

Maciej Schmidt

doktorant, Wydział Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych,
Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Niestabilność prawa podatkowego jako czynnik ograniczający zaufanie podatników do systemu prawa

Wprowadzenie

W relacjach obywatela z państwem, a w szczególności podatnika z organami Krajowej Administracji Skarbowej¹ (dawniej z organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej), ogromne znaczenie ma jakość systemu prawa. Relacja ta z natury rzeczy jest relacją nierównorzędną, relacją podporządkowania. To właśnie system prawa może stać się mechanizmem chroniącym jednostkę. Zasada legalizmu wyrażona w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.² zapewnia działanie państwa polskiego jako demokratycznego państwa prawnego. Wraz z zasadą praworządności wyrażoną w art. 7 (organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa) oraz z pozostałymi artykułami Konstytucji zasada ta stanowi fundament, na którym wspiera się polski system prawa. Dla dziedziny prawa podatkowego szczególnym elementem tego fundamentu są art. 84 i 217. Pierwszy z nich nakłada na każdego obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, a drugi – jednoznacznie stanowi, że nakładanie podatków następuje w drodze ustawy. Szersze rozumienie wartości stabilności prawa, wykraczające poza dominujący w prawoznawstwie schemat, pozwala na ukierunkowanie dyskursu prawnego, przede wszystkim dyskursu legislacyjnego, na problem uzasadnienia podejmowanych działań prawnych – niezbędnego elementu kształtowania funkcjonalnego prawa i budowania

¹ Dalej: organy KAS.

² Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 (dalej: Konstytucja).

autorytetu prawa³. Z kolei stabilność prawa przekłada się na zaufanie podatników do systemu podatkowego. Podatnik w organach państwa chce widzieć instytucje, którym może powierzyć swoje sprawy – aby tak rzeczywiście było, niezbędne jest stanowienie prawa wysokiej jakości i możliwie jednoznacznego (niewymagającego skomplikowanej wykładni).

System podatkowy w Polsce jest postrzegany jako skomplikowany i niestabilny. Efektem tego jest coraz powszechniejsze korzystanie z art. 78 Konstytucji. Wraz z art. 220 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴, gwarantującym stronie (podatnikowi) prawo do odwołania się od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji do organu podatkowego wyższego stopnia, artykuł ten ustanawia powszechne prawo stron postępowania do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. W wyniku tego do Izby Administracji Skarbowej wpływa duża liczba odwołań od decyzji organów pierwszej instancji (urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych, dawniej urzędów kontroli skarbowej). Decyzje wydawane przez Izby Administracji Skarbowej stają się natomiast przedmiotem zaskarżeń do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (WSA). W tym miejscu zaznaczyć należy, że od dnia 1 marca 2017 r. kontakt podatników z organami państwa odbywa się za pośrednictwem zreformowanej administracji skarbowej, która to powstała w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁵. Wprowadzenie takiej reformy jest przejawem działań zmierzających do stabilizacji prawa (o których szerzej w dalszej części opracowania), chociaż w tym przypadku nie dotyczy to prawa materialnego, lecz prawa formalnego. Zmiany te ogólnie należy ocenić jako idące w dobrą stronę, jednak część rozwiązań w oczywisty sposób pogarsza sytuację podatnika. Przykładem może tu być treść art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS. Reguluje on odwołanie od decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po wcześniejszym sporządzeniu wyniku kontroli celno-skarbowej i przeprowadzeniu postępowania podatkowego (ust. 4) oraz od decyzji wydanej dla spółki osobowej, która została rozwiązana w trakcie trwania kontroli celno-skarbowej lub w trakcie postępowania podatkowego (ust. 5). W tych przypadkach odwołanie przysługuje do naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję. Brak możliwości odwołania do organu wyższej instancji budzi wątpliwości w zakresie naruszenia prawa podatnika do postępowania „realnie” dwuinstancyjnego – chociaż paradoksalnie może to skrócić czas potrzebny podatnikowi na doprowadzenie do rozstrzygnięcia spornej sprawy

³ *Stabilność prawa w kontekście wartości, instytucji i funkcjonowania systemu prawnego*, red. T. Biernat, Kraków 2016, s. 11.

⁴ Dz.U. z 1997 r., nr 137, poz. 926 ze zm. (dalej: Ordynacja podatkowa).

⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 1947 (dalej: ustawa o KAS).

przez WSA. Przy tworzeniu ustawy o KAS nie uniknięto błędów, które są efektem niedbalstwa lub zbyt szybkiego procesu legislacyjnego. Wspomniany już art. 83 w ust. 6 odwołuje się do art. 221 Ordynacji podatkowej, choć w oczywisty sposób powinien się odwoływać do art. 221a. Procesowi zmian towarzyszy wzrost liczby wniosków o wydanie interpretacji prawa podatkowego, z których wiele (tych niekorzystnych dla podatników) jest następnie zaskarżanych do WSA.

Interpretacje Ministra Finansów dotyczące przepisów prawa podatkowego

Instytucja interpretacji prawa podatkowego, uregulowana w rozdziale 1a działu drugiego Ordynacji podatkowej, jest jednym z elementów pomocy w przyjętym w Polsce systemie samoobliczania podatku, znacząco ułatwiającym bezbłędną realizację obowiązków nałożonych na podatników. Już przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej istniały regulacje art. 9 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁶, dotyczące informacji prawnej. Niemniej jednak zakres ochrony, jaki przysługiwał stronie (podatnikowi), nie był porównywalny do tego wynikającego z zastosowania się do wydanej interpretacji podatkowej. Instytucja interpretacji podatkowej znana była już w okresie międzywojennym, chociaż nie istniał wtedy system samoobliczania.

Interpretacje ogólne

Ustawowym obowiązkiem Ministra Finansów jest dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy skarbowe. Realizuje on ten cel w szczególności poprzez interpretacje tych przepisów z urzędu lub na wnioski – wydając tak zwane interpretacje ogólne (art. 14a Ordynacji podatkowej), uwzględniając orzeczenia sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnej, nie zawsze wiadomo, co należy traktować jako interpretację ogólną. Minister Finansów i inni pracownicy ministerstwa finansów wydają na co dzień wiele pism i wyjaśnień dotyczących spraw podatkowych. Niemniej jednak tylko Minister Finansów może wydać interpretację ogólną, gdyż Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości delegacji tego uprawnienia.

Nie jest natomiast konieczne, aby wyraźnie powoływać art. 14a jako podstawę wydania interpretacji. Każda interpretacja, która jest interpretacją przepisów prawa

⁶ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 23.

podatkowego, dotyczy skutków podatkowych abstrakcyjnie i ogólnie określonych stanów faktycznych oraz która została wydana przez Ministra Finansów jest interpretacją ogólną, o której mowa w art. 14a OrdPod. Pewność prawa wymaga jednak, aby Minister Finansów wskazywał wyraźnie, że działa na podstawie art. 14a OrdPod⁷.

Zastosowanie się podatnika do interpretacji ogólnej pozwala mu w sposób w pełni bezpieczny wypełnić swoje obowiązki podatkowe. W przypadku gdy podatnik zastosował się do interpretacji, która okazała się następnie nieprawidłowa, ciągle podlega on ochronie. Zakres tej ochrony zależy od tego, kiedy miały miejsce skutki podatkowe zdarzeń faktycznych, których dotyczy zmieniana interpretacja. Jeżeli skutki te miały miejsce przed jej publikacją, ochrona polega na braku obowiązku naliczania odsetek za zwłokę oraz braku odpowiedzialności karnej skarbowej. Jeżeli po jej publikacji – to zastosowanie się do niej zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Interpretacje indywidualne

Ten rodzaj interpretacji regulowany jest przez przepisy art. 14b–14h (bez 14da) Ordynacji podatkowej. Każdy podatnik może złożyć wniosek do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie w jego indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wiele wątpliwości budzi zakres pojęcia „przepisów prawa podatkowego”. Organy skarbowe rozumieją go zawężająco – wg nich przedmiotem interpretacji mogą być tylko przepisy ustaw podatkowych. Ze stanowiskiem tym nie zgodził się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 21 listopada 2007 r.⁸. Stwierdził on, że wszelkie przepisy prawa mające wpływ na wymiar zobowiązań podatkowych (w opisywanej sprawie przepisy ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych) mogą być przedmiotem interpretacji. Wyrok ten pokazuje także, że zasadne jest pytanie o zakres analizowanej stabilności. Otóż czy myślimy wąsko, tylko o stabilności systemu prawa podatkowego, czy też szeroko – o stabilności całego systemu podatkowego. Bo przecież na system podatkowy składa się nie tylko zbiór ustaw podatkowych, ale także inne regulacje (jak np. wspomniana wyżej ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych) i zasady podatkowe. Zasady te nie tworzą zamkniętego katalogu i zalicza się do nich różne postulaty, zależnie od reprezentowanych poglądów i oczekiwań wobec systemu podatkowego, które kształtują się pod

