

URZĘDOWE
INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO
W POLSCE I W INNYCH WYBRANYCH KRAJACH
EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

pod redakcją naukową
prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego



Temida2

Białystok 2006

Treść numeru specjalnego
„Białostockich Studiów Prawniczych”

Wprowadzenie (E. Ruśkowski) 5

Część I

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

Cezary Kosikowski,

Dylematy interpretacji prawa podatkowego dokonywanej
przez Ministra Finansów na podstawie
art. 14 Ordynacji podatkowej..... 9

Eugeniusz Ruśkowski,

Stosowanie przepisów o urzędowych interpretacjach prawa
podatkowego w Polsce – w świetle przeprowadzonych badań 22

Leonard Etel, Rafał Dowgier,

Stosowanie przepisów o wiążących interpretacjach
prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe
w świetle prowadzonych badań 32

Piotr Woltanowski,

Przepisy o wiążących interpretacjach prawa podatkowego
w sprawach indywidualnych w świetle zasad
prawidłowej legislacji podatkowej 49

Wojciech Stachurski,

Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego
w orzecznictwie sądów administracyjnych..... 72

Część II

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO
W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

Lidia Abramczik,

Ogólne reguły interpretacji prawa podatkowego
w Republice Białoruś..... 87

Petr Mrkývka, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej.....	103
Andžejus Seliava, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Litewskiej.....	112
Marina Karasiewa, I. Diemientiew, Konkretyzacja ustaw podatkowych w Federacji Rosyjskiej.....	120
Vladimír Babčák, Miroslav Štrkolec, Wykładnia i urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Słowackiej.....	142
Oksana Muzyka, Stanowienie i urzędowa interpretacja prawa podatkowego w Ukrainie.....	168

Część III

VARIA

Carlo Romano: Advanced Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? (rec. Marcin Tyniewicki).....	179
L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski: Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce, pod red. E. Ruśkowskiego (rec. Joanna Salachna)	187
Informacja o Autorach opracowań.....	194
Polska bibliografia urzędowych interpretacji prawa podatkowego (Małgorzata Staręga Ruśkowska).....	196

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I ZASADY PRAWNE WOBEC UTWORZENIA EUROPEJSKIEGO SYSTEMU INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO? (ADVANCED TAX RULINGS AND PRINCIPLES OF LAW TOWARDS A EUROPEAN TAX RULINGS SYSTEM?)¹

*Wydawnictwo International Bureau of Fiscal Documentation²,
Holandia, Amsterdam 2002, s. 544*

Problematyka poruszana w recenzowanej książce, pomimo jej angielskiej wersji językowej oraz zagadnień traktujących o prawie podatkowym wybranych krajów Europy Zachodniej i Stanów Zjednoczonych w przedmiocie wiążących interpretacji, nabiera szczególnego znaczenia także w stosunku do polskiego prawa podatkowego. Bo w dniu 1 stycznia 2005 r. polski ustawodawca zdecydował się wprowadzić do Ordynacji podatkowej instytucję wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych, przy czym treść

1 Nieco trudności sprawia przełożenie na język polski idiomu „*advanced tax rulings*”, zadowalającego rezultatu nie przyniesie jego tłumaczenie wprost. Biorąc pod uwagę znaczenie poszczególnych słów go tworzących oraz prawną istotę instytucji wydaje się, iż poprawnymi będą pojęcia: „interpretacyjne decyzje podatkowe”, „interpretacyjne orzeczenia podatkowe” lub bardziej ogólnie „interpretacje podatkowe”. Na gruncie prawa polskiego termin „interpretacyjne orzeczenia podatkowe” budzi wątpliwości, ze względu na fakt, iż orzeczenia są formą działania sądów, a nie organów administracyjnych, które wydają decyzje. Co więcej polska Ordynacja podatkowa przewiduje dla interpretacji w sprawach indywidualnych formę postanowień. Wyłączne przyjęcie za prawidłowe „interpretacyjne decyzje podatkowe” również nie do końca będzie właściwe, albowiem w wielu krajach interpretacje nie są wydawane jako decyzje. Po części problem wynika z wieloznaczności słowa „*ruling*”, które może być tłumaczone jako decyzja, ale również w wyjaśnieniach słownikowych podaje, że może być rozumiane jako orzeczenie sądowe. Autor niniejszej recenzji uwzględniając fakt, iż jest kierowana do odbiorcy polskiego, a interpretacje wydawane są przez organy administracyjne (podatkowe) oraz ma ona za zadanie przybliżyć samą instytucję, postanowił posługiwać się zamiennie terminami „interpretacyjne decyzje podatkowe” oraz „interpretacje podatkowe”.

2 Tłum. pol.: Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej, powoływane dalej jako IBFD.

ich regulacji prawnych zawartych w znowelizowanych art. 14a–14c budzi szereg zastrzeżeń w kwestii zgodności z Konstytucją RP, szeroko zresztą sygnalizowanych przez przedstawicieli nauki prawa finansowego, podatkowego i konstytucyjnego wraz z postulatami *de lege ferenda*. Wydaje się, iż potrzeba istnienia tejże instytucji jako takiej nie budzi większych wątpliwości, natomiast jej kształt prawny powinien nie tylko współgrać z całym prawem podatkowym, ale również uwzględniać zasady i normy pozostałych gałęzi prawa w ramach całego systemu. Na taką wieloaspektowość zwraca uwagę Carlo Romano w swojej publikacji. Dokonuje analizy, o czym szerzej w dalszej części recenzji, funkcjonowania interpretacji podatkowych w odniesieniu do podstawowych zasad prawnych wynikających z prawa konstytucyjnego, prawa administracyjnego, a nawet wskazuje na konotacje z prawem rzymskim, w którym można odnaleźć załączki kształtowania się tej instytucji.

