



System interpretacji podatkowych w Polsce¹⁾

1. Wprowadzenie

W najnowszym raporcie *Paying Taxes 2015*²⁾, ukazującym przyjazność systemów podatkowych, polski system podatkowy znalazł się na odległym, 87 miejscu. Wśród przyczyn tak niskiej pozycji Polski w tym rankingu jest wskazywany niestabilny oraz nieprzejrzysty system prawa podatkowego. Jak wynika z zestawienia prowadzonego przez Radę Podatkową Lewiatan od 1 maja 2004 r. do 31 sierpnia 2015 r. weszło w życie 2268 zmian przepisów podatkowych, co daje średnią ponad 200 mniejszych lub większych zmian na rok. Niestety, ten zapal prawodawczy nie przekłada się na jakość stanowionego prawa, które nadal pozostaje w pewnych miejscach zbyt ogólne, w innych zbyt szczegółowe, a przy tym często niespójne lub wieloznaczne. Przy obowiązującym w Polsce systemie samobliczenia i rozliczenia zobowiązań podatkowych, w którym rola organów podatkowych ogranicza się do kontroli dokonanych obliczeń, takie tempo i liczba zmian regulacyjnych oraz poziom merytoryczny regulacji w sposób naturalny powodują, że nawet profesjonalne podmioty zajmujące się doradztwem podatkowym, nie wspominając już o samych podatnikach, niejednokrotnie mają poważny problem z ustaleniem prawidłowej wykładni i stosowaniem przepisów prawa.

Zasada *in dubio pro tributario* dopiero ma zostać zapisana w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁾ – dalej o.p., a po latach kierowania się przez organy skarbowe zasadą wręcz przeciwną, mało który z praktyków prawa podatkowego ma nadzieję, że wpisanie tej reguły do przepisów ogólnych tej ustawy wpłynie istotnie na zmianę ich nastawienia do podatników. Prezentowane przez lata represyjne podejście urzędników w trakcie kontroli podatkowych i stosowanie profesjonalnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wszędzie tam, gdzie niejasność lub niespójność przepisów na to pozwalała, doprowadziło do istotnego kryzysu zaufania podatników do organów podatkowych. W tej sytuacji całkowicie naturalną konsekwencją jest ogromne zainteresowanie podatników zmniejszeniem ryzyka prowadzonej działalności poprzez uzyskanie oficjalnej wykładni przepisów prawa podatkowego. Nic więc dziwnego, że wprowadzona do polskiego systemu prawnego w 2003 r. instytucja indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego spotkała się z ogromnym zainteresowaniem podatników i ich doradców, stanowiąc częściową choćby odpowiedź na potrzeby związane z zapewnieniem stabilności i pewności zasad funkcjonowania systemu rozliczeń podatkowych. Najlepszą ilustracją tego zainteresowania jest niewątpliwie stały wzrost liczby wystąpień z wnioskami i wydawanych rozstrzygnięć⁴⁾.

Nie jest oczywiście tak, że wyłącznie polski system podatkowy, który bądź co bądź jest jeszcze stosunkowo młody i wciąż w fazie kształtowania, jest obciążony wadami wpływającymi na potrzebę istnienia systemu interpretacji podatkowych. Również w dużo starszych i stabilniejszych jurysdykcjach podatkowych wzrastający poziom skomplikowania życia gospodarczego powoduje istotny popyt na możliwość uzyskiwania potwierdzenia stosowanej przez podatników wykładni przepisów w formie oficjalnego stanowiska władz skarbowych. W efekcie, różne systemy wydawania interpretacji przez władze skarbowe funkcjonują w większości państw Unii Europejskiej.