⁷ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014, Legalis online.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., sygn. III SA/Wa 1737/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/10309365C8> [dostęp: 24.05.2016].

wpływem bieżących prądów politycznych i ekonomicznych w danym państwie⁹. Sytuacja opisana we wniosku może dotyczyć stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek zobowiązany jest do szczegółowego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz podania własnego stanowiska w sprawie. Nie mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej przepisy dotyczące właściwości oraz uprawnień i obowiązków organów skarbowych. Jeżeli stan faktyczny zaprezentowany we wniosku odpowiada stanowi będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej, wydaje się postanowienie stwierdzające, że do stanu opisanego we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, wraz z podaniem jej oznaczenia i miejsca publikacji. Interpretacja nie może być wydana w zakresie elementów stanu faktycznego, które są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego lub jeśli co do istoty kwestia została rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu organu skarbowego. W wydanej interpretacji przedstawia się wyczerpujący opis stanu faktycznego zawarty we wniosku o wydanie interpretacji wraz z oceną stanowiska wnioskodawcy. W przypadku pozytywnej oceny można odstąpić od uzasadnienia prawnego. W przypadku gdy ocena stanowiska wnioskodawcy jest negatywna, podaje się prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym.

1 stycznia 2016 r. w rozdziale 1a dodano artykuły 14r i 14s¹⁰. Pierwszy z nich umożliwia składanie wniosku wspólnego w sytuacji, gdy w zaistniałym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym mają uczestniczyć co najmniej dwa podmioty. Uczestniczący wskazują we wspólnym wniosku jeden podmiot, który jest stroną postępowania i któremu doręcza się interpretację indywidualną. Pozostałym uczestnikom doręcza się odpisy interpretacji. Opłata za wniosek ustalana jest jako iloczyn kwoty opłaty podstawowej i liczby uczestników. Dodanie tego artykułu likwiduje uciążliwość składania podobnych wniosków równocześnie przez wielu uczestników jednej transakcji, a dla transakcji o dużych wartościach (np. *cash pooling*) zmniejszy poziom ryzyka podatkowego stron transakcji, polegającego na niebezpieczeństwie wydania rozbieżnych interpretacji dla poszczególnych wnioskodawców dla tego samego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Art. 14s umożliwia wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną zamawiającemu (w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych¹¹), w sytuacji gdy ma to wpływ na sposób obliczenia ceny. W pewnym zakresie uprawnienie to dotyczy także podmiotu realizującego zamówienie. Przepis ten

⁹ L. Eteł, *System podatkowy (zarys wykładu)*, Siedlce 2002, s. 41.

¹⁰ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1649.

¹¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 907 ze zm.

umożliwia udzielającym zamówień uniknąć błędów w określaniu w zamówieniach cen, w szczególności ceny brutto, na którą istotny wpływ ma stawka podatku VAT. Z tym samym dniem

zmienił się również zakres, w jakim Minister Finansów upoważnia do działań związanych z interpretacjami indywidualnymi. Do tej pory Minister Finansów mógł upoważnić podległe mu organy podatkowe tylko do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu. Natomiast – jak wynika z dodanego art. 14b § 6a Ordynacji podatkowej – od 1 stycznia 2016 r. Minister Finansów może obecnie upoważnić dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej, aby w jego imieniu dokonywał także innych czynności szczegółowo wymienionych w tym artykule¹².

