

Materiały źródłowe do przedmiotu

Wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego

(część I)

Opracował: Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Prawo Finansowe i Skarbowość

2020

SPIS TREŚCI

1. Ważniejsze wyroki Trybunału Konstytucyjnego związane z zasadą przyzwoitej legislacji.....	3
2. Wyciąg z najważniejszych „polskich” wyroków TSUE (ETS) w sprawach podatkowych z lat 2008 – 2016.....	7
3. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	10
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (art. 14a-14s)	13
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (art. 119a-119l)	17
6. Prawo podatkowe jest złe. Prawo, czyli co?	19
7. Skutki „kurateli” sądów nad „nieudolnym” prawodawcą podatkowym	22
8. Legislacja podatkowa w Polsce – co i dlaczego powinno się zmienić	23
9. Pięć podstawowych zasad przyszłego systemu podatkowego	24
10. Nikomu dziś nie jest potrzebna nowa Ordynacja podatkowa	26
11. Dwie wizje prawa podatkowego	28
12. Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym	30
13. Podatkami od dawna nie rządzą politycy, lecz biznes optymalizacyjny	32
14. Urzędowe interpretacje podatkowe - wynaturzona koncepcja, z którą czas skończyć	33
15. Nikt nie ma prawa wydawać „prawotwórczych wyroków” w dziedzinie podatkowej	35
16. Czy tworzenie przepisów podatkowych jest procesem w pełni legalnym?	37
17. Czym jest interpretacja przepisów prawa podatkowego?	38
18. Czy prawo podatkowe stanowiące jest w interesie publicznym?	40
19. Czy klauzula przeciw unikaniu opodatkowania jest potrzebna?	41
20. Trzeba szanować poglądy prawne obywateli, a zwłaszcza podatników	43
21. Dobra wiara jako przesłanka odliczenia VAT w orzecznictwie NSA	46
22. Czy ktoś, kto udaje podatnika dla wyłudzenia korzyści podatkowych jest w sensie prawnym „podatnikiem”?	48

Ważniejsze wyroki Trybunału Konstytucyjnego związane z zasadą przyzwoitej legislacji

WYROK TK Z DNIA 25 KWIETNIA 2001 R. (SYGN. AKT K 13/01)

c) Równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jest pogląd, że "(...) daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania (proceduralnych aspektów) zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania **zasad przyzwoitej legislacji**". **Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania "odpowiedniej" vacatio legis (orzeczenia z: 24 maja 1994 r., K. 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, s. 78-79, 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 49-51) oraz w obowiązku należytego sformułowania przepisów przejściowych.** Z zasady demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż "nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań" (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU Nr 6/1996, s. 501)

Gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano już, iż nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, s. 49-50). Zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, "powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU Nr 3/1995, s. 204-205). Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstąpienie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne" (tamże, s. 448-449).

WYROK TK Z DNIA 11 MAJA 2007 R. (SYGN. AKT K 2/07)

Niekonstytucyjność załącznika nr 2 ustawy o IPN. Treść załącznika do ustawy o IPN, narusza zasady przyzwoitej legislacji, ponieważ odwołuje się do niejawnych instrukcji aparatu bezpieczeństwa okresu totalitarnego. Tego rodzaju akty nie mogą służyć doprecyzowaniu treści źródeł prawa (ustawa) w państwie prawa. Zasadą w państwie prawa jest nadto, że pojęcia ustawowe determinują treść pojęć używanych w aktach rangi niższej. W rozważanej sytuacji o treści norm ustawy uchwalonej w 2007 r. decyduje treść niejawnych instrukcji wydawanych w czasach totalitarnych.

Załącznik ma charakter dyskryminujący osoby, które są objęte katalogami, do których skonstruowania załącznik służy. Ujawnienie danych (społecznie dyskwalifikujących) następuje w postaci ogólnodostępnej (dostęp elektroniczny). Dotyczy informacji będących odbiciem wyobrażenia służb państwa totalitarnego („osoby traktowane”), zebranych w sposób nielegalny, a więc nigdy przez nikogo nieweryfikowanych, odzwierciedlających mentalność i ocenę rzeczywistości dokonywaną przez osoby wytwarzające dokumenty aparatu totalitarnego. Publikacja (ujawnienie danych) następuje najpierw; możliwość weryfikacji i uruchomienia procedur obronnych (o ich efektywności por. niżej pkt 12 i 16) ma charakter następczy. Osoby objęte ujawnieniem danych w postaci powszechnie dostępnej listy katalogowej (katalog przewidziany w art. 52a pkt 5 ustawy o IPN) doznają dyskryminacji (art. 32 ust. 2 Konstytucji), w zakresie ochrony ich prywatności (art. 47 Konstytucji), ponieważ zezwala się wobec nich na publiczne wykorzystanie danych, zebranych w sposób naruszający prawo przez aparat państwa totalitarnego, odmawiając zarazem (na skutek ukształtowania mechanizmu gwarancyjnego korzystania z gwarancji zawartej w art. 51 ust. 4 Konstytucji). Nadto – z tych samych przyczyn – istnienie załącznika pozostaje w sprzeczności z zasadą zakazu udostępniania informacji o obywatelach innych niż tylko „niezbędne” w demokratycznym państwie prawnym (art. 51 ust. 2 Konstytucji), co występuje szczególnie wyraźnie w odniesieniu do osób tylko ewidencjonowanych, wobec których nie zachowały się

żadne inne dane (informacje o przebiegu pracy, służby lub współpracy).

Wprowadzenie w błąd osoby zobowiązanej do złożenia oświadczenia lustracyjnego poprzez treść i formę wzoru tego oświadczenia.

Nowa regulacja lustracyjna, w przeciwieństwie do ustawy lustracyjnej z 1997 r. zakłada dwie formy kolaboracji z organami bezpieczeństwa państwa. Są to: a) świadoma i tajna współpraca z ogniwami operacyjnymi lub śledczymi organów bezpieczeństwa państwa w charakterze tajnego informatora lub pomocnika przy operacyjnym zdobywaniu informacji (art. 3a ust. 1) oraz b) świadome działanie, którego obowiązek wynikał z ustawy obowiązującej w czasie tego działania w związku z pełnioną funkcją, zajmowanym stanowiskiem, wykonywaną pracą lub pełnioną służbą, jeżeli informacja przekazywana była organom bezpieczeństwa państwa w zamiarze naruszenia wolności i praw człowieka i obywatela (3a ust. 2). Współpraca określona w ust. 1 musiała mieć charakter tajny – pojęcia „świadoma i tajna” użyte zostały koniunktywnie. Natomiast współpraca, o której mowa w ust. 2, nie musiała być tajna, wręcz przeciwnie: jawność była w tym wypadku co najmniej regułą, jeśli taki obowiązek miał wynikać z ustawy. Mimo to wzór oświadczenia o pracy lub służbie w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w okresie od 22 lipca 1944 r. do 31 lipca 1990 r., stanowiący załącznik do ustawy, odwołując się do art. 2 i art. 3a ustawy, a zatem do obydwu ustępów tego ostatniego artykułu łącznie, sugeruje swym literalnym brzmieniem w odniesieniu do współpracowników istnienie obowiązku ujawnienia poprzez to oświadczenie jedynie współpracy tajnej.

Można się domyślać, że treść załącznika do ustawy o ujawnianiu informacji została mechanicznie przeniesiona z poprzedniej regulacji, tj. z ustawy lustracyjnej z 1997 r., z powołaniem się na nową już numerację jednostek redakcyjnych w nowej regulacji lustracyjnej, ale z niedopuszczalnym pominięciem nowej, rozbudowanej definicji współpracy, tym razem obejmującej także współpracę nietajną z art. 3a ust. 2.

Tego rodzaju uchybienie legislacyjne, bez względu na to, jaka była intencja

ustawodawcy i cel tego rodzaju konstrukcji legislacyjnej, czyni wzór oświadczenia dokumentem nieprzydatnym w postępowaniu lustracyjnym, ponieważ prawdziwość tego oświadczenia byłaby badana nie tylko pod kątem tajnej współpracy, ale współpracy zdefiniowanej w obydwu ustępach art. 3a.

W świetle powyższego, oświadczenie lustracyjne, złożone według ustawowego wzoru, mogłoby rodzić skutki jedynie co do faktu współpracy tajnej, według definicji, jaką nadaje art. 3a ust. 1, i w tym znaczeniu zachowuje swoją moc jedynie w odniesieniu do tej formy współpracy, pod warunkiem, oczywiście, że obowiązek lustracyjny obejmuje daną osobę nadal, to jest także po niniejszym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2007 r. Nie może natomiast wywoływać żadnych skutków z punktu widzenia weryfikowania jego treści w kontekście art. 3a ust. 2, chociaż formalnie rzecz ujmując, art. 3a ust. 2 został we wzorze oświadczenia powołany. Nie może zatem, podkreślmy to raz jeszcze, rodzić negatywnych skutków prawnych dla osoby wypełniającej urzędowy wzór, ze względu na rozminięcie się treści normatywnej załącznika z postacią instruktywną wzoru. W tej sytuacji należy uznać, że treść art. 10 ustawy (w związku z treścią załącznika nr 1) jest niezgodna z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza zasady przyzwoitej legislacji (brak opracowania tekstu jednolitego skomplikowanej treściowo i strukturalnie ustawy; nieprecyzyjne określenie przedmiotu oświadczenia), przy jednoczesnym zmuszeniu (z uwagi na termin składania oświadczeń i skutki braku ich złożenia) adresatów ustawy do składania oświadczeń nieprawdziwych w zakresie wiedzy o treści ustawy. Ten ostatni skutek powoduje naruszenie art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wyraża on zasadę zaufania do prawa.

WYROK TK Z DNIA 14 CZERWCA 2006 R. (SYGN. AKT 53/05)

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Regulacje prawne zaskarżone przez Rzecznika Praw Obywatelskich przynajmniej organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej uprawnienie do wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Oceniając zasadność zarzutów przedstawionych przez wnioskodawcę, należy w pierwszej kolejności przypomnieć pełną treść obu artykułów, w których zawarte

zostały zakwestionowane przepisy. Art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) stanowi:

„§ 1. 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.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

Z kolei art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; dalej: kodeks postępowania cywilnego lub k.p.c.) ma brzmienie:

„Uprawnienie, o którym mowa w art. 189, 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”.

W myśl art. 189 k.p.c., powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny.

Biorąc pod uwagę treść zarzutów przedstawionych przez Rzecznika Praw Obywatelskich, należy przypomnieć również okoliczności, w jakich zaskarżone przepisy zostały wprowadzone do systemu prawnego. Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) dodała do ustawy – Ordynacja podatkowa m.in. dwa przepisy o następującej treści:

„Art. 24a. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kon-

troli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.

Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich wnioskiem z 17 lutego 2003 r. wystąpili do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie m.in. niezgodności art. 24b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa z konstytucyjną zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, oraz z zasadą wolności działalności gospodarczej, wyrażoną w art. 22 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, uznał, że art. 24 b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. W uzasadnieniu wyroku Trybunał zwracał m.in. uwagę na niebezpieczeństwo dowolności interpretacyjnej, jakie pociąga za sobą brzmienie tego przepisu. Trybunał wyraził wówczas pogląd, że „do takiej – w dużej mierze dowolnej – interpretacji uprawnione zostają nie sądy, ale organy administracji, co nawet wobec dokonanej rozbudowy sądowej kontroli ich działalności nie umniejsza negatywnego wydzźwięku ustanowionej konstrukcji. Należy także podkreślić, że poważne wątpliwości nasuwa już samo językowe wyrażenie przesłanek warunkujących uznanie, że w danej sytuacji doszło do obejścia prawa podatkowego.

(...) w przypadku opisanym w § 1 art. 24b ordynacji podatkowej (konsekwentnie przyjmując bowiem trzeba, że wyraża on odrębną normę prawną, mającą zastosowanie do innego typu sytuacji aniżeli te, opisane w § 2 tego artykułu) ustawodawca pozostawił organowi orzekającemu właściwie pełną swobodę przy określaniu treści decyzji wydawanej w przypadku stwierdzenia, że dana czynność wywołała wyłącznie skutki podatkowe. Nie wiadomo więc, na jakie konsekwencje prawno-podatkowe

naraża się podatnik, dokonujący czynności zakwestionowanej na podstawie art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. (...)

Nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom władzy publicznej do daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych. Nie sposób też przyjąć, iż zasadniczą metodą «doprecyzowania» pojęć budujących instytucję obejścia prawa podatkowego będzie rozwijające się orzecznictwo sądowo-administracyjne» (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41, s. 583-584).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) uchyliła cytowane wyżej art. 24a oraz art. 24b ordynacji podatkowej. Jednocześnie w miejsce tych rozwiązań wprowadzono w dziale IV „Postępowanie podatkowe”, w rozdziale 11 „Dowody” cytowany wyżej przepis art. 199a, a z kolei do kodeksu postępowania cywilnego dodany został cytowany wyżej art. 189¹. Zakwestionowane rozwiązania zostały wprowadzone do rządowego projektu ustawy – w miejsce odmiennych rozwiązań zaproponowanych przez Radę Ministrów – na wniosek podkomisji powołanej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia projektu ustawy. Zgodnie z projektem opracowanym w podkomisji, a następnie w komisji, w art. 199a § 3 ordynacji podatkowej przesłanką wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa miały być „poważne wątpliwości” co do ich istnienia. Z materiałów parlamentarnych wynika, że podstawowym celem analizowanych rozwiązań miało być powierzenie rozpatrywania zagadnień z zakresu prawa cywilnego organom wyposażonym w odpowiednią wiedzę fachową. Poseł sprawozdawca, prezentując proponowane zmiany, mówił m.in.: „Organy podatkowe nie będą zmuszone do samodzielnego rozstrzygnięcia trudnych cywilnoprawnych kwestii pojawiających się w toku postępowania podatkowego” (Sprawozdanie Stenograficzne ze 102. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej IV kadencji, obrady w dniu 4 maja 2005 r.) W II czytaniu Sejm przyjął poprawkę polegającą na wykreśleniu z projektu słowa „poważne”, a w konsekwencji zakres sytuacji, w których można wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku praw-

nego lub prawa uległ rozszerzeniu. Organ prowadzący postępowanie może bowiem wystąpić z takim powództwem, jeżeli tylko zachodzą „wątpliwości” w tym zakresie.

(...)

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie można zgodzić się poglądem wnioskodawcy, że treść art. 199a § 3 ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z definicją obowiązku podatkowego i podważa zasadę, że ponoszenie ciężaru podatkowego jest związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego. Nie jest też prawdą, że art. 189¹ k.p.c. stawia na jednej płaszczyźnie stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w prawie podatkowym. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego kwestionowany przepis zasada się na wyraźnym rozróżnieniu tych dwóch stosunków. Sąd, rozpoznając powództwo o ustalenie wytoczone przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, bada jedynie kwestię istnienia stosunku cywilnoprawnego lub prawa powstałego na gruncie prawa cywilnego, a jego kompetencja nie obejmuje stosunków podatkowych. W szczególności, sąd powszechny nie ustala, czy miało miejsce obejście prawa podatkowego, ani nie określa konsekwencji wynikających z takiego obejścia.

Z kolei organ podatkowy konkretyzuje stosunki z zakresu prawa podatkowego, przy czym w zakresie, w jakim stosunki cywilnoprawne i prawa powstałe na gruncie prawa cywilnego mają znaczenie dla konkretyzacji stosunków podatkowych, nie ma kompetencji do samodzielnego rozstrzygnięcia wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa i jest związany orzeczeniami sądów powszechnych.

Konstytucja wymaga bardzo starannego wyważenia interesów państwa oraz interesów podatnika przy stanowieniu regulacji prawnych w dziedzinie prawa podatkowego, zarówno w sferze prawa materialnego jak i prawa proceduralnego. Ustawodawca musi w szczególności uwzględnić interes publiczny w ściąganiu podatków, a z drugiej strony – prawa poszczególnych podatników. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zakwestionowane regulacje w pełni spełniają te wymogi. Zaskarżone przepisy mają istotne znaczenie gwarancyjne i stanowią bardzo ważny instrument zapewniający sądową ochronę interesów podatnika, odpowiadający standardom państwa prawnego, przypomnianym m.in. w cytowanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03. Określone zagadnienia z zakresu

prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych, mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zostały – w razie zaistnienia wątpliwości w tym zakresie – wyłączone spod kompetencji organów administracji publicznej i powierzone sądom powszechnym, a więc organom niezawisłym i posiadającym odpowiednią wiedzę w wymienionych gałęziach prawa. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych stanowi istotny czynnik, który sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień z tych gałęzi prawa. Jednocześnie ustawa zapewnia jednostce i innym podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontrydiktoryjności i prawie do wysłuchania. Co więcej, w postępowaniu tym organ podatkowy nie zajmuje pozycji nadrzędnej wobec jednostki ani innych podmiotów prywatnych, ale jest jedną ze stron postępowania i dysponuje uprawnieniami, jakie przysługują pozostałym stronom, co dodatkowo wzmacnia pozycję podatnika. Ustalenia faktyczne niezbędne dla rozstrzygnięcia kwestii istnienia stosunku prawnego lub prawa są dokonywane przez bezstronny, niezawisły i dysponujący fachową wiedzą organ władzy sądowniczej. Wprowadzone rozwiązanie istotnie ogranicza niebezpieczeństwo wydawania arbitralnych rozstrzygnięć przez organy administracji publicznej i rozszerza zakres sądowych gwarancji sprawiedliwego rozpatrzenia spraw podatkowych. Z przedstawionych wyżej względów nie ma podstaw do stwierdzenia niezgodności zaskarżonych przepisów z zasadami przyzwoitej legislacji.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

WYROK TK Z DNIA 19 KWIETNIA 2011 R. (SYGN. AKT K 19/08)

Art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r. narusza również zasadę przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji). Należy zauważyć, że zasada ta ma wiele aspektów, w rozpatrywanej zaś sprawie na szczególne uwzględnienie zasługują dwa z nich. Po pierwsze, uchwalając ustawę zmieniającą z 7 września 2007 r., która nadała nowe brzmienie art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r., ustawodawca naruszył wymóg rzetelności procesu legislacyjnego, co potwierdził przedstawiciel Sejmu na rozprawie, przyznając, że proces ustawodawczy był „pospieszny”. W efekcie ustawodawca nie wykonał rzetelnie wy-

roku o sygn. K 2/07, powtarzając w treści kwestionowanego przepisu to, co Trybunał uznał za niekonstytucyjne. Po drugie, Rzecznik Praw Obywatelskich odwołał się w swoim wniosku do tego znaczenia zasady rzetelnej legislacji, które ukształtował sam Trybunał w wyroku o sygn. K 2/07, stwierdzając, że pozbawienie sądu dyscyplinarnego możliwości miarkowania kary jest nierzetelną legislacją. Trybunał w niniejszej sprawie, stwierdzając niekonstytucyjność art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r., nawiązał do takiego rozumienia tej zasady. Uznał mianowicie, że ustawodawca wadliwie określił w tym przepisie sankcję, którą sąd dyscyplinarny lub komisja dyscyplinarna może orzec względem osoby uznanej za kłamcę lustracyjnego. Przez wskazanie, że „sąd dyscyplinarny orzeka karę złożenia z urzędu lub inną przewidzianą w odpowiednich ustawach karę dyscyplinarną skutkującą pozbawieniem pełnionej funkcji publicznej” ustawodawca stworzył pozór wyboru sankcji orzekanej w postępowaniu dyscyplinarnym wobec kłamcy lustracyjnego. Tymczasem obie kary wskazane w tym przepisie, tj. kara złożenia z urzędu oraz inna kara skutkująca pozbawieniem pełnionej funkcji publicznej, występują w przepisach regulujących poszczególne postępowania dyscyplinarne zamiennie i w sposób wzajemnie się wykluczający. Kara złożenia z urzędu spośród zawodów wymienionych w art. 21f ust. 1 ustawy lustracyjnej z 2006 r. może zostać orze-

czona tylko w stosunku do sędziego i jest to jedyna kara skutkująca pozbawieniem go pełnionej funkcji publicznej. Odpowiednikami tej kary w odniesieniu do innych zawodów wymienionych w art. 21f ust. 1 ustawy lustracyjnej z 2006 r. są kara wydalenia z adwokatury, kara wydalenia ze służby prokuratorskiej, kara wydalenia ze służby komorniczej, kara wydalenia z pracy w Prokuraturii Generalnej, kara pozbawienia prawa do wykonywania zawodu radcy prawnego oraz kara pozbawienia prawa prowadzenia kancelarii notarialnej. W odniesieniu do tych zawodów przepisy dyscyplinarne nie przewidują kary złożenia z urzędu. Zaskarżony art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r. stwarza zatem pozór możliwości wyboru przez sąd dyscyplinarny (komisję dyscyplinarną) jednej spośród dwóch rodzajów kar wskazanych w tym przepisie. Tymczasem analiza przepisów regulujących postępowanie dyscyplinarne osób wykonujących zawody wskazane w art. 21f ust. 1 ustawy lustracyjnej z 2006 r. prowadzi do wniosku, że taki wybór kary dyscyplinarnej jest niemożliwy. Zawsze jest to bowiem kara bezwzględnie oznaczona, niepozostawiająca sądowi dyscyplinarnemu możliwości jej różnicowania. Konstruowanie przez ustawodawcę jednych przepisów prawnych w sposób stwarzający pozór wyboru sankcji dyscyplinarnej przy jednoczesnym wykluczeniem takiego wyboru w innych przepisach prawnych narusza zasadę przyzwoitej legislacji.

