

# Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres?

## Contractual form of advance tax rulings – evolution, revolution or regression?

dr hab. Maciej Ślifirczyk

WPiA UW, ORCID: 0000-0003-0878-0315

### Streszczenie

W ostatnich latach do polskiego prawa wprowadzono umowy o współdziałanie i towarzyszące im porozumienia podatkowe, jak również porozumienia inwestycyjne. Instytucje te mogą służyć do formułowania różnego rodzaju wypowiedzi stanowiących urzędową interpretację przepisów prawa podatkowego. W ten sposób interpretacje te przybierają postać umowy publicznoprawnej, co jest pewną nowością w zakresie formy formułowania wypowiedzi interpretacyjnych w polskim prawie podatkowym. Mimo to zarówno sama treść wypowiedzi interpretacyjnej, jak i gwarancje z niej wynikające nie odbiegają istotnie od tych, które występują w przypadku interpretacji indywidualnych. Pewnym odstępstwem od dotychczasowego, dość szeroko realizowanego w polskim prawie dobrego standardu jest natomiast pogląd, że wspomniane umowy są objęte tajemnicą skarbową. Ogólna ocena nowo wprowadzonych rozwiązań prowadzi do wniosku, że nie dają one wymiernych korzyści wobec tych, jakie można było osiągnąć dzięki wykorzystaniu w podobny sposób już istniejących rozwiązań prawnych, po ich odpowiedniej modyfikacji.

**Słowa kluczowe:** umowa o współdziałanie, porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne, urzędowe interpretacje prawa podatkowego, umowy publicznoprawne, tajemnica skarbowa.

### Abstract

In recent years, cooperation agreements and accompanying tax agreements, as well as investment agreements, have been introduced into Polish law. These institutions can be used to formulate various types of statements constituting advance tax rulings. In this way, these interpretations take the form of a public-law agreement, which is a certain novelty in terms of the formulation of interpretative statements in Polish tax law. Nonetheless, both the content of the interpretative statement itself and the guarantees arising from it do not differ significantly from those of individual interpretations. On the other hand, a certain deviation from the hitherto rather widely implemented good standard in Polish law is the view that the said agreements are covered by tax secrecy. A general assessment of the newly introduced measures leads to the conclusion that they do not provide tangible benefits in comparison with those that could have been achieved by using the already existing legal measures in a similar manner, with their appropriate modification.

**Keywords:** cooperation agreement, tax agreement, investment agreement, advance tax ruling, public law contracts, tax secrecy.

## 1. WPROWADZENIE

Z dniem 1 lipca 2020 r. wprowadzono do polskiego prawa, a dokładnie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, umowy o współdziałanie i porozumienia podatkowe<sup>2</sup>. Z kolei z dniem 1 stycznia 2022 r. pojawiły się w polskim prawie, również w Ordynacji podatkowej, porozumienia inwestycyjne<sup>3</sup>. Zasadniczym celem porozumień inwestycyjnych jest formułowanie różnego rodzaju wypowiedzi stanowiących interpretację przepisów prawa podatkowego. Podobną rolę w istotnym zakresie mogą odgrywać również porozumienia podatkowe. Ponieważ stroną

porozumień są organy administracji skarbowej, można traktować ww. instytucje jako konstrukcje służące m.in. do urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W szczególności odgrywają one rolę substytucyjną w stosunku do interpretacji indywidualnych. Powstaje w związku z tym pytanie, czy wprowadzenie nowych instytucji prawnych, służących do zbliżonych celów co instytucje dotychczasowe, istotnie było potrzebne i jest wystarczająco uzasadnione. Odpowiedź nie jest prosta, nowe instytucje składają się bowiem z różnego rodzaju elementów, z których każdy może być w różny sposób oceniany.

