

Wawrzyniec Michał Żbikowski

**Zasada pewności opodatkowania a
indywidualne interpretacje podatkowe**

978-83-65599-09-4

**Zasada pewności opodatkowania a
indywidualne interpretacje podatkowe**

**© Copyright by Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
Poznań 2017**

ISBN 978-83-65599-09-4

Recenzent:

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Redakcja językowa:

Agata Guzikowska

Zofia Janicka

Natalia Mąka

Taida Wróblewska

Redakcja techniczna:

Igor Gontarz

Wydawca:

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu,

ul. Wieniawskiego 1, 61-712 Poznań

publikat@amu.edu.pl

SPIS TREŚCI

OD AUTORA	9
WSTĘP	12
ROZDZIAŁ I ZASADA PEWNOŚCI OPODATKOWANIA – ZARYS	
TEORETYCZNY	15
1. Wstęp	15
2. Aspekt historyczny	15
3. Aspekt doktrynalny	17
3.1. Pojęcie „zasady” w nauce prawa	17
3.2. Pojęcie „pewności prawa”	19
3.3. Zasada pewności prawa w kontekście prawa podatkowego – zasada pewności opodatkowania	21
4. Źródła normatywne zasady pewności opodatkowania w prawie polskim.....	23
4.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej.....	23
4.2. Prawo Unii Europejskiej.....	24
4.3. Ordynacja Podatkowa.....	25
5. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego	26
6. Aspekt legislacji podatkowej	30
7. Wnioski	33
ROZDZIAŁ II ZASADA PEWNOŚCI OPODATKOWANIA A	
STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO	35
1. Wstęp	35
2. Stosowanie prawa – uwagi ogólne.....	35
3. Precyzyjność przepisów podatkowych	39
4. Zasady <i>in dubio pro tributario</i> oraz <i>in dubio pro fisco</i>	42

5. Stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe a zasada pewności opodatkowania	48
6. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych a zasada pewności opodatkowania.....	50
7. Wnioski	54

ROZDZIAŁ III INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PODATKOWE

– CHARAKTER PRAWNY UREGULOWAŃ POLSKICH	55
1. Wstęp	55
2. Aspekt ewolucyjny.....	55
3. Źródła.....	59
4. Informacje ogólne	61
4.1. Forma prawna interpretacji indywidualnych	61
4.2. Podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o interpretację indywidualną.....	62
4.3. Forma i treść wniosku.....	66
4.4. Wydawanie interpretacji.....	71
4.4.1. Podmiot wydające interpretacje indywidualne.....	71
4.4.2. Charakter prawny procedury wydawania interpretacji.....	73
5. Treść interpretacji indywidualnej.....	73
6. Termin oraz późniejsza zmiana interpretacji indywidualnej.....	76
7. Opłata od wniosku	77
8. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia oraz odmowa wydania interpretacji	78
9. Wyłączenie zastosowania przepisów o ochronie	82
10. Odwołania do innych przepisów	82
11. Publikacja interpretacji podatkowych	83
12. Wnioski	83

**ROZDZIAŁ IV INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PODATKOWE –
ZALETY I WADY Z PUNKTU WIDZENIA PEWNOŚCI**

OPODATKOWANIA.....	85
1. Wstęp	85
2. Zalety interpretacji indywidualnych	85
2.1. Gwarancje dla otrzymującego interpretację.....	85
2.2. Powszechny dostęp.....	89
2.3. Sądowa kontrola wydawania interpretacji.....	92
2.4. Publikacja wydawanych interpretacji	95
3. Wady, problemy i kontrowersje wokół interpretacji indywidualnych ...	96
3.1. Negatywny wpływ klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ..	96
3.2. Niedokończona centralizacja wydawania interpretacji.....	98
3.3. Inflacja interpretacji.....	99
3.4. „Milczące” interpretacje	101
3.5. Zmiany interpretacji.....	105
3.6. Nielogiczne umiejscowienie przepisów w Ordynacji Podatkowej	107
3.7. Krytyka interpretacji indywidualnych jako quasi źródła prawa ...	107
4. Postulaty de lege ferenda	109
4.1. Dokończenie centralizacji wydawania interpretacji indywidualnych.....	109
4.2. Wprowadzenie okresu ochronnego po zmianie interpretacji.....	110
4.3. Zwiększenie roli interpretacji ogólnych	111
4.4. Możliwość merytorycznego zaskarżenia postanowienia o zastosowaniu interpretacji ogólnej bądź też zaskarżenia samej interpretacji ogólnej	113
4.5. Zachowanie szerokiego zakresu podmiotowego interpretacji indywidualnych.....	115
4.6. Przywrócenie pełnej ochrony uzyskiwanej po zastosowaniu się do interpretacji	117

4.7. Uwaga ogólna na temat dalszych nowelizacji instytucji interpretacji indywidualnych	117
5. Wnioski	119
ZAKOŃCZENIE	121
BIBLIOGRAFIA	125

Od autora

Niniejsza publikacja jest opracowaniem, które analizuje istniejącą w prawie polskim instytucję indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego pod kątem zasady pewności opodatkowania. Tak zarysowana problematyka wymagała przeprowadzenia badań o dwojakim charakterze - zarówno prawnopodatkowych, jak i teoretyczno-prawnych. Tego rodzaju podejście wymagało również sięgnięcia do wszechstronnych źródeł, od tekstów samych ustaw, przez komentarze do nich oraz opracowania naukowe, po artykuły natury publicystycznej.

Powyższy podział widoczny jest w strukturze pracy, której cztery rozdziały można podzielić na dwie zasadnicze części. Pierwsza z nich dotyczy przede wszystkim samej zasady pewności opodatkowania – w jej *stricte* teoretyczno-prawnym wymiarze oraz na płaszczyźnie jej powiązań ze stosowaniem prawa podatkowego. Druga część pracy odnosi się natomiast do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, gdzie – w kontekście rozważań wcześniejszych – analizie poddane zostały odpowiednie przepisy ustanawiające omawianą instytucję, a także jej zalety i wady. Pracę wieńczy fragment przedstawiający postulaty *de lege ferenda*, które autor uznał za słuszne w toku pisania pracy.

Tego rodzaju konstrukcja pracy pozwala autorowi mieć nadzieję, iż może się ona okazać przydatna zarówno dla osób zajmujących się prawem z perspektywy naukowej, jak i praktykom, szukającym informacji na temat mający przecież ogromne znaczenie w codziennym stosowaniu prawa podatkowego.

Na temat interpretacji indywidualnych ukazało się już co prawda kilka pozycji, zaproponowane podejście posiada jednak pewną oryginalność i dzięki niemu publikacja nie stanowi jedynie powtórzenia wcześniejszych monografii. Osobom zainteresowanym tematyką z

pewnością można jednak polecić publikacje takich autorów jak Hanna Filipczyk, Wojciech Morawski, Jacek Brolik czy Konrad Filip Turzyński.

Prawo podatkowe można uznać za jedną z najbardziej kontrowersyjnych gałęzi prawa. Z podatkami styka się bowiem praktycznie każda osoba i to niezależnie od jej woli; co więcej, zetknięcie to często rodzi poczucie krzywdy i niesprawiedliwości. Etyczny wymiar podatków jest niestety często w procesie ich stanowienia pomijany i zdaje się pozostawać na dalekim marginesie rozważań prawnopodatkowych. W tym kontekście o interpretacjach indywidualnych powiedzieć można, iż nie są one co prawda w stanie naprawić wszystkich wad prawa podatkowego, pomagają jednak ograniczać efekty złożoności i momentami dochodzącej do absurdu niejasności przepisów podatkowych. W związku z powyższym interpretacje indywidualne postrzegać można w charakterze instytucji o dużym wymiarze etycznym.

Publikacja stanowi rozbudowaną i zaktualizowaną wersję pracy magisterskiej o takim samym tytule, obronionej w czerwcu 2016 roku w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Rozprawa ta napisana została pod kierunkiem profesora Andrzeja Gomułowicza, któremu w tym miejscu pragnę złożyć serdeczne podziękowania za pomoc, opiekę i wszystkie uzyskane wskazówki, jak i za recenzję niniejszej publikacji.

Specjalne wyrazy wdzięczności należą się też mojej Rodzinie, której pomoc umożliwiła mi dojście do miejsca, w którym się znajduję oraz z optymizmem patrzeć w przyszłość. Bez takiego wsparcia, jakie otrzymałem, niniejsza praca zapewne nigdy by się nie ukazała.

Na koniec zaznaczyć chciałbym, iż od momentu obrony pracy magisterskiej do wydania niniejszego opracowania zaszły w przedstawianej materii dość daleko idące zmiany, które wymagały wprowadzenia do tekstu istotnych poprawek. Przede wszystkim,

interpretacje nie są już wydawane przez Dyrektorów Izb Skarbowych w imieniu Ministra Finansów, lecz przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Drugą istotną nowelizacją jest wprowadzenie do Ordynacji Podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz pozbawienie mocy ochronnej tych interpretacji, w której takie unikanie zostanie stwierdzone. O ile pierwsza z wprowadzonych zmian zasługuje na aprobatę, to efekty drugiej mogą być niestety znacznie bardziej negatywne i stawiają pod znakiem zapytania sens funkcjonowania interpretacji w obecnej formie. W związku z powyższym zmieniła się ogólna ocena instytucji – o ile w czerwcu 2016 roku wskazywałem na to, iż pomimo pewnych mankamentów kształt interpretacji zasługuje zdecydowanie na ocenę pozytywną, to dzisiaj jest przy tym znacznie więcej wątpliwości. Pozostaje mieć nadzieję, że nowelizacja ta albo okaże się nie mieć tak negatywnych konsekwencji jak można się obawiać, albo zostanie ona w nieodległej przyszłości cofnięta.

Wstęp

W dzisiejszym świecie prawie nikomu nie trzeba tłumaczyć, jak ważną i drażliwą sprawą są podatki. Z różnymi ich postaciami spotykamy się codziennie, a wielość przyjmowanych rozwiązań w tej dziedzinie, ich nazbyt częste zmiany oraz dochodzący nieraz do absurdu stopień skomplikowania sprawiają, iż stosunek przeciętnego obywatela do materii podatków jest, mówiąc delikatnie, dość negatywny.

Jedną z metod na osłabienie negatywnych efektów tego stanu rzeczy jest realizacja zasady pewności opodatkowania. Po raz pierwszy wysunięta przez Adama Smitha, była ona od tego czasu przedmiotem licznych rozważań ze strony zarówno prawników, jak i ekonomistów, dzięki czemu została mocno utrwalona w nauce o podatkach i prawie podatkowym. Można ją określić jako pewien ideał, którego całkowite osiągnięcie nie nastąpi zapewne nigdy, lecz do którego każdy prawodawca dążyć powinien.

Indywidualne interpretacje prawa podatkowego, funkcjonujące w prawie polskim w oparciu o odpowiednie przepisy Ordynacji Podatkowej (dalej: OrdPod lub Ordynacja), postrzegać można jako wyraz chęci dążenia do tego ideału. Są one instytucją, dzięki której użytkownicy prawa podatkowego mogą do pewnego stopnia zniwelować problemy związane z niejasnością przepisów podatkowych. Jak wskazuje Dariusz Osada, „indywidualne interpretacje podatkowe (...) stanowią obecnie jedno z powszechnych źródeł informacji o wykładni przepisów podatkowych dokonywanych przez organy podatkowe oraz jeden z podstawowych narzędzi w warsztacie pracy doradcy podatkowego. Nie sposób sobie wyobrazić doradcy podatkowego w jego codziennej pracy, który podczas udzielania porad oraz wydawania opinii w zakresie obowiązków podatkowych nie

sięgnąłby do bogatego zasobu interpretacji podatkowych wydawanych w indywidualnych sprawach”¹.

Główna teza niniejszej pracy stanowi, iż indywidualne interpretacje prawa podatkowego są rozwiązaniem niepozbawionym wad, aczkolwiek w ogólnej ocenie niewątpliwie korzystnym i godnym zachowania oraz dalszego rozwoju w polskim systemie prawa podatkowego. W opinii autora stanowią one ważny mechanizm zwiększający w Rzeczypospolitej Polskiej pewność opodatkowania, którego ewentualne zlikwidowanie przyniosłoby zdecydowanie negatywne skutki.

W toku pisania pracy autor korzystał ze zróżnicowanych źródeł, których wykaz zawarty jest w bibliografii. Podstawę stanowiły oczywiście akty prawne oraz opracowania naukowe, lecz praca byłaby zdecydowanie niepełna bez sięgania również do bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych, a także bez korzystania z materiałów publicystycznych – przede wszystkim artykułów prasowych (zarówno z prasy fachowej, jak i codziennej) oraz materiałów dostępnych w Internecie.

Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, zakończenia i bibliografii. Każdy rozdział jest poprzedzony wstępem oraz zakończony przedstawieniem wniosków i odnosi się do wybranego fragmentu przedmiotu pracy.

Rozdział pierwszy przedstawia zarys teoretyczny zasady pewności opodatkowania – odnosi się on do historii tej koncepcji, wybranych poglądów prezentowanych przez przedstawicieli doktryny, źródeł normatywnych tejże zasady w prawie polskim. Omówione zostaje orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do tej kwestii, a także ukazane zostaje szczególne znaczenie poprawnej legislacji w materii podatków.

¹ D. Osada, *Ile naprawdę są warte indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, [w:] *Monitor Podatkowy*, Warszawa 5/2007, s. 23.

Rozdział drugi dotyczy zasady pewności opodatkowania w kontekście stosowania prawa podatkowego. Przedstawione w nim są problematyczne kwestie związane z precyzyjnością przepisów podatkowych oraz zasadami *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro fisco*, a także krótko zreferowana jest też dziedzina stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.

Rozdział trzeci przedstawia charakter prawny uregulowań polskich odnoszących się do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Po ukazaniu aspektu ewolucyjnego, przeanalizowane zostały poszczególne przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych – ta część pracy oparta jest głównie o same artykuły znajdujące się w Ordynacji Podatkowej i stanowi zwięzłe scharakteryzowanie owej instytucji.

W rozdziale czwartym ukazane zostały główne, zdaniem autora, zalety i wady interpretacji indywidualnych w ich obecnym kształcie, a także postulaty *de lege ferenda*, których realizacja mogłaby doprowadzić do udoskonalenia tej instytucji. Rozdział ten jest niejako „ukoronowaniem” całej pracy, gdyż oparty jest w dużej mierze o kwestie omówione w rozdziałach wcześniejszych.

Praca opiera się na stanie prawnym na dzień 1 marca 2017 roku.

Zasada pewności opodatkowania

– zarys teoretyczny

1. Wstęp

Pewność opodatkowania niewątpliwie można określić jako pewien ideał, co do którego przydatności prawdopodobnie zgodzi się każdy o to zapytany. Jakkolwiek jednak zdanie „prawo podatkowe powinno charakteryzować się pewnością” może się wydawać truizmem, to jego znaczenie i konsekwencje okazują się być zaskakująco złożone – poczynając choćby od kwestii, co należy rozumieć jako ową „pewność”.

Niewątpliwie pewność prawa (w tym podatkowego) jest ściśle powiązana z szeregiem innych zasad wywodzonych z Konstytucji RP, takich jak: zasada państwa prawa, zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa czy też zasada poprawnej legislacji. Potwierdza to rozbudowane w tej kwestii orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz poglądy doktryny².

W rozdziale tym najpierw zostanie omówiony historyczny aspekt koncepcji pewności opodatkowania, potem poglądy doktryny, źródła normatywne, z których wywodzi się na gruncie prawa polskiego zasadę pewności opodatkowania, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tej materii oraz jej powiązanie z problematyką poprawnej legislacji.

2. Aspekt historyczny

Postulat pewności opodatkowania jest jednym z kluczowych aspektów nowoczesnej nauki o podatkach. Zapowiedzi jego pojawienia

² Por. np. *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2015; M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Gdańsk 2014, s. 9.

się można się doszukiwać już u J.H.G. von Justiego, uznawanego za najwybitniejszego przedstawiciela doktryny kameralizmu. Podkreślał on bowiem znaczenie uczciwej podstawy podatku – to jest poboru podatków na podstawie prawa, a nie samowolnej i arbitralnej decyzji rządzącego³. Poniekąd zgodna z omawianym postulatem była koncepcja fizjokratów, zgodnie z którą powinien istnieć tylko jeden podatek⁴ (wszak realizacja tej idei znacząco upraszczałaby system podatkowy). Nie ulega jednak wątpliwości, iż przełomowe dla koncepcji pewności opodatkowania były prace Adama Smitha.

W ujęciu „genialnego Szkota” pewność opodatkowania wiązała się z zapobieganiem dowolności działania aparatu skarbowego oraz gwarancjami poboru podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa⁵. Za słuszne uważał on domaganie się określoności podatku, będącej sprzeciwem wobec nadużyć wynikających z dowolności przysługującej pobierającym podatki. Ową określoność gwarantować miała właściwa treść przepisów, w szczególności ich prostota i komunikatywność. Wskazywał również Smith, iż „nieokreśloność podatku jest przyczyną zuchwalstwa i korupcji administracji skarbowej. Przy nieokreśloności podatku oddaje się podatnika w moc poborcy podatkowego, który może bądź dotkliwie obciążyć podatkiem niemiłego sobie podatnika, bądź też groźbą takiego obciążenia wymusić dla siebie jakiś podarunek”⁶.

Opierając się na podobnych przesłankach, żyjący 100 lat po Smithie Adolf Wagner, przedstawiciel tzw. „socjalizmu z katedry”, skonstruował pokrewną zasadę określoności. Przesłankami do jej spełnienia miały być między innymi: używanie przy formułowaniu przepisów podatkowych zrozumiałego języka, ograniczenie niezrozumiałej terminologii, odpowiednio wczesne informowanie

³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 28.

⁴ *Ibidem*, s. 30.

⁵ *Ibidem*, s. 37.

⁶ *Ibidem*, s. 37.

podatnika o regułach opodatkowania, prostota podatków i systemu podatkowego, a także działanie administracji skarbowej w oparciu o tekst przepisów podatkowych⁷. Widać zatem, iż, chociaż Wagner użył sformułowania nieco innego niż Smith, to istota ich postulatów w tym zakresie sprowadzała się do tego samego.

Również Fritz Neumark, ekonomista żyjący już w XX wieku, formułując swój własny katalog zasad podatkowych, kontynuował niejako prace Smitha i Wagnera. Wśród zasad techniki podatkowej wymieniał bowiem zasady trwałości podatków, ich niesprzeczności oraz przejrzystości. System podatkowy miał być według Neumarka stabilny, spójny (z punktu widzenia zarówno prawa, jak i ekonomii) oraz zrozumiały i precyzyjny. Zapobiegać ma to nadużyciom ze strony organów podatkowych⁸.

Z perspektywy historycznej widać w związku z powyższym trwałą tendencję zachodzącą w okresie nowożytnym do podkreślania znaczenia pewności opodatkowania. Postulat ten, sformułowany wprost po raz pierwszy przez Adama Smitha, podtrzymywany był (choć pod różnymi nazwami) także przez późniejszych prawników i ekonomistów. Niektóre jego elementy – takie jak żądanie, by nakładane podatki miały swoje oparcie w ustanowionym prawie – dziś wydają się być oczywiste, pamiętać jednak należy, że nie zawsze tak było.

3. Aspekt doktrynalny

3.1. Pojęcie „zasady” w nauce prawa

Zasada pewności opodatkowania, jako jedna z najważniejszych zasad dotyczących materii podatków, jest przedmiotem licznych komentarzy ze strony przedstawicieli doktryny. Samo jednak pojęcie „zasad prawa” jest przedmiotem sporów i również co do jego znaczenia

⁷ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 24.

⁸ *Ibidem*, s. 25.

nie ma obecnie zgody, a problematyka ta jest nawet przedmiotem odrębnych monografii⁹.

B. Brzeziński i W. Nykiel wskazują na dwie główne koncepcje w tym zakresie – zgodnie z pierwszą z nich, przedstawioną przez K. Opałkę oraz J. Wróblewskiego, „zasadą systemu prawa bądź jego części jest norma zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikająca”; z kolei według S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego oraz Z. Ziemińskiego „zasadami prawa są nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, ale również uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę prawa, nienormowane wyraźnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę, na których określenie używa się terminu ‘postulaty systemu prawa’”¹⁰.

W doktrynie wyróżnia się ponadto między innymi zasady normatywne, doktrynalne bądź orzecznicze¹¹. Zasady normatywne w takim ujęciu miałyby być wprost wyrażone w przepisach prawa, zasady doktrynalne byłyby wyrazem poglądów doktryny i miałyby charakter postulatywny bądź konstatacji, a zasady orzecznicze stanowiłyby odzwierciedlenie stanowiska judykatury.

Z kolei według M. Kordeli „najbliższe spełnienia rygorów definicyjnych jest ujęcie zasad w wersji przedstawionej przez R. Alexy’ego. Według niego zasady stanowią normy nakazujące zrealizowanie pewnego stanu rzeczy w stopniu maksymalnym ze względu na istniejące możliwości faktyczne i prawne”¹². Wychodząc z tej definicji, M. Kordela formułuje własną, zgodnie z którą „zasady

⁹ Zob. M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.

¹⁰ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 136; K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969; S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa: zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.

¹¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego...*, s. 137.

¹² M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 101.

prawa są to normy prawne, które nakazują (zakazują) realizowanie określonej wartości”¹³.

Jako iż problematyka ta nie jest głównym tematem pracy, autor pragnie jedynie zaznaczyć, iż zgadza się z zaprezentowanymi poglądami S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego oraz Z. Ziemińskiego – a także definicją M. Kordeli, gdyż nie są one wzajemnie sprzeczne – i w taki właśnie sposób termin „zasady prawa” będzie rozumiany w dalszej części niniejszej pracy.

3.2. Pojęcie „pewności prawa”

Przed bezpośrednim omówieniem zasady pewności opodatkowania warto pochylić się nad zasadą, z której się ona wywodzi – to jest zasadą pewności prawa jako takiego. Aby to uczynić, trzeba jednak najpierw zaznaczyć, iż – jak zauważył M. Wojciechowski – charakterystykę pojęcia „pewność prawa” niewątpliwie „utrudnia fakt, że w polskim języku prawniczym funkcjonuje kilka innych wyrażen, których zakresy pozostają w jakimś związku z zakresem wyrażenia ‘pewność prawa’, przy czym niełatwo ustalić ten związek. Innymi słowy, trudno terminologicznie odróżnić wyrażenia takie jak ‘pewność prawa’, ‘bezpieczeństwo prawne’, ‘zaufanie jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa’ (...) będą więc przyjmował, że wyrażenia te odnoszą się do tych samych lub podobnych zjawisk”¹⁴. Autor w pełni utożsamia się z przytoczonym poglądem.

Problematyka pewności prawa od dawna jest przedmiotem dociekań prawników i filozofów. Choćby przekrojowe zaprezentowanie licznych koncepcji zdecydowanie wykracza poza ramy niniejszej pracy, stąd konieczne jest przedstawienie jedynie przykładowych, wybranych poglądów. Słynny niemiecki prawnik G. Radbruch posługiwał się terminem *Rechtsicherheit*, tłumaczonym jako „bezpieczeństwo

¹³ *Ibidem*, s. 102.

¹⁴ M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Gdańsk 2014, s. 24.

prawne”, dla którego podał trzy opisy. Zgodnie z opisem mającym znaczenie w danym przypadku „bezpieczeństwo przez prawo zakłada, że samo prawo jest pewne (...) w tym rozumieniu bezpieczeństwo wymaga pewności poznania zdania prawnego, pewnej dowodliwości faktów, od których zależy zastosowanie prawa, zapewnionej wykonalności prawa”¹⁵. Z kolei uczeń Radbrucha, A. Kaufmann, podał następujące trzy warunki dla sytuacji, w której uznać można, iż prawo jest pewne: „1) pozytywność, czyli nie tylko fakt jego ustanowienia, ale przede wszystkim nakaz określoności pojęć prawnych, 2) praktyczność, czyli, jak pisze J. Potrzeszcz, wymóg, żeby ‘fakty prawne’ były ‘bezbłędnie rozpoznane’, 3) niezmienność, czyli względna stabilność prawa”¹⁶.

Również polska nauka prawa podejmowała ową tematykę. J. Wróblewski proponował odróżnienie pewności obiektywnej i pewności subiektywnej – pierwsza miała być „niezależna od treści prawa oraz jego społecznych lub jednostkowych ocen”, a jej elementami miałyby być: przewidywalność tego, że decyzja zostanie wydana, przewidywalność treści decyzji, wreszcie przewidywalność skutków decyzji; z kolei pewność subiektywna to „przekonanie podmiotu dotyczące tego, jak prawo obowiązujące będzie stosowane”¹⁷.

Inny podział został zaproponowany przez A. Peczenika. Będąc pod wpływem opisów sytuacji Żydów w Niemczech hitlerowskich uzupełnił on wymóg przewidywalności o wymóg moralnej akceptowalności decyzji. Bazując na tym, odróżniał on formalną pewność prawa (opartą na przewidywalności) oraz materialną pewność prawa (opartą na akceptowalności); podmiot stosujący prawo staje w tym ujęciu przed zadaniem znalezienia kompromisu pomiędzy tymi dwoma cechami¹⁸.

¹⁵ *Ibidem*, s. 26.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*, s. 28.

¹⁸ *Ibidem*, s. 30.

Pomimo faktu zaistnienia powyższych rozważań, przez długi okres „pewność prawa” nie była uznawana w Polsce za zasadę prawa, lecz raczej za „postulat” bądź „wartość”¹⁹. Jednym z pierwszych autorów, który zdecydował się na użycie w kontekście pewności prawa terminu „zasada” wprost był M. Cieślak²⁰. Kluczowe znaczenie dla uznania „pewności prawa” za zasadę prawa okazało się mieć orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które omówione zostanie w dalszej części pracy.

3.3. Zasada pewności prawa w kontekście prawa podatkowego – zasada pewności opodatkowania

W doktrynie wskazuje się na szczególne znaczenie zasady pewności prawa w odniesieniu do prawa podatkowego. H. Filipczyk wskazuje na trzy główne źródła takiego stanu rzeczy.

Po pierwsze, prawo podatkowe jest prawem o charakterze ingerencyjnym, wkraczającym w stosunki gospodarcze oraz ograniczającym prawo własności, a jego niepewność może narażać jego „użytkowników” na znaczne szkody.

Po drugie, prawo podatkowe charakteryzuje się znacznym stopniem skomplikowania i stosunkowo niską jakością techniki legislacyjnej.

Po trzecie, prawo podatkowe w znacznym stopniu oparte jest na technice samoobliczania, wymagającej jego stosowania przez użytkowników, którzy w przeważającej liczbie nie są profesjonalistami, zajmującymi się tą gałęzią prawa zawodowo²¹. Również inni autorzy zwracają uwagę na szczególny charakter obowiązków wynikających z prawa podatkowego: „po pierwsze, są one mocno rozbudowane; po drugie, podatnik, aby wywiązać się z tych obowiązków, musi poznać

¹⁹ *Ibidem*, s. 172-173.

²⁰ *Ibidem*, s. 174.

²¹ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 43.

regulacje prawne do nich się odnoszące, po trzecie, niewykonanie bądź niewłaściwie wykonanie obowiązków pociąga za sobą ujemne i dotkliwe jednocześnie skutki prawne”²².

Nawiązując do klasyków myśli podatkowej, W. Nykiel o zasadzie pewności opodatkowania pisał, iż zalicza się ją do „zasad techniki podatkowej, jednakże jej treść oraz realizacja znacznie wykraczają poza techniczne aspekty opodatkowania”²³. Wskazał on również, że przyjmuje się, iż jej realizacja wymaga „określonej konstytucyjnie wyłączności ustawowej regulacji podatku”, a także niedziałania prawa wstecz oraz poszanowania i ochrony praw słusznie nabytych²⁴.

Na marginesie zaznaczyć można, iż problematyka ta poruszana jest również w innych krajach oraz na płaszczyznach organizacji międzynarodowych. Według H. Filipczyk „na uwagę zasługuje raport OECD *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries* zatwierdzony przez OECD Council 27 kwietnia 1990 r. i jego uzupełnienie z 2003 r. *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*. Wśród charakteryzowanych w tych dokumentach (i rzeczywiście uznawanych przez państwa należące do organizacji) praw podatnika wymienia się ‘prawo do pewności’ (*right to certainty*) – stwierdzając m.in., że ‘podatnicy powinni być w stanie przewidzieć konsekwencje swoich zwykłych przedsięwzięć osobistych i gospodarczych’”²⁵. Z kolei w Rekomendacji Komitetu Rady Ministrów Rady Europy CM/Rec (2007) 7 z dnia 20 lipca 2007 r. Prawo do dobrej administracji wskazuje się na „obowiązek stosowania prawa

²²B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255.

²³W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14.

²⁴*Ibidem*, s. 15.

²⁵H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 44.

administracyjnego (a zatem również podatkowego) w sposób realizujący pewność prawa”²⁶.

