy postąpi zgodnie z udzieloną przez organ informacją lub wedle własnych poglądów, narażając się tym samym na spór z organem podatkowym³. Słuszny wydaje się pogląd, zgodnie z którym na etapie uzyskiwania interpretacji podatkowej dochodzi do niewiążącej zarówno organ, jak i podatnika-wnioskodawcę, wymiany poglądów. Natomiast późniejsze zastosowanie się przez podatnika do twierdzeń zawartych w interpretacji, chociażby na etapie składania deklaracji podatkowej, może rodzić określone konsekwencje⁴. Istotnym zagadnieniem z punktu widzenia podatnika jest walor ochronny interpretacji indywidualnych.

Skutki zastosowania się wnioskodawcy do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zostały uregulowane w art. 14k–14n OP. Zgodnie z art. 14k § 1 OP zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego

¹ T.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. ; akt ten będzie dalej powoływany jako OP.

² B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. TNOiK, Toruń 2007, s. 97.

³ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, wyd. ODDK, Gdańsk 2008, s. 31.

⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 97-98.

uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Przepis ten wprowadza zasadę, zgodnie z którą zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić. Znajduje on zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, jak też po jej doręczeniu⁵. Warto zauważyć, że ochrona wnioskodawcy dotyczy okresu przed zmianą interpretacji indywidualnej lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Datą zmiany interpretacji indywidualnej jest data doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji⁶. W przypadku uchylenia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny, okres ochronny trwa do chwili doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu, a zatem to na wnioskodawcy ciąży obowiązek ustalenia terminu doręczenia tego odpisu. Przyjęte rozwiązanie wydaje się być niekorzystne dla podatnika. Ustawodawca mógł bowiem uregulować tę kwestię w taki oto sposób, aby odpis prawomocnego orzeczenia sądu otrzymywał zarówno organ wydający interpretację, jak i wnioskodawca, lub wprowadzając, jak w art. 14m § 4 OP obowiązek poinformowania podatnika przez organ o dacie doręczenia odpisu orzeczenia.

Warto zauważyć, iż zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej⁷. Wydaje się, że chodzi tutaj o sytuację, kiedy organ w prowadzonym postępowaniu podatkowym nie uwzględni treści interpretacji lub też całkowicie ją pominie. Przyjęta konstrukcja jest bardzo korzystna dla wnioskodawcy. Nie pozwala bowiem organom na ignorowanie stanowiska podatnika, wynikającego z wydanej przez organ podatkowy interpretacji.

Kwestią problematyczną, w kontekście art. 14k § 1, jest niedoprecyzowanie zwrotu „nie może szkodzić”, co skutkuje niejednołitą wykładnią i powoduje pewne trudności również na gruncie stosowania prawa⁸. Wydaje się, że ustawodawca powinien być tutaj bardziej drobiazgowy i wyraźnie określić zakres ochrony, o którym mowa w art. 14 § 1 OP. Abstrahując jednak od sporów doktrynalnych, należy wyraźnie zaakcentować, iż zakres ochrony podatnika-wnioskodawcy jest zróżnicowany. Część negatywnych konsekwencji,

⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

⁶ C. Kosikowski, L. Etel i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 175.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Więcej patrz *Ordynacja podatkowa* pod red. H. Dzwonkowskiego, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 208-210.

które nie mogą dotknąć jego osoby, wskazuje art. 14k § 3 OP⁹. Zgodnie z powołanym przepisem, w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Z treści art. 14k § 3 wynika, że określone w nim skutki zastosowania się do interpretacji nie dotyczą sytuacji, gdy interpretacja indywidualna zostanie uchylona przez sąd administracyjny.

Słusznym wydaje się pogląd, zgodnie z którym pominięcie omawianego przypadku wyeliminowania interpretacji indywidualnej stanowi przejaw braku konsekwencji ustawodawcy, a nie efekt jego celowych działań. Jeżeli wolą ustawodawcy było objęcie ochroną także wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji indywidualnej następnie uchylonej przez sąd administracyjny (jak wynika to z treści art. 14k § 1 OP), to skutki prawne takiego zachowania powinny być takie same jak w przypadku zmiany interpretacji lub jej nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej¹⁰.

Analizowany powyżej art. 14k OP ma charakter ogólny. Znajduje zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, jak też po jej doręczeniu¹¹. A zatem niezależnie, czy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, czy też po jej doręczeniu, w każdym z tych przypadków w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca całkowicie zrezygnował ze zróżnicowania skutków zastosowania się do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zależności od momentu wystąpienia skutków podatkowych związanych ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji. Jak stanowi art. 14l OP, w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku

⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

¹⁰ A. Kabat [w:] S. Babiarz, B. Dauter i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2011, s. 132-133.

¹¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

zapłaty podatku. W sytuacji bowiem, kiedy podatnik podjął określone działania, a następnie wystąpił z wnioskiem o interpretację indywidualną i zastosował się do niej, nie może on podlegać pełnej ochronie prawnej, ponieważ interpretacja ta nie wpływała na jego działania kształtujące stan faktyczny, skoro miał on miejsce przed otrzymaniem interpretacji indywidualnej. Brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy zastosowaniem się podatnika do interpretacji, a obowiązkiem podatkowym oraz wynikającym z niego zobowiązaniem podatkowym. W tym przypadku podatnik nie może oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku¹². Organ podatkowy prowadzący postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, gdy stwierdzi, że zachowanie się przez podatnika odpowiadało treści interpretacji i doprowadziło do powstania zaległości podatkowej, określi kwotę zobowiązania podatkowego, ale nie będzie mógł naliczyć odsetek za zwłokę¹³. Podatnik podlegał będzie także ochronie przewidzianej w art. 14k § 3 OP. Reasumując, gdy zainteresowany zachowa się zgodnie z treścią interpretacji, która została wydana dopiero po zajściu zdarzenia rodzącego skutki podatkowoprawne, nie będzie on ponosił negatywnych konsekwencji tego zdarzenia, o których mowa w art. 14k OP, poza jedną – zapłatą kwoty podatku¹⁴.

Przepisem normującym konsekwencje określonego zachowania osoby zainteresowanej w sytuacji, gdy osoba ta zachowała się zgodnie z treścią interpretacji, która została jej doręczona przed zaistnieniem zdarzenia, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, jest art. 14m OP. Jak stanowi § 1 powołanego artykułu, zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli: zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po doręczeniu interpretacji indywidualnej. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku jest więc następstwem zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która uległa zmianie lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Warto zwrócić uwagę, że istnieje korelacja pomiędzy uprawnieniem zobowiązanego do powstrzymania się z zapłatą podatku, a obowiązkiem organów podatkowych powstrzymania się od przymusowego wyegzekwowania zobowiązania podatkowego.

¹² R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, wyd. Unimex, Wrocław 2011, s. 141-142.

¹³ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 100-101.

¹⁴ *Ibidem*, s. 101.

Przesłankami warunkującymi skorzystanie z tego zwolnienia jest nieprawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego, będące następstwem zastosowania się do interpretacji oraz nie wystąpienie stanu faktycznego będącego przedmiotem interpretacji w momencie doręczenia interpretacji podatkowej¹⁵. Mają one charakter kumulatywny, a zatem muszą być spełnione łącznie.

Skutkiem natomiast tak sformułowanego art. 14m § 1 jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w takim zakresie, w jakim interpretacja stała się przyczyną sprawczą powstania stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Warto zwrócić uwagę, że skutki prawne analizowanej interpretacji nie powinny być wiązane z niepowstaniem zobowiązania podatkowego, a z wykonaniem zobowiązania podatkowego (jego wygaśnięciem)¹⁶. Oto bowiem art. 59 § 1 pkt 10 OP stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m OP.

Istotną kwestią, wymagającą rozważenia, jest zakres zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Otóż zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku następuje w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Dotyczy więc ono wyłącznie tej części kwoty zobowiązania podatkowego, która nie została uiszczona w związku z treścią interpretacji. Jest to kwota, która stanowi różnicę pomiędzy kwotą należną w związku z powstaniem zobowiązania podatkowego wskutek zajścia będącego przedmiotem interpretacji a kwotą zobowiązania, którą, zdaniem Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji, należy uiścić w związku z zajściem tego zdarzenia¹⁷.

Zwolnienie przewidziane w art. 14m OP obejmuje w przypadku rocznego rozliczenia podatków okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, a w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków – okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności oraz kwartał następny. Natomiast w sytuacji, kiedy podatnik rozlicza się miesięcznie, zwolnienie, o którym mowa, obejmuje okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności

¹⁵ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja*..., s. 143.

¹⁶ *Ibidem*, s. 143-144.

¹⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja*..., s. 104.

oraz miesiąc następny¹⁸. Jest to pewien bufor dla podatnika, pozwala bowiem na zweryfikowanie stanowiska i dostosowanie go do zaistniałej sytuacji (zmiany lub uchylenia interpretacji) bez potrzeby podejmowania nagłych i nieprzemyślanych decyzji.

Pozytywnie należy odnieść się również do § 3 analizowanego artykułu. Oto bowiem ustawodawca stanowi, iż na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określa wysokość nadpłaty¹⁹. Ponadto, organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia uchylającego interpretację indywidualną, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji²⁰. Powyższe rozwiązanie stanowi ogromne ułatwienie dla podatnika. Warto zaznaczyć, że jest to obowiązek organu, co pozytywnie wpływa na działania organów administracji podatkowej w zakresie informowania podatnika. Niestety, ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do interpretacji, które dotyczą zdarzeń przyszłych. W przypadku interpretacji, których przedmiotem jest zdarzenie przeszłe, ustawodawca nie przewidział informowania podatnika na wzór art. 14m § 4.

Analizując art. 14m OP nie sposób pominąć poziom jego legislacji. Można bowiem dopatrzeć się pewnej niekonsekwencji ustawodawcy. W § 1 mowa jest bowiem wyłącznie o zastosowaniu się do interpretacji indywidualnych, następnie zmienionych lub nieuwzględnionych w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Brakuje natomiast prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację. Tymczasem w § 2 traktującym o okresach, które obejmuje zwolnienie z art. 14m, ustawodawca wprowadza obok zmiany i nieuwzględnienia interpretacji także ich uchylenie prawomocnym orzeczeniem sądu. Powstaje zatem pytanie, w jakim celu ustawodawca w § 2 wprowadził okres m.in. do końca roku podatkowego, w którym doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, jeżeli w myśl § 1 ustawodawca wprowadza ochronę wyłącznie w zakresie zmiany lub nieuwzględnienia interpretacji indywidualnej. Wydaje się, że mamy do czynienia z oczywistym błędem legislacyjnym, który należałoby skorygować.

Regulacje dotyczące skutków prawnych zastosowania się do interpretacji indywidualnej oraz zastosowanie się do interpretacji skutkujące zwolnieniem z obowiązku zapłaty podatku stosuje się odpowiednio w przypadku zastosowania się przez spółkę do

¹⁸ Art. 14m § 2 pkt 1-3 OP.

¹⁹ Art. 14m § 3 OP.

²⁰ Art. 14m § 4 OP.

interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki w zakresie dotyczącym działalności tej spółki oraz zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa, wydanej przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy²¹. W powyższych przypadkach zmienioną interpretację indywidualną doręcza się odpowiednio spółce, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej²². Warto zauważyć, iż warunkiem uzyskania ochrony jest w tej sytuacji wskazanie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przyszłej spółki, oddziału lub przedstawicielstwa.

Mówiąc o walorach ochronnych interpretacji indywidualnych, warto również odnieść się do bierności organów podatkowych w zakresie ich wydawania. Otóż w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie (nie później niż 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku) uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie²³.

Podsumowując, należy zauważyć, iż ustawodawca zróżnicował sytuację prawną podmiotu w zależności od tego, czy interpretacja indywidualna dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, czy też zdarzeń przyszłych. W tym drugim przypadku ochrona interesu prawnego podatnika jest pełniejsza. Wydaje się więc, że korzystniej jest występować z wnioskiem o interpretację indywidualną przed podjęciem określonych działań będących przedmiotem interpretacji. Ponadto, mimo pewnych niedoskonałości i wskazanych postulatów zmian, należy docenić rolę, jaką pełnią obecnie interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Stanowią one ważny instrument w relacjach pomiędzy podatnikiem, a organem podatkowym. Odpowiednio wykorzystane mogą okazać się niezwykle cennym narzędziem i elementem planowania podatkowego firmy.

²¹ Art. 14n § 1 pkt 1-2 OP.

²² Art. 14n § 2 OP.

²³ Art. 14o § 1 OP.

Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku

(Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)

1. Wprowadzenie

Instytucja przedawnienia występuje zasadniczo w każdej gałęzi prawa, w prawie podatkowym również. Jej istotą jest zmiana stosunków prawnych poprzez fakt upływu czasu. W poszczególnych gałęziach prawa upływ ściśle określonego czasu niesie skutek w postaci wygaśnięcia, powstania lub zmiany treści prawa. Celem wprowadzenia niniejszej regulacji była chęć uporządkowania stosunków prawnych, dla których upływ czasu ma istotne znaczenie jako element kształtujący ich formę i istotę. Dla podatników wiąże się to z zakazem wymiaru zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji z brakiem obowiązku zapłaty.

Od dnia 1 stycznia 2007 r. obowiązują jednak znowelizowane przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych wprowadzone jedną ustawą nowelizującą. Nowelizacja ta upoważniła właściwe organy podatkowe do stosowania sankcyjnych, bo aż 20-procentowych stawek¹, z tytułu czynności przedawnionych rodzących skutek podatkowy we wspomnianych podatkach, a niezgłoszonych do opodatkowania. Tak wysoka stawka jest stosowana zatem, jeśli podatnik powoła się na darowiznę czy

¹ Coraz częściej pojawiają się głosy w doktrynie (R. Mastalski, B. Brzeziński), że prawo podatkowe nie jest właściwe do stosowania kar, nawet o naturze daninowej. Mówiąc prościej, wskazuje się, że skoro ustawodawca wykształcił taką dziedzinę prawa, jaką jest prawo karne skarbowe, to ona pozostaje właściwa do stosowania kar wobec niewywiązujących się z obowiązków podatników. Natomiast w kręgu zainteresowań samego prawa podatkowego winna być jedynie materia normująca stosunek zobowiązaniowy podatnika.

pożyczkę w trakcie postępowania lub kontroli przed organami podatkowymi, a należny podatek od tej darowizny nie został zapłacony. Choć podatnicy mogliby sądzić, że upływ określonego czasu niesie zwolnienie z zapłaty podatku, to niejako obok zasadniczej istoty przedawnienia dochodzi do powstania obowiązku podatkowego po raz drugi – z tytułu czynności, wobec której obowiązek podatkowy już raz powstał, ale podatnik nie dopełnił wymaganego ustawą zgłoszenia.

Intencją ustawodawcy była walka z tzw. szarą strefą, chęć ukrócenia podatkowo niepożądanych działań podatników, którzy to w trakcie kontroli dokonywanej przez organy podatkowe mają problem z udokumentowaniem pochodzenia środków finansowych, zwłaszcza w sprawach tzw. dochodów ze źródeł nieujawnionych. Niemniej, realizacja tego celu, niestety, odbiega od założeń ustawodawcy. Organy podatkowe stosują przywołaną regulację do bardzo szerokiego obszaru zdarzeń, a samo brzmienie tych przepisów rodzi ogromne problemy interpretacyjne. Z jednej bowiem strony, podatnicy, otrzymując decyzje ustalające wysokość zobowiązania z zastosowaniem 20% stawki w podatku od spadków i darowizn czy też podatku od czynności cywilnoprawnych, powołują się na okres przedawnienia. Z drugiej strony, organy podatkowe każdorazowo stosują sankcyjną stawkę, gdy tylko wykryją niezgłoszoną do opodatkowania pożyczkę lub darowiznę. Po trzecie, w doktrynie, a także w orzecznictwie sądowym podnosi się, że użyte przez ustawodawcę sformułowanie „powołać się na pożyczkę” lub „powołać się na darowiznę” oznacza wyjątkową, ściśle określoną czynność podatnika, inną niż np. „złożenie oświadczenia” czy też „ujawnienie”². Wreszcie po czwarte, w praktyce podatkowej odnaleźć można stanowisko mówiące o odnowieniu obowiązku podatkowego czy też o powstaniu drugiego obowiązku podatkowego wbrew brzmieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa.