## 2. TREŚĆ POROZUMIEŃ

Przede wszystkim trzeba zwrócić uwagę, że wspomniane nowe instytucje prawne w założeniu opierają się na zmianie paradygmatu relacji między podatnikami a organami podatkowymi. W klasycznym ujęciu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania czy uchylaniu się od opodatkowania wiąże się z odpowiednim sankcjonowaniem tego rodzaju zachowań, połączonym ze zwiększaniem prawdopodobieństwa ich wykrycia<sup>4</sup>. Jest to optyka bazująca na ogólnej teorii przestępstw sformułowanej z ekonomicznego punktu widzenia<sup>5</sup>. Przeprowadzone badania wykazały jednak, że dla ograniczenia niepożądanych zachowań podatników znaczenie ma także wiele innych czynników, takich jak moralność czy zaufanie do aparatu skarbowego.

W tym zakresie na uwagę zasługuje zwłaszcza model obrazujący zachowanie zgodności z przepisami podatkowymi na podstawie tzw. równi pochyłej<sup>6</sup>. Wynika z niego m.in., że równie skuteczne jak wymuszanie zgodności z przepisami podatkowymi może być budowanie wzajemnego zaufania między państwem (organami podatkowymi) i podatnikami. Refleksje na ten temat doprowadziły do zmian w wielu państwach i do wprowadzenia rozwiązań, które opierają się na dobrowolnej kooperacji między organami podatkowymi i podatnikami. W nowym ujęciu konfrontację ma zastąpić zatem współdziałanie, jednostronne, władcze rozstrzygnięcia – formy konsensualne, a poszukiwanie nieprawidłowości w działaniach podatnika – pomoc ze strony organów podatkowych w wywiązywaniu się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Do tego rodzaju zmian zaliczyć można wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego umów o współdziałanie i towarzyszących im porozumień podatkowych, jak również porozumień inwestycyjnych. Czy jednak rzeczywiście wykorzystanie form konsensualnych w obszarze interpretacji przepisów prawa podatkowego będzie oznaczało tak wielkie zmiany jakościowe? Warto przyjrzeć się bliżej temu zagadnieniu.

Posłużenie się ww. porozumieniami w relacjach między organami podatkowymi i biernymi podmiotami prawa podatkowego oznacza w istocie wprowadzenie formuły opartej na umowie w obszarze prawa podatkowego. Choć już jakiś czas temu podjęto próbę postrzegania procedury uzyskiwania interpretacji indywidualnych, przyjętej na gruncie polskiego prawa, jako dialogu prowadzącego do uzyskania specyficznego porozumienia<sup>7</sup>, to dopiero instytucje porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych opierają się wprost na formie umowy. Jest to zmiana sprawiająca wrażenie przełomowej. Wynika to nie tylko ze zmiany relacji między stronami stosunku prawnopodatkowego, ale również z faktu, że wspomniane umowy należy traktować jako konstrukcje prawa publicznego, a nie umowy cywilnoprawne<sup>8</sup>.

Uznanie, że porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne nie są konstrukcjami cywilnoprawnymi, oznacza m.in., że do tych umów nie może mieć zastosowania zasada swobody umów wyrażona w art. 353<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>9</sup>, a treść umowy musi mieć oparcie w przepisach prawa podatkowego. Tylko w tych granicach strony mogą kształtować zatem jej postanowienia,

a ich swoboda jest w rzeczywistości bardzo ograniczona. Merytoryczną treść porozumień podatkowych, substytucyjnych wobec interpretacji indywidualnych, wyznaczają odpowiednio stosowane przepisy dotyczące tego rodzaju interpretacji<sup>10</sup>. W przypadku porozumień inwestycyjnych kwestia ta jest regulowana w bardziej ogólny sposób<sup>11</sup>, ale należy się spodziewać podobnego sposobu kształtowania treści porozumienia. W zakresie sposobu ujęcia treści omawianych porozumień nie ma zatem istotnych różnic w porównaniu do interpretacji indywidualnej<sup>12</sup>.