4. Źródła normatywne zasady pewności opodatkowania w prawie polskim

4.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, iż „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”²⁷. Przepis ten ustanawia zasadę demokratycznego państwa prawnego, która jest jedną z kluczowych zasad polskiego porządku prawnego. Choć zasada ta z dzisiejszej perspektywy może się wydawać rzeczą oczywistą, to wprowadzenie jej do ustawy zasadniczej jest relatywnie nową ideą nie tylko w Polsce, ale i na świecie – pierwszy raz zrobiono to w Republice Federalnej Niemiec w roku 1949²⁸. Jak wskazuje H. Filipczyk, „z zasady demokratycznego państwa prawnego TK wyprowadził wiele zasad pochodnych. Jedną z najważniejszych jest tzw. zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Po raz pierwszy Trybunał zasadę tę powołał w orzeczeniu zapadłym jeszcze w poprzednim ustroju (a zatem, co oczywiste, także przed wejściem w życie Konstytucji RP) – w wyroku z dnia 30 listopada 1988 r., K 1/88”²⁹.

Według art. 84 Konstytucji RP, „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Powiązany z nim jest art. 217, który stanowi, iż „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.78.483).

²⁸ B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015, s. 178.

²⁹ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 46.

także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przepisy te, choć nie są same w sobie źródłem zasady pewności prawa, stanowią element jej realizacji i umożliwiają bardziej precyzyjną jej realizację. Jak wskazuje H. Filipczyk, „zasadne wydaje się uznanie, że ustrojodawca ustanawiając art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, dał wyraz woli stworzenia szczególnych gwarancji pewności prawa we wrażliwym obszarze prawa podatkowego”³⁰. W takim ujęciu zaryzykować można stwierdzenie, iż dwa wspomniane artykuły odgrywają w pewnym sensie rolę uzupełniającą wobec art. 2 i łącznie stanowią realizację postulatu pewności prawa podatkowego w Konstytucji RP.

4.2. Prawo Unii Europejskiej

W prawie unijnym zasada pewności prawa została wywiedziona przez Trybunał Sprawiedliwości, działający w oparciu o klauzulę zawartą w art. 6 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej – „prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa”³¹.

Sposób rozumienia zasady pewności prawa przez Trybunał Sprawiedliwości łączy samą pewność z przewidywalnością, wskazując, iż prawo unijne powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia³². Komentując orzecznictwo Trybunału, H. Filipczyk zauważa, iż „Trybunał podkreśla, że ‘zasada pewności prawa, która stanowi część wspólnotowego porządku prawnego, powinna być przestrzegana zarówno przez instytucje wspólnotowe, jak i przez

³⁰ *Ibidem*, s. 55.

³¹ Traktat o Unii Europejskiej, Dz.U.2004.90.864/30 z późn. zm.

³² H. Filipczyk, *Postulat pewności...*, s. 58.

państwa członkowskie przy wykonywaniu przez nich kompetencji przyznanych przez dyrektywy wspólnotowe'. Zaznacza, że ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny w przypadku, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków³³.

Podsumowując znaczenie prawa unijnego dla problematyki będącej tematem niniejszej pracy, zgodzić się trzeba z twierdzeniem, iż „organy podatkowe i sądy administracyjne są zobowiązane do uwzględniania postulatu pewności prawa w wykładni operatywnej przepisów prawa podatkowego pozostających w obszarze oddziaływania prawa unijnego (w tzw. sprawach z elementem unijnym) także z uwagi na wymogi prawa UE³⁴.

4.3. Ordynacja Podatkowa

Również w Ordynacji Podatkowej znaleźć można przepis odnoszący się do pewności prawa. Jest to art. 121 § 1, zgodnie z który „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych” – na podstawie art. 14a § 9 OrdPod znajduje on odpowiednie zastosowanie także w sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych, a na podstawie art. 14h – również indywidualnych³⁵. Pomimo użycia ogólnego sformułowania, normatywny charakter tego przepisu nie ulega wątpliwości i potwierdzany jest zarówno przez doktrynę³⁶, jak i orzecznictwo³⁷.

³³ *Ibidem*.

³⁴ *Ibidem*, s. 59.

³⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

³⁶ H. Filipczyk, *Postulat pewności...*, s. 60.

³⁷ Por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 6 października 2015 r., sygn. I SA/Gd 1290/15; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 10 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Kr 585/11; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1044/12.

Uznać można, że przepis ten jest swoistym „przeniesieniem” zasady demokratycznego państwa prawa na grunt Ordynacji Podatkowej. Potwierdza to H. Dzwonkowski, wskazując, iż „obydwie zasady art. 121 OrdPod stanowią komponent konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP”³⁸. Nie budzi to zaskoczenia, zważywszy na fakt, iż kluczowym aspektem pozwalającym budować zaufanie do organów państwa ze strony użytkownika przepisów podatkowych jest jednoznaczne i prawidłowe określenie jego sytuacji prawnej – a zjawiskiem drastycznie owe zaufanie mogącym obniżyć byłaby nieoczekiwana zmiana w postrzeganiu tejże sytuacji przez organy podatkowe, negatywnie wpływająca na sytuację danej osoby bądź podmiotu.

5. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego, choć – jak zostało już wspomniane – nie zawarta wprost w żadnym z artykułów Konstytucji, została zrekonstruowana przez Trybunał Konstytucyjny w ramach jego działalności orzeczniczej. W ramach tej zasady wyróżnia się składające się na nią aspekty dotyczące jawności prawa podatkowego, jego jasności oraz pewności, a także kwestię ochrony praw słusznie nabytych³⁹. Zauważyć jednak trzeba, iż orzecznictwo i doktryna nie zawsze są konsekwentne w stosowanej terminologii: zdarza się na przykład rozdzielanie zasady zaufania obywatela do państwa oraz zasady pewności prawa⁴⁰.

Jawność prawa podatkowego (oraz innych gałęzi) wiąże się z koniecznością ogłoszenia danego aktu prawnego (tzw. promulgacji) w odpowiednim dzienniku. Celem takiej publikacji jest umożliwienie

³⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 652.

³⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 90.

⁴⁰ *Proces prawotwórczy...*, s. 17.

zapoznania się z danym aktem prawnym, wiążące się z oczywistą obserwacją, iż nie da się przestrzegać prawa, którego nie można było poznać. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, wskazuje się na konieczność nie tyle formalnej, co rzeczywistej możliwości zapoznania się z treścią obowiązującego prawa⁴¹.

Jasność prawa podatkowego odnosi się do kwestii językowych – przepisy muszą być na tyle komunikatywne, by odbiorca był w stanie zrozumieć na ich podstawie swoje prawa i obowiązki. Ponadto przepisy powinny być na tyle precyzyjne, aby możliwa była ich jednoznaczna wykładnia i stosowanie. Nie oznacza to oczywiście konieczności konstruowania przepisów w sposób kazuistyczny (nadmierna kazuistyka może zostać wręcz uznana za wadę⁴²), lecz nie ulega wątpliwości, iż, w porównaniu z innymi gałęziami prawa, w prawie podatkowym używanie sformułowań nadmiernie ogólnych powinno być zdecydowanie ograniczone. W tak drażliwej dziedzinie prawa „komunikatywność przepisów prawnopodatkowych wyznacza bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo ekonomiczne podatnika (K. 7/99, K. 24/00, K. 33/00, K. 6/02, P. 13/02, K. 18/03, P. 6/04, K. 2/07, K. 43/07)”⁴³. Co istotne, „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z uwagi na wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego”⁴⁴.

W kontekście jasności prawa można też zaznaczyć pewien ogólny problem polskiego systemu prawa, mianowicie ogromną liczbę nowych przepisów. W kategorii tej Polska zajmuje niechlubne miano

⁴¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 91.

⁴² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 77.

⁴³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 93.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 94.

lidera Unii Europejskiej⁴⁵. Fakt ten z pewnością ma swój wpływ także na kwestie związane z przepisami prawa podatkowego.

Zasada ochrony praw niewadliwie nabytych jest kluczowym aspektem ochrony bezpieczeństwa prawnego użytkownika prawa podatkowego. Przeciwdziała ona arbitralnemu znoszeniu bądź ograniczaniu praw podmiotowych. Dotyczy ona praw już istniejących, aczkolwiek pamiętać należy, że nie stanowi ona zakazu zmiany przepisów, a także, iż chroni wyłącznie oczekiwania usprawiedliwione i racjonalne⁴⁶.

Kluczowym dla niniejszej pracy aspektem zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego jest kwestia pewności prawa. Jak zauważył sam Trybunał Konstytucyjny, „zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą (...) bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty”⁴⁷.

Zauważyć przy tym należy, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji

⁴⁵ *Polska liderem produkcji prawa w Unii Europejskiej*, <https://static.pb.pl/atta/2912-raport-gt-barometr-stabilnosci-otoczenia-prawnego-2016.pdf.pdf>, dostęp: 27.03.2017r.

⁴⁶ A. Gomulowicz, J. Małeckie, *Podatki...*, s. 96.

⁴⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00.

ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli”⁴⁸. Podkreśla się, iż w ujęciu Trybunału „prawo podatkowe nie powinno zaskakiwać podatników nową regulacją, zwłaszcza wówczas, gdy w sposób radykalny zmienia na niekorzyść ich dotychczasową sytuację prawną. Ustawodawstwo podatkowe musi być znane podatnikowi ze stosownym wyprzedzeniem”⁴⁹. Niedozwolone są ponadto zmiany wprowadzane w sposób całkowicie dowolny: „jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny”⁵⁰. Jednocześnie pamiętać należy, iż omawiana zasada nie oznacza całkowitego zakazu wprowadzania zmian w prawie, pogarszających sytuację jego użytkowników: „z konstytucyjnej zasady ochrony zaufania do prawa stanowionego przez państwo nie wynika, że każdy może zawsze ufać, iż prawne unormowanie jego praw i obowiązków nie ulegnie na przyszłość zmianie na jego niekorzyść”⁵¹.

Na aprobatę zasługuje szerokie, nieograniczające się do samej litery przepisów, podejście Trybunału do omawianej zasady: „kluczowego dla wszystkich wyżej przedstawionych zasad pojęcia zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa nie można rozumieć li tylko w sensie abstrakcyjnym. Tak bowiem, jak nie może podlegać ochronie zaufanie do przepisów w sposób oczywisty niegodziwych, wykluczających słuszny charakter nabytych praw, tak również ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy

⁴⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01.

⁴⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 95.

⁵⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. akt K 19/07.

⁵¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 3/99.

państwa, zwłaszcza, gdy praktyka jest jednolita i trwała w określonym okresie czasu, zaś przepisy na gruncie których owa praktyka została ukształtowana nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności. Określając treść konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa nie może ignorować podstawowego faktu, iż w świadomości społecznej treść prawa rozpoznawana jest przede wszystkim ze sposobu jego interpretacji w praktyce stosowania prawa przez organy państwowe⁵². Podejście takie niewątpliwie przyczynia się do pełniejszej ochrony pewności prawa. Jednocześnie Trybunał słusznie nie przyznaje zasadzie pewności prawa rangi absolutnej: „stwierdzić należy, że zasada pewności prawa podlega ograniczeniu w szczególności, gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna albo gdy ze względów obiektywnych zachodzi potrzeba dania pierwszeństwa określonej wartości chronionej bądź znajdującej oparcie w przepisach konstytucji”⁵³.

Orzecznictwo Trybunału ma istotne znaczenie dla omawianej problematyki. Rozstrzygnięcia, z których część została przedstawiona powyżej, zobowiązują bowiem „do przyjęcia, że obowiązek dokonywania wykładni operatywnej prawa podatkowego w taki sposób, by zapewnić rozstrzygnięciom organów podatkowych i sądów administracyjnych przymiot przewidywalności, ma podstawę normatywną w art. 2 Konstytucji RP”⁵⁴.

6. Aspekt legislacji podatkowej

Jak zostało wykazane wcześniej, istotnym elementem pewności prawa podatkowego jest niezaskakiwanie podatnika nagłymi, arbitralnymi regulacjami. W ten sposób zasada pewności opodatkowania wiąże się niewątpliwie z zasadą poprawnej legislacji –

⁵² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 1997 r., sygn. akt U 11/97.

⁵³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2000 r., sygn. akt K 1/99.

⁵⁴ H. Filipczyk, *Postulat pewności...*, s. 51.

jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, „nie ulega wątpliwości, że jednym z obowiązków ustawodawcy jest przestrzeganie zasad poprawnej legislacji, których respektowanie jest funkcjonalnie związane z pewnością i bezpieczeństwem prawnym oraz z ochroną zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa”⁵⁵. Analizę tego terminu utrudnia fakt, iż zasada ta nie ma powszechnie akceptowanej definicji; najczęściej przypisuje się jej pewną listę reguł, których katalog jednak również nie jest jednorodny⁵⁶. Jak twierdzi S. Wronkowska, „zbiór tych reguł, z natury swej niezamknięty, bywa przez Trybunał określany różnymi nazwami: ‘reguły legislacji poprawnej’, ‘prawidłowej’, ‘przyzwoitej’, a ostatnio ‘rzetelnej’. A same reguły bywają nazwane ‘zasadami’, ‘dyrektywami’, ‘wymaganiami’, ‘nakazami’”⁵⁷. Zasady te rozwijają standardy tworzenia prawa podatkowego, których podstawy określone zostały w przywołanym już wcześniej art. 217 Konstytucji RP.

W związku z wykazaną powyżej niemożnością przedstawienia powszechnie akceptowanego katalogu reguł wchodzących w skład zasady poprawnej legislacji wymienić można jedynie, celem przykładu, te z nich, które zdaniem autora wykazują się szczególnie dużą doniosłością. Są to: niedziałanie prawa wstecz, nakaz zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, zakaz nadmiernej ingerencji (inaczej nazywany zasadą proporcjonalności), a także omówione już wcześniej ochrona praw nabytych oraz określoność przepisów prawa. Wspomnieć można, że w kontekście prawidłowej legislacji podaje się także przytoczoną wcześniej zasadę zaufania obywatela do państwa⁵⁸.

Szczegółowe omówienie wyżej przytoczonych reguł wykracza poza zakres przedmiotowy tej pracy. Sygnalizując wagę tej

⁵⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt K 33/05.

⁵⁶ S. Wronkowska, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Zubik, K. Budziło (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 671.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015.

problematyki, zaznaczyć można, iż „zasada prawidłowej legislacji jest konstytucyjną zasadą prawa składającą się na formalną stronę koncepcji państwa prawnego, która służy ochronie zaufania obywateli do państwa i pewności prawa”⁵⁹. Jej istotność z punktu widzenia niniejszej pracy polega między innymi na tym, że w przypadku zastosowania się przez ustawodawcę do zasady poprawnej legislacji znacząco spada (o ile nie jest całkowicie likwidowane) ryzyko przyszłego naruszenia pewności prawa. Reguły, wchodzące w skład zasady poprawnej legislacji, umożliwiają wyeliminowanie mankamentów projektowanych przepisów na etapie legislacyjnym, czyli przed ich wejściem w życie – przyczyniając się do poprawy jakości stanowionego prawa.

Niestety, obserwacja współczesnego życia politycznego oraz będącej jego częścią działalności legislacyjnej ukazuje, iż stosowanie się przez ustawodawcę do zasady poprawnej legislacji pozostaje w dalszym ciągu w sferze życzeń. W nienależytym stopniu wykorzystywane są refleksje powstające w sądach administracyjnych, co mogłoby poprawić funkcjonalność powstających przepisów⁶⁰. Dialog pomiędzy władzą a społeczeństwem w procesie tworzenia prawa ma obecnie charakter pozorny – zwraca się uwagę na ograniczony zakres podmiotowy konsultacji oraz ich nazbyt pośpieszne tempo; wyniki tych i tak pozostawiających wiele do życzenia konsultacji nie są publikowane⁶¹. Inne problemy to inflacja regulacji prawnych, niestaranna derogacja przepisów, brak rozwiązań intertemporalnych czy też nieprzejrzysta konstrukcja aktów prawnych⁶². Prawo jest też tworzone na podstawie wiedzy nierzetelnej, bez udziału ekspertów, brak jest kompleksowej wizji jego rozwoju i skoordynowania go z innymi uregulowaniami⁶³. Wszystko to składa się na negatywną ocenę

⁵⁹T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 215.

⁶⁰A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, s. 73.

⁶¹*Ibidem*, s. 74.

⁶²*Ibidem*, s. 75.

⁶³*Ibidem*, s. 78.

obecnego stanu legislacji podatkowej w Polsce oraz – co za tym idzie – na liczne naruszenia zasady pewności prawa, nie wyłączając prawa podatkowego.

7. Wnioski

Zasada pewności prawa oraz wywodząca się z niej zasada pewności opodatkowania są niewątpliwie zasadami o ogromnym znaczeniu w prawie podatkowym. Koncepcja pewności opodatkowania ma solidne historyczne fundamenty sięgające prac Adama Smitha i rozwijana była również w następnych stuleciach, stopniowo zajmując ugruntowane miejsce we współczesnej nauce prawa podatkowego. Nie została ona co prawda wyrażona w Konstytucji RP wprost, lecz obowiązywanie zasady pewności opodatkowania wywodzone jest z przepisów ustawy zasadniczej zarówno przez Trybunał Konstytucyjny, jak i doktrynę.

Obowiązywanie zasady pewności opodatkowania ma niebagatelne znaczenie dla użytkowników prawa podatkowego. Stanowi ono bowiem ochronę przed arbitralnymi, rażąco naruszającymi bezpieczeństwo prawne, działaniami organów podatkowych. Z tej przyczyny zaistnienie jej w porządku prawnym zasługuje ze wszech miar na aprobatę.

Trudno wyobrazić sobie obecnie sytuację, w której mogłoby nastąpić odejście od omawianej zasady. Wręcz przeciwnie, wraz z biegiem czasu spodziewać się można dalszego jej rozwoju oraz tworzenia i rozbudowywania instytucji, mających pewność opodatkowania chronić. Wpływ tych instytucji na sytuację użytkowników prawa podatkowego jest jednak niestety ograniczany przez naganne praktyki ustawodawcy w zakresie legislacji podatkowej. Żadna zasada konstytucyjna nie zastąpi bowiem staranności oraz

rozsądku w działaniach legislacyjnych, w których – jak pokazuje praktyka – zasługujące na krytykę działania są na porządku dziennym.

Zasada pewności opodatkowania a stosowanie prawa podatkowego

1. Wstęp

W poprzednim rozdziale omówione zostały teoretycznoprawne aspekty zasady pewności opodatkowania. Rozdział niniejszy będzie z kolei przedstawiał problematykę stosowania prawa podatkowego w świetle zasady pewności opodatkowania. Omówione zostaną najpierw ogólne kwestie związane ze stosowaniem prawa, po czym przedstawione zostaną zagadnienia precyzyjności przepisów podatkowych (w tym klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, ale też niezamierzonych błędów ustawodawcy), zasad *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro fisco*, a także konkretnych organów podatkowych oraz orzecznictwa sądowo-administracyjnego dla realizacji zasady pewności opodatkowania.

2. Stosowanie prawa – uwagi ogólne

Stosowanie prawa jest pojęciem bardzo szerokim. Sprawia ono, że przepisy prawne nie ograniczają się jedynie do atramentu i kartek papieru, na których je wydrukowano, lecz wywierają realny i obiektywny wpływ na rzeczywistość, określając sytuację konkretnych podmiotów. Z tego punktu widzenia można je nawet określić jako najważniejszy aspekt prawa, decydujący o sensie jego istnienia – wszak prawo, które *de facto* nie jest stosowane, traci najczęściej rację bytu.

S. Wronkowska definiuje stosowanie prawa jako „czynność konwencjonalną organu państwa (albo podmiotu, który spełnia podobną rolę), przez którą organ ten rozstrzyga jakąś sprawę indywidualną i konkretną, czyniąc to na podstawie obowiązującej normy prawnej”⁶⁴.

⁶⁴ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 141.

Podobnie brzmiącą definicję przedstawia A. Korybski, ujmując stosowanie prawa jako „proces decyzyjny przebiegający w strukturach władzy państwowej i kończący się wydaniem tzw. jednostkowej (konkretno–indywidualnej) decyzji prawnej opartej na odpowiedniej, generalno–abstrakcyjnej podstawie wydobytej z obowiązujących przepisów prawnych w drodze wykładni prawa”⁶⁵.

W polskiej nauce prawa spotkać się można z wyróżnieniem podmiotowego i przedmiotowego elementu stosowania prawa⁶⁶. Jak pisze o tym A. Korybski, „w aspekcie podmiotowym zdecydowana większość badaczy ogranicza podmioty stosujące prawo do organów władzy państwowej (w nowszej terminologii: organów władzy publicznej w organizacji państwowej), jednakże część dopuszcza możliwość stosowania prawa także przez inne podmioty wykorzystujące swoje gwarantowane prawnie uprawnienia, w tym podmioty prawa cywilnego. W aspekcie przedmiotowym problemem jest ustalenie typu i zakresu aktywności określanej jako stosowanie prawa. Można tu wyróżnić dwa sposoby określania tej aktywności: jako wiążącego ustalania praw lub obowiązków adresatów decyzji stosowania prawa bądź jako wykonywania kompetencji do wydawania konkretno–indywidualnych decyzji prawnych”⁶⁷. Odnośnie aspektu podmiotowego, autor pragnie określić, iż w niniejszej pracy przyjmie węższy przytoczony wyżej zakres, to jest ograniczający się do stosowania prawa przez organy władzy publicznej w organizacji państwowej.

Przy analizie pojęcia „stosowanie prawa” pojawia się jeszcze jedna, potencjalnie problematyczna kwestia. „Rozważając proponowane w literaturze ujęcia stosowania prawa, należy zwrócić uwagę na ich koncentrację na decyzji stosowania prawa, traktowanej

⁶⁵A. Korybski, *Teoretyczne problemy stosowania prawa: podstawowe zagadnienia i kierunki badań*, [w:] W. Dziedziak, B. Liżewski (red.), *Zagadnienia stosowania prawa. Perspektywa teoretyczna i dogmatyczna*, Lublin 2015, s. 18.

⁶⁶J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7 i nast.

⁶⁷*Ibidem*, s. 8.

jako finalny element i wytwór procesu stosowania prawa. Element ten jest ujmowany jako centralny i zasadniczy czynnik, zamykający proces stosowania prawa. Takie podejście może być jednak poddawane w wątpliwość z uwagi na wzajemne powiązanie wielu procesów decydowania politycznego i prawnego w organizacji państwowej. Przebiegają one na wielu poziomach organizacyjnych państwa, przy czym szczególnie sprzężenie zachodzi między procesami stanowienia prawa a procesami stosowania prawa. Ponadto należy zauważyć, że poszczególne procesy stosowania prawa, analizowane jako pojedyncze procesy decyzyjne, nie kończą się w rzeczywistości wydaniem finalnej decyzji stosowania prawa. Decyzja ta podlega jeszcze wykonaniu, zaś przebieg kolejnych faz następujących po wydaniu i uprawomocnieniu się decyzji stosowania prawa (orzeczenia sądowego albo decyzji administracyjnej) tworzy często sytuację decyzyjną uruchamiającą kolejne procesy decydowania prawnego (w zdecydowanej większości procesy stosowania prawa, ale niekiedy również procesy stanowienia prawa)⁶⁸.

Przytoczonej wyżej argumentacji trudno jest odmówić słuszności, aczkolwiek tak szczegółowe wnikanie w ową problematykę jest zadaniem znacznie przekraczającym tematykę niniejszej pracy, stąd autor zdecydował się przyjąć nieco uproszczone znaczenie stosowania prawa, czyli – używając pojęcia zaczerpniętego z powyższych rozważań – na „decyzji stosowania prawa, traktowanej jako finalny element i wytwór procesu stosowania prawa”, a z pominięciem aspektów takich jak proces wykładni czy późniejsze wykonanie tejże decyzji.

Na marginesie wskazać można jeszcze na wyróżnienie dwóch podstawowych typów stosowania prawa. Pierwszy z nich – stosowanie prawa typu sądowego – charakteryzuje się tym, iż – po pierwsze – „treść decyzji finalnej jest stosunkowo ściśle wyznaczona przez normy

⁶⁸ A. Korybski, *Teoretyczne problemy...*, s. 18.

prawa materialnego, będące podstawą rozstrzygnięcia”; po drugie, faktem, iż, „podmiotem stosującym prawo jest sąd wyposażony w przymiot niezawisłości” oraz, po trzecie, faktem, iż „podmiot stosujący prawo nie jest zainteresowany treścią decyzji finalnej”⁶⁹. W Polsce stosowanie prawa typu sądowego w sprawach podatkowych należy do kognicji sądów administracyjnych, choć nie jest to regułą i w innych krajach spotkać się można z innymi rozwiązaniami: „we współczesnych systemach prawnych sądowa kontrola decyzji podatkowych i ochrona praw podmiotowych podmiotów zobowiązanych może być różnie realizowana: za pośrednictwem odrębnego sądownictwa finansowego (np. w Republice Federalnej Niemiec); w systemie ogólnego sądownictwa administracyjnego (Francja, Austria, Polska); w określonym zakresie przez sądy powszechne (Anglia, Stany Zjednoczone Ameryki)”⁷⁰.

Drugi typ stosowania prawa to stosowanie prawa typu kierowniczego – charakteryzuje się ono tym iż: po pierwsze, „treść decyzji finalnej jest tylko w ogólnym zarysie wyznaczona przez normy prawa materialnego będące podstawą prawną rozstrzygnięcia, co oznacza, że organ stosujący prawo nie ustala prawnych konsekwencji stwierdzonego stanu faktycznego, ale rozstrzyga sprawę w granicach zakreślonych przez normy prawne, kierując się wieloma kryteriami (celowością czy ekonomicznością)”; po drugie, „podmiotem stosującym prawo jest zazwyczaj organ administracji lub quasi–organ administracyjny; zazwyczaj nie jest to organ niezależny, ponieważ bywa podporządkowany organowi hierarchicznie wyższemu”; po trzecie, „podmiot stosujący prawo jest zainteresowany treścią podejmowanej decyzji”⁷¹. Biorąc pod uwagę tematykę niniejszej pracy, należy zauważyć, iż w przypadku stosowania prawa polegającego na wydawaniu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, mocno

⁶⁹ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, s. 145.

⁷⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, s. 493.

⁷¹ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, s. 145.

ograniczona jest pierwsza z wymienionych powyżej cech – organy wydające interpretacje nie kierują się kryteriami pozaprawnymi, przez co w tym zakresie jest to stosowanie prawa poniekąd zbliżone do typu sądowego (oczywiście z zachowaniem pozostałych różnic).

3. Precyzyjność przepisów podatkowych

Klauzule generalne oraz zwroty niedookreślone należą do typowych środków uzyskiwania elastyczności tekstu prawnego⁷². Jak wskazuje S. Wronkowska, „konsekwencją posłużenia się w tekście prawnym zwrotami nieostrymi jest powstanie pewnego zakresu swobody decyzji dla podmiotu stosującego prawo”⁷³; z kolei „klauzulą generalną nazywa się zamieszczony w przepisie prawnym zwrot odsyłający do jakiegoś systemu ocen lub do jakiegoś systemu norm, innego jednak niż system norm prawnych, a przy tym systemu zazwyczaj uzasadnionego aksjologicznie. Klauzule generalne odsyłają pozasystemowo (odesłanie do systemu zewnętrznego wobec prawa), a nie w ramach systemu prawnego”⁷⁴.

W przepisach podatkowych, w szczególności w Ordynacji Podatkowej, ustawodawca zamieścił celowo szereg klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych⁷⁵. Poprzez pozostawienie pewnej swobody uznaniowej organom stosującym te przepisy, osłabiona została siła rzeczy pewność opodatkowania – co nie znaczy jednak, iż podatnicy i inni użytkownicy prawa podatkowego zdani są na łaskę i niełaskę organów. Znaczenie danych konstrukcji prawnych oraz ich zakres są bowiem precyzowane przez orzecznictwo i doktrynę⁷⁶, dzięki czemu negatywne konsekwencje mniejszej pewności są ograniczane. Trudno

⁷² *Ibidem*, s. 68.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁵ Por. A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.

⁷⁶ *Ibidem*.

jednak zaprzeczyć, iż zrozumienie zakresu swoich praw i obowiązków jest w danej sytuacji dla przeciętnej osoby trudniejsze i może ona potrzebować profesjonalnego pomocnika – najpewniej doradcy podatkowego bądź radcy prawnego. Skorzystanie z ich usług w oczywisty sposób wiąże się z pewną uciążliwością finansową, stąd klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym w nieunikniony sposób łączą się z pewną niedogodnością dla użytkowników tegoż prawa. W związku z tym, ustawodawca zamieszczając tego rodzaju konstrukcje w przepisach podatkowych, powinien kierować się wyjątkową rozważą i roztropnością oraz czynić to tylko w tych sytuacjach, w których jest to absolutnie konieczne.