2. Polski system wydawania interpretacji indywidualnych na tle innych państw Unii Europejskiej

W ocenie autorów niniejszego artykułu polski system wydawania interpretacji indywidualnych wyróżnia się pozytywnie na tle pokrewnych systemów obowiązujących w innych państwach Unii Europejskiej⁵⁾. Tym, co zdecydowanie przemawia na korzyść przyjętych w ordynacji podatkowej rozwiązań, są:

- obejmujący zasadniczo wszystkie zagadnienia dotyczące materialnego prawa podatkowego⁶⁾ zakres przedmiotowy wydawanych interpretacji indywidualnych, gdy tymczasem w poszczególnych państwach Unii Europejskiej jest stosowanych wiele ograniczeń tematycznych. Przykładowo w Danii zapytania podatników nie mogą dotyczyć VAT, ceł oraz podatków związanych ze spadkami, natomiast w Holandii oraz Francji interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych;
- możliwość potwierdzenia prawidłowości już dokonanych rozliczeń podatkowych, pomimo mniejszego zakresu ochrony, stanowiąca dla wielu podatników bardzo cenne narzędzie zarządzania ryzykiem podatkowym. Regulacje niektórych państw Unii Europejskiej (np. Austrii, Estonii czy Niemczech) przewidują natomiast możliwość uzyskania interpretacji jedynie w odniesieniu do zdarzeń jeszcze nierozliczonych;
- poddanie wydawanych przez organy podatkowe interpretacji kontroli sądowej – ta ogromnie ważna dla podatników forma nadzoru nad jakością uzyskiwanych rozstrzygnięć nie została przewidziana przykładowo w systemach hiszpańskim, estońskim czy cypryjskim;
- zasadniczo wiążący charakter uzyskanej interpretacji indywidualnej – w niektórych jurysdykcjach europejskich interpretacja podatkowa ma jedynie charakter informacyjny, nie zapewniając jednocześnie podatnikowi realnej ochrony wynikającej z zastosowania się do niej;
- stosunkowo krótki okres oczekiwania na jej uzyskanie – 3 miesiące na wydanie interpretacji należy uznać za

1) Artykuł został przygotowany na kanwie referatu wygłoszonego w czerwcu 2015 r. w ramach Kongresu Rady Podatkowej Lewiatana w Warszawie – *Nowe standardy współpracy z fiskusem*.

2) <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613. Zasada *in dubio pro tributario* wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

4) W ostatnich latach jest zauważalny wzrost liczby wydawanych interpretacji indywidualnych (30.918 – 2010 r., 35.929 – 2011 r., 36.816 – 2012 r., 36.147 – 2013 r., 37.891 – 2014 r.); źródło: www.mf.gov.pl.

5) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf.

6) W sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych możliwe jest uzyskanie interpretacji indywidualnej wydanej przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.



rozsądny termin, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że niektóre jurysdykcje w ogóle nie przewidują ograniczenia czasowego na rozpatrzenie stanowiska podatnika;

- niska opłata za wydanie interpretacji – niektóre jurysdykcje (np. w Niemczech) uzależniają opłatę za wydanie interpretacji od wysokości zobowiązania podatkowego będącego jej przedmiotem, w innych jurysdykcjach kwota opłaty jest zryczałtowana, ale istotnie wyższa niż w Polsce (w Słowacji, Estonii).

Skoro więc polski system wydawania interpretacji podatkowych prezentuje się tak korzystnie na tle innych państw Unii Europejskiej, to dlaczego są podnoszone głosy krytyki i tocząca się od dłuższego czasu dyskusja na temat konieczności zmian w aktualnie obowiązującym rozwiązaniu?