Wnioskodawca podnosi również, że naruszeniem zasady przyzwoitej legislacji jest niewykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 2/07, gdyż ustawodawca, nowelizując ustawę lustracyjną z 2006 r. i wprowadzając do jej tekstu obecne brzmienie art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze, nie uwzględnił wskazań wynikających z uzasadnienia tego wyroku. Należy stwierdzić, że obowiązek wykonania wyroku Trybunału przez ustawodawcę wynika z art. 190 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego są ostateczne i mają moc powszechnie obowiązującą. Dotyczy on zatem również ustawodawcy, który nie może powtarzać regulacji prawnych już raz uznanych za niekonstytucyjne. W niniejszej sprawie ustawodawca tak właśnie postąpił, powtarzając w treści art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r. regulację określającą bezwzględną sankcję dyscyplinarną względem kłamców lustracyjnych, choć niekonstytucyjność tego rodzaju regulacji została stwierdzona w wyroku o sygn. K 2/07.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 21f ust. 2 zdanie pierwsze ustawy lustracyjnej z 2006 r., w zakresie, w jakim dotyczy sędziów, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 65 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a w zakresie, w jakim dotyczy pozostałych zawodów, o których mowa w art. 21f ust. 1 tej ustawy, jest niezgodny z art. 2 i art. 65 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Wyciąg z najważniejszych „polskich” wyroków TSUE (ETS) w sprawach podatkowych z lat 2008 – 2016

Opracował: Maciej Jendraszczyk

1. Wyrok ETS z dnia 22 grudnia 2008 r. (C-414/07) w sprawie odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia samochodów osobowych oraz paliwa silnikowego do tych samochodów.

Trybunał w powyższym wyroku uznał, że polski ustawodawca z dniem 1 maja 2004 r., tj. z dniem wejścia w życie na terytorium RP VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku¹, utrzymał w polskim systemie podatku od towarów i usług przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia z tytułu nabycia samochodów osobowych oraz paliwa silnikowego do tych samochodów (zgodnie z tzw. klauzulą „standstill”). Jednakże z dniem 22 sierpnia 2005 r. weszło w życie rozszerzenie tego wyłączenia. Przepisy przywołanej dyrektywy stanowiły, że państwo członkowskie nie może rozszerzać ograniczeń, które utrzymało z dniem rozpoczęcia obowiązywania dyrektywy na terytorium kraju. W związku z powyższym Trybunał uznał, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² w tym zakresie są niezgodne z prawem unijnym.

2. Wyrok TSUE z dnia 26 marca 2015 r. (C-499/13) w sprawach związanych z obowiązkami komornika sądowego jako płatnika podatku od towarów i usług przy

sprzedaży towarów w ramach postępowania egzekucyjnego.

W wyroku tym TSUE odpowiedział Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu na pytania prejudycjalne dotyczące takich kwestii jak możliwość nałożenia przez ustawodawstwo krajowe obowiązków płatnika na komornika, jego odpowiedzialność całym majątkiem za podatek należny z tytułu sprzedaży towarów w ramach postępowania egzekucyjnego oraz braku możliwości odliczenia podatku naliczonego przy takowej sprzedaży.

• Możliwość nałożenia przez ustawodawstwo krajowe obowiązków płatnika na komornika.

TSUE uznał, że art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ daje państwom członkowskim prawo do wprowadzenia innych obowiązków (niż określone w dyrektywie), które uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku od wartości dodanej i unikania oszustw podatkowych, jednakże nie powinny one wykroczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tych celów i obowiązki te nie mogą naruszać zasady neutralności podatku od wartości dodanej⁴. Wprawdzie przepisy art. 193 i 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy przewidują, że podatek nie może być należny od podatnika dokonującego opodatkowanej dostawy towarów lub (w pewnych okolicznościach) od nabywcy nieruchomości, jednakże funkcja komornika sądowego w tym przypadku nie wchodzi w zakres tych regulacji – obowiązek komornika nie ma cech

obowiązku podatkowego, który to ciąży na podatniku. W związku z powyższym należy uznać, iż przepisy dyrektywy nie stoją nie przeszkodzie nałożeniu na komorników obowiązków płatnika przy sprzedaży towarów w ramach postępowania egzekucyjnego.

• Odpowiedzialność komornika za podatek należny z tytułu sprzedaży towarów w ramach postępowania egzekucyjnego.

W tej materii TSUE uznał, że regulacja ta nie narusza zasady proporcjonalności. Jak stwierdził Trybunał „(...)nawet jeśli przepisy ustanowione przez państwa członkowskie na podstawie dyrektywy VAT zmierzają do możliwie skutecznej ochrony praw budżetu państwa, to nie powinny one jednak wykroczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu (zob. podobnie wyroki: *Molenheide i in.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 47; a także *Federation of Technological Industries i in.*, C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 30). W szczególności nie można uznać za proporcjonalne uregulowanie, które uznawałoby komornika sądowego za odpowiedzialnego za zachowanie, jakiego nie można mu przypisać osobiście. W tym względzie rzeczony komornik musiałby posiadać instrumenty prawne do wykonania swego zadania, tak aby powstanie jego odpowiedzialności nie zależało od elementów, na które nie miałby żadnego wpływu, w tym także od działań lub zaniechań przypisywanych osobom trzecim”. W konsekwencji TSUE zlecił NSA zbadać, czy komornik w zakresie przedmiotowej sprzedaży posiada faktycznie wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania obowiązku

¹ Dz. Urz. UE L 145/1 ze zm..

² T.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.

³ Dz. Urz. UE L 347/1 ze zm., zwana dalej „dyrektywą”.

⁴ Por. wyroki TSUE C-385/09 i C-153/11.

płatnika. W przypadku uznania, iż komornicy posiadają takowe instrumenty, należy uznać, że nałożenie na nich odpowiedzialności całym majątkiem za podatek należny z tytułu tej sprzedaży nie narusza norm unijnych.

- **Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego przy sprzedaży towarów w ramach postępowania egzekucyjnego.**

W tym zakresie TUSE uznał, iż to podatnikowi przysługuje odliczenie podatku naliczonego, w związku z czym płatnikowi takie prawo nie przysługuje. Jak zauważył Trybunał „(...)z art. 206 i 250 dyrektywy VAT wynika, że kwota podatku VAT wpłacona do Skarbu Państwa powinna być kwotą netto, czyli kwotą uwzględniającą odliczenia, jakich należy dokonać, oraz że wszystkich tych odliczeń należy dokonać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym powstały. W postępowaniu głównym to podatnik jest właścicielem towarów sprzedawanych w drodze licytacji przez komornika sądowego, a nie płatnik, który jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatku VAT uwzględniającej transakcję sprzedaży tych towarów. To także podatnik, a nie płatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku VAT należnego z tytułu tej transakcji. Odliczenie to dotyczy okresu rozliczeniowego, w którym miała miejsce rzeczona transakcja”.

3. Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. (C-224/11) w sprawie uznania usługi leasingu i usługi ubezpieczenia przedmiotu leasingu za usługi odrębne.

W ramach tego wyroku TSUE uznał, że usługę leasingu i usługę ubezpieczenia przedmiotu tego leasingu należy uznawać, co do zasady, za odrębne usługi, a w konsekwencji należy stosować odrębne stawki podatku od towarów i usług do obu z nich. Odpowiadając na zadane pytania prejudycjalne Trybunał uznał, że

generalną zasadą jest uznawanie każdego świadczenia za odrębne i niezależne. Ponadto „(...) transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT”. W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią usługi niezależne, czy jedno świadczenie, należy wziąć pod uwagę charakterystyczne dla danej transakcji elementy, jak i ogół okoliczności jej towarzyszących, brak jest bowiem bezwzględnej zasady dotyczącej takowego ustalenia. Analizując usługę leasingu i towarzyszącą jej usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu TSUE stwierdził, że „(...) świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, w szczególności, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego”. W konsekwencji uznał, że usługa ubezpieczeniowa stanowi zasadniczo cel sam w sobie dla leasingobiorcy, co więcej, obie te usługi nie mogą być uważane za tak ściśle związane, by móc je obiektywnie uznać za jedno świadczenie, a ich ewentualne rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Trybunał stwierdził, że co do zasady, są to usługi odrębne i niezależne dla celów podatku od towarów i usług, jednak w każdym poszczególnym przypadku należy je analizować pod kątem szczególnych okoliczności, które mogą doprowadzić do uznania ich za jedną usługę. Odpowiadając na drugie z pytań prejudycjalnych TSUE stwierdził, iż usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług i należy ją kwalifikować jako usługę ubezpieczeniową, zwolnioną co do zasady z tego podatku, a nie za usługę związaną z usługą leasingu, opodatkowaną stawką podstawową.

4. Wyrok TSUE z dnia 29 września 2015 r. (C-276/14) dotyczący możliwości uznania gminnych

jednostek budżetowych za podatnika podatku od towarów i usług.

Poprzez wydanie tego wyroku TSUE wprowadził duże zamieszanie w polskim systemie podatku od towarów i usług. Odpowiadając na pytanie prejudycjalne Trybunał stwierdził, iż gminne jednostki budżetowe nie spełniają kryteriów wyrażonych w przepisach dyrektywy, aby uznać je za podatnika podatku od towarów i usług. W przywołanym wyroku zostało stwierdzone, że aby „(...) podmiot prawa publicznego mógł zostać uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT, zgodnie z jej art. 9 ust. 1 powinien on samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą”. TSUE uznał, że gminne jednostki budżetowe wykonują działalność gospodarczą w imieniu i na rachunek gminy, jak również odpowiedzialność za szkody spowodowane tą działalnością ponosi gmina. Ponadto jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego, gdyż nie dysponują własnym majątkiem, a jedynie majątkiem gminy oraz nie osiągają własnych przychodów i kosztów, gdyż dochody są wpłacane do gminy, a wydatki pokrywane są również ze środków gminnych. W związku z powyższym nie ma podstaw do uznania gminnych jednostek budżetowych za podatników podatku od towarów i usług, gdyż nie są one podmiotami niezależnymi.

5. Wyrok TSUE z dnia 26 stycznia 2012 r. (C-588/10) w sprawie wymogu posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej

W powyższym wyroku Trybunał uznał, iż wymóg polegający na uzależnieniu prawa do obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnie wystawionej faktury od posiadania potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towarów lub usług nie narusza norm art. 90 ust. 1 dyrektywy. Takiemu wymogowi nie sprzeciwiają się również co do zasady neutralności podatku VAT oraz

proporcjonalności. Jednakże, jak stwierdził TSUE „(...) jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed krajowymi organami podatkowymi przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury”.

6. Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r. (C-180/10 i 181/10) w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy gruntów.

W przedmiotowej sprawie TSUE odpowiedział na pytanie prejudycjalne dotyczące uznania osoby dokonującej sprzedaży gruntów za podatnika podatku od towarów i usług. Zdaniem Trybunału „(...) dostawę gruntu przeznaczzonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy (tj. prawa do uznania za podatnika podmiotu, który okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, w szczególności pojedynczej dostawy terenu budowlanego) niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz prowadzenia przez dostawcę działalności producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności”. W powyższym wyroku zostało również stwierdzone, że osoby fizycznej nie można, co do zasady, uznać za podatnika podatku od wartości dodanej jeśli dokonuje sprzedaży gruntu w ramach zarządu własnym majątkiem prywatnym.

Natomiast w przypadku podejmowania przez nią aktywnych działań w zakresie obrotu nieruchomościami, „(...) angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący ‘działalność gospodarczą’ w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej”. Ponadto zdaniem Trybunału „(...) sama liczba i zakres transakcji sprzedaży dokonanych w niniejszej sprawie nie ma charakteru decydującego. (...) zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Trybunał stwierdził, że dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Wellcome Trust*, pkt 37)”.

7. Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. (C-678/13) w sprawie stosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług do wybranych produktów farmaceutycznych.

W powyższym wyroku TSUE uznał, iż stosowanie stawki obniżonej do wszystkich produktów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w poz. 82,92 i 103, tj. związków siarki organicznych i pozostałych związków organiczno-nieorganicznych – wyłącznie cysteina, cystyna i ich pochodnych, wyrobów higienicznych lub farmaceutycznych (włączając smoczki), z gumy innej niż ebonit oraz soczewek kontaktowych; soczewek okularowych ze szkła i innych materiałów, stanowi naruszenie norm dyrektywy. Przepisy dyrektywy przewidują możliwość stosowania stawki obniżonej wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług określo-

nych w załączniku III do dyrektywy. Trybunał uznał, że stosując obniżoną stawkę do dostaw:

„- sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne lub które nie są zwykle przeznaczone do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, a także - produktów, które nie są produktami farmaceutycznymi zwykle stosowanymi dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych lub produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej, wymienionych w pozycjach 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96-98 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy”.

W związku z powyższym dostawy takich produktów jak soczewki i szkła niesłużące do korekty wzroku, czyli np. do okularów słonecznych, powinny być opodatkowane według stawki podstawowej.

8. Wyrok TSUE z dnia 20 maja 2010 r. (C-228/09) w sprawie wliczania opłaty akcyzowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W przedmiotowym wyroku TSUE uznał, że wliczenie opłaty akcyzowej do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu samochodów osobowych nie narusza norm dyrektywy. Zgodnie z przepisami dyrektywy podstawa opodatkowania obejmuje takie elementy jak podatki, cła, opłaty i inne należności z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, a jednocześnie opłata akcyzowa nie została wyłączona z katalogu elementów niewliczanych do podstawy opodatkowania. W związku z powyższym Trybunał orzekł jak powyżej.



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 19 stycznia 2016 r.

Poz. 4

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4.8022.44.2015

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 29 grudnia 2015 r.

w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) – mając na względzie rozbieżne oceny treści art. 2a Ordynacja podatkowa prezentowane w toku procesu legislacyjnego oraz w związku z przeprowadzonym referendum – w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197) został wprowadzony do ustawy – Ordynacja podatkowa, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, przepis art. 2a, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Przepis wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

1. Zakres przedmiotowy art. 2a Ordynacji podatkowej.

Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały.

2. Adresaci art. 2a Ordynacji podatkowej.

Pojęcie „rozstrzygania” występuje w Ordynacji podatkowej, w zakresie kwestii podatkowych, w kontekście działania organu. Bezpośrednim adresatem normy wynikającej z przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej jest więc organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie.

Pośrednim adresatem normy z art. 2a Ordynacji podatkowej może być także podatnik. Może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy – jego zdaniem – w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej.

Art. 2a Ordynacji podatkowej odnosi się w swojej treści jedynie do podatnika. Nie ma jednak żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiałyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe. Podstawą zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie analogia prawna. Porównanie sytuacji prawnej – w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających – podatnika i np. płatnika podatku, nie pozwala dostrzec istotnych różnic w tym zakresie. Sytuacja płatnika spełnia więc wszystkie warunki dopuszczające stosowanie, w drodze analogii, art. 2a Ordynacji podatkowej także do płatnika. Dotyczy to także innych wskazanych wyżej podmiotów.

3. Podstawowe reguły stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

a) Umieszczenie art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że rozstrzyganie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

b) W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez „korzyść podatnika” należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego. Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo – jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości – poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W toku postępowania, warunkiem koniecznym poprawności decyzji wydanej w związku z art. 2a Ordynacji podatkowej będzie przeanalizowanie w uzasadnieniu decyzji argumentacji podatnika. W myśl art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Nie wystarczy samo przedstawienie w uzasadnieniu argumentacji prowadzącej do wydanego rozstrzygnięcia. W przypadku gdy – w ocenie organu – przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania należy wykazać, że podatnik, wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał nieadekwatne do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości. Wymaga tego realizacja wyrażonej w art. 124 Ordynacji podatkowej zasady przekonywania.

Zwrócić należy uwagę, że sąd administracyjny, badając legalność działania organów podatkowych, będzie mógł uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a – zdaniem sądu – istniały ku temu ustawowe przesłanki.

c) Jeśli organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, powinien przyjąć

znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przypadku podatków zharmonizowanych w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego nie można pominąć wykładni pronunijnej.

Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tą korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza (np. obie interpretacje są korzystne dla podatnika, ale – na innym polu działania prawa podatkowego – wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej), powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji.

Stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej wymaga ustalenia „korzyści podatnika” na tle konkretnej sprawy. To pojęcie nie ma charakteru obiektywnego. Przyjęcie korzystnej dla podatnika wykładni przepisu w danej sprawie nie oznacza, że organy podatkowe są obligowane tak samo rozumieć korzyść innego podatnika na tle odrębnej sprawy mimo, że przedmiotem stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej będzie ten sam przepis prawa podatkowego

Minister Finansów: z up. L. Skiba

Ustawa

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

(tekst jednolity Dz.U. z dnia 6 maja 2015 r. poz. 613)

(...)

Rozdział 1a

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Art. 14a. [Interpretacje podatkowe ogólne; objaśnienia podatkowe]

§ 1.13 Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
- 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

– przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 1a. 14 Interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności:

- 1) opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego;
- 2) wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 1b. 15 Z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej nie może wystąpić organ administracji publicznej.

§ 2. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności:

- 1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
- 2) wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, oraz w takich samych stanach prawnych.

§ 3. Interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawach, o których mowa w § 2 pkt 2, nie toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli:

- 1) nie są spełnione warunki, o których mowa w § 2 i 3, lub wniosek nie spełnia innych wymogów określonych przepisami prawa, lub
- 2) przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.

§ 5. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Przepisy rozdziałów 14 i 16 działu IV stosuje się odpowiednio.

§ 6. Prawo dostępu do akt sprawy wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

§ 7. Na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

§ 8. Opłata podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia opublikowania interpretacji ogólnej.

§ 9. 16 W sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek przepisy art. 14d, art. 14f, art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170 i art. 171 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10 i 23 działu IV stosuje się odpowiednio.

§ 10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień o których mowa w § 5, oraz wykonywania czynności, o których mowa w § 7, określając jednocześnie właściwość rzeczową oraz miejscową upoważnionych organów.

§ 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, który zawiera dane iden-

tyfikujące wnioskodawcę, dane wskazane w § 2, oraz sposób uiszczenia opłaty.

Art. 14b. [Interpretacje podatkowe indywidualne. Stwierdzenie bezprzedmiotowości wniosku]

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§ 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

§ 2a. 17 Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.

§ 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

§ 4. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

§ 5. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

§ 5a. 18 Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bez-

przedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

§ 5b. 19 Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 i 846).

§ 5c. 20 Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów.

§ 6a. 21 Minister właściwy do spraw finansów publicznych, uwzględniając konieczność zapewnienia jednolitości i prawidłowości interpretacji indywidualnych oraz w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych i ich zmiany, może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- 1) zmiany interpretacji indywidualnych na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa,
- 2) stwierdzania wygaśnięcia interpretacji indywidualnych na podstawie art. 14e § 1 pkt 3,
- 3) uchylania interpretacji indywidualnych i wydawania postanowień, o których mowa w § 5a, na podstawie art. 14e § 1 pkt 4,
- 4) wydawania postanowień, o których mowa w § 5a, oraz ich zmiany na podstawie art. 14e § 1 pkt 5,
- 5) uchylania postanowień, o których mowa w § 5a, na podstawie art. 14e § 1 pkt 6

- w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów.

§ 7.22 Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 14c. [Treść interpretacji podatkowej indywidualnej]

§ 1.23 Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnio-

skodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

§ 4.24 Interpretację indywidualną wydaną w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

Art. 14d. 25 [Termin wydania interpretacji podatkowej indywidualnej]

§ 1. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

§ 2. W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1, zostało przesłane przed upływem tego terminu.

§ 3. Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej - nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

Art. 14e. 26 [Zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji podatkowej]

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu:

- 1) 27 zmienić wydaną interpretację ogólną, interpretację indywidualną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej;
- 3) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
- 4) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a;

5) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;

6) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej, i przekazać wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej do ponownego rozpatrzenia.

§ 2. Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniiona interpretacja.

§ 3. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia, o których mowa w § 3, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacja indywidualna lub postanowienie, albo jego następcy prawnemu.

§ 5. Stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji.

Art. 14f. [Opłata od interpretacji podatkowej indywidualnej]

§ 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

§ 2a. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

§ 2b. 28 Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- 1) wycofania wniosku - w całości;
- 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego - w odpowiedniej części;
- 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej - w odpowiedniej części.

§ 3. 29 Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu państwa.

Art. 14g. [Pozostawienie wniosku o interpretację podatkową bez rozpatrzenia]

§ 1.30 Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

- § 2. (uchylony)
§ 3.31 (uchylony).