1 lipca 2016 r. wszedł w życie paragraf 2a, dodany do art. 13 Ordynacji podatkowej. Poszerza on listę organów podatkowych o Dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej (KIP). W jego kompetencji będą czynności związane z wydawaniem interpretacji indywidualnych. Kompetencje związane z interpretacjami ogólnymi nadal przysługiwać będą Ministrowi Finansów. Jest to kolejna próba ujednoclenia wydawanych interpretacji. Jak wskazano w „Dzienniku Gazecie Prawnej”,

nową strukturą będzie zarządzał dyrektor KIP funkcjonujący w ramach centrali w Bielsku-Białej. Aby ujednoczyć interpretacje, konkretne ośrodki KIP zajmą się poszczególnymi obszarami podatkowymi. Specjalizacja będzie jednak następowała stopniowo. Celem zmian jest doprowadzenie do sytuacji, w której interpretacje w sprawach VAT będą wydawać biura KIP w Lesznie i Płocku, w sprawie PIT – biura w Toruniu i Piotrkowie Trybunalskim, a w sprawie pozostałych podatków, w tym CIT i akcyzy – ośrodek w Bielsku-Białej¹³.

Do zadań dyrektora należy także prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego. Po wejściu w życie ustawy o KAS, Krajowa Informacja Podatkowa znajduje swą kontynuację w postaci wyodrębnienia w ramach Krajowej Administracji Skarbowej jednostki organizacyjnej Krajowej Informacji Skarbowej. To jej dyrektor wydaje indywidualne interpretacje podatkowe. Jeśli założony cel – czyli wewnętrzna specjalizacja w wydawaniu interpretacji dotyczących konkretnych podatków bez względu na miejsce siedziby podatnika – zostanie zrealizowany, można oczekiwać ujednoclenia stanowisk prezentowanych w poszczególnych interpretacjach. A co za tym idzie – stabilizacji stosowania prawa podatkowego.

¹² T. Krywan, *Zmiany w przepisach dotyczących interpretacji indywidualnych od 1 stycznia 2016 r.*, Wolters Kluwer ABC, <http://sip.lex.pl/#/publikacja/469937265> [dostęp: 12.05.2016].

¹³ A. Pokojaska, *Reforma Krajowej Informacji Podatkowej: interpretacje muszą być jednolite*, 13.05.2015, „Dziennik Gazeta Prawna”, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/87087-2,reforma-krajowej-informacji-podatkowej-interpretacje-musza-byc-jednolite.html> [dostęp: 30.04.2016].

Niestety efekty działań stabilizacyjnych są pomniejszane poprzez wprowadzanie w przepisach innych zmian, mających efekt zgoła odwrotny. Przykładem może być nowelizacja przepisów dotyczących wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych dokonana ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁴. W art. 14b po paragrafie 5a dodano między innymi paragraf 5b, mówiący o tym, iż nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla których zachodzi przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie przepisów o czynnościach dokonanych przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (art. 119a Ordynacji podatkowej) lub przepisów o nadużyciu prawa (art. 5 ust. 5 ustawy o VAT). Takie ograniczenie dostępu podatników do instytucji interpretacji podatkowej z pewnością nie wpłynie dobrze na poziom zaufania podatników do organów KAS. Potencjalnie każda próba potwierdzenia prawidłowości dozwolonego planowania podatkowego może być uznana za agresywną optymalizację podatkową, co z kolei może stać się podstawą do odmowy wydania interpretacji.

Równoległe z dniem 15 lipca 2016 r. w Ordynacji podatkowej dodano artykuły od 119w do 119zf, wprowadzające nową instytucję: opinię zabezpieczającą. Celem jej wydania jest określenie, czy do planowanych, rozpoczętych lub dokonanych przez podatnika czynności nie będą miały zastosowania przepisy o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a do 119f Ordynacji podatkowej). Sama idea opinii zabezpieczającej wydaje się krokiem w dobrą stronę, zmniejszającym ryzyko podatkowe wnioskującego. Analiza szczegółowych rozwiązań może jednak wzbudzić wątpliwości. Głównie chodzi o zakres informacji, jakie powinien zawierać wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej, czas jej wydania oraz wielkość opłaty, jaką należy uiścić od wniosku. Art. 119x § 1 zawiera listę aż siedmiu rodzajów danych, które muszą znaleźć się we wniosku. Część z nich, jak np. wskazanie celów, którym czynność ma służyć, czy też wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności, może budzić zastrzeżenia co do ich swobodnej, subiektywnej oceny przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Także okres sześciu miesięcy potrzebny na rozpatrzenie wniosku powoduje, że zwłaszcza dla czynności rozpoczętych lub planowanych instytucja ta może stracić na realnym znaczeniu. Nie ułatwia korzystania z tych przepisów opłata za wydanie opinii w kwocie 20 000 zł. Dla sporej grupy podatników może to być bariera nie do pokonania.