Celem niniejszych rozważań zatem jest próba wyklarowania przesłanek zastosowania procedury wymiaru zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu wyższej stawki oraz dookreślenia, czym jest, o ile w ogóle istnieje instytucja odnowienia obowiązku podatkowego, w związku z powołaniem się podatnika na przedawnioną czynność podlegającą pod regulację ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o czynności cywilnoprawnych. Z uwagi na mnogość kwestii spornych w procesie wykładni i stosowania wskazanych przepisów przez organy podatkowe, aby móc dokonać powyższego, należy scharakteryzować oba te podatki pod kątem powstawania obowiązków i zobowiązań, dokonać analizy i wskazać rolę instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, a następnie prześledzić stanowiska zajmowane w przedmiotowej materii zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne.

² Np. wyroki WSA w Gorzowie Wlkp. powołane powyżej oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Ol 658/09, <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

2. Charakterystyka podatku od spadku i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych

Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn reguluje ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768 ze zm.), zwana dalej u.p.s.d. Doktrynalnie klasyfikuje się ten podatek jako majątkowy, gdyż istotą ekonomiczną tej daniny jest przysporzenie majątkowe³ – otrzymanie darowizny lub spadku, czyli przyjęcie jakiegoś majątku pod tytułem darmym⁴.

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 1 u.p.s.d., opodatkowaniu podlega nabycie wyłącznie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu, nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności. Podatkowi temu podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek śmierci uczestnika.

Na podstawie art. 5 ustawy obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych, czyli na obdarowanym lub spadkobiercy. Wskazać należy, że charakterystyczne dla konstrukcji prawnej analizowanego podatku jest uzależnienie jego wysokości od powiązań osobistych pomiędzy dwoma podmiotami: darczyńcą czy spadkodawcą a obdarowanym czy spadkobiercą. Zatem, oprócz klasycznych elementów konstrukcyjnych podatku, takich jak podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka i ulgi, występuje tu także element osobowy (osobisty) podatnika.

Ustawodawca wskazał na trzy grupy podatkowe tego podatku. Wysokość podatku ustala się w zależności od przyporządkowania podatnika do danej grupy podatkowej.

³ Należy wskazać, że fakt przyrostu majątku podatnika leży na styku zainteresowań dwóch podatków. Bowiem, podatek dochodowy – zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych – oparty na jest na zasadzie opodatkowania całości czystego dochodu uzyskanego przez podatnika w trakcie roku podatkowego, co do zasady, bez względu na jego źródło pochodzenia, o ile jest ono zgodne z prawem, a zatem także uzyskane w wyniku spadku lub darowizny. Można ustalić, że o ile opodatkowanie koncentruje się na samym przyroście majątku, to spadki i darowizny można objąć podatkiem dochodowym. Wtedy jednak, gdy istotnym elementem konstrukcji prawnej podatku staje się powiązanie osobiste i rodzinne pomiędzy podmiotami, zastosowanie będzie mieć specjalny podatek od przyrostu majątkowego, jakim jest właśnie podatek od spadków i darowizn.

⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 606 i n.

Zaliczenie to następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Osobisty charakter podatku od spadków i darowizn uwidacznia się także w konstrukcji taryfy podatkowej, gdzie ustawodawca zastosował progresywną taryfę szczeblową stawek, uzależniając wysokość stawki wobec danego zdarzenia rodzącego skutki podatkowe od wielkości podstawy opodatkowania i od faktu, w której grupie znajduje się podatnik.

Kluczowym dla niniejszych rozważań jest moment powstawania obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze darowizny zasadniczo powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń.

Jednakże, zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Ponadto, na podstawie art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony.

Zatem, aby prawidłowo zastosować powyższy przepis, należy ustalić moment powstania obowiązku podatkowego. Choć powyższe regulacje wydają się nie wywoływać sprzeczności interpretacyjnych, niemniej w praktyce okazuje się, że organy podatkowe dokonują nadużyć w zakresie subsumcji stanu faktycznego pod prawidłowe przepisy prawa w tym zakresie.

Z kolei podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi materię regulacji ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. 2010 r., Nr 101, poz. 649 ze zm.), zwana dalej u.p.c.c. W literaturze przedmiotu klasyfikuje się go jako podatek bezpośredni, od odpłatnego nabycia praw majątkowych⁵, stanowiący

⁵ Tym też różni się od podatku od spadków i darowizn, który stanowi odrębne unormowanie nieodpłatnego nabycia praw majątkowych (tj. nieodpłatnego powiększenia majątku). Szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wrocław 2011, s. 606.

tym samym podatek od nieprofesjonalnego obrotu majątkiem, co z kolei odróżnia go od podatku VAT.

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych na mocy art. 1 ustawy podlegają m.in. umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, umowy darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, umowy dożywocia, umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności, umowy depozytu nieprawidłowego, umowy spółki. Co do zasady, obowiązek podatkowy ciąży na podmiocie zyskującym dane prawo majątkowe, a w przypadku umowy zamiany na obu tych podmiotach bądź też w przypadku umów spółki cywilnej – na współnikach, a pozostałych umów – na spółce.

Stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych są różnorodne, to znaczy występują zarówno stawki kwotowe, a także procentowe, przy czym wysokość punktów procentowych zależy od danej czynności. I tak dla przykładu stawka z tytułu umowy pożyczki, zasadniczo, wynosi 2% wartości pożyczki, a umowa spółki 0,5% wartości wnoszonych wkładów.

W omawianym podatku ustawodawca zastosował technikę samoobliczenia podatkowego, a także – podobnie jak w podatku od spadków i darowizn – możliwość obliczenia i poboru przez płatnika, tj. notariusza.

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Jednakże regulacja zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 4 wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje także z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zwrócić uwagę na pojawiającą się instytucję odnowienia obowiązku podatkowego. Do warunków zaistnienia instytucji odnowienia obowiązku podatkowego należy przede wszystkim fakt niezgłoszenia do opodatkowania danej czynności (pożyczki) oraz upływ 5 lat, tj. upływ terminu przedawnienia. Przesłanką decydującą o momencie powstania obowiązku podatkowego na gruncie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. w odniesieniu do umowy pożyczki jest chwila dokonania tej czynności cywilnoprawnej. Z kolei czynność cywilnoprawna jest dokonana z chwilą realizacji jej wszystkich elementów (umowa pożyczki – art. 720 k.c.).

Jednocześnie w obu ustawach podatkowych nie uregulowano instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego z tego tytułu. Oznacza to, że należy w tym zakresie stosować przepis art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, ustalający 5-letni termin przedawnienia.

Na tle ogólnej charakterystyki obu świadczeń podatkowych szczegółowej analizy wymaga rozwiązanie wprowadzone w obu przedmiotowych ustawach podatkowych, dopuszczające możliwość powtórnego – pomimo upływu znacznego okresu – powstania obowiązku podatkowego. Wspomniane rozwiązanie znajduje zastosowanie wtedy, gdy podatnik nie dopełnił wymaganych obowiązków formalnych, a ponadto powołał się na darowiznę lub pożyczkę sprzed kilku lub kilkunastu lat.

Należy zatem rozważyć, jakie skutki dla podatnika niesie upływ okresu przedawnienia i czy ma ono wpływ na tzw. instytucję odnowienia obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych.

3. Skutki przedawnienia w prawie podatkowym

Kwestię przedawnienia w prawie podatkowym reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.). Należy jednak wskazać, że instytucja ta nie ma jednolitego charakteru, bowiem mówiąc o przedawnieniu w prawie podatkowym można mieć na myśli przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego regulowane art. 68 i 69 tego aktu, a także przedawnienie zobowiązania podatkowego na mocy art. 70 i 70a Ordynacji.

Powyższy podział odnajduje potwierdzenie w judykaturze, tak np. NSA w wyroku z dnia 19 marca 2010 r. o sygn. II FSK 1705/08⁶, gdzie sąd uznał, że „przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej nie ma nic wspólnego – poza słowem przedawnienie – z przedawnieniem należności publicznoprawnej, jaką jest zobowiązanie podatkowe. Przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytutywnej oznacza brak możliwości powstania zobowiązania podatkowego, do którego zaistnienia potrzebne jest doręczenie indywidualnego aktu administracyjnego. Natomiast przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje wygaśnięciem zobowiązania, które już dawno powstało”. Stwierdzić zatem trzeba, że przedawnienie prawa do wydania decyzji i przedawnienie zobowiązania podatkowego to dwie różne instytucje z zakresu prawa podatkowego, które nie mogą w żadnym wypadku być utożsamiane.

Zasadniczy termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji wynosi 3 lata, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wolą ustawodawcy termin ten wydłużony jest do 5 lat,

⁶ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

gdy podatnik nie złożył deklaracji w prawnie przewidzianym terminie albo w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak i wtedy, gdy przedmiotem ustalenia jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług albo dochód w podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzi ze źródeł nieujawnionych⁷.

Co do zasady, upływa okres przedawnienia, który uprawniał organ do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych lub podatku od spadków i darowizn wobec podatnika, który nie zgłosił danej czynności podlegającej opodatkowaniu, a z drugiej strony powstaje możliwość wydania decyzji nakładającej na takiego podatnika to samo zobowiązanie, ale przy zastosowaniu sankcyjnej 20% stawki. Powyższe będzie miejsce jednak dopiero wówczas, gdy podatnik powoła się na taką czynność przed organem podatkowym w trakcie postępowania podatkowego, kontroli lub czynności sprawdzających.

Należy zatem rozważyć, czy dochodzi do „odnowienia” obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zatem do uchybienia generalnej zasady przedawnienia i naruszenia przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie przepisów art. 4 i art. 5. Jak twierdzi np. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Bd 72/08⁸, że „przedawniony (z powodu upływu terminu) obowiązek podatkowy niejako odżywa wskutek zajścia innego zdarzenia” (powołania się na fakt nabycia darowizny lub pożyczki).

Idąc dalej, zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. W u.p.s.d. takim zdarzeniem będzie nabycie darowizny, a w u.p.c.c. nabycie z tytułu pożyczki.

Zgodnie zaś z art. 68 § 1 Ordynacji „zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”, a zgodnie z art. 68 § 2 pkt 1 Ordynacji, „jeżeli podatnik (...) nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, zobowiązanie podatkowe, (...) o którym mowa w § 1, nie powstaje pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”. Z obu tych uregulowań

⁷ Szerzej: S. Słomka, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, „Podatki w Sektorze Publicznym” 2011, nr 3, s. 86 i n.

⁸ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

wynika tylko to, że nie wygasło zobowiązanie podatkowe, a jedynie wygasła kompetencja organu podatkowego do ustalenia (ukształtowania) wysokości tego zobowiązania.

Zatem treść art. 68 § 1 i 2 pkt 1 Ordynacji wskazuje na niepowstaniu zobowiązania podatkowego, nie odnosząc się literalnie do obowiązku podatkowego. Skoro więc nie wygasł obowiązek podatkowy, istnieje w dalszym ciągu przedmiot opodatkowania, jak również podatnik, a zatem nie można twierdzić, że kompetencja organu podatkowego wygasła bezpowrotnie i nieodwracalnie⁹. Przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytucyjnej nie wiąże się z wygaśnięciem obowiązku podatkowego, bowiem takiej konstrukcji prawnej ustawodawca nie przewidział w ordynacji podatkowej. Jedynie w przepisie art. 4 ustawodawca stwierdza, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach. Wyróżniającym elementem obowiązku podatkowego w odniesieniu do pojęcia zobowiązania podatkowego jest jego nieskonkretyzowany charakter. Fakt, że zaistniało zdarzenie, które spowodowało, iż na określonym podmiocie ciąży powinność świadczenia pieniężnego, nie oznacza jeszcze, że podmiot ten będzie zobowiązany do zapłacenia tego świadczenia. Przy czym brak możliwości przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, np. z powodu przedawnienia prawa do wydania decyzji konstytucyjnej nie oznacza, że ten obowiązek wygasł, tak jak wygasa przedawnione zobowiązanie podatkowe. Skoro powstanie obowiązku podatkowego musi wynikać z ustawy, to również jego wygaśnięcie musi być regulowane ustawą. Braku stosownej regulacji w prawie podatkowym co do wygaśnięcia obowiązku podatkowego, zwłaszcza w sytuacji, kiedy do jego powstania dochodzi w wyniku decyzji nie można zastępować domniemaniem, że ten obowiązek wygasł, skoro przedawniło się prawo do wydania takiej decyzji. Po trzecie, zobowiązanie podatkowe jest konsekwencją obowiązku podatkowego. Nie można więc przyjmować, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego, ponieważ nie ma takich relacji pomiędzy zobowiązaniem a obowiązkiem podatkowym, skoro to pierwsze jest konsekwencją drugiego, a nie odwrotnie¹⁰.

⁹ Powyższe potwierdza wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSK 2145/09, <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

¹⁰ Por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2178/09, <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

4. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe przy nabyciu niezgłoszonym do opodatkowania

Ustawodawca w przepisie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. stanowi, że przy nabyciu w drodze darowizny rzeczy lub praw majątkowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny, np. nieruchomości, przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń. Jeżeli darowizna jest dokonana w formie aktu notarialnego, podatnicy nie składają zeznania podatkowego. Obliczeniem, poborem i wpłatą do urzędu skarbowego zajmuje się płatnik – notariusz sporządzający umowę.

Ustawodawca wskazuje jednakże w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., że jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Natomiast, w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Przepis art. 15 ust. 4 przedmiotowej ustawy brzmi, że nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony.

Z kolei zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje, co do zasady, z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Jednocześnie, w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, obowiązek podatkowy powstaje również z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od tej czynności w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania. Przepis art. 7 ust 5 tego samego aktu prawnego dodaje, że stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego:

- 1) podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony;
- 2) biorący pożyczkę powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Nasuwać się zatem wątpliwości, czy ustawodawca dopuścił możliwość odnowienia się obowiązku podatkowego w obu wskazanych podatkach, ale jedynie wówczas, gdy podatnik powołuje się na fakt dokonania danej czynności po upływie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku.

Biorąc zatem pod uwagę literalne brzmienie spornych przepisów, wynika z nich, że w sytuacji, gdy podatnik powołuje się na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej i jednocześnie nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych lub podatku od spadków i darowizn, ale moment tego powołania następuje przed upływem okresu przedawnienia, tj. przed upływem 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, to z uwagi na brak spełnienia warunku czasowego określonego w tych przepisach – nie można zastosować stawki sankcyjnej (bowiem brak spełnienia kryteriów do powstania obowiązku podatkowego). Ciężar udowodnienia, że dana czynność miała miejsce przed lub po upływie okresu 5-letniego leży zdecydowanie po obu stronach – zarówno organu, jak i podatnika.