Kiedy porównuje się zakres regulacji prawa podatkowego, które mogą podlegać interpretacji w formie porozumień podatkowych lub porozumień inwestycyjnych, z zakresem możliwego zastosowania interpretacji indywidualnych, warto zauważyć, że sytuacja nie jest identyczna. W przypadku porozumień nie mają bowiem zastosowania ograniczenia, które wprowadzono w odniesieniu do interpretacji indywidualnych, przede wszystkim w art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że porozumienia mogą dotyczyć np. przepisów regulujących właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych, jak również mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym licznych szczegółowych klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (wymienionych w art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej). Jest to zmiana niewątpliwie korzystna dla podmiotów biernych prawa podatkowego, które w szerszym zakresie mogą uzyskać urzędową interpretację przepisów prawa podatkowego.

## 3. WIĄŻĄCY CHARAKTER POROZUMIEŃ

Jak z powyższego wynika, zasadnicza różnica między interpretacjami indywidualnymi, wydawanymi na podstawie art. 14b Ordynacji podatkowej, oraz porozumieniami podatkowymi czy porozumieniami inwestycyjnymi nie polega na treści wypowiedzi interpretacyjnej (pomijając wspomniany już inny zakres regulacji prawnych podlegających interpretacji), ale na jej formie. Forma umowna w naturalny sposób implikuje z kolei związanie stron zawierającym porozumieniem. Jest to wniosek znajdujący bądź wprost<sup>13</sup>, bądź pośrednio oparcie w obowiązujących przepisach. Samo związanie porozumieniem i jego zakres mogą jednak budzić bardzo poważne wątpliwości, a regulacje dotyczące tej kwestii nie są wolne od kontrowersji. Kwestia ta może być również odmiennie oceniana z perspektywy organu podatkowego oraz drugiej strony porozumienia.

Samo związanie organu podatkowego treścią porozumienia podatkowego nie wydaje się szczególnie istotną gwarancją dla podatnika. Zgodnie z art. 20ze § 5 Ordynacji podatkowej zastosowanie się do porozumienia podatkowego<sup>14</sup> nie może bowiem szkodzić podatnikowi, art. 14k i art. 14m § 1-3 tej ustawy powinny być zaś stosowane odpowiednio. Choć wspomniany art. 20ze § 5 odnosi się wprost jedynie do porozumienia rozwiązanego, to uprawniony jest wniosek, że w przypadku, w którym porozumienie nie zostało rozwiązane, gwarancje dla podatnika nie powinny być mniejsze. Ogólnie rzecz biorąc, zastosowanie się przez podatnika do porozu-

mienia podatkowego daje zatem gwarancje podobne do tych, które wiążą się z zastosowaniem do interpretacji indywidualnej.

Istotniejszą kwestią może być związanie organów podatkowych porozumieniem inwestycyjnym. W tym przypadku bowiem jest to zasadnicza gwarancja, która ma przysługiwać inwestorom. Choć skutek tego rodzaju przewiduje art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej, trzeba mieć na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 11 maja 2004 r.<sup>15</sup> W wyroku tym TK uchylił regulację prawną, która wiązała organy podatkowe i organy kontroli skarbowej interpretacjami wydawanymi przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Stwierdzono w nim m.in.: „niezbędnym składnikiem kompetencji decyzyjnych organów orzekających obu instancji jest dokonanie stosownej – z punktu widzenia rozstrzyganej sprawy – wykładni przepisu prawa, mającego stanowić normatywną podstawę takiego orzeczenia”<sup>16</sup>.

Podstawą do oceny konstytucyjności w przywołanym wyroku był art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>17</sup> Jest to o tyle istotne, że celem powołanego przepisu tej ustawy jest zabezpieczenie prawa stron postępowania do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Nie ma zatem podstaw do wywodzenia z niego uprawnień dla organów podatkowych do działania wbrew interesowi strony postępowania. Oznacza to, że organ podatkowy nie może – powołując się na niekonstytucyjność art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej – dowolnie podważać wykładni przepisów prawa podatkowego przyjętej w porozumieniu inwestycyjnym, o ile byłoby to wbrew interesowi inwestora<sup>18</sup>.