Art. 14h. 32 [Odpowiednie stosowanie]

W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Art. 14i. [Publikacja interpretacji podatkowych]

§ 1. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

§ 1a. 33 Objasnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objasnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

§ 2.34 Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 14e § 3, wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej.

§ 3.35 Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 4.36 W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

§ 5.37 W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia.

Art. 14j. [Interpretacja indywidualna samorządowych organów podatkowych]

§ 1. Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

§ 2.38 W zakresie, o którym mowa w § 1, opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

§ 2a. 39 Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa zmienia wydaną przez ten organ interpretację indywidualną, uchyla ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a.

§ 3.40 W zakresie nieuregulowanym w § 1-2a stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału.

Art. 14k. [Ochrona wnioskodawcy]

§ 1.41 Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 3.42 W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczynają 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.

Art. 14l. [Obowiązek zapłaty podatku]

W przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 14m. [Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku]

§ 1.43 Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

§ 2.44 Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje:

- 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków - okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono

zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności;

2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków - okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następny;

3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków - okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następny.

§ 3. Na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo - w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem - określa wysokość nadpłaty.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji.

Art. 14n. [Odpowiednie stosowanie]

§ 1. Przepisy art. 14k i art. 14m stosuje się odpowiednio w przypadku:

1) zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki - w zakresie dotyczącym działalności tej spółki;

1a) 45 zastosowania się przez podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek spółki planującej utworzenie tej podatkowej grupy kapitałowej;

2) 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 przedsiębiorcy.

§ 2.46 W przypadkach, o których mowa w § 1, zmianę, uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmianę lub uchylenie postanowienia, o

- którym mowa w art. 14b § 5a, doręcza się odpowiednio spółce, podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej.
- § 3.47 Przepisy art. 14k i art. 14m stosuje się odpowiednio w przypadku:
- 1) uchylenia interpretacji indywidualnej - na podstawie art. 14e § 1 pkt 4;
 - 2) zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a.
- § 4.48 W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:
- 1) objaśnień podatkowych - stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m,
 - 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej ministra właściwego do spraw finansów publicznych - stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i art. 14m,
- z zastrzeżeniem art. 14na.
- § 5.49 Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.
- § 6.50 W przypadku gdy do okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz okresu 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego zastosowanie mają wydane w odniesieniu do takiego samego zagadnienia interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe, wydane w takim samym stanie prawnym przed rozpoczęciem lub w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, począwszy od dnia opublikowania takiej interpretacji ogólnej lub zamieszczenia takich objaśnień podatkowych przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa

w § 4 pkt 2, należy rozumieć odpowiednio wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnej lub wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych.

§ 7.51 Przez okres rozliczeniowy, o którym mowa w § 4, w przypadku podatków nierozliczanych okresowo, rozumie się miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w danym podatku.

Art. 14na. 52 [Wyłączenie stosowania przepisów]

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 14o. [Interpretacja milcząca przepisów prawa podatkowego]

§ 1. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

§ 2. Przepisy art. 14e i art. 14i § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 14p. [Odpowiednie stosowanie]

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów, zobowiązań osób trzecich oraz do należności, o których mowa w art. 52 § 1.

Art. 14r. 53 [Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej]

§ 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej

zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).

§ 2. Zainteresowani wskazują we wniosku wspólnym jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4.

§ 3. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia.

§ 4. Opłata za wniosek wspólny jest ustalana jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z art. 14f i liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku.

§ 5. W zakresie nieuregulowanym w § 1-4 przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku wspólnego zawierającego dane identyfikujące zainteresowanych oraz dane wskazane w § 2 i w art. 14b § 3-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w § 4, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 14s. 54 [Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiającego]

§ 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 907, z późn. zm.) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym. Przepisy art. 14b § 4 nie stosuje się.

§ 2. Przepisy art. 14k-14n stosuje się odpowiednio do podmiotu realizującego zamówienie.

Ustawa

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

(tekst jednolity Dz.U. z dnia 6 maja 2015 r. poz. 613)

(...)

Dział IIIa^{<11a>}

PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU OPODATKOWANIA

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Art. 119a

- § 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).
- § 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.
- § 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
- § 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.
- § 5. Przepisy § 2-4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Art. 119b

- § 1. Przepisu art. 119a nie stosuje się:
- 1) jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł;
 - 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylenia lub zmiany opinii zabezpieczającej;
 - 3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej;

- 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;
- 5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio.

Art. 119c

- § 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
- § 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:
- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
 - 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
 - 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
 - 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
 - 5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Art. 119d

Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

Art. 119e

Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Art. 119f

- § 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
- § 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Art. 119g

- § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne, jeżeli w sprawach:
- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
 - 2) określenia wysokości straty podatkowej,
 - 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
 - 4) odpowiedzialności podatnika za podatek nieopobraný przez płatnika,
 - 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy
- może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.
- § 2. W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, wszczęcie lub przejęcie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych postępowania podatkowego następuje na wniosek właściwego organu podatkowego.
- § 3. Przejmując postępowanie kontrolne, minister właściwy do spraw finansów publicznych jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe.
- § 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie.
- § 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej przed przejęciem postępowania pozostają w mocy.
- § 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.

Art. 119h

- § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Uni-

kaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a.

§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

§ 3. Występując o opinię, minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię minister właściwy do spraw finansów publicznych niezwłocznie informuje stronę.

Art. 119i

§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której minister właściwy do spraw finansów publicznych zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Strona i minister właściwy do spraw finansów publicznych z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.

§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela ministra właściwego do

spraw finansów publicznych do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.

§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.

§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.

§ 6. Opinię doręcza się ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz stronie.

§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.

§ 8. Po wydaniu opinii Rada zwraca akta sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 9. Niewydanie przez Radę opinii w terminie, o którym mowa w § 5, uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. Rada zwraca akta sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 10. Przepisu § 9 nie stosuje się w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.

Art. 119j

§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której

mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a.

Art. 119k

§ 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, minister właściwy do spraw finansów publicznych umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje przejęte postępowanie kontrolne organowi kontroli skarbowej.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie.

§ 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.

Art. 119l

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV.

(...)

Prawo podatkowe jest złe. Prawo, czyli co?

Olga Czajkowska

Polski system podatkowy od lat boryka się z wieloma problemami, niską ściągalnością, spadającą z roku na rok efektywnością fiskalną, wyłudzeniami, oszustwami. Najczęstszą odpowiedzią na pytanie, dlaczego tak jest, jest stwierdzenie: prawo podatkowe jest złe. Wszyscy, słysząc taką diagnozę, są gotowi z aprobatą pokiwać głową, wpaść w zadumę, wyrazić ubolewanie nad słabością polskiego systemu podatkowego, po czym przejść do kolejnego bardziej konkretnego zagadnienia z zakresu materialnego prawa podatkowego.

Aby tak pozornie proste twierdzenie, jak „prawo podatkowe jest złe”, było czymś więcej niż przyjemnym dla ucha sloganem, powtarzającym bez większej refleksji, należy w pierwszej kolejności określić, czym jest prawo. Pozwoli to na wskazanie źródeł problemów systemu podatkowego.

Chodzi więc o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy gdy mówimy: „prawo podatkowe jest złe”, posługujemy się terminem „prawo” w znaczeniu zbioru przepisów prawnych zawartych w aktach normatywnych, czy przez ten termin rozumiemy zbiór norm prawnych. Gdy odpowiemy na tak postawione pytanie, łatwiej będziemy mogli stwierdzić, czy problemem polskiego systemu podatkowego są wyłącznie przepisy prawa i wyłącznie odpowiedzialny za stan systemu podatkowego jest ustawodawca, czy może problemem są normy prawne i winni są wszyscy uczestnicy systemu podatkowego, a nie tylko ustawodawca.

„Przepis prawny to wypowiedź sformułowana w języku prawnym, stanowiąca całość gramatyczną, zawarta w tekście aktu normatywnego i wyodrębniona”¹ jako najprostsza jednostka redakcyjna tekstu aktu normatywnego. Akty prawa powszechnie obowiązującego zbudowane są z niezliczonej ilości przepisów, które to nie istnieją poza tymi aktami. Zaś „pojęcie normy prawnej należy [...] do języka prawniczego, jest tworem nauki prawa, nie zaś prawodawcy. [...] Norma prawna to [...] reguła postępowania skonstruowana na podstawie przepisów prawa albo zbudowana z elementów znaczeniowych zawartych w przepisach prawa. Między normą prawną a przepisem prawnym istnieje więc taka relacja jak między treścią a formą”². Normy prawne powstają dopiero w wyniku wykładni przepisów prawnych, czyli procesu wyprowadzania za pomocą metod interpretacji przepisów prawnych norm powinnego zachowania. Przepisy prawa są więc materiałem, z którego kształtowane są normy prawne. Przepisy są naszym kamieniem, z którego rzeźbiarz wykuwa ostateczny kształt posągu, czyli normy prawnej. Ustawodawca daje kamień, materiał, tworzywo; dziedzina nauki, jaką jest teoria prawa, daje narzędzia – metody, reguły, dyrektywy wykładni prawa. Dopiero w rękach interpretatora – rzeźbiarza ten ma-

teriał, jakim są przepisy prawne, ożywa i nabiera ostatecznego kształtu, który funkcjonuje później w rzeczywistości społecznej.

Teksty aktów normatywnych zawierają przepisy prawne. Dopiero na ich podstawie, w wyniku wykładni prawa, konstruowane są normy prawne. Dlatego w pełni należy zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym „prawo istnieje w życiu społecznym tylko poprzez odczytanie, a więc jako wynik interpretacji. [...] Tekst, oczywiście poza interpretacją, fizycznie istnieje, jednakże każde odczytanie jego sensu już taką interpretacją się staje. [...] Tekst aktu normatywnego, taki jak go uchwalono i opublikowano, jest [...] tylko substratem, tworzywem dla wykładni. To zatem, co w obiegu społecznym występuje jako prawo, nie jest nim samym, ale bywa zawsze rezultatem czyjegoś odczytania, czyjejś wykładni”³. Prawo jest wynikiem procesu interpretacji przepisów prawnych, niepodważalna jest więc rola, jaką odgrywa wykładnia w procesie jego stosowania.

Skoro kształt funkcjonującego w rzeczywistości społecznej prawa definiowany jest w procesie wykładni, to powstaje pytanie, czy możliwy jest tylko jeden rezultat czy możliwe jest wiele rezultatów wykładni prawa, a jeżeli istnieje wiele dopuszczalnych rezultatów wykładni prawa, to czy wszystkie one są prawidłowe.

Czynnikiem wpływającym na końcowy rezultat wykładni prawa, czyli na kształt przyjętej normy prawnej, niewątpliwie jest zapis słowny aktów normatywnych; to on jest niewątpliwie punktem wyjścia każdego procesu wykładni prawa. Proces interpretacji określonego tekstu, niezależnie od tego, czy jest to tekst aktu normatywnego, czy też tekst literacki, najczęściej postrzegamy przez pryzmat lingwistyczny. Stąd w głównej mierze wynika rola, jaką przypisuje się językowej wykładni prawa⁴. Należy jednak pamiętać, że pod pojęciem „wykładni językowej” kryje się szereg zróżnicowanych reguł wykładni odwołujących się zarówno do semantyki języka, jak i do syntaktyki języka prawnego, a odwoływanie się do poszczególnych z tych reguł wykładni może często doprowadzić interpretatorów do odmiennych rezultatów wykładni. Ponadto należy zauwa-

żyć, że przepisy prawne formułowane są w języku prawnym, czyli w istocie odmianie języka naturalnego, posiadającej cechy języka sztucznego, tj. tworzonego specjalnie dla określonych potrzeb. Co za tym idzie, „język prawny jako pewna odmiana (rejestr) języka technicznego charakteryzuje się m. in. swoistością semantyczną, niełatwą do stwierdzenia, z uwagi na to, że swoiste reguły semantyczne zwykle nie są explicite sformułowane. Stąd też, nawet jednoznaczność tekstu prawnego na gruncie reguł języka powszechnego nie przesądza o tym, czy w języku prawnym tekst ten nie ma odmiennego znaczenia, swoistego dla tej odmiany języka”⁵, co dodatkowo komplikuje proces wykładni prawa, a także oceny, czy wykładnia przeprowadzona przez inny podmiot może zostać uznana za prawidłową.

W teorii prawa została sformułowana koncepcja bezpośredniego rozumienia przepisów prawnych. Osadza się ona na przekonaniu, że w pewnych sytuacjach nie jest konieczne przeprowadzanie procesu wykładni prawa, przepisy prawne są bowiem dostatecznie jasne, aby rozstrzygnąć daną sprawę; zachodzi wtedy sytuacja izomorfii⁶. „Bezpośrednie rozumienie występuje, gdy w kontekście użycia języka prawnego nie ma wątpliwości, że rozpatrywany stan faktyczny [...] mieści się w zakresie wyznaczonym przez przepis [...] albo się w nim nie mieści. [...] [Sytuacja izomorfii] występuje, gdy mając kompetencję językową użytkownik języka nie ma wątpliwości, czy dany przedmiot mieści się czy też się nie mieści w klasie językowej. Wystarczają do tego reguły sensu języka”⁷. Koncepcja ta nie zakłada istnienia pewnej grupy przepisów prawnych, które w każdym stanie faktycznym i przez każdą osobę będą bezpośrednio rozumiane, a co za tym idzie – nie będą wymagały od niej podjęcia działań interpretacyjnych. Kładzie ona wyłącznie nacisk na to, że takie przypadki się zdarzają, a ich wystąpienie nie tylko zależy od sposobu sformułowania przepisów prawnych, ale przede wszystkim jest uzależnione „częstokroć od wiedzy, a zwłaszcza od ocen sądu”⁸, a także od stanu faktycznego sprawy, w jakiej dane przepisy prawne są rozpatrywane.

Warto zaznaczyć, że koncepcja bezpośredniego rozumienia podkreśla przede wszystkim, iż w praktyce prawnej występują stany faktyczne, w kontekście których osoba mająca zastosować prawo – w swojej ocenie – ma jasność, jaki jest kształt normy prawnej, ponieważ po zapoznaniu się ze słownym zapisem przepisów prawnych nie ma wątpliwości co do kształtu normy prawnej. Należy pamiętać, że brak wątpliwości podmiotu znajdującego się w sytuacji izomorfii wcale nie oznacza, że norma prawna, którą uzyskał na podstawie przepisów prawnych, jest właściwa. Oznacza wyłącznie, że podmiot ten nie dopuścił do swojej świadomości możliwości innego odczytania przepisów prawnych, a mógł to przecież zrobić, chociażby z powodu swojej niewiedzy.

Gdy odczytuje się koncepcje bezpośredniego rozumienia, kładzie się przede wszystkim duży nacisk na aspekt związany z warstwą językową przepisów prawnych i kompetencjami językowymi ich odbiorców, tymczasem powinno się większą wagę przywiązywać do tego, iż bezpośrednie rozumienie w dużym stopniu uwarunkowane jest nie tyle sposobem sformułowania przepisów prawnych, ile wiedzą i przekonaniami podmiotu dokonującego odczytania przepisów. Bowiem sam Jerzy Wróblewski podkreślał, że „właściwości podmiotu stosującego prawo, a w szczególności jego przekonania aksjologiczne, wpływają na sposób rozumienia i wykładni prawa”⁹.

W dobie pozytywizmu prawniczego panowało powszechne przekonanie, że tekst aktu normatywnego może być rozumiany wyłącznie w jeden ściśle określony sposób, a inne jego interpretacje są niedopuszczalne. Obecnie pod wpływem hermeneutyki prawniczej, teorii argumentacyjnych dostrzega się, iż istnieje kilka możliwych odczytań przepisów prawnych, które nie zawsze muszą być oceniane jako niedopuszczalne. Nie jest tak, że dane przepisy prawne mogą być wyłącznie interpretowane w jeden ściśle określony sposób, a jakakolwiek inna ich wykładnia byłaby niemożliwa; im sprawniejszy interpretator, tym większa liczba możliwych rozwiązań.

Oprócz jasności językowej tekstu przepisów prawnych oraz kompetencji językowych i stanu wiedzy podmiotu dokonującego wykładni prawa istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawnych mają cechy osobowościowe konkretnego podmiotu dokonującego interpretacji tekstów przepisów prawnych. Dlatego końcowy kształt normy prawnej stworzonej na podstawie przepisów prawnych przede wszystkim uzależniony jest od podmiotu dokonującego wykładni w konkretnej sytuacji. Nie mam tu wcale na myśli celowego działania polegającego na konstruowaniu określonego kształtu normy prawnej i doboru argu-

mentów uzasadniających jej treść, z pełną świadomością jej wadliwości; mówię o istnieniu w każdym podmiocie podświadomych przekonań wpływających nie tylko na wykładnię prowadzoną przez ten podmiot, ale również na każde jego działanie.

Na płaszczyźnie prawa podatkowego najbardziej jaskrawym przykładem obrazującym wpływ cech podmiotu dokonującego wykładni prawa na kształt ostatecznie przyjętej przez ten podmiot normy prawnej jest zestawienie ze sobą podmiotu będącego podatnikiem i podmiotu będącego pracownikiem organu skarbowego. Oba te podmioty patrzą na prawo podatkowe z zupełnie innej perspektywy.

W świecie idealnym celem podatnika dokonującego interpretacji przepisów prawnych nie jest zapłata jak najmniejszego podatku, a zapłata podatku zgodnie z obowiązującymi aktami normatywnymi. W świecie realnym musimy natomiast liczyć się z tym, że żaden podmiot (może z wyłączeniem filantropów o nastawieniu propaństwowym) nie chce płacić podatków, a jeżeli już, to chciałby płacić w jak najniższej wysokości. W świecie idealnym urzędnik organu skarbowego dokonujący interpretacji przepisów prawnych jest w pełni obiektywny, jego celem nie jest określenie dla podatnika obowiązku zapłaty jak najwyższego zobowiązania podatkowego, lecz określenie wysokości zobowiązania podatkowego zgodnie z obowiązującymi aktami normatywnymi. W świecie realnym musimy uwzględniać, że urzędnicy organów skarbowych dążą do zapewnienia jak najwyższych wpływów do budżetu poprzez określenie dla podatników maksymalnie wysokich zobowiązań podatkowych. Zupełnie inne cele, zupełnie inne nastawienie i wstępne założenia podatników i pracowników organów skarbowych wpływają na dokonywaną przez nich wykładnię przepisów prawnych, a tym samym na kształt ostatecznie wyprowadzonej normy prawnej.

Kiedyś dominowało przekonanie, że „wykładnia ma dać odpowiedź na zagadnienie: co obowiązuje jako prawo, przy usunięciu pozorów, subiektywnych uroszczeń i błędnych przekonań. [...] Choć w toku badania, przed ostateczną decyzją, nasuwać się może jeszcze cały szereg możliwych znaczeń ostatecznie odrzuconych, to jednak spośród możliwych sensów tylko jeden oddaje wolę władcy”¹⁰. Zgodnie z tym przekonaniem prawidłowa jest tylko jedna hipoteza interpretacyjna, pozostałe stanowią jedynie „pozór” prawa. Współcześnie przeważa jednak stanowisko, w myśl którego „nie jest [...] prawdą, aby było możliwe w danej sytuacji tylko jedno, «prawidłowe» odczytanie prawa. Możliwości zazwyczaj jest wiele”¹¹. Przepisy aktów normatywnych nie są wzorami matematycznymi, z których można wyprowadzić wyłącznie jeden właściwy

wynik, a więc założenie o jednej prawidłowej wykładni jest kontrfaktyczne. Wiele różniących się między sobą w pewnym stopniu wyników wykładni określonych przepisów prawnych może posiadać cechy prawidłowości i być akceptowalne, nie tylko przez sam podmiot dokonujący wykładni, ale również przez różne gremia oceniające kształt wyprowadzonej normy prawnej.