W świetle dokonanych rozważań można zatem stwierdzić, że instytucja tzw. „odnowienia” obowiązku podatkowego nie istnieje, pomimo iż weszła do języka judykatury i literatury przedmiotu. Skoro więc np. przy nabyciu w drodze darowizny obowiązek podatkowy powstaje między innymi z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia, to czy w ogóle można mówić o powstaniu tego obowiązku z chwilą sporządzenia pisma (jeśli pismem jest orzeczenie sądu – z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia) lub z chwilą powołania się podatnika przed organem podatkowym bądź organem kontroli skarbowej na fakt nabycia? W związku z tym zagadnieniem niektórzy autorzy, a także orzecznictwo, wskazują, iż mamy do czynienia nie tyle z powstaniem obowiązku podatkowego, co z „ponowieniem powstania obowiązku podatkowego” czy „swoistym odnowieniem tego obowiązku”¹¹. Jednak takie określenia i kryjące się za nimi koncepcje również mają wady. Skoro bowiem obowiązek podatkowy powstał w czasie, który wskazuje art. 6 ust. 1, czyli przykładowo z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia, to rodzi się pytanie, kiedy on wygasa. Jak pisze B. Brzeziński: „Bezsporne wydaje się tylko

¹¹ S. Babiarz, *Spadek i darowizna*, s. 327 i n.; por. także Uchwała SN z dnia 21 marca 1991 r., sygn. III AZP 14/90, POP 1992, nr 4, s. 88.

jedno – terminowa zapłata podatku w należytej wysokości na rzecz właściwego organu podatkowego powoduje wygaśnięcie nie tylko zobowiązania podatkowego [...], ale także obowiązku podatkowego, z którego zobowiązanie to wynikało”¹². Obowiązek ten nie wygasa wraz z przedawnieniem prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, gdyż nie wynika to z żadnego przepisu. Upływ terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1–4 Ordynacji podatkowej oznacza jedynie, że istniejący obowiązek podatkowy co do zasady nie może przekształcić się w zobowiązanie podatkowe. W tym stanie rzeczy, wbrew brzmieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i rezultatom wykładni językowej tego przepisu, nie dochodzi do ponownego powstania obowiązku podatkowego ani jego odnowienia. Mamy jedynie do czynienia z przywróceniem prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, a więc ponownym rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej¹³.

Brzmienie przepisów nie powinno pozostawiać wątpliwości co do kolejności zdarzeń, które powodują powstanie obowiązku podatkowego w tym wypadku. Najpierw musi upłynąć termin 5 lat, czyli zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego określonego w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. musi się przedawnić i wygasnąć, aby móc zastosować normę przewidzianą w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., aby w konsekwencji nastąpiło „odnowienie” obowiązku podatkowego. Tylko taka wykładnia relacji pomiędzy normami zawartymi w pkt 1 i pkt 4 tego przepisu wydaje się prawnie racjonalna. Zatem dla przypadków, w których podatnik powołuje się przed organem na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, dla której jeszcze nie upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie można stosować sankcyjnej stawki.

Istnieją stanowiska wśród przedstawicieli nauki i doktryny, że sankcyjne konsekwencje prawno-podatkowe w zakresie obowiązku podatkowego stanowią całościową i odrębną od innych, wynikających z omawianych ustaw, regulację prawną momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn i podatku od czynności cywilnoprawnych, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego w wymienionym przedmiocie¹⁴. Niemniej, istota sprowadza się do rozpoczęcia biegu terminu prawa do

¹² B. Brzeziński, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 1991 r., sygn. III AZP 14/90*, publ. POP 1992, nr 4, s. 208.

¹³ por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 531; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 256 i n.; P. Pietrasz, *Sankcyjna stawka w podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji*, „Pr. i Pod.” 2008, nr 7, s. 25.

¹⁴ Podobnie analizowany problem zdaje się postrzegać W. Nykiel (por. W. Nykiel, A. Mariański, S. Babiarz, *Ustawa od spadków i darowizn, Komentarz*, Warszawa 2010, s. 228), L. Etel, G. Liszewski (por. *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, druk sejmowy

wydania decyzji konstytutywnej, wynikającego z pierwotnego obowiązku podatkowego związanego z momentem faktycznego nabycia darowizny lub pożyczki.

Jednakże w ocenie sądu administracyjnego, jakby wynikało z wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r., II FSK 921/06¹⁵, przepis art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma charakteru samostanowienia, nie kreuje bowiem „całościowej i odrębnej od innych [...] regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od darowizny, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, gdyż mamy tu do czynienia z tym samym podatnikiem i tym samym przedmiotem opodatkowania tym samym obowiązkiem podatkowym”. Generalnie twierdzi się w orzecznictwie, że odmienny, „odnowiony”, albo „ponowiony” jest tylko moment powstania obowiązku podatkowego. Nie jest to więc ani „całościowa”, ani „odrębna” regulacja prawna powstania obowiązku podatkowego.

5. Sankcyjny wymiar zobowiązania podatkowego a spory interpretacyjne

Zdaniem niektórych organów podatkowych¹⁶ pod sformułowaniem „podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki” należy rozumieć „każdą sytuację, w której z inicjatywy podatnika dochodzi do organu podatkowego wiadomość, że zawarto umowę pożyczki, od której w określonym terminie nie zapłacono podatku”. Co więcej, wg opinii tych organów „nie są przy tym istotne przyczyny, jakimi kieruje się podatnik, informując organ o otrzymaniu pożyczki”. Jeżeli organ podatkowy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających doprowadzi właściwie dowolnym sposobem podatnika do złożenia oświadczenia o fakcie otrzymania pożyczki lub darowizny, od której nie zapłacono podatku, to zastosowanie znajdzie sankcyjna – 20% – stawka podatku. Co z kolei oznacza, że sam fakt powołania się na pożyczkę lub darowiznę jest wystarczający, by zrodzić obowiązek podatkowy.

736, Sejm RP IV Kadencji) oraz B. Brzeziński (por. *Glosa do uchwały SN z 21 marca 1991 r.*, POP 1992, nr 4, str. 209). Jakkolwiek zdaniem tego autora przepis art. 6 ust. 4 u.p.s.d. zawiera regulację o charakterze proceduralnym, a nie materialnoprawnym. Istotą tej regulacji jest określenie innego (nowego) początku biegu terminu prawa do wydania decyzji konstytutywnej, wynikającego z tego samego obowiązku podatkowego.

¹⁵ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

¹⁶ Patrz wyroki WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009 r., sygn. I SA/OI 520/09 i I SA/OI 521/09 I SA/OI, <http://www.orzeczenia-nsa.pl/> i powołane tam decyzje podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził ponadto, że stawka podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 20% znajduje zastosowanie także w odniesieniu do nieprzedawnionego obowiązku podatkowego. Pozbawione podstaw jest tym samym twierdzenie odwołania, że skoro nie upłynął termin przedawnienia, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych powstał na zasadach ogólnych według stawki 2%, a nie 20%.

Powyższe stanowisko organów podatkowych znalazło swój kres w orzecznictwie podatkowym. Wyrokami o sygn. I SA/OI 520/09 i I SA/OI 521/09¹⁷ z dnia 17 września 2009 r. WSA w Olsztynie uchylił decyzje organów podatkowych w zakresie sankcyjnych stawek od umowy pożyczki. Także NSA utrzymał powyższe wyroki w mocy, pomimo obszernej skargi kasacyjnej organu podatkowego. Kluczowym rozstrzygnięciem w tych sprawach stało się oddzielenie pojęcia „powołać się” od „ujawnić” czy „złożyć oświadczenie”. Powołać się, jak to argumentował sąd w uzasadnieniu wyroku, to inaczej wziąć coś na świadectwo, oprzeć się na czymś. Czym innym jest natomiast złożenie oświadczenia, które jest wypowiedzią będącą wyrazem czyichś przekonań, poglądów czy wiedzy. Ponadto, celem wprowadzenia przepisów o sankcyjnych stawkach w ustawach o podatku od spadków i darowizn oraz o podatku od czynności cywilnoprawnych wynikającym ze stenogramów Komisji Finansów Publicznych (Biuletyn 1100 i 1119 z września 2009 r.¹⁸) była wola ustawodawcy, aby ukrócić wybiegi stosowane przez podatników w trakcie postępowań w sprawach dochodów z nieujawnionych źródeł, polegające na powoływaniu się na fikcyjne umowy darowizn lub pożyczek.

W praktyce oznacza to, że aby uruchomić procedurę sankcyjnego wymiaru w którymś z omawianych podatków, to sam podatnik musi powołać się na darowiznę lub pożyczkę – i to jeszcze powołać się w jakimś celu (np. by uzasadnić źródło pochodzenia majątku w toczącym się postępowaniu z tytułu przychodów nieujawnionych). Warto także przywołać wyrok, w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, uchylając decyzje organów podatkowych, uznał, że: „skoro w art. 15 ust. 4 upsd ustawodawca wskazał okoliczności, w jakich powołanie się na darowiznę rodzi określony w nim skutek (obliczenie podatku według 20% stawki) i nie ograniczył się przy tym do ogólnego stwierdzenia, że wystarczające jest samo powołanie się na niezgłoszoną wcześniej darowiznę przed organem podatkowym (jak to uczynił w art. 6 ust. 4 ustawy), to tylko powołanie się na darowiznę w toku prowadzenia przez organ podatkowy postępowania w formach wskazanych w tym przepisie, skutkuje ustaleniem podatku według określonej w nim stawki. Gdyby bowiem zakres obu omawianych przepisów był taki sam, a zatem gdyby każde powołanie się na darowiznę przed organem podatkowym było równoznaczne z powołaniem się na darowiznę w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, to albo art. 6 ust. 4 albo art. 15 ust. 4 upsd byłby przepisem zbędnym” (wyrok z 10 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1264/08¹⁹).

¹⁷ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

¹⁸ <http://www.sejm.gov.pl/>.

¹⁹ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

Zatem udzielenie informacji czy wyjaśnień przez podatnika nie jest równoznaczne z „powołaniem się” na daną okoliczność w określonym celu. Powoływanie się przez podatnika na otrzymanie darowizny musi mieć określony cel. Nie można zatem „powoływać się” na coś bez ściśle określonego celu.

Niemniej jednak, należy wskazać, wbrew przeprowadzonym wyjaśnieniom, że nadal pojawiają się kontrowersje w poglądach wyrażonych przez NSA. W jednym z wyroków NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2105/09²⁰, sąd orzekł, że celem omawianej regulacji było utrudnienie obchodzenia przepisu prawa podatkowego w zakresie dochodów ze środków nieujawnionych, nie zaś opodatkowanie stawką sankcyjną każdej ujawnionej w toku postępowania kontrolnego pożyczki, od której nie zapłacono należnego podatku od czynności cywilnoprawnych. Tego stanowiska nie podziela już NSA w innym składzie w wyroku dnia 13 lipca 2011 r., sygn. II FSK 413/10²¹. Albowiem sąd stwierdził, że w przypadku powtórnego powstania obowiązku podatkowego od umowy pożyczki (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c.) po dniu 1 stycznia 2007 r. do opodatkowania każdej umowy, na którą powoła się podatnik, ma zastosowanie stawka 20% określona w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.

6. Zakończenie

De facto kwestia przyjęcia koncepcji, czy mamy do czynienia z „odnowieniem obowiązku podatkowego”, czy jest może raczej nowy obowiązek podatkowy, czy też wreszcie –jakby należało poprawnie powiedzieć – mamy do czynienia z nieprzedawniającym się obowiązkiem podatkowym, który rodzi zobowiązanie podatkowe ponownie z chwilą powołania się podatnika na fakt nabycia w formie darowizny lub pożyczki, wydaje się być kwestią wtórną. Można sądzić, że najważniejszym skutkiem jest bez wątpienia zagadnienie stanu niepewności prawa w związku z utrzymywaniem długoterminowego okresu przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej, a przez to naruszenie zasady pewności obrotu prawnego, równości, sprawiedliwości podatkowej wynikającej z przepisu art. 2 i art. 32 Konstytucji.

Zgodnie z uzasadnieniem wprowadzenia sankcyjnej stawki wyrażonym w stanowisku Komisji sejmowej ds. Finansów Publicznych w Biuletynie nr 1100 z dnia 20 września 2006 r. oraz Biuletynie 1119 z dnia 26 września 2006 r. wskazano, że celem znowelizowanych przepisów była potrzeba walki z nieuczciwymi podatnikami. Ponadto, w założeniu ustawodawcy wprowadzona regulacja miała przyczynić się do

²⁰ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

²¹ <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

uporządkowania samego prawa i jego stosowania. Okazuje się, że wprowadzono jeszcze większy chaos. Dotychczasowe orzecznictwo nie było i wciąż nie pozostaje jednolite w materii będącej przedmiotem niniejszych rozważań. Omówione przepisy i tworzone na ich podstawie rozwiązania prawne budzą szereg wątpliwości interpretacyjnych i ogólnosystemowych. Ich interpretacja, jak widać, prowadzi do zupełnie rozbieżnych wyników.

Co prawda, każde stanowisko powinno zostać podjęte w oparciu o analizę stanu faktycznego i podporządkowanie właściwym przepisom. Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Jak się wydaje udowodnienie zaistnienia darowizny sprzed wielu lat jest równie trudne co właściwa interpretacja przepisów w tym zakresie.

Odpowiadając wprost na postawione na wstępie pytania, należy zaznaczyć, że obowiązek podatkowy w polskim prawie podatkowym nie przedawnia się nigdy, bowiem na gruncie aktualnych przepisów – nie istnieje taka norma, która by na to zezwalała. Po drugie, wydaje się niesłusznym, by organy podatkowe i sądy administracyjne stosowały każdorazowo do wykrytej, a niezgłoszonej pożyczki czy darowizny sankcyjną stawkę, bowiem nie możemy w państwie prawa przyjąć, że jeżeli ustawodawca przewidział do spełnienia określone przesłanki, to w praktyce wystarczające jest, by zaistniała choć jedna. „Nadinterpretacja” rozszerzająca w konsekwencji prowadzi do uznania, że jakieś przepisy są zbędne.

Jeszcze raz o zasadzie *in dubio pro tributario*

1. To państwo ma mieć siły i środki, żeby tworzyć zasady postępowania podatkowego

Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego jest zasada *in dubio pro tributario*. Jest to dyrektywa interpretacyjna, która nakazuje pojawiające się wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Fakt jej istnienia i stosowania w procesie postępowania podatkowego potwierdza zarówno doktryna¹, jak i orzecznictwo², a nawet wcale nierzadkie rozstrzygnięcia organów podatkowych³. W jednym z wiekowych już orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż „jakiegokolwiek niejasności lub wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Za niedopuszczalną natomiast należy przyjąć praktykę rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika (*in dubio pro fisco*)”⁴.

Celem niniejszego artykułu nie jest jednak próba kolejnego podsumowania znanej i na szczęście dla podatnika stosowanej zasady postępowania podatkowego, ale próba krytycznego podejścia do działań Państwa w jej stosowaniu i wdrażaniu. Podstawowym fundamentem każdej z zasad państwa prawa winna być konstytucja i jej normy. Nie inaczej jest z zasadą *in dubio pro tributario*. Jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń, „obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa

¹ I. Mirek, *Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2007, nr 12.

² Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego np. orzeczenie z dnia 28.1.2003 r., sygn. K 2/02, OTK 2003/1/4, sentencja ogłoszona 13.2.2003 r., Dz.U. Nr 24, poz. 202, czy też orzeczenie z dnia 21.4.2004 r., sygn. K 33/03, OTK 2004/4A/3, sentencja ogłoszona 12.5.2004 r., Dz.U. Nr 109, poz. 1160.

³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 19.07.2011 r., sygn. ILPB2/436-88/11-2/MK - http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=286425&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 13.12.2011 r.], zmiana interpretacji indywidualnej nr ILPB2/415-715/10-5/WM z dnia 2.12.2010 r., sygn. DD3/033/189/MCA/10/PK-1238 – niepublikowane.