Również skutek wiążący omawianych porozumień dla podatnika jest mocno dyskusyjny. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, w której uzna on, że przyjęta w porozumieniu wykładnia przepisów prawa podatkowego jest nieprawidłowa albo też – z różnych przyczyn – zdezaktualizowana. Może on wprawdzie zawsze wypowiedzieć porozumienie podatkowe czy też porozumienie inwestycyjne, ale będzie to miało skutek jedynie na przyszłość i nie rozwiązuje problemu związania porozumieniem w okresie, w którym ono obowiązywało.

Czy jednak podatnik może się powoływać na nieprawidłowość wykładni przyjętej w porozumieniu podatkowym i odmawiać jej zastosowania? Skoro z art. 20s § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że umowa o współdziałanie (a zatem również zawierane na jej podstawie porozumienia podatkowe) służy do zapewnienia przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego, to podatnik nie powinien być związany porozumieniem podatkowym zawierającym nieprawidłową wykładnię przepisów. Jest to bowiem sprzeczne z podanym celem tych instytucji prawnych. Podobnie należałoby przyjąć także w odniesieniu do porozumień inwestycyjnych, jest to bowiem instytucja komplementarna wobec porozumień podatkowych<sup>19</sup>. Za zaprezentowanym poglądem przemawia ponadto treść ww. wyroku TK<sup>20</sup>.

#### 4. PROBLEM JAWNOŚCI POROZUMIEŃ

Mając na uwadze, że – jak wspomniano – porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne są jedynymi instytucjami prawnymi pozwalającymi uzyskać urzędową interpretację szeregu przepisów prawa podatkowego, wydaje się

szczególnie istotne, aby także inni podatnicy mogli uzyskać wiedzę o sposobie wykładni tych przepisów przez organy podatkowe. Jawność wypowiedzi interpretacyjnych jest przy tym pewnym dobrym standardem, dość szeroko wdrożonym w polskich przepisach prawa oraz stosowanym w praktyce. Dotyczy to nie tylko interpretacji o charakterze ogólnym, ale również dotyczących spraw indywidualnych (po uprzedniej anonimizacji interpretacji). Przykładowo taka zasada jest realizowana w przypadku interpretacji indywidualnych, opinii zabezpieczających czy też wiążących informacji stawkowych i wiążących informacji akcyzowych. Odmienne przedstawia się ta kwestia w odniesieniu do porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych. Regulacje obowiązujące w tym zakresie, ale przede wszystkim sposób ich rozumienia przez Szefa KAS, budzą poważne zastrzeżenia i mogą być źródłem kontrowersji.