3. System wydawania interpretacji indywidualnych w Polsce
Praktyczne problemy polskiego systemu wydawania interpretacji indywidualnych zostały przedstawione w raporcie Najwyższej Izby Kontroli *Przebieganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*⁷⁾. Wnioski płynące z kontroli NIK wskazują jednoznacznie, że obecnie istniejący system wydawania interpretacji nie spełnił pokładanych w nim nadziei. Wprowadzenie w 2007 r. centralizacji kompetencji do wydawania interpretacji i przekazanie ich 5 (obecnie) dyrektorom izb skarbowych w kraju nie doprowadziło do zapewnienia spójności wykładni i stosowania prawa podatkowego. Efektem ciągłego wzrostu liczby wydawanych interpretacji jest spadek ich jakości merytorycznej, czego wyrazem jest wzrastająca liczba skarg na wydawane interpretacje indywidualne, a także – co istotniejsze – wysoki współczynnik interpretacji uchylanych w toku kontroli sądownoadministracyjnej (ponad połowa skarg składanych przez podatników w okresie badanym przez NIK była uwzględniana przez sądy administracyjne). W efekcie wśród wniosków pokontrolnych NIK na pierwszym miejscu wymienił „stworzenie rozwiązań prawnych, organizacyjnych i kadrowych zapewniających skuteczność prawidłowego funkcjonowania systemu interpretacji podatkowych”.

Pewną formą realizacji tych zaleceń są z pewnością zmiany ordynacji podatkowej wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Temat naprawy systemu interpretacji podatkowych stanowi również przedmiot prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego pracującej nad kształtem przyszłego kodeksu podatkowego.

Ocena, czy proponowane obecnie rozwiązania faktycznie doprowadzą do naprawy niezadowolającego stanu rzeczy, nie jest możliwa bez pobieżnego choćby wskazania przyczyn, dla których dobrze pomyślany i spójny, zdawałoby się, system wydawania interpretacji podatkowych w Polsce zamiast przyczynić się do poprawy przejrzystości polskiego systemu podatkowego i budowania zaufania podatników do organów podatkowych, stał się *de facto* kolejnym polem walki pomiędzy podatnikami a fiskusem.

Źródłem problemu z pewnością jest więcej, tu jednak pragniemy wskazać te problemy, które – w naszej ocenie – w największym stopniu lub najbardziej bezpośrednio wpływają na stan systemu wydawania interpretacji podatkowych w Polsce.

Pomimo jasnych wytycznych zawartych w ordynacji podatkowej zobowiązujących Ministra Finansów do dążenia do jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego⁸⁾ w praktyce nie funkcjonuje żaden realny system zapewniania spójności interpretacji podatkowych wydawanych przez dyrektorów poszczególnych izb skarbowych. Owszem, zostało wydane przez Ministra Finansów zarządzenie w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji prawa podatkowego, oraz wydawaniu ogólnej informacji podatkowej, które nakłada na upoważnione do wydawania interpretacji indywidualnych organy podatkowe obowiązek wypracowania jednolitego stanowiska w sprawie treści wydawanych interpretacji indywidualnych⁹⁾. Co więcej, zarządzenie to wprowadza czytelną procedurę postępowania w przypadku niewypracowania przez te organy jednolitego stanowiska. Mimo to wydawanie odmiennych rozstrzygnięć w bardzo podobnych stanach faktycznych przedstawionych przez podatników dyrektorom różnych izb skarbowych nie jest rzadkością. Zdarzają się również postępowania interpretacyjne dotyczące tego samego stanu faktycznego (np. rozliczeń wspólników jednej spółki osobowej, którzy ze względu na swoje miejsca zamieszkania są we właściwości różnych izb skarbowych), w których te same zdarzenia gospodarcze wywołują, zdaniem różnych organów, zupełnie odmienne skutki podatkowe. Oczywiście zrozumiałe jest, że odpowiedzialni za merytoryczną stronę interpretacji dyrektorzy izb skarbowych mogą odmiennie interpretować te same przepisy prawa podatkowego. Niezrozumiałym jest natomiast brak zapewnienia efektywnego nadzoru nad systemem wydawania interpretacji podatkowych przez Ministra Finansów pomimo posiadania odpowiednich narzędzi do realizacji tego obowiązku. W sposobie stosowania prawa podatkowego przez dyrektorów izb skarbowych zauważalny jest brak wewnętrznych konsultacji i funkcjonującego mechanizmu ustalania wspólnego stanowiska co do prawidłowej wykładni przepisów podatkowych. Taki mechanizm powinien znajdować zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy są wydawane rozbieżne interpretacje indywidualne, jak i w sytuacji, gdy organ zostanie wezwany przez podatnika do usunięcia naruszenia prawa. Bądź co bądź interpretacje podatkowe są wydawane przez 5 dyrektorów izb skarbowych, wprawdzie jednak zawsze w imieniu jednego Ministra Finansów. Praktyka konsekwentnego ignorowania przez upoważnione organy rozbieżności interpretacyjnych nie tylko w sposób oczywisty podważa zaufanie podatników, ale przede wszystkim przekłada się w bezpośredni sposób na liczbę spraw trafiających na wokandy sądów administracyjnych. Odrębnym, choć pokrewnym, tematem jest również konsekwentna niechęć Ministra Finansów do korzystania z przysługującego mu prawa do wydawania, z urzędu lub na wniosek, interpretacji ogólnych. W oficjalnej bazie interpretacji Ministerstwa Finansów na dzień pisania tego artykułu zostało