⁴ Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt. III SA 964/87, ONSA 1989, nr 1, poz. 5.

i zaufania obywatela do państwa”⁵. Stąd jedną z pierwszych wymienionych w ustawie zasadniczej norm jest zasada demokratycznego państwa prawnego wyrażona w art. 2 Konstytucji RP⁶ i rozwijana w innych aktach prawnych, m.in. powtórzona wprost w art. 120 Ordynacji podatkowej⁷. Na gruncie prawa podatkowego podstawowymi normami, które stanowią punkt wyjścia dla tworzenia i stosowania dalszych przepisów są ponadto rozdział II Konstytucji RP i komentowany szeroko art. 217 Konstytucji RP⁸. Wskazywane normy konstytucyjne są podstawami każdego przepisu prawa podatkowego, od których ustawodawca wyjść powinien, ale też nie może ich przekraczać.

Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego są jednocześnie podstawą do uchwalania licznych aktów prawnych, na podstawie których Państwo zabezpiecza swoje interesy fiskalne. Jak podaje Ministerstwo Finansów, na polski system podatkowy składa się dwanaście tytułów podatkowych, objętych materialnym szczególnym prawem podatkowym⁹. Wśród nich wymienić należy m.in. ustawy dochodowe¹⁰, ustawę o VAT¹¹ czy też ustawę o podatku akcyzowym¹². Wszystkie te ustawy zostały uchwalone już po przemianach ustrojowych, jakie zaszły w Polsce po obaleniu socjalizmu, a ustawy dotyczące podatków pośrednich zostały gruntownie zmienione po wejściu Polski do Unii Europejskiej. Wydawać by się mogło, że materialne prawo podatkowe zawarte w tych aktach prawnych niewiele ma wspólnego z zasadą *in dubio pro tributario*, ale biorąc pod uwagę, kto jest końcowym „konsumentem” procesu tworzenia prawa podatkowego, ta zasada staje się podstawowym postulatem przy uchwalaniu ustaw podatkowych. Tymczasem tylko ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych była zmieniana od jej uchwalenia, tj. od dnia 26 lipca 1991 roku, aż 191 razy¹³! Powyższe oznaczają, że przez

⁵ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, Orzecznictwo Sądów w sprawach Gospodarczych 1994, nr 9, poz. 155.

⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., Nr 78, poz. 483); dalej: Konstytucja RP.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2005 r., Nr 8, poz. 60); dalej: OP.

⁸ K. Działocha, L. Garlicki, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom IV*, Wydawnictwo Sejmowe 2005.

⁹ <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=3&dzial=155&wysw=2&sub=sub1> [dostęp 13.12.2011 r.].

¹⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2010 r., Nr 51, poz. 307); dalej: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 74, poz. 397); dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 177, poz. 1054); dalej: ustawa o VAT.

¹² Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2011 r., Nr 108, poz. 626); dalej: ustawa o podatku akcyzowym.

¹³ <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910800350> [dostęp 13.12.2011 r.].

ostatnich 20 lat zmiany do tej ustawy wchodziły średnio co 39 dni... Najmłodsza ze wskazywanych ustaw, tj. ustawa o podatku akcyzowym, była nowelizowana „tylko” 11 razy¹⁴. Należy dodać, że wcale nierzadkie rozporządzenia wykonawcze do tych ustaw¹⁵ często publikowane są raptem kilka dni przed ich wejściem w życie, utrudniając podatnikowi rzetelne przygotowanie się do zmieniającej się rzeczywistości fiskalnej¹⁶. Przy czym nie są to zmiany kosmetyczne, ale często ingerujące w prawidłowy sposób rozpoznania obowiązku podatkowego¹⁷ czy wręcz umożliwiające zwolnienie z podatku¹⁸. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat „podatkowego” *vacatio legis*, określając go na termin minimum miesięczny¹⁹, ale przy „produkowanej” przez ustawodawcę liczbie zmian i przepisów wykonawczych zaskarżenie wszystkich niekonstytucyjnie wprowadzonych zmian wydaje się co najmniej znacznie utrudnione.

2. Jeżeli prawo jest niełatwe do interpretacji, to trudno, aby w państwie prawa obarczać tym obywatela

Tak intensywny i szybki tryb wprowadzania zmian podatkowych jest poważnym zagrożeniem dla interesów podatnika i nie może być uzasadniony niczym innym jak interesami fiskusa. Często wręcz można znaleźć w uzasadnieniach ustaw nowelizujących

¹⁴ <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20090030011> [dostęp 13.12.2011 r.].

¹⁵ Np. rozporządzeń wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych doliczono się aż 168 pozycji (w tym uchylonych i uznanych za uchylone) – <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19910800350> [dostęp 13.12.2011 r.].

¹⁶ Np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, poz. 68, Nr 360) weszło w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r., rozporządzenie z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. 2010, poz. 160, Nr 1075) weszło w życie z dniem 1 września 2010 r.!

¹⁷ Np. w/w rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, poz. 68, Nr 360) zawiera zasady wystawiania faktury dokumentującej dostawę złomu przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia – błędne udokumentowanie czynności w skrajnych przypadkach może doprowadzić do podwójnego opodatkowania VAT.

¹⁸ Rozporządzenie z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. 2010, poz. 160, Nr 1075) zawiera szczegółowe dane, jak powinna wyglądać ewidencja wyrobów akcyzowych korzystających ze zwolnienia ze względu na przeznaczenie – uchybienia w jej prowadzeniu mogą prowadzić do utraty zwolnienia.

¹⁹ Np. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r. K. 13/2001, OTK ZU 2001/4 poz. 81.

sformułowania typu: „zapropozowane zmiany do art. 17 ust. 1 ustawy o VAT mają na celu między innymi wyeliminowanie mechanizmów rozliczania VAT wykorzystywanych przez podatników nadużywających prawa do odliczenia podatku naliczonego za pomocą tzw. <<słupów>>, jak i wystawiania <<pustych faktur>>”²⁰, czy też „opracowanie projektu wynika z konieczności wdrożenia do dnia 1 stycznia 2012 r. przepisów wynikających z dyrektywy Rady 2003/96/WE [...]”²¹. Takie sformułowanie uzasadnień ustaw nie przekonuje zwykłego podatnika, że to w jego interesie uchwalane są zmiany. Może to prowadzić do utraty zaufania obywatela do własnego Państwa, które już na etapie legislacyjnym stygmatyzuje go (bo jak inaczej nazwać sugerowanie w projekcie do ustawy innej niż karnej, że obywatel może działać poza prawem), a interesy ponadnarodowej organizacji stawia ponad „dobrem wspólnym wszystkich obywateli”²². Ponadto wprowadzanie zmian związanych z naszym członkostwem w Unii Europejskiej wcale nie eliminuje wątpliwości podatnika co do treści przepisów, które miały być harmonizowane po naszym wejściu do Unii Europejskiej. Jak się okazuje, nie zawsze tak jest. Przykładem jest już słynna sprawa Magoora sp. z o.o. – po wydaniu wyroku w tej sprawie okazało się, że przepisy krajowe dotyczące VAT od zakupywanego paliwa do samochodów osobowych nie były zgodne z przepisami unijnymi²³. Ruszyła fala wniosków o nadpłatę podatku VAT, rozpoczęły się liczne postępowania sądowe, a ustawodawca dopiero wówczas poprosił właściwe organy wspólnotowe o zgodę na wprowadzenie stosownych ograniczeń w odliczaniu podatku VAT od paliwa do samochodów osobowych²⁴. Zgodę nota bene uzyskał, a ograniczenie zostało utrzymane – co prawda czasowo, ale znowu odbyło się to kosztem podatnika²⁵. Jest to jeden z wielu przykładów działania Państwa wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* i przerzucania ciężaru obciążeń, ale

²⁰ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (druk sejmowy nr 3738) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3066.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

²¹ uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – http://www.mf.gov.pl/files/_podatki/podatek_akcyzowy/projekty_bip/uzasadnienie.pdf [dostęp 13.12.2011 r.].

²² Powołano się na art. 1 Konstytucji RP.

²³ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Czwarta Izba) Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, z dnia 22 grudnia 2008 r., sygn. C-414/07 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-414-07&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

²⁴ Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

²⁵ Zmiany zostały wprowadzone w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. w ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz. 1652).

i niedoskonałości fiskalnych na podatnika. Jak się okazuje, działanie instytucji państwowych wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* nie jest spowodowane jedynie interesami fiskalnymi Państwa.

3. Tajemnicą poliszynela jest, że prawo podatkowe nie nadąża za stosunkami gospodarczymi

Podany przykład w sprawie Magoora sp. z o.o. pokazuje, jak prawo podatkowe „goniło” pomysłowość polskich przedsiębiorców. W wyniku orzeczenia dotyczącego ww. spółki na rynku motoryzacyjnym nastąpiła szybko przyrastająca podaż szeregu modeli samochodów noszących cechy samochodów osobowych, które ze względu na uzyskaną homologację ciężarową i określoną dopuszczalną ładowność (samochody z tzw. „kratką”) pozwalały na pełne odliczenie podatku od towarów i usług (zarówno z tytułu nabycia samochodu, jak i zakupu paliwa wykorzystywanego do ich napędu). Tym samym doszło do zróżnicowania pod względem podatkowym samochodów, które konstrukcyjnie i funkcjonalnie są niemal identyczne²⁶. Dopiero wówczas fiskus zdecydował o stosownych zmianach legislacyjnych, przy czym szybkość z jaką wprowadzał zmiany poddaje w wątpliwość podatkowe *vacatio legis* tej zmiany – od wpłynięcia projektu ustawy do Sejmu do jej uchwalenia minęło raptem 23 dni²⁷!

Inną kontrowersyjną i o tyle niezasadną, co nietrafioną zmianą, była drobna zmiana wprowadzona w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dopuszczalnego limitu odpisów amortyzacyjnych, które mogli dokonać jednorazowo podatnicy w roku podatkowym²⁸. Wprowadzona zmiana miała „ukrócić” zgoła korzystną dla podatników praktykę, która wykorzystywała brzmienie przepisu, iż kwota dopuszczalnych jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w roku podatkowym przypisana jest każdorazowo dla poszczególnych wspólników spółki osobowej, a nie do samej spółki. Pomimo kontrowersji w wykładni tego przepisu w brzmieniu sprzed noweli, orzecznictwo potwierdzało, że „uprawnienie do odpisów amortyzacyjnych [...] przysługuje <<małemu podatnikowi>>, którym na mocy art. 5 pkt 20 w/w ustawy w przypadku spółki jawnej są wspólnicy, a nie spółka jawna”²⁹. Przepis ten stanowił jedną z możliwości prawnie dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, umożliwiając podatnikowi jednorazowe „wpuszczenie

²⁶ Tak w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

²⁷ Historia prac nad projektem ustawy – jak wyżej.

²⁸ Art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁹ Orzeczenie NSA z dnia 26 maja 2011 r., sygn. II FSK 113/10, „Monitor Podatkowy” 2011/7, s. 32.

w koszty” kwoty do 50 000 euro, którą normalnie musiałby amortyzować. Dzięki temu przepisowi wielu wspólników spółek osobowych mogło w danym roku podatkowym legalnie zmniejszyć swój dochód do opodatkowania. Taka możliwość została jednak podatnikom odebrana poprzez wprowadzenie przepisu stanowiącego, że „w przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki”³⁰. Zmianę i szybki, bo jedynie 14-dniowy termin *vacatio legis* uzasadniono „koniecznością szybkiego wprowadzenia korzystnych dla podatników rozwiązań prawnych”³¹. Zarówno tempo tych zmian, jak i potencjalne efekty ich wprowadzenia zdają się przeczyć, że wprowadzając nową regulację kierowano się tu zasadą *in dubio pro tributario*.

4. Stosowanie prawa podatkowego utrudnia wadliwie prowadzony proces legislacyjny

Powyższe przykłady przeczą niestety powoływanej już regule pewności prawa i zaufania obywatela do Państwa. Przyczyn należy szukać nie tylko w fiskalizmie Państwa, ale również w wadliwie wprowadzanym procesie legislacyjnym. Powoływany tu wcześniej problem w sprawie Magoora sp. z o.o. wynikał z błędnie wprowadzonego prawa wspólnotowego, a ściślej mówiąc – z braku zabezpieczenia na etapie akcesyjnym wyjątku dla Polski w zakresie ograniczeń dotyczących podatku naliczonego³². Skutkiem tej błędnej implementacji było ograniczenie podatnikom możliwości odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących paliwo do samochodów osobowych. Jest to bezpośredni i namacalny dowód, jak skutki wadliwie prowadzonego procesu legislacyjnego negatywnie odbiły się na podatniku. Innym spektakularnym przypadkiem, kiedy błędnie przeprowadzona implementacja godziła w interesy podatnika, była sprawa dotycząca zgodności polskich przepisów krajowych dotyczących obciążenia akcyzą (oraz wysokości jej stawki) wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodów osobowych, w szczególności samochodów używanych. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich uznał polskie przepisy za częściowo niezgodne z przepisami wspólnotowymi.

³⁰ Art. 22k ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzony ustawą z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz U. z 2009 r., nr 69, poz. 587).

³¹ Tak w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk sejmowy nr 1662) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/1662.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

³² Szczegóły w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Czwarta Izba) Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie z dnia 22 grudnia 2008 r., sygn. C-414/07 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-414/07&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

Wskazano bowiem, że niezgodne z prawem wspólnotowym są zawyżone stawki akcyzy stosowane w przypadku sprowadzania z innych państw Unii Europejskiej samochodów osobowych starszych niż dwuletnie³³. Już na etapie postępowania przed Trybunałem, przewidując skutek orzeczenia, polski prawodawca zmienił stawki akcyzy³⁴. Z kolei po wydaniu wyroku przez Trybunał weszła w życie regulacja dotycząca zwrotu niesłusznie uiszczonej akcyzy³⁵, jednak z projektu uzasadnienia ustawy wynika, że ustawodawca zdecydował się na regulacje w niej zawarte głównie ze względu na tezy powoływanego wyroku³⁶. Tak więc nawet jeśli sama ustawa uczyniła zadość zasadzie *in dubio pro tributario*, to już jej motywy czyniły raczej zadość unijnym interesom, a nie interesom polskich podatników. O jakości procesu legislacyjnego świadczy ponadto najnowsza zmiana do ustawy akcyzowej, jaka ma wejść w życie w dniu 2 stycznia 2012 r.³⁷. Jak wskazują eksperci, z literalnej treści znowelizowanych przepisów wynika, że opodatkowując w 2012 roku zużycie węgla na cele opałowe, ustawodawca „zapomniał” o węglu kupionym przez podatników w 2011 roku³⁸. Literalne brzmienie przepisów wskazuje, że przedsiębiorca, który kupił węgiel w roku 2011, ale nie zdążył go zużyć przed 2 stycznia 2012 r., powinien zarejestrować się najpierw do akcyzy, a potem płacić podatek za używany w 2012 roku węgiel. Ci z przedsiębiorców, którzy nie są jeszcze zarejestrowani jako podatnicy podatku akcyzowego, również mają problem – okazuje się, że obecny formularz rejestracyjny nie przewiduje pola „wyroby węglowe” dla rejestracji wyrobu akcyzowego podlegającego zużyciu. Te „drobne mankamenty” w sposobie wprowadzenia nowej regulacji prawnej ponownie pozostawiają podatnika na łasce losu, a raczej aparatu skarbowego, który co do zasady stosuje zasadę wykładni językowej.

³³ Szczegóły w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Pierwsza Izba) Maciej Brzeziński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie z dnia 18 stycznia 2007 r., sygn. C-313/05 – <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-313/05&td=ALL> [dostęp 13.12.2011 r.].

³⁴ Stosownych zmian dokonano wówczas w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825 z późn. zm.).

³⁵ Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz.U. z 2008 r., Nr 118, poz. 745).

³⁶ Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (druk sejmowy nr 372) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/372.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

³⁷ Art. 21 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. z 2011 r., nr 232, poz. 1378).

