



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

V.511.394.2016.JG

**Pan
Mateusz Morawiecki
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

W nawiązaniu do wcześniejszej korespondencji dotyczącej interpretacji podatkowych prawa podatkowego (wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 3 czerwca 2013 r., znak: RPO-735419-V/13/ST), pragnę powrócić do problemów z nimi związanych i przedstawić Panu Wiceprezesowi moje refleksje na temat obowiązujących regulacji, które są źródłem trudności napotykanym przez podatników.

Mój niepokój budzi przede wszystkim niepewność podatników co do relacji między zakończonym postępowaniem sądownoadministracyjnym w sprawie wydanej interpretacji indywidualnej a mechanizmem stwierdzenia jej wygaśnięcia w przypadku wydania interpretacji ogólnej.

Z dniem 1 stycznia 2016. wprowadzono bowiem regulację, zgodnie z którą Minister Finansów może z urzędu stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym (art. 14e § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm., zwana dalej: „Ordynacją podatkową”). Przepisy przejściowe¹ wskazują, że nowe regulacje Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej stosuje się również do interpretacji indywidualnych wydanych na podstawie przepisów obowiązujących do dnia wejścia w życie zmienionych przepisów.

Zarówno przepisy Ordynacji podatkowej, jak i Przepisy przejściowe, nie precyzują, jak będzie kształtowała się sytuacja podatników, którzy uzyskali interpretacje indywidualne

¹ Art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649, z późn. zm., zwanej dalej: „Przepisami przejściowymi”).

następnie poddane kontroli sądowoadministracyjnej. A skoro brak jest takiego rozróżnienia, należy przyjąć – zgodnie z zasadą *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – że możliwość stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnych dotyczy również interpretacji, które były przedmiotem kontroli sądowoadministracyjnej.

Taki stan prawny może budzić wątpliwości, przede wszystkim co do możliwości wystąpienia kolizji z regulacjami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, z późn. zm., zwanej dalej „Prawem o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”), nadającymi orzeczeniom sądów administracyjnych materialną prawomocność. Prawomocne orzeczenia wiążą bowiem nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i organy państwowe (art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że *ratio legis* normy wynikającej z art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi polega na zagwarantowaniu zachowania spójności i logiki działania organów państwowych, zapobiegając funkcjonowaniu w obrocie prawnym rozstrzygnięć nie do pogodzenia w całym systemie sprawowania władzy, tak np. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (zwanego dalej: „NSA”) z dnia: 29 października 2015 r., sygn. akt II FSK 1946/15, 20 lutego 2014 r., sygn. akt I OSK 1792/12.

Takie ujęcie materialnej prawomocności orzeczeń sądów administracyjnych może nasuwać wątpliwości co do niespójności mechanizmu wygaszania interpretacji indywidualnych z wyżej wskazaną regulacją Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, której kontrola sądowoadministracyjna została zakończona przed wydaniem interpretacji ogólnej, powoduje, że orzeczenie sądu administracyjnego traci niejako swój byt.

Nakreślony stan prawny może również budzić wątpliwości co do zgodności z zasadami wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji: nakazem stosowania zasad poprawnej legislacji (z uwagi na niespójność systemową omawianej regulacji) oraz zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (z powodu znalezienia się podatnika w pułapce, polegającej na konieczności zmiany stosowania przepisów, gdy wcześniej niezawisły sąd orzekł, że wykładnia wskazana przez podatnika jest prawidłowa).

Charakter prawny interpretacji indywidualnych (brak charakteru władczego) oraz poglądy doktryny prawa podatkowego, wskazujące, że w sytuacji niezgodności wydanej interpretacji prawa podatkowego z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Minister Finansów

jest obowiązany, a nie tylko uprawniony do zmiany interpretacji indywidualnej², mogą nie być dostatecznymi argumentami by rozwiać powyższe wątpliwości, głównie z uwagi na inne problemy, które chciałem Panu Wiceprezesowi przedstawić.

Kolejnym zagadnieniem, z którym zwracam się do Pana Wiceprezesa, jest bowiem nieuwzględnianie w wydawanych interpretacjach ogólnych orzecznictwa sądów administracyjnych.

Skutkiem takiego działania są spory organów podatkowych z podatnikami. Podatnicy uzyskują pozytywne dla siebie rozstrzygnięcia przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi (najczęściej ma to miejsce w sytuacji, gdy dana kwestia była rozstrzygnięta przez uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego), ale organy podatkowe składają od tych rozstrzygnięć skargi kasacyjne.

Wprawdzie wykładnia zawarta w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego ma moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych i formalnie nie wiąże organów administracji publicznej, nie może jednak budzić wątpliwości, że Minister Finansów – jako organ wydający interpretacje – jest zobowiązany uwzględniać dorobek orzeczniczy sądów (art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej).

W doktrynie prawa podatkowego³ wskazuje się, że uwzględnienie orzecznictwa sądów powinno polegać na dokonaniu interpretacji ogólnej takiej treści, która nie będzie sprzeczna z tym orzecznictwem oraz nie może polegać na uwzględnieniu tego orzecznictwa w postaci zmodyfikowanej, odbiegającej od treści i sensu wykorzystywanego orzeczenia.