8) „Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek” – art. 14a § 1 o.p.

9) § 3.1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 2013 r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji prawa podatkowego oraz wydawaniu ogólnej informacji podatkowej (PR/0311/1053/AYK/12/PK-1424/RD-8761).

7) <https://www.nik.gov.pl/plik/id,6783,vp,8611.pdf>.



opublikowanych zaledwie 76 interpretacji ogólnych przy blisko 40.000 wydawanych rocznie interpretacji indywidualnych. Liczby te mówią same za siebie.

Jedną z przyczyn niewielkiej liczby wydawanych interpretacji ogólnych jest z pewnością wysoki stopień sformalizowania samych wniosków o ich wydanie. Zarzut niespełnienia, przewidzianego w ordynacji podatkowej, wymogu wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych, w takich samych stanach faktycznych oraz w takich samych stanach prawnych, jest powszechną przesłanką odrzucenia złożonego wniosku o interpretację ogólną. Ocena, czy przedstawiane stany faktyczne są takie same, czy też nie, jest oparta na kryteriach na tyle nieostrych, że na 75 wniosków złożonych w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2013 r. uwzględniono jedynie 8.

Ewidentną ułomnością systemu wydawania interpretacji ogólnych jest przewidziane obecnie ograniczenie jedynie do sytuacji, w których konieczne jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa. Trudno bowiem pojąć, dlaczego interpretacje ogólne nie miałyby być wydawane w sprawach, w których nie ma rozbieżności interpretacyjnych, a stanowisko organów podatkowych jest potwierdzane w toku kontroli sądownoadministracyjnej, ewentualnie w sprawach, w których linia interpretacyjna jest spójna ze stanowiskami prezentowanymi przez podatników. Ponieważ interpretacja podatkowa jest traktowana przez wielu podatników jako swoista polisa ubezpieczeniowa, również tam, gdzie można mówić o korzystnej dla podatników, utrwalonej linii interpretacyjnej, podatnicy licznie występują z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej, mimo że ryzyko odmiennej interpretacji przepisów prawa podatkowego praktycznie nie występuje. W efekcie liczba spraw przedstawianych organom do załatwienia nie maleje. Wydanie interpretacji ogólnej, do której zastosowanie się dałoby ochronę licznemu gronu podatników, mogłoby ukrócić takie praktyki i wpłynąć istotnie na zmniejszenie liczby rozpatrywanych wniosków interpretacyjnych.

Z całą pewnością efektywności systemu interpretacji podatkowych nie sprzyja wreszcie ewidentna tendencja, organów odpowiedzialnych za wydawanie interpretacji, do traktowania ich jako narzędzia prowadzenia polityki podatkowej, a czasem wręcz wypełniania za pomocą interpretacji podatkowych zidentyfikowanych luk prawnych – oczywiście z korzyścią dla fiskusa.