Nieporównywalnie gorsza dla użytkowników prawa podatkowego jest natomiast sytuacja, w której ustawodawca w nieświadomy, nieprzemyślany sposób umieszcza w przepisach podatkowych zwroty, których znaczenie może rodzić duże wątpliwości. Jak pokazuje praktyka, na przykład ogromna liczba wydawanych – oraz, co jeszcze bardziej pogarsza sytuację, uchylanych – interpretacji indywidualnych⁷⁷, prawo podatkowe w Polsce (oraz jego stosowanie) niestety jest przeważnie bardzo dalekie od choćby minimalnej pewności. Jak wskazuje K. Kunowska, „nawet najwybitniejsze autorytety nauki i sądownictwa często nie są zgodne co do znaczenia danego przepisu, podkreślając trudności w jego jednoznacznej wykładni”⁷⁸.

Wnioski te potwierdza również Najwyższa Izba Kontroli, według której „prawo podatkowe w Polsce w większości przypadków jest przestrzegane, jednak przepisy są wciąż nieprzejrzyste i trudne do

⁷⁷P. Molik, *Izby skarbowe wydają setki interpretacji podatkowych. Połowa z nich jest uchylana przez sądy*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/660138,izby-skarbowe-wydaja-setki-interpretacji-podatkowych-polowa-z-nich-jest-uchylana-przez-sady.html>, dostęp: 9.04.2016 r.

⁷⁸K. Kunowska, *In dubio pro fisco – założenie systemowe czy błąd w praktyce stosowania prawa?*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 54.

zinterpretowania”, a poprawy wymagają takie kwestie jak „niska jakość decyzji organów podatkowych, o której świadczy rosnąca liczba odwołań podatników od tych decyzji”, „rosnące zapotrzebowanie na interpretacje prawa podatkowego potwierdzające brak przejrzystości i wysoki poziom skomplikowania prawa podatkowego” czy też „rosnąca liczba uchylonych interpretacji prawa podatkowego świadcząca o niskiej jakości tych interpretacji”⁷⁹.

Lista zastrzeżeń, jakie można mieć do polskich ustaw podatkowych, jest długa i bez wątpienia poważna. Przykładowo przytoczyć można następujące opinie – odnośnie podatku od towarów i usług: „w redakcji przepisów stosowane są zawile i trudne do odkodowania liczne odesłania, wyliczenia, a także mnogość spójników. Redakcja poszczególnych artykułów ujęta jest często w sposób wręcz sofistyczny. Mimo słowniczka ustawowego, który definiuje używane w ustawie podatkowej określenia i zwroty, stosowanie przepisów o podatku będzie wywoływało liczne wątpliwości”⁸⁰; odnośnie podatku dochodowego od osób fizycznych: „płynność stanu prawnego w zakresie podatku dochodowego świadczy (...) nie najlepiej o umiejętności przewidywania przez projektodawców oraz parlament podatkowych stanów faktycznych i skutków prawnych, jakie te stany mogą wywołać. Widoczny jest również brak wizji, jakim celom ma służyć system podatkowy, a częste nowelizacje to jedynie załatwianie partykularnych interesów określonych grup interesów czy partii politycznych, i to czynione w pośpiechu przed kolejnymi wyborami parlamentarnymi”⁸¹.

⁷⁹ NIK o przestrzeganiu praw podatników przez izby i urzędy skarbowe, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przestrzeganiu-praw-podatnikow-przez-izby-i-urzed-y-skarbowe.html>, dostęp: 9.04.2016 r.

⁸⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 550.

⁸¹ *Ibidem*, s. 572.

4. Zasady *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro fisco*

W poprzednich częściach pracy była mowa o zasadzie prawidłowej legislacji i o tym, jak dobre prawo powinno wyglądać. Truizmem jest jednak stwierdzenie, iż przepisy prawa nie zawsze są jasne i oczywiste oraz że nieraz możliwe są różne sposoby ich interpretacji. Jest to zadanie dla stosujących prawo bardzo trudne i jego efekty mogą budzić sprzeciw wśród odbiorców decyzji prawnych, w konsekwencji prowadząc do spadku zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, przekonania o niesprawiedliwości prawa czy nawet korupcji w sądownictwie. W nauce prawa wskazuje się na dwie zasady, mające rozstrzygać, co robić w nieokreślonych sytuacjach, kiedy to powstały wątpliwości uniemożliwiające jednoznaczną ocenę danej sytuacji. Są to *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro fisco*.

Spór między nimi w polskim porządku prawnym definitywnie rozstrzygnęło wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 2a Ordynacji Podatkowej, stanowiącego, iż „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Już wcześniej przyjmowało się co prawda, iż „w doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zaznacza się, że zasada *in dubio pro tributario* jest quasi–logiczną konsekwencją zasad określonych w art. 2 Konstytucji RP (zasada demokratycznego państwa prawa) oraz jej art. 84 (zasada ustawowej regulacji opodatkowania)”⁸². Taki jednak sposób wywodzenia tej zasady – przy założeniu, iż w istocie ona funkcjonowała – przyczyniał się do osłabienia jej roli, wątpliwości na gruncie jej stosowania, a nawet jej negowania. Postulowano zatem jej ustanowienie *explicite*⁸³, który to temat został podjęty w trakcie „roku

⁸²A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 255.

⁸³*Ibidem*, s. 258. /Mariański *in dubio*/; *Lepszepodatki.pl: Nowy obywatelski projekt FOR i partnerów*, <http://www.for.org.pl/pl/a/3369,Lepszepodatkipl-Nowy-obywatelski-projekt-FOR-i-partnerow>, dostęp: 06.04.2016 r.

wyborczego” – najpierw rozpisane zostało w tej sprawie referendum⁸⁴, po czym uchwalona została – nie czekając na wynik owego referendum – nowelizacja Ordynacji Podatkowej⁸⁵.

Warto zauważyć, iż w toku dyskusji na temat wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* przedstawione zostały dwie jej różne koncepcje: ostatecznie uchwalona prezydencka oraz druga, opracowana przez Ministerstwo Finansów. Różnice między owymi projektami były niebagatelne: „ministerialna wersja zasady miała być zapisana w dziale IV, rozdziale 1 ordynacji podatkowej dot. zasad ogólnych postępowania podatkowego obok zasady legalizmu czy zasady prawdy obiektywnej. Nieprzypadkowe ułożenie zasady w dziale IV argumentowane było tym, iż żadna z zasad nie powinna stać wyżej od zasady legalizmu zapisanej w art.120 ordynacji podatkowej. Zasada miała brzmieć: „W przypadku różnych wyników wykładni przepisów prawa podatkowego organ podatkowy przyjmuje wykładnię korzystną dla strony postępowania”. Według ministerstwa takie brzmienie przepisu oparte było na opiniach największych autorytetów w dziedzinie podatków. Poślowie po burzliwych dyskusjach wybrali Prezydencką wersję tej zasady o treści: „Niedające się wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” oraz zgodzili się na zapisanie jej w art. 2a, gdzie ułożone są przepisy ogólne”⁸⁶. Przyjęty został wariant bardziej ogólny, mogący – co jest niewątpliwie bardzo ironiczne – budzić istotne wątpliwości interpretacyjne. Jednocześnie umiejscowienie tej zasady na samym początku Ordynacji,

⁸⁴ Będzie referendum dotyczące zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/bedzie-referendum-dotyczace-zasady-rozstrzygania-watpliwosci-na-korzysc-podatnika?doAsGroupId=5137659&refererPlid=5227698>, dostęp: 06.04.2016 r.

⁸⁵ Komorowski podpisał ustawę: Od 2016 roku wątpliwości rozstrzygane na korzyść podatników, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/887191,komorowski-podpisał-ustawę-o-rozstrzyganiu-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow.html>, dostęp: 06.04.2016 r.

⁸⁶ P. Galiński, „*In dubio pro tributario*” – w razie wątpliwości na korzyść podatnika, <http://www.galinski-kleina.pl/840/in-dubio-pro-tributario-w-razie-watpliwosci-na-korzysc-podatnika/>, dostęp: 06.04.2016 r.

w części przepisów ogólnych, a nie – jak proponowało Ministerstwo – w dziale IV – świadczy o intencji nadania tej zasadzie większej, nadrzędnej wobec zasad ogólnych postępowania podatkowego roli.

W toku prac legislacyjnych wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* spotkało się również z krytyką. Wskazywano, iż „polska konstytucja wśród dóbr, które zyskują rangę i znaczenie konstytucyjne, wskazuje zarówno na dobro publiczne, jak i na dobro jednostki”⁸⁷, przez co powstać mogą spory co do konstytucyjności uchwalonego przepisu. Inny problem w zakresie zgodności nowej regulacji z Konstytucją dotyczy tego, iż odnosi się ona tylko do podatników, a do płatników, inkasentów i osób trzecich już nie⁸⁸. Kolejną wadą może być założenie, iż przy użyciu przyjętych reguł wykładni nie da się odkodować z przepisów treści normy prawnej⁸⁹. Wyrażana była także obawa, iż „jest ryzyko, że klauzula korzystna dla podatników nie będzie stosowana na poziomie postępowań podatkowych, ale dopiero gdy spór trafi na wokandę”⁹⁰. Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, M. Wolf-Kalamala, podkreślała, iż „niejasne, wywołujące często spory interpretacyjne normy prawne nie mogą być naprawiane w drodze wadliwej instytucji, która sama jest niejasna, niejednoznaczna i oparta na błędnych założeniach”⁹¹.

W związku z powyższym część ekspertów twierdziła, iż wprowadzona klauzula może się okazać martwym przepisem⁹². Kluczowym problemem jest również „fakt pozostawienia organom

⁸⁷A. Gomułowicz, *Orzekanie na korzyść podatnika a granice opodatkowania*, <http://www.rp.pl/article/20150809/PCD/308099993#ap-1>, dostęp: 06.04.2016 r.

⁸⁸ Ł. Zaleski, *Klauzula in dubio pro tributario może być martwym przepisem*, [w:] *Dziennik Gazeta Prawna*, 11 sierpnia 2015 r., s. B2.

⁸⁹A. Gomułowicz, *Orzekanie na korzyść podatnika...*

⁹⁰A. Tylka, *Wątpliwości na korzyść podatnika*, http://archiwum.rp.pl.archiwum-rzeczpospolitej.bu-169.bu.amu.edu.pl/arttykul/1279614-Watpliwosci-na-korzysc-podatnika.html?_=Rzeczpospolita-1279614?_=3#.VwT14UcaTIU, dostęp: 06.04.2016 r. / *RZEPA* 22.06.15 r.

⁹¹ M. Wolf-Kalamala w rozmowie z A. Tarką, *W sądzie chodzi o sprawiedliwość, a nie korzyść podatnika*, [w:] *Rzeczpospolita*, 07.08.2015, s. C4.

⁹² Ł. Zaleski, *Klauzula in dubio pro tributario...* s. B2.

podatkowym szerokiej swobody w zakresie stwierdzenia, kiedy dany przepis prawa budzi wątpliwości interpretacyjne, których zaistnienie warunkuje powołanie się na omawianą zasadę. Przyjęta przez ustawodawcę klauzula stanowi, że ma ona być stosowana wyłącznie w sytuacji, gdy organ podatkowy uzna, iż istnieją wątpliwości co do sposobu interpretacji danej normy prawnej, wątpliwości tego rodzaju, że nie da się ich usunąć. Odmienne twierdzenie organu, tj. uznanie, że dana norma nie wywołuje wątpliwości interpretacyjnych (mimo że podatnik takie zgłaszał) albo że wątpliwości dają się usunąć za pomocą dostępnych metod wykładni, zamknie podatnikom drogę do powołania się na moc omawianej zasad⁹³. Na chwilę obecną za wcześnie jest jednak jeszcze na rozstrzygnięcie, czy obawy te były trafne i jakie realne efekty będzie miało nowe uregulowanie.

Zasadą alternatywną, którą w obecnym systemie prawnym należy jednoznacznie odrzucić, jest *in dubio pro fisco* – według której w razie pojawienia się wątpliwości należy orzec na korzyść organu podatkowego. Na gruncie poprzednich regulacji zauważano, iż „w praktyce sądowno-administracyjnej można zaobserwować tendencję do uwzględniania wątpliwości na niekorzyść podatnika, zgodnie z zasadą (...) *in dubio pro fisco*⁹⁴. Jak pisała w 2007 r. K. Kunowska, „polska polityka fiskalna ostatnich lat akceptuje (...) występujące coraz częściej zjawisko łamania przez władze skarbowe zakazu stosowania w prawie podatkowym zasady *in dubio pro fisco*, pomimo jej oczywistej sprzeczności z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej⁹⁵. Przyjmowanie tej zasady spotykało się ze zdecydowaną krytyką, wskazywano, iż „w demokratycznym państwie prawnym, niezależnie od tego czy zasada *in dubio pro tributario* jest wyrażona w jakimś akcie normatywnym, nie jest możliwe przyjęcie tezy odmiennej i wykładanie

⁹³ M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, Serwis Monitora Podatkowego 12/2015.

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ K. Kunowska, *In dubio pro fisco...*, s. 54.

wątpliwości na korzyść fiskusa (*in dubio pro fisco*), gdyż mogłoby to prowadzić do rozszerzenia zakresu stosowania ustawy przez objęcie jej działaniem takich sfer, które w rzeczywistości – ze względu na nieodpowiednio wyartykułowaną wolę ustawodawcy – powinny zostać wolne od opodatkowania”⁹⁶. Z rozstrzygnięciem wątpliwości prawnych na niekorzyść podatników od samego początku swojego funkcjonowania nie godził się też Naczelny Sąd Administracyjny⁹⁷.

Pierwszy okres obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* w formie zawartej w nowym art. 2a Ordynacji Podatkowej potwierdził niestety wcześniejsze obawy. Jak wskazano w publikacji Grant Thornton, do lutego 2017 r. organy podatkowe ani jednego razu nie powołały się na klauzulę przy rozstrzygnięciu wątpliwości na korzyść podatnika⁹⁸. Jak przytaczają autorzy owej publikacji: „Według obliczeń Grant Thornton na podstawie bazy Ministerstwa Finansów, w całym 2017 r. wydano 33,7 tys. interpretacji podatkowych. W 262 przypadkach podatnicy – występując o interpretację – wnioskowali o zastosowanie klauzuli, wykazując niejednołitą linię orzeczniczą w sprawie dotyczącej wniosku i w związku z tym przedstawiając niedające się usunąć wątpliwości. Niestety, nieskutecznie. Nie ma ani jednego przypadku interpretacji, w której organ podatkowy pozytywnie odniósłby się do wniosku podatnika i rozstrzygnąłby wątpliwość na jego korzyść, uzasadniając to stanowisko zastosowaniem klauzuli *in dubio pro tributario*. Jedynie w siedmiu interpretacjach organ podatkowy w ogóle odniósł się do klauzuli, jednak stwierdził w swoim uzasadnieniu, że nie ma ona zastosowania,

⁹⁶ *Opinia [Ministra Finansów – przyp. aut.] z 13 marca 2015 r. o projekcie stanowiska Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, <http://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-13-marca-2015-r-o-projekcie-stanowiska-rzadu-wobec-prezydenckiego-projektu-ustawy>, dostęp: 06.04.2016 r.

⁹⁷ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 lipca 2009 r., sygn. I FPS 3/09.

⁹⁸ A. Łagowski, Ł. Kempa, *Fiskus nadal nie ma wątpliwości*, http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/03/PurpurowyKalkulatorGT_final.pdf, dostęp: 27.03.2017 r.

ponieważ sprawa jest jednoznaczna. W pozostałych przypadkach urzędnicy zignorowali więc wnioski podatników o zastosowanie klauzuli, w ogóle nie odwołując się do przytoczonej przez wnioskujących zasady”⁹⁹. Pokusić się można o komentarz, że tego rodzaju sytuacja jest nawet przerośnięciem wcześniejszych negatywnych prognoz – nowe *in dubio pro tributario* zdaje się dla organów podatkowych praktycznie nie istnieć.

Jednocześnie zaznaczyć należy jeszcze jedną rzecz: „teoretycznie, brak przykładów zastosowania klauzuli *in dubio*... w interpretacjach podatkowych można tłumaczyć tak, że choć organy podatkowe nie powołują się wprost na klauzulę, to w praktyce działają zgodnie z jej duchem i przychylniejszym niż dotąd okiem patrzą na podatnika (czyli częściej niż dotychczas interpretują przepisy na korzyść podatnika, tylko nie przytaczają przepisowo klauzuli). Czy tak jest w rzeczywistości? Niestety, nie. W 2016 r. odsetek interpretacji podatkowych rozstrzyganych na korzyść podatnika nie tylko nie wzrósł, ale wręcz spadł do najniższego poziomu od czterech lat”¹⁰⁰. Stanowi to potwierdzenie wyżej wskazanych tez i tym bardziej skłania do negatywnej oceny art. 2a Ordynacji.

Pewnym pocieszeniem jest natomiast odnotowanie nowego *in dubio pro tributario* w orzecznictwie sądów administracyjnych: „Według obliczeń Grant Thornton, w 2016 r. sądy administracyjne wydały 63 wyroki w sprawach, w których podatnik stawiał organom podatkowym zarzut niezastosowania klauzuli. Spośród nich w 8 przypadkach (2 wyroki NSA i 6 WSA) sąd uznał, że faktycznie przepisy i orzecznictwo są niespójne, a wątpliwości nie da się usunąć, w związku z tym orzekł na korzyść podatnika z powołaniem się na zapis klauzuli”¹⁰¹. Przytoczoną ilość orzeczeń ciężko jednak oceniać jako wysoką. Swoistym „światłem w tunelu” jest jednak zauważenie

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ *Ibidem*.

problemu przez Naczelnny Sąd Administracyjny, co pozwala mieć pewną nadzieję, iż z biegiem czasu podejście to zostanie przejęte również przez organy podatkowe.

Reasumując, obecnie obowiązującą zasadą w polskim prawie podatkowym jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Pomimo pozornej korzyści wynikającej z niej dla podatników, zasada ta sama w sobie jest źródłem licznych wątpliwości i kontrowersji. Pierwszy okres jej obowiązywania potwierdza zgłaszane wcześniej obawy, iż nie spełni ona swojego zadania. Jej rola w zwiększaniu pewności prawa również zdaje się być pozorna, gdyż w istocie rozstrzyga ona jedynie, co w razie braku pewności należy uczynić (jednocześnie określając stan braku tejże pewności w sposób bardzo ogólny). W efekcie organy podatkowe nie są w żaden sposób zobligowane do jej zastosowania, gdyż mają możliwość zastosowania prostej wymówki – stwierdzając, iż w danej sprawie żadne wątpliwości nie zachodzą. Zasada ta nie może zastąpić racjonalności i profesjonalizmu w działaniach legislacyjnych, których efektem powinno być pewne i odpowiednie jakościowo prawo. Jednocześnie obawiać się można, iż zasada ta paradoksalnie może przyczynić się do osłabienia jakości stanowionego prawa, stanowiąc dla ustawodawcy wymówkę dla niewystarczająco starannych działań.

5. Stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe a zasada pewności opodatkowania

Obecnie, na podstawie art. 13 OrdPod, organami podatkowymi w Polsce są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa, dyrektor izby administracji skarbowej, szef

Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych¹⁰².

Wciąż wysunąć można twierdzenie, iż naczelną rolę w zapewnianiu pewności opodatkowania odgrywa minister właściwy do spraw finansów. Jego rola wynika z szeregu przysługujących mu uprawnień, a także z faktycznej pozycji w ramach władzy wykonawczej i wpływu na władzę ustawodawczą. Wszak to właśnie w Ministerstwie Finansów opracowywana jest dominująca część prawa podatkowego i prawa finansów publicznych. Do niedawna był też minister organem wydającym ogólne i indywidualne interpretacje prawa podatkowego, lecz od marca kompetencja do wydawania indywidualnych interpretacji została przesunięta na dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, będącego wyspecjalizowanym organem Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰³; wciąż jednak to minister jest organem wydającym interpretacje ogólne.

Od marca 2017 r. jako kluczowa może zostać określona rola Krajowej Administracji Skarbowej oraz w szczególności dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w związku ze wspomnianym powyżej przyznaniem mu kompetencji do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych.

Organy samorządowe są, stosownie do swoich właściwości, organami podatkowymi I instancji i jako takie wydają interpretacje indywidualne dotyczące podatków i opłat samorządowych¹⁰⁴. Również ta tematyka zostanie omówiona dogłębniej w następnym rozdziale.

¹⁰² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹⁰³ *Zmiany w wydawaniu interpretacji indywidualnych od 1 marca 2017*, <http://www.rp.pl/Podatki/302169947-Zmiany-w-wydawaniu-interpretacji-indywidualnych-od-1-marca-2017.html#ap-1>, dostęp: 18.02.2017 r.

¹⁰⁴ *Ibidem*, s. 235.

6. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych a zasada pewności opodatkowania

Powszechnie uznaje się, iż działalność administracji publicznej (a więc również organów podatkowych) powinna podlegać kontroli sądowej. Jak pisze J. Sługocki, „w Europie ukształtowały się w tym względzie dwie odmienne tradycje. Pierwsza, ukształtowana głównie w Wielkiej Brytanii, zakłada sprawowanie kontroli administracji przez sądy powszechne. Druga, najbardziej rozpowszechniona na kontynencie, wiąże się z powołaniem w tym celu odrębnych sądów administracyjnych”¹⁰⁵. W Polsce przyjęty został ów drugi, „kontynentalny” model. Istotne jest to, że sądy administracyjne nie mają bezpośredniego interesu w rozstrzyganej sprawie i jako takie są niezależne – jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny z Łodzi, „nie jest (...) rzeczą sądów dbanie o interesy fiskusa, a jedynie badanie legalności decyzji organów administracji”¹⁰⁶.

Sądownictwo administracyjne, rozstrzygając sprawy podatkowe, nad wyraz często sięga do argumentu z pewności prawa. W przeprowadzonych przez H. Filipczyk badaniach empirycznych, obejmujących okres od 1 lipca 2010 r. do 30 czerwca 2011 r., liczba orzeczeń w których sądy użyły tego argumentu to 1856, z czego w 942 przypadkach był to argument związany z wykładnią prawa¹⁰⁷. Wśród tych 942 rozstrzygnięć znalazło się 299 orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i 643 orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych; jednocześnie wśród tych orzeczeń ogółem 496 było korzystnych dla podatników (52,65%)¹⁰⁸. Na podstawie tych liczb autorka badań wysunęła przypuszczenie, iż odwołanie się do pewności prawa w wykładni przepisów prawa podatkowego koreluje dodatnio z

¹⁰⁵ J. Sługocki, *Prawo administracyjne. Zagadnienia ustrojowe*, Warszawa 2012, s. 420.

¹⁰⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 21 października 2010 r., sygn. I SA/Łd 730/10.

¹⁰⁷ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 221.

¹⁰⁸ *Ibidem*.

wydaniem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika, przytaczając jednocześnie statystki, iż rozstrzygnięcia takie w Wojewódzkich Sądach Administracyjnych ogółem zapadają jedynie w 20–30% spraw¹⁰⁹.

Sądy administracyjne nieraz wprost nawiązują do zasady pewności prawa podatkowego oraz omówionego wcześniej dorobku Trybunału Konstytucyjnego w tej materii – jako przykład można podać następujący fragment WSA z Lublina: „[w] analizowanym zakresie poza sporem jest znaczenie zasady pewności prawa (bezpieczeństwa prawnego), jako kierunkowej dyrektywy wykładni przepisów prawa daniowego (podatkowego). Ponad wszelką wątpliwość, źródłem jej obowiązywania jest konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego wyrażona w przepisie art. 2 ustawy zasadniczej, która jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ma walor zasady normatywnej. Konsekwencją jej obowiązywania jest wywodzona z niej szczegółowa zasada zaufania obywatela do państwa. Funkcjonuje ona zarówno w przestrzeni (płaszczyźnie) stanowienia prawa, jak i jego stosowania, co w sprawie będącej przedmiotem orzekania Sądu, ma podstawowe znaczenie. Była i jest ona przedmiotem wielu ustaleń i wypowiedzi zarówno doktryny prawa, jak i judykatury. Są one zbieżne, wręcz tożsame i wynika z nich, najogólniej rzecz ujmując, że wyrazem zasady zaufania do stanowionego i stosowanego prawa (zasady pewności prawa) jest jego przewidywalność umożliwiająca jego jednolite rozumienie i stosowanie – co ma szczególne znaczenie zwłaszcza w przestrzeni prawa daniowego”¹¹⁰.

Nie da się zlekceważyć również roli wcześniejszego orzecznictwa samych sądów administracyjnych. Choć trafnie zauważa się, iż „wyrok sądu jest jedynie wskazówką interpretacyjną. Nie ma charakteru normatywnego i nie wiąże w innej sprawie niż ta, w której

¹⁰⁹ *Ibidem*, s. 222.

¹¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 9 listopada 2010 r., sygn. I SA/Lu 418/10.

stał się prawomocny”¹¹¹, to „dostrzegana jest potrzeba respektowania wykładni ugruntowanej w orzecznictwie sądowym, w imię jednolitości wykładni prawa”¹¹². Odmienne orzeczenia zapadające w sprawach o zbliżonym stanie faktycznym bądź prawnym są uznawane za zjawisko niepożądane, niesprzyjające umacnianiu zasady równości wobec prawa¹¹³. Nie da się jednak zaprzeczyć, iż „jakkolwiek jednolitość orzecznictwa jest wartością, nie może prowadzić do wydania rozstrzygnięcia sprzecznego z prawem”¹¹⁴. To samo rozumowanie odnosi się też do decyzji wydawanych przez organy podatkowe: „nie ma (...) żadnego przepisu prawa, który zobowiązywałby organ podatkowy do wydania błędnego rozstrzygnięcia tylko dlatego, że w innej sprawie takowe zapadło”¹¹⁵.

W orzecznictwie podkreśla się też związek pomiędzy zasadą pewności opodatkowania a szczególną rolą wykładni językowej (gramatycznej) w prawie podatkowym – w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług NSA uznało, iż „skoro zaś wyniki wykładni gramatycznej są jednoznaczne, niedopuszczalne jest sięganie do pozostałych rodzajów wykładni”¹¹⁶. Podobnie stwierdził WSA z Wrocławia: „jeżeli interpretacja tekstu aktu normatywnego, który jest źródłem wiedzy o prawie, z natury rzeczy ciąży na podatniku, to należy podkreślić znaczenie przekazu językowego. Podatnik nie ma ani obowiązku, ani możliwości poznania intencji ustawodawcy czy celów ustawy, chyba, że te wynikają z treści ustawy”¹¹⁷. Wskazać jednakże należy, iż nie oznacza to stosowania się do rezultatów wykładni

¹¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 20 kwietnia 2011 r., sygn. I SA/Łd 238/11.

¹¹² H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 245.

¹¹³ *Ibidem*, s. 246.

¹¹⁴ *Ibidem*, s. 247.

¹¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 września 2010 r., sygn. III SA/Wa 465/10.

¹¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 kwietnia 2011 r., sygn. I FSK 698/10.

¹¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 8 września 2010 r., sygn. I SA/Wr 668/10.

językowej w sposób całkowicie bezwarunkowy: „odstępstwo od reguły prymatu językowego sensu przepisu dopuszczalne jest wtedy, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi lub do rażącej niesprawiedliwości, sankcjonuje nieracjonalność ustawodawcy, niweczy cel instytucji prawnej, prowadzi do wniosków niedorzecznych lub wynika z błędu legislacyjnego”¹¹⁸. Zdarzają się również orzeczenia w których sądy akceptują odrzucenie wykładni językowej bez odwoływania się wartości konstytucyjnych¹¹⁹ – choć są one niewątpliwie w mniejszości.

Szczególną rolę w zapewnianiu pewności opodatkowania odgrywa Naczelny Sąd Administracyjny. Na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i 3, do kompetencji Naczelnego Sądu Administracyjnego należy podejmowanie uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych; a także podejmowanie uchwał zawierających rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowo-administracyjnej¹²⁰. Z kompetencji tej nie są wyłączone sprawy odnoszące się do prawa podatkowego.

Podsumowując omawianą kwestię wskazać należy, iż sądownictwo administracyjne odgrywa wyjątkowo ważną rolę w realizacji zasady pewności opodatkowania. Sądy, niemające bezpośredniego interesu w rozstrzygnięciu sprawy w określony sposób, chronią użytkowników prawa podatkowego przed działaniami organów podatkowych „zapominających” o zasadzie pewności opodatkowania i mających nieraz tendencję do niesłusznego rozstrzygania spraw na niekorzyść użytkowników prawa podatkowego. W ten sposób urzeczywistniają one nie tylko zasadę pewności opodatkowania, ale i

¹¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lipca 2009 r., sygn. II FSK 496/08.

¹¹⁹ Por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 2350/10.

¹²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity), Dz.U.2016.718 j.t. z późn. zm.

zasadę demokratycznego państwa prawnego, określoną w Konstytucji RP. W związku z tym nadzór sądów administracyjnych nad działalnością organów podatkowych jest nie tylko „po prostu” korzystny, ale wręcz potrzebny i jako taki zasługuje na zdecydowaną aprobatę.