Według stanowiska aktualnie prezentowanego przez Szefa KAS porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne traktowane są jako objęte tajemnicą skarbową<sup>21</sup>. Organ ten przyjmuje bowiem, że dane objęte tajemnicą skarbową dotyczą w zasadzie pełnej treści dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Zawierają one bowiem zawsze dane odnoszące się do danego podmiotu (w tym sensie są danymi indywidualnymi), a dotyczą źródeł i wysokości osiąganych przychodów oraz rodzajów i wysokości poniesionych wydatków (kosztów), a także zapłaconych zaliczek na podatek. Z kolei – zdaniem Szefa KAS – w świetle przepisów o tajemnicy skarbowej udostępniane mogą być jedynie informacje zbiorcze o podatnikach, nie mogą być natomiast udzielane żadne informacje indywidualne. Przy takim założeniu dokumenty, takie jak umowa o współdziałanie, porozumienie podatkowe lub porozumienie inwestycyjne, są uznawane za dokumenty o charakterze indywidualnym<sup>22</sup>. Jednocześnie jako rozwiązanie kwestii jawności wskazuje się wymóg prowadzenia odpowiednich, dostępnych publicznie ewidencji. Zgodnie bowiem z art. 20za Ordynacji podatkowej Szef KAS prowadzi ewidencję podatników, z którymi zawarł umowę o współdziałanie, a na podstawie art. 20zcc tej ustawy prowadzona jest ewidencja inwestorów i porozumień inwestycyjnych. Obie ewidencje udostępniane są w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Przedstawiony pogląd o szerokim ujęciu tajemnicy skarbowej, a w szczególności wynikające z niego wyłączenie jawności porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych wywołują poważne zastrzeżenia. Przede wszystkim trzeba zwrócić uwagę na brzmienie regulacji prawnych, które regulują tajemnicę skarbową. Zgodnie z art. 293 § 1 Ordynacji podatkowej tajemnicą skarbową są objęte indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Wątpliwe jest, czy w odniesieniu do zawierania porozumień można w ogóle mówić o „składaniu dokumentów”. Gdyby jednak zastosować taką kwalifikację, to omawiana regulacja odnosi się do „indywidualnych danych”, które są zawarte we wspomnianych dokumentach, a nie do całych dokumentów. Taki charakter mogą mieć elementy stanu faktycznego, który jest podstawą formułowania urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, sama interpretacja jednak zasadniczo

nie powinna być w ten sposób kwalifikowana. Porozumienie podatkowe lub porozumienie inwestycyjne w zakresie obejmującym interpretację przepisów prawa nie powinno zatem stanowić przedmiotu objętego tajemnicą skarbową.

Podobne do powyższych wnioski wynikają z analizy dalszych przepisów wyznaczających zakres tajemnicy skarbowej. Z art. 293 § 2 pkt 12 Ordynacji podatkowej wynika, że tajemnicą skarbową objęte są informacje przekazane przez podatnika w ramach realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB. Z kolei w art. 293 § 2 pkt 14 tej ustawy zakres tajemnicy skarbowej rozszerzono na informacje przekazane przez inwestora w ramach porozumienia inwestycyjnego. Każdy z podanych przepisów odnosi się do przekazywania informacji, które trudno traktować jako równoznaczne z zawieraniem porozumienia czy obejmujące zawieranie porozumienia<sup>23</sup>. Z oczywistych względów przekazaną przez podatnika informacją nie może być także urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego, w tym także taka, która zawarta jest w treści porozumienia.

Różnicę między jawnością interpretacji i poufnością informacji przekazywanych przez podatników dobrze widać w przypadku interpretacji indywidualnych. Same interpretacje – po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę – są upubliczniane<sup>24</sup>, akta postępowania w sprawie wydania takiej interpretacji są natomiast objęte tajemnicą skarbową<sup>25</sup>. Nie ma powodu, aby odmiennie traktować interpretacje zawarte w porozumieniach. Pewnym problemem może być oczywiście ograniczona liczba zawartych porozumień, co w połączeniu z jawnymi ewidencjami może ułatwiać identyfikację podmiotu, którego dotyczy interpretacja. Nie wydaje się jednak właściwym rozwiązaniem rozszerzanie z tego względu zakresu tajemnicy skarbowej, czy to na drodze interpretacji, czy też ewentualnych zmian legislacyjnych. Raczej należałoby rozważyć wdrożenie takich form wypowiedzi interpretacyjnych, które nie wiązałyby się wprost z zawartymi porozumieniami i mogłyby być udostępniane bez widocznego z nimi związku.