Jednym z licznych przykładów takich działań mogą być choćby wydawane przez lata przez Ministra Finansów interpretacje indywidualne dotyczące opodatkowania niepodzielonych zysków w momencie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Zanim w końcu z nowelizacją ustaw podatkowych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2015 r., zostało doprecyzowane pojęcie zysków niepodzielonych, pomiędzy podatnikami a Ministrem Finansów toczył się spór wokół legalnej definicji tego pojęcia i określenia, czy obejmuje ono swoim zakresem również te zyski, które uchwałą walnego zgromadzenia dzielącą zysk danego roku zostały przekazane na kapitał zapasowy spółki, czy też nie. Pomimo jednoznacznej, spójnej i utrwalonej przez lata linii orzeczniczej sądów administracyjnych, przyznającej rację podatnikom i wskazującej wprost, że interpretacje wydawane przez Ministra Finansów nie mogą zmierzać

do regulowania kwestii nieuregulowanych przez ustawodawcę¹⁰⁾, organy interpretacyjne do końca obowiązywania starej regulacji konsekwentnie odmawiały przyznania racji podatnikom¹¹⁾. Trudno tu oprzeć się wrażeniu, że uporczywe wydawanie nieprawidłowych interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których było wiadomo, iż zostaną zaskarżone do sądu administracyjnego, a następnie uchylone jako naruszające prawo, miało na celu zniechęcenie jak największej liczby podatników do przeprowadzenia podobnych działań restrukturyzacyjnych. Nie bez znaczenia dla efektywności całego systemu interpretacyjnego w Polsce jest również brak odpowiedzialności urzędników za poprawność merytoryczną wydawanych rozstrzygnięć, a w konsekwencji za efekty ich pracy. Mogłoby się wydawać, że w sytuacji, gdy jednym z nadrzędnych obowiązków organów podatkowych jest prowadzenie spraw w sposób budzący zaufanie do ich działań, powinien istnieć mechanizm oceny jakości wydawanych interpretacji, mierzonej w powiązaniu z wynikami sądownoadministracyjnej ich kontroli.

3. Zmiany i postulaty dotyczące zmian systemu wydawania interpretacji podatkowych w Polsce

Niewątpliwie do pewnego stopnia pokłosiem zaleceń pokontrolnych NIK jest, wspomniana wcześniej, nowelizacja ordynacji podatkowej w części dotyczącej interpretacji prawa podatkowego. Zdaniem autorów niniejszego artykułu, pomimo kilku ciekawych i pożądaných rozwiązań, o których mowa poniżej, zaproponowane przez autorów projektu nowelizacji ordynacji podatkowej rozwiązania nie przyczynią się istotnie do zwalczania głównych bolączek obecnego systemu. Nie adresują one bowiem wprost głównych źródeł problemu.

Zaproponowane zmiany przepisów dotyczących wydawania ogólnych interpretacji prawa podatkowego mają wyłącznie charakter dostosowawczy lub uściślający, nie dotyczą zaś najbardziej problematycznego zagadnienia, tj. wymogów formalnych niezbędnych do spełnienia przez podatników występujących z takim wnioskiem. W tej sytuacji nie ma podstaw do przypuszczania, że w najbliższym czasie istotnie wzrośnie liczba interpretacji ogólnych wydawanych na wnioski. Jeżeli więc nie dojdzie do zmiany nastawienia Ministra Finansów i zwiększenia aktywności w wydawaniu interpretacji ogólnych z urzędu, to rola interpretacji ogólnej w polskim systemie podatkowym pozostanie równie marginalna jak dzisiaj.