Niezależnie od tego, jaki podmiot dokonuje wykładni prawa, rezultaty przeprowadzonego procesu interpretacji tekstu prawnego podlegają ocenie. Czy istnieje jednak podmiot mogący w pełni obiektywnie ocenić stopień prawidłowości dokonanej wykładni? Ocenic, która interpretacja przepisów prawnych nadała im właściwe znaczenie, właściwy sens, właściwą treść, która z nich prawidłowo odróżniła pozór od rzeczywistości¹². Niestety na tak postawione pytanie odpowiedź jest przecząca. Oczywiście można bronić stanowiska, zgodnie z którym podmiotem obiektywnie oceniającym prawidłowość przeprowadzonej wykładni prawa jest sąd administracyjny. Niezaprzeczalnie bowiem „rola orzecznictwa podatkowego dla praktyki stosowania prawa jest znaczna. Wiele orzeczeń sądowych wpływa de facto na inne orzeczenia, a sądy – rozstrzygając określoną sprawę podatkową – zwracają uwagę na to, jakie rozstrzygnięcia zapadły w podobnej sprawie. Także z punktu widzenia adresata norm prawa podatkowego dużego znaczenia nabiera prognozowanie rozstrzygnięć sądowych w oparciu o dotychczasową praktykę przejawiającą się w tym, jak sąd krajowy w konkretnej sprawie rozumie prawo podatkowe”¹³. Gdy ocenia się rolę wykładni przepisów prawa podatkowego, nie należy jednak zapominać, że po pierwsze sądy administracyjne oceniają dokonaną przez organy podatkowe i podatników interpretację prawa kilka lat od momentu przeprowadzenia wykładni przepisów i zastosowania jej rezultatów. Po drugie stosunkowo rzadko zdarza się, aby wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych prezentowały identyczny sposób rozumienia określonych przepisów prawnych. W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych spotykamy nie linię orzeczniczą, ale linie orzecznicze dotyczące tych samych przepisów prawnych, które to linie często są ze sobą wzajemnie sprzeczne. W takiej sytuacji nie możemy absolutnie mówić, iż prezentowana przez sądy administracyjne wykładnia prawa rozstrzyga, który z możliwych rezultatów wykładni prawa jako jedyny ma przymiot prawidłowości, a które z rezultatów nie posiadają go i winny zostać uznane za nieprawidłowe. Rozstrzygnięcia zawarte w prawomocnych orzeczeniach sądów administracyjnych są bezsprzecznie wiążące dla stron postępowania, nie oznacza to jednak, że prezentowana interpretacja przepisów prawnych w takich orzecz-

niach jest wiążąca dla innych podmiotów i nie może podlegać ich, nie zawsze przychylnym, ocenom.

Wyłącznie uchwałąm Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydawanym na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, można przypisać walor przedstawienia prawidłowej wykładni prawa. NSA przyznało bowiem kompetencje do podejmowania uchwał wyjaśniających przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, czyli tzw. uchwał abstrakcyjnych, oraz uchwał wyjaśniających zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sędziowskoadministracyjnej, czyli tzw. uchwał konkretnych. Uchwały te wydawane są przez skład siedmiu sędziów, całej izby lub w pełnym składzie NSA. Uchwały wydawane przez NSA posiadają również szczególną moc wiążącą, ponieważ interpretacja przepisów prawa wyrażona w uchwałach NSA jest wiążąca zarówno dla zwykłych, jak i dla rozszerzonych składów orzekających. W konsekwencji przyjęcia uchwały abstrakcyjnej lub konkretnej przez NSA żaden skład sądu administracyjnego rozpoznający konkretną sprawę administracyjną nie jest uprawniony do samodzielnego przyjęcia wykładni przepisów prawa odmiennej od wykładni wyrażonej w treści sentencji uchwały NSA. Wszystkie sądy administracyjne są związane stanowiskiem wyrażonym w uchwale do chwili, gdy nastąpi zmiana stanowiska NSA. W myśl art. 269 p.p.s.a., jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi, jeżeli natomiast skład jednej izby NSA wyjaśniający zagadnienie prawne nie podziela stanowiska zajętego w uchwale innej izby, przedstawia to zagadnienie do rozstrzygnięcia pełnemu składowi NSA.

Przyznanie NSA kompetencji do wydawania uchwał o szczególnej mocy wiążącej w innych sprawach rozstrzyganych przez sądy niewątpliwie sprzyja zachowaniu jednolitości w sprawach sędziowskoadministracyjnych, dostrzegane są jednak nie tylko pozytywne aspekty tej instytucji prawnej, ale również jej wady. Podkreśla się bowiem, że „zastosowane przez ustawodawcę polskiego zorganizowanie procesu wykładni w oparciu o rozszerzanie składów orzekających w sprawach nasuwających problemy interpretacyjne, nadawanie ich orzeczeniom większej mocy, [...] pozwala na znaczne ujednoczenie orzecznictwa. Tego typu zabiegi organizacyjne [...] [jednak nie oferują] żadnych kryteriów jakościowych wykładni i co najwyżej zwiększają spójność orzeczni-

ctwa. Jakościowe oddziaływanie na wykładnię jest możliwe dopiero, gdy staramy się zorganizować wspólnotę sędziów dla wykonywania przez nich czynności interpretowania prawa”¹⁴. Same zaś instytucje prawne przyznające niektórym orzeczeniom większą moc oddziaływania na rozstrzygnięcia innych spraw są „środkiem ratującym jednolitość interpretacji w sytuacji nie posługiwania się przez praktykę dobrym wyposażeniem teoretycznym. [Zapobiegającym] swoistej anarchizacji praktyki interpretacyjnej. [...] Tego typu zabiegi organizacyjne łagodzą problem niespójności orzecznictwa, ale w sposób czysto formalny, który nie oferuje, żadnych kryteriów jakościowych wykładni i co najwyżej zwiększa spójność orzecznictwa. Jakościowe oddziaływanie na wykładnię jest możliwe dopiero, gdy staramy się zorganizować samą wspólnotę sędziów dla wykonywania przez nią czynności interpretowania prawa”¹⁵. Podejmowanie przez NSA uchwał abstrakcyjnych lub konkretnych niewątpliwie sprzyja zachowaniu jednolitości orzecznictwa sędziowskoadministracyjnego poprzez przedstawianie w nich sposobu wykładni prawa uznawanej przez NSA za prawidłową, a pośrednio również wpływa na jednolitość przyjmowanej wykładni prawa określonych przepisów przez inne podmioty, w tym podatników i organy podatkowe. Nie należy jednak zapominać, że NSA nie przedstawi wiążącej wykładni prawa wszystkich przepisów, a jedynie ustali ostateczny kształt tych najbardziej kontrowersyjnych i budzących wątpliwości.

Prawo to zbiór norm prawnych powstałych w wyniku wykładni przepisów prawnych, zawartych w aktach normatywnych, stanowiących zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji źródła prawa powszechnie obowiązującego, tj. Konstytucji, ustawach, ratyfikowanych umowach międzynarodowych i rozporządzeniach. Przepisy zawarte w tych aktach normatywnych stanowią źródło prawa. Ostateczny kształt norm prawnych, funkcjonujących w rzeczywistości prawnej, nie zależy jednak wyłącznie od językowego zapisu przepisów prawnych, tj. jasności językowej przepisów prawnych czy prawidłowej lub niewłaściwej systematyki aktu normatywnego przyjętej przez ustawodawcę. Kształt norm prawnych wyprowadzonych na podstawie interpretacji przepisów prawnych uzależniony jest od wielu innych czynników wpływających na proces wykładni, takich chociażby jak preferencje aksjologiczne podmiotu dokonującego interpretacji tekstu prawnego, jego stan wiedzy, jego znajomość całego systemu prawnego, jego umiejętności komunikacyjne i językowe.

Źródłami prawa są akty normatywne powszechnie obowiązujące, ale to, jaki ostateczny kształt przybierze prawo, zależy na etapie wykładni przepisów prawnych, dokonywanej przez wszystkich uczestników

życia gospodarczego, którzy stosują nie przepisy prawne, ale prawo, czyli normy prawne wyinterpretowane z obowiązujących przepisów prawnych. Za kształt prawa odpowiadamy w mniejszym lub większym stopniu wszyscy. A więc z jednej strony za kształt prawa odpowiadają bezosobowy ustawodawca, który ostatecznie ustanawia akty normatywne, ale również legislatorzy, pracownicy ministerstw czy kancelarii sejmowej i senatu pracujący nad tekstem przepisów, parlamentarzyści, lobbyści, interesariusze – a więc wszystkie podmioty odpowiedzialne za słowny zapis przepisów prawnych, które odgrywają podstawową rolę w procesie wykładni prawa. Z drugiej strony za kształt prawa, w tym prawa podatkowego, odpowiadają wszystkie inne podmioty, czyli podatnicy, pracownicy organów podatkowych, pracownicy organów kontroli podatkowej, doradcy podatkowi, prawnicy, sędziowie (ich preferencje aksjologiczne, stan wiedzy, znajomość całego systemu prawnego, umiejętności komunikacyjne, interpretacyjne i językowe).

Jeżeli więc dostrzegamy wady polskiego prawa podatkowego, musimy pamiętać, że ustawodawca, decydujący o kształcie zapisu słownego przepisów prawa, nie jest wyłącznie odpowiedzialny za stan prawa podatkowego, za którego kształt odpowiadają wszyscy uczestnicy systemu podatkowego, to od ich decyzji interpretacyjnych zależy bowiem treść ostatecznie przyjętych norm prawnych, które będą stosowane w praktyce.

Przypisy:

- 1 T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014, s. 120.
- 2 Tamże, s. 120-121.
- 3 E. Łętowska, *Kilka uwag o praktyce wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1, s. 29.
- 4 Por. R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa*, Kraków 1998, s. 61.
- 5 T. Gizber-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3-4, s. 60.
- 6 Zob. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Warszawa 1990, s. 52-73.
- 7 Tamże, s. 58.
- 8 Tamże, s. 71.
- 9 Tamże, s. 72.
- 10 S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 54-55.
- 11 E. Łętowska, dz. cyt., s. 37.
- 12 Por. S. Rozmaryn, dz. cyt., s. 2, gdzie autor rolę wykładni prawa widzi w następujący sposób: „wykładnia poszukuje znaczenia, sensu, treści norm – oczywiście: właściwego znaczenia, właściwego sensu, właściwej treści. Chodzi zatem o odróżnienie pozorów od rzeczywistości”.
- 13 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 163.
- 14 M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów*, w: *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, A. Choduń (red.), S. Czepta (red.), Szczecin 2010, s. 77-78.
- 15 Tamże, s. 89-90.

Skutki „kurateli” sądów nad „nieudolnym” prawodawcą podatkowym

Zastanawiałem się wielokrotnie skąd biorą się nie należące do wyjątków wyroki sądów administracyjnych, a nawet uchwały NSA, ewidentnie sprzeczne z treścią przepisów materialnego prawa podatkowego.

Występuje tu charakterystyczna prawidłowość: wyroki dotyczące prawa proceduralnego są z reguły zgodne z przepisami, pogłębiając wiedzę na temat treści norm prawnych. Nieco gorzej jest w przypadku judykatury związanej z materialną częścią ogólną tego prawa, ale rażących przykładów wyroków sprzecznych z jednoznaczными w swojej treści przepisami prawa, jest niewiele - w granicach błędu statystycznego.

Gdy jednak sięgniemy do judykatury dotyczącej przepisów ustaw i rozporządzeń regulujących podatki pośrednie, zaczyna się dziać coś dziwnego: zapadają wyroki, które wręcz ignorują treść przepisów lub wykładnia sądowa jest ewidentnie sprzeczna z ich treścią gramatyczną.

Najgorzej jest z podatkiem akcyzowym, niewiele lepiej z podatkiem od towarów i usług. Najkorzystniej trzeba ocenić tu judykaturę dotyczącą podatku od czynności cywilnoprawnych. Lepiej jest również z podatkami dochodowymi, a relatywnie dobrze z majątkowymi.

Co gorsza sytuacja z biegiem czasu stan ten nie ulega poprawie, więcej – nawet pogarsza się.

Odnoszę wrażenie, że treść tych przepisów, co prawda raczej niezbyt doskonałych, nie ma często dla wyrokujących istotnego znaczenia, a rozstrzygnięcia zapadają na podstawie jakichś domniemych „celów”, które (jakoby) powinny przyświecać ustawodawcy, albo są one wydawane zgodnie ze swoistą „zasadą słuszności”.

W przypadku podatków majątkowych może to nawet wystarczyć, bo w dużej części podatki te są „zdroworozsądkowe”, nie wymagające w większości przypadków wiedzy profesjonalnej.

Gdy jednak wkraczamy na grunt podatków bardzo skomplikowanych konstrukcyjnie, zwłaszcza o charakterze „czynnościowym”, wiedza potoczna kompletnie zawodzi. Dlaczego? Bo koncepcja tych podatków zbudowana jest na wielkiej ilości „szczegółów”, które tylko przy pomocy przepisów prawa można koncepcyjnie „domknąć”. Gdy jakkolwiek przepis zostanie zlekceważony lub pominięty – skutki mogą być opłakane.

Jak wiemy konstrukcja takich podatków jak podatek od towarów i usług czy akcyza, jest przykładem w pełni „normatywnej rzeczywistości”, gdzie zarówno przedmiot jak i podstawa opodatkowania istnieją wyłącznie w sensie prawnym, rzadko lub tylko pozornie odwołując się do jakichkolwiek zdarzeń obiektywnych. Czyli bez wiedzy o podatku jako takim trudno zrozumieć treść przepisu wprowadzającego go w życie, zwłaszcza że często nie grzeszą one ani prostotą ani doskonałością legislacyjną.

Czy błędy w judykaturze wynikają tylko z braku przygotowania wymiaru sprawiedliwości w zakresie nienormatywnej wiedzy podatkowej?

Na to pytanie udzielił pośrednio zaskakującej odpowiedzi jeden z wybitnych znawców prawa podatkowego, który stwierdził, że coś, co może mieć tu podstawowe znaczenie. Otóż jego zdaniem ponoć sądy administracyjne wzięły „pod swoistą kuratelę” (...) „nieudolnego prawodawcę” (prof. dr hab. B. Brzeziński „Podatnik musi być podmiotem. Nie przedmiotem”, *Gazeta Prawna* z 11 maja 2015 r.).

Chyba można wierzyć słowom znawców problemu, lecz jest to informacja szokująca: sądy, które mają stosować prawo, chcą być mądrzejsze i je poprawiać lub nawet tworzyć. Z jakiego tytułu? Kto im dał takie uprawnienie? Skąd przekonanie o tym, że sąd lepiej zna prawo stanowione niż ustawodawca?

To prawda, że nasz prawodawca, w tym zwłaszcza we wspólnotowej wersji, jest wyjątkowo kiepski, zresztą coraz gorszy. Wiemy również, że na kształt przepisów mają przemożny wpływ wszelkiej maści lobbyści i inni „interesariusze”, którzy piszą przepisy po to, aby ktoś mógł na nich zarobić. Ale czy sąd może tu coś „poprawić”? Przecież wykładnia sądowa stanowi (i słusznie) margines stosowania tego prawa. Jego istotą jest zasada bezpośredniości, czyli to podatnicy i płatnicy na co dzień stosują wprost przepisy prawa, a o poglądach sądów nie mają i nie muszą mieć zielonego pojęcia.

Gdy sądy zaczynają poprawiać prawo, to cóż ma zrobić podatnik, który od lat stosuje przepis takim jaki jest, a po latach „dowie się”, że prawo jest inne, bo je zmienił sąd? Między wejściem w życie przepisu, a pierwszym wyrokiem na jego temat upłynie przecież co najmniej 5 lat. I co? Czy prawem jest to, co wynika z przepisu, czy to co wymyślił sąd w ramach „kurateli nad nieudolnym prawodawcą”? Czy podatnik ma w związku z tym korygować deklaracje podatkowe za pięć lat wstecz?

Sądzę, że ilość błędnych wyroków może właśnie wynikać z owej katastrofalnej w swoich skutkach „kurateli” sądów nad ustawodawcą. Zgadza się z ogólnym wnioskiem autora powyższej tezy, że owa kuratela „zawiodła”, lecz moim zdaniem nie zdemoralizowała prawodawcy, który nie poczuł się zwolniony z obowiązku podnoszenia jakości prawa, bo zbyt wielu korzysta na jego złej jakości. Sąd po prostu nie może przypisywać sobie tej roli, bo podatnik na co dzień stosuje przepisy prawa i nie może czekać, aż ktoś je „poprawi” w judykaturze.

<http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/717812,Skutki-kurateli-sadow-nad-nieudolnym-prawodawca-podatkowym.html>

Legislacja podatkowa w Polsce – co i dlaczego powinno się zmienić

Wynik wyborów prezydenckich może być (oby był) przełomowym momentem w najnowszej historii prawa podatkowego w naszym kraju. Dzień ten, nie przesadzając, ma szansę stać się symbolicznym początkiem zasadniczej zmiany filozofii oraz praktyki tworzenia tego prawa i to zmiany na lepsze. Dlaczego?

Bo w ciągu ostatnich ponad pięciu lat większość istotnych przepisów podatkowych powstało zgodnie z następującym scenariuszem:

- akt pierwszy (preludium): w prasie pojawiają się – zupełnie spontanicznie – krytyczne artykuły oraz wypowiedają się „eksperti z międzynarodowych firm doradczych” na temat jakiegoś przepisu lub nawet całego podatku, który – jak twierdzi „opinia publiczna” – koniecznie trzeba zmienić lub napisać od nowa,
- akt drugi (podjęcie decyzji): w resorcie finansów pojawia się projekt, który jest „pozytywną reakcją” na „głosy opinii publicznej”, a przede wszystkim „podatników” domagających się tych zmian,
- akt trzeci (przyklepanie): rząd, Sejm, Senat jest tylko formalnym etapem realizacji tych postulatów, podobnie jak późniejszy podpis Głowy Państwa.

Wszystkie istotne decyzje merytoryczne zapadają na etapie przedlegislacyjnym (akt pierwszy i drugi), nikt nie wie, kto jest faktycznym twórcą tych przepisów. Co najważniejsze głośno chwali je w mediach „międzynarodowy” a przede wszystkim „renomowany” biznes podatkowy oraz pojawiające się znikąd jakieś „Izby” i „Związki”, które tylko przypadkiem zrzeszają firmy będące beneficjentem tych przepisów. I wszyscy powinni być zadowoleni, bo stworzono „podatki korzystne dla podatników”, a rząd i liberalni

politycy mają „sukces”, bo przecież po raz kolejny „obniżono podatki”. Oczywiście jest to gra do jednej bramki, bo traci na tym budżet państwa i pozostali, nieważni podatnicy.

Przykładów praktycznego zastosowania powyższej procedury tworzenia prawa było aż nadto: tak powstały przepisy o tzw. odwróconym obciążeniu w podatku od towarów i usług, kaucji gwarancyjnej w tym podatku, które nakierowały popyt producentów paliw silnikowych również na tych, którzy nie lubią płacić swoich zobowiązań (przyznali to nawet w chwili szczerości urzędnicy resortu finansów), wiele przepisów o akcyzie i podatku dochodowym od osób prawnych, zwłaszcza dotyczących tzw. instytucji finansowych.

Beneficjentami tych rozwiązań był (i jest) przede wszystkim biznes międzynarodowy, który z przyczyn oczywistych nie lubi płacić podatków w prowincjonalnych krajach oraz powiązane z nimi firmy doradcze, odgrywające tu podwójną rolę: ekspertów, znających się ponoć na rzeczy, oraz późniejszych uczestników w podziale uzyskanego tą drogą tortu. Dobre, wręcz „wyśmienite” relacje tych firm z liberalnymi politykami oraz władzą wykonawczą ułatwiały (ułatwiają?) ten nowy „cywilizowany” sposób tworzenia prawa. Straty budżetu państwa z tego tytułu liczy się już w dziesiątkach miliardów złotych rocznie, ale to przecież nikogo zbytnio nie obchodziło.

Ważnym elementem tego procesu jest swoista celebracja. Co pewien czas odbywały się „narady” z udziałem głównych aktorów tej sceny w najwyższych „Kancelariach”. Twórcy tych przepisów przyjmowani byli z największą atencją.

Prawdą jest również, że nieliczni starali się przekonać organy uczestni-

czące w tym procesie legislacyjnym, że w ten sposób tworzy się złe prawo, sprzeczne z interesem publicznym. Ja również co najmniej kilkadziesiąt razy zwracałem się pisemnie opowiadając się przeciw psuciu prawa do tych, którzy mieli tu coś formalnie do powiedzenia. Nikt, poza jednym wyjątkiem, nie odpowiedział na moje listy, a nawet nie podjął polemiki. Dlaczego?

Bo szkodliwość tych przepisów dla interesu publicznego, a zwłaszcza interesu budżetu państwa, była i jest oczywista. Nie dziwny się więc, że efektem tak tworzonego prawa był spadek dochodów budżetowych a oficjalne, oczywiście optymistyczne prognozy zawsze trafiały kulą w płot.

Mam nadzieję, że po ostatnich wyborach zmieni się tu wiele i prawo podatkowe będzie tworzone w interesie publicznym, co wcale nie stoi w sprzeczności z interesem określonych grup obywateli, ale ewentualni beneficjenci proponowanych rozwiązań prawnych muszą być jawni a ich interesariusze nie mogą udawać „ekspertów”. Przede wszystkim musi się toczyć rzetelna debata na ten temat, a nie gra znaczonymi kartami. Politycy i urzędnicy muszą stać na straży dobra publicznego a nie świadomie (czy też nieświadomie) uczestniczyć w procesie „prywatyzacji” tworzenia prawa podatkowego.

Tu muszą nastąpić zmiany, chyba że w zaproponowanym referendum Naród opowie się przeciwko finansowaniu partii politycznych z budżetu państwa: wtedy szybko powstanie i zdobędzie władzę „Partia Optymalizacji Podatkowej”, bo na uchylaniu się od podatków zarobiono i zarabia się największe pieniądze, za które można stworzyć nowy system partyjny.