7. Wnioski

Stosowanie prawa podatkowego w teorii powinno realizować omówioną w rozdziale poprzednim zasadę pewności opodatkowania, aczkolwiek praktyka pokazuje, iż do faktycznej realizacji tego postulatu wiele brakuje. Podmioty stosujące prawo – zarówno organy podatkowe, jak i sądy – zmagają się z wieloma nieprecyzyjnymi i niejasnymi przepisami, często reprezentując diametralnie różne ich rozumienie. Wprowadzona niedawno do Ordynacji Podatkowej zasada *in dubio pro tributario* może poprawić nieco sytuację podatników, lecz wiara w to, że jeden przepis jest w stanie naprawić wszystkie bolączki polskiego prawa podatkowego, jest w najlepszym przypadku naiwna.

Szczególna rola w zapewnianiu pewności opodatkowania przypada Ministrowi Finansów – i nie sprowadza się ona jedynie do wydawania interpretacji indywidualnych, a zatem zostanie ona zachowana również po 1.07.2016 r., kiedy to kompetencja do wydawania interpretacji zostanie przekazana dyrektorowi Biura Krajowej Informacji Podatkowej. Znaczenie pozostałych organów podatkowych można określić jako podrzędne.

Kontrolę działalności tychże organów sprawują sądy administracyjne. To one, jako niemające korzyści z określonego rozstrzygnięcia sprawy, stanowią główną gwarancję sprawiedliwego rozstrzygnięcia dla użytkowników prawa podatkowego. Największa odpowiedzialność spoczywa na Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Regulacje prawne odnoszące się do wyżej wymienionych podmiotów składają się na system, który niewątpliwie nie jest idealny,

aczkolwiek ma też pewne zalety. Może on z pewnością stanowić podstawę dla dalszego rozwoju i doskonalenia rozwiązań w tej materii.

Indywidualne interpretacje podatkowe **– charakter prawny uregulowań polskich**

1. Wstęp

Interpretacje indywidualne to instytucja występująca w polskim (i nie tylko) prawie podatkowym, mająca umożliwić osobom narażonym na nieraz bolesne starcia z organami podatkowymi pewność co do charakteru ich praw i obowiązków. Prawo podatkowe swoją złożonością i stopniem skomplikowania wyróżnia się nawet na tle innych części panującego w Rzeczypospolitej Polskiej systemu prawnego, a na dodatek praktycznie każdy żyjący bądź prowadzący tutaj działalność gospodarczą jest skazany na nieuniknione z nim związki.

W rozdziale tym omówiony zostanie charakter prawny instytucji interpretacji indywidualnych w Polsce. Po krótkim przedstawieniu procesu ewolucji ukazane zostaną źródła prawne, a następnie omawiane będą poszczególne aspekty przepisów Ordynacji Podatkowej, odnoszących się do interpretacji indywidualnych.

2. Aspekt ewolucyjny

Prekursor instytucji interpretacji prawa podatkowego pojawił się w Polsce wraz z wejściem w życie Ordynacji Podatkowej, to jest z początkiem roku 1998. Art. 14 § 4 Ordynacji w swoim pierwotnym brzmieniu stanowił, iż „właściwy organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta, jest obowiązany do udzielenia pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa

podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej”¹²¹.

Ówczesny stan był jednak daleki od pożądanego; jak wskazuje K. F. Turzyński, „poza obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz wskazaniem, że zastosowanie się do interpretacji nie może podatnikowi szkodzić, brak było innych uregulowań dotyczących tej instytucji”¹²². Zasada, według której zastosowanie się podatnika do interpretacji nie mogło mu szkodzić, obowiązywała jedynie w odniesieniu do interpretacji ogólnych, aczkolwiek w odniesieniu do interpretacji indywidualnej próbowano ją w orzecznictwie wyprowadzać z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa¹²³. Nie ulega jednak wątpliwości, iż ówczesne przepisy pozostawiały wiele do życzenia.

Znaczące zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2003 roku, kiedy to w art. 14a wprost uregulowano instytucję interpretacji indywidualnych. Co istotne, „wtedy to, w szczególności, bezpośrednio w ustawie uregulowano skutki podatkowe zastosowania się do interpretacji indywidualnej. Wskazano, że owo zastosowanie się „nie może szkodzić” adresatowi, jednak nie zwalnia go z obowiązku zapłaty podatku”¹²⁴. Wadą był brak możliwości zapytania o interpretację odnośnie zdarzeń przyszłych, dopuszczalne były bowiem jedynie interpretacje, w których wnioskodawca przedstawiał stan faktyczny; ponadto, wydawanie interpretacji było rozproszone – zajmowali się tym naczelnicy urzędów skarbowych i celnych, wójtowie, burmistrzowie

¹²¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹²² K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 15.

¹²³ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 16.

¹²⁴ *Ibidem*.

oraz prezydenci miast¹²⁵. Z oczywistych przyczyn trudno było oczekiwać wtedy jednolitości wydawanych interpretacji.

Duże zmiany nastąpiły z początkiem 2005 roku, kiedy to przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych napisano niemal od podstaw; uregulowania te „ukształtowały w nowy sposób postępowanie w sprawie wydania interpretacji (włącznie z trybem odwoławczym) oraz charakter i skutki wydawanego w jego wyniku aktu. Nade wszystko wprowadzały jednak niezwykle daleko idące i niefortunne zmiany zakresu ochrony udzielonej interpretacją”¹²⁶. Wadliwość tych przepisów doprowadziła do krytyki ze strony doktryny oraz Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, iż „potrzebna jest nie tyle fragmentaryczna nowelizacja czy uchylene wybranych przepisów, ile kompleksowa reforma całej instytucji, w tym eliminacja jej obecnego kształtu normatywnego z obrotu prawnego”¹²⁷.

Kolejna wyjątkowo istotna nowelizacja weszła w życie z 1 stycznia 2007 roku. Do najważniejszych zmian, które wtedy wprowadzono, zalicza się: centralizację wydawania interpretacji indywidualnych, wprowadzenie możliwości wystąpienia o interpretacje odnoszące się do zdarzeń przyszłych oraz wprowadzenie precyzyjnych unormowań odnoszących się do skutków zastosowania się do uzyskanej interpretacji¹²⁸. Skonkretyzowane zostały także niektóre kwestie formalne, takie jak „forma wniosku, jego treść oraz procedura wydawania, jak i treść samej interpretacji, która od tego czasu musi określać, czy stanowisko wnioskodawcy uznane jest za prawidłowe czy też nie, oraz zawierać wyczerpujące uzasadnienie takiej oceny”¹²⁹.

Następna ważna reforma weszła w życie z początkiem 2016 roku. Wprowadziła ona szereg zmian o nieraz bardzo istotnym znaczeniu. Na mocy nowego przepisu zawartego w art. 14b § 5a

¹²⁵ K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 16.

¹²⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 16.

¹²⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r., sygn. P 36/05.

¹²⁸ K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 17.

¹²⁹ *Ibidem*.

OrdPod w sytuacji, w której przedstawiony we wniosku stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe, odpowiadające zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej, wydawane jest postanowienie o stwierdzeniu, że w danym wypadku zastosowanie ma owa interpretacja ogólna. Jak zwracano uwagę, zmiana ta uniemożliwi złożenie skargi do sądu administracyjnego w takich sprawach: „nie będzie można zaskarżyć interpretacji indywidualnej, bo nie zostanie ona w ogóle wydana, ani ogólnej, bo na to nie pozwala prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”¹³⁰. Zażalenie możliwe do złożenia jest jedynie na postanowienie o zastosowaniu interpretacji ogólnej, lecz nie na jej merytoryczną treść. Z jednej strony szersze stosowanie tej instytucji z pewnością pomoże ujednoczyć stosowanie prawa podatkowego oraz zmniejszy liczbę powielających się interpretacji indywidualnych, lecz z drugiej strony ograniczy to zakres kontroli sądowej, osłabiając pozycję zainteresowanych uzyskaniem interpretacji.

Z kolei art. 14d § 3 stara się przeciwdziałać negatywnym efektom stanu prawnego, który na wydanie interpretacji daje okres 3 miesiące, lecz jednocześnie milczał wcześniej w kwestii doręczenia – przez co wnioskodawca, pomimo upływu wskazanego w Ordynacji terminu, nie mógł być pewny swojej sytuacji prawnej. Od 2016 roku wnioskodawca może wystąpić z żądaniem poinformowania go o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska, co niewątpliwie jest bardzo korzystną zmianą.

Wprowadzona została także możliwość występowania z tzw. wnioskami wspólnymi oraz możliwość występowania o interpretację dla zamawiających w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych, o czym będzie jeszcze mowa dalej w części pracy poświęconej podmiotom uprawnionym do występowania z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej.

¹³⁰ Ł. Zalewski, *Po nowym roku będzie więcej interpretacji ogólnych*, Gazetaprawna.pl, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/900793,minister-finansow-po-nowym-roku-bedzie-wiecej-interpretacji-ogolnych.html>, dostęp: 8.03.2016 r.

Ponadto ograniczony został zakres spraw, w jakich można uzyskać interpretację. Na mocy art. 14b § 2a „przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych”.

Wyjątkowo istotne zmiany zostały wprowadzone w lipcu 2016 r. w związku z wprowadzeniem do Ordynacji Podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W kontekście interpretacji indywidualnych znalazło to wyraz w nowym art. 14na, wyłączającym ochronę po zastosowaniu się do interpretacji w razie uznania działania danego podmiotu właśnie za unikanie opodatkowania. Szerzej temat ten zostaje omówiony w późniejszej części pracy.

Daleko idąca jest reforma najnowsza, z początków 2017 roku. 1 marca weszła w życie reforma administracji skarbowej, w związku z którą podmiotem odpowiedzialnym za wydawanie interpretacji stał się dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej¹³¹. Szerzej te przepisy omówione będą w dalszej części pracy.

3. Źródła

Podstawowym źródłem odnoszącym się wprost do interpretacji podatkowych jest w Polsce ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja lub OrdPod), przede wszystkim – rozdział 1a tego aktu prawnego (z wyjątkiem artykułu 14a, odnoszącego się do interpretacji ogólnych), czyli konkretnie artykuły od 14b do 14s .

Pierwszy paragraf art. 14b można określić jako główną podstawę tej instytucji, stanowi on bowiem, iż "dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego

¹³¹ *Interpretacje indywidualne od 1 marca już nie od MF*, <http://ey-kompas.pl/interpretacje-indywidualne-1-marca-juz-mf/> , dostęp: 5.02.2017 r.

(interpretację indywidualną)”. Wspomnieć w tym miejscu należy, że - jak stanowi art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej - dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej należy do organów Krajowej Administracji Skarbowej¹³². Kolejne z artykułów zawartych w Ordynacji dotyczą treści interpretacji, terminu na jej wydanie, ewentualnych zmian, opłat, publikacji, innych podmiotów upoważnionych do wydawania interpretacji, skutków zastosowania się do interpretacji, a także – co wyjątkowo istotne – odesłania (w art. 14h) do odpowiedniego stosowania innych przepisów ordynacji.

Z powodu wyżej wskazanego odesłania do interpretacji podatkowych stosuje się również wybrane przepisy działu IV OrdPod. Wspomnieć należy, że w praktyce nie jest to wyliczenie wyczerpujące – chociaż, z uwagi na pewność prawa, powinno takim być. Niestety, na skutek nieuważnych działań ustawodawcy pominięto niektóre przepisy, których stosowanie przy interpretacjach podatkowych jest wręcz konieczne – i choć przepis ten jest stopniowo uzupełniany (kilkukrotnie go nowelizowano), to ciągle brakuje w nim np. zawarcia art. 12 OrdPod, odnoszącego się do obliczania terminów.

Oprócz Ordynacji wymienić należy także wskazać wspomnianą ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, precyzującej status dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jako jednego z organów tejże administracji.

Nie można też zapomnieć o tym, że instytucja indywidualnych interpretacji nie jest osadzona w pustce i jej głównym celem jest zapewnianie pewności dotyczącej przepisów prawa podatkowego. Jako że polski ustawodawca bardzo liberalnie podszedł do zakresu spraw, o jakie można pytać się w interpretacjach, powiązane z tą tematyką mogą być w zasadzie wszystkie przepisy prawa podatkowego (z wyjątkiem przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli

¹³² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U.2016.1947.

skarbowej). Co więcej, w niektórych przypadkach zdarzyć się może konieczność sięgania do innych gałęzi prawa, takich jak na przykład prawo budowlane – gdy „odesłanie do nich zawarte jest w przepisach podatkowych oraz od ich interpretacji jest uzależniona prawidłowa kwalifikacja stanu prawnopodatkowego wnioskodawcy”¹³³.

4. Informacje ogólne

4.1. Forma prawna interpretacji indywidualnych

Interpretacja indywidualna – co zostało już wspomniane wcześniej – nie jest ani decyzją, ani też postanowieniem; nie da się jednak zaprzeczyć, iż posiada ona cechy przybliżające je do tych form działania administracji publicznej.

Wcześniej – to jest między 1.01.2005 r. a 30.06.2007 r., jak zostało już wspomniane, interpretacje indywidualne miały formę postanowienia. Stan ten został jednak zmieniony, a o tym, że nie było to dziełem przypadku, świadczy jednocześnie wprowadzona wówczas zmiana do ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.), w której do art. 3 § 2 („Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na...”) dodano punkt 4a, wskazujący na „pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach” – obok, między innymi, decyzji administracyjnych (punkt 1) czy też postanowień (punkt 2)¹³⁴.

Nie do zaakceptowania byłby również pogląd, według którego próbowano by uznać interpretacje indywidualne za źródło prawa powszechnie obowiązującego¹³⁵. Nie jest ona zawarta w art. 87

¹³³ K. Han, *Obowiązek organu wydającego interpretację do interpretowania przepisów spoza prawa podatkowego*, ius.focus, lipiec 2015.

¹³⁴ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity), Dz.U.2012.270 j.t. z późn. zm.

¹³⁵ H. Izdebski (w rozmowie z P. Szymaniakiem), *Konstytucja nie zna takiego źródła prawa, jak ministerialne interpretacje*,

Konstytucji RP, który przedstawia zamknięty katalog takich źródeł prawa.

Podobne wnioski można wyprowadzić z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przykładowo, w wyroku z 2011 roku stwierdził on wprost, iż „interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi swoistą formę i wynik działania administracji podatkowej, której nie można utożsamiać z czynnością materialno – techniczną, ani też z indywidualnym aktem administracyjnym”¹³⁶. Z kolei w innym rozstrzygnięciu NSA uznał, iż „rozstrzygnięcie zawierające interpretację prawa podatkowego (...) nie jest rozstrzygnięciem władczym. Nie ma także charakteru stosowania prawa”¹³⁷.

W związku z powyższym, obecnie „przepisy nie przewidują dla interpretacji indywidualnych żadnej ze znanych form prawnych działania administracji publicznej”¹³⁸, a tym samym można je określić jako akty *sui generis*.

4.2. Podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o interpretację indywidualną

Ordynacja Podatkowa określa, że interpretacje indywidualne wydaje się „na wniosek zainteresowanego (...) w jego indywidualnej sprawie”. Jest to podejście niewątpliwie szerokie. Tak ogólne określenie, obowiązujące od 1 lipca 2007 roku, nie jest przypadkowe – do tego czasu Ordynacja jako kategorie upoważnionych wskazywała na „podatników, płatników lub inkasentów”. Do wad ówczesnego rozwiązania zaliczano między innymi uniemożliwienie otrzymania

<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/894126,konstytucja-nie-zna-takiego-zrodla-prawa-jak-ministerialne-interpretacje.html>, dostęp: 8.11.2015 r.

¹³⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1242/10.

¹³⁷ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2015 r., sygn. II FSK 769/15.

¹³⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 123.

interpretacji przez podmioty, które statusu podatnika, płatnika bądź inkasenta jeszcze nie posiadały, a także przez podmioty niebędące podatnikami zarejestrowanymi w Polsce (podczas gdy niektóre regulacje podatkowe do takich właśnie podmiotów były adresowane)¹³⁹.

Bardzo trafną analizę przyczyn użycia pojęcia „zainteresowany” przedstawił Konrad Filip Turzyński: „wprowadzenie owego odrębnego pojęcia miało służyć zapewnieniu dostępu do interpretacji indywidualnych jak najszerszemu kręgowi podmiotów, szczególnie zaś tych szukających odpowiedzi na zgłoszone przez siebie wątpliwości dotyczące zdarzeń przyszłych. Taka konstrukcja przepisów interpretacyjnych sprawia, iż niezależnie od aktualnego statusu wnioskodawcy jako podatnika, płatnika czy inkasenta, może on uzyskać informację o skutkach podatkowych planowanej transakcji, w ramach której może wejść w jedną z prawnopodatkowych ról przewidzianych przez ustawodawcę. Co więcej, dzięki obecnej konstrukcji przepisów sytuacja prawnopodatkowa opisana we wniosku o interpretację może dotyczyć wyjątkowo nawet podmiotów innych niż wnioskodawca/zainteresowany. Na mocy art. 14n § 1 Ordynacji zainteresowanym, który złoży wniosek o uzyskanie interpretacji indywidualnej, mogą być także osoby planujące zawiązanie spółki, a także podmioty planujące otwarcie oddziału czy przedstawicielstwa”¹⁴⁰.

Nie należy jednak zapominać, że Ordynacja wymaga również, aby wnioskodawca składał zapytanie „w indywidualnej sprawie”. Wyklucza to występowanie o interpretację przez osoby trzecie, na przykład adwokatów, radców prawnych bądź doradców podatkowych (chcących uzyskać interpretację w sprawie swojego klienta)¹⁴¹ bądź też osobę, „na której sytuację ekonomiczną czy faktyczną mogłaby

¹³⁹ M. Przewoźnik-Kurzyca, T. Rolewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, [w:] Monitor Podatkowy, Warszawa 5/2007, s. 23.

¹⁴⁰ K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 50.

¹⁴¹ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa...*, s. 38.

oddziaływać sytuacja podatnika”¹⁴². Wyklucza się również przyznanie legitymacji do wystąpienia z wnioskiem podmiotom takim jak organizacje społeczne, Prokurator Generalny czy też Rzecznik Praw Obywatelskich¹⁴³.

Z początkiem roku 2016 weszła w życie reforma Ordynacji, która – między innymi – rozszerzyła i skonkretyzowała katalog podmiotów, dla których możliwe jest uzyskanie interpretacji indywidualnej. Na mocy art. 14n § 1 pkt 1a ochrona będzie również przysługiwać w przypadku 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 grupy, w zakresie działalności tej podatkowej grupy kapitałowej.

Jak podkreślają T. Janicki oraz W. Morawski, „zmianę tę należy oceniać jako pozytywną. Skoro podatkowa grupa kapitałowa ma możliwość funkcjonowania jako samodzielny podatnik, to nie było żadnego powodu, dla którego prawo do uzyskania interpretacji indywidualnej miałyby być ograniczone do momentu od formalnego powstania grupy”¹⁴⁴. Autorzy podkreślili jednak powstające na tym gruncie wątpliwości praktyczne, przede wszystkim odnośnie tego, czy wszystkie spółki planujące zawiązanie grupy kapitałowej mają mieć prawo do wystąpienia z wnioskiem o interpretację, czy też tylko ta, która ma w przyszłości grupę reprezentować. W chwili obecnej za wcześnie jest na rozstrzygnięcie, który wariant przeważy w orzecznictwie i doktrynie, aczkolwiek spodziewać się można sporów na tym tle.

Inną zmianą wprowadzoną w tej samej nowelizacji jest instytucja wniosku wspólnego, możliwego na mocy nowego artykułu

¹⁴² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 79.

¹⁴³ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 38.

¹⁴⁴ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Przegląd Podatkowy* 11/2015, s. 29.

14r. Paragraf pierwszy tego artykułu stanowi, iż „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)”,¹⁴⁵. Dalej uregulowane zostało, iż „zainteresowani wskazują we wniosku wspólnym jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie (...)”, a także, że „interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia”. Nie ulega wątpliwości, iż celem wprowadzenia tego przepisu było zmniejszenie liczby wniosków o interpretację dotyczących tej samej sytuacji faktycznej, w której interes miała większa liczba podmiotów. W związku z tym przepis ten zasługuje na aprobatę, choć również w jego przypadku zwraca się także uwagę na niezbyt trafne sformułowania i możliwe wątpliwości interpretacyjne¹⁴⁶. Jak się okazało, już w pierwszym roku funkcjonowania tej regulacji zyskała ona znacząco popularność - wydano bowiem niemalże 600 interpretacji w takich sprawach (na ponad 800 wniosków)¹⁴⁷.

Oprócz wyżej wskazanych, przytoczona nowelizacja dodała również art. 14s, zgodnie z którym z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić także zamawiający w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych, „w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym”. Dodanie tego przepisu zdaje się być efektem między innymi wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego I FSK 861/12¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹⁴⁶ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany ...*, s. 30.

¹⁴⁷ M. Maj, *Interpretacje wspólne: Po interpretację lepiej razem niż osobno*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301269873-Interpretacje-wspolne-Po-interpretacje-lepiej-razem-niz-osobno.html?template=restricted>, dostęp: 9.02.2017 r.

¹⁴⁸ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany ...*, s. 31.

Należy podkreślić, że wprowadzone w 2016 roku zmiany nie zmieniają podstawowego założenia, zgodnie z którym o interpretację może wystąpić „zainteresowany w indywidualnej sprawie”. Jest to jedynie uznanie przez ustawodawcę faktu istnienia sytuacji, w której zainteresowanych może być wielu oraz chęci ograniczenia liczby wydawanych niepotrzebnie interpretacji.

4.3. Forma i treść wniosku

Wniosek inicjuje postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej – interpretacje te nigdy nie są wydawane z urzędu. Jego znaczenie nie sprowadza się jednak zaledwie do tej roli – wniosek określa również problematykę, mającą być przedmiotem tej interpretacji, może też zawierać informacje na temat stanu faktycznego, które nie są przedmiotem postępowania sprawdzającego ze strony organu, albo opis ewentualnej sytuacji przyszłej. Śmiało można zatem stwierdzić, że wniosek jest absolutnie kluczowym elementem w procesie wydawania interpretacji indywidualnej.

Na podstawie art. 14h ordynacji podatkowej zastosowanie przy wnioskach o interpretację indywidualną ma art. 168 ordynacji, odnoszący się do form podań i wniosków. Minimalna zawartość wniosku to: treść żądania, wskazanie osoby, od której wniosek pochodzi, jej adresu, a ponadto – co jest już specyfiką wyłącznie interpretacji (na podstawie art. 14b § 3 oraz § 4): "wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego" oraz oświadczenie składane "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, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa

nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego".

Zgodnie z art. 14b § 7 wniosek o interpretację składa się w oparciu o wzór określony w rozporządzeniu przez Ministra Finansów. Podkreślić można, że wzór określony przez Ministra nie ma zastosowania do tzw. interpretacji „samorządowych” - tj. wydawanych, na podstawie art. 14j § 1, przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.

We wniosku, zgodnie z art. 14b § 3, zainteresowany zobowiązany 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”. O tym, jak rozumieć ten przepis, wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny: „wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny, o którym mowa w art. 14 b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...) to taki, na podstawie którego można w sposób pewny i nie uzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie (...) wyczerpująco przedstawione stanowisko wnioskodawcy, o którym mowa w art. 14 b § 3 O.p., powinno wskazywać przepisy prawa, mogące stanowić postawę dochodzonej interpretacji, oraz ocenę ich znaczenia dla wyczerpująco przedstawionego we wniosku stanu faktycznego”¹⁴⁹.

Opis, o którym mowa, nie może być generalny i abstrakcyjny. W razie zaistnienia takiej sytuacji nie dojdzie do spełnienia wymagań stojących przed wnioskiem, co trafnie przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny z Gdańska: „Interpretacja indywidualna nie może stanowić wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do hipotetycznych, ogólnie przedstawionych wariantów zdarzeń

¹⁴⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. II FSK 944/10.

przyszłych, uniemożliwiających jednoznaczne określenie niezbędnych elementów konstrukcyjnych podatku – w szczególności przedmiotu opodatkowania”¹⁵⁰.

Wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego jest istotne zwłaszcza dlatego, że „organy podatkowe nie są uprawnione do ustalania i dowodowego weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji prawa podatkowego ani też do udzielania jej w obszarze regulacji prawnych nie przedstawionych w stanowisku wnioskodawcy odnośnie podatkowej kwalifikacji danego stanu faktycznego”¹⁵¹. Co więcej, brak odpowiednio sformułowanego stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego oraz odpowiedniego do nich pytania może być przyczyną odmowy wydania interpretacji - potwierdzone to zostało wyrokiem NSA: „specyfika postępowania w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej polega m.in. na tym, że organ podatkowy "porusza się" niejako tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko). (...) Brak wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego (rozumianego jako zaistniały stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe), stanowiącego podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej, oznacza, że nie można zasadnie oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania”¹⁵².

Odpowiednie, jak najbardziej zgodne ze stanem obecnym bądź przyszłym opisanie sytuacji leży przede wszystkim w interesie samego zainteresowanego, gdyż w razie odkrycia rozbieżności pomiędzy opisem zawartym we wniosku a rzeczywistością ochrona

¹⁵⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Gd 307/14.

¹⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07.

¹⁵² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2016 r., sygn. I FSK 1195/16.

gwarantowana przez interpretację może nie przysługiwać. Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się także w tej sprawie: „jeżeli w toku postępowania podatkowego organy podatkowe ustalą stan faktyczny opodatkowania w sposób mający znaczenie prawne odmienny od tego, który stanowił stan faktyczny udzielonej uprzednio interpretacji prawa podatkowego, interpretacja ta, z powodu i w zakresie różnicy wymienionych stanów faktycznych, nie będzie uzasadniała ochrony prawnej na podstawie art. 14 c (...)”¹⁵³.

Z kolei stanowisko własne wnioskodawcy opisać można jako „prawną kwalifikację przedstawionego (zaistniałego lub przyszłego) stanu faktycznego, w obszarze którego będzie się toczyć postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej”¹⁵⁴. Nie jest wystarczające jedynie wskazanie swoich wątpliwości, gdyż organ interpretacyjny ma ocenić słuszność stanowiska wnioskodawcy, a nie oceniać przedstawione przez niego niejasności¹⁵⁵. Nie jest jednak konieczne przedstawienie uzasadnienie danego stanowiska¹⁵⁶. Pogląd taki zyskał również aprobatę judykatury, czego przykładem jest orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Warszawy: „z wnioskami o wydanie interpretacji mogą występować osoby, które nie znają prawa podatkowego, celem zaś wprowadzenia instytucji interpretacji indywidualnych było, między innymi, umożliwienie takim osobom uzyskania informacji w przedmiocie treści i znaczenia przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w określonym stanie faktycznym i uchronienie ich przed ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami ich nieznamość. Zarówno zatem ze względu na treść powołanego przepisu, jak i na cel instytucji prawnej, z którą jest związana zawarta w

¹⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. II FSK 391/08.

¹⁵⁴ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 128.

¹⁵⁵ C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 161.

¹⁵⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 53.

nim regulacja, nie można wymagać, aby wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko w sprawie w sposób szczegółowy i poparty wywodem prawnym. Sposób wyrażania tego stanowiska może być różny, zależnie od tego, jakich okoliczności dotyczy stan faktyczny, jaki jest stopień jego skomplikowania, jak dużo problemów prawnopodatkowych zgłasza w związku z nim wnioskodawca. Istotne jest, aby z treści całego wniosku można było wywieść, jaki jest jego pogląd prawny co do problemu lub poszczególnych problemów prawnopodatkowych, których rozwiązania oczekuje on od organu”¹⁵⁷.

Możliwe jest zaistnienie sytuacji, w której podane przez wnioskodawcę przepisy, będące podstawą jego stanowiska, nie będą w istocie odpowiadać przepisom, które w danej sytuacji powinny zostać zastosowane. W opinii autora słuszny jest pogląd H. Filipczyk, według której nie jest to wadą uniemożliwiającą rozpoznanie wniosku, ani nawet nie jest podstawą do wezwania go do uzupełnienia wniosku¹⁵⁸. Trzeba jednak uznać, że nie jest to opinia powszechnie aprobowana – inaczej twierdzi na przykład J. Brolik: „niewystarczające, np. niepełne, nieprecyzyjne wskazanie przepisów prawa tworzących podstawę oceny prawnej wnioskodawcy może stanowić uzasadniony powód jej negatywnej oceny przez organ podatkowy”¹⁵⁹; podobnie orzekł też Naczelny Sąd Administracyjny: „wyczerpująco przedstawione stanowisko wnioskodawcy, o którym mowa w art. 14 b § 3 O.p., powinno wskazywać przepisy prawa, mogące stanowić postawę dochodzonej interpretacji, oraz ocenę ich znaczenia dla wyczerpująco przedstawionego we wniosku stanu faktycznego”¹⁶⁰. W opinii autora jest to podejście nieprawidłowe oraz w istotny sposób mogące utrudnić

¹⁵⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 września 2009 r., sygn. III SA/Wa 702/09.