³⁸ K. Piłat, *Wprowadzając akcyzę na węgiel, zapomniano o przepisach przejściowych*, „Rzeczpospolita” z dnia 2.12.2011 r.

5. Brak jest procedur do wydawania prawa podatkowego przy uwzględnianiu czynnika społecznego

Wskazywane luki legislacyjne mają swą przyczynę także w pomijaniu w procesie ustawodawczym czynnika obywatelskiego. Przykładowo, wprowadzając do regulacji ustawowych w zakresie podatku od towarów i usług rozwiązania dotyczącego możliwości pełnego odliczenia VAT od faktur dokumentujących zużycie paliwa do samochodów osobowych, przedstawione propozycje pominięto³⁹. Jak wskazuje uzasadnienie do projektu ustawy „w/w propozycje ze względu na ujemne skutki budżetowe, jakie by za sobą niosły, w szczególności w warunkach braku pewności co do sytuacji budżetowej w 2013 r., nie zostały uwzględnione”⁴⁰. Przerzucanie na obywatela skutków podatkowych wprowadzonych rozwiązań legislacyjnych nie może być uzasadniane jedynie potrzebą doraźnych rozwiązań budżetowych i jest ewidentnie sprzeczne z zasadą *in dubio pro tributario*. Niestety, nie jest to jedyny przykład, gdy Państwo w imię doraźnych interesów jest głuche na uwagi czynnika społecznego. Wprowadzając na początku 2007 roku zmiany w zakresie zbycia nieruchomości, uwagi czynnika społecznego zostały pominięte (mowa o uwagach zgłoszonych przez Krajową Izbę Gospodarczą oraz Krajową Radę Doradców Podatkowych). Wskazywane organizacje sygnalizowały, że „w obowiązującym stanie prawnym podatek z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wynosi 10% przychodu z tytułu odpłatnego zbycia. Projektowana regulacja zakłada natomiast, że opodatkowany ma być dochód uzyskany z odpłatnego zbycia”⁴¹. Pomimo uwag organizacji branżowych, zmiany wprowadzono. Ponownie ze skutkiem *in dubio pro fisco*, co jednak nie zostało szerzej skomentowane, pomimo tego że dotyczyło to bezpośrednio wielu podatników, którzy po 1 stycznia 2007 r. nabyli, a potem chcieli zbyć nieruchomość. Skutki pominięcia czynnika społecznego nie mają bezpośredniego wpływu na stosowanie prawa i orzekanie o jego zgodności z Konstytucją, ale mogą mieć wpływ na jego zgodność z ustawą zasadniczą. Niestety, ani pełnomocnicy, ani tym bardziej sądy orzekające o zgodności prawa podatkowego z Konstytucją nie podnoszą tej kwestii. A wydawałoby się to zasadne, w szczególności w kontekście zapisów

³⁹ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz. 1652).

⁴⁰ Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i ustawy o transporcie drogowym (druk sejmowy nr 3620) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/3620.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

⁴¹ Szczegóły w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2006, Nr 217, poz. 1588) – <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/509.htm> [dostęp 13.12.2011 r.].

konstytucyjnych⁴². Niestety, wszystko wskazuje na to, że obecna administracja jeszcze bardziej ograniczy czynnik społeczny w procesie stosowania prawa. Zmieniony został bowiem stosowny regulamin Rady Ministrów, co spowodowało, że ocena skutków regulacji, do tej pory dołączana i do założeń, i do projektu ustawy, teraz będzie częścią uzasadnienia proponowanego dokumentu⁴³.

6. Jedyną przeciwwagą dla błędnie wprowadzanego prawa podatkowego mogą być sądy, ale nie zawsze uwzględniają one postulaty dobrego tworzenia prawa podatkowego

Jeszcze zanim uchwalono obecnie obowiązującą ustawę zasadniczą, to właśnie sądy stały na straży zasady *in dubio pro tributario*, naprawiając niedoskonałości ustawodawcze w drodze wykładni. Już u zarania III Rzeczypospolitej Sąd Najwyższy wskazywał, iż „fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca”⁴⁴. Powyższy pogląd podzielał w swym orzecznictwie zarówno Trybunał Konstytucyjny, który wskazywał, że „stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji RP ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych z art. 84 Konstytucji albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw z art. 31 ust. 3 Konstytucji)”⁴⁵, jak i NSA, który jeszcze na początku tego wieku przypominał, że „w myśl zasady *in dubio pro tributario*, wywodzącej się z konstytucyjnej gwarancji podstawowych wolności obywatelskich [...], wątpliwości dotyczące wykładni przepisów prawa podatkowego nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika”⁴⁶. Z najnowszego orzecznictwa wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny wciąż dostrzega

⁴² Np. art. 2 i 4 Konstytucji RP.

⁴³ K. Borowska, *Czy regulamin rządu ograniczy konsultacje*, „Rzeczpospolita” z dnia 14.12.2011 r.

⁴⁴ Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 2, poz. 24.

⁴⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r. sygn. P. 13/2002, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 4 poz. 102.

⁴⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi z dnia 19 września 2001 r., sygn. I SA/Łd 48/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 7, s. 33.

wynikającą z Konstytucji RP i powszechnie uznawaną w orzecznictwie tego Sądu konieczność odwoływania się do tzw. zasady wykładni na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), która nakazuje, że w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika⁴⁷. Niemniej jednak spotkać się również można z orzeczeniami, które relatywizują tę zasadę. Przykładem może być ponownie sprawa spółki Magoora sp. z o.o. W wydanym na skutek prejudycjalnego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wyroku WSA w Krakowie sąd ten stwierdził, że na skutek błędnej implementacji prawa wspólnotowego do polskiego porządku prawnego „Spółka w oparciu o art. 17 ust. 2 Szóstej Dyrektywy posiada pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu – niezależnie od typu tego samochodu, jego rozmiarów, ładowności lub tonażu. Jedynym warunkiem uprawniającym do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa jest wykorzystywanie samochodu, z którym związane są zakupy paliwa, do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług”⁴⁸. Niemniej jednak w analogicznym stanie prawnym i zbliżonym stanie faktycznym liczne sądy administracyjne orzekały *in dubio pro fisco* wskazując wręcz, iż kwestionowana przez krakowski sąd „regulacja zawarta w art. 86 ust. 3 ustawy o VAT w przypadku aut osobowych nie rozszerzyła zakresu ograniczeń w odliczeniu VAT. Wręcz przeciwnie ograniczenia te zmniejszyła, zbliżając się do celu i założeń dyrektyw unijnych”⁴⁹. Do tej niekorzystnej dla podatnika wykładni dołączyły się niestety również inne sądy, w tym wrocławski WSA⁵⁰, a nawet część doktryny, która skrytykowała sposób wykładni przyjęty przez krakowski WSA⁵¹. Na szczęście należy zauważyć, że z reguły sądy stoją na straży zasady *in dubio pro tributario*, korygując w razie możliwości negatywne skutki ustawodawstwa podatkowego oraz działań aparatu skarbowego⁵².

⁴⁷ Uchwała Pełnego Składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. I GPS 1/2011, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 5, s. 131.

⁴⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 3 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 147/2009, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 12, s. 44.

⁴⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 960/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp 13.12.2011 r.].

⁵⁰ Wyroki z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1642/09, z dnia z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1649/09, czy też z dnia 9 marca 2010 r., sygn. I SA/Wr 1789/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp 13.12.2011 r.].

⁵¹ Przykładowo: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 kwietnia 2009 r.*, I SA/Kr 147/09, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 12, s. 44;

⁵² Tak również I. Mirek, *Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2007, nr 12.

7. Państwo szkodzi sobie nie uwzględniając zasady działania na korzyść podatnika

Sama aktywność władzy sądowniczej nie może być jednak podstawą dla stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Państwo powinno stworzyć możliwości i środki, aby podatnik z własnej woli i we własnym zakresie chciał i mógł dokonać samoopodatkowania. Postulatem jest, aby proces legislacyjny nie wciągał podatnika w pułapki wynikające z niejasnego brzmienia przepisu. Z tego postulatu wynika kolejny, związany z takim działaniem organów stosujących prawo, który uwzględniałby konstytucyjne zasady działania podatnika w zaufaniu do organów Państwa⁵³. Same postulaty jednak nie wystarczą. Konieczne jest działanie wyrażające się w aktywnym wykorzystywaniu istniejących instytucji prawa podatkowego do zmieniania otaczającej podatnika rzeczywistości, oczywiście przy wykorzystaniu i w granicach powszechnie obowiązującego prawa. Podatnik – dążąc do wypełnienia zasady *in dubio pro tributario* – może, a nawet powinien, dokonywać zarówno działań polegających na zabezpieczeniu przed ryzykiem formalnym i merytorycznym, jak i działań mających na celu optymalizację podatkową. Ta pierwsza grupa to m.in. współpraca podatnika z zewnętrznymi ekspertami, wykorzystywanie instytucji interpretacji podatkowych czy wreszcie dostosowanie posiadanych umów do realiów podatkowych. Z kolei optymalizacja podatkowa może polegać na wykorzystaniu instytucji amortyzacji czy też leasingu podatkowego. Wszystko to jednak są działania tylko i wyłącznie podatnika, który zabezpiecza się niejako przed negatywnymi skutkami skomplikowanego prawa podatkowego. Co prawda sam aparat państwowy zdaje sobie sprawę, że nadużywanie zasady *in dubio pro fisco* jest niekorzystne dla gospodarki, ale samo publikowanie krytycznych dla fiskusa komentarzy nie jest wystarczające⁵⁴. Nie sprzyja temu ani ciągle uchwalanie nowych przepisów, ani ich ciągle komplikowanie poprzez dodawanie kolejnych wyjątków od wyjątków, niezrozumiałych ulg czy zwolnień. Jak wskazują analizy sejmowe przedsiębiorca traci nawet 1,5 godziny dziennie na załatwianie formalności związanych z urzędami. Ciągłe zwiększanie liczby przepisów powoduje z kolei wzrost liczby urzędników i wydatków na administrację⁵⁵. Niestety, rzeczywistość jest taka, że Polska została uznana za jeden z najgorszych krajów na świecie do płacenia podatków. W rankingu Banku Światowego zajęliśmy 151 miejsce na 183 oceniane kraje. Jak podaje ta instytucja w swym raporcie, w przypadku

⁵³ Zasada ta wyrażona jest m.in. w art. 121 § 1 OP.

⁵⁴ Strategia podatkowa – wersja skrócona, Ministerstwo Finansów, 01/2004 http://www.mf.gov.pl/files/_podatki/strategia_podatkowa/strategia_podatkowa_wersja_skrcona_9_01_04.pdf [dostęp 13.12.2011 r.].

⁵⁵ P. Skwirowski, *Podatkowy potwór rośnie w siłę. Podatki blokują naszą gospodarkę*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 15.07.2010 r.

Polski średni procent zysku, który idzie na zapłacenie podatku to 42,3%; polska firma ma do zapłacenia 40 różnych podatków, co zajmuje jej średnio 395 godzin w roku⁵⁶. W przełożeniu na liczby należy wskazać, iż koszty poboru podatków wyliczone w 2009 r. przez Europejskiego Centrum Doradztwa i Dokumentacji Podatkowej wynoszą w Polsce 2,45 euro na każde 100 euro przychodu (dla porównania 1,31 w Wielkiej Brytanii, 1,61 w Czechach)⁵⁷. Z kolei koszty poboru wyliczone w 2002 r. dla całej polskiej administracji publicznej wynosiły 1,6% dochodów budżetowych⁵⁸. Już tylko te dane wskazują, że obciążając podatnika zbytnim fiskalizmem, Państwo samo sobie szkodzi.

8. Jeżeli stan ten będzie trwał może to się obrócić przeciwko Państwu

Historia wskazuje, że nakładanie zbytnich obciążeń fiskalnych prowadzić może do rewolucji, czego przykładem jest m.in. słynna „bostońska herbatka”, która była iskrą rozpalającą niepodległościowy zryw Stanów Zjednoczonych Ameryki czy też próba przerzucenia długu publicznego na najniższy stan francuskiego *ancien regime*, co było jedną z przyczyn wielkiej rewolucji francuskiej. Oczywiście w dzisiejszych czasach takie radykalne zmiany nie są możliwe, ale mogą prowadzić do innych negatywnych dla Państwa skutków. Jak podaje Główny Urząd Statystyczny jednym z głównym powodów pozostawania w tzw. „szarej strefie” są podatki. W okresie od stycznia do września 2010 r. pracę w szarej strefie wykonywało w Polsce aż 732 tys. osób, tj. ok. 4,6% ogółu pracujących⁵⁹. Pośrednio to właśnie fiskalizm Państwa wpływa na rozwój szarej strefy. Pomimo tego, że obecnie pracuje rekordowa liczba prawie 16,3 mln Polaków, to działania obecnej administracji, która zwiększa od przyszłego roku składkę rentową, nie poprawiają tej statystyki. Zresztą, sam rząd w projekcie ustawy budżetowej przyznaje, że bezrobocie w przyszłym roku nie spadnie i prognozuje, że będzie oscylować w okolicach 12,3%⁶⁰. Oczywiście nie jest tak, że tylko i wyłącznie nieposzanowanie zasady *in dubio pro tributario* prowadzi do negatywnych dla podatników i Państwa skutków. Złożoność społeczeństwa i gospodarki zmusza wręcz do szukania źródeł problemów na wielu

⁵⁶ K. Kamński, *Firma w Polsce musi zapłacić 40 różnych podatków*, „Rzeczpospolita” z dnia 23.11.2009 r.

⁵⁷ P. Skwirowski, *Ściganie podatków w Polsce jest drogie*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 11.09.2009 r.

⁵⁸ *Strategia podatkowa – wersja skrócona*, Ministerstwo Finansów, 01/2004.

⁵⁹ M. Kałaska, *Praca nierejestrowana w Polsce w 2010 roku*, Główny Urząd Statystyczny, 30.08.2011 r. – http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_pw_praca_nierejestrowana_2010.pdf [dostęp 13.12.2011 r.].

⁶⁰ A. Fandrejewska, *Składka bije w płace*, „Rzeczpospolita” z dnia 14.12.2011 r.

płaszczyznach oraz wyszukiwania ich wzajemnych powiązań w celu ich skutecznej eliminacji. Błędem jest szukanie prostych, jednostronnych przyczyn problemów i w związku z tym – podawanie prostych, złotych recept na nie. Dlatego praca ta odnosi się jedynie do negatywnych przykładów, kiedy zasada *in dubio pro fisco* bierze górę nad dobrami podatnika i ma na celu zwrócenie uwagi czytelnika na te działania Państwa, które przeczą zasadzie *in dubio pro tributario*, a więc bezpośrednio godzą w bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika.

Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem

Celem niniejszego referatu jest wskazanie zasad prawnych postępowania organów administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem, zawartych w art. 120 do art. 129 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (zwana dalej OP) oraz orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Ogromne znaczenie dla tego referatu będzie miało wskazanie granic prawnych działania organów administracji podatkowej w oparciu o zasady postępowania podatkowego. Istotne dla tej pracy jest również przedstawienie skutków prawnych złamania podczas postępowania podatkowego zasad tejże procedury przez organy administracji podatkowej. Płaszczyznami badawczymi niniejszego referatu są metoda dogmatyczno-prawna oraz metoda aksjologiczna.

1. Pojęcie zasad prawnych

W podstawowym znaczeniu zasady prawne oznaczają wzorzec, który reguluje przedmiot unormowania oraz wyznacza kierunek rozwiązania danej sprawy ze względu na jej charakter oraz właściwość². Złożona właściwość wzorca-zasady polega na tym, że składa się wewnątrznie ze wzorców składowych, gdzie ze wzorca-zasady można wyprowadzić inne wzorce-zasady, lub przyjmuje się, że określony wzorzec jest koniunkcją innych wzorców składowych. Każdy wzorzec-zasada posiada swoje odniesienie w stosunku do normy-zasady³. W dyrektywalnym znaczeniu zasady prawa są uznawane za normy będące integralną częścią danego systemu prawnego, wewnątrz którego występuje stosunek hierarchiczności⁴. Z kolei dydaktyka prawnicza stworzyła pozadyrektywne

¹ Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.