Ta konstatacja pozwala z trochę mniejszymi emocjami podchodzić do istotnej zmiany zaproponowanej w uchwalanej obecnie nowelizacji ordynacji podatkowej, tj. do ograniczenia możliwości uzyskiwania przez podatników interpretacji indywidualnej w sprawach, w których stan faktyczny lub zdarzenia przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym.

10) Tak np.: wyroki NSA: z dnia 16 grudnia 2014 r., II FSK 2846/12; z dnia 27 marca 2014 r., II FSK 1043/12; z dnia 30 stycznia 2014 r., II FSK 319/12; z dnia 7 marca 2012 r., II FSK 1671/10; z dnia 8 grudnia 2011 r., II FSK 1050/10, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

11) Interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 grudnia 2013 r., IPTPB2/415-637/13-2/KR; z dnia 8 listopada 2013 r., IPTPB1/415-549/13-2/MD oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2013 r., IBPBI/2/423-902/13/SD.

Zgodnie z wolą ustawodawcy w takich przypadkach podatnik będzie otrzymywał postanowienie o tym, że do przedstawionego stanu faktycznego stosuje się interpretację ogólną i jedynie to postanowienie będzie mogło być przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego. Z uzasadnienia zmian do ustawy wynika, że celem tej regulacji miałyby być ograniczenie zbędnie wydawanych interpretacji indywidualnych. W praktyce zaproponowane rozwiązanie nie odciąży istotnie organów podatkowych – analiza stanu faktycznego i wydanie postanowienia będzie zajmować zapewne nie mniej czasu niż analiza stanu faktycznego i wydanie interpretacji indywidualnej powielającej stanowisko przedstawione w interpretacji ogólnej, pozbawi za to podatników możliwości poddania takiej interpretacji weryfikacji sądowej. Ordynacja podatkowa nie przewiduje trybu zaskarżenia interpretacji ogólnej. Gdy podatnik nie zgadza się ze stanowiskiem zajęтым przez Ministra Finansów w takiej interpretacji, jedyną sprawdzoną ścieżką jest uzyskanie interpretacji indywidualnej i przeprowadzenie jej przez tryb sądownoadministracyjny. Po nowelizacji przepisów ordynacji podatkowej podatnik utraci taką możliwość.

Dla odmiany jako krok w zdecydowanym pożądanym kierunku należy ocenić zaproponowaną w nowelizacji możliwość złożenia jednego wniosku w imieniu kilku zainteresowanych podmiotów (np. uczestnicy konsorcjum, wspólnicy spółki osobowej, podatkowa grupa kapitałowa). Rozwiązanie to przewiduje, że o interpretację indywidualną może wystąpić kilku zainteresowanych uczestniczących w tym samym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym. W takiej sytuacji będzie wydawana jedna interpretacja skierowana do jednego z zainteresowanych wskazanego we wniosku, a pozostali otrzymają jej odpisy. Regulacja ta w klarowny sposób wskazuje, który pomiot będzie stroną postępowania (w tym konsekwentnie również ewentualnego postępowania sądownoadministracyjnego) przy zapewnieniu tej samej ochrony pozostałym zainteresowanym. Tego typu rozwiązania prowadzą do redukcji liczby wydawanych interpretacji, zwiększając jednocześnie spójność wykładni przepisów. Kolejnym pozytywnie ocenianym rozwiązaniem zaproponowanym w nowelizacji jest możliwość wystąpienia z wnioskiem przez zamawiającego w trybie zamówień publicznych. Jakkolwiek zmiana ta nie wpłynie szczególnie na omawiane w niniejszym artykule kwestie funkcjonowania systemu interpretacji podatkowych, niewątpliwie jednak pomoże wyeliminować znaczną część sporów przetargowych.

W sumie więc obecną nowelizację ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim dotyka ona systemu interpretacji podatkowych, należy uznać niestety za dalece niewystarczającą dla poprawy jego funkcjonowania.

Kwestia naprawy systemu interpretacji podatkowych pojawia się również w toku dyskusji wokół mającego powstać kodeksu podatkowego, który na nowo ma regulować stosunki na linii organ podatkowy – podatnik.