Pięć podstawowych zasad przyszłego systemu podatkowego

Publiczna debata o systemie podatkowym z reguły nie wykracza poza tematy pozorne lub drugorzędne. Czego ona najczęściej bowiem dotyczyła ona w ostatnich latach? Szczęśliwie już nikt nie zwraca nam głowy „podatkiem liniowym”, ujednoczeniem stawek VAT-u, PIT-u i CIT-u (a dlaczego również nie akcyzy i podatku od nieruchomości?), czy też „uproszczaniem podatków”: ten ostatni „problem” ma jeszcze kilku „pogrobowców”.

Od kilku tygodni dyskusja dotyczy już istotnych, lecz wciąż nienajważniejszych problemów, takich jak „interpretowanie przepisów na korzyść podatnika”, czy też „ulgi podatkowych wspierających innowacje”, mimo że mamy na ten temat dość dobre przepisy, tylko nawet pies z kulawą nogą nie chce z nich korzystać. Jednocześnie lecą na łeb na szyję w dół dochody podatkowe, straty budżetu sięgają rocznie kilkudziesięciu miliardów złotych, panoszy się przestępczość podatkowa, również „w białych kołnierzykach”, zajmująca się wyłudzeniami zwrotów, a najważniejsze przepisy tworzone są przez lobbystów działających na szkodę interesu publicznego. Jednak powoli dociera do elit politycznych wiedza, że kontynuacja tego stanu rzeczy jest już niemożliwa, bo obecny system podatkowy jest korzystny głównie dla biznesu optymalizacyjnego, wszelkiej maści „wyłudzaczy”, a przede wszystkim dla zagranicznych koncernów, dla których pisane są „przepisy korzystne dla podatników”.

Jako człowiek obiektywnie już „starej daty”, który nie przyjmuje do wiadomości tezy, że „nic się przecież zmienić nie da”, i (jakoby), nasz kraj skazany jest na rolę „bantustanu” podatkowego, stawiam pod rozwagę czciogodnych polityków, którzy jednak nie godzą się ze status quo, pięć pod-

stawowych tez nowego systemu podatkowego, który (daj Boże) będziemy tworzyć w Polsce po jesiennych wyborach. Zaliczam do nich:

1. Zasada tworzenia prawa oraz całości systemu podatkowego w interesie publicznym: od lat istnieje i nawarstwia się proces „prywatyzacji prawa podatkowego”, czyli podporządkowania ustawodawstwa interesom lobbystów oraz międzynarodowego biznesu podatkowego, a większość utraconych bezpowrotnie dochodów budżetowych w ciągu ostatnich lat (kwota wynosząca co najmniej 160 mld zł), jest wynikiem tworzenia i funkcjonowania systemu podatkowego w sposób sprzeczny z interesem publicznym. Muszą zostać przecięte wszelkie jawne i niejawne związki organów władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej z międzynarodowym i krajowym biznesem podatkowym, co stanowi *conditio sine qua non* działania w interesie budżetu państwa i uczciwych podatników (efekt dodatni dla budżetu, wynoszący w skali czterech lat ponad 25 mld zł),
2. Zasada rzetelności i legalizmu w stosunkach do obywateli i organów władzy publicznej: oznacza to zakaz stosowania wrogiej lub dyskryminacyjnej interpretacji przepisów wobec wybranych podatników, połączony jednocześnie z konsekwentną eliminacją wszystkich postaci uchylania się od opodatkowania i wyłudzenia podatków. Zarówno władza ustawodawcza jak i wykonawcza musi być poza wszelkim podejrzeniem co do udziału w tworzeniu „nowelizacji optymalizacyjnych” oraz tolerowania przepisów sprzyjających „agresywnej optymalizacji podatkowej”. Wymaga to stworzenia wielu no-

wych rozwiązań prawnych oraz instytucjonalnych, które chronić będą uczciwych, płacących podatki przedsiębiorców przed nieopodatkowaną konkurencją (efekt dodatni dla budżetu – w perspektywie czterech lat ponad 60 mld zł),

3. Zasada minimalizacji obciążeń podatkowych najniższych dochodów osób fizycznych: dziś niskie dochody większości obywateli, a zwłaszcza pracowników, stanowią najważniejszą barierę wzrostu gospodarczego – co do tego panuje zgoda większości ekonomistów. Aby szybko zmienić ten stan rzeczy trzeba przebudować prawo podatkowe, w tym zwłaszcza podatki dochodowe, aby zlikwidować ich dzisiejszą regresję: dziś czym niższy dochód, tym jest relatywnie wyżej opodatkowany. Można to osiągnąć poprzez podwyższenie minimum wolnego od podatku lub rozszerzeniem definicji kosztów uzyskania przychodu ze stosunku pracy (efekt ujemny dla budżetu w perspektywie czterech lat – ok. 40 mld zł),
4. Zasadę równorzędności wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez obywateli wobec wykładni dokonywanej przez organy władzy: przepisy prawa podatkowego wiążą jednakowo wszystkich – również władza ma obowiązek szanować i chronić zgodny z ich treścią pogląd podatników. Dziś faktycznie treść przepisów prawa nie ma większego znaczenia, poglądy podatników na ich temat są nieistotne, a tym, co faktycznie „obowiązuje”, jest wszechobecne oficjalne gadulstwo, zwane „interpretacjami urzędowymi”. Należy rzecz postawić na nogach, bo stoi dziś na głowie: nadrzędny charakter musi mieć przepis prawa, wszyscy jesteśmy obowiązani do jego

stosowania, a zgodne z jego treścią poglądy wszystkich „aktorów sceny”, w tym obywateli, muszą mieć równorzędne znaczenie (efekt dla budżetu w –perspektywie czterech lat neutralny),

5. Zasada nieopodatkowania zysków inwestowanych: podatnicy, którzy wykazują zyski, które przeznaczają na inwestycje, nie powinni od tych zysków płacić podatków. Oznacza to jednocześnie, że każdy faktycznie osiągnięty a nieinwestowany dochód musi być opodatkowany na tym samym poziomie co dochody z pracy. Jednocześnie należy wprowadzić w Polsce znane w wielu krajach ograniczenia dla ukrywania dochodów, ukrytego transferu zysków oraz długotrwałego wykazywania strat podatkowych (w perspektywie czterech lat - efekt neutralny dla budżetu),

Powyższe zasady są zaprzeczeniem obecnej praktyki legislacyjnej w zakresie tworzenia prawa podatkowego oraz istotnej części działań organów skarbowych i celnych. Wszystkie istotne rozwiązania prawne, które wprowadzono w ciągu ostatnich lat (również w tym roku), przyniosły uszczerbek w dochodach budżetowych, będąc również wynikiem dziwnej przychylności ustawodawcy w stosunku do „biznesu optymalizacyjnego”, a liderzy tego rynku formalnie i nieformalnie doradzają rządzącym, zresztą z opłakanym skutkiem dla tych ostatnich oraz ... uczciwych podatników, bo na nich fiskus „odbija sobie” straty poniesione w wyniku wprowadzenia przepisów stworzonych przez lobbystów. Rozrost do niespotykanych rozmiarów przestępczości podatkowej: rocznie wyłudza kilkadziesiąt miliardów złotych w podatkach: od towarów i usług (50% wyłudzeń),

akcyzy (30% wyłudzeń), podatku dochodowym od osób prawnych (20% wyłudzeń), zagraża już bezpieczeństwu państwa.

Jeżeli sprawdziłby się czarny dla wszystkich uczciwych podatników i władzy publicznej scenariusz, że partie polityczne przestaną być finansowane z budżetu państwa, Polską będą rządzić na zmianę lub łącznie dwie partie: pierwsza sfinansowana przez instytucje finansowe, a druga przez biznes optymalizacyjny i oszustów podatkowych. To czarny, ale niestety zupełnie realny scenariusz. A musi być odwrotnie: władze Państwa Polskiego muszą zawrzeć formalny i historyczny sojusz z uczciwymi podatnikami przeciwko oszustom. Bo dobro Polski i uczciwych, płacących podatki podatników, ma to samo imię.

Nikomiu dziś nie jest potrzebna nowa Ordynacja podatkowa

Kolejny miesiąc w pełni potwierdza, że nasze władze, w tym niestety również resort finansów, niewiele wiedzą o funkcjonującym w naszym kraju systemie podatkowym, nie umieją obiektywnie ocenić jego rzeczywistej efektywności, a chroniczny brak umiejętności prognozowania dochodów budżetowych potwierdza coroczna prognoza budżetowa: w tym roku również spadają wpływy z dwóch najważniejszych podatków: oficjalne dane za pięć miesięcy są bardzo złe: z VAT-u zabraknie 15 mld zł, a z akcyzy 5 mld zł w stosunku do prognozy.

Rodzi się więc pytanie: czy w sensie makroekonomicznym przewidywane na ten rok dochody budżetowe z tych podatków (ok. 135 mld zł z VAT-u i 63,5 mld z akcyzy) są prognozą optymistyczną?

Prawdopodobnie zaskoczą Czytelników: jest to prognoza ... ostrożna, raczej pesymistyczna, bo udział dochodów z tych podatków na poziomie ponad 14% PKB (ok. 230 mld zł) jest całkowicie realny i nie musiałoby to wiązać się z podwyżką stawek, a podatnicy w większości mają pieniądze aby zapłacić ten podatek.

Aby jednak osiągnąć możliwy makroekonomiczny poziom dochodów budżetowych muszą być jednak spełnione inne, znacznie ważniejsze warunki, są nimi:

1. prawo, które daje dostateczne podstawy do powstania zobowiązań podatkowych w tej wysokości (dobre, niemające luk ustawodawstwo),
2. podatnicy znają to prawo i chcą wykonywać swoje obowiązki (powszechny szacunek dla prawa – dziś dość naiwne założenie),
3. organy podatkowe i kontrolne potrafią wykryć i zmusić do płacenia tych, którzy nie chcą lub nie wiedzą, że są zobowiązani do zapłaty (kompetentna władza – ocenę tego założenia pozostawiam czytelnikom),
4. stosunek wysokości zysków do poziomu ryzyka uchylania się od opodatkowania jest na korzyść ryzyka, które może być dostatecznie duże (skuteczne rządzenie).

Po siedmiu latach rządzenia tym podatkiem przez liberalne trio urzędniczo-lobbystyczno-eksperckie, żaden z powyższych warunków nie jest spełniony, bo:

- prawo zawiera wiele świadomie i nieświadomie stworzonych luk, które pozwalają quasilegalnie nie płacić tych podatków,
- wiedza na temat podatków jest jeszcze gorsza niż przed laty, bo wszyscy mają świadomość, że znajomość przepisów nic nie daje: trzeba zdobyć „urzędową interpretację”, a jej twórcy mają często gdzieś przepisy prawa,
- obywatelskie poczucie obowiązku, będące fundamentem każdego systemu podatkowego, podlega od kilku lat głębokiej erozji i istnieje tylko w grupie małych i średnich podatników: „tłuste misie” wiedzą, że dzięki „biznesowi optymalizacyjnemu” mogą nie płacić, a nawet uzyskać zwroty niezapłaconych nigdy podatków,
- aparat skarbowy jest w stanie wewnętrznej destrukcji: z dniem 1 kwietnia 2015 r. zafundowano nam największy idiotyzm w postaci ... połączenia w każdym województwie urzędów skarbowych i izb skarbowych w jeden molołoch, którym nikt, nawet geniusz organizacyjny nie jest w stanie skutecznie zarządzać, a urzędnicy urzędów skarbowych, zagrożeni redukcją zatrudnienia, cicho lub jawnie kontestują te zmiany i ich resortowego autora,
- stosunek wysokości zysków do wielkości ryzyka uchylania się od opodatkowania jest wyjątkowo niekorzystny: skutki kwotowe uchylania się od akcyzy i wyłudzenia VAT-u sięgają około 3% PKB są często bezkarne.

Dlatego dziś praca nad napisaniem nowej Ordynacji podatkowej jest – z całym szacunkiem dla jej czcigodnych twórców – stratą czasu: trzeba ratować budżet państwa, a kluczem do sukcesu jest zmiana

materialnego prawa podatkowego, sposobu zarządzania organami podatkowymi, a przede wszystkim szybkie pożegnanie tych, którzy doprowadzili do obecnego stanu rzeczy.

Tu trzeba działać szybko, bo jesteśmy na równi pochyłej: co miesiąc jest gorzej, a od lipca 2015 r. wszyscy podatnicy zaczną pierwszy raz w historii odliczać połowę VAT-u od paliw silnikowych. Jeśli nie zrobi tego obecna ekipa, to trzeba poczekać do wyborów: one dają szansę zmiany. Oby na lepsze.

Dwie wizje prawa podatkowego

Nie tylko teoretycy zadają sobie podstawowe pytanie: co jest obowiązującym w naszym kraju prawem podatkowym? Każdy podatnik wie, że pod tym pojęciem można rozumieć dwa dość odległe od siebie byty:

1. zbiór opinii tworzonych przez setki tysięcy interpelacji urzędowych oraz wyroków sądowych – „talmud podatkowy”,
2. treść przepisów prawa, czyli „stary testament” w oryginale („jak oznajmia pismo”).

Również podatnicy, czyli najważniejsi adresaci i „wyznawcy” tego prawa, podzielili się jak w judaistycznej tradycji – na: „talmudystów”, którzy rozliczają ten podatek na podstawie znajomości wyłącznie interpretacji urzędowych i wyroków, z reguły nie czytając w oryginale treści przepisów oraz „biegłych w piśmie”, którzy czytają przepisy prawa i stosują je bezpośrednio. Tych ostatnich nazywa się „kapłanami” lub „biegłymi w piśmie”.

I tu kończą się starotestamentowe analogie, bo większość podatników zalicza się jednak do grupy drugiej, czyli do „biegłych w piśmie”. Za to „talmudyści” są ważną i wpływową, ale zdecydowaną mniejszością. Dlaczego? Odpowiedź jest prosta: podatnicy będący przedsiębiorcami oraz zwykli „PITariusze” sami rozliczają podatki lub są obsługiwani przez księgowych, a to ostatni masowy zawód, który jeszcze sumiennie czyta przepisy zresztą tylko po to, aby ustalić to, co ich obowiązuje. Nie są w stanie ogarnąć setek tysięcy stron interpretacyjnego „talmudu”, nie rozumieją zawiłości języka wyroków sądów, a przede wszystkim nie mają czasu na jakieś pogłębione studia nad urzędniczym gadulstwem.

Co najciekawsze, księgowi czytając sumiennie nienajlepsze przecież w swojej jakości przepisy z reguły rozumieją ich treści, potrafią je prawidłowo zinterpretować, mimo że powszechnie uznawane są one za niejasne lub niezrozumiałe. Najczęściej posługują się wykładnią językową, po prostu chcąc zrozumieć (i rozumieją!) to, co pisze prawodawca; charakteryzują się w tej dziedzinie wyjątkową sumiennością i dociekliwością. Posługując się przemądrzałym językiem prawniczym, stosują oni „zasadę bezpośredniości”, czyli rozumieją stosowanie prawa jako posługiwanie się przepisem.

„Talmudyści” są mniejszością, ale bardzo wpływową. Oni dominują w sądach i urzędach, bo tam przede wszystkim „stosuje się” poglądy wyrażone w interpretacjach urzędowych i wyrokach. A przepisy? One są najmniej ważne, nawet gdy ich treść jest jednoznaczna. Najlepszym tego przykładem są powtarzane przez nich poglądy, że „nie wiadomo jak stosować nowy przepis”, bo „nie ma jeszcze interpretacji urzędowych i judykatury”, a dopiero wtedy ich zdaniem możemy poznać nasze prawa i obowiązki. Stąd co rok dziesiątki tysięcy nowych wniosków interpretacyjnych, które mają „wyjaśnić”, a najczęściej „potwierdzić” to, co napisano w przepisach. Czyli „talmudyści” są głównym motorem rozwoju owego „talmudu” podatkowego, bo gdy nie ma interpretacji czy wyroku, to ich zdaniem nie wiadomo, jakie są prawa i obowiązki podatników, bowiem wszystko ich zdaniem trzeba urzędowo wyjaśniać.

Skutki aktywności „talmudystów” są katastrofalne:

- następuje marginalizacja znaczenia prawodawstwa, które ma coraz mniejsze znaczenie praktyczne: nie ważne co stanowić będzie Sejm, ważne kto będzie interpretować,

- pogłębia się stan niepewności, a w zasadzie bezprawia, bo legalnie działa tylko ten, kto się często przypadkowo podporządkowuje treści poglądu wyrażonego przez interpretatora, a on zawsze może przecież zmienić zdanie,
- zaciera się granica między działaniami legalnymi a nielegalnymi i, co najgorsze, wydaje się wyroki skazujące za przestępstwa skarbowe tylko z tego powodu, że „sprawca” miał inny pogląd interpretacyjny niż organ lub sąd; inaczej mówiąc ludzie karani są za nieakceptowane przez władzę poglądy prawne a nie naruszenie stanowionego prawa,
- pogłębia się i tak miażdżąca przewaga władzy wykonawczej nad obywatelem: nie rządzi przepis prawa lecz ten, kto go interpretuje.

Najgorzej, że w przypadku sporu „biegłych w piśmie” z „talmudystami” najczęściej zwyciężają ci drudzy, bo oni rządzą w procedurach jurysdykcyjnych. Dopóki podatnik nie ma do czynienia z władzą - żyje w spokoju. Gdy nie daj Boże zapyta się o coś „właściwy organ”, zaczyna się horror, bo dobrowolnie poddaje się władzy „talmudystów”, a oni mogą zniszczyć go oryginalnym poglądem, który przekreśli jego wieloletnią praktykę. Dlatego ludzie rozsądni siedzą cicho, a dynamiczny rozwój interpretacji urzędowych i wyroków jest wynikiem działań „talmudystów”.

Jest rzeczą oczywistą, że stan ten jest całkiem sprzeczny z Konstytucją i należy przywrócić hierarchię źródeł prawa: w podatkach ma rządzić ustawa i jej bezpośrednie stosowanie.

Kończąc pewna refleksja historyczna: jeszcze nie tak dawno niektóre media atakowały publicznie doradców podatkowych (w tym również mnie), że to oni (jakoby) „tworzą przepisy aby móc potem na nich zarabiać”. Sprawa jednak ucichła, gdy przepisy podatkowe od kilku lat zaczęli tworzyć lobbysci oraz międzynarodowy biznes optymalizacyjny, który ma wpływ w mediach. Im wolno to robić, bo tworzą „przepisy korzystne dla podatników” – nawet wiemy dla których. Mainstreamowe media jakoś nie chcą dostrzec postępującej tu katastrofy, a nawet wspierają „talmudystów” omawiając z należnym namaszczeniem kolejne interpretacje czy wyroki.

Nie będzie również „uszczelniania systemu podatkowego”, o którym mówią politycy, bez likwidacji „talmudu” podatkowego. Należy usunąć możliwość wydawania co rok dziesiątków tysięcy nowych interpretacji urzędowych. Sądom należy przypomnieć, że mają stosować a nie „poprawiać” stanowione prawo: niedawno dowiedzieliśmy się z medialnej wypowiedzi jednego z wybitnych znawców prawa podatkowego, że sądy administracyjne „wzięły kuratelę nad nieudolnym ustawodawcą”. Przecież to skandal. Żaden sąd, a zwłaszcza badający legalność wydawanych decyzji organów władzy wykonawczej, nie może uzurpować sobie takiego prawa. Ma dbać o legalizm, czyli stać na straży prawa stanowionego. Bo ono ma rządzić podatkami. Czyli sprawy należy postawić na nogach bo stoją na głowie. Oby jak najszybciej.

Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym

Tak naprawdę, to nikt nie wie, jakie są prawa i obowiązki podatkowe. Fakt, że obowiązuje jakiś przepis, nawet jednoznaczny w swojej treści, nie ma żadnego znaczenia. Prawodawca jest nieważny - rządzi bowiem „interpretacja”, która w praktyce traktowana jest rodzajem feudalnego zezwolenia: chcesz zastosować przepis, musisz najpierw uzyskać błogosławieństwo ministra finansów, a w rzeczywistości dyrektora izby skarbowej.

On rozdziela pańską ręką przywileje – temu da, temu nie da, bo jak zawsze jego łaska na pstrym koniu jeździ. Możesz oczywiście potem szarpać się z nim w sporach sądowych i nawet wygrać. Ale co ci po tym? Przepis trzeba zastosować dziś, a na wynik sporu musisz czekać kilka lat.

Dla zwykłych, uczciwych podatników jest to stan absurdalny, nie mający nic wspólnego z PAŃSTWEM PRAWA, bo przecież tu nie ma żadnego PRAWA: są zezwolenia - „korzystne interpretacje”, albo zakazy, czyli „niekorzystne interpretacje”, a reszta jest niewiadomą. Najgorzej jest tam, gdzie mamy do czynienia z przepisami harmonizowanymi w ramach Unii Europejskiej. Tu feudalni władcy często instrumentalnie posługują się wyrokami Trybunału Sprawiedliwości, które służą do udowodnienia każdej, nawet całkowicie przeciwstawnej tezy.