¹⁵⁸ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 54.

¹⁵⁹ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 79.

¹⁶⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. II FSK 944/10.

uzyskanie interpretacji osobom niedysponującym szeroką wiedzą prawniczą.

Oprócz wyżej wymienionych elementów, wnioskujący o wydanie interpretacji musi jeszcze spełnić dwa warunki o technicznym charakterze. Po pierwsze jest to złożenie oświadczenia o braku kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego w tym samym zakresie – jest to o tyle istotne, że fakt istnienia takiej kontroli bądź postępowania, wyklucza wydanie interpretacji. Złożenie fałszywego oświadczenia w tej kwestii podlega odpowiedzialności karnej. Drugim warunkiem jest złożenie opłaty, która zostanie jeszcze omówiona w dalszej części pracy.

4.4. Wydawanie interpretacji

4.4.1. Podmiot wydające interpretacje indywidualne

Do lutego 2017 roku podmiotem wydającym interpretacje indywidualne, zgodnie z przepisami ordynacji, był Minister Finansów. W praktyce jednak interpretacje były opracowywane i wydawane przez podległe Ministrowi organy, co było możliwe dzięki uchylonemu z dniem 1 marca 2017 r. art. 14b ust. 6 OrdPod, zgodnie z którym Minister miał możliwość, 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. Konstrukcja tego przepisu mogła dziwić. Jako uzasadnienie dla możliwości delegowania kompetencji do wydawania interpretacji wskazano bowiem w nim dążenie do zapewnienia jednolitości wydawanych interpretacji – podczas gdy zwiększanie upoważnionych do tego organów ma efekty wprost przeciwne. W efekcie do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

byli dyrektorowie pięciu Izb Skarbowych: w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu, Łodzi i Warszawie.

Nie był to jednak koniec komplikacji. Wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej nie składało się bowiem do głównych siedzib upoważnionych organów, lecz do właściwych Biur Krajowej Informacji Podatkowej. Co więcej, zlokalizowane były one w innych miastach – i tak, dla Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy właściwie Biuro znajdowało się w Toruniu, dla Dyrektora z Katowic w Bielsku–Białej, dla Dyrektora z Łodzi w Piotrkowie Trybunalskim, dla Dyrektora z Poznania w Lesznie, a dla Dyrektora z Warszawy w Płocku¹⁶¹. Wyraźnie jednak trzeba zaznaczyć, że wszystkie przytoczone kwestie techniczne nie wpływały na fakt, że oficjalnym autorem był zawsze właściwy Dyrektor Izby Skarbowej, który wydawał interpretację w imieniu Ministra Finansów.

Stan ten został zmieniony w związku z reformą administracji skarbowej i połączeniem administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej w jedną strukturę – Krajową Administrację Skarbową¹⁶². Zgodnie z art. 22 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, do jej zadań należy, między innymi, prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego¹⁶³. Odpowiednie zmiany musiały w związku z tym zostać wprowadzone do Ordynacji Podatkowej – zgodnie ze znowelizowanym art. 14b § 1, na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego

¹⁶¹ *Interpretacje indywidualne - informacje praktyczne*, <http://www.mf.gov.pl/administracja-podatkowa/dzialalnosc/interpretacje-podatkowe/interpretacje-indywidualne;jsessionid=65DBB3D465372F14B682B7F46D49282B>, dostęp: 2.11.2015 r.

¹⁶² *Krajowa Administracja Skarbowa. Co trzeba wiedzieć*, http://www.mf.gov.pl/administracja-podatkowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UW1/content/id/5888899, dostęp: 9.02.2017 r.

¹⁶³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. 2016.1947.

(interpretację indywidualną) już nie Minister Finansów, a dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej¹⁶⁴. Uchylone zostały też przepisy pozwalające na upoważnienie podległych organów do wydawania interpretacji.

4.4.2. Charakter prawny procedury wydawania interpretacji

Wydawanie interpretacji indywidualnych jest jedną z wielu procedur podatkowych, która nie ma charakteru jurysdykcyjnego, bowiem rezultatem danego postępowania nie jest wydanie aktu administracyjnego, lecz kwalifikacja prawna określonej sytuacji. Co więcej, procedura wydawania interpretacji nie jest postępowaniem podatkowym w rozumieniu działu IV ordynacji¹⁶⁵.

W związku z powyższym podstaw procedury wydawania interpretacji indywidualnych należy doszukiwać się w artykułach 14b–14s OrdPod, a przepisy działu IV OrdPod stosuje się jedynie odpowiednio na podstawie art. 14h. Całość ta tworzy odrębny rodzaj procedury podatkowej.

5. Treść interpretacji indywidualnej

Jak ujęła to Hanna Filipczyk – „w praktyce interpretacje indywidualne, jako akt (dokument), typowo zawierają: oznaczenie organu interpretacyjnego, datę wydania, oznaczenie wnioskodawcy, powołanie podstawy prawnej, przytoczenie treści wniosku, swoiste ‘rozstrzygnięcie’ – osnowę, tj. stwierdzenie, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe, czy też nie, uzasadnienie stanowiska organu interpretacyjnego, pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego oraz podpis osoby upoważnionej (...) jak podkreśla się w orzecznictwie, przyjęta przez organ forma interpretacji,

¹⁶⁴ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U.2016.1948.

¹⁶⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 126.

nawiązująca do konstrukcji decyzji (postanowienia), jest nieistotna z punktu widzenia znaczenia poszczególnych elementów interpretacji”¹⁶⁶.

Za najistotniejszy fragment interpretacji może być uznana ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z jej uzasadnieniem (od którego można odstąpić w razie uznania stanowiska wnioskodawcy za w pełni prawidłowe). W ocenie organ stwierdza, czy stanowisko to należy uznać za słuszne, czy nie. Samo to stwierdzenie jest jednak – z wyjątkiem wspomnianego wyżej przypadku – niewystarczające i konieczne jest również uzasadnienie, dlaczego organ przyjął taki, a nie inny pogląd. Co więcej, w razie negatywnego ustosunkowania się do stanowiska wnioskodawcy, organ zobowiązany jest do przedstawienia stanowiska prawidłowego.

Wyżej omówione wymagania nie pozostają niezrealizowane w praktyce: „sądy administracyjne poważnie traktują wady uzasadnienia interpretacji indywidualnej – jak się wydaje, znacznie poważniej niż to jest w przypadku decyzji podatkowych”¹⁶⁷. Przytoczyć można ponadto fragment orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 15 września 2009 r. (sygn. I SA/Gd 412/09): „stanowisko organu, co do oceny stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę musi być precyzyjne i jednoznaczne, szczególnie w sytuacji, gdy stan faktyczny został przez podatnika przedstawiony w sposób wyczerpujący, nie wymagający uzupełnienia, co ma miejsce w tej sprawie. Skoro od indywidualnej interpretacji wymaga się sformułowania oceny co do stanowiska podatnika wraz z uzasadnieniem prawnym, to uzasadnienie prawne należy uznać za najistotniejszy element wydanej interpretacji. Jakkolwiek bowiem interpretacja nie jest wiążąca dla zainteresowanego, to jednak nie jest ona irrelevantna dla określenia jego sytuacji prawnej”.

Pamiętać jednak należy, że interpretacja indywidualna jest aktem wydawanym w konkretnym celu i nie może być traktowana jako

¹⁶⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 80.

¹⁶⁷ *Ibidem*, s. 83.

instrument do dowolnego rozwiewania jakichkolwiek wątpliwości: „przepis art. 14c § 1 (...) nie posługuje się pojęciem "pełnej oceny", co oznacza, że organ podatkowy nie ma obowiązku odnoszenia się w sposób szczegółowy do wszystkich argumentów strony zawartych we wniosku. Interpretacja podatkowa ma bowiem dokonać ocenę stanowiska wnioskodawcy - nie zaś jego wątpliwości, nie może też spełniać funkcji opinii prawnej czy porady prawnej wydawanej na potrzeby podatnika”¹⁶⁸.

Kolejnym istotnym elementem interpretacji jest pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, przewidziane przez art. 14c § 3 OrdPod. Jak podkreśla H. Dzwonkowski, „pouczenie w sprawie skargi do sądu powinno być pełne. Oznacza to, że powinno zawierać nie tylko informację o prawie wniesienia skargi do sądu, lecz również wskazywać, że przed wniesieniem skargi należy wezwać organ, który wydał interpretację do usunięcia naruszenia prawa w terminie 14 dni. Brak takiego wezwania skutkuje niedopuszczalnością skargi. Zatem pouczenie w tej sprawie stanowi bardzo ważny element procesowy. Niepełne albo błędne pouczenie w sprawie wniesienia skargi do sądu nie powinno zainteresowanemu szkodzić. Przepisy regulujące interpretację nie zawierają niestety bezpośredniego odesłania do art. 214 OrdPod przewidującego, że błędne pouczenie nie może szkodzić stronie. Jednak należy tu stosować bezpośrednio zasadę z art. 121 § 1 OrdPod, która zawiera zasadę zaufania do organów podatkowych. Brak pouczenia w treści pisma zawierającego interpretację należy traktować jako prowadzenie postępowania w sposób naruszający zaufanie do organów podatkowych”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2016 r., sygn. II FSK 167/14.

¹⁶⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 138.

6. Termin oraz późniejsza zmiana interpretacji indywidualnej

Informacje zawarte w tym podrozdziale jedynie pobieżnie odnoszą się do tej tematyki, gdyż omówiona zostanie ona szczegółowo w następnym rozdziale.

Interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku – tak stanowi art. 14d OrdPod. W razie niedotrzymania tego terminu przyjmuje się wydanie tzw. interpretacji milczącej, będącej szczególną formą interpretacji indywidualnej. Do okresu 3 miesięcy nie wlicza się jednak „terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4” – czyli „terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu”. W praktyce najczęstsze zastosowanie ma zawieszenie postępowania, gdy zachodzi konieczność uzupełnienia wniosku przez osobę składającą. Pamiętać ponadto należy, że „wydanie przez organ w terminie, o którym mowa w art. 14d Ordynacji podatkowej, postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia, powoduje, że skutki niewydania interpretacji indywidualnej określone w art. 14o Ordynacji podatkowej nie nastąpią”¹⁷⁰.

Wydana interpretacja podatkowa nie posiada cechy niewzruszalności i może zostać zmieniona – odnosi się do tego art. 14e OrdPod. Wskazuje on, że interpretację może z urzędu zmienić szef Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości; zawiadomienie w tej sprawie doręcza się podmiotowi, któremu wydana została dana interpretacja. Ponadto dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu: zmienić interpretację

¹⁷⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. I SA/Kr 2062/13.

indywidualną na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa; stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym; uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a; zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu (art. 14b § 5a odnosi się do postanowień o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna)¹⁷¹.

7. Opłata od wniosku

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, zgodnie z art. 14f § 1 OrdPod, podlega opłacie w wysokości 40 zł, co trudno ocenić jako kwotę wygórowaną – dzięki temu instytucja interpretacji indywidualnych jest dostępna dla możliwie szerokiego grona zainteresowanych. Stan ten należy ocenić pozytywnie – ewentualne ustanowienie wysokości opłaty w sposób, który byłby dla niektórych zainteresowanych wystąpieniem z wnioskiem o interpretację uciążliwy bądź nawet niemożliwy do spełnienia, byłby w gruncie rzeczy ograniczeniem prawa do interpretacji o charakterze dyskryminacyjnym.

Opłatę od wniosku należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku¹⁷². Od 2009 roku w razie stwierdzenia braku opłaty, na podstawie odesłania do przepisów działu IV OrdPod, „właściwy organ powinien wezwać zainteresowanego do uiszczenia opłat w terminie 7 dni, z pouczeniem o skutkach niewypełnienia tego wezwania”¹⁷³. W razie niewypełnienia obowiązku wniesienia opłaty

¹⁷¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹⁷² H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 56.

¹⁷³ A. Kabat [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 158.

nawet po wezwaniu, właściwy organ pozostawia wniosek bez rozpatrzenia.

Istotny jest paragraf 2 wspomnianego artykułu, który wskazuje, iż w sytuacji, w której w jednym wniosku o wydanie interpretacji zawarto różne stany faktyczne bądź zdarzenia przyszłe, opłatę pobiera się od każdego przedstawionego stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego. Również to rozwiązanie zasługuje na aprobatę, gdyż przy jego braku możliwe byłoby nadużywanie przysługującego prawa przez niektórych wnioskodawców poprzez zawieranie w jednym wniosku licznych, niepowiązanych z sobą zapytań, co skutkowałoby otrzymaniem *de facto* wielu interpretacji przy uniknięciu opłacania w ten sposób kolejnych opłat.

Zgodnie z paragrafem 3, opłata od wniosku stanowi dochód budżetu państwa. Jedyne wyjątek przewiduje art. 14j – w sytuacji, gdy interpretację wydaje organ samorządu terytorialnego, opłata stanowi dochód budżetu danej jednostki samorządowej.

Nowelizacją, która weszła w życie z początkiem 2009 roku, dodano art. 2a, zgodnie z którym „zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji”, a wraz z początkiem roku 2016 dodano także art. 2b, precyzujący, kiedy ów zwrot jest możliwy – w razie wycofania wniosku (w całości bądź części) oraz gdy opłatę uiszczono w kwocie wyższej niż wymagana.

W przypadku wniosku wspólnego, opłata wynosi iloczyn kwoty podstawowej oraz liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku (art. 14r § 4).

8. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia oraz odmowa wydania interpretacji

Wniosek, który nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 (to jest nie zawiera „wyczerpującego przedstawienia zaistniałego

stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego” oraz „przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego”) lub innych wymogów określonych przepisami prawa, pozostawiany jest bez rozpatrzenia na mocy art. 14g¹⁷⁴.

Warto nadmienić, iż art. 14g nie można stosować uznaniowo; organ nie może zachować się „nadgorliwie”, żądając od wnioskodawcy informacji, które nie są potrzebne do rozstrzygnięcia otrzymanego zapytania i w razie braku ich udzielenia zdecydować o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Potwierdza to orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Łodzi: „w ocenie sądu związek pomiędzy normą prawa podatkowego, która ma być ‘zastosowana’ wyznacza w istocie zakres niezbędnych (‘wyczerpujących’) danych jakie we wniosku o udzielenie interpretacji obowiązany jest zawrzeć zainteresowany. Jeśli tylko opis stanu faktycznego (lub zdarzenia przyszłego) pozwala na ocenę prawidłowości stanowiska pytającego, w kontekście normy prawa, która będzie stanowiła podstawę owej oceny, organ podatkowy nie powinien wzywać strony w trybie art. 14 h, w związku z art.169 § 1 OP do uzupełniania braków wniosku, a w razie ich nieuzupełnienia stosować przepis art.14 g § 1 OP. Działanie takie bowiem jest sprzeczne z prawem”¹⁷⁵.

Błędne byłoby również pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia w sytuacji, w której wnioskodawca zawarł we wniosku większą liczbę stanów faktycznych (bądź opisów zdarzeń przeszłych), a nie wniósł odpowiedniej sumy opłat. Wówczas bowiem „jego uchybienie jest ewidentne, jednakże tylko w odniesieniu do jednego z tych stanów, ponieważ wniesiono opłatę w wysokości wymaganej dla jednego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Nie można więc przyjąć, że

¹⁷⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹⁷⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Łd 622/15.

organ pozostawia cały wniosek bez rozpatrzenia. Powinien zatem i w tej sytuacji wezwać wnioskodawcę do uiszczenia w wymaganej wysokości oraz poinformować go, że w przeciwnym wypadku organ oceni jego stanowisko tylko do jednego z podanych stanów bądź zdarzeń przysługujących¹⁷⁶.

Jako że o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia rozstrzyga się w formie postanowienia, stosuje się do niego odpowiednio przepisy działu IV rozdziału 14 i rozdziału 16 (czyli przepisy o postanowieniach i zażaleniach), a na owe postanowienie służy zażalenie¹⁷⁷. W związku z tym, „treść postanowienia powinna odpowiadać wymaganiom stawianym przed postanowieniami w art. 217 o.p. Postanowienie, od którego służy zażalenie, wydaje się i doręcza na piśmie (art. 218)”¹⁷⁸.

Przedmiotem pewnych wątpliwości jest to, czy postanowienie (po rozpatrzeniu zażalenia) może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego¹⁷⁹. Należy jednak przyjąć, iż prawo takie przysługuje¹⁸⁰.

Od 15 lipca 2016 r., w związku z art. 14b § 5b, organ może nie wydać interpretacji, jeśli w danej sprawie może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁸¹. Jak przeczytać można w Gazecie Prawnej, „niestety dyrektorzy izb skarbowych odmawiają wydania interpretacji bardzo często i to w podstawowych sprawach – mówi Marek Kolibski, radca prawny, doradca podatkowy i partner w KNDP. Jak dodaje prof. Adam Mariański, doradca podatkowy, adwokat i partner w Mariański Group, zauważalna niepokojąca tendencja odmawiania wydania interpretacji indywidualnych nie dotyczy jakiegos

¹⁷⁶ C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja...*, s. 200.

¹⁷⁷ *Ibidem*.

¹⁷⁸ *Ibidem*.

¹⁷⁹ A. Kabat, [w:] *Ordynacja...*, s. 159.

¹⁸⁰ C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja...*, s. 202.

¹⁸¹ E. Ciecchanowska, Ł. Zaleski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: Fiskus zbyt chętnie odmawia wydania interpretacji*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1017097,klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-interpretacje-fiskus.html>, dostęp: 9.02.2017 r.

określonego katalogu spraw, dlatego brak jest możliwości jednoznacznego wskazania sytuacji, w których podatnik może spodziewać się takiej decyzji organu. – Wynika to z tego, że wprowadzone do ordynacji podatkowej przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania posługują się pojęciami nieostrymi. Dają więc organowi możliwość zakwestionowania zasadności praktycznie każdej czynności, w przypadku, gdy prowadzić może ona do osiągnięcia korzyści podatkowej – mówi profesor¹⁸².

O tej samej sprawie pisała Rzeczpospolita: „opisane czynności mogą służyć do unikania opodatkowania – dowiadują się przedsiębiorcy, którzy składają wnioski o interpretacje. Fiskus powołuje się na obowiązującą od 15 lipca klauzulę obejścia prawa (pozwalającą kwestionować korzystne podatkowo transakcje), odmawia interpretacji i sugeruje wystąpienie o opinię zabezpieczającą. – Powód jest prosty, skarbowka woli wydawać opinie za 20 tys. zł niż interpretacje za 40 zł – mówi adwokat Piotr Świniarski. – Klauzula stała się furtką do odmowy wydawania interpretacji – dodaje Przemysław Ruchlicki, ekspert Krajowej Izby Gospodarczej. – Obawiam się, że przy takim podejściu fiskusa odejdą one niedługo do lamusa. Przecież większość wnioskujących występuje o nie po to, aby się dowiedzieć, czy może zapłacić mniejszy podatek¹⁸³.

Zjawisko to jest z pewnością niepokojące i zgodzić się należy z opiniami, że przytoczony przepis przyczynić się może do daleko idącego zmniejszenia znaczenia interpretacji indywidualnych. Szerzej kwestia wad art.14na i konieczności jego uchylecia została omówiona w rozdziale IV.

¹⁸² *Ibidem*.

¹⁸³ P. Wojtasik, *Dlaczego skarbowka odmawia firmom interpretacji podatkowych*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311039867-Dlaczego-skarbowka-odmawia-firmom-interpretacji-podatkowych.html?template=restricted>, dostęp: 9.02.2017 r.

9. Wyłączenie zastosowania przepisów o ochronie

W 2016 r. wprowadzony został art. 14na, zgodnie z którym „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. 14k-14n zawierają uregulowania odnoszące się do ochrony podatników, którzy zastosowali się do wydanej dla nich interpretacji indywidualnej. Art. 119a jest z kolei częścią wprowadzonego jednocześnie rozdziału dotyczącego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W efekcie więc naruszona zostaje pewność, że podmiot, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, nie poniesie w związku z tym szkody. Uregulowanie to zasługuje na zdecydowanie negatywną ocenę. Szerzej konsekwencje wprowadzenia tego przepisu omówione zostały w rozdziale IV.

10. Odwołania do innych przepisów

Art. 14h OrdPod zawiera szerokie odesłanie do przepisów działu IV tejże ustawy, które w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych stosuje się odpowiednio. W obecnym stanie prawnym (od 1 marca 2017 roku) są to następujące 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 IV¹⁸⁴. Przepis ten był wielokrotnie

¹⁸⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

nowelizowany; szersze omówienie problematyki stosowania przepisów działu IV Ordynacji jest umieszczone w następnym rozdziale.

11. Publikacja interpretacji podatkowych

Art. 14i OrdPod zapewnia odpowiednią publikację interpretacji: po pierwsze, publikowane są one w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej; po drugie, są one przekazywane wraz z informacją o dacie doręczenia właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji organom podatkowym; po trzecie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty, są one niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Dzięki tej informacji dostęp do wiedzy na temat prawa podatkowego staje się bardziej powszechny; ponadto w praktyce, pamiętając o braku formalnej ochrony dla podmiotów trzecich w nawet bardzo podobnych sytuacjach, publikowane interpretacje są często używane przez inne osoby – służąc do uzasadnienia ich argumentacji na rzecz przyjęcia pożądanego stanowiska. Oczywiście wydana interpretacja – nawet w stanie bardzo podobnym – w żaden sposób nie wiąże organu, który może wydać rozstrzygnięcie, w którym przyjmie całkowicie inne założenia. Fakt istnienia wydanych wcześniej interpretacji może jednak wzmocnić argumentację wnioskodawcy i pełnić swego rodzaju rolę pomocniczą.

12. Wnioski

Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego uregulowana jest w Ordynacji Podatkowej. Pomimo niewątpliwego istnienia pewnych wad, które zostaną omówione w następnym rozdziale, jest to regulacja zasadniczo spójna, której istnienie jest zdecydowanie korzystne dla wszystkich osób będących (lub mogących zostać w przyszłości) podmiotami stosunków podatkowo-prawnych.

Główne przepisy, odnoszące się do tej interpretacji, zawarte są w jednym miejscu (aczkolwiek nie uniknięto licznych i komplikujących nieco korzystanie z tej instytucji odwołań), określone jest, kto, w jakich sprawach i w jaki sposób może składać wnioski o interpretacje.

Trudno jednak sądzić, że ustawodawca zachowa obecny kształt w dłuższej perspektywie czasowej. Nieustanne zmiany są wręcz immanentną cechą polskiego prawa i jak zostało wykazane, interpretacje indywidualne nie są w tej kwestii wyjątkiem choćby w najmniejszym stopniu. Z optymizmem można jednak skonstatować, iż większość zmian wprowadzonych od pojawienia się interpretacji w polskim systemie prawnym, była zmianami raczej pozytywnymi i obecny kształt przepisów jest w istocie lepszy, niż stan pierwotny. Pozwala to mieć nadzieję, że wprowadzane w przyszłości zmiany również będą doskonaleniem, a nie psuciem prawa – aczkolwiek nie jest oczywiście wykluczone, że nadzieja taka okaże się tylko pobożnym życzeniem. Wspomniana kwestia wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i umożliwienie w związku z nią odmowy udzielenia interpretacji bądź nawet braku przyznania ochrony po zastosowaniu się do interpretacji otrzymanej, jest niewątpliwie krokiem w złą stronę. Co więcej – nawet pomijając tę kwestię – pamiętać należy, iż również zmiany co do zasady dobre mogą wyrzucić negatywne efekty, jeśli wprowadzane będą w sposób chaotyczny i nieprzemyślany.

Indywidualne interpretacje podatkowe – zalety i wady z punktu widzenia pewności opodatkowania

1. Wstęp

W poprzednich rozdziałach poddano analizie zagadnienia związane z zasadą pewności opodatkowania oraz instytucją indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. W związku z tym konieczne jest obecnie omówienie zalet obecnych uregulowań, a także wad, problemów i kontrowersji, jakie wokół nich narosły. Na koniec przedstawione zostaną postulaty *de lege ferenda*, których zrealizowanie mogłoby przyczynić się do udoskonalenia podatkowych interpretacji indywidualnych i w związku z tym – do większej pewności opodatkowania w polskim systemie prawnym.

2. Zalety interpretacji indywidualnych

2.1. Gwarancje dla otrzymującego interpretację

Jak wskazuje H. Filipczyk, „ochrona udzielona wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, stoi w samym centrum analizowanej instytucji. Przez nią realizuje się istota interpretacji indywidualnych – służących pewności prawa oraz ochronie zaufania obywatela do organów państwa”¹⁸⁵. W związku z tym naczelną, niewątpliwą zaletą, z punktu widzenia adresata interpretacji indywidualnej, jest szeroki zakres ochrony, jaki przysługuje mu w razie zastosowania się do otrzymanej interpretacji. Jak stanowi art. 14k § 1 OrdPod „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

¹⁸⁵ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 129.

szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”¹⁸⁶. Szeroki zakres ochrony polega na tym, iż przepis ten „wyraża zasadę, której nie wyczerpują jej konkretyzacje (manifestacje) wskazane w samej Ordynacji podatkowej: nienaliczanie odsetek za zwłokę, brak odpowiedzialności karnoskarbowej oraz – pod pewnymi warunkami (...) – zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. Przepis ten stoi na przeszkodzie temu, by wnioskodawca poniósł jakiegokolwiek negatywne konsekwencje, a nie tylko te wprost wskazane w art. 149k § 3 i art. 14m § 1 op – zarówno na gruncie prawa materialnego, jak i procesowego”¹⁸⁷.

W związku z brzmieniem powyższych przepisów w doktrynie formułuje się tzw. „zasadę nieszkodzenia”¹⁸⁸. Komentujący ją A. Kabat wskazał, że „należy przyjąć, iż wspomniana zasada oznacza, że podmiot, który zastosował się do interpretacji – zarówno ogólnej, jak i indywidualnej – nie może w związku z tym ponieść ujemnych konsekwencji. Określenie ‘nie może szkodzić’ należy rozumieć szeroko, zarówno jako zapobieganie powstaniu szkody, jak i jej naprawienie, rozumiane jako wyrównanie wszelkich szkód”¹⁸⁹. C. Kosikowski ujmuje tę zasadę jako oznaczającą, iż „podmiot, który zastosował się do interpretacji, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych skutków prawnych”¹⁹⁰. Niestety, w ostatnim czasie wprowadzono do Ordynacji przepisy mocno naruszające ową zasadę (omówione dokładniej w części dotyczącej wad interpretacji); przyjąć jednak należy, że w dalszym ciągu powinna ona być podstawą działania organów podatkowych w sytuacjach związanych z wydaną interpretacją.

¹⁸⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

¹⁸⁷ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 132.

¹⁸⁸ Por. np. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 131.

¹⁸⁹ A. Kabat [w:] *Ordynacja...*, s. 164.

¹⁹⁰ C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja...*, s. 210.

Wskazać trzeba, iż „fakt wydania interpretacji indywidualnej nie rodzi żadnego skutku materialnoprawnego. Taki skutek może rodzić dopiero zastosowanie się przez wnioskodawcę do uzyskanej interpretacji indywidualnej”¹⁹¹. Jednocześnie warto pamiętać, iż „indywidualne interpretacje nie mają (...) mocy formalnie wiążącej ani w stosunku do organów podatkowych, ani tym bardziej do wnioskodawców”¹⁹² – podatnik nie może zatem ponieść negatywnych konsekwencji tylko z tej przyczyny, że nie zastosował się do wydanej interpretacji.

Ważną kwestią jest to, iż „organ podatkowy załatwiający indywidualną sprawę podatkową konkretnej strony postępowania podatkowego nie jest w zasadzie formalnie zobowiązany do jej rozstrzygnięcia zgodnie z adekwatną do niej interpretacją, chociażby nawet dotyczyła tożsamego podatkowego stanu faktycznego. Moc wiążąca interpretacji prawa podatkowego – zabezpieczająca interesy podatników i innych zainteresowanych oraz obowiązująca dla organów podatkowych – dotyczy wyłącznie unormowań statuujących ochronę prawną z tytułu postępowania zgodnego z treścią interpretacji, w znaczącym dla niej podatkowym stanie faktycznym, obejmującym konkretny stan faktyczny oraz adekwatne do niego przepisy prawa”¹⁹³. Ujmując to krótko – organ nie jest formalnie zobowiązany do uznania interpretacji, natomiast jej efektem jest to, że odbiorca interpretacji, który się do niej zastosował, nie może ponieść w związku z tym negatywnych konsekwencji. W praktyce dość trudno sobie wyobrazić zignorowanie interpretacji przez organ bez uprzedniej jej zmiany przez uprawniony podmiot – jest to jednak możliwe.

Odnosnie gwarancji podkreślenia wymaga jeszcze jeden istotny ich aspekt: w związku z art. 93 § 1 o.p. przysługują one również następcy prawnemu podmiotowi, który interpretację uzyskał. Sprawa ta

¹⁹¹ K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 90.

¹⁹² D. Osada, *Ile naprawdę są warte...*, s. 26.