Dodać można, że deficyt jawności dotyczący porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych, w połączeniu z ich stosunkowo szerokim zakresem przedmiotowym, w tym możliwością objęcia tymi porozumieniami regulacji prawnych, które nie mogą być przedmiotem wykładni z wykorzystaniem innych instytucji prawnych służących do urzędowej interpretacji w sprawach indywidualnych, może osłabiać zaufanie do państwa i organów podatkowych. Pojawić się mogą bowiem obawy, że ograniczony krąg dużych podmiotów jest przez państwo traktowany w sposób uprzywilejowany, czego przejawem jest właśnie uzyskiwanie przez te podmioty szerzej nieznaną interpretacji przepisów prawa podatkowego. Tylko w niewielkim zakresie potrzebę kontroli nad sposobem interpretowania przepisów prawa podatkowego zaspokajają objęcie porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych przepisami dotyczącymi automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych<sup>26</sup>. Regulacje te nie oznaczają bowiem powszechnej dostępności interpretacji, a jedynie umożliwiają poznanie ich treści – w niektórych przypadkach – przez podmioty w nich wskazane (właściwe państwa członkowskie Unii Europejskiej i Komisję Europejską). Z podanych względów jawność, tworząca możliwość publicznej kontroli w omawianym zakresie, wydaje się szczególnie

istotna. Trzeba mieć również na uwadze, że celem porozumienia inwestycyjnego jest „zapewnienie jednolitej i spójnej wykładni przepisów prawa podatkowego”<sup>27</sup>. Jak cel ten ma być realizowany w sytuacji, w której wypowiedzi interpretacyjne będą objęte tajemnicą?

## 5. PODSUMOWANIE

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że wprowadzenie umownej formy urzędowych interpretacji prawa podatkowego nie jest zmianą tak rewolucyjną, jak mogłoby się to wydawać *prima facie*. W zakresie treści wypowiedzi interpretacyjnych porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne nie wykazują istotnych różnic merytorycznych wobec interpretacji indywidualnych. Ważną zmianą jest natomiast szerszy zakres przepisów, których urzędową interpretację można uzyskać w formie porozumień. Różnica ta nie wynika jednak ze specyfiki wspomnianych porozumień, a jest konsekwencją uprzedniego zawężenia przez ustawodawcę zakresu zastosowania interpretacji indywidualnych (także przy uwzględnieniu uzupełniającej roli opinii zabezpieczających). Nie ma żadnych przeszkód, aby zakres zastosowania wszystkich omawianych instytucji był w podanym zakresie analogiczny.

Istotną nowością jest sama umowna forma uzyskiwania urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale konsekwencje wynikające z jej zastosowania, zwłaszcza w zakresie gwarancji dla podmiotów biernych prawa podatkowego, są zasadniczo zbieżne z tymi, jakie można uzyskać wskutek zastosowania się do interpretacji indywidualnej. Przyjęte rozwiązania nie są przy tym wolne od wątpliwości, które mogą obniżyć efekt gwarancyjny. Poważnym problemem i obniżeniem dotychczasowych standardów jest natomiast brak upubliczniania interpretacji udzielanych w formie porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych.

Biorąc pod uwagę, że porozumienia, jako forma uzyskiwania urzędowych interpretacji prawa podatkowego, nie dają wymiernych korzyści wobec tych, jakie można było osiągnąć dzięki wykorzystaniu w podobny sposób już istniejących instytucji prawnych, można mieć poważne wątpliwości, czy omawiane rozwiązania nie stanowią jedynie chęci podążania za modnym trendem. Jeśli istotnie chodziło o stworzenie nowej jakości w kontaktach między organami podatkowymi i podmiotami biernymi prawa podatkowego, można było odpowiednio zmodyfikować nie tyle formę udzielania interpretacji, ile procedurę ich uzyskiwania (bądź też wprowadzić szczególną odmianę tej procedury). Pozwoliłoby to na wykorzystanie sprawdzonych rozwiązań, bez generowania niepotrzebnych wątpliwości prawnych. Jednocześnie nie powstałby problem z jawnością wypowiedzi interpretacyjnych, który obecnie wykreowano.

### Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 2 Zmiana na mocy ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).
- 3 Zmiana na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

- dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.).
- <sup>4</sup> M.G. Allingham, A. Sandmo, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, „Journal of Public Economics” 1972, nr 1, s. 323-338.
- <sup>5</sup> G.S. Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, „Journal of Political Economy” 1968, t. 76, nr 2, s. 169-218.
- <sup>6</sup> Zob. np. J. Alm i in., *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, „CESifo Forum” 2012, nr 2, s. 33-40.
- <sup>7</sup> A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 137-141.
- <sup>8</sup> Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych*, referat na Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Rzeszów 2022 (w druku).
- <sup>9</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.
- <sup>10</sup> Art. 20zc § 3 Ordynacji podatkowej nakazuje odpowiednie stosowanie art. 14c § 1 tej ustawy dotyczącego treści interpretacji indywidualnych.
- <sup>11</sup> Art. 20zt pkt 5 Ordynacji podatkowej stwierdza, że porozumienie obejmuje „interpretację przepisów prawa podatkowego”.
- <sup>12</sup> Chodzi przy tym o samą wypowiedź o charakterze interpretacyjnym, pomijam natomiast w tym miejscu oczywiście dodatkowe elementy, które zawiera interpretacja indywidualna, a które są przede wszystkim związane z procedurą jej wydawania.
- <sup>13</sup> Por. art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej.
- <sup>14</sup> Poza sytuacją, w której do rozwiązania porozumienia podatkowego doszło na skutek jego wypowiedzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (Szefa KAS) wobec wyjścia na jaw istotnych dla sprawy, w jakiej zawarto porozumienie, nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, istniejących w dniu zawarcia tego porozumienia i nieznanymi Szefowi KAS.
- <sup>15</sup> K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=353&sprawa=3647>, dostęp: 11.05.2023.
- <sup>16</sup> Tamże.
- <sup>17</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- <sup>18</sup> Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, w: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej* (w druku).
- <sup>19</sup> Por. art. 20zba Ordynacji podatkowej.
- <sup>20</sup> Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, *Umowy zawierające interpretacje urzędowe...*, dz. cyt.
- <sup>21</sup> Autor artykułu dysponuje takim stanowiskiem dotyczącym umowy o współdziałanie, zaprezentowany w nim sposób argumentacji wskazuje jednak, że będzie ono najprawdopodobniej prezentowane również w przypadku porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych.
- <sup>22</sup> Dodatkowo w odniesieniu do umowy o współdziałanie Szef KAS powołuje się na to, że w zakresie zobowiązania do wdrożenia ram wewnętrznego nadzoru podatkowego umowa o współdziałanie stanowi tajemnicę przedsiębiorstwa.

- <sup>23</sup> Dobrze tę różnicę widać także w treści art. 295d § 1 i 1a, art. 297f oraz art. 297g Ordynacji podatkowej.
- <sup>24</sup> Art. 14i § 3 Ordynacji podatkowej.
- <sup>25</sup> Art. 293 § 2 pkt 13 Ordynacji podatkowej.
- <sup>26</sup> Por. dział IV ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 241.
- <sup>27</sup> Art. 20zs § 2 Ordynacji podatkowej.

## Bibliografia

### Literatura

- Allingham M.G., Sandmo A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, „Journal of Public Economics” 1972, nr 1.
- Alm J. i in., *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, „CESifo Forum” 2012, nr 2.
- Becker G.S., *Crime and Punishment: An Economic Approach*, „Journal of Political Economy” 1968, t. 76, nr 2.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Ślifirczyk M., *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych*, referat na Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Rzeszów 2022 (w druku).
- Ślifirczyk M., *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, w: *Księga Jubileuszowa Pani Profesor Elżbiety Kornberger-Sokołowskiej* (w druku).

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 241.
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. poz. 2200.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

### Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=353&sprawa=3647>, dostęp: 11.05.2023.