¹⁴ Dz.U. z 2016 r., poz. 846.

Uchwały i wyroki NSA w poszerzonym składzie

Interpretacje indywidualne oraz decyzje administracyjne wydawane przez organy skarbowe w drugiej instancji są często przedmiotem skarg do WSA. Praktyka pokazuje, że rozstrzygnięcia sądów są często niejednolite lub wręcz się wykluczają. Minister Finansów podejmuje działania zmierzające do ujednolicenia interpretacji przepisów prawa podatkowego. Obowiązek ten wynika z art. 14a Ordynacji podatkowej. Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) na podstawie art. 15 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁵ podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. NSA wydaje też wyroki, a wyroki wydawane przez Izbę Finansową, w szczególności w poszerzonym składzie, mają ogromną moc oddziaływania na organy państwa stosujące prawo podatkowe na co dzień. Niemniej jednak w doktrynie można spotkać się z opiniami, że instytucja uchwał NSA wyjaśniających przepisy prawne stanowi odstępstwo od konstytucyjnej zasady niezawisłości sędziów i niezależności sądów (sędziowie podlegają tylko Konstytucji i ustawom)¹⁶.

Problem sprzecznych interpretacji i różnych wyroków – przykład

Sprawa dotyczyła zastosowania odpowiedniej stawki podatku od towarów i usług zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁷ w przypadku sprzedaży ziemi rolnej. A konkretnie: na podstawie jakich kryteriów określać, czy ziemia przeznaczona jest pod zabudowę, czy nie – i czy może w związku z tym korzystać ze zwolnienia od podatku. Dopiero wyrok NSA, jaki zapadł w Izbie Finansowej w poszerzonym składzie siedmiu sędziów w dniu 17 stycznia 2011 r.¹⁸, ostatecznie rozstrzygnął tę kwestię. W wyroku tym sąd oddalił skargę kasacyjną Ministra Finansów, którą złożył on od wyroku WSA w Łodzi z dnia 4 lutego 2009 r.¹⁹. WSA w Łodzi uznał skargę Gminy W. na indywidualną interpretację Ministra Finansów z dnia 8 lipca 2008 r. Przedmiotem interpretacji było pytanie o możliwość skorzysta-

¹⁵ Tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

¹⁶ Por. J. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 269*, LexisNexis 2011, LEX online; T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 269*, LexisNexis 2012, LEX online.

¹⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm. (dalej: ustawa o VAT).

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2011 r., sygn. I FPS 9/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2E02B7C572> [dostęp: 30.04.2016].

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. I SA/Łd 1423/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F060FC2D9D> [dostęp: 30.04.2016].

nia ze zwolnienia z podatku VAT przy sprzedaży przez gminę gruntu rolnego. Gmina przedstawiła stanowisko, że skoro dla obszaru, na którym położona jest działka, nie ma miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego oraz dla przedmiotowej działki gruntu nie zostały wydane warunki zabudowy, a w gminnej ewidencji gruntów jest ona oznaczona jako grunt rolny, to oznacza to, że można skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Minister Finansów w wydanej interpretacji indywidualnej nie zgodził się z tym stanowiskiem. Wywodził, że ustawa o VAT posługuje się kryterium przeznaczenia terenu, a nie jego klasyfikacją. Uznał, że ewidencja gruntów „jest jedynie urzędowym zbiorem informacji faktycznych” i nie może decydować o przeznaczeniu terenu, decydować o tym mogą tylko zapisy planu zagospodarowania przestrzennego, decyzji o warunkach zabudowy lub studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy. Gmina wniosła skargę do WSA na wyżej wymienioną interpretację. W odpowiedzi na skargę Minister Finansów, przytaczając argumenty podniesione w interpretacji, wniósł o jej oddalenie. Wątpliwości Gminy podzielił WSA w Łodzi. W szczególności wskazał, że postanowienia studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy mają charakter nienormatywny, są bowiem kierowane do organów gminy i bezpośrednio nie kształtują sytuacji prawnej podmiotów spoza systemu administracji publicznej. W wyniku wniesienia skargi kasacyjnej przez Ministra Finansów postanowieniem z dnia 13 grudnia 2010 r. NSA w składzie siedmiu sędziów przejął sprawę do prowadzenia. Przedstawiając szereg argumentów, ostatecznie sąd dokonał wykładni prokonstytucyjnej i skargę kasacyjną oddalił. Stwierdził między innymi, że art. 217 Konstytucji stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. A zatem rezygnacja ustawodawcy z definicji pojęcia terenu budowlanego przeznaczonego pod zabudowę nie może być wypełniana przy pomocy wykładni rozszerzającej przez powoływanie się na studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy, które nie jest źródłem prawa.