Jednym z przykładów budzących wątpliwości co do nieuwzględnienia w pełni orzecznictwa sądów administracyjnych jest interpretacja ogólna dotycząca opodatkowania podatkiem od towarów i usług wykonywania trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym⁴. Mimo pozytywnej dla przedsiębiorców uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. akt I FPS 2/13), tezy wydanej interpretacji ogólnej nie są w pełni tożsame ze stanowiskiem zajęтым przez NSA. Z interpretacji wynika, że preferencja podatkowa będzie dotyczyła takiej zabudowy meblowej, która jest zespólna z lokalem dodatkowymi materiałami budowlanymi, gdzie demontaż zabudowy powodowałby zarówno uszkodzenie pomieszczenia i komponentów meblowych, jak i trwałe uszkodzenie tych materiałów budowlanych. NSA natomiast wskazał, że wykonane na wymiar do konkretnego budynku lub lokalu i trwale powiązane z jego elementami konstrukcyjnymi komponenty meblowe nie funkcjonują w obrocie tak, jak ma to miejsce w przypadku mebli wolnostojących.

² M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2010/6/515-523.

³ S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do ustawy Ordynacja Podatkowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, str.137.

⁴ Interpretacja Ministra Finansów z dnia 31 marca 2014 r., nr PT10/033/5/133/WLI/14/RD 30577.

Zdaniem NSA, obniżona stawka podatku od towarów i usług znajduje zatem zastosowanie, gdy montaż komponentów meblowych następuje z wykorzystaniem elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu). Chodzi o takie wykorzystanie, które przez konstrukcyjne połączenie komponentów meblowych i elementów obiektu budowlanego (lokalu) stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową.

Podatnicy zwracający się do mnie wskazują również na inny problem, będący źródłem braku stabilności w kwestii wykładni obowiązujących przepisów. Chodzi mianowicie o wydawanie interpretacji ogólnych prezentujących odmienną wykładnię prawa od zawartej w uprzednio wydanych interpretacjach indywidualnych. Pomijając wątpliwości podatników co do ich sytuacji prawnej po wydaniu interpretacji ogólnej (podatnicy często zaskoczeni są niekorzystnymi interpretacjami ogólnymi i nie wiedzą jak powinni postąpić), taka sytuacja wywołuje spore trudności w działalności gospodarczej. Podatnicy zachęteni możliwościami, jakie daje im uzyskanie interpretacji indywidualnej (możliwość wydania interpretacji co do zdarzeń przyszłych), planują i podejmują decyzje co do swoich dalszych aktywności i przedsięwzięć biznesowych. Późniejsze wydanie interpretacji ogólnej, której tezy są sprzeczne z tezami zawartymi w uzyskanych przez nich interpretacjach indywidualnych, nawet pomimo ochrony wynikającej z art. 14k Ordynacji podatkowej, dość często czyni całe przedsięwzięcia mniej rentownymi, a w wielu przypadkach także nieopłacalnymi. Ponosząc spore nakłady finansowe, podatnicy działają w zaufaniu do organów podatkowych by ostatecznie przekonać się przede wszystkim o braku stabilności, którą powinny dawać interpretacje indywidualne.

Przykładem takiej sytuacji są przypadki podatników, których dotyczy wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna w kwestii stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne⁵. Zgodnie z tezami zawartymi w tej interpretacji, posiłki sprzedawane przez różnego rodzaju placówki gastronomiczne, przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji, są – co do zasady – opodatkowane stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%. Natomiast wielu podatników podjęło działania w oparciu o interpretacje indywidualne wydane przed opublikowaniem interpretacji ogólnej, wskazujące, że właściwą stawką jest stawka 5%.

Końcowo, chciałbym również wskazać na skutki, które może za sobą pociągnąć ograniczenie kontroli interpretacji indywidualnych przez sądy administracyjne. Przykładem takiego ograniczenia jest wprowadzenie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w przypadku, gdy do problemu ma zastosowanie interpretacja ogólna (art. 14a § 5a Ordynacji podatkowej). Mechanizm ten ma oczywiście pozytywne znaczenie dla ujednolicania wykładni przepisów

⁵ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r., nr PT1.050.3.2016.156.

podatkowych i efektywności działań organów upoważnionych do wydawania interpretacji indywidualnych, ale jednocześnie jest pewnym zagrożeniem dla podatników, gdyż pozbawia ich prawa do wcześniejszego (przed etapem postępowania wymiarowego) zweryfikowania poglądów organów podatkowych przez sąd administracyjny. Mając na uwadze wskazane powyżej przypadki wydawania interpretacji ogólnych, które m.in. nie są zgodne z linią orzecniczą sądów administracyjnych, można mieć wątpliwości co do pozytywnego wpływu tego mechanizmu na rozwiązywanie problemów podatników.

Przedstawione powyżej problemy wiążące się z nowymi mechanizmami dotyczącymi systemu interpretacji podatkowych mogą mieć – w mojej ocenie – przemożny wpływ na osłabienie ochrony prawnej poszczególnych podatników. Moim zdaniem, instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego nie można przypisać cech szybkiego i nowoczesnego instrumentu, stanowiącego realną pomoc państwa w podejmowaniu optymalnych decyzji finansowych odnośnie do działań realizowanych przez podatników.

Ponadto, wprowadzone zmiany nie rozwiązują problemu, który jest główną przyczyną trudności podatników, a więc niejasnych i wieloznacznych przepisów prawa podatkowego. Moim zdaniem, kluczowe dla rozwiązania tych problemów byłoby takie ukształtowanie systemu prawa podatkowego, które będzie pozwalało obywatelom na przewidzenie konsekwencji prawnych swoich zachowań.

Z tego też względu, stosownie do treści art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1967 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2014 r. poz. 1648, z późn. zm.), zwracam się do Pana Wiceprezesa z uprzejmą prośbą o odniesienie się do przedstawionych przeze mnie problemów.