Przedmiotem pogłębionych badań autora stały się systemy interpretacji podatkowych w Stanach Zjednoczonych, Holandii i Włoszech. Ocenia on, iż w Stanach Zjednoczonych instytucja ta jest najbardziej rozwinięta w stosunku do innych krajów na całym świecie, zawiera wiele różnorodnych elementów służących wyjaśnianiu znaczenia przepisów podatkowych skierowanych do podatników. Amerykański „*letter rulings system*” wprowadzony został do systemu prawa jako instrument mający na celu rozwiązywanie problemów podatników powodowanych złożonością i szczegółowością rozszerzającej się legislacji podatkowej, a jednocześnie powszechnie umożliwiający i ułatwiający realizowanie przez nich obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Z kolei holenderski system interpretacji podatkowych głównie odnosi się do kwestii podatkowych z zakresu międzynarodowej wymiany handlowej. Stworzono go głównie w celu wykładni przepisów dotyczących podmiotów zagranicznych inwestujących w tym kraju. Z biegiem lat stał się on elementem prawa podatkowego gwarantującym jego przejrzystość, a to z kolei sprzyjało dalszemu napływowi inwestycji zagranicznych i uczyniło z Holandii państwo atrakcyjne dla rozwoju przedsiębiorczości. We Włoszech powodem wprowadzenia interpretacji podatkowych była przede wszystkim potrzeba uproszczenia systemu podatkowego oraz przeciwdziałanie zjawisku unikania

płacenia zobowiązań podatkowych. Pierwotnie więc system interpretacji odnosił się tylko do legislacji w zakresie unikania opodatkowania.

Autor recenzowanej pracy dokonał także charakterystyki systemów prawa podatkowego pod kątem przepisów regulujących podatkowe decyzje interpretacyjne krajów „starej piętnastki” Unii Europejskiej (UE), wskazując przy tym na potrzebę ich harmonizacji na poziomie prawa wspólnotowego. Podobieństwa i różnice występujące w państwach członkowskich w tym zakresie mogą stanowić przeszkodę w rozwoju wspólnego rynku wewnętrznego. Harmonizacja krajowych systemów interpretacji podatkowych będzie, zdaniem autora pracy, krokiem do osiągnięcia instytucjonalnych i politycznych celów UE.

Nieprzypadkowo książka o takiej tematyce została wydana przez IBFD z siedzibą w Amsterdamie. Ta instytucja naukowa, zajmująca się zagadnieniami międzynarodowego prawa podatkowego, już wcześniej prowadziła badania dotyczące systemów interpretacji prawa podatkowego, wydając corocznie począwszy od 1997 r. „Międzynarodowy przewodnik interpretacji podatkowych”³ obejmujący przeszło 50 krajów na całym świecie. Co więcej sam Carlo Romano był jednym ze współautorów uaktualnienia powyższego przewodnika w roku 2000, a recenzowana publikacja jest jego pracą doktorską przedstawioną na Uniwersytecie w Groningen (Holandia).

Przyjęta konstrukcja wewnętrzna książki opiera się na czterech głównych częściach: „Historyczne tło interpretacji podatkowych”, „Interpretacje podatkowe a inne instrumenty prawne”, „Analiza interpretacji podatkowych i leżące u ich podstaw ogólne zasady prawne” oraz „Harmonizacja interpretacji podatkowych w Europie”.

W części pierwszej o charakterze historycznym, autor wskazuje, iż źródła powstania interpretacji doszukać się można już w prawie rzymskim, gdzie cesarze wydawali pisemne lub ustne odpowiedzi na skierowane do nich pytania prawne, tzw. *rescripta*. Tu także analizuje historyczny rozwój funkcji i kompetencji administracji podatkowej i podkreśla, iż jednym z najważniejszych kroków do uformowania się

3 D. Sandler, E. Fuks, *The International Guide to Advanced Rulings*, Amsterdam 1998.

instytucji interpretacji podatkowych było powstanie doktryny trójpo-
działu władzy.

W Stanach Zjednoczonych narodziny interpretacji podatkowych doszukiwać się należy w wiążących porozumieniach pomiędzy podatnikami a urzędami podatkowymi (*Internal Revenue Service – IRS*), najpierw w stosunku do dokonanych transakcji tych pierwszych (1938 r.), a następnie także do transakcji planowanych, mogących powodować skutki podatkowe (1954 r.). Wzrastająca liczba wniosków o wydanie interpretacji spowodowała wprowadzenie stosowanych opłat czy też ograniczenie możliwości ich uzyskania do określonych zagadnień z zakresu prawa podatkowego. W Holandii instytucja interpretacji podatkowych pojawiła się po drugiej wojnie światowej i, jak to zostało wskazane na wstępie, odnosiła się do opodatkowania inwestycji zagranicznych na terenie tego kraju. Funkcjonująca wówczas doktryna „wszystko podlega negocjacom w Holandii” została ograniczona po podjęciu wspólnej inicjatywy przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i UE w kwestii ograniczania praktyk szkodliwej konkurencji podatkowej. To spowodowało, że w 2001 r. w Holandii zreformowano cały system interpretacji podatkowych. We Włoszech system interpretacji podatkowych (*diritto di interpello*) został ustanowiony w 1991 r., jednakże ograniczał się tylko do przepisów z zakresu unikania opodatkowania. W roku 2000 został rozszerzony na wybrane rodzaje spraw.

W części II C. Romano zajmuje