Zmiana prawa

Kolejną metodą przywracania stabilności prawa jest – paradoksalnie – jego zmiana. Sytuacja taka miała miejsce np. w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (SKA). W interpretacjach i orzeczeniach pojawiały się cztery różne sposoby opodatkowania zysków osiągniętych przez akcjonariuszy SKA:

- 1) przyjęcie, że dochody te stanowią dochód z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowany na zasadach ogólnych (tj. w momencie uzyskania przychodu należnego z obowiązkiem wpłacania comiesięcznych zaliczek na podatek dochodowy)²⁰;
- 2) przyjęcie, że dochody te stanowią dochód z innych źródeł zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹, opodatkowany w momencie faktycznego uzyskania (wyплаты środków pieniężnych) na zasadach ogólnych (stawką podatku 18% i 32%)²²;
- 2) przyjęcie, że dochody te należy rozliczać podobnie jak dywidendy wypłacane przez osoby prawne (opodatkowanie dochodu w momencie otrzymania wypłaty z zysku poprzez pobranie ryczałtowego 19-procentowego podatku)²³;
- 4) przyjęcie, że dochody te należy rozliczać jako dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, jednak opodatkowane dopiero w momencie ich faktycznego uzyskania (otrzymania wypłaty z zysku). W momencie uzyskania wypłaty podatnik zobowiązany jest obliczyć i wpłacić zaliczkę na podatek²⁴.

Mając na uwadze panujące rozbieżności, Minister Finansów wydał w dniu 11 maja 2012 r. interpretację ogólną prawa podatkowego nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125²⁵. W interpretacji tej odniósł się do pojęcia przychodu z działalności gospodarczej zdefiniowanej odpowiednio w art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁶ i w art. 14. ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jako do przychodu należnego, choćby jeszcze nie został faktycznie otrzymany. Niemniej jednak przepisy tych ustaw nie definiują pojęcia „przychodu należnego”. Stwarza to konieczność odwołania się do wykładni językowej, a także odniesienia się do przepisów prawa cywilnego, a w szczególności do ustawy z dnia 15 września

²⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. I SA/GI 715/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1553C18393> [dostęp: 30.04.2016].

²¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm. (dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych).

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. I SA/Kr 219/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1FFD19144E> [dostęp: 30.04.2016].

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. I SA/Kr 1181/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B832CB0DF4> [dostęp: 24.05.2016].

²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 lipca 2009 r., sygn. I SA/Wr 1064/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B3B6A820BE> [dostęp: 30.04.2016].

²⁵ Dz.Urz. Ministra Finansów z 2012 r., poz. 24.

²⁶ Tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm. (dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych).

2000 r. – Kodeks spółek handlowych²⁷. Z przepisów tych wynika, że akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku (wynikającego ze zbadanego przez biegłego rewidenta i zatwierdzonego sprawozdania finansowego) lub jego części, jeżeli został on przez walne zgromadzenie akcjonariuszy przeznaczony do wypłaty. Od tak uzyskanego przychodu z działalności gospodarczej należy odprowadzić zaliczkę na podatek w miesiącu jego uzyskania.

Ostatnim krokiem były zmiany zasad opodatkowania SKA oraz wspólników tych spółek od 1 stycznia 2014 r., wprowadzone ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym²⁸. Główną zmianą jest nadanie polskiej spółce komandytowo-akcyjnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Z treści znowelizowanego art. 1 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że przepisy tej ustawy mają również zastosowanie do spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z chwilą wejścia w życie przepisów polskie spółki SKA – podobnie jak inne spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (tj. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna) – zobowiązane są do określania wysokości uzyskiwanych dochodów i strat zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do zapłaty zaliczek na ten podatek i do corocznego rozliczenia należnego podatku dochodowego. Ponadto jako płatnik zobowiązane są – w przypadku przeznaczenia uzyskanego zysku do podziału pomiędzy wspólników – do potrącania podatku należnego od dochodów uzyskiwanych przez tych wspólników z udziału w ich zyskach. Zgodnie z nowelizacją ustawy odsetki wypłacane od udziału kapitałowego wspólników SKA nie są uznawane za koszty uzyskania przychodów tej spółki (dodany w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nowy pkt 13b), a jednocześnie podlegają one zakwalifikowaniu do dochodów tych wspólników „z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” (nowy pkt 9 dodany w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). W związku z tym, również w przypadku wypłaty przez spółkę takich odsetek, na spółce ciąży obowiązek płatnika podatku dochodowego. Konsekwencją nadania SKA podmiotowości na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest zasadniczo wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodu wypracowanego przez tę spółkę, podobnie, jak ma to miejsce w przypadku spółek kapitałowych. Uzyskiwane przez wspólników (akcjonariuszy) SKA dochody z tytułu udziału w tej

²⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm.

²⁸ Dz.U. z 2013 r., poz. 1387.

spółce podlegają podatkowej kwalifikacji jako uzyskane przez nich „dochody z udziału w zyskach osób prawnych” i jako takie będą opodatkowane według stawki 19% uzyskanego przychodu, albo – po spełnieniu przez akcjonariusza SKA warunków wskazanych w art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym. Ten krok – zmiana ustawy – ostatecznie doprecyzowuje sposób opodatkowania akcjonariuszy SKA, co wzmacnia stabilność prawa podatkowego.

Niemniej jednak przy podejmowaniu działań tego typu ustawodawca musi pamiętać, że nie tylko więc postulat pewności prawa narusza prawodawca, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła być go przewidzieć – [a] zwłaszcza gdy przy podejmowaniu swego rozstrzygnięcia prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, inaczej zadecydowałaby o swoich sprawach²⁹.

Podsumowanie

Polski podatnik zmuszony jest funkcjonować w środowisku skomplikowanych i często zmieniających się przepisów. Stan taki musi zostać zmieniony, w przeciwnym razie niepewność co do wysokości obciążenia może u podatnika wywołać reakcje polegające na ukrywaniu dochodu i uchylaniu się od podatku³⁰. W tej chwili trudno doszukać się symptomów szybkiej i radykalnej poprawy sytuacji. Tym bardziej podkreślić należy wagę uregulowań dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zarówno interpretacje ogólne, jak i indywidualne w znakomity sposób zwiększają bezpieczeństwo prawne podatników, a co za tym idzie – ich zaufanie do systemu prawa. Obecne regulacje i związana z nimi ochrona (przy zastosowaniu się do wydanej interpretacji) przed zapłatą podatku (lub przynajmniej przed zapłatą odsetek za zwłokę) i przed odpowiedzialnością karną skarbową to skuteczne narzędzie zmniejszania niepewności, którym mogą posługiwać się na co dzień firmy borykające się z niejednoznacznością prawa podatkowego. Niemniej jednak przepisy te ciągle wymagają reformy. Dobrym krokiem w tym kierunku są zmiany, które weszły w życie 1 lipca 2016 r., wprowadzone ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej³¹, a także zmiany Ordynacji podatkowej, które weszły w życie z tym samym dniem, a następnie wprowadzone 1 marca 2017 r. ustawą o KAS. Jak słusznie zauważono w uzasadnieniu do projektu ustawy o administracji podatkowej,

²⁹ S. Wronkowska, *Zmiany w systemie prawnym*, PiP 1991, z. 8, s. 3–14.

³⁰ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 18

³¹ Dz.U. z 2015 r., poz. 1269.

spójny system informacji podatkowej dla całej administracji podatkowej może powstać, tylko gdy będzie ona funkcjonować jako scentralizowana, niezależna instytucja, skutecznie i efektywnie zarządzająca swoimi zasobami. Krajowa Informacja Podatkowa jako podstawowe centrum kompetencyjne administracji podatkowej w zakresie udzielania informacji podatkowej powinna mieć strukturę organizacyjną przystosowaną do pełnienia funkcji głównego źródła wiedzy na temat stosowania przepisów prawa podatkowego³².

Te modyfikacje struktury organizacyjnej stworzą podstawy do jednolitego interpretowania przepisów przez wszystkie organy skarbowe w całym kraju. Efekt powinien być wzmocniony poprzez wprowadzenie specjalizacji komórek Krajowej Informacji Skarbowej – jako spadkobierczyni Krajowej Informacji Podatkowej – w zakresie poszczególnych podatków.