Mamy tu również wiele nowych zachowań i zjawisk. Gdy pojawia się jednoznaczny w swojej treści przepis prawa, wszyscy modlą się aby jakiś „bałwan” (tu padają dużo cięższe określenia) nie wystąpił o interpretację potwierdzającą jego treść, bo to wróży tylko kłopoty: dyrektor izby, który miałby się podpisać pod „zezwoeniem” na korzystne stosowanie jego treści, zwłaszcza gdy jest to przepis uprawniający lub obniżający opodatkowanie, wie, że nie może się „podłożyć”. Dlaczego? Bo jego „zezwoenie” oznacza korzyść dla beneficjenta interpretacji (i nie tylko), czyli to dyrektor izby będzie „winny utraty dochodów budżetowych”. A on wie gdzie żyje, zna tragiczny stan kasy państwa, więc woli powiedzieć NIE: bo przecież przepis nie ma żadnego znaczenia – liczy się „zezwoenie” lub „brak zezwolenia” na jego stosowanie.

Istniejący stan rzeczy jest zmorą dla uczciwych i rajem dla kombinatorów: ci ostatni od dawna wykorzystują owe „zezwoenia” w celu uchylania się od opodatkowania. Scenariusz ich działań jest dość dobrze znany: najpierw podstawiony, nie budzący podejrzeń „podatnik”, przedstawia swoją interpretację po to, aby uzyskać zezwolenie na jej stosowanie. Gdy dyrektor izby nie połączy się w czym uczestniczy, wydaje ów przywilej, a obdarzony nim podatnik rośnie w siłę i staje się „centrum optymalizacyjnym”, bo posiadanie spółki z takim błogosławieństwem jest skarbem, który ma wartość rynkową. Trzeba tylko przenieść do tego podmiotu, najczęściej tylko na papierze, określone interesy, a potem korzystać z przyznanych zezwoleń. I wszystko jest pozorne lege artis poza pewnym szczegółem, że ów beneficjent przywileju jest w sumie podmiotem fikcyjnym - nie jest nawet „podatnikiem”, bo w rzeczywistości czynności rodzące skutki podatkowe wykonuje ktoś zupełnie inny. W dużych operacjach optymalizacyjnych jest to już normą: aby uzyskać wielkie oszczędności podatkowe, trzeba mieć „zezwoenie” na ich stosowanie, a dopiero potem dorabia się stosowne papiery. W ofercie rynkowej pojawiły się również „spółki z korzystną interpretacją”: kupujesz ją tylko po to, aby mieć przywileje podatkowe. Są już oferenci, którzy specjalizują się w „produkcji” tego rodzaju spółek. Zapewne dzięki temu rośnie nasz PKB.

Pora na wnioski: jest to stan patologiczny, który wymaga natychmiastowej zmiany. Nasz kraj zgodnie z Konstytucją jest PAŃSTWEM PRAWA, również podatkowego, a nie feudalnych zezwoleń na stosowanie przepisów, wydawanych po uważaniu lokalnych baronów

interpretacyjnych. Ten stan przypomina okres rozdrobnienia feudalnego, gdy możliwość stosowania królewskich dekretów była uzależniona od zgody miejscowych baronów. Potrzebna nam jest nowa REFORMACJA PODATKOWA - trzeba wrócić do bezpośredniego stosowania treści przepisów prawa, niezależnie od tego, jakie one są, choć oczywiście powinny być dużo lepsze – ale to odrębna opowieść. Wymaga to uchylecia przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących wydawania tychże interpretacji. Sejm wciąż nowelizuje tę ustawę, więc okazji do zrobienia czegoś dobrego mamy aż nadto. Oczywiście cały biznes optymalizacyjny podniesie wrzask, ale wtedy będzie jasne, kto jest faktycznym beneficjentem istniejącego stanu rzeczy. Przypomnę, że przed czterema laty opozycyjny projekt nowego podatku dochodowego przewidywał likwidację wydawania w tym zakresie indywidualnych interpretacji urzędowych. W ich obronie wystąpił ówczesny minister finansów, co powinno dać wszystkim coś do myślenia.

Podatkami od dawna nie rządzą politycy, lecz biznes optymalizacyjny

Czw artek, 22 października (06:00)

Zdaniem ekspertów, dopóki podatkami w Polsce będzie rządził biznes optymalizacyjny, jesteśmy skazani na katastrofę systemu podatkowego.

Dziś już (prawie) wszyscy mówią antyoptimalizacyjnym językiem: potępiają nieczne praktyki międzynarodowych holdingów, liczą w pocie czoła jakieś "luki podatkowe" strasząc nas najpierw dziesiątkami, a teraz setkami miliardów złotych utraconych dochodów budżetowych oraz gorliwie opowiadają się za zwalczaniem "przestępczości w białych kołnierzykach".

Najbardziej zadziwiające jest to, że do tego chóru chcą włączyć się również dotychczasowi (i zupełnie aktualni) liderzy... rynku optymalizacji podatkowej, co już zakrawa na groteskę. Poprawność i chęć płynięcia z prądem zniewala, czyni śmiesznym, a przede wszystkim podważa wiarygodność tych działań: nikt nie uwierzy w szczerłość antyoptimalizacyjnego tonu tych, których sukcesy w unikaniu opodatkowania kosztowały budżet wiele miliardów złotych.

Należy zadać pytanie o genezę powszechnej patologizacji systemu podatkowego: dlaczego stał się wielkim polem rozwoju "[biznesu](#) optymalizacyjnego", a przede wszystkim dlaczego władze wielu (większości?) państw tolerowały, a nawet wspierały te praktyki? Można tu stawiać różne, nie tylko poprawne hipotezy.

Pierwszą i najbardziej prawdopodobną jest "liberalizacja" polityki, która polega na tym, że staje się ona wyłącznie grą lobbystycznych interesów, a politycy realizują te interesy, które są dla nich korzystne, zresztą w różnym tego słowa znaczeniu.

A do władzy dopchnie się ten, kto ma więcej pieniędzy, ma centrale w politycznych metropoliach oraz wpływy w mediach. Oni, co jest zresztą zrozumiałe, będą zabiegać o tworzenie "przepisów korzystnych dla podatników", czyli dla nich. Nikt tu - może z pewnym wyjątkiem dotyczącym akcyzy - nie będzie bronił interesu publicznego, bo tylko gdy ustawodawca kieruje się tym interesem, można zapewnić efektywność fiskalną podatków.

Liberałowie nie rozumieją pojęcia interesu publicznego: im się wydaje, co wielokrotnie udowodnili, że gdy będą działać w interesie silnych graczy, "gospodarka będzie się rozwijać", a to przyniesie wzrost dochodów budżetowych. To są oczywiste bzdury, bo rozwój gospodarki połączony z dziurawym systemem podatkowym nie da żadnych efektów fiskalnych.

Wręcz odwrotnie: może przynieść spadek dochodów budżetowych, bo ów wzrost może być kosztem budżetu. Zresztą rachunek interesariuszy jest tu bardzo prosty: zwiększenie zysków [firm](#) metodami rynkowymi w zglobalizowanej gospodarce jest bardzo trudne, a kosztem budżetu - dużo prostsze. Gdy największe korzyści dają "innowacje podatkowe", to po co marnować pieniądze na niepewne inwestycje w realnej gospodarce. Aby uzyskać szybkie efekty mierzone dużymi pieniędzmi, należy zainwestować:

- w biznes legislacyjny: trzeba napisać przepisy legalizujące likwidację lub obniżenie opodatkowania, podsunąć je politykom i załatwić sprawę rękami posłów i senatorów, którzy nie mają pojęcia w czym uczestniczą lub

- w biznes optymalizacyjny, czyli zlecić specjalistom od niepłacenia podatków utworzenie "odpowiednich struktur organizacyjnych" lub "transakcji", które będą sztuczne lub zupełnie fikcyjne, ale dadzą niezbędne pozory, gwarantując na papierze brak lub minimalizację opodatkowania.

W ostatnich latach powstały firmy, które jednocześnie działają na obu powyższych rynkach. Biznes optymalizacyjny połączył się z lobbym, a inwestycje te stały się już jednym zleceniem: "załatw mi zmianę przepisów i odpowiednie papiery, abym nie musiał już nic płacić".

Łatwo sprawdzić, że wszyscy duzi oferenci tych usług działają w podobny sposób, czyli tak zrodził się międzynarodowy biznes optymalizacyjny, który dziś faktycznie rządzi dochodami podatkowymi naszego (i nie tylko naszego) kraju. Firmy te dbają przede wszystkim o dobre relacje z władzą, czyli politykami i urzędnikami, bo to tworzy parasol dla ich klientów (i dla nich). Ludzie z tego biznesu pojawiają się w różnych gremiach doradczych - przy premierze, czy resorcie finansów - a przede wszystkim opanowali doradztwo dla sektora publicznego, który jest największym kąskiem. Spowodowało to również częściową atrofie doradztwa podatkowego, które podzieliło się na ów "biznes optymalizacyjny", który działa na tym rynku i całą resztę, czyli tych, którzy świadczą usługi w interesie klientów, ale z poszanowaniem prawa i interesu publicznego. Ich oferta nie jest dziś w cenie, bo nie dają wysokiej stopy zwrotu.

Dopóki podatkami będzie rządził biznes optymalizacyjny, nic się tu nie zmieni i jesteśmy skazani na katastrofę [systemu](#) podatkowego. Opozycja ma szanse zdobyć władzę i przyjmując tę schedę będzie w sytuacji nie do pozazdroszczenia. A naprawa systemu podatkowego jest nakazem chwili. **Co więc należy zrobić?**

Rządzący muszą kierować się trzema fundamentalnymi zasadami:

- podatki muszą być stanowione w interesie publicznym a ośrodkiem ich tworzenia musi być system polityczny: trzeba skończyć z "prywatyzacją" procesu legislacyjnego,

- należy przeciąć wszelkie związki (formalne i nieformalne) między władzą a biznesem optymalizacyjnym i to na wszystkich szczeblach: od politycznego do urzędniczego,

- podmioty, które zajmują się optymalizacją podatkową, nie mogą jednocześnie zajmować się działalnością audytorską: albo doradzasz jak nie płacić podatków, albo badasz rzetelność ksiąg i sprawozdań finansowych - ten mariaż jest źródłem patologii, kosztujących budżet wiele miliardów złotych.

Gdy opozycja po wygranych wyborach weszłaby w buty "liberałów", nie ma jakiegokolwiek szansy na realizację swoich zamierzeń: system podatkowy jest w stanie katastrofy, która ma wielu cichych obrońców, bo utracone dochody budżetowe trafiają do czyjejś kieszeni.

<http://biznes.interia.pl/podatki/news/podatkami-od-dawna-nie-rzadza-politycy-lecz-biznes,2180069,4211>

Urzędowe interpretacje podatkowe - wynaturzona koncepcja, z którą czas skończyć

Po ośmiu latach obowiązywania współczesnej wersji przepisów regulujących wydawanie indywidualnych interpretacji urzędowych przepisów prawa podatkowego nasuwa się tylko jeden wniosek: istniejący stan rzeczy jest wynaturzeniem, wręcz patologią i musi być natychmiast zmieniony. Dlaczego?

Odpowiedź znają wszyscy: obecnie każdy podatnik musi posiadać i posługiwać się tego rodzaju interpretacjami nawet w sprawach o marginalnym znaczeniu. Jeżeli odstąpi od tej zasady, jego działanie oraz poglądy prawne zostaną uznane za naruszenie prawa, co pociągnie za sobą odpowiedzialność podatkową oraz karnoskarbową.

Wszystkie organy kontroli na wstępie pytają podatnika, czy posiada on interpretacje urzędowe. Jeżeli tak, to tylko sprawdza się ich przestrzeganie, zresztą nawet dość pobieżnie. W przypadku braku tego rodzaju zabezpieczenia, całość działań podatnika traktowana jest hurtem jako naruszenie prawa. Nikt nie wchodzi w jakiegokolwiek szczegóły, nie podejmuje się polemiki z poglądami podatnika, bo ani treść przepisu ani jego sposób rozumienia przez obywatela nie ma dziś żadnego znaczenia.

Liczą się tylko poglądy wyrażone w trybie urzędowym, przy czym nie jest istotne, czy są one zgodne, czy też sprzeczne z prawem. Doszliśmy do sytuacji, w której brak posiadania i posługiwania się indywidualną interpretacją urzędową jest swoistym domniemaniem bezprawności działania podatnika.

Ale to tylko jedna strona medalu. Jest jeszcze druga, znacznie groźniejsza rola indywidualnych interpretacji, które są wykorzystywane w złej wierze. Licząc na błąd lub nieuwagę organu zadaje się mu pytania mające zalegalizować jakiś „wehikuł optymalizacyjny”.

Najczęściej dzieli się ów problem na odrębne głosy, które – dla odwrócenia uwagi – zadają niezależne podmioty. Gdy uzyska się pozytywne odpowiedzi, ktoś inny składa je w jedną całość i zadaje nowe pytanie po to, aby uzyskać pełną ochronę. Potem można przerobić ją na pieniądze i to wielkie. Są nawet firmy, które specjalizują się w tworzeniu „spółek optymalizacyjnych”, które posiadają tego rodzaju interpretacje: oferuje się ten podmiot na sprzedaż za dobre pieniądze, bo przywilej ma feudalny, bo podmiotowy charakter.

Co ciekawe specjaliści tworzą podaż tego rodzaju spółek, zarządzają w gremiach doradzających ministrowi finansów i komisji, która ma napisać nową Ordynację podatkową. Być może tylko przypadkiem założenia tej ustawy, przyjęte niedawno przez Radę Ministrów, w niczym nie ograniczają dzisiejszego modelu wydawania interpretacji urzędowych.

Pora na wnioski: istniejący stan jest wynaturzeniem i wymaga natychmiastowej zmiany. Nie ma już prawa: są „obowiązujące poglądy”, które są jedyną drogą „legalizacji” działania podatników. Gdy ich brak – obowiązuje domniemanie bezprawności. Ustawodawca może uchwalać co chce, nawet może uprościć przepisy, lecz nie ma to dziś jakiegokolwiek znaczenia: liczą się poglądy wyrażone formalnie w imieniu ministra finansów, a faktycznie kilku dyrektorów izb skarbowych, których władza jest czymś nieznanym w historii naszego kraju. Co więc trzeba zrobić?

Po pierwsze trzeba uchylić w całości i bez reszty obecne przepisy Ordynacji podatkowej, które dotyczą wydawania tychże interpretacji urzędowych.

Po drugie, trzeba uchylić wszystkie tego rodzaju akty wydane w przeszłości, podobnie jak kiedyś uchylono tzw. powszechnie obowiązującą wykładnię prawa, wydaną przez Trybunał Konstytucyjny.

Po trzecie, należy przywrócić bezpośrednie stosowanie przepisów podatkowych i przywrócić szacunek dla prawa: innej drogi nie ma. Oczywiście w czasie gdy obowiązywały te interpretacje, podmioty do których były adresowane, nie mogą podlegać odpowiedzialności karnej-skarbowej nawet w przypadku, gdy – co nie jest tak rzadkie – owe interpretacje były nawet sprzeczne z prawem. Tego wymaga przyzwoita legislacja.

Nikt nie ma prawa wydawać „prawotwórczych wyroków” w dziedzinie podatkowej

W Polsce faktycznie nie ma już prawa podatkowego w tradycyjnym lub potocznym tego słowa znaczeniu – twierdzi profesor Witold Modzelewski. I dodaje, że nikt - poza ustawodawcą - nie może „poprawiać” przepisów podatkowych.

Zwykli ludzie, a także teoretycy prawa (zaskakująca zgodność) rozumieją fakt istnienia albo braku istnienia tego prawa w sposób następujący: władza (parlament) uchwała jakieś przepisy, które czytają i znają urzędnicy, sędziowie oraz przede wszystkim podatnicy, a następnie wszyscy starają się nie tylko zrozumieć ich treść, lecz przede wszystkim praktycznie je zastosować.

Przepis prawa jest tu najwyższym „sędzią” i ma rozstrzygający charakter: wszelkie wątpliwości rozwiązuje się przede wszystkim posługując się jego treścią, bo nullum tributum sine lege: nie ma (i nie może być) podatku, gdy nie nałożono go i uregulowano przepisem prawa.

Wszyscy bezpośrednio stosują ustawy (zasada bezpośredniości), starają się je możliwie najlepiej zrozumieć, a przede wszystkim szanują różnice poglądów prawnych na ich temat: jeszcze przed kilkudziesięciu laty sędziwi profesorowie i starzy urzędnicy (znów zaskakująca zbieżność) uczyli nas, że władza wykonawcza i sądownicza musi przede wszystkim szanować poglądy prawne obywatela jako podatnika, krytykując występującą w doktrynie cywilistycznej tezę, że (jakoby) „nietrafny” pogląd, ale mieszczący się w granicach prawidłowej wykładni przepisów prawa, jest tożsamy z bezprawnością działania. Wszędzie, ale nie w podatkach: tu wszyscy wobec prawa są równi, nie ma „lepszyc” lub „gorszych” poglądów, nikt – poza prawodawcą – nie tworzy prawa.

Dziś to brzmi jak bajeczka dla naiwnych dzieci. Na co dzień słyszymy publiczne dywagacje sędziów, że nie chcą (ale ponoć muszą) wydawać jakieś „prawotwórcze wyroki”. Cóż to takiego? Kto dał sądom prawo, aby wydawał inne wyroki niż zgodne z prawem? Może trzeba autorom tych poglądów przypomnieć, czym zajmuje się sąd? On ma stosować prawo a o żadnych prawotwórczych wyrokach nie ma mowy, bo to czysta uzurpacja.

Skąd bierze się to zło? Powodów jest kilka.

Pierwszy, chyba najważniejszy to publicznie potwierdzona przez jednego z profesorów prawa teza, że sądy wzięły jakąś „kuratę nad nieudolnym ustawodawcą” i chcą go od lat „poprawiać”. Chyba ów autor wie co mówi, lecz rodzi się tylko pytanie, kto legitymuje sądy do tego rodzaju działań, które są z istoty bezprawne?

Po drugie sądzę, że owe „prawotwórcze wyroki” mają u podstaw po prostu nieznamość rzeczy: jeżeli przepis prawa czegoś nie reguluje, a przy pomocy zwykłych metod wykładni nie można ustalić treści normy prawnej, to po prostu jej nie ma. I do tego powinno sprowadzić się wyrokowanie. Nie ma normy prawnej, więc obywatelu rób jak uważasz. Bo nie wszystko w podatkach musi być uregulowane: konieczne jest, aby pięć niezbędnych elementów konstrukcji (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowana, stawki i warunki płatności) były wprost uregulowane w przepisach. A reszta? Może, ale nie musi. Prawodawca często reguluje tylko jakieś przypadkowe fragmenty konstrukcji podatkowej, resztę pozostawiając wiedzy i praktyce, czyli działaniom pozaprawnym ale legalnym. Po prostu mówi podatnikom: rób to rzetelnie, zgodnie z wiedzą, lecz ja nie reguluję tego, jak masz to robić: ten, kto zna się na rzeczy wie, jak to zrobić. Co w takim przypadku powinien zrobić sąd? Powiedzieć tylko tyle, że nie ma normy prawnej i odczepcie się od człowieka. Bo sąd ma stać na straży prawa (również poprzez

stwierdzenia jego braku), a nie wydawać jakiejś „wyroki prawotwórcze”. Co więc trzeba zrobić z tą pseudojudykaturą? Trzeba ją uchylić, bo jest sprzeczna z prawem.

Trzecim, również ważnym czynnikiem istniejącego bezprawia jest nasze wstąpienie do Unii Europejskiej, które wykorzystano do kwestionowania przepisów prawa podatkowego, którego można (jakoby) nie stosować, gdy są sprzeczne z jakimś wyrokiem TSUE lub dyrektywą, którą wtedy trzeba „bezpośrednio stosować”. Ciekawe jak to należy zrobić? Sądzę, że owa relatywizacja obowiązywania przepisów prawa podatkowego była użyta czysto instrumentarycznie, zwłaszcza przez zagraniczny biznes optymalizacyjny, który tą drogą chciał zarobić na państwie polskim. I zarobił, bo nie przeciwstawili się temu niedouczeni urzędnicy. A sądy? Powinny stać na straży prawa, ale niestety poczuły swoją nieznaną wcześniej władzę. Niekiedy twierdzą, że przepisy polskie ich nie obowiązują, bo mogą „bezpośrednio stosować” jakiejś mityczne prawo wspólnotowe. Każdy, kto choć raz przeczytał treść dyrektyw podatkowych wie, że są to w większości opowiadki o tym jak świat naprawić, a nie przepisy prawa, z których można by wywodzić wprost treść normy prawnej. Oczywiście są również te ostatnie, ale jest ich raczej mniej niż więcej.

Wnioski: trzeba przywrócić w Polsce legalizm w podatkach, czyli podatnicy, organy podatkowe oraz sądy muszą stosować prawo, a to oznacza znajomość i szacunek dla przepisów prawa. A przepisy takie mamy, jakie mamy, ale nikt – poza ustawodawcą – nie może ich „poprawiać”. Oznacza to, że trzeba szanować również różnice poglądów prawnych, jeżeli się mieszczą w granicach prawidłowej wykładni prawa. Można ten sam podatek różnie rozliczać i nie ma w tym nic złego, bo szacunek dla prawa – istota państwa prawnego – oznacza również ochronę poglądów prawnych obywateli i represjonowanie ich za posiadanie innej od władzy interpretacji prawa jest czymś niedopuszczalnym.