² S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 41.

³ M. Zieliński, *Konstytucyjne zasady prawa* [w:] J. Trzcinski (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Warszawa 1997, s. 74.

⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 28.

znaczenie zasad prawnych jako oznaczenie opisowego charakteru norm prawnych w danym systemie, stanowiące jego integralną część, rozpatrywane ze względu na funkcjonalne powiązanie ze sobą. Zasady prawne w tym ujęciu spełniają daną rolę społeczną, która sprowadza się do ich „poczucia stosowalności” przez społeczeństwo⁵ jako wyraz, iż prawo stanowi część struktury społecznej⁶. Jeśli zasady prawne regulują tylko i wyłącznie interes publiczny oraz bezpośrednio związane są z wykonywaniem zadań publicznych, należy je odnieść bezpośrednio do sfery prawa publicznego, które wewnątrz swojej struktury ulega dalszym podziałom typologicznym⁷.

2. Pojęcie zasad ogólnych postępowania podatkowego

Zasady ogólne postępowania podatkowego są to „podstawowe reguły postępowania uznane za takie przez ustawodawcę”⁸. Zasady ogólne procedury podatkowej obowiązują we wszystkich stadiach postępowania podatkowego oraz wyznaczają kierunek interpretacji przepisów prawa, które posiadają moc wiążącą. Stanowią one normy prawne, które są wykonywane przez istniejące instytucje postępowania podatkowego, a w literaturze są traktowane jako szczegółowa konkretyzacja zasad ogólnych postępowania podatkowego. Wyznaczają one wykładnię przepisów prawnych procedury podatkowej oraz wypełniają ewentualne luki prawne powstałe podczas toku sprawy na gruncie postępowania podatkowego⁹. W literaturze ogólne zasady postępowania podatkowego są traktowane jako dyrektywy interpretacyjne, wskazówki dobrej administracji, praktyki oraz zalecenia¹⁰. Zasady ogólne postępowania podatkowego stanowią część przepisów prawnych regulującą procedurę podatkową i są one wiążące dla organów administracji podatkowej¹¹. Mogą być one samodzielnie stosowane przy regulowaniu postępowania

⁵ *Tamże*, s. 29.

⁶ *Tamże*, s. 74.

⁷ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2009, s. 35-36.

⁸ Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Warszawa-Poznań, 1987, s. 81.

⁹ S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 899.

¹⁰ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 554.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1982r., Sygn. Akt., I SA 258/82, ONSA 1981/1/54.

podatkowego lub mogą współwystępować z innymi przepisami odnoszącymi się do procedury podatkowej¹².

3. Zasady ogólne postępowania podatkowego

Naczelną zasadą postępowania podatkowego – zasada praworządności – została wyrażona *expressis verbis* w art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe muszą działać na podstawie prawa. Przepis ten koreluje z wyrażającym konstytucyjną zasadę praworządności art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³, stwierdzającym, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Każda ingerencja organów administracji podatkowej w sferę praw i obowiązków publicznoprawnych podatnika dokonywana za pomocą władczych aktów administracyjnych, której głównym celem jest realizacja interesu fiskalnego państwa¹⁴, musi być oparta na konkretnym przepisie prawa¹⁵. W postępowaniu podatkowym nie działa zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zakazane¹⁶. Organy administracji podatkowej bezwzględnie działają na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, którymi w myśl art. 87 Konstytucji są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a także akty prawa miejscowego. W związku z art. 217 Konstytucji 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. Jeśli w procesie podejmowania decyzji administracyjnej organy administracji podatkowej mają zastrzeżenia co do konstytucyjności przepisów aktu wykonawczego i jego zgodności z ustawą podatkową, powinny podjąć stosowne działanie, aby zapobiec sytuacji, w której po wydaniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik odsyłany jest na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym¹⁷. Podatnicy w relacjach z organami administracji podatkowej z reguły powołują się na zasadę praworządności w związku z innymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego na podstawie wcześniej już zapadłych rozstrzygnięć wobec innych

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 172.

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁴ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1998, s. 9.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 27 października 1987 r., Sygn. Akt., IV SA 292/87, GAP 1988/11/44.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., Sygn. Akt., II SA 167/00, LEX nr 47930.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., Sygn. Akt., I SA/Po461/01, OSP 2003/2/17.

podatników, ale, niestety, nie wpływa to na poprawność kolejnych podjętych decyzji¹⁸. Postulat przestrzegania przez organy administracji podatkowej zasady praworządności ujmowany jest wąsko i zazwyczaj odnosi się go tylko i wyłącznie do działań administracji podatkowej. Powinien jednak obejmować także podatników, co mogłoby skutkować pogłębieniem zaufania do organów podatkowych¹⁹.

Organy administracji podatkowej prowadzące postępowanie podatkowe powinny je prowadzić w taki sposób, aby wzbudzić i pogłębić zaufanie podatników (art. 121 § 1 OP). Ponadto organy administracji podatkowej obowiązane są, na podstawie art. 121 § 2 OP, do udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. W procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, w przypadku pojawienia się wątpliwości, organy administracji podatkowej powinny rozstrzygać sprawę na korzyść podatnika (*in dubio contra fiscum*)²⁰, odrzucając jednocześnie zasadę, w myśl której wszelkie wątpliwości interpretacyjne powinny być interpretowane na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*)²¹, ponieważ obowiązkiem organów administracji podatkowej jest pogłębianie zaufania obywateli w stosunku do organów administracji Państwa²². W przypadku pojawienia się błędów interpretacyjnych oraz innych uchybień wynikających z niejasności w procesie stosowania prawa organy administracji podatkowej nie mogą przerzucać odpowiedzialności na podatnika²³. Podatnik nie może być obciążony skutkami niewłaściwej interpretacji przepisów podatkowych, nieznajomości prawa przez pracowników organów administracji podatkowej albo niedopełnienia przez nich obowiązków służbowych²⁴, o ile udowodni fakt dezinformacji²⁵. Na organie administracji podatkowej ciąży obowiązek udzielenia pełnych wyjaśnień dotyczących pisma wnoszonego przez podatnika²⁶, a kardynalnym błędem jest brak stanowiska organu administracji podatkowej wobec proponowanych przez podatnika sposobów załatwienia danej sprawy podatkowej²⁷. Organy podatkowe nie mogą wydawać rozbieżnych decyzji administracyjnych w takiej

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., Sygn. Akt., I SA/Lu 1139/98, LEX nr 39779.

¹⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 647.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 23 września 1982 r., Sygn. Akt., II SA 1032/82, ONSA 1982/2/91.

²¹ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r., Sygn. Akt., III SA 680/99, LEX nr 44322.

²² Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 1992 r., Sygn. Akt., SA/Lu 694/92, Wspólnota 1993/44/18.

²³ Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 1999 r., Sygn. Akt., III SA 8092/98, LEX nr 40160.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 29 lipca 1981 r., Sygn. Akt., SA 1461/81, ONSA 1981, nr 2, poz. 72.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 21 października 1994 r., SA/Wr 895/94, POP 1996, nr 3, poz. 81.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 18 lutego 1994 r., Sygn. Akt., SA/Wr 1587/93, Prok. i Pr. 1995, nr 2, s. 54.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1984 r., Sygn. Akt., II SA 742/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 67.

samej sytuacji faktycznej, prawnej i na podstawie tego samego przepisu prawa bez podania uzasadnienia swojego stanowiska w danej sprawie podatkowej²⁸. Dotyczy to również decyzji wydawanych w obu instancjach, które nie mogą być rażąco odmienne²⁹. Organ administracji podatkowej powinien być konsekwentny w swoich działaniach i jeśli wcześniej zajął stanowisko w danej sprawie, powinien wydać decyzję zgodną z wcześniej wyrażonym stanowiskiem³⁰.

W literaturze przyjmuje się, iż zinterpretowana powyżej zasada prawna postępowania podatkowego stanowi przejaw humanizacji w relacjach z organami administracji podatkowej, a jej głównym celem jest pogłębianie świadomości i kultury prawnej podatników³¹. Zasada ta jest bezpośrednio związana z realizacją zasady prawdy obiektywnej z art. 122 OP, która nakazuje, aby w toku postępowania organy podatkowe podejmowały wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada prawdy obiektywnej ma istotne znaczenie dla spraw związanych z postępowaniem dowodowym na podstawie art. 180–200 OP³². Organ podatkowy może podjąć prawidłową decyzję administracyjną w stosunku do podatnika tylko wtedy, jeśli dysponuje odpowiednim materiałem dowodowym w określonej sprawie, co pozwoli mu na realistyczne odtworzenie stanu faktycznego danej sprawy podatkowej³³. Organy nie mają nieograniczonego obowiązku poszukiwania dowodów³⁴. Ciężar realizacji zasady prawdy obiektywnej spoczywa tylko i wyłącznie na organach administracji podatkowej i nie może zostać nałożony na podatnika, jeżeli nie wynika to z przepisów podatkowych³⁵. Podatnik w sprawach dotyczących wydania decyzji administracyjnej, w której jest ustalany wymiar zobowiązania podatkowego, może jedynie współdziałać przy gromadzeniu dowodów przez organy administracji podatkowej³⁶, które powinny dążyć do szczegółowego wyjaśnienia sprawy³⁷ przy

²⁸ Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1998 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 652/97, ONSA 1999, nr 1, poz. 27.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 1994 r., Sygn. Akt., SA/Wr 98/94, POP 1996, nr 1, poz. 3.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 27 marca 1998 r., Sygn. Akt., III SA 1493/96, LEX nr 33757.

³¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 421.

³² H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 655.

³³ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Wr 2063/98, LEX nr 42912.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 1999 r., Sygn. Akt., III SA 5688/98, LEX nr 45373.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 20 marca 1997 r., Sygn. Akt., SA/Po 1459/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 4, poz. 113.

³⁶ C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 499.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 26 października 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1205/84, ONSA 1984/2/98.

równoczesnym uwzględnieniu ważnego interesu podatnika³⁸. Dokonywana ocena materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie okoliczności faktycznych w określonej sprawie podatkowej przez organy administracji podatkowej powinna unikać uznawania za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń subiektywnych, przypadkowych lub dowolnych³⁹. Dokonywanie oceny dowodów powinno odbywać się zgodnie z normami prawa procesowego, a ich przekroczenie stanowi naruszenie sztywnych ram swobodnej oceny dowodów⁴⁰. Organ administracji podatkowej może złamać zasadę prawdy obiektywnej, gdy dokona wadliwej oceny prawnej stanu faktycznego sprawy, wadliwego zastosowania prawa oraz kiedy zastosuje prawidłowe prawo do wadliwego stanu faktycznego⁴¹ przy równoczesnym uwzględnieniu w sprawie podatkowej fikcji prawnych oraz domniekań prawnych⁴².

Należy tutaj podkreślić, że organ administracji podatkowej przy realizacji zasady prawdy obiektywnej nie może przyjąć w toku postępowania podatkowego biernej postawy przy dokonywaniu oceny prawnej sytuacji faktycznej podatnika⁴³. Powinien z nim współdziałać⁴⁴ w myśl zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, wyrażonej w art. 123 OP. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Organ podatkowy może odstąpić od tej zasady, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2⁴⁵. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest dzielona na prawo stron do czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz prawo do wypowiadania się przez strony postępowania podatkowego co do zebranych dowodów oraz zgłoszonych żądań⁴⁶. Prawo do czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania dowodowego sprowadza się

³⁸ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Wr 2063/98, LEX nr 42912.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1985 r., Sygn. Akt., III SA 601/85, ONSA 1985/2/15.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Ka 2160/98, LEX nr 43969.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Lu 1608/98.

⁴² A. Hanusz, P. Czerski, *Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym a domniemania i fikcje prawne*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 1, poz. 90.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., Sygn. Akt., I SA/Gd 1237/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, poz. 1.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 26 października 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1205/84, ONSA 1984/2/98.

⁴⁵ Na podstawie art. 200 § 2 pkt 2 OP art. 200 § 1 nie stosuje się w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego, a więc w tych sprawach strona nie ma prawa do wypowiedzenia się co do zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego.

⁴⁶ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 576.

do dokonywania przez organ podatkowy oceny merytorycznej faktów prawotwórczych, które wywołują określone skutki prawne. Rzetelna ocena wpływa na wynik sprawy podatkowej, a podatnik biorący wcześniej udział w postępowaniu dowodowym jest uważany za współtwórcę decyzji administracyjnej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub orzeczenia sądowoadministracyjnego⁴⁷. Natomiast prawo do wypowiedzenia się co do zebranych dowodów oraz zgłoszonych żądań polega na realizacji leżących po stronie organu administracji podatkowej obowiązków: zagwarantowania podatnikowi możliwości zapoznania się z aktami sprawy, zajęcia stanowiska wobec zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz zapewnienia mu określonego w art. 200 OP czasu na złożenie końcowego oświadczenia przed wydaniem przez organ administracji podatkowej decyzji administracyjnej⁴⁸. Organ administracji podatkowej nie może pozbawić podatnika udziału w postępowaniu, argumentując, że jego udział w przeprowadzaniu dowodu nie jest konieczny⁴⁹; dotyczy to zarówno postępowania w I instancji, jak i odwoławczego⁵⁰.

Po stronie organów podatkowych leży wynikający z art. 124 OP obowiązek wyjaśniania stronom zasadności przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. W decyzji należy dokonać szczegółowej i wyczerpującej analizy faktów prawotwórczych wpływających na określone rozstrzygnięcie⁵¹. Jeśli organ administracji podatkowej w toku sprawy nie zajmie stanowiska w stosunku do wyjaśnień podatnika, które mogą okazać się istotne dla załatwienia sprawy, dokonuje złamania zasady przekonywania⁵². Ważne jest również to, że organy administracji podatkowej nie mają prawa do zapoznania podatnika z projektem decyzji. Gdyby okazało się, że w efekcie organ podatkowy podejmie decyzję inną niż projektowana, spowodowałby również złamanie zasady pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych⁵³. Konkludując, należy stwierdzić, iż zasada przekonywania powinna „przenikać całokształt działań administracji w toku całego postępowania”⁵⁴, po to aby mieć wpływ na działania

⁴⁷ E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 57-58.

⁴⁸ W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 94.

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 396/96, LEX nr 29826.

⁵⁰ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 662.

⁵¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *op. cit.*, s. 179.

⁵² Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1984 r., Sygn. Akt., II SA 742/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 67.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 8 maja 1997 r., Sygn. Akt., I SA/Gd 10/96, LEX nr 30237.

⁵⁴ S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12.

podatnika, który może w toku postępowania podatkowego wnieść odwołanie oraz zażądać decyzję ostateczną do wojewódzkiego sądu administracyjnego, co wpływa na rozmiary prowadzonej sprawy oraz czas jej załatwienia⁵⁵.

Kardynalną zasadą postępowania podatkowego jest wyrażona w art. 125 OP zasada szybkości i prostoty, zgodnie z którą organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Przewlekłe postępowanie podatkowe stanowi przejaw niestabilności i niepewności w stosunkach społecznych, tym samym podważając autorytet władzy państwowej w oczach podatników⁵⁶. Dlatego organ administracji podatkowej powinien w sposób niezwłoczny załatwić sprawę podatnika nawet wtedy, gdy korzysta on z proceduralnych uprawnień⁵⁷. Zasada szybkości postępowania uzupełniona jest terminami załatwienia spraw z art. 130 OP, środkami ochrony przed beczynnością organu administracji podatkowej z art. 141 OP, odpowiedzialnością pracownika organu podatkowego z art. 142 OP oraz skargą do wojewódzkiego sądu administracyjnego na beczynność organu podatkowego⁵⁸.