¹⁹³ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje...*, s. 246.

budziła wątpliwości, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 20.06.2013 r., sygn. IPPB3/423-220/13-2/GJ, która została następnie zaskarżona do sądu administracyjnego. Ostatecznie sprawa została rozstrzygnięta przez NSA wyrokiem z 8.09.2016 r., sygn. II FSK 2210/14. W przedmiotowej sprawie spółka akcyjna, która wystąpiła z wnioskiem o interpretację, wskazała, że połączyła się przez przejęcie z innym bankiem. Przejęty bank, zgodnie z art. 493 KSH, został rozwiązany bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego. Spółka zwróciła się do Ministra z pytaniem, czy prawa wynikające z interpretacji indywidualnych, wydanych bankowi po 1.07.2007 r., przeszły po połączeniu na spółkę jako następcę prawnego banku. Organ wydał stanowisko niekorzystne dla spółki, w wyniku czego wynikł przed sądami administracyjnymi spór, którego przedmiotem było następstwo prawne w przypadku, w którym osoba prawna powstaje w wyniku łączenia się wskazanych w art. 93 § 1 OrdPod podmiotów, z których jeden był uprzednio adresatem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Sąd pierwszej instancji uznał, że prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej stanowi prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego, o którym mowa jest w art. 93 § 1 OrdPod. Stwierdzono też, że „jeżeli jeden z podmiotów wymienionych w art. 93 § 1 OrdPod był adresatem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i w określonym zaistniałym stanie faktycznym zastosował się do niej, z powyższego tytułu powstało w stosunku do niego prawo objęcia ochroną prawną na wypadek zmiany, uchylecia lub nieuwzględnienia tej interpretacji. Osoba prawna powstała z połączenia z tym podmiotem, o której mowa w art. 93 § 1 OrdPod, na podstawie wymienionego przepisu wstąpi w to prawo, jako w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawo jednego z łączących się podmiotów”. Pogląd ten został uznany za trafny również przez NSA, który – odwołując się do wcześniejszego orzecznictwa – wskazał, iż „przepis art. 93 o.p. należy traktować jako wprowadzający

do prawa podatkowego zasadę sukcesji generalnej”. Wprost wskazano, że „sukcesji uregulowanej w art. 93 § 1 OrdPod podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego” oraz że „jeżeli jeden z podmiotów wskazanych w art. 93 § 1 OrdPod (spółka przyjmująca) zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej wydanej wobec innego podmiotu (spółki przejmowanej), w sytuacji zaistnienia takiego samego stanu faktycznego, jakkolwiek w odniesieniu już do innego podmiotu (spółki przejmującej) wywoła to ochronę prawną na wypadek jej zmiany, nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej lub uchylecia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego”¹⁹⁴.

Wykładnia ta została potwierdzona również w innym orzeczeniu NSA, w którym stwierdzono, iż „art. 93 § 1 Ordynacji podatkowej, należy rozumieć, iż wstąpienie ‘we wszelkie’ przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek, nie powinno być ograniczane tylko do takich praw lub obowiązków publicznoprawnych, które istniały w momencie połączenia obu podmiotów. Ustawodawca bowiem nie wprowadził żadnych ograniczeń w tym zakresie (...) Osoba prawna powstała z połączenia z tym podmiotem, o której mowa w art. 93 § 1 Ordynacji Podatkowej, na podstawie wymienionego przepisu wstąpi w to prawo (...) Następca prawny uzyska ochronę tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby ona jego poprzednikowi prawnemu”¹⁹⁵.

2.2. Powszechny dostęp

Do niewątpliwie istotnych zalet należy zaliczyć także szeroki dostęp do interpretacji – jak zostało omówione w poprzednim rozdziale,

¹⁹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 września 2016 r., sygn. II FSK 2210/14.

¹⁹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2903/14.

wydaje się je na wniosek „zainteresowanego”, a rozumienie tego terminu jest zdecydowanie szerokie. Dość znaczące ograniczenie przedmiotowe wprowadzono poprzez art. 14b § 2a („Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych”) – aczkolwiek nawet biorąc pod uwagę ten przepis, to przepisy polskie wydają się być stosunkowo liberalne.

Fakt ten jest szczególnie widoczny, gdy porówna się rozwiązania polskie z pochodzącymi z innych krajów – „w niektórych innych porządkach prawnych obowiązuje pozytywny *numerus clausus*: wyliczone zostają w sposób enumeratywny zagadnienia, w odniesieniu do których wnioskodawca może ubiegać się o interpretację; formułuje się także listę zagadnień, w przypadku których interpretacji nie wydaje się. Przykładowo, w Holandii nie wydaje się interpretacji dotyczących najbardziej agresywnych rozwiązań optymalizacyjnych (...) charakterystyczne jest także to, że interpretacje indywidualne wydawane bywają jedynie prospektywnie – tylko w odniesieniu do zdarzeń przyszłych (ewentualnie już zaszłych, lecz jeszcze nierozliczonych podatkowo). Takie ograniczenie obowiązuje w Holandii i Niemczech (...) zdarza się, że wydawanie interpretacji indywidualnej pozostawione jest w sferze władzy dyskrecjonalnej (uznaniowej) organu administracji – który może swobodnie decydować o udzieleniu odpowiedzi bądź nie”¹⁹⁶.

Wskazać można także na przykład na Czechy, gdzie „przepisy nie dają możliwości występowania o interpretację w stosunku do całej problematyki prawa podatkowego, ale tylko wtedy, gdy przewiduje to ustawa szczególna”¹⁹⁷, czy też Belgię, gdzie wniosek zainteresowanego musi być „uzasadniony”¹⁹⁸. Z kolei ciekawe rozwiązanie, sięgające jeszcze dalej niż uregulowania polskie, zostały przyjęte w Szwecji – w

¹⁹⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 150.

¹⁹⁷ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego...*, s. 376.

¹⁹⁸ *Ibidem*, s. 385.

kraju tym „uprawnienie do wystąpienia o interpretację przysługuje nie tylko podatnikowi, ale także i administracji podatkowej”¹⁹⁹ – aczkolwiek „wniosek o interpretację może dotyczyć tylko enumeratywnie wskazanych podatków i problemów prawnych”²⁰⁰.

Wracając na grunt prawa polskiego zauważyć należy, iż szeroki dostęp określony w polskich przepisach, może być także przedmiotem pewnych kontrowersji. W artykule zamieszczonym w Monitorze Podatkowym D. Osada zastanawia się „o co nie pytać, występując z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej”²⁰¹? W związku ze wspomnianym już ograniczeniem wynikającym z art. 14b § 2a, wskazuje on, iż „jako niewłaściwe należałoby (...) uznać często występujące w praktyce postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, swoiste dopytanie się przez wnioskodawców na wszelki wypadek, czy organy podatkowe będą mogły określić przychód wnioskodawcy na podstawie innych przepisów niż te, które wnioskodawca sam wskazał. W istocie jest to pytanie o uprawnienia organów podatkowych, które z uwagi na niewiążący charakter interpretacji indywidualnej nie mogą odnosić się do przyszłych działań organów podatkowych i ograniczać ich kompetencji w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych i rozstrzygnięć w decyzjach podatkowych”²⁰².

Jako inny przykład nadużyć wskazał on sytuację, w której wnioskodawcy, występując o interpretację podatkową, w istocie pragną uzyskać od organu potwierdzenie zaistniałego stanu faktycznego – na przykład odnośnie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, według którego przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jak wskazuje D. Osada, wnioski o interpretację tego przepisu „służą potwierdzeniu stanu faktycznego, jaki występuje u podatnika, do

¹⁹⁹ *Ibidem*, s. 391.

²⁰⁰ *Ibidem*, s. 392.

²⁰¹ D. Osada, *Ile naprawdę są warte...*, s. 30.

²⁰² *Ibidem*.

którego wyczerpującego przedstawienia jest zobowiązany sam wnioskodawca”²⁰³.

D. Osada, powołując się na stanowisko J. Brolika, wskazuje też, że „organ podatkowy powinien być uprawniony do odmowy wydania interpretacji indywidualnej prostych przepisów, których wykładnia nie wzbudza żadnych kontrowersji”²⁰⁴. Stanowisko takie, zwłaszcza biorąc pod uwagę prymat wykładni językowej w prawie podatkowym, intuicyjnie wydaje się być słuszne – jednakże autor nie jest do niego w pełni przekonany. Pamiętać należy, że „nigdy zasada prymatu wykładni językowej nie miała absolutnego charakteru. Na tym tle doszło do wykreowania się stanowiska o konieczności przeprowadzenia kompleksowej wykładni (uwzględniającej zarówno językowe, jak i pozajęzykowe dyrektywy wykładni), jak również potwierdzone zostały reguły odstępstwa od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej”²⁰⁵. Istnieją w sprawach podatkowych przypadki odstąpienia przez sądy administracyjne od językowego rozumienia przepisów prawa podatkowego²⁰⁶. W związku z tym zaistnieć mogą spory co do tego, czy rzeczywiście wykładnia przepisów podatkowych nie wzbudza kontrowersji – odmowy wydawania interpretacji na takiej podstawie musiałyby być wydawane bardzo ostrożnie, gdyż w przeciwnym wypadku istniałoby ryzyko pokrzywdzenia podatnika.

2.3. Sądowa kontrola wydawania interpretacji

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi „kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach

²⁰³ *Ibidem.*

²⁰⁴ *Ibidem.*

²⁰⁵ K. Kanka, *Odstąpienie od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, [w:] *Monitor Podatkowy*, Warszawa 6/2016, s. 28.

²⁰⁶ *Ibidem.*

skarg” między innymi na „pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach”²⁰⁷. Rozwiązanie to umożliwia adresatom interpretacji złożenie skargi na niesłuszną ich zdaniem interpretację, z którego to upoważnienia korzystają oni niewątpliwie często. Zapewnieniu świadomości o tym uprawnieniu służy art. 14c § 3 OrdPod, który stanowi, iż „interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego”.

Jeszcze na gruncie poprzedniego stanu prawnego powstały kontrowersje, czy przedmiotem kontroli sądowej jest również poprawność merytoryczna interpretacji indywidualnej²⁰⁸. Spory te zostały rozstrzygnięte przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁰⁹ oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego²¹⁰, w których udzielono odpowiedzi twierdzącej na to pytanie.

Istotne w omawianej kwestii jest to, że „kontrola sądowa interpretacji indywidualnych ma charakter kasacyjny. Sąd administracyjny zasadniczo nie orzeka co do istoty sprawy administracyjnej, lecz decyduje o wadliwości bądź niezaskarżonego aktu lub czynności”²¹¹. Co za tym idzie, „wyrok sądu administracyjnego nie jest interpretacją indywidualną. W literaturze i orzecznictwie podkreśla się, że orzekając w sprawach skargi na interpretację, sądy administracyjne nie mogą ‘udzielić interpretacji’ za organy podatkowe, gdyż oznaczałoby to ‘współadministrowanie’, naruszając konstytucyjną zasadę rozdzielenia władzy wykonawczej od sądowniczej”²¹². Jednocześnie w ramach kontroli „powstaje określona

²⁰⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U.2012.270 j.t. z późn. zm.

²⁰⁸ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 91.

²⁰⁹ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06.

²¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r. sygn. akt P 36/05.

²¹¹ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 101.

²¹² *Ibidem*.

koncepcja niewadliwego rozstrzygnięcia, jej wzorzec, do którego wojewódzki sąd administracyjny przyrównuje zaskarżony akt lub czynność, a więc wizja przyszłego merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy”²¹³. Co więcej, „uznaje się również, że sąd nie może ograniczyć się jedynie do stwierdzenia zgodności z prawem interpretacji, zawierającej wypowiedź na temat prawidłowości stanowiska wnioskodawcy (lub zgodności takiej braku). Sąd zobowiązany jest również do zajęcia stanowiska w przedmiocie wykładni przepisów, których interpretacja dotyczy”²¹⁴.

Wyjaśnienie powyższych spostrzeżeń zawiera art. 153 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, według którego „ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie”²¹⁵. Jak wskazuje K. F. Turzyński, „organ wydający interpretację jest już więc związany nie tylko opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionym przez wnioskodawcę, ale także oceną prawną tego zdarzenia przedstawioną przez sąd. Zakres jego swobody, w przypadku wyroku, który merytorycznie rozstrzyga sprawę, pozostaje bardzo niewielki, jeśli nie żaden”²¹⁶.

W kontekście omawianej problematyki konieczne jest ponadto przytoczenie art. 134 § 1 p.p.s.a., który stanowi, iż „sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a” – podczas gdy według owego art. 57a, „skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej

²¹³ T. Woś, K. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 590.

²¹⁴ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 101.

²¹⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U.2012.270 j.t. z późn. zm.

²¹⁶ K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 185.

sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną”²¹⁷. Przepisy te, zdaniem autora, należy oceniać pozytywnie – precyzują one bowiem, na jakich przesłankach powinna się opierać skarga do sądu administracyjnego w sprawie interpretacji indywidualnej, a ograniczenie rozstrzygnięcia sprawy poprzez związanie zarzutami skargi i powołaną podstawą prawną zdaje się być uzasadnione ze względu na szczególny charakter tych spraw. W przeciwnym wypadku mogłoby dojść do sytuacji, w której sądownictwo administracyjne *de facto* spełniałoby rolę bliską doradztwu podatkowemu, co nie jest wszak celem omawianej instytucji. Co więcej, zaznaczyć można, iż dzięki tym uregulowaniom „podatnik, który zaskarży tylko część wykładni fiskusa, nie musi się już obawiać skutków uchylecia jej przez sąd w całości”²¹⁸.

Biorąc powyższe pod uwagę, system kontroli sądowej interpretacji indywidualnej zasługuje obecnie, zdaniem autora, na aprobatę. Chroni bowiem odbiorców interpretacji przed niezgodnymi z prawem rozstrzygnięciami organów podatkowych; jest jednocześnie klarowny, jeśli chodzi o zakres kontroli oraz jej konsekwencje.

2.4. Publikacja wydawanych interpretacji

Dobrym rozwiązaniem jest również publikacja wszystkich interpretacji – w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, w Biuletynie Informacji Publicznej, a także, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty, w Biuletynie Informacji Publicznej²¹⁹. Stosunkowo proste wyszukiwanie interpretacji

²¹⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U.2012.270 j.t. z późn. zm.

²¹⁸ P. Dudek, *Kto skarży wykładnię fiskusa, nie ryzykuje już utraty wszystkiego*, [w:] Dziennik Gazeta Prawna, 20 grudnia 2016 r., s. B2.

²¹⁹ Por. poprzedni rozdział.

umożliwia strona internetowa Ministerstwa Finansów pod adresem <http://sip.mf.gov.pl>, gdzie wśród kryteriów wyszukiwania można określić datę (bądź jej „widelki”) wydania interpretacji, publikatora, autora, słowa kluczowe, temat oraz sygnaturę²²⁰.

Pamiętać należy, iż zastosowanie się do „cudzej” interpretacji indywidualnej nie daje żadnej formalnej ochrony. Nie jest jednak też tak, iż znajomość takich interpretacji nie daje żadnych korzyści i że taki rodzaj ich publikacji jest bezcelowy. Wiedza o tym, jak organy podatkowe mają w zwyczaju rozstrzygać wnioski o interpretację w podobnych sprawach, na co zwracają uwagę i jakich argumentów używają może niewątpliwie pomóc w konstruowaniu własnego wniosku o interpretację. Odwołania do konkretnych interpretacji zamieszcza się nieraz w nowych wnioskach, w celu wzmocnienia argumentacji na rzecz przyjęcia pożądanego stanowiska. W związku z powyższym, upublicznianie interpretacji, choć nie ma żadnych materialnoprawnych konsekwencji, stanowi krok w stronę realizacji zasady pewności opodatkowania.

3. Wady, problemy i kontrowersje wokół interpretacji indywidualnych

3.1. Negatywny wpływ klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Od lipca 2016 r. obowiązuje omawiany wcześniej art. 14na²²¹, wprowadzający wyłom w zasadzie ochrony podatnika, przysługującej mu, gdy zastosował się do interpretacji indywidualnej. Od tego czasu ochrona ta nie przysługuje, gdy zastosowana zostanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania lub w przypadku stwierdzenia

²²⁰ *System Informacji Podatkowej - wyszukiwarka*, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 18.02.2017 r.

²²¹ Wprowadzony na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z dnia 14 czerwca 2016 r.).

nadużycia prawa. Wprowadzenie tych zmian zasługuje na jednoznacznie negatywną opinię – mogą one bowiem wypaczyć cały sens funkcjonowania instytucji interpretacji indywidualnych.

Zapewnienia Ministerstwa Finansów, że przepis ten dotknie tylko podmioty przeprowadzające agresywną optymalizację podatkową²²², mogą w rzeczywistości okazać się gołosłowne – przepis ten daje bowiem organom skarbowym potężną broń, dzięki której mogą one obchodzić ochronę „udzielaną” przez zastosowanie się do interpretacji indywidualnych. Samo istnienie wyłomu w dotychczas bezwarunkowej zasadzie ochrony podmiotu, który do interpretacji indywidualnej się zastosował, wpłynie zapewne bardzo negatywnie na postrzeganie tej instytucji. Jak wskazywał w wywiadzie dla *Rzeczypospolitej* D. Malinowski, „Omawiany przepis dotyczy działań, których skutki organy podatkowe już oceniły na wniosek podatnika. Przepisy w takiej sytuacji gwarantowały ochronę. Teraz się okazuje, że ochrona ta może zostać anulowana (...), nowe przepisy zakładają, że działający racjonalnie podatnicy mogą zostać pozbawieni ochrony wynikającej z otrzymanych interpretacji”²²³.

Co więcej, jak zwraca uwagę A. Bartosiewicz „jeżeli korzyść podatkowa, wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej, została uzyskana od 1 stycznia 2017 r., to interpretacja indywidualna nie chroni przed wydaniem wobec podatnika decyzji opartej na klauzuli zwalczania unikania opodatkowania. Przy czym nie będzie miało żadnego znaczenia, że interpretacja była wydana przed wejściem w życie nowych przepisów. Tym samym podatek, który działał w dobrej

²²² P. Wojtasik, *Skarbowka odbierze firmom bezprawne korzyści podatkowe*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301099906-Skarbowka-odbierze-firmom-bezprawne-korzysci-podatkowe.html#ap-1>, dostęp: 9.02.2017 r.

²²³ D. Malinowski w rozmowie z M. Majką, *Unikanie opodatkowania a ochronna moc interpretacji indywidualnych*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311189974-Unikanie-opodatkowania-a-ochronna-moc-interpretacji-indywidualnych.html#ap-1>, dostęp: 9.02.2017 r.

wierze i zaufaniu do państwa, nie tylko straci ochronę, ale dosięgnie go prawo, które zadziała wstecz”²²⁴.

3.2. Niedokończona centralizacja wydawania interpretacji

Centralizacja wydawania interpretacji to postulat, który podnosi się od co najmniej 10 lat²²⁵. Zalety centralizacji są bezsporne – w przypadku wydawania interpretacji przez jeden organ, są one niewspółmiernie bardziej spójne i konsekwentne w ocenach podobnych sytuacji, niż gdy oceny te wydaje większa liczba podmiotów. Chęć zcentralizowania wydawania interpretacji stała za reformą tej instytucji, w ramach której kompetencja do ich wydawania została przesunięta z urzędów skarbowych do Ministra Finansów, który – jak zostało wcześniej omówione – na mocy przepisów Ordynacji Podatkowej był podmiotem właściwym do wydawania interpretacji indywidualnych. Efekt centralizacji był jednak zepsuty przez przekazanie ministrowi możliwości delegowania kompetencji do wydawania interpretacji na podległe mu organy.

Jak zostało wspomniane, 1 marca 2017 r. weszły w życie pożądane zmiany, na mocy których organem odpowiedzialnym za wydawanie interpretacji indywidualnych stał się dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Zmiana ta pozwala mieć nadzieję na faktyczne, a nie tylko formalne ujednoczenie interpretacji i centralizację procesu ich wydawania.

Sytuacja jest w związku z powyższym prawie idealna, aczkolwiek pozostaje jeszcze art. 14j § 1 OrdPod, który stanowi, iż „stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje

²²⁴ A. Tarka, *Adam Bartosiewicz: Konstytucja dla biznesu jak news z Radia Erewan*, <http://www.rp.pl/Opinie/311239873-Adam-Bartosiewicz-Konstytucja-dla-biznesu-jak-news-z-Radia-Erewan.html#ap-1>, dostęp: 9.02.2017 r.

²²⁵ Por. *Interpretacje podatkowe: centralizacja i wprowadzenie opłat*, <http://www.pb.pl/1394015,28235,interpretacje-podatkowe-centralizacja-i-wprowadzenie-oplat>, dostęp: 13.04.2016 r.

wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa”. W tej materii żadnych zmian, póki co, nie wprowadzono. W związku z tym przepisem powstała grupa tzw. interpretacji „samorządowych”, co do których podnosi się problem braku wiedzy „o tym, jaka ilość tego rodzaju interpretacji jest wydawana oraz jaka jest ich treść”²²⁶ – nie mówiąc o możliwości zachodzenia znacznych rozbieżności pomiędzy interpretacjami tego rodzaju, wydawanymi przez różne organy. W związku z tym, w stanie prawnym od 1 marca 2017 r. nie funkcjonuje jeszcze sytuacja, którą można określić jako pełną centralizację, choć niewątpliwie wraz z kolejnymi nowelizacjami jest ku temu coraz bliżej.

3.3. Inflacja interpretacji

Problemem często podnoszonym w doktrynie oraz prasie fachowej jest kwestia swoistej „inflacji” powstających interpretacji, których liczby przybierają rozmiary prawdopodobnie nieprzewidziane wcześniej przez ustawodawcę. Jak wskazuje H. Filipczyk, „interpretacje indywidualne wykorzystywane są często tam, gdzie mogłyby się z powodzeniem sprawdzić nieformalne konsultacje z urzędnikami (...) warunkiem tego jest jednak, aby zarówno administracja skarbowa, jak i sądy skłonne były wyprowadzić z faktu udzielenia podatnikowi wyjaśnienia przez urzędnika w jakiegokolwiek formie skutki korzystne dla podatnika w sferze jego uprawnień”.

Jednocześnie „znaczna liczba interpretacji indywidualnych wpływa na brak przejrzystości rozumienia prawa podatkowego i wątpliwości w jego stosowaniu”²²⁷. O wysokiej liczbie wydawanych oraz uchylanych przez sądy interpretacji świadczą również wyniki

²²⁶ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 97.

²²⁷ *Ibidem*, s. 93.

kontroli Najwyższej Izby Kontroli²²⁸. Niestety, jedną z konsekwencji tego stanu rzeczy jest również pojawianie się zbyt radykalnych (zdaniem autora) postulatów, krytykujących instytucję interpretacji indywidualnych i zakładających jej całkowitą likwidację²²⁹.

Pewne działania, które mogą przyczynić się do mniejszej liczby wydawanych interpretacji indywidualnych, podjęte zostały w ostatnim czasie. Wprowadzono do ordynacji podatkowej alternatywne instrumenty, dzięki którym podatnicy mogą zabezpieczyć swoje interesy: są to „objaśnienia podatkowe” oraz „utrwalona praktyka interpretacyjna”. Objasnienia są instytucją odrębną od interpretacji (zarówno indywidualnych, jak i ogólnych), które wydane są z urzędu przez Ministra Finansów oraz publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Jak wskazuje J. Rychlik „objaśnienia podatkowe będą miały funkcje ochronną, tj. podatnicy, którzy się do nich będą stosowali, nie będą musieli płacić odsetek od zaległości podatkowych w razie ich zmiany, a nawet nie będą musieli zapłacić podatku”²³⁰.

Z kolei co do utrwalonej praktyki interpretacyjnej – to należy przez nią rozumieć „dominujące stanowisko wyrażane przez organy w wydawanych interpretacjach, zarówno indywidualnych, jak i ogólnych”; jednocześnie „badanie praktyki interpretacyjnej będzie ograniczone do tego samego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego w określonym czasie, tj. 12 miesięcy w jednolitym stanie prawnym. Praktyka interpretacyjna nie będzie ustalana w odrębnej formie pisemnej przez organy podatkowej. To podatnik sam będzie

²²⁸ NIK o przestrzeganiu praw podatników przez izby i urzędy skarbowe, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przestrzeganiu-praw-podatnikow-przez-izby-i-urzedyskarbowe.html>, dostęp: 13.04.2016 r.

²²⁹ Por. np. W. Modzelewski w rozmowie z Ł. Zalewskim, *Trzeba uchylić przepisy o interpretacjach indywidualnych*, [w:] *Dziennik Gazeta Prawna*, Nr 215 (4108) Rok 21, 4 listopada 2015, s. B3.

²³⁰ J. Rychlik, *Zmiany 2017: Zobacz, co się zmieniło w Ordynacji, podatkach dochodowych i rachunkowości*, <https://www.portalfk.pl/ksiegi-rachunkowe/zmiany-2017-zobacz-co-sie-zmienilo-w-ordynacji-podatkach-dochodowych-i-rachunkowosci-12619.html>, dostęp: 5.02.2017 r.

musiał ustalić, jaka ona jest w drodze analizy interpretacji podatkowych. Zastosowanie się do praktyki interpretacyjnej będzie chroniło podatnika przed naliczeniem odsetek za zwłokę, wszczęciem postępowanie karnego skarbowego”²³¹.

Wyżej przedstawione zmiany zasługują na ocenę pozytywną – co prawda, ochrona po uzyskaniu interpretacji indywidualnej pozostanie szersza, jednakże w niezbyt skomplikowanych sprawach część podatników może zadowolić się skorzystaniem z wyżej wskazanych instrumentów.

3.4. „Milczące” interpretacje

Jak zostało wskazane w poprzednim rozdziale, czas na wydanie interpretacji indywidualnej wynosi trzy miesiące. Konsekwencje niedotrzymania tego terminu określa art. 14o § 1 OrdPod, zgodnie z którym „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”²³².

Te pozornie proste przepisy budziły znaczne kontrowersje w zakresie tego, jak dokładnie należy rozumieć zawarte w nich „3 miesiące”. Jak wskazuje K. F. Turzyński, „jedno ze stanowisk, bardziej korzystne dla zainteresowanych, wskazywało, że wydanie interpretacji to jej doręczenie podatnikowi. Ten musi bowiem mieć możliwość zapoznania się z jej treścią. Zgodnie z drugą tezą, wydanie interpretacji powinno być rozumiane jako dopełnienie wszystkich czynności technicznych po stronie organu, a więc sporządzenie i podpisanie przez

²³¹ *Ibidem*.

²³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

uprawnioną osobę”²³³. Ponadto „wyrażany był również pogląd pośredni, wskazujący jako na cezurę na dzień wyekspediowania interpretacji indywidualnej (nadania zawierającej jej przesyłki)”²³⁴.

Spory te zostały zakończone przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wprost uznał, iż „w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie ‘niewydanie interpretacji’ (...) nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”²³⁵.

Uchwała ta, choć rozstrzygająca sprawę, spotkała się z liczną krytyką. H. Filipczyk wskazywała w tej kwestii na cztery zasadnicze błędy popełnione przez NSA – po pierwsze, na gruncie rozważań o znaczeniu terminów „wydanie” oraz „doręczenie” zignorowana została charakterystyka interpretacji indywidualnych, będących swoistymi informacjami skierowanymi do określonego adresata; po drugie, zignorowanie wcześniejszej uchwały o sygnaturze I FPS 2/08, w której na bazie podobnej problematyki zapadło rozstrzygnięcie odwrotne, które uznawało „wydanie interpretacji” za proces zakończony dopiero jej doręczeniem; po trzecie, błędne było uznanie, iż uznanie obowiązku doręczenia interpretacji w terminie trzech miesięcy równałoby się nałożeniu na organ podatkowy obowiązku, którego sprostowanie nie byłoby zależne od niego; po czwarte, przyjęte stanowisko nie wprowadzało semantycznej spójności i mogło mieć opłakane konsekwencje²³⁶. Inne krytyczne stanowisko wobec poglądu NSA przedstawiła A. Kubiak: „moim zdaniem pogląd ten jest wynikiem zbyt kurczowego trzymania się dyrektywy konsekwencji terminologicznej, nieuwzględniającego kontekstu systemowego i funkcjonalnego analizowanej konstrukcji. Będące rezultatem takiego podejścia

²³³ K. K. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 90.

²³⁴ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 121.

²³⁵ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. II FPS 7/09.

²³⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 123.

stanowisko, że ‘wydanie’ interpretacji jest tożsame z określeniem ‘wydanie’ orzeczenia w postępowaniu jurysdykcyjnym (aktu administracyjnego, wyroku), uważam za nadmierne uproszczenie złożonego, z pewnością stwarzającego poważne wyzwania dla praktyki, problemu mechanizmu dojścia do skutku urzędowych interpretacji prawa podatkowego”; jednocześnie wprost ona stwierdziła, iż „przez ‘niewydanie interpretacji’ w rozumieniu art. 14o § 1 o.p. należy rozumieć brak doręczenia interpretacji w terminie wskazanym w ustawie”²³⁷.