Uzupełnieniem „mechanizmu” zwiększania zaufania podatników do systemu prawa jest orzecznictwo sądów administracyjnych i możliwość zaskarżenia interpretacji podatkowych. Zauważyć jednak można, iż sposób orzekania przez sądy nie jest jednolity. Należy dążyć do ujednoczenia tego orzecznictwa poprzez częstsze stosowanie uchwał i wyroków NSA podejmowanych w rozszerzonym lub pełnym składzie, nawet kosztem „ograniczenia” niezawisłości sędziów i niezależności sądów.

Jednak główna odpowiedzialność ciągle spoczywa na władzy ustawodawczej. Jak mówi dr Irena Ożóg, była wiceminister finansów,

przez 25 lat nie dorobiliśmy się komfortu stabilizacji prawa podatkowego. Zmienia się ono bez przerwy, co przekłada się na praktykę jego stosowania. Urzędnicy są pracownikami administracji państwowej, którzy muszą to prawo stosować, bez względu na to, co sami o nim myślą³³.

Tylko radykalna zmiana prawa podatkowego (z uwzględnieniem słusznych postulatów doktryny i przedsiębiorców) doprowadziłaby do istotnego obniżenia liczby wniosków o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, a w ślad za tym – do obniżenia liczby spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne. A to realnie utrwaliłoby w obywatelach zaufanie do państwa i systemu prawa.

³² Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, druk sejmowy nr 3320, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3320> [dostęp: 10.05.2016].

³³ I. Ożóg, *Administracja podatkowa: potrzebne dobre prawo, nie ogólne klauzule*, 23.05.2016, „Rzeczpospolita”, <http://www.rp.pl/Administracja/305239961-Administracja-podatkowa-potrzebne-dobre-prawo-nie-ogolne-klauzule.html> [dostęp: 25.05.2016].

Abstract
Instability of tax law
as a factor limiting taxpayers' trust in legal system

In the Polish reality, changes in the law are common, and in the case of tax law, this phenomenon is almost widespread. This situation means that entrepreneurs and other taxpayers are not able to apply these regulations in a correct manner in practice. Changes to the law carried out in the form of frequent amendments to the existing provisions make reading and understanding of the content of law and regulations difficult. A random way of introducing changes results in a decrease in the quality of the law, and sometimes even its internal contradiction. This situation results in issuing tax law ruling by tax authorities, which in similar circumstances have diametrically different interpretations. This causes an increase in the number of claims in administrative courts. The article presents the above-mentioned factors as the reason for the limited confidence of taxpayers both in the legal system and tax authorities. The changes that took place in the recent period were analysed. These changes should lead to greater stability of regulations and consequently growing confidence.

Key words: tax ruling, instability of law, tax ordinance, taxpayer, tax law

Streszczenie
Niestabilność prawa podatkowego
jako czynnik ograniczający zaufanie podatników do systemu prawa

W polskiej rzeczywistości zmiany przepisów prawa występują często, a w przypadku przepisów prawa podatkowego zjawisko to jest już niemal nagminne. Sytuacja ta sprawia, że przedsiębiorcy i pozostali podatnicy nie potrafią tych regulacji stosować w praktyce w sposób poprawny. Zmiany prawa przeprowadzane w formie częstych nowelizacji istniejących przepisów powodują, że czytanie i rozumienie treści ustaw i rozporządzeń staje się trudne. Wyrywkowy sposób wprowadzania zmian powoduje spadek jakości prawa, a czasami nawet jego wewnętrzną sprzeczność. Sytuacja ta skutkuje wydawaniem przez organy skarbowe interpretacji prawa podatkowego, które w podobnych stanach faktycznych podają ich diametralnie różną interpretację. To z kolei powoduje wzrost liczby skarg wpływających do sądów administracyjnych. W artykule przedstawiono wyżej wymienione czynniki jako przyczynę ograniczonego zaufania podatników zarówno do systemu prawa, jak i organów skarbowych. Przeanalizowano zmiany, jakie miały miejsce w ostatnim okresie, które powinny doprowadzić do większej stabilności przepisów, a co za tym idzie – do wzrostu zaufania do nich.

Słowa kluczowe: interpretacje podatkowe, niestabilność przepisów, ordynacja podatkowa, podatnik, prawo podatkowe