Zgodnie z art. 128 OP wszelkie sprawy podatkowe są załatwiane w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Wszelkie czynności od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, przez postępowanie dowodowe sprawdzające fakty prawotwórcze, które musi być opisane w protokole lub w adnotacji (kwestię tę regulują art. 172–177 OP), aż do czynności kończących sprawę muszą być utrwalone w formie pisemnej⁵⁹. Również oświadczenia oraz podania składane ustnie przez podatnika podczas postępowania podatkowego muszą być, w związku z treścią art. 168 OP, spisane w formie protokołu. Postanowienia (art. 211 OP) oraz decyzje administracyjne (art. 211 OP) wydawane przez organy administracji podatkowej muszą mieć formę pisemną. Zakazano także możliwości ustnego składania zeznania podatkowego przez podatnika⁶⁰. Zasada pisemności nie obejmuje swoim zasięgiem obowiązywania elektronicznej formy prowadzenia ksiąg podatkowych⁶¹.

⁵⁵ W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 95.

⁵⁶ E. Iserzon, J. Starościak, *op. cit.*, Warszawa 1970, s. 62.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., Sygn. Akt., SA/L 2165/98, ONSA 2002, nr 1, poz. 15.

⁵⁸ Skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego na beczynność organu podatkowego została uregulowana w art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

⁵⁹ E. Iserzon, J. Starościak, *op. cit.*, s. 63.

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 17 października 1996 r., Sygn. Akt., I SA/Po 449/96; niepubl.

⁶¹ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 667.

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Wynika to z art. 127 OP, skorelowanego z art. 78 Konstytucji, dającym prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa. Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego polega na tym, że podatnik ma prawo do rozpatrzenia danej sprawy podatkowej dwukrotnie, a organ odwoławczy dokonuje kontroli legalności wydanej decyzji przez organ podatkowy w I instancji⁶². Istotą postępowania dwuinstancyjnego jest wydanie samodzielnych⁶³ rozstrzygnięć merytorycznych⁶⁴, więc organ II instancji nie może narzucić organowi I instancji rozwiązania określonej sprawy podatkowej⁶⁵. W literaturze przyjmuje się, że zasada postępowania dwuinstancyjnego jest wyrazem prawa do obrony przez podatnika jego interesu prawnego bez względu na wynik sprawy⁶⁶. Dwuinstancyjność w sensie organizacyjnym nie występuje w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze; odwołanie od takich decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 OP). Rażące naruszenie prawa⁶⁷ w przestrzeganiu zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego stanowi: powielenie przez organ I instancji ustaleń organu II instancji⁶⁸; rozstrzygnięcie, w którym organ I instancji zastosował się do stanowiska organu odwoławczego⁶⁹; wydanie w I instancji decyzji ustalającej wymiar podatku, stanowiącej powielenie stanowiska organu II instancji⁷⁰; oparcie stanowiska organu I instancji na wynikach kontroli podatkowej dokonanej przez pracownika organu II instancji⁷¹.

Zaprzeczeniem prawa podatnika do dwuinstancyjnego postępowania jest zasada trwałości decyzji ostatecznych zawarta w art. 128 OP, zgodnie z którą decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w OP oraz w ustawach podatkowych.

⁶² Wyrok NSA z dnia 17 października 1996 r., Sygn. Akt., I SA/Po 449/96.

⁶³ Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1999 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 112/98 LEX nr 37240.

⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 1992 r., Sygn. Akt., V SA 721/92, ONSA 1992/3-4/95.

⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 1985 r., Sygn. Akt., II SA 1811/84, ONSA 1985/1/7.

⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 1996 r., Sygn. Akt., III SA 642/95 LEX nr 27429.

⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1989 r., Sygn. Akt., II SA 1198/88, ONSA 1989/1/36.

⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 1996 r., Sygn. Akt., SA/Lu 395/95; niepubl.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 16 maja 1997 r., Sygn. Akt., SA/Bk 440/96 LEX nr 29817.

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 1987 r., Sygn. Akt., III SA 1092/86, POP 1992/2/53.

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 22 lutego 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1678/83, ONSA 1984/1/21.

Trwałość decyzji ostatecznych jest oparta przede wszystkim na domniemaniu mocy obowiązującej decyzji, ponieważ pojawienie się możliwości jej podważenia stanowiłoby złamanie zasady dwuinstancyjności postępowania⁷². Tylko w ściśle określonych przypadkach, które przesądzają o wadliwości decyzji ostatecznej, można doprowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej na drodze postępowania nadzwyczajnego⁷³ w następujących trybach: wznowienia postępowania (art. 240–246 OP), stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252 OP), uchylenia bądź zmiany decyzji ostatecznej (art. 253–256 OP) oraz wygaśnięcia decyzji (art. 258–259 OP)⁷⁴. Zasada trwałości decyzji ostatecznych w prawie podatkowym ma za zadanie ochronę praw nabytych podatnika, a także zapewnienie stabilności systemu prawa podatkowego.

Ostatnim obowiązkiem nałożonym przez ustawodawcę na organy administracji podatkowej jest przestrzeganie wyrażonej w art. 128 OP zasady jawności wyłącznie dla stron postępowania podatkowego. Głównym zamiarem ustawodawcy przy konstrukcji tego przepisu było zagwarantowanie podatnikowi, wobec którego prowadzi się postępowanie podatkowe, nieingerencji osób trzecich w jego sprawę⁷⁵. Zasada ta łączy się z przepisami o tajemnicy skarbowej, która została szczegółowo uregulowana w art. 293–305 OP, podlegającej ujawnieniu m.in. instytucjom finansowym (na podstawie art. 182–185 OP)⁷⁶. Postępowanie podatkowe jest jawne także dla przedstawiciela ustawowego podatnika oraz umocowanych przez niego pełnomocników⁷⁷.

4. Zakończenie

Głównym zamysłem ustawodawcy wprowadzającego do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa ogólne zasady postępowania podatkowego było wypełnienie luk prawnych dotyczących procedury podatkowej w taki sposób, aby postulaty spójności i stabilności systemu prawa podatkowego zostały w pełni zrealizowane. Dlatego ustawodawca powinien podnieść rangę i znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego poprzez przebudowanie tej ustawy w taki sposób, aby wskazane wyżej zasady prawne znalazły się na jej początku. Zaprezentowane w niniejszym referacie

⁷² W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 123.

⁷³ Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2003 r., Sygn. Akt., III SA 334/01; „Biuletyn Skarbowy” 2003 nr 4, s. 28.

⁷⁴ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 672.

⁷⁵ J. Zimmermann, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 39.

⁷⁶ W. Matuszewski, *Tajemnica bankowa a Ordynacja podatkowa*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 121–130.

⁷⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 589.

różnorodne orzecznictwo sądów administracyjnych dokonało wykładni rozszerzającej zasad ogólnych postępowania podatkowego. Można stwierdzić, że normy prawne wyrażone *expressis verbis* jako zasady ogólne postępowania podatkowego są wiążące dla uczestników postępowania podatkowego i wyznaczają granice ich zachowania. Ustawodawca przewidział potencjalny skutek prawny naruszenia zasad postępowania podatkowego. Jest to wzruszenie decyzji poprzez wznowienie postępowania podatkowego (art. 240 OP) bądź stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247 OP). W przypadku przewlekłości postępowania podatkowego strona ma prawo wniesienia do sądu administracyjnego skargi na bezczynność organu podatkowego.

Instytucja *datio in solutum* w kontekście wynagrodzenia wspólnika z tytułu umorzenia udziałów w spółce z o.o. jako przedmiot sporów pomiędzy podatnikiem-przedsiębiorcą a organem podatkowym

1. W dobie wszechpanującego kryzysu gospodarczego coraz częstszą praktyką staje się umarzanie udziałów w spółkach kapitałowych. Instytucja umorzenia jest regulowana przez ustawę z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ (dalej k.s.h.). Jest to instytucja dość prosta w swej konstrukcji, aczkolwiek nie oznacza to, że nie nastreża problemów podatnikom czy organom podatkowym. Chciałbym w związku z tym zwrócić uwagę na problem, jaki dość często, a nawet zbyt często pojawia się w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych oraz orzecznictwie sądów administracyjnych, dotyczący kwestii opodatkowania wypłaty wynagrodzenia wspólnika za zbycie udziałów w celu umorzenia w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. O ile przypadek wypłaty owego wynagrodzenia w formie pieniężnej nie stanowi większego problemu dla organów podatkowych, o tyle gdy umorzenie odbywa się w zamian za świadczenie w innej formie, pojawiają się już wątpliwości.

W kręgu zainteresowania zostanie postawiona sytuacja, w której wspólnik, w zamian za zbycie na rzecz spółki udziałów celem ich umorzenia, otrzymuje świadczenie niepieniężne oraz spory, które są toczzone na tej płaszczyźnie między przedsiębiorcami a organami podatkowymi.

Na wstępie postaram się wyjaśnić w skrócie istotę instytucji „*datio in solutum*”. Wywodzi się ona z prawa rzymskiego. Jest to instytucja prawa zobowiązań, czynność prawna, która prowadzi do wygaśnięcia istniejącego zobowiązania poprzez wykonanie innego świadczenia niż wynikające z istniejącego stosunku obligacyjnego. W konsekwencji, na skutek „świadczenia w miejsce wykonania” dłużnik spełnia na rzecz wierzyciela świadczenie innego rodzaju niż to, do którego był pierwotnie zobowiązany i tym samym zwalnia się z zobowiązania. W polskim prawie instytucja ta jest regulowana

¹ Dz.U. Nr 94, poz. 1307 z późn. zm.

przez art. 453 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny² (dalej k.c.): „Jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa. Jednakże gdy przedmiot świadczenia ma wady, dłużnik obowiązany jest do rękojmi według przepisów o rękojmi przy sprzedaży”.

2. Przejdźmy teraz do problematyki umorzenia udziałów. Umorzenie udziałów, w myśl art. 199 § 1 k.s.h., jest możliwe, o ile statut spółki tak stanowi. Istotą umorzenia udziałów jest ich prawne unicestwienie, to znaczy unicestwienie praw udziałowych oraz obowiązków związanych z udziałem³.

W rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej u.p.d.o.p.) oraz art. 24 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (dalej u.p.d.o.f.) **dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także dochód z umorzenia udziałów (akcji)**. Wnosząc z powołanych przepisów, momentem powstania zobowiązania podatkowego jest moment **faktycznej** wypłaty wynagrodzenia za umarżane udziały. Zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., spółka jako płatnik jest zobowiązana do pobrania, **w dniu wypłaty wynagrodzenia** za umarżane udziały, 19% zryczałtowanego podatku od uzyskanego przez udziałowca dochodu z tytułu umorzenia udziałów. Poprzez ten przepis ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż po stronie wypłacającego wynagrodzenie (w tym przypadku spółki z o.o.) nie powstaje żaden dochód do opodatkowania, występuje on tylko i wyłącznie (i to nie zawsze) po stronie udziałowca, którego udziały są umarżane.

Jak już wcześniej zostało nadmienione, umorzenie udziałów (akcji) stanowi dochód z udziału w zyskach osób prawnych.

Do przychodów z tytułu umorzenia udziałów (akcji) w spółce nie zalicza się kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia tychże udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu ich umorzenia – w części stanowiącej koszt ich nabycia, tudzież objęcia (art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. oraz art. 24 ust. 5d u.p.d.o.f.). Tak ustalony dochód z tytułu umorzenia udziałów podlega zryczałtowanemu opodatkowaniu według stawki 19%, zgodnie z zasadami

² Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

³ Krzysztof G. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC, 2006, s. 133.

⁴ T.j.: Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

⁵ T.j.: Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

określonymi w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., o czym wcześniej była mowa⁶.

Należy jednak nadmienić, iż w przypadku umorzenia udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części opodatkowania zryczałtowanego nie stosuje się. Należy więc taki dochód opodatkować na zasadach ogólnych, a kosztem uzyskania przychodu w tym wypadku będzie wartość przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, która wynika z ksiąg przedsiębiorstwa, określona na dzień objęcia udziałów (akcji), nie wyższa jednak niż nominalna wartość tych udziałów z dnia objęcia (art. 15 ust. 11 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3 oraz art. 15 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.)⁷.

3. W nawiązaniu do kwestii wcześniejszych chciałbym teraz przedstawić problem umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wynagrodzenie w formie niepieniężnej na tle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jak już wcześniej zaznaczyłem, posługując się wykładnią językową przepisu art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p., w przypadku procesu umarzania udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, w spółce wypłacającej wynagrodzenie za umarzane udziały nie powstaje żaden przychód do opodatkowania. Powstaje on tylko i wyłącznie (i jeszcze raz należy podkreślić też, że nie zawsze) po stronie udziałowca, którego udziały są umarzane (art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p.).

Tak więc, jeśli w przepisie art. 199 § 2 k.s.h., dotyczącym wynagrodzenia za umarzane udziały, jest tylko mowa o konieczności ustalenia w uchwale zgromadzenia wspólników wysokości wynagrodzenia za umarzane udziały (akcje), a ustawodawca nie dookreśla formy, w jakiej miałyby się odbyć takie wynagrodzenie, aby wywołało określone skutki prawne, to należałoby uznać za oczywiste jednakowe traktowanie wynagrodzenia w formie pieniężnej i niepieniężnej. Poza tym sama ustawa podatkowa (u.p.d.o.p.) nie rozróżnia skutków podatkowych w zależności od formy płatności wynagrodzenia należnego wspólnikowi za umarzane udziały. Jednak, jak zwykle się mawiać: to, co dla jednych może być oczywiste, dla drugih wcale już takie być nie musi. Tak jest i w tym przypadku. W związku z tym należy sobie zadać pytanie: **czy wynagrodzenie wspólnika z tytułu umarzanych udziałów, wypłacone w formie niepieniężnej, stanowi przychód spółki czy nie?** W oparciu o argumentacje podatkowych organów interpretacyjnych oraz orzeczenia sądów administracyjnych postaram się odpowiedzieć na to zdawałoby się w istocie proste pytanie.

⁶ Dorota Kosacka-Lędzewicz, Bogdan Olszewski, *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Wrocław 2009, s. 202-204.

⁷ Krzysztof G. Szymański, *op. cit.*, s. 138-139.

4. Swoje dywagacje na temat powyższego zapytania postanowiłem oprzeć o przedmiotową sprawę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Z. w P., która, stojąc przed decyzją o umorzeniu udziałów jednego z udziałowców w zamian za wynagrodzenie w formie niepieniężnej, postanowiła zwrócić się o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. We wniosku spółka zawarła opis zdarzenia przyszłego: zgromadzenie wspólników spółki zamierza umorzyć część udziałów wspólnika za wynagrodzeniem w formie pieniężnej. Miałoby to być umorzenie dobrowolne, połączone z obniżeniem kapitału zakładowego, przeprowadzone za uprzednią zgodą wspólnika, przewidziane statutem spółki Z. Jednocześnie spółka wyraża obawę, iż nie będzie w stanie finansowo rozliczyć się ze wspólnikiem w formie pieniężnej. Dlatego też wskazuje, iż chciałaby to zrobić za pomocą instytucji *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wykonania, zgodnie z art. 453 k.c.). Na wspólnika, w ramach umowy, miałyby zostać przeniesione prawa do nieruchomości, której spółka jest wierzycielem wieczystym (chodzi o grunt) oraz właścicielem (budynki). Według szacunkowych danych wartość nieruchomości jest równa wysokości zobowiązania spółki z tytułu umorzenia udziałów w spółce⁸.