Inni autorzy bronili jednak uchwały NSA. Aprobujące stanowisko przedstawił G. Borkowski: „przez zwrot ‘niewydanie interpretacji indywidualnej’ należy bowiem rozumieć niesporządzenie i niepodpisanie tego aktu, gdyż stanowi on, jak to już nadmieniono wyżej (...), przeciwieństwo pojęcia ‘wydanie interpretacji’. Dodatkowy argument za tym stanowiskiem wynika także z wykładni ‘prokonstytucyjnej’. Przeciwnie stanowisko mogłoby bowiem prowadzić do sytuacji zróżnicowania uprawnień i obowiązków zainteresowanych znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej z tego tylko powodu, że z dwóch jednocześnie wysłanych interpretacji indywidualnych tylko jedną zdołano doręczyć przed upływem 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Stanowiłoby to naruszenia zasady równości wynikającej z art. 32 Konstytucji RP”²³⁸. Konieczność spojrzenia na ową kwestię z punktu widzenia organu podatkowego podkreślał również S. Babiarczyk: „na pojęcie ‘udziela’ należy spojrzeć nie wyłącznie od strony obowiązku doręczenia podatnikowi, płatnikowi, inkasentowi przez organ tej interpretacji, ale

²³⁷ A. Kubiak, *Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09.*, OSP 2010/4/39.

²³⁸ G. Borkowski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09.*, Lex Omega, dostęp: 15.04.2016 r.

przede wszystkim od strony kompetencji organu do ‘udzielenia’ takiej interpretacji na wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta”²³⁹.

Autor podziela pogląd przedstawiony w uchwale NSA oraz glosach aprobujących, jednocześnie dostrzegając wagę zarzutów przedstawionych w opiniach krytycznych. Zdaje się, iż do takich samych wniosków dotarł ustawodawca, bowiem do Ordynacji Podatkowej wprowadzono z początkiem roku 2016 do art. 14d § 3, według którego „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”²⁴⁰.

Nowelizacja ta zasługuje na zdecydowaną aprobatę, rozwiązując omawiany problem w sposób, któremu ciężko jest cokolwiek zarzucić. Nie narusza ona rozróżnienia terminów „wydania” i „doręczenia”, uznaje perspektywę organów podatkowych – a jednocześnie gwarantuje odpowiednie poszanowanie interesów wnioskodawcy. Na gruncie poprzedniego stanu prawnego, w którym ów przepis nie funkcjonował, wnioskodawca mógł się znaleźć w sytuacji będącej wręcz absurdalnym zaprzeczeniem pewności opodatkowania. Po upływie terminu na wydanie interpretacji nie wiedział, czy nie została ona wydana i przyjąć można funkcjonowanie interpretacji „milczącej”, czy też organ zdążył, lecz informacja o tym dopiero do niego zmierza. Nie mówiąc już o oplakanych

²³⁹ S. Babiarz, *Glosa do uchwały Składu Calej Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09. Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia..*, Prawo i podatki, wydanie specjalne nr 15, 2011 r., s. 22.

²⁴⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

konsekwencjach, możliwego przecież, zagubienia przesyłki z interpretacją, przez operatora pocztowego. Wprowadzenie możliwości wystąpienia z żądaniem telefonicznego, bądź elektronicznego – a zatem szybkiego – poinformowania go o sposobie rozstrzygnięcia sprawy, usuwa ten problem. W związku z tym obecny stan prawny w omawianej kwestii, należy uznać za odpowiedni.

3.5. Zmiany interpretacji

Jak było wspomniane w poprzednich częściach pracy, wydane interpretacje indywidualne nie są ostateczne i jest możliwa ich późniejsza zmiana. Odnosi się do tego art. 14e OrdPod, zgodnie z którym szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną interpretację, co nie jest ograniczone w żaden sposób. Jedynym wymogiem jest stwierdzenie nieprawidłowości wydanej interpretacji. Zmieniając interpretację minister powinien w szczególności uwzględnić orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Co więcej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może, z urzędu, zmienić interpretację indywidualną na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa oraz stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną, wydaną w takim samym stanie prawnym.

Jak wskazuje J. Brolik, „interpretacja zostanie uznana za nieprawidłową, a więc sposób uzasadniony ulegnie zmianie, jeżeli zostanie stwierdzony błąd w wykładni prawa wpływający na jej wynik, a także gdy podatkowo znaczący stan faktyczny, który interpretacja ocenia pod względem prawnym, zostanie zakwalifikowany pod przepisy obowiązującego prawa nieadekwatnie do jego przedmiotu. Nieprawidłowość interpretacji może wynikać również z tego, że stan faktyczny zawarty we wniosku o jej wydanie został przedstawiony w sposób niedostatecznie wyczerpujący, co – obiektywnie rzecz biorąc

– mogło stanowić istotną przeszkodę w dokonaniu precyzyjnej i merytorycznie poprawnej oceny stanowiska wnioskodawcy oraz we wskazaniu prawidłowego stanowiska wraz z jego uzasadnieniem prawnym²⁴¹.

Ponadto możliwe jest, między innymi, uchylenie wydanej interpretacji indywidualnej i umorzenie postępowania w sprawie jej wydania, jeśli zostanie stwierdzone, iż w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania, w sprawie wydania tejże interpretacji, czy też stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną.

Zmienioną interpretację doręczyć należy wnioskodawcy. W przypadku takim ważny jest art. 14k § 3 OrdPod, stanowiący iż „w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę”. Adresat interpretacji jest więc chroniony za działania podjęte „do chwili jej zmiany, przez co należy rozumieć datę doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji²⁴². Nie zmienia to jednak faktu, iż podejmowane przez niego, już po uchyleniu interpretacji, działania nie będą korzystać z ochrony i mogą przynieść mu szkodę. Brak jest jednocześnie w przepisach jakiegokolwiek okresu ochronnego, zatem zmiana interpretacji może być dla jej adresata zaskakująca i sprawić mu liczne kłopoty, przed którymi nie będzie niestety chroniony.

²⁴¹ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne...*, s. 195.

²⁴² A. Kabat, [w:] *Ordynacja...*, s. 165.

3.6. Nielogiczne umiejscowienie przepisów w Ordynacji Podatkowej

Rzeczą, która co prawda nie wpływa negatywnie na praktykę stosowania interpretacji, lecz świadczy negatywnie w kwestii standardów poprawnej legislacji, jest umiejscowienie samych przepisów o interpretacjach. Znajdują się one w dziale II Ordynacji Podatkowej, zatytułowanym *Organy podatkowe i ich właściwość*, pomiędzy rozdziałami *Organy podatkowe* oraz *Właściwość organów podatkowych*. Trudno jest znaleźć jakiegokolwiek logiczne wytłumaczenie takiego zlokalizowania uregulowań odnoszących się do interpretacji. Zwiększa to niestety brak przejrzystości i chaotyczność, jakiej niewątpliwie w tym akcie prawnym nie brakuje.

3.7. Krytyka interpretacji indywidualnych jako quasi źródła prawa

Spotkać się można z krytyką interpretacji indywidualnych, opartą na traktowaniu ich jako quasi źródła prawa, nieprzewidzianego normami Konstytucji RP – „wielu komentatorów uważa, że w systemie prawa stanowionego, opartego na Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r, która jednoznacznie wskazuje zasadniczą rolę przepisów o randze ustawowej (art. 217) dla kształtowania zobowiązań podatkowych, to interpretacje, szczególnie te indywidualne, nie powinny być dopuszczalne”²⁴³. Do zdecydowanych przeciwników tej instytucji należy W. Modzelewski, według którego interpretacje indywidualne „to patologia, z którą trzeba się pożegnać”²⁴⁴ oraz jeden „z głównych czynników destrukcji systemu

²⁴³ E. Ochocka, D. M. Malinowski, *Funkcje indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Przegląd Podatkowy* 3 (287), marzec 2015, s. 3.

²⁴⁴ P. Wojtasik, *Interpretacje podatkowe: Urząd skarbowy już nie wyjaśni, jak należy rozliczać VAT*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311019911-Interpretacje-podatkowe-Urzad-skarbowy-juz-nie-wyjasni-jak-nalezy-rozliczac-VAT.html?template=restricted>, dostęp: 15.04.2016 r.

podatkowego”²⁴⁵; według niego „mamy do czynienia z urzędniczym gadulstwem, które pretenduje do rangi obowiązującego prawa. Nie mają znaczenia przepisy podatkowe, ale to, co na ich temat sądzi urzędnik, który narzuca poglądy, mimo że mogą one nie mieć merytorycznego uzasadnienia”²⁴⁶.

Zdaniem autora powyższa krytyka jest zdecydowanie wyolbrzymiona i wypaczająca ideę oraz sens interpretacji indywidualnych. Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że „nie mają znaczenia przepisy podatkowe” – wszystkie interpretacje są wydawane na ich podstawie, a gdy wnioskodawca ma wątpliwości co do wydanej interpretacji, zawsze może zaskarżyć ją do sądu administracyjnego, gdzie to, co na ten temat „sądzi urzędnik”, pozbawione jest znaczenia. Z tych samych przyczyn nieuzasadnione jest traktowanie interpretacji jako quasi źródła prawa bądź czegoś, co prawo zastępuje. Jeszcze mniej zrozumiałą jest inny, wyrażony przez W. Modzelewskiego pogląd – „musimy dojść do sytuacji, w której władza wykonawcza i sądownicza będzie szanować poglądy prawne obywatela. Tylko wtedy zrealizujemy konstytucyjną zasadę pewności prawa oraz równości wobec prawa”²⁴⁷. Autor pragnie zauważyć, iż głównym zadaniem sądów administracyjnych jest kontrola działań administracji publicznej, z punktu widzenia zgodności z prawem, a nie szacunku dla poglądów obywatela, i że czynnikami zwiększającymi pewność prawa są odpowiednia jakość tego prawa oraz zapewnianie jego przestrzegania, a nie niezbyt precyzyjny „szacunek dla poglądów obywatela”.

²⁴⁵ W. Modzelewski w rozmowie z Ł. Zalewskim, *Trzeba uchylć przepisy o interpretacjach indywidualnych*, [w:] *Dziennik Gazeta Prawna*, Nr 215 (4108) Rok 21, 4 listopada 2015, s. B3.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ *Ibidem*.

4. Postulaty de lege ferenda

4.1. Dokończenie centralizacji wydawania interpretacji indywidualnych

Jak wskazano wyżej, centralizacja procesu wydawania interpretacji jest procesem zachodzącym stopniowo, wraz z kolejnymi nowelizacjami Ordynacji Podatkowej. Nie skończył się on jednak wraz z 1.03.2017 r. i kolejnymi wprowadzonymi wówczas zmianami, gdyż w dalszym ciągu, poza kompetencją organu centralnego (którym stał się dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej), pozostają tzw. interpretacje „samorządowe”, tj. odnoszące się do podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Autor zgadza się z poglądem, iż również te interpretacje powinny zostać scentralizowane. Na korzyść takiego rozwiązania przemawiają następujące argumenty: „w aktualnym stanie tego rodzaju rozwiązanie stosowane jest w odniesieniu do stanowiących dochody gmin podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej”²⁴⁸. Wskazać też można, że scentralizowanie interpretacji indywidualnych w kwestiach podatkowych może skłonić organy samorządowe do zachowywania większej staranności i dokładności w określaniu kwestii związanych z podległymi im daninami, gdyż zabraknie możliwości „następczego” ratowania niedociągnięć za pomocą interpretacji.

Ponadto zaznaczyć należy, iż „proponowane rozwiązanie nie naruszy samodzielności finansowej gmin. Obowiązujące ustawy określają tryb i zasady ustalania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości podatków, a także opłat lokalnych (...) zważywszy jednak na kategoryczne brzmienie art. 217 Konstytucji RP, gwarancyjną funkcję art. 84 Konstytucji RP i brak innej niż art. 168 Konstytucji RP regulacji odnoszącej się do realizacji władztwa

²⁴⁸ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa...*, s. 97.

daninowego przez jednostki samorządu terytorialnego, należy uznać, że to organ władzy ustawodawczej rozstrzyga o ustanowieniu podatków i opłat, o nadaniu im charakteru lokalnego oraz granicach, w jakich jednostki samorządu terytorialnego mogą zrealizować prawo do ustalania wysokości tych podatków i opłat”²⁴⁹.

4.2. Wprowadzenie okresu ochronnego po zmianie interpretacji

Jak podnoszono w poprzedniej części pracy, zmiana interpretacji indywidualnej może zaskoczyć podmiot, który ją otrzymał i sprawić mu liczne trudności. Zmiana interpretacji co prawda nie może mu zaszkodzić, gdy chodzi o działania podjęte w okresie obowiązywania zmienionej później interpretacji, lecz nie dotyczy to – słuszenie zresztą – aktywności podejmowanych już po dokonaniu zmiany. Bezsprzeczonym faktem jest, iż procesy gospodarcze wymagają pewnej ciągłości i możliwości planowania, nieraz z bardzo dużym wyprzedzeniem, stąd konieczność dokonywania błyskawicznych zmian, których zasięg i znaczenie mogą być bardzo duże, jest niebagatelnym osłabieniem wpływu instytucji interpretacji indywidualnych na zapewnianie pewności opodatkowania.

W związku z powyższym, wskazane wydaje się być zapewnienie okresu ochronnego, który dawałby podmiotowi otrzymującemu zmienioną interpretację czas potrzebny na dostosowanie się do niej. Autor nie podejmuje się próby określenia, jaki konkretnie miałyby to być okres. Jego dokładne wskazanie powinno bowiem nastąpić po dokładnej analizie tego problemu oraz szerokich konsultacjach społecznych.

²⁴⁹ *Ibidem*, s. 98.

4.3. Zwiększenie roli interpretacji ogólnych

Na konieczność zwiększenia roli interpretacji ogólnych od dawna zwracano uwagę w doktrynie²⁵⁰; idea, aby promować takie rozwiązanie, nie budzi większych wątpliwości²⁵¹. Większa liczba interpretacji ogólnych ma się przyczynić do ujednoczenia stosowania prawa oraz mniejszej liczby wydawanych interpretacji indywidualnych, które obecnie wydawane są nieraz przy niemalże identycznych stanach faktycznych, na dodatek także w sprawach błahych. Tego rodzaju sprawy, z racji ich ilości, mocno angażują aparat podatkowy, zmniejszając jednocześnie czas możliwy do poświęcenia na sprawy znacznie bardziej złożone²⁵². W związku z powyższymi problemami postulowano wprowadzenie zmian mających wzmocnić instytucję interpretacji ogólnych prawa podatkowego²⁵³, co też nastąpiło z początkiem roku 2016.

Na mocy wprowadzonej wówczas nowelizacji Ordynacji Podatkowej, wprowadzono możliwość wydania postanowienia o stwierdzeniu, że do przedstawionej indywidualnej sytuacji wnioskodawcy zastosowanie znajduje interpretacja ogólna. „Wydanie takiego postanowienia będzie możliwe, jeśli przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będą zbieżne z treścią wydanej interpretacji ogólnej pod warunkiem, że interpretacja ogólna będzie miała przymiot aktualności oraz będzie wydana w takim samym stanie prawnym. Postanowienie zawierać będzie w tej sytuacji stwierdzenie o zastosowaniu do przedstawionej sytuacji interpretacji ogólnej ze wskazaniem miejsca jej

²⁵⁰ Por. np. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 162; L. Etel et al, *Ordynacja podatkowa...*, s. 93.

²⁵¹ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Przegląd Podatkowy* 11 (295), Listopad 2015, s. 26.

²⁵² H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 162.

²⁵³ L. Etel et al., *Ordynacja Podatkowa...*, s. 94.

publikacji oraz z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej”²⁵⁴.

Kierunek tych zmian zdaje się być słuszny. Powinny one prowadzić do zmniejszenia liczby wydawanych interpretacji indywidualnych oraz jednocześnie pomóc w usprawnieniu działania organów podatkowych, odciążonych od zbędnych w istocie rzeczy działań. Zaznaczyć jednak należy, że rozwiązania te są również krytykowane – zarzuca się im znaczne utrudnienie uzyskiwania interpretacji indywidualnych, mogące przynieść podatnikowi „niepowetowane straty”²⁵⁵. Pomimo wprowadzenia tych zmian, Minister Finansów w roku 2016 nie wykazał się większą aktywnością w kwestii wydawanych interpretacji ogólnych: wydano ich bowiem zaledwie 9, wobec 11 w roku 2015, również 11 w roku 2014 czy 16 w roku 2013²⁵⁶. Widoczna jest zatem nawet pewna tendencja zniżkowa.

W związku z powyższym, Ministerstwo Finansów i Rozwoju zaproponowało w listopadzie 2016 r. kolejne zmiany, mające przyczynić się do zwiększenia liczby wydawanych interpretacji ogólnych. Tym razem, poprzez nałożenie na Ministra obowiązku wydania interpretacji tego rodzaju, gdy na skutek wyroku NSA, wydana została interpretacja indywidualna, sprzeczna z innymi, funkcjonującymi już w obrocie prawnym²⁵⁷.

Planowane przez Ministerstwo zmiany mogą wzbudzić ambiwalentne odczucia: z jednej strony, z pewnością, nie pogorszą one obecnej sytuacji, a z drugiej - przełom w tej materii zapowiadany był już na rok 2016. W ocenie autora to, jaką rolę odgrywać będą

²⁵⁴ J. Kondratowska, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – ocena zmian 1.1.2016 r.*, [w:] Serwis Monitora Podatkowego 12/2015.

²⁵⁵ E. Ochocka, Dariusz M. Malinowski, *Funkcje indywidualnych interpretacji...*, s. 3.

²⁵⁶ Dane według wyszukiwarki na stronie Ministerstwa Finansów: <http://sip.mf.gov.pl/>, dostęp: 9.02.2017 r.

²⁵⁷ Więcej Interpretacji Ogólnych od 1 czerwca 2017 r., <http://www.russellbedford.pl/ru/glavnaya/uslugi/item/1366-wi%C4%99cej-interpretacji-og%C3%B3lnych-od-1-czerwca-2017-r.html>, dostęp: 9.02.2017 r.

interpretacje ogólne, zależy przede wszystkim od inicjatywy Ministra Finansów i Rozwoju; już w chwili obecnej ma on bowiem wystarczające uprawnienia, by uczynić z nich wartościowe narzędzie w rozjaśnianiu przepisów podatkowych. Wprowadzanie dodatkowych przepisów, mających niejako „zmusić” Ministra do wydawania tychże interpretacji, nie odegra wielkiej roli, jeśli nie zmieni się podejście do tej instytucji w samym Ministerstwie.

4.4. Możliwość merytorycznego zaskarżenia postanowienia o zastosowaniu interpretacji ogólnej bądź też zaskarżenia samej interpretacji ogólnej

Kwestia ta nie jest, przy nadmiernie ścisłym podejściu, problemem bezpośrednio dotyczącym interpretacji indywidualnych, jednakże na skutek wprowadzonych ostatnio zmian, jej faktyczne powiązanie z interpretacjami indywidualnymi nie ulega wątpliwości. Słuszna, co do zasady, nowelizacja zwiększająca znaczenie ogólnych interpretacji prawa podatkowego, nie ustrzegła się bowiem pewnych błędów. Do takich, zdaniem autora, można zaliczyć sytuację, w której po wydaniu postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o interpretację indywidualną ma zastosowanie interpretacja ogólna, wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia zażalenia jedynie w kwestii formalnej, to jest słuszności wydania danego postanowienia – a „poza zakresem kontroli sądowej pozostanie ocena tego, czy prawidłowe jest stanowisko zawarte w interpretacji ogólnej. Gdyby wnioskodawca otrzymał nawet niekorzystną dla niego interpretację indywidualną (ewentualnie interpretację zmieniającą poprzednią interpretację indywidualną), to mógłby poddać ją kontroli sądowej. Tym samym wskutek nowelizacji pogorszy się sytuacja prawna wnioskodawcy”²⁵⁸.

²⁵⁸ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie...*, s. 28.

Taka regulacja mocno osłabia pozycję wnioskodawcy i negatywnie wpływa na pewność opodatkowania.

Problem ten rozwiązać można, przynajmniej na dwa sposoby. Pierwszy polegałby na zmianie charakteru prawnej decyzji o zastosowaniu interpretacji ogólnej – z postanowienia na interpretację indywidualną. Interpretacja ogólna stałaby się wówczas swoistym szablonem do wydawania interpretacji indywidualnych, które mogłyby zostać zaskarżone do sądu administracyjnego na normalnych zasadach. Nakład sił na wydanie takiego aktu, ze strony organu podatkowego, pozostawałby taki sam. Wadą takiego rozwiązania byłoby dalsze obciążenie sądownictwa administracyjnego danymi sprawami, choć zastanawiać się można, na ile byłoby ono realne w przypadku pojawienia się kilku konsekwentnych rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych, bądź rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego, o prawidłowości danej interpretacji ogólnej. Można byłoby się spodziewać znaczącego spadku zapału do dalszego jej zaskarżania, przez kolejne podmioty.

Drugie rozwiązanie to wprowadzenie możliwości merytorycznego zaskarżania samych interpretacji ogólnych. Wizja ta jest, może się zdawać, jeszcze bardziej problematyczna, gdyż należałyby jednocześnie odpowiedzieć na pytanie, kto byłby upoważniony do rozpoczęcia takiego sporu na drodze sądowej. Wprowadzenie szerokiego zakresu podmiotowego, rodem z interpretacji indywidualnych, trudno sobie wyobrazić. Być może odpowiedzią byłoby powołanie funkcji Rzecznika Praw Podatnika, która to koncepcja pojawia się co jakiś czas w dyskursie publicznym²⁵⁹, wraz z jednoczesnym przydzieleniem mu kompetencji do zaskarżania

²⁵⁹ Por. np. K. Sudaj, *Powstanie Rzecznik Praw Podatnika?*, <http://www.pit.pl/aktualnosci-podatkowe/2012/archiwum-2012-vii/1907-rzecznik-praw-podatnika-11551/>, dostęp: 14.06.2016 r.; K. Bronżewska w rozmowie z E. Ciechanowską, *Czy w Polsce doczekamy się rzecznika praw podatnika*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/890957,czy-w-polsce-doczekamy-sie-rzecznika-praw-podatnika.html>, dostęp: 15.04.2016 r.

interpretacji ogólnych. Oprócz ewentualnego Rzecznika Praw Podatnika, do zaskarżania interpretacji ogólnych, można upoważnić inne podmioty, takie jak Rzecznik Praw Obywatelskich, korporacje prawnicze czy też organizacje pozarządowe. Pozwoliłoby to wprowadzić sądową kontrolę interpretacji ogólnych, z jednoczesnym ograniczeniem negatywnych konsekwencji możliwego pieniactwa. Konieczne jest również udzielenie odpowiedzi na pytanie, który sąd miałby daną sprawę rozstrzygać, lecz w tym przypadku wskazanie Naczelnego Sądu Administracyjnego, raczej nie budzi wątpliwości. W takim przypadku możliwe jest powiązanie tego z, przytoczoną w rozdziale II, kompetencją NSA do podejmowania uchwał, zawierające rozstrzygnięcia zagadnień prawnych, budzących poważne wątpliwości. W opracowywaniu szczegółów tego rozwiązania, przede wszystkim, powinno się wziąć pod uwagę konsultacje społeczne. Wariant taki, oczywiście nie dawałby użytkownikom prawa podatkowego tak silnej pozycji, jak w przypadku przyjęcia pierwszej opcji, jednakże niewątpliwie byłby z ich punktu widzenia i tak lepszy, niż przepisy funkcjonujące obecnie.

4.5. Zachowanie szerokiego zakresu podmiotowego interpretacji indywidualnych

Postulat ten, ściśle rzecz biorąc, nie jest postulatem *de lege ferenda*, w tradycyjnym rozumieniu tego zwrotu. Dotyczy on bowiem tego, czego ustawodawca nie powinien robić, gdyż obecny stan prawny jest w tej materii korzystny – podczas gdy, niestety, według doniesień medialnych, koncepcja ta jest przynajmniej rozważana – to jest wyłączenia pytań o podatek od towarów i usług ze spraw, które mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnych; wiązać to się ma z uchwaleniem nowej ustawy o VAT²⁶⁰.

²⁶⁰ M. Szulc, Ł. Zaleski, *Fiskus skończy z tłumaczeniem obywatelom, o co chodzi w VAT*, [w:] *Dziennik Gazeta Prawna*, nr 214 (4107) rok 21, 3.11.2015 r., s. B2.

Koncepcja ta, zdaniem autora, powinna zostać odrzucona. Faktem jest, jak wskazano wyżej, że liczby wydawanych interpretacji stają się bardzo duże. Przyczyną tego jest jednak, przede wszystkim niejasne prawo podatkowe, a ograniczanie zakresu przedmiotowego interpretacji (bądź, co byłoby jeszcze gorsze, całkowita ich likwidacja) porównać można do „leczenia” choroby, poprzez rezygnację z wizyty u lekarza i udawanie, że problemu nie ma. Twierdzenia H. Kowalczyka, jakoby nowa ustawa o VAT miała być na tyle jasna, że interpretacje w jej sprawie zwyczajnie nie będą potrzebne, są zdecydowanie odrzucane przez ekspertów²⁶¹ i trudno nie traktować ich w charakterze myślenia życzeniowego (bądź zwykłego cynizmu) . Jednocześnie proponowana „zastępcza” instytucja tzw. „zasad rozliczania podatku”²⁶² będzie co prawda miała część zalet, które posiadają interpretacje, ale jednocześnie z racji rozstrzygnięcia w jej kwestii przez urzędy skarbowe, znacząco ucierpią jednolitość i pewność prawa. Odwołując się do argumentów na rzecz centralizacji wydawania interpretacji indywidualnych, wskazać można, iż wielce prawdopodobna jest sytuacja, w której ten sam problem prawny będzie różnie rozstrzygany przez różne urzędy.

Pomimo, niewątpliwie istniejących pewnych wad, instytucja interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zdecydowanie zasługuje na jej utrzymanie, a szeroki zakres przedmiotowy interpretacji jest jedną z ich czołowych zalet. Instytucja „zasad rozliczania podatku” byłaby rozwiązaniem gorszym, osłabiającym pewność opodatkowania, w związku z czym wskazane jest w danej kwestii zrezygnowanie z projektowanych zmian i utrzymanie obecnego stanu prawnego.

²⁶¹ *Ibidem.*

²⁶² *Ibidem.*

4.6. Przywrócenie pełnej ochrony uzyskiwanej po zastosowaniu się do interpretacji

W poprzednich częściach pracy omówiony został negatywny wpływ, jaki na poczucie bezpieczeństwa po wydaniu interpretacji może mieć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania i nawiązanie do niej w przepisach dotyczących interpretacji. Autor zgadza się z pojawiającymi się w prasie fachowej obawami, że tego rodzaju uregulowania niosą z sobą ryzyko całkowitego wypaczenia funkcji interpretacji i w skrajnym przypadku mogą pozbawić całą instytucję jakiegokolwiek sensu.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, wprowadzenie przytoczonych zmian należy oceniać jako wyjątkowo rażące naruszenie zasady pewności opodatkowania, co więcej – w opinii autora – postrzegać można to nawet jako złamanie zasady niedziałania prawa wstecz. W związku z tym konieczne jest jak najszybsze uchylenie przepisu zawartego w art. 14na. Utrzymanie tego uregulowania w systemie prawa należy oceniać zdecydowanie negatywnie, jako rażące naruszenie interesów podatników i próbę faktycznego pozbawienia interpretacji indywidualnych jakiegokolwiek mocy.

4.7. Uwaga ogólna na temat dalszych nowelizacji instytucji interpretacji indywidualnych

Instytucja interpretacji indywidualnych prawa podatkowego uregulowana jest w ramach Ordynacji Podatkowej. Biorąc pod uwagę ciągle niedoskonały charakter tej instytucji i istniejące, w dalszym ciągu pożądane kierunki jej zmian, pamiętać należy o kontekście, czyli funkcjonowaniu, jasności i przejrzystości całego aktu prawnego, w którym się ona znajduje. Jak pisze B. Brzeziński: „setki zmian, jakie od wejścia w życie ordynacji podatkowej do czasów współczesnych wprowadzono do treści jej przepisów, wywarły duży wpływ na obecny kształt ustawy. Bez obawy popełnienia błędu można stwierdzić, że suma powierzchni tekstu nowych przepisów, jakie wprowadzono do

ordynacji podatkowej od momentu jej wejścia w życie (a nawet jeszcze przed jej wejściem w życie!) , jest większa niż powierzchnia jej tekstu pierwotnego (...) liczba i zakres dotychczasowych zmian spowodowała erozję formy prawnej ogólnego prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa zaczyna załamywać się pod własnym ciężarem, nabierając jednocześnie zwyrodniałych pod względem legislacyjnym kształtów. Prowadzi to do ograniczenia przejrzystości przepisów, wzrostu niedookreśloności prawa i w konsekwencji zmniejszenia bezpieczeństwa prawnego obywatela. Skutek może być taki, że przepisy nowe, w zamierzeniu ułatwiające życie i pracę podatnika oraz poprawiające możliwości funkcjonowania administracji podatkowej, sprawią kłopoty w przyszłości”²⁶³.