Czy tworzenie przepisów podatkowych jest procesem w pełni legalnym?

Tworzenie przepisów podatkowych przez ostatnie lata polegało również na „załatwieniu” prywatnych interesów rękami ustawodawcy. Przykłady są powszechnie znane więc nie trzeba ich szeroko omawiać.

Pamiętamy, że w 2013 roku branża stalowa przestała płacić ten podatek i uzyskała niewiadomo dlaczego stawkę 0% VAT-u na wyroby stalowe pod nazwą tzw. odwrotnego obciążenia, to samo – dwa lata później – branża pozostałych metali nieżelaznych. Perypetie z akcyzą od wyrobów węglowych od 2012 roku to już cały ciąg działań ustawodawcy w interesie przynajmniej części sprzedawców tych wyrobów. Od 2016 r. w podobny sposób likwiduje się akcyzę od energii elektrycznej, co jest działaniem na korzyść branży metalurgicznej (znów stal?). To tylko najbardziej znane przypadki.

Wszyscy formalni uczestnicy procesu legislacyjnego, czyli resort finansów, rząd, Sejm, Senat i Pan Prezydent tworzą tu tylko parawan, za którym działa ten, kto faktycznie rządzi tworzeniem prawa w naszym kraju. Być może nikt nie chce wiedzieć w czym faktycznie uczestniczy lub naprawdę nie wie, co tu się dzieje. Wielokrotnie pisałem do „wszystkich świętych” ostrzegając, że powstałe w ten sposób przepisy przyniosą tylko szkody dochodom publicznym, a ich autorzy działają tylko w swoim interesie chcąc zarobić na naiwnym ustawodawcy.

Z zasady moje pisma zbywano milczeniem (były wyjątki, za które dziękuję), choć najczęściej w sposób ogólny dawano mi do zrozumienia, że przecież „więcej pieniędzy zostanie w kieszeni podatników”, czyli „czym niższe podatki, tym lepsze”. To przecież kanon liberalnego myślenia, które zniszczyło polski system fiskalny przez ostatnie 8 lat (może dłużej) i (niestety) już pojawił się gdzieś w tle nowego, prawicowego rządu, który miał przynieść naprawę („uszczelnienie”) systemu podatkowego, za czym opowiedzieli się przez wyborców.

Pośrednikiem w tworzeniu przepisów podatkowych był często biznes optymalizacyjny: zarówno ten zagraniczny, jak i krajowy, który już od lat zajmuje się również działalnością lobbingową. Urósł dzięki temu w piórka, zarobił wielkie, nieosiągalne w zwykłych warunkach dochody, a przede wszystkim uzyskał wstęp na polityczne i urzędnicze salony. W „międzyczasie” opanował podatkowe media: to on interpretuje przepisy w gazetach, przydziela sobie nagrody za sukcesy w doradztwie oraz pełni rolę jedynych znawców publicystyki podatkowej („gazetowi eksperci”). Nie dziwny się więc, że należał on do twardych zwolenników reelekcji Bronisława Komorowskiego i Platformy Obywatelskiej odsądzając od czci i wiary „księżycowe pomysły” podatkowe Andrzeja Dudy i PiSu. Dziś broni i będzie bronić obowiązywania „załatwionych” przepisów, bo to interesy ich klientów. Oczywiście nowa władza wie (bo w światku podatkowym nie jest to tajemnicą), że obrońcy zrobią wszystko (lub więcej), aby zachować status quo, zwłaszcza w podatku od towarów i usług, akcyzie i CIT.

Może więc ktoś powinien sprawdzić, czy uchwalając owe przepisy wszystko było lege artis?

Lobbing jest oczywiście działalnością legalną i nie można za to nikogo ukarać. Dziwne reguły panują jednak w naszym ustawodawstwie. Nikt nie zaprzeczył tezie, że przepisy o Trybunale Konstytucyjnym napisali członkowie Trybunału. Jeśli jest to możliwe, to dlaczego producenci np. mąki nie mogą pisać dla siebie przepisów o opodatkowaniu tego towaru?

Moim zdaniem przepisy o podatkach powinni pisać politycy działający w interesie publicznym, a eksperci, nie powinni pozostać w konflikcie interesów, np. zajmując się na co dzień optymalizacją podatkową przy pomocy „umów luksemburskich”.

Czym jest interpretacja przepisów prawa podatkowego?

Odpowiedź na pytanie zadane w tytule tylko pozornie jest prosta: interpretacją jest ustalenie prawnej treści konkretnego przepisu prawa podatkowego, czyli zrozumienie jego normatywnego znaczenia. Należy jednak pamiętać, że przepisy prawa, w tym zwłaszcza podatkowego, nie zawsze zawierają treści normatywne, czyli nakazy, zakazy lub uprawnienia adresowane do kogokolwiek.

Sądzę jednak, że zgodnie z wielowiekową tradycją wiedzy o prawie, należy rozróżnić:

1. bezpośrednie odczytanie treści przepisu, która treść jest jasna, nie budząca wątpliwości i nie wymagająca interpretacji (*clara non interpretanda*) – tu nie mamy do czynienia z „interpretacją” przepisów prawa,
2. ustalenie normatywnej treści przepisu, która może być różnie rozumiana ze względu na: rozbieżność poglądów na ten temat: w tym przypadku mamy do czynienia z ustaleniem treści przepisu w wyniku jego interpretacji, choć wynik tej czynności nie musi być jeden: może być wiele wariantów treściowych owej czynności (pluralizm poglądów interpretacyjnych),
3. określenie zasady ogólnej wynikającej z treści aktu prawotwórczego, a zwłaszcza ustawy wprowadzającej określony podatek, wynikającej z ogółu przepisów tego aktu (*maxima legis*); jest to czynność będąca czymś więcej niż „interpretacją” konkretnego przepisu – choć mieści się jeszcze w szerokich granicach tego pojęcia,
4. określenie zasady ogólnej wynikającej z całości prawodawstwa podatkowego, jego zasad ogólnych, wynikających z treści poszczególnych aktów prawotwórczych, interpretacji przepisów, judykatury i nauki prawa (*maxima iuris*) – jest to czynność daleko wykraczająca poza „interpretację” konkretnych przepisów, lecz nie może prowadzić do sprzecznych wniosków z ich treści.

Również nasz polski ustawodawca wprowadził pojęcie „interpretacji przepisów prawa podatkowego” w Ordynacji podatkowej, przy czym nie definiuje, co przez to rozumieć, dzieląc jednocześnie wydawane przez siebie akty interpretacyjne na „ogólne” i „indywidualne”, co ze swej istoty jest sprzeczne z czynnościami interpretacyjnymi w wykonywaniu władzy wykonawczej. Dlaczego?

Bo każdy publiczny akt władzy wykonawczej, w którym interpretuje się przepisy prawa, ma z istoty charakter „ogólny”, niezależnie od tego, czy jest wydany na wniosek w związku z określonym indywidualnie stanem faktycznym czy też nie. Obiektywnie rzecz biorąc nie istnieje jakakolwiek „interpretacja indywidualna” władzy wykonawczej, względnie jej wydanie jest bezsprzecznie niekonstytucyjne, gdyż organy władzy nie mogą indywidualizować rozumienia treści przepisu od strony podmiotowej (zasada równości wobec prawa i legalizmu działania organów państwa).

W przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego zamieszczono nakaz „uwzględniania” przez organ wydający interpretacje ogólne orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i TSUE. Od lat budzi pytanie: co należy przez to rozumieć? Przecież akty interpretacyjne wydane przez ministra finansów poprzedzają z istoty powtarzanie jakiegokolwiek orzecznictwa krajowego na temat danego przepisu, a wyroki dotyczące innych lub uchylonych już przepisów nie mogą mieć istotnego prawnie charakteru. Co najwyżej może to dotyczyć wyroków TSUE, ale pod warunkiem, że uznajemy ich pierwszeństwo w stosunku do prawa krajowego, co na gruncie obecnej Konstytucji jest co najmniej dyskusyjne.

Należy jednak zauważyć, że trwająca już od dziesięciu lat twórczość ministra finansów na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w formie tzw. interpretacji indywidualnych nie ma nic wspólnego z ...

interpretacją przepisów. Jest to rodzaj zgaduj zgaduli: wnioskodawca wyraża jakiś pogląd prawny, często mniemający nawet związku z treścią interpretowanego (jakoby) przepisu, a minister finansów (w rzeczywistości jeden z dyrektorów izb skarbowych) albo zgadza się (jak dobre panisko) z tymi „poglądami”, albo mówi „pudło” i wyraża swój pogląd, który też nie musi mieć nic wspólnego z treścią przepisu.

Należy bowiem zdecydowanie odróżnić „interpretację przepisów” od wyrażania poglądów prawnych, które nie muszą mieć nic wspólnego z ich treścią. Poglądy prawne de lege lata mogą oczywiście wchodzić w zakres pojęcia interpretacji przepisów podatkowych, ale nie muszą: mogą dotyczyć treści orzecznictwa a nawet interpretacji urzędowych jako takich. Gdy dotyczą konkretnych przepisów, a ich treść jest opowiedzeniem się za jedną z możliwych interpretacji ich treści, wówczas pogląd prawny może być „trafny” lub „nietrafny” – w zależności od zajmowanego przez autorów stanowiska, ale zachowanie zgodne z „nietrafnym” poglądem nie ma nic wspólnego z bezprawnością jego działania.

I tu dochodzimy do istoty działalności interpretacyjnej zarówno władzy wykonawczej, jak i podmiotów prawa podatkowego (podatników, płatników, inkasentów sukcesorów prawopodatkowych itp.): każdy obywatel ma podmiotowe prawo do interpretacji przepisów prawa podatkowego tam gdzie jest to konieczne, gdy należy to do istoty praw obywatelskich: mówiąc po prostu obywatel ma prawo mieć swoje poglądy prawne również o charakterze interpretacyjnym.

Również władza wykonawcza a także sądownicza może mieć poglądy prawne, ale nie może narzucać ich, gdy pogląd prawny obywatela mieści się w granicach dopuszczalnej interpretacji przepisów prawa. Władza musi szanować interpretację prawa dokonaną przez obywatela, a to, co się dzieje na podstawie Ordynacji podatkowej, nie ma z tym nic wspólnego.

Czy prawo podatkowe stanowione jest w interesie publicznym?

Ostatnia aktualizacja: **2016-01-19**

Czy tworzenie dziurawych jak sito przepisów prawa przez biznes optymalizacyjny jest zgodne z Konstytucją? Czy demokracja to tylko formalne, fasadowe procedury, w których nie jest istotne, w czym interesie tworzone jest prawo? Pyta profesor Witold Modzelewski. I formułuje trzy postulaty legislacyjne pod adresem nowej większości parlamentarnej.

Do podstawowych, bezdyskusyjnych obowiązków władzy publicznej (głowy państwa, parlamentu, rządu i ministrów) należy działanie w interesie naszego państwa, zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Jednak nie zawsze tak było, nie tylko w bliższej i dalszej przeszłości.

Tolerowanie w ostatnich latach masowego uchylania się od opodatkowania, w tym wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług, było przykładem politycznej degrengolady systemu podatkowego, a przede wszystkim pogwałceniem ładu konstytucyjnego naszego kraju: czy do wolności obywatelskich należy uchylanie się od opodatkowania, tworzenie „struktur optymalizacyjnych”, wystawianie fikcyjnych faktur z tytułu usług, których nikt nigdy nie wykonał, a władze publiczne może uchylać się od obowiązku zwalczania tych zjawisk?

Wiemy, że żyjemy pod dyktandem liberalnej poprawności (nawet w zwycięskiej prawicy) a tam dominuje pogląd, że czym gorzej z podatkami tym lepiej, bo czym „mniejsze”, gorzej opłacane i bardziej nieudolne państwo, tym jeszcze lepiej, bo „nie może przeszkodzić w rozwoju nieskrępowanej przedsiębiorczości”.

Oczywiście w liberalnej wyobraźni nie mieści się teza, że owych równie niskich i prostych podatków nikt nie będzie płacić, gdy nasze państwo będzie słabe, a nieskrępowana swoboda może być (i będzie) wykorzystywana przez bandytów i złodziei (również tych w drogich, angielskich garniturach) a także obce, wrogie nam państwa (z reguły inne państwa są tu wrogiem), aby zniszczyć i ogołocić nasz kraj z pieniędzy.

Dlatego też pozwalam sobie sformułować aż trzy kluczowe postulaty pod adresem nowej większości parlamentarnej, które są niezbędną przesłanką, fundamentem obrony interesów naszego kraju:

- należy przeciąć wszelkie związki organów władzy publicznej, szerzej – sektora publicznego, w tym spółek Skarbu Państwa z biznesem optymalizacyjnym, zwłaszcza tym zagranicznym, który specjalizuje się w „agresywnym planowaniu podatkowym”,
- należy wyeliminować niejawną lobbing w procesie tworzenia prawa: każdy ekspert lub konsultant musi publicznie ujawnić, czy nie pozostaje w konflikcie interesów czyniąc to pod rygorem odpowiedzialności prawnej,
- należy powołać komisję śledczą, która zbada wszelkie patologie nie tylko w procesie tworzenia przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, ale również innych podatków (zwłaszcza akcyzy i podatku dochodowego), gdzie straty są równie duże, a nawet wyższe w proporcji do uzyskanych dochodów.

Jak dotąd nasz ustrój konstytucyjny nie przeciwstawiał się degradacji takiej ważnej dla interesu Polski sprawy jaką jest stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Należy zadać retoryczne pytanie: gdzie w ciągu tylu lat było CBA i inne „służby”, gdy było powszechnie wiadomo, ile kosztuje napisanie „korzystnej dla podatników ustawy”?

Czy tworzenie dziurawych jak sito przepisów prawa przez biznes optymalizacyjny jest zgodne z Konstytucją? Czy demokracja to tylko formalne, fasadowe procedury, w których nie jest istotne, w czym interesie tworzone jest prawo? A co zrobił na tej niwie chwalony dziś pod niebiosa przez opozycję Trybunał Konstytucyjny? Może nowa władza zadałaby mu pytanie, skarżąc dowolną z ustaw podatkowych uchwalonych przez ostatnie 8 lat, jakie są granice wolności obywatelskich w uchylaniu się od opodatkowania i czy lobbyści mogą pisać ustawy podatkowe i czy jest to zgodne z Ustawą Zasadniczą? Może warto, aby tak ważny obrońca ładu konstytucyjnego coś wreszcie powiedział na ten temat.

Czy klauzula przeciw unikaniu opodatkowania jest potrzebna?

Ostatnia aktualizacja: **2016-04-04**

Dlaczego resort finansów wciąż realizuje pomysły podatkowe poprzedniego rządu? Pyta profesor Witold Modzelewski. Zdaniem profesora zwalczać uchylanie się od opodatkowania można z powodzeniem bez klauzuli „obejścia prawa”, a w większości przypadków tzw. wehikułów optymalizacyjnych nie mamy do czynienia z obejściem prawa, lecz z pozornością lub nawet fikcyjnością czynności, a to zupełnie coś innego.

Sądę, że niewielu rozumie to, co dzieje się dziś z legislacją podatkową.

Dam przykład pierwszy z brzegu: jeszcze za czasów rządów liberałów powstawał w bólach projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej, który miał wprowadzić coś co nazywa się „klauzulą obejścia prawa”. Projekt był typowy dla tamtych czasów: po kilku nic nieznaczących ogólnikach (opodatkowanie nienormalnych zachowań) pojawia się oczywiście jakaś nowa rada przy ministrze finansów, czyli synekury dla wybranych. Gremium to ma wydawać „opinie zabezpieczające”, że coś jest albo nie jest obejściem prawa. Oczywiście nie za darmo, resort będący dziś największą firmą doradcą w Polsce (rocznie wydaje ponad 30 tys. opinii) tworzy nowe pole swojej aktywności biznesowej.

Już wtedy czyniono zakłady, dla kogo napisano te przepisy. Miał powtórzyć się casus tzw. rady podatkowej przy ministrze finansów: aby znaleźć się w tym gronie do ówczesnego szefa resortu ustawiały się kolejki zwłaszcza z zagranicznego biznesu podatkowego. Podział miejsc miał być oczywiście parytetowy: większość dla liderów zagranicznych firm doradczych oraz ludzi z nimi związanych, dla liberałów i osób mających „świetne relacje z urzędnikami resortu”. Po co powołuje się tego rodzaju gremia, czy nie szkoda pieniędzy?

Odpowiem pytaniem: a czym zajmowała się zapomniana już „komisja do spraw odbiurokratyzowania gospodarki” (co za pretensjonalna nazwa), powołana za czasów drugich rządów ministra L. Balcerowicza? Tym samym, czyli niczym pożytecznym. Członkostwo w takim gremium daje przede wszystkim „dojście do resortu”, a to zawsze miało szczególną wartość, bo tam jest faktyczna władza, która narzuca rządzącym swoje pomysły. Wiemy, że ustawodawcą jest ten, kto pisze projekt ustawy. Dlaczego więc nowy rząd przyjmuje wymyślone przez liberałów przepisy w dodatku tak koślawe?

Nie wiem, choć można twierdzić, że przepisy o obejściu prawa mogą się zawsze przydać, aby opodatkować coś, co nie miało miejsca, czyli użyć podatków jako zemsty na przeciwnikach. Jeśli jednak władza chce zwalczać uchylanie się od opodatkowania (dotychczas nie chciała), to oczywiście może to robić bez tej klauzuli. Przecież przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych, bo tylko o nie tu chodzi, są realne zjawiska ekonomiczne a nie jakieś księżycowe umowy.

W większości przypadków tzw. wehikułów optymalizacyjnych nie mamy do czynienia z obejściem prawa, lecz z pozornością lub nawet fikcyjnością czynności, a to zupełnie coś innego.

Dam najczęściej występujący przypadek: ktoś tworzy za granicą nie wiadomo po co spółkę, do której wnosi jakieś dobro niematerialne (np. znak towarowy) a następnie korzysta z usługi licencyjnej z tego tytułu aby dokładać do interesu w kraju. Z ekonomicznego punktu widzenia to przecież nonsens. Czy to jest „obejście prawa” czy pozorność czynności?

Raczej to drugie, bo:

- podmiot „utworzony” za granicą nie prowadzi z reguły żadnej działalności poza udzielaniem owych licencji istniejąc tylko w sensie prawnym,
- „umowa” z tym podmiotem jest tylko parawanem dla wyprowadzenia pieniędzy z krajowego podmiotu,
- faktury wystawione z tego tytułu potwierdzają nieprawdę, bo są wystawione tylko po to, aby „robić koszty”,
- operacje te mają często cechy działania na szkodę spółki, bo podmiot ten nie wiadomo dlaczego pozbywa się aktywów, które ma, a potem bez sensu płaci za korzystanie z nich: czy w porządnej firmie ktoś pozbyłby się majątku, z którego korzysta bezpłatnie tylko po to, aby płacić za jego używanie? Normalny właściciel (nie korporacyjny) wyrzuciłby na zbity pysk autorów takich pomysłów, a tu nawet płaci za takie wynalazki.

Gdyby w normalnym kraju ktoś wydzielił ze spółki jakieś elementy majątku, wniósł go do spółki zależnej a potem przepłacał za korzystanie z tego co miał bezpłatnie, sprawą szybko zajęły się nie tylko organy skarbowe ale również prokuratura. Przecież nikt, kto uczciwie prowadzi interesy nie pozbywa się aktywów po to, aby potem za nie płacić. To tylko pozory biznesu a nie żadne „obejście prawa”. Jeśli władzom skarbowym potrzebne są dodatkowe przepisy, aby zrobić z tym porządek, to niech mają, ale nie ma to żadnego znaczenia praktycznego.

Dlatego jednak nowy, prawicowy rząd traci czas na przyjmowanie takich zabawek? Nie wiem. Oczywiście nie wpłynie to w jakikolwiek sposób na poziom dochodów budżetowych, które nie zależały od jakiś tam klauzul obejścia prawa, lecz od likwidacji luk w przepisach, a te wciąż mają się bardzo dobrze, a pisowskie projekty ich likwidacji resort wyrzucił do kosza.

Niedługo być może zniknie ze sceny politycznej liberalna partia, która rządziła w naszym kraju przez poprzednie dwie kadencje, a resort finansów będzie dalej realizować jej pomysły, które, przypomnę, doprowadziły do największego w historii spadku dochodów budżetowych. Powtarzam więc pytanie: czy ktoś to jeszcze rozumie? Gdzie jesteśmy? Jeden z polityków przyznał się publicznie, że w PiS-ie istnieje jakaś „frakcja liberalna”, która jadąc na gapę doszła do władzy, bo przecież program ekonomiczny tej partii, który poparli wyborcy, nie miał z tym nic wspólnego. Nie wiem, czy to prawda. Ale jeśli tak, to proponuję aby owi frakcyjniści przyłączyli się szybko do liberalnej opozycji. W Polsce po 8 latach rządów tej ideologii wyborcom nie przyjdzie jednak do głowy zagłosować na tego rodzaju pomysły przez wiele lat. Ale liberałowie będą rządzić z za grobu posługując się „swoim” resortem finansów.