Jednym z kierunkowych założeń kodeksu podatkowego jest dążenie do ujednoczenia stosowania przepisów prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe weryfikują przestrzeganie prawa przez podatników. W tym zakresie zasadniczymi gwarancjami ochrony praw podatników ma nadal pozostać upublicznianie wydawanych interpretacji oraz ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do niej. W tym kontekście jest również podnoszony

ślusny postulat wzmocnienia funkcji interpretacji ogólnych oraz zagwarantowania dalszego funkcjonowania istniejącego już systemu ogólnie dostępnej bazy wydanych interpretacji. Kierunkowe założenia kodeksu podatkowego zakładają również możliwość wystąpienia przez Ministra Finansów z pytaniem prawnym do Naczelnego Sądu Administracyjnego w przypadku wyłonienia się w toku prac nad wydaniem interpretacji ogólnej poważnych wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

Z aprobatą należy się odnieść do proponowanej dalszej centralizacji systemu wydawania interpretacji indywidualnych. Zgodnie z założeniami projektu kodeksu podatkowego interpretacje indywidualne miałyby być wydawane przez Ministra Finansów również w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych. W konsekwencji w tym zakresie przestaną być wydawane interpretacje podatkowe przez organy samorządowe, które miały problemy techniczne ze stosowaniem tych przepisów oraz nie miały odpowiedniej wiedzy merytorycznej, niezbędnej do prawidłowej subsumcji przepisów prawa podatkowego do stanów faktycznych przedstawionych przez podatników w składanych przez nich wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej.

4. Podsumowanie

Truizmem jest stwierdzenie, że żaden system interpretacji indywidualnych nie zastąpi przejrzystych przepisów prawa materialnego i racjonalnego ich stosowania przez organy podatkowe. Naiwnością jednak byłaby wiara w to, że w przewidywalnej przyszłości uda się stworzyć idealny system prawa podatkowego, niebudzący wątpliwości i płynnie nadążający za dynamiką globalnego życia gospodarczego. Mniejszą naiwnością może byłaby wiara w zmianę podejścia organów skarbowych do podatników i dokonywanych przez nich rozliczeń, jednak biorąc pod uwagę profiskalną politykę prowadzoną przez organy skarbowe na przestrzeni ostatnich dekad, utraconego zaufania do organów podatkowych nie da się prędko odbudować. W efekcie system interpretacji prawa podatkowego pozostanie zarówno dla podatników, jak i organów skarbowych bardzo ważnym narzędziem zapewniania jednolitego stosowania prawa podatkowego i warto, żeby faktycznie spełniał taką rolę.

Analiza przyczyn obecnego stanu rzeczy prowadzi, naszym zdaniem, do banalnej niestety konstatacji, że każdy system jest silny siłą stosujących go ludzi. Obowiązujące dziś rozwiązania prawne nie wymagają przecież żadnej rewolucyjnej zmiany, chyba że za taką rewolucyjną zmianę uznać dalszą centralizację wydawania interpretacji podatkowych i przekazanie kompetencji w tym zakresie, przysługujących obecnie organom samorządowym, dyrektorom izb skarbowych upoważnionym do ich wydawania.

W naszej ocenie należy przede wszystkim postulować, aby obowiązujące przepisy regulujące zasady wydawania interpretacji prawa podatkowego zaczęły być stosowane przez właściwe organy zgodnie z ich literą. Żeby zapis o roli Ministra Finansów, jako organu stojącego na straży jednolitości stosowania prawa, znalazł wreszcie odzwierciedlenie w realnej kontroli spójności stanowisk zajmowanych przez poszczególne organy upoważnione do wydawania indywidualnych interpretacji w jego imieniu, choćby poprzez egzekwowanie regulacji wprowadzonej wspomnianym zarządzeniem z dnia 27 marca 2013 r. Temu samemu



celowi służyłoby też zwiększenie roli odgrywanej przez ogólne interpretacje prawa podatkowego. W tym kontekście jednak należałoby postulować zmianę regulacji dotyczących zasad wydawania interpretacji ogólnych poprzez:

- złagodzenie warunków, jakim powinien odpowiadać wniosek o wydawanie ogólnej interpretacji prawa podatkowego poprzez odstąpienie od wymogu wykazania, że zidentyfikowane rozbieżności interpretacyjne dotyczą takich samych stanów faktycznych na rzecz choćby rozwiązania analogicznego do tego, które w obecnej noweli ordynacji podatkowej zostało przewidziane jako przesłanka odmowy wydania indywidualnej interpretacji¹²⁾;
- wprowadzenie możliwości wydawania z urzędu interpretacji ogólnych również w przypadku istnienia utrwalonej spójnej linii interpretacyjnej w sprawach o dużej doniosłości dla podatników mierzonej liczbą składanych wniosków w podobnych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych;
- wprowadzenie obowiązku zasięgnięcia opinii w formie wystąpienia przez Ministra Finansów z pytaniem prawnym do Naczelnego Sądu Administracyjnego przed wydaniem interpretacji ogólnej w sprawach, w których wystę-

pują rozbieżności w zakresie wykładni bądź stosowania przepisów prawa podatkowego pomiędzy interpretacjami wydawanymi przez organy podatkowe a orzeczeniami sądów administracyjnych.

Dalej idące rozwiązanie, które jednak wymiennie przyczyniłoby się do usprawnienia systemu dzięki zmniejszeniu liczby spraw do załatwienia, to znowelizowanie przepisów prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Wprowadzenie możliwości rozstrzygnięcia przez skład orzekający co do meritum sprawy i przyznanie prawomocnym orzeczeniom tych samych walorów ochronnych co interpretacja podatkowa, pozwoliłoby z jednej strony wyeliminować dodatkowe obciążenie organów podatkowych koniecznością ponownego rozpatrywania sprawy zgodnie ze wskazówkami sądu, a z drugiej – przyspieszyłoby moment otrzymania przez podatnika ostatecznego rozstrzygnięcia, istotnie poprawiając poczucie pewności prawa.

Patrycja Goździowska

Autorka jest doradcą podatkowym, partnerem w kancelarii SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy, członkiem Rady Podatkowej „Lewiatan” i International Fiscal Association

Przemysław Szabat

Autor jest doradcą podatkowym w kancelarii SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy

12) Artykuł 14 § 5a o.p. (projekt): „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 bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie”.

REKLAMA

Ordynacja podatkowa Komentarz

Stefan Babiarz, Bogusław Dauter
Bogusław Gruszczyński
Roman Hauser, Andrzej Kabat
Małgorzata Niezgodka-Medek



Komentarz zawiera wyczerpujące omówienie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem najnowszych orzecznictwa. W książce znajdują się odwołania do konkretnych stanów faktycznych w sprawach zawisłych przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej i sądami administracyjnymi. W pracy zaprezentowano również bogatą literaturę przedmiotu.

Autorzy komentarza – wybitni specjaliści z zakresu prawa podatkowego i procedury sądowni-administracyjnej, wieloletni sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego – omówili zagadnienia dotyczące zobowiązań podatkowych, w tym nadpłaty podatku, odpowiedzialności osób trzecich i następstwa prawnego spadkobierców, a także kwestie odnoszące się do postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej. Szczególny nacisk położyli na te regulacje, które wywołują najwięcej wątpliwości w praktyce i są najczęstszym przedmiotem zainteresowania organów podatkowych oraz sądów

Nie ma lepszego źródła wiedzy co do skomplikowanego i zawiłego prawa podatkowego niż orzecznictwo oraz poglądy sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, kształtujących te orzecznictwo.