Jest to zaledwie jeden z wielu przykładów krytyki jaka jest kierowana wobec obecnie funkcjonującej Ordynacji Podatkowej. Z zarzutami tymi trudno się nie zgodzić, co prowadzi w efekcie do konstatacji, iż pożądane w obecnej sytuacji byłoby skonstruowanie zupełnie nowego aktu prawnego. Nie jest to spostrzeżenie odkrywcze – w 2014 r. powołano Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, mającą opracować projekt nowej ordynacji²⁶⁴, jednakże po wyborach parlamentarnych i wiążącej się z nimi zmianie władzy, temat uchwalenia nowej regulacji „ucichł” i jego perspektywy są obecnie niejasne. Pozostaje mieć nadzieję, iż są to jedynie okresowe problemy, które zostaną przezwyciężone i ostatecznie do uchwalenia nowej ordynacji podatkowej (bądź kodeksu podatkowego), dojdzie w nieodległym czasie.

²⁶³ B. Brzeziński, *O zmianach w ordynacji podatkowej*, [w:] Przegląd Podatkowy, 11 (295), Listopad 2015, s. 21.

²⁶⁴ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa...*, s. 23.

5. Wnioski

Instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych niewątpliwie posiada ogromną wagę w polskim systemie prawa podatkowego. Szacuje się, że co roku wydaje się około 37.000 takich interpretacji²⁶⁵. Jest to efektem przede wszystkim dwóch czynników: negatywnego – niejasności i znacznego stopnia skomplikowania polskiego prawa podatkowego – oraz pozytywnego, czyli daleko idących gwarancji bezpieczeństwa dla adresata interpretacji.

Całokształt polskich uregulowań, zdaniem autora, zasługuje na ocenę dobrą – ale nie bardzo dobrą. Omówione zalety – czyli gwarancje dla adresatów interpretacji, powszechny dostęp do tej instytucji czy też możliwość zaskarżenia interpretacji do sądu administracyjnego, w razie niepożądanego rozstrzygnięcia organu podatkowego – składają się łącznie na atrakcyjność interpretacji indywidualnych dla użytkowników prawa podatkowego oraz jeden z głównych instrumentów zapewniania w Polsce pewności opodatkowania.

Zauważyć należy, iż kolejno wprowadzane reformy tej instytucji w większości przypadków faktycznie służą jej poprawie, nieraz będąc efektem postulatów zgłaszanych przez przedstawicieli doktryny bądź użytkowników prawa podatkowego. Również najświeższe zmiany, wielokrotnie przytaczane w toku niniejszej pracy, zasługują na aprobatę. W szczególności ważne jest rzeczywiste wprowadzenie centralizacji procesu wydawania interpretacji, gdyż rozbieżności zachodzące pomiędzy różnymi podmiotami wydającymi interpretacje, przyczyniać się mogą do wątpliwości na tle zasad równego traktowania oraz powszechności prawa, w podobnych stanach prawnych konstruując przysługującą odbiorcom interpretacji ochronę w różny sposób. Centralizacja zwiększy także przewidywalność otrzymanej decyzji oraz, co się z tym wiąże, poczucie pewności prawa.

²⁶⁵ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie...*, s. 25.

Uregulowania odnoszące się do interpretacji indywidualnych nie są jednak oczywiście idealne i można wysunąć pod ich adresem dość poważne zarzuty. Proces wydawania interpretacji ciągle nie został do końca scentralizowany, liczba wydawanych interpretacji staje się, w opinii wielu ekspertów, zbyt duża. Kontrowersje wzbudzają kwestie interpretacji milczących czy też zmian interpretacji oraz ich konsekwencji, umiejscowienie odnoszących się do interpretacji indywidualnych przepisów w Ordynacji Podatkowej, wzmacnia chaotyczność tego aktu prawnego. Wszystko to jednak nie uzasadnia, zdaniem autora, postulatów likwidacji bądź znacznego ograniczenia interpretacji indywidualnych, lecz powinno skłonić do opracowania odpowiednich zmian prawnych w tym obszarze.

Nie ograniczając się tylko do chwaleń lub krytyki określonych rozwiązań, autor zdecydował się na umieszczenie w pracy postulatów *de lege ferenda*, których realizacja mogłaby przyczynić się do ulepszenia instytucji interpretacji indywidualnych. Część z proponowanych kierunków zmian jest dość powszechnie akceptowana, część natomiast może stanowić przedmiot kontrowersji, w związku z czym autor pragnie zastrzec, iż nie uzurpuje sobie prawa do autorytarnego rozstrzygnięcia, iż propozycje te z całkowitą pewnością okazałyby się pożyteczne. Sensem ich przedstawienia jest raczej chęć przyłączenia się do dyskusji na temat możliwych kierunków rozwoju omawianej instytucji, jako iż wszelkie zmiany w materii tak delikatnej jak prawo podatkowe powinny być poprzedzone dogłębną refleksją oraz wymianą poglądów.

Zakończenie

Tematyka niniejszej pracy wymagała wszechstronnego podejścia oraz korzystania z rozmaitych źródeł. Dzięki temu możliwy do zrealizowania był cel pracy, jakim było omówienie zasady pewności opodatkowania w kontekście instytucji interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Przedstawione zostały kwestie teoretyczne związane z daną zasadą, a także jej znaczenie dla praktyki stosowania prawa podatkowego. Omówiony został obecny kształt interpretacji indywidualnych oraz jego zalety i wady. Wykazana została przedstawiona we wstępie teza, iż interpretacje indywidualne są instytucją, której istnienie zasługuje na aprobatę oraz utrzymanie, gdyż – pomimo pewnych wad – przyczynia się ona do zwiększania pewności opodatkowania, łagodząc negatywne konsekwencje problemów, z którymi boryka się prawo podatkowe.

Jednocześnie autor pragnie zaznaczyć, iż w najmniejszym stopniu nie pragnie uzurpować sobie zasługi kompleksowego omówienia tej problematyki; jest ona bowiem na tyle szeroka, że jej całościowe przedstawienie wymagałoby wypełnieniem farbą drukarską znacznie większej liczby stron, niż ma to miejsce w przypadku tej pracy. Traktować ją zatem należy jedynie jako pewnego rodzaju streszczenie i ewentualnie przyczynek do dalszych, bardziej kompleksowych prac.

Zasada pewności opodatkowania zajmuje niewątpliwie bardzo ważne miejsce w panteonie zasad podatkowych. Rozważania na jej temat, trwające od stuleci, doprowadziły do jej pewnego umocowania w nauce prawa podatkowego. Jednocześnie, na gruncie prawa polskiego, szczególne znaczenie dla jej skonkretyzowania miało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, niejednokrotnie się do niej odnoszące. Zasada ta wiąże się z przestrzeganiem przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji, aczkolwiek nie da się uniknąć konstatacji, iż praktyka pozostawia w tym przypadku wiele do życzenia.

W stosowaniu prawa podatkowego zasada pewności opodatkowania odgrywa szczególną rolę. Przepisy podatkowe nieraz formułowane są w sposób nieprecyzyjny, w związku z czym w doktrynie doszło do ukształtowania się dwóch rozłącznych zasad, mających sobie z tym problemem radzić – *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro fisco*. Wieloletni spór na tym gruncie rozstrzygnięty został – choć podejrzewać można, że nie całkowicie – przez niedawne zmiany, wprowadzające wprost pierwszą z tych zasad do Ordynacji Podatkowej.

Charakter prawny uregulowań polskich, w materii interpretacji indywidualnych, nie jest pozbawiony pewnych niedociągnięć, aczkolwiek ogólna ich ocena powinna być – zdaniem autora – pozytywna. Odpowiednie przepisy Ordynacji Podatkowej składają się na pewną całość, dzięki której korzystanie z owej instytucji w praktyce nie jest problematyczne. Świadczy o tym popularność interpretacji indywidualnych.

Instytucja interpretacji indywidualnych (analizowana zwłaszcza w kontekście pewności opodatkowania) ma zarówno zalety, jak i wady. Do głównych zalet zaliczyć należy gwarancje ochrony dla odbiorcy interpretacji, w przypadku zastosowania się do niej, powszechny dostęp, możliwy dzięki ukształtowanemu w bardzo szeroki sposób zakresowi podmiotowemu oraz niskiej opłacie, system sądowej kontroli interpretacji, zapobiegający arbitralnym działaniom organów podatkowych oraz publikację wydawanych interpretacji, upowszechniającą wiedzę z zakresu prawa podatkowego i jego rozumienia przez organy.

Wadami są z kolei: możliwe negatywne efekty powiązania z interpretacjami klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; niedokończona centralizacja procesu wydawania interpretacji – co może przyczyniać się do powstawania daleko idących rozbieżności w wydawanych przez różne organy interpretacjach, rodząc wątpliwości na tle powszechności oraz równości wobec prawa; inflacja interpretacji,

przejawiająca się w przybierającej zbyt duże rozmiary liczbie wydawanych interpretacji, w tym w sprawach błahych, oczywistych bądź powtarzających się; problemy na gruncie zmian interpretacji – mogące mieć dla odbiorców interpretacji drastycznie negatywne konsekwencje; a także nielogiczne umiejscowienie przepisów o interpretacjach w Ordynacji Podatkowej. Wśród kwestii kontrowersyjnych można wskazać także tzw. interpretacje milczące (co jednak zostało poprawione na mocy niedawnej nowelizacji Ordynacji) oraz postrzeganie – zdaniem autora, nieuzasadnione – interpretacji indywidualnych jako quasi-źródła prawa podatkowego.

W związku z powyższymi wadami autor wysunął szereg postulatów *de lege ferenda*: usunięcie z porządku prawnego art. 14na Ordynacji (naruszającego pewność ochrony w przypadku zastosowania się do otrzymanej interpretacji), przeprowadzenie faktycznej centralizacji procesu wydawania interpretacji, wprowadzenie okresu ochronnego dla odbiorcy interpretacji w przypadku jej zmiany, zwiększenie roli interpretacji ogólnych prawa podatkowego, wprowadzenie możliwości merytorycznego zaskarżenia postanowienia o zastosowaniu interpretacji ogólnej – bądź też możliwości zaskarżenia samej interpretacji ogólnej, a także zachowanie szerokiego zakresu podmiotowego, umożliwiającego „zainteresowanym” wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednocześnie autor pragnie wyrazić zdecydowany sprzeciw wobec postulatów ograniczenia, a nawet całkowitego zlikwidowania interpretacji indywidualnych.

Przedmiotem dalszych badań dotyczących problematyki niniejszej pracy mogłyby być, między innymi: porównanie rozwiązań polskich z systemami przyjętymi w innych krajach, szczegółowe zbadanie wpływu orzecznictwa sądów administracyjnych na wydawanie interpretacji indywidualnych, analiza stanowisk zawieranych przez organy podatkowe przy udzielaniu tychże interpretacji, wpływ przesunięcia kompetencji do wydawania

interpretacji na dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na kształt omawianej instytucji.

Pewność opodatkowania, tak jak zostało to ujęte we wstępie, jest pewnym ideałem, którego całkowita realizacja, zapewne nigdy nie nastąpi. Konstatacja ta jednak nie uzasadnia braku troski o ten ideał – każdy prawodawca powinien dążyć do tworzenia prawa w taki sposób, by było ono możliwie jak najbardziej pewne oraz zrozumiałe. Nadużywanie paremii *dura lex, sed lex* wobec obywateli, którzy nie wypełnili swoich ustawowych obowiązków nie w sposób zawiniony, lecz nie mogąc zrozumieć, na czym owe obowiązki polegają, prowadzić może bowiem do powstawania w społeczeństwie przekonania o niesprawiedliwości prawa, niemożności jego realizacji i w efekcie do akceptacji dla jego łamania – czego niewątpliwie należy unikać.

Bibliografia

Wykaz aktów prawnych:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483) z późn. zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do dokonywania niektórych czynności w zakresie interpretacji indywidualnych (Dz. U. z dnia 31 grudnia 2015 r.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz. U. z dnia 5 stycznia 2016 r.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek wspólny (Dz. U. z dnia 5 stycznia 2016 r.).

Traktat o Unii Europejskiej, Dz.U.2004.90.864/30 z późn. zm.

Ustawa o administracji podatkowej z dnia 10 lipca 2015 r. Dz.U.2015.1269.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej Dz.U.2016.1947.

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jednolity), Dz.U.2014.1647 j.t. z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity), Dz.U.2015.613 j.t. z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity), Dz.U.2012.270 j.t. z późn. zm.

Wykaz publikacji:

A. Bącał, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2001.

- A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.
- A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014.
- A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255.
- A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- A. Korybski, *Teoretyczne problemy stosowania prawa: podstawowe zagadnienia i kierunki badań*, [w:] W. Dziedziak, B. Liżewski (red.), *Zagadnienia stosowania prawa. Perspektywa teoretyczna i dogmatyczna*, Lublin 2015.
- A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2016.
- A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011
- B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2015.
- B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016.
- B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015.
- B. Brzeziński (red.) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego: węzłowe problemy*, Warszawa 2013.
- B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.

- B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne : katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.
- B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255.
- B. Brzeziński, W. Morawski (red.), *Orzecznictwo w sprawach podatkowych: komentarze do wybranych orzeczeń*, Warszawa 2017.
- B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, Warszawa 2013.
- C. Romano, *Advance tax rulings and principles of law: towards a european tax rulings system?*, Amsterdam 2002.
- D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
- E. Ruśkowski (red.), *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1998.
- H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014.
- H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Warszawa 2011.
- H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000.
- I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.

- J. Brolik (red.), E. Mucha, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013.
- J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.
- J. Koronkiewicz, *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Warszawa 2015.
- J. P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.
- J. Sługocki, *Prawo administracyjne. Zagadnienia ustrojowe*, Warszawa 2012
- J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015.
- K. Kunowska, *In dubio pro fisco – założenie systemowe czy błąd w praktyce stosowania prawa?*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.) , *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.
- K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012.
- L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015.
- M. Bouvier, przekł. H. Bełżecka-Goethals, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000.
- M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
- M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa: 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013.

- M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Gdańsk 2014.
- M. Zubik, K. Budziło (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006
- P. Krzykowski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego wydawane w latach 1998-2004*, Józefów 2010.
- P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska (red.), *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa-Białystok 2013.
- P. Rościszewski, *Interpretacje prawa podatkowego dokonywane przez Ministra Finansów*, Gdańsk 2004.
- P. Smoleń (red.), *Fiscal administration in Poland*, Lublin 2015.
- P. Smoleń (red.), *Selected issues in taxation and tax authorities in Central Europe*, Lublin 2016.
- P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2015, s. 17.
- R. Bernat, *Selektywne stosowanie zasady „in dubio pro tributario” w kontekście zakazu przyznawania pomocy publicznej*, [w:] Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 29, 88-100, 2015.
- R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.
- R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015.
- S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.

- S. Wronkowska, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Zubik, K. Budziło (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006
- T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.
- T. Famulska (red.), *Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.
- T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.
- T. Woś (red.), H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2015.
- T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 215.
- W. Modzelewski, S. Cękała (red.), *Współczesne problemy materialnego prawa podatkowego*, Warszawa 2012.
- W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- W. Nykiel, A. Zalański (red.), *Tax aspects of research and development within the European Union*, Warszawa 2014.
- W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Tax legislation: standards, trends and challenges*, Warszawa 2015.
- W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14.
- W. Sztuba, *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, Warszawa 2016.
- W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.
- W. Dziedziak, B. Liżewski (red.), *Zagadnienia stosowania prawa. Perspektywa teoretyczna i dogmatyczna*, Lublin 2015.
- Z. Kmiecik (red.), *Polskie sądownictwo administracyjne: zarys systemu*, Warszawa 2015.

Wykaz orzeczeń:

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r.
sygn. akt K 1/88.

Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca
2015 r., sygn. II FSK 769/15.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 lipca 2009 r., sygn.
I FPS 3/09.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2009 r.,
sygn. II FPS 7/09.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 stycznia 2007 r.,
sygn. I FPS 1/06.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 września 2016 r.,
sygn. I FSK 1195/16.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2016 r., sygn.
II FSK 167/14.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 lutego 2013 r., sygn.
II FSK 1044/12.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 maja 2016 r., sygn. II
FSK 1249/14.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lipca 2009 r., sygn. II
FSK 496/08.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 listopada 2016 r.,
sygn. II FSK 2903/14.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 kwietnia 2011 r.,
sygn. I FSK 698/10.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 września 2016 r.,
sygn. II FSK 2448/14.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 września 2016 r., sygn.
II FSK 2210/14.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2011 r.,
sygn. II FSK 1242/10.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. II FSK 391/08.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. II FSK 944/10.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2000 r., sygn. akt K 1/99.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt K 33/05.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. akt K 19/07.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 1997 r., sygn. akt U 11/97.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 3/99.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r., sygn. P 36/05.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 6 października 2015 r., sygn. I SA/Gd 1290/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Gd 307/14.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 14 stycznia 2016 r., sygn. I SA/Gl 798/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 20 lipca 2016 r., sygn. III SA/Gl 2502/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 10 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Kr 585/11.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. I SA/Kr 610/16.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. I SA/Kr 2062/13.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 9 listopada 2010 r., sygn. I SA/Lu 418/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 20 kwietnia 2011 r., sygn. I SA/Łd 238/11.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 20 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/Łd 166/16.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 21 października 2010 r., sygn. I SA/Łd 730/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Łd 622/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 10 marca 2017 r., sygn. I SA/Op 494/16.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 21 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/Po 1754/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 23 lutego 2017 r., sygn. I SA/Po 1063/16.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 21 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Sz 1092/16.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 kwietnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 1324/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 września 2010 r., sygn. III SA/Wa 465/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 września 2016 r., sygn. III SA/Wa 2400/15.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 2350/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 września 2009 r., sygn. III SA/Wa 702/09.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 8 września 2010 r., sygn. I SA/Wr 668/10.

Opracowania publicystyczne (z prasy oraz Internetu):

'Tax rulings' in the EU Member States,
[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)_563447_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)_563447_EN.pdf), dostęp: 27.03.2017 r.

A. Gomułowicz, *Orzekanie na korzyść podatnika a granice opodatkowania*,

<http://www.rp.pl/article/20150809/PCD/308099993#ap-1>, dostęp: 06.04.2016 r.

A. Kozłowska, M. Szwed, *Nowe narzędzia do ochrony podatnika: interpretacje, APA, opinie zabezpieczające*,
<http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303069993-Nowe-narzedzia-do-ochrony-podatnika-interpretacje-APA-opinie-zabezpieczajace.html#ap-1>, dostęp: 27.03.2017 r.

A. Kubiak, *Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09.*, OSP 2010/4/39.

A. Łęgowski, Ł. Kempa, *Fiskus nadal nie ma wątpliwości*,
http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/03/PurpurowyKalkulatorGT_final.pdf, dostęp: 27.03.2017 r.

A. Madziar, M. Waniek, *Zadania Ministra Finansów*,
<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/minister-finansow/zadania-ministra-finansow>, dostęp: 9.04.2016 r.

A. Tylka, *Wątpliwości na korzyść podatnika*,
http://archiwum.rp.pl/archiwum-rzeczpospolitej.bu-169.bu.amu.edu.pl/artukul/1279614-Watpliwosci-na-korzysc-podatnika.html?_=Rzeczpospolita-1279614?_=3#.VwT14UcaTIU,
dostęp: 06.04.2016 r.

Advance tax ruling on new investment,
http://www1.agenziaentrate.gov.it/english/invest_italy/advance_tax.htm
, dostęp: 27.03.2017 r.

Advance Tax Rulings: Meaning and Country Examples,
<http://www.accountingnotes.net/international-taxation/domestic-tax/advance-tax-rulings-meaning-and-country-examples/7466>, dostęp:
27.03.2017 r.

B. Brzeziński, *O zmianach w ordynacji podatkowej*, [w:] Przegląd Podatkowy, 11 (295) , Listopad 2015.

Będzie referendum dotyczące zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika,
<http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/bedzie-referendum-dotyczace-zasady-rozstrzygnięcia-watpliwosci-na-korzysc-podatnika?doAsGroupId=5137659&refererPlid=5227698>,
dostęp: 06.04.2016 r.

Ch. Waerzeggers, C. Hiller, *Introducing An Advance Tax Ruling (Atr) Regime*,
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>,
dostęp: 27.03.2017 r.

D. Malinowski w rozmowie z M. Majką, *Unikanie opodatkowania a ochronna moc interpretacji indywidualnych*,
<http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311189974-Unikanie-opodatkowania-a-ochronna-moc-interpretacji-indywidualnych.html#ap-1>,
dostęp: 9.02.2017 r.

D. Osada, *Ile naprawdę są warte indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, [w:] Monitor Podatkowy, Warszawa 1/2017.

E. Ochocka, D. M. Malinowski, *Funkcje indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] Przegląd Podatkowy 3 (287), marzec 2015.

G. Bock, *KPMG Luxembourg welcomes EU confirmation of the soundness of advanced tax agreement system*,
<http://blog.kpmg.lu/kpmg-luxembourg-welcomes-eu-confirmation-of->

the-soundness-of-advanced-tax-agreement-system/, dostęp: 27.03.2017 r.

G. Borkowski, *Głosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09.*, Lex Omega, dostęp: 15.04.2016 r.

G. Lindecrona, *Unique Features in Swedish Tax Law*, <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/50-11.pdf>, dostęp: 27.03.2017 r.

H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, [w:] *Przegląd Podatkowy*, 9/2016.

H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania - zagadnienia wybrane*, [w:] *Monitor Podatkowy*, Warszawa 7/2016.

H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretna*, http://www.academia.edu/21581749/ZASADY_I_REGU%C5%81Y._PEWNO%C5%9A%C4%86_PRAWA_PODATKOWEGO_A_%C5%9ALEPA_ULICA_KONKRETU, dostęp: 27.03.2017 r.

H. Izdebski (w rozmowie z P. Szymaniakiem), *Konstytucja nie zna takiego źródła prawa, jak ministerialne interpretacje*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/894126,konstytucja-nie-zna-takiego-zrodla-prawa-jak-ministerialne-interpretacje.html>, dostęp: 8.11.2015 r.

International Tax Planning - The Dutch Advance Tax Ruling Practise, https://www.tax-consultants-international.com/read/Dutch_tax_rulings, dostęp: 27.03.2017 r.

Interpretacje podatkowe: centralizacja i wprowadzenie opłat, <http://www.pb.pl/1394015,28235,interpretacje-podatkowe-centralizacja-i-wprowadzenie-oplat>, dostęp: 13.04.2016 r.

J. Kondratowska, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – ocena zmian 1.1.2016 r.*, [w:] *Serwis Monitora Podatkowego* 12/2015.

K. Han, *Obowiązek organu wydającego interpretację do interpretowania przepisów spoza prawa podatkowego*, ius.focus, lipiec 2015.

K. Kanka, *Odstąpienie od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, [w:] Monitor Podatkowy, Warszawa 6/2016.

K. Sudaj, *Powstanie Rzecznik Praw Podatnika?*, <http://www.pit.pl/aktualnosci-podatkowe/2012/archiwum-2012-vii/1907-rzecznik-praw-podatnika-11551/>, dostęp: 14.06.2016 r.

K. Bronźewska w rozmowie z E. Ciechanowską, *Czy w Polsce doczekamy się rzecznika praw podatnika*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/890957,czy-w-polsce-doczekamy-sie-rzecznika-praw-podatnika.html>, dostęp: 15.04.2016 r.

Komorowski podpisał ustawę: Od 2016 roku wątpliwości rozstrzygane na korzyść podatników, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/887191,komorowski-podpisal-ustawe-o-rozstrzyganiu-watpliwosci-na-korzysc-podatnikow.html>, dostęp: 06.04.2016 r.

Konrad Filip Turzyński (w rozmowie z Aleksandrą Tarką), *Trudniej ustalić, gdzie wysłać wniosek o wykładnię podatków*, Rzeczpospolita, 27.08.2015 r.

Lepszepodatki.pl: Nowy obywatelski projekt FOR i partnerów, <http://www.for.org.pl/pl/a/3369,Lepszepodatkipl-Nowy-obywatelski-projekt-FOR-i-partnerow>, dostęp: 06.04.2016 r.

Ł. Zaleski, *Klauzula in dubio pro tributario może być martwym przepisem*, [w:] Dziennik Gazeta Prawna, 11 sierpnia 2015 r., s. B2.

Ł. Zalewski, *Po nowym roku będzie więcej interpretacji ogólnych*, Gazetaprawna.pl, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/900793,minister-finansow-po-nowym-roku-bedzie-wiecej-interpretacji-ogolnych.html>, dostęp: 8.03.2016 r.

M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, Serwis Monitora Podatkowego 12/2015.

M. Maj, *Interpretacje wspólne: Po interpretację lepiej razem niż osobno*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301269873-Interpretacje-wspolne-Po-interpretacje-lepiej-razem-niz-osobno.html?template=restricted>, dostęp: 9.02.2017 r.

M. Przewoźnik-Kurzyca, T. Rolewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, [w:] Monitor Podatkowy, Warszawa 5/2007.

M. Safjan, *Wyzwania dla państwa prawa*, [w:] Liberte! Głos wolny, wolność ubezpieczający, XXV numer, Łódź, Luty-Kwiecień 2017.

M. Samborska, Ł. Kempa, *Rewolucje w interpretacjach indywidualnych*, <http://grantthornton.pl/publikacja/rewolucje-w-interpretacjach-indywidualnych/>, dostęp: 27.03.2017 r.

M. Szulc, Ł. Zaleski, *Fiskus skończy z tłumaczeniem obywatelom, o co chodzi w VAT*, [w:] Dziennik Gazeta Prawna, nr 214 (4107) rok 21, 3.11.2015 r.

M. Wolf-Kalamala w rozmowie z A. Tarką, *W sądzie chodzi o sprawiedliwość, a nie korzyść podatnika*, [w:] Rzeczpospolita, 07.08.2015, s. C4.

NIK o przestrzeganiu praw podatników przez izby i urzędy skarbowe, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przestrzeganiu-praw-podatnikow-przez-izby-i-urzed-y-skarbowe.html>, dostęp: 9.04.2016 r.

P. Dudek, *Kto skarży wykładnię fiskusa, nie ryzykuje już utraty wszystkiego*, [w:] Dziennik Gazeta Prawna, Nr 245 (4392) Rok 22, 20 grudnia 2016 r.

P. Galiński, *„In dubio pro tributario” – w razie wątpliwości na korzyść podatnika*, <http://www.galinski-kleina.pl/840/in-dubio-pro-tributario-w-razie-watpliwosci-na-korzysc-podatnika/>, dostęp: 06.04.2016 r.

P. Molik, *Izby skarbowe wydają setki interpretacji podatkowych. Połowa z nich jest uchylana przez sądy*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/660138,izby-skarbowe-wydaja->

setki-interpretacji-podatkowych-polowa-z-nich-jest-uchylana-przez-sady.html, dostęp: 9.04.2016 r.

P. Wojtasik, *Dlaczego skarbowka odmawia firmom interpretacji podatkowych*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311039867-Dlaczego-skarbowka-odmawia-firmom-interpretacji-podatkowych.html?template=restricted>, dostęp: 9.02.2017 r.

P. Wojtasik, *Interpretacje podatkowe: Urząd skarbowy już nie wyjaśni, jak należy rozliczać VAT*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/311019911-Interpretacje-podatkowe-Urzad-skarbowy-juz-nie-wyjasni-jak-nalezy-rozliczac-VAT.html?template=restricted>, dostęp: 15.04.2016 r.

P. Wojtasik, *Skarbowka odbierze firmom bezprawne korzyści podatkowe*, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/301099906-Skarbowka-odbierze-firmom-bezprawne-korzysci-podatkowe.html#ap-1>, dostęp: 9.02.2017 r.

S. Babiarz, *Glosa do uchwały Składu Calej Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09. Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia.*, Prawo i podatki, wydanie specjalne nr 15, 2011 r.

T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] Przegląd Podatkowy 11/2015.

T. Wróblewski, G. Maślanko, J. Kowalczyk, M. Olejnik, J. Nykiel, K. Grduszak, M. Libersbach, M. Popławska, *Polska liderem produkcji prawa w Unii Europejskiej*, <https://static.pb.pl/atta/2912-raport-gt-barometr-stabilnosci-otoczenia-prawnego-2016.pdf.pdf>, dostęp: 27.03.2017 r.

Tax ruling and tax ruling requests, <http://www.pwc.be/en/services/tax/tax-management-accounting/tax-accounting/tax-ruling.html>, dostęp: 27.03.2017 r.

W. Modzelewski w rozmowie z Ł. Zalewskim, *Trzeba uchylić przepisy o interpretacjach indywidualnych*, [w:] Dziennik Gazeta Prawna, Nr 215 (4108) Rok 21, 4 listopada 2015 r.