Trzeba szanować poglądy prawne obywateli, a zwłaszcza podatników

Ostatnia aktualizacja: **2016-05-13**

W przypadku prawa publicznego władza może stwierdzić, że nie podziela poglądu prawnego obywatela co do treści przepisów prawa, jeśli rzeczywiście przepis ten może rodzić co najmniej dwa sprzeczne poglądy interpretacyjne. Ale musi uszanować jego pogląd i może nakazać jego zmianę, ale tylko co do przyszłości. Od tej zasady mogą istnieć tylko dwa rzeczywiste wyjątki - pisze profesor Witold Modzelewski.

Spór wokół Trybunału Konstytucyjnego jest wielce pouczający i, powiem złośliwie, bardzo potrzebny, bo przy okazji ujawnia prawdziwe problemy naszej demokracji a także – co ważniejsze – daje szansę udzielenia odpowiedzi na wiele pytań dotyczących naszego ustroju politycznego. Jakich?

Podstawowych: czym jest „prawo” i „praworządność”, jaka jest a jaka być powinna rola Trybunałów w ustroju politycznym państwa, a przede wszystkim czy nasze państwo działa w interesie obywateli oraz interesie publicznym. Nie jestem konstytucjonalistą i nie będę pretendował do formułowania przesadnie ambitnych wniosków. Zajmując się od kilkadziesiąt lat podatkami oraz prawem podatkowym mam na co dzień do czynienia z naszym państwem, jego „demokratycznym ustrojem” oraz mogę pokusić się poza pewne uogólnienia.

Zacznijmy od dość prostego spostrzeżenia: spór wokół Trybunału Konstytucyjnego jest przecież sporem o to, czym jest obowiązujące w naszym kraju prawo. Problem ten dobrze rozumie w Polsce każdy podatnik: on aż nadto dobrze zna istotę problemu.

Bo jest tak: prawodawca ustanawia jakiś przepis, obywatel go przeczyta, zrozumie i zastosuje – tak jak go rozumie, bo taką – jego zdaniem – ma on treść. Potem, po latach stosowania, okazuje się, że organy administracji rządowej lub samorządowej mają zupełnie inny POGLĄD na temat jego treści, sądy jeszcze inny, a to, co zrozumiał obywatel, nie ma żadnego znaczenia. Niekiedy nawet twierdzą, że obywatel nawet „nie stosuje prawa”: robi to tylko władza, liczą się jej poglądy, które często, przynajmniej w ocenie wielu podatników, nie mają wiele wspólnego z treścią przepisów prawa.

Czymże jest w końcu nasze prawo: czy bezpośrednim stosowaniem obowiązującego przepisu, który ustanowił prawodawca, czy poglądem władzy na temat jego treści? Ktoś odpowie, że obywatel też „nie stosuje przepisów”, tylko swoje POGLĄDY na ich temat i istnieje hierarchia owych poglądów: są poglądy najważniejsze, rozstrzygające, które formułują Trybunały i sądy, potem są niższe w tej hierarchii poglądy organów administracji rządowej i samorządowej, a na samym dole są poglądy obywateli – zupełnie nieważne, które mają prawo bytu dopóki ich nie zakwestionuje ktoś lepszy.

Tak funkcjonuje w Polsce prawo podatkowe i jest to zmorą nas wszystkich. Możesz przez lata stosować przepis, którego rozumienia nikt nie kwestionuje, jest wśród nich zgoda poglądów, a potem

pojawia się lepszy pogląd, który wstecznie, za cały nieprzedawniony okres, burzy legalizm twojego działania. Czy to jest a przede wszystkim czy powinno być istotą państwa prawnego?

Sądzę, że chyba wszyscy podatnicy powiedzą, że nie. **Ma rządzić prawo, a nie hierarchiczne poglądy na jego temat.** Gdy przepis jest jasny, to wszystkich – obywateli, urzędników i sędziów jednakowo on wiąże, bo prawem jest to, co ustanowił prawodawca. A gdy obiektywnie może powstać różnica poglądów, której nie można rozstrzygnąć stosując bezpośrednio treść przepisów?

W końcu urzędnicy i sędziowie mają władzę, a obywatel nie, więc z istoty ich pogląd „będzie na wierzchu”. Odpowiedzi na to pytanie szukajmy posługując się fundamentalną zasadą równości prawa: stanowione prawo jest adresowane w równym stopniu do obywateli jak do organów władzy, bo one mają działać „na podstawie i w granicach prawa”, a nie na podstawie swoich poglądów. Co to moim zdaniem oznacza?

Władza musi szanować poglądy prawne obywateli, jego „interpretację przepisów”, z którą może się nie zgadzać, ale nie może twierdzić, że jej pogląd ma wyższą rangę. I tu chyba jesteśmy blisko istoty problemu: gdy obywatele mają różne poglądy prawne, które obiektywnie są równorzędnie, niech władza rozstrzyga spór co do prawa, jeżeli obywatele się do niej zwrócą (zasada kontradiktoryjności).

Gdy jednak osią sporu jest stosunek obywatel – władza, to ta ostatnia musi szanować zgodny z treścią przepisów prawa pogląd obywatela, mimo że jest to jeden z wielu możliwych poglądów. Bo szacunek do prawa oznacza również, że silniejszy, czyli władza, szanuje poglądy słabszego, czyli obywatela, bo nawet gdy uważa, że jego pogląd „nie jest trafny”, to nie oznacza to, że działanie zgodne z tym poglądem ma cechy bezprawności.

Tu nie zgadzam się z głoszoną przez lata doktryną kilku (wcale nie większości) moich czcigodnych profesorów, którą głosili w czasach, gdy byłem studentem Uniwersytetu Warszawskiego. Nie: w przypadku prawa publicznego władza może stwierdzić, że nie podziela poglądu prawnego obywatela co do treści przepisów prawa, jeśli rzeczywiście przepis ten może rodzić co najmniej dwa sprzeczne poglądy interpretacyjne. Ale musi uszanować jego pogląd i może nakazać jego zmianę, ale tylko co do przyszłości. Przeszłości stosowania prawa nikt nie powinien zmieniać, mimo że dziś jest to nagminną praktyką. Gdy w postępowaniu jurysdykcyjnym władza orzeknie, że ma inny, równie zgodny z brzmieniem przepisu prawa pogląd i narzuci go obywatelowi, to skutek tych działań może odnosić się tylko do działań przyszłych.

Od tej zasady mogą istnieć tylko dwa rzeczywiste wyjątki.

Pierwszy dotyczy przypadku, gdy władza w ściśle określonych formach uprzedziła obywateli, że ma na temat spornego przepisu ściśle określony pogląd, którym zamierza się kierować w postępowania jurysdykcyjnych; wtedy i tylko wtedy może wstecznie narzucić swój pogląd, gdy ktoś kieruje się inną interpretacją. Ale najlepiej by było, gdyby władza... nie miała poglądów, deklarując, że szanuje poglądy tych, którzy je stosują.

Drugim przypadkiem jest nadużycie prawa przez obywatela, czyli działanie, które nie ma na celu naruszenia prawa, lecz jego wykorzystaniem niezgodnym z jego celem. Jest to najczęściej wykorzystywaniem przez obywatela słabości, wręcz atrofii prawodawstwa, którego jakość jest zła, a nawet coraz gorsza. Czy złe przepisy można „poprawiać” lepszą interpretacją? Oczywiście że nie, ale to dzieje się nagminnie, bo tworzenie złego prawa jest normą bylejakości naszej demokracji.

Narzucenie poglądu prawnego władzy obywatelowi w przypadku, gdy zarzuca się mu nadużycie prawa musi być poprzedzone dowodem, że działał on w tym celu i ciężar dowodu (bezsprzeczności) jest po stronie władzy.

Czy z powyższych rozważań wynikają również jakieś wnioski dla uczestników obecnego sporu wokół Trybunału Konstytucyjnego? Sądzę, że tak: jeżeli zgodzimy się z tym, że prawem, tym bezspornym, jest to, co zostało ustanowione przez prawodawcę, a nie zróżnicowane poglądy stron konfliktu, to przynajmniej część sporu mamy za sobą. A gdy treść przepisu prawa zasadnie może różnić sprzeczne poglądy, należy je rozstrzygać zgodnie z zasadą, że nikt nie może być sędzią w swojej sprawie. Bo szacunek dla prawa oznacza, przynajmniej w moim przekonaniu, że każdy, również dziś zupełnie nieważny obywatel, jest tym, który stosuje prawo.

Dobra wiara jako przesłanka odliczenia VAT w orzecznictwie NSA

Opracował: Maciej Jendraszczyk

1. WSTĘP

Instytucja dobrej wiary jako przesłanki odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług nie została ukonstytuowana na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, lecz wynika z dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Analizując orzeczenia Trybunału należy stwierdzić, że prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z otrzymanych od kontrahenta faktur jest uzależnione od istnienia tzw. „dobrej wiary”, tj. dochowania należytej staranności w transakcjach z wystawcą faktury i braku świadomości nabywcy co do udziału w nielegalnym procedurze. Wprawdzie zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności, jednak analizując najnowsze orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego należy stwierdzić, iż nie jest to norma bezwzględna. Powołany art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie powinien być stosowany, jeżeli podatnik działał w tzw. „dobrej wierze”.

2. NAJNOWSZE ORZECZNICTWO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WS. DOBREJ WIARY JAKO PRZESŁANKI ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO.

Przykładem wyroku NSA, w którym została poruszona kwestia dobrej

wiary jako przesłanki odliczenia podatku naliczonego może być wyrok z 3 lutego 2016 r. (I FSK 2044/14), w którym to Sąd stwierdził, że „(...) właściwa interpretacja przepisów wskazuje, iż podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących nierzeczywiste zdarzenia gospodarcze, jeśli wiedział on lub przy dochowaniu należytej staranności mógł wiedzieć, że transakcja, w której uczestniczy, stanowi nadużycie podatkowe”. W przedmiotowej sprawie NSA oddalił skargę kasacyjną na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu i odmówił skarżącej prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zwrócić uwagę należy na fakt, iż w swym uzasadnieniu NSA stwierdził, że wprawdzie „dostawa jako taka (mimo że nie od wystawcy faktury) miała miejsce” jednak nie wystarczyło to do uznania, że skarżącej przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jak zauważył Sąd „samo to, że towar do magazynów skarżącej trafił, nie było przez organy kwestionowane – wręcz przeciwnie, było istotą działań podejmowanych przez osoby zaangażowane w opisany proceder, celem tych działań było bowiem wprowadzenie do obrotu towaru pochodzącego z nieznanego źródła. Powodem odmowy spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego z zakwestionowanych faktur było to, że nie dokumentowały one rzeczywiście dokonanych przez wystawców tych faktur czynności”. Z powyższego należy wyciągnąć wniosek, iż sam fakt dokonania dostawy towaru nie jest wystarczającą przesłanką do uzyskania prawa do odliczenia. Jeśli nabywca miał świadomość, iż dokonywana dostawa ma charakter fikcyjny i nie odzwierciedla dostawy, która została wykazana na otrzymanej fakturze i od której został wykazany podatek od towarów i usług, wówczas nie nabywa

on prawa do odliczenia wykazanego podatku naliczonego.

O obowiązku wykazania przez organ podatkowy braku dobrej wiary u podatnika dokonującego odliczenia podatku naliczonego wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 11 marca 2016 r. (I FSK 1616/14). Zgodnie z zajęтым przez Sąd stanowiskiem „to, w jakich przypadkach możliwe jest pozbawienie podatnika prawa do odliczenia i jakich działań należy wymagać od organów podatkowych dla skutecznego zakwestionowania podatnikowi prawa do odliczenia, stanowiło niejednokrotnie przedmiot pytań prejudycjalnych stawianych TSUE. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez Trybunał, organy podatkowe mają obowiązek zbadania, czy odbiorca towaru, który otrzymał fakturę nieodzwierciedlającą od strony podmiotowej, a w niektórych przypadkach nawet przedmiotowej, rzeczywistej transakcji gospodarczej, działał w dobrej wierze, tzn. czy dochował należytej staranności w transakcjach z nierzetelnym kontrahentem. Innymi słowy organy muszą ustalić, czy odbiorca faktury wiedział lub powinien wiedzieć, że dana czynność wiąże się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od wartości dodanej²”. Wyrokiem tym Sąd oddalił skargę kasacyjną na Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. NSA stwierdził, że WSA słusznie uznał, iż „(...) w rozpatrywanej sprawie brak było stosownych ustaleń organów podatkowych, a przede wszystkim ostatecznej konkluzji, czy skarżący wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności powinien był wiedzieć o tym, że czynność udokumentowana

¹ Zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.

² W tym miejscu NSA przywołał wyroki TSUE: z dnia 21 czerwca 2012 r. (C-80/11 i C-142/11), z dnia 6 grudnia 2012 r. (C-285/11), z dnia 31 stycznia 2013 r. (C-642/11 i C-643/11) oraz postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. (C-33/13).

zakwestionowaną fakturą wiązała się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług”.

Z kolei w kwestii czynności które powinien wykonać organ podatkowy, aby stwierdzić u podatnika „brak zachowania należytej staranności” wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 21 marca 2016 r. (I FSK 1806/14). W przywołanym wyroku Sąd wyraził pogląd, że czynności te wymagają „(...) zbadania przestrzegania przez podatnika zasad należytej staranności kupieckiej, gdyż – jak stwierdził TSUE – jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, niezależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Przede wszystkim istotne jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatnik wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniąc tę transakcję przejrzystą (transparentną). Tak rozumiana dobra wiara podatnika stanowi element zachowania, stanowiący istotną przesłankę przyznania mu określonych uprawnień wywodzonych ze wspólnego systemu podatku VAT. Uprawnieniem takim w rozpoznawanej sprawie jest prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT. Tylko bowiem gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje w których uczestniczy nie wiążą się z prze-

stępstwem, czy to w zakresie podatku VAT czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT³. (...) Tymczasem niezachowanie przez podatnika należytej staranności, jaką winien zachować przy wyborze kontrahenta skutkuje pozbawieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych⁴”.

Co do istoty tzw. karuzeli podatkowej wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 5 kwietnia 2016 r. (I FSK 145/16) – „(...) cechą charakterystyczną tzw. karuzeli podatkowych jest to, że uczestnicy tego typu działań stwarzają pozory prawidłowości działań. Obrót towarami, dokonywanie płatności, dokumentacja potwierdzająca dostawy, mają stwarzać pozory rzeczywistych zdarzeń gospodarczych”. Taka konstrukcja daje pole do wielu nadużyć podmiotom biorącym w niej udział, ale także stwarza ryzyko, iż nieświadomi udziału w nielegalnym procederze podatnicy nabywają towary będące przedmiotem fikcyjnych dostaw na wcześniejszych etapach łańcucha dostaw i narażają się na zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego od otrzymanych z tego tytułu faktur. W celu zabezpieczenia uczciwych i działających w dobrej wierze podatników w orzecznictwie TSUE wypracowane zostało domniemanie dobrej wiary i

to organy podatkowe są obecnie zobligowane do udowodnienia podatnikowi braku jej istnienia przy nabywaniu towarów oraz zwolniono z ciężaru dowodowego udowodnienia istnienia dobrej wiary podatników. A contrario stwierdzić należy, iż w przypadku bezwzględnego stwierdzenia braku dobrej wiary po stronie nabywcy towaru, należy uznać go za uczestnika nielegalnego proceduru, co daje podstawy organom podatkowym do zakwestionowania jego prawa do odliczenia podatku naliczonego⁵.

3. ZAKOŃCZENIE

Podsumowując należy stwierdzić, że pod wpływem orzecznictwa TSUE polskie sądy administracyjne uzależniają obecnie prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w przypadkach takich jak nieświadomy udział w karuzeli podatkowej od istnienia u niego dobrej wiary. Analizując tegoroczny dorobek orzeczniczy nie tylko Naczelnego Sądu Administracyjnego, ale również wojewódzkich sądów administracyjnych, zauważyć można przyjęcie domniemania dobrej wiary po stronie podatników dokonujących odliczenia podatku naliczonego od faktur dokumentujących czynności, które nie zostały dokonane oraz obciążenie organów podatkowych obowiązkiem udowodnienia niezachowania należytej staranności u takich podatników.

³ Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 3 czerwca 2015 r. (I FSK 517/14).

⁴ Podobnie stwierdził WSA w Łodzi w wyroku z dnia 17 czerwca 2015 r. (I SA/Łd 322/14).

⁵ Stanowisko takie zajął również TSUE m.in. w wyroku z dnia 13 lutego 2014 r. (C-18/13) i w wyroku z dnia 6 grudnia 2012 r. (C-285/11).

Czy ktoś, kto udaje podatnika dla wyłudzenia korzyści podatkowych jest w sensie prawnym „podatnikiem”?

Stara rzymska paremia quisquis praesumitur bonus (domniemanie działania w dobrej wierze) przeżywa w prawie podatkowym „test przydatności”. Dlaczego? Bo pojawiła się nowa, nieznana w przeszłości kategoria podmiotów: pozorni podatnicy wykonujący „sumiennie” wszystkie formalne obowiązki podatników tylko po to, aby uzyskać nienależne korzyści wynikające z systemu podatkowego.

Tak naprawdę, to są tu dwie podkategorie: podmioty, na których w danym podatku nigdy nie ciążył obowiązek podatkowy, a ich podmiotowość ma w całości charakter pozorny. Drugą grupę stanowią podmioty będące podatnikami w sensie materialnym (cięży na nich jakiś obowiązek podatkowy), ale są również pozornymi podatnikami działającymi częściowo jak grupa pierwsza.

Na pytania o genezę i skalę tego zjawiska pada wiele, w większości trafnych odpowiedzi, które jednak zupełnie nie pasują do liberalnej poprawności i trudno przebijać się w oficjalnym obiegu – stąd milczenie na ten temat mediów „głównego obiegu”, czyli zdominowanych przez międzynarodowy biznes podatkowy.

Wśród najistotniejszych przyczyn powstania pozornej podmiotowości podatkowej należy zaliczyć:

- rozwój regulacji prawnopodatkowych umożliwiających uzyskanie zwrotów podatku bez konieczności bezpośredniego ponoszenia jakichkolwiek ciężarów fiskalnych – takie przepisy tworzy zwłaszcza Unia Europejska,
- powstanie międzynarodowych struktur organizacyjnych, które działając w różnych jurysdykcjach podatkowych już dość dawno wypracowały i przetestowały możliwość bezpiecznego posługiwania się działaniami pozornymi w celu uzyskania korzyści podatkowych,
- rozwój międzynarodowego biznesu podatkowego, a zwłaszcza legislacyjnego, który organizuje, „legalizuje” i chroni tego rodzaju działania,
- faktyczne przyzwolenie na tego rodzaju działania ze strony większości klasy politycznej („liberalna demokracja”), w której wszystko stało się „towarem”, w tym również jest nim swoiste uprawnienie do uzyskania korzyści podatkowych bez podmiotowości podatkowej (można „kupić” niepłacenie podatków).

Najistotniejszym czynnikiem rozwoju tego zjawiska jest jego bezkonkurencyjna opłacalność: żaden tradycyjny biznes nie jest w stanie równać się z zyskowością inwestycji w pozorną podmiotowość podatkową. Za kilka milionów złotych można „kupić” przywileje podatkowe warte dziesiątki lub nawet setki milionów złotych, ale to tak na marginesie.

Najważniejsze jest jednak to, że podmiot, który udaje podatnika w celu uzyskania korzyści, które daje prawo podatkowe, nie może korzystać z zasady domniemania działania w dobrej wierze, mimo że uzurpuje sobie prawa nie wykonując żadnych istotnych fiskalnie obowiązków. Nie może być więc traktowany jako „podatnik” w rozumieniu prawa podatkowego, lecz również prawa karnoskarbowego.

Scenariusz działania podatkowych przebierańców jest często taki:

- wystawia się „faktury”, które w rzeczywistości nie dokumentują żadnej czynności, lecz służą jakiejś operacji optymalizacyjnej,
- podmiot, który otrzymuje te faktury, posługuje się nimi w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, mimo że również faktycznie nie ciąży na nim obowiązek podatkowy (beneficjent operacji optymalizacyjnej),
- w razie sporu wystawca faktury składa czynny żal, co zapewnia mu niekaralność karnoskarbową (wystawił przecież tylko faktury „nierzetelne”),
- w celu uchylenia się od skutków karnoskarbowych podmiot drugi składa korektę deklaracji, mimo że nigdy nie był podatnikiem.

Pora na wnioski: podmioty nie będące podatnikami, które wykorzystują ten status do uzyskania nienależnych korzyści podatkowych, nie mogą być w systemie prawa kwalifikowani jako podatnicy z tytułu pozornych czynności, a przede wszystkim z perspektywy prawa karnego nie mogą korzystać z przywilejów niekarności karnoskarbowej.