W związku z wyżej przytoczonym przyszłym zdarzeniem spółka Z. zadała podatkowemu organowi interpretacyjnemu następujące pytanie:

„Czy przeniesienie praw do nieruchomości na udziałowca, stanowiące rozliczenie zobowiązania względem udziałowca z tytułu należnego wynagrodzenia za zbyte udziały celem umorzenia, z zastosowaniem instytucji *datio in solutum*, będzie podlegać podatkowi dochodowemu od osób prawnych, w szczególności, czy po stronie spółki powstanie obowiązek zidentyfikowania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie?”

Spółka, przedstawiając swoje stanowisko we wniosku, stwierdziła, że przeniesienie praw do nieruchomości na rzecz udziałowca nie spowoduje powstania po jej stronie przychodu z odpłatnego zbycia, rozumianego w myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Nie można się bowiem doszukać tutaj żadnego elementu odpłatności, skoro za zgodą wierzyciela jest spełniane na jego rzecz inne świadczenie tytułem wykonania ciężającego na dłużniku zobowiązania, w wyniku którego spółka jako dłużnik nie otrzymuje żadnego ekwiwalentu majątkowego. Idąc jeszcze dalej, można wskazać ponadto, iż w tej sytuacji majątek spółki ulegnie uszczupleniu o wartość przeniesionych praw do nieruchomości. Jedynym przychodem, jaki może powstać w tej sytuacji, będzie tylko i wyłącznie przychód udziałowca.

⁸ Z orzeczenia WSA w Poznaniu w sprawie z dnia 09.06.2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11.

Minister Finansów, działający przez upoważniony organ (Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej stwierdził, że stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Organ stwierdził, że wypłata wynagrodzenia za umarżane udziały byłaby dla spółki neutralna podatkowo jedynie wtedy, gdyby odbyła się w gotówce, natomiast odmienną jest sytuacja, w której wynagrodzenie następuje w formie niepieniężnej, kosztem swojego majątku. To kontrowersyjne stanowisko Dyrektor IS uzasadnia tym, że tytułowa instytucja *datio in solutum* w tym wypadku powoduje uzyskanie po stronie spółki przychodu, co należy wywieść z przepisów ogólnych u.p.d.o.p. Mianowicie, regulacje zawarte w art. 12 ust. 1–3 u.p.d.o.p., określają tylko przykładowy katalog zdarzeń uznanych za przychody, tak więc sytuację, w której zobowiązania dłużnika zostaną pomniejszone, również należy traktować jako powstanie przychodu⁹.

Jednakże w tym wypadku taka interpretacja moim zdaniem jest nieprawidłowa. Prezentowana sytuacja nie jest jednoznacznym uwolnieniem się dłużnika z ciążącego na nim zobowiązania w formie jego umorzenia, gdyż mamy tu do czynienia jedynie z wynagrodzeniem za dokonanie określonej czynności (jaką jest w tym wypadku dobrowolne umorzenie udziałów wspólnika), w związku z czym nie może być mowy o nieodpłatnym przysporzeniu majątku dłużnika kosztem majątku wierzyciela, jakie ma miejsce przy umorzeniu zobowiązania, o którym mówi art. 12 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Ponadto organ interpretacyjny stwierdził, że w tej sytuacji konsekwencje podatkowe będą takie same jak w przypadku, kiedy podatnik dokonuje odpłatnego zbycia praw do nieruchomości, otrzymuje z tego tytułu przychód, a następnie z tych środków uwalnia się od zobowiązań wobec udziałowca. Ten argument również należy uznać za niezbyt trafiony, ponieważ nie jest w żaden sposób uprawnione takie zrównywanie konsekwencji podatkowych transakcji dokonanej w ramach *datio in solutum* i postępowania, o którym mowa wyżej. Taką wykładnię celowościową przepisów u.p.d.o.p. należy uznać za nieprawidłową, albowiem podmiot, przedmiot, jak i zakres opodatkowania powinny być ściśle w ustawie określone. Tym samym nie można pozwolić na rozszerzanie zakresu opodatkowania w drodze wykładni celowościowej¹⁰.

Sprzedaż to, w myśl interpretacji Dyrektora IS, podstawowa forma odpłatnego zbycia, w której to sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu ją, a ten w zamian za to obowiązany jest rzecz odebrać i zapłacić cenę (art. 535 § 1 k.c.). Przeniesienie praw do nieruchomości w miejsce wykonania świadczenia również stanowi zdaniem organu odpłatne zbycie rzeczy. W konsekwencji wypłata wynagrodzenia za umarżane udziały dla udziałowca dokonana w formie przeniesienia

⁹ Z orzeczenia WSA w Poznaniu w sprawie z dnia 09.06.2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11.

¹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0A985039A>.

praw do nieruchomości stanowi dla spółki wypłacającej to wynagrodzenie przychód z odpłatnego zbycia majątku w myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.

Trudno się nie zgodzić ze stanowiskiem organu, według którego „sprzedaż to podstawowa forma odpłatnego zbycia rzeczy”. Jednakże należy zaznaczyć, że zakup akcji celem ich umorzenia regulowany jest nie przez przepisy Kodeksu cywilnego, ale przez Kodeks spółek handlowych, do którego przepisów k.c. nie stosuje się. Tak więc również i te argumenty należałoby uznać za nieodpowiednie w przedmiotowej sprawie.

W związku z tak niejasną i mylną interpretacją przedmiotowej sprawy wnioskodawca, czyli spółka Z., wniósł skargę na powyższą interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

Wyrokiem z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11, WSA uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Oto najważniejsze tezy zawarte w uzasadnieniu orzeczenia w tej sprawie.

- a) Przepisy Kodeksu spółek handlowych nie określają formy, w jakiej miałyby nastąpić wynagrodzenie dla wspólnika w zamian za umarżane udziały. Wybór formy został więc pozostawiony woli zgromadzenia wspólników. Ponadto, zdaniem sądu, wynagrodzenie ustalone w kwocie pieniężnej może zostać fizycznie „wypłacone” w ramach przeniesienia własności określonych składników majątkowych spółki na rzecz udziałowca – w wartości odpowiadającej wysokości wynagrodzenia.
- b) W ocenie sądu wykładnia językowa art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. wskazuje wprost, że umorzenie udziałów w spółce **nie stanowi dla niej przychodu**. Ustawodawca nie różnicuje tutaj również umorzenia nieodpłatnego oraz odpłatnego (tj. za wynagrodzeniem), a co za tym idzie – formy tego wynagrodzenia.
- c) Efektem podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników jest przepływ aktywów do udziałowca i jednocześnie obniżenie kapitału zakładowego spółki. Umorzenie to spowoduje zmniejszenie jej majątku. W konsekwencji, biorąc pod uwagę ekonomiczny wynik transakcji, nie sposób zgodzić się ze stwierdzeniem, że wypłata wynagrodzenia w zamian za umarżone udziały będzie stanowić dla wypłacającej spółki przychód w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. Wręcz przeciwnie, po stronie spółki nastąpi uszczuplenie majątku.

Sąd, opierając się na ocenach prawnych zawartych w wyrokach: WSA w Poznaniu z 25 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 251/10¹¹, WSA w Łodzi z 3 grudnia 2010 r., sygn.

¹¹ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89C840C1BE>.

akt I SA/Ld 935/10¹², WSA w Warszawie z 29 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 374/10¹³ oraz WSA w Kielcach z 25 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 120/10¹⁴, podzielił poglądy w nich wyrażone, że proces umorzenia udziałów można porównać do procesu likwidacji spółki, w ramach której umarzane są wszystkie udziały. Tak więc *a maiori ad minus*, jeżeli w przypadku likwidacji po stronie spółki nie powstaje żaden przychód do opodatkowania, to nie powstanie on też podczas procesu umarzania udziałów. W wyniku umorzenia spółka nie otrzyma żadnego przysporzenia od udziałowca, które to powiększyłoby jej majątek.

Ponadto WSA w Poznaniu zwrócił uwagę na fakt, iż organ podatkowy wiąże przychód podatkowy ze zdarzeniem, które na gruncie przepisów podatkowych nie zostało wskazane jako podlegające opodatkowaniu. Zasadą jest, że, w zgodzie z wykładnią gramatyczną przepisów prawa podatkowego, nie jest dozwolone interpretowanie tych regulacji w sposób rozszerzający. Wykładnia nie może tworzyć nowych stanów faktycznych, które byłyby podstawą opodatkowania. Zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej obowiązek podatkowy musi być *explicite* wyrażony w ustawie. Skoro więc z przepisów nie wynika wprost, że proces umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością rodzi po stronie spółki powstanie przychodu, to nie można rozciągać katalogu źródeł przychodu na tę okoliczność. Jak trafnie wskazał sąd, stanowiłoby to złamanie podstawowej zasady prawa podatkowego, jaką jest zasada *in dubio pro tributario*, czyli działania, w razie wątpliwości, na rzecz podatnika.

Tytułem zakończenia nie pozostaje mi nic innego jak tylko udzielić odpowiedzi przeczącej na wcześniej zadane pytanie: „**Czy wynagrodzenie w formie niepieniężnej dla wspólnika z tytułu umarzanych udziałów stanowi przychód spółki, czy nie?**” oraz zachęcić do zapoznania się ze wskazanymi wyżej innymi orzeczeniami dotyczącymi analogicznych spraw.

5. Podsumowując rozważania oparte głównie o interpretację przedmiotowej sprawy spółki Z., chciałbym podkreślić jeszcze raz, że nie należy różnicować formy wynagrodzenia za zbycie udziałów na rzecz spółki celem ich umorzenia. Zarówno w wypadku wynagrodzenia w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej po stronie wypłacającego nie powstaje żaden przychód do opodatkowania. Poza tym uważam, że organy podatkowe powinny wystrzegać się w swoich interpretacjach stosowania wykładni rozszerzającej przepisów podatkowych, albowiem nie sprzyja to realizacji zasady pogłębiania zaufania obywateli w stosunku do organów podatkowych, która to powinna dla nich stanowić principium.

¹² <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/149F89611B>.

¹³ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D433A69E4F>.

¹⁴ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1245793CE1>.

NOTKI O AUTORACH

Dr Dobrosława Antonów

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego; autorka wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego, zwłaszcza jego wykładni i stosowania.

Dr hab. Paweł Borszowski

Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego, profesor nadzwyczajny Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Angelusa Silesiusa w Wałbrzychu, specjalizujący się w prawie podatkowym. Autor monografii: *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010 oraz ponad 100 opracowań, tj. artykułów, glos i komentarzy do wyroków NSA i WSA.

Maciej Broniecki

Aplikant radcowski; absolwent Stacjonarnych Studiów Prawa na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego; członek Koła Naukowego Prawa Finansowego w latach 2006–2008, w tym skarbnik w latach 2007–2008; student Wydziału Nauk Społecznych – stosunki międzynarodowe; obecne czynnie związany z problematyką podatkową; współpracuje z jedną z dolnośląskich kancelarii doradztwa podatkowego, zajmuje się zarówno prawem podatkowym materialnym, jak i procesowym.

Prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński

Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu i Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, doktor honoris causa Uniwersytetu Łódzkiego. Uznany autorytet w dziedzinie prawa finansowego i szeroko pojętego prawa podatkowego, autor ponad 350 publikacji z tego zakresu. Redaktor naczelny „Kwartalnika Prawa Podatkowego”. Członek licznych krajowych i międzynarodowych gremiów naukowych, ekspert organów państwowych w procesie legislacji podatkowej.

Anna Chmiel

Studentka I roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, prezes Studenckiego Koła Naukowego Prawa Podatkowego UMK.

Dr Andrzej Huchla

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Autor ponad stu publikacji z zakresu prawa finansowego, przede wszystkim podatkowego, w tym zwłaszcza ogólnego prawa podatkowego i podatków dochodowych.

Magdalena Jastrowicz

Studentka II roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, członkini SKNPF FISCUS.

Piotr Klebicko

Student I roku magisterskich uzupełniających studiów Administracji na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, seminarzysta w Katedrze Prawa Finansowego; członek Studenckiego Koła Naukowego „Pecunia”.

Jarosław Klofta

Student II roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, wiceprezes SKNPF FISCUS.

Dr Katarzyna Kopyściańska

Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego; autorka publikacji z zakresu prawa podatkowego, w szczególności problematyki zabezpieczenia zobowiązań podatkowych oraz obciążeń publicznoprawnych związanych z obrotem nieruchomościami.

Agnieszka Kowalska

Pracownik izby skarbowej, pozaetatowy członek samorządowego kolegium odwoławczego, doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

Magdalena Kowalska

Pracownik izby skarbowej, pozaetatowy członek samorządowego kolegium odwoławczego, doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

Elwira Lewandowska

Studentka I roku studiów magisterskich Administracji na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu, członek Studenckiego Koła Naukowego Prawa Podatkowego.

Ilona Maj

Studentka I roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, wiceprezes SKNPF FISCUS.

Dr Monika Mucha

Doktor nauk prawnych, absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Wrocławskiego; autorka licznych artykułów publikowanych m.in. na łamach: „Monitora Podatkowego”, „Przeglądu Podatkowego”, „Przeglądu Sądowego”, „Przetargów Publicznych”, „Samorządu Terytorialnego”, stały współpracownik renomowanych firm szkoleniowych w zakresie prawa podatkowego. Specjalizuje się w podatku VAT, podatku dochodowym od osób prawnych; wykładowca w Dolnośląskiej Wyższej Szkole Służb Publicznych Asesor we Wrocławiu. Obecnie doradca podatkowy i współnik w TaxA Group sp. z o.o. Kancelaria doradztwa podatkowego oraz redaktor naczelna czasopisma „Podatki w Sektorze Publicznym”.

Krzysztof J. Musiał

Doradca podatkowy od 1997 r. W latach 1995–1998 przedstawiciel polskich doradców podatkowych Confédération Fiscale Européenne zajmujący się z ramienia Polski podatkami bezpośrednimi i fuzjami oraz przekształceniami transgranicznymi z ramienia Committee Fiscal. W latach 1995–1996 członek zespołu do spraw oceny polskiego systemu podatkowego w Instytucie Finansów przy Ministrze Finansów. Autor ponad 50 publikacji z zakresu prawa podatkowego materialnego, prawa procesowego i międzynarodowego prawa podatkowego. Senior Partner w Musiał i Partnerzy we Wrocławiu, doradca podatkowy w CWW Cetera, Węgrzyn-Wysocka i Wspólnicy sp.k. Kancelaria radców prawnych i adwokatów we Wrocławiu, ekspert sejmowej komisji finansów publicznych i budżetu w IV, V i VI kadencji, w latach 2000–2010 członek Komisji Rewizyjnej Krajowej Izby Doradców Podatkowych, w latach 2007–2010 jej przewodniczący.

Anna Napiórkowska

Doktorantka w Katedrze Praw Człowieka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.

Karolina Rutkowska

Studentka V roku Prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, członkini Sekcji Podatkowej Towarzystwa Biblioteki Słuchaczy Prawa UJ.

Wojciech Safian

Student II roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, członek Studenckiego Koła Naukowego Prawa Podatkowego UMK.

Ewelina Skwierczyńska

Doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego na Uniwersytecie Wrocławskim, członek nadzwyczajny SKNPF FISCUS, konsultant podatkowy w Tax Advisors Group Sp. z o.o.

Waldemar Szewc

Doradca podatkowy, właściciel Kancelarii Doradztwa Podatkowego A.F.O. z siedzibą we Wrocławiu, rezydent Sekcji Firm Doradczych przy Dolnośląskiej Izbie Gospodarczej; doktorant w Katedrze Zarządzania Informacją i Wiedzą Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu; autor wielu publikacji nt. zarządzania organizacjami, coachingu, przedsiębiorczości oraz podatków i rachunkowości.

Roman Szumlakowski

Student I roku studiów magisterskich Administracji na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, członek SKNPF FISCUS

Krystian Szymaniak

Student III roku Administracji na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.

ISBN 978-83-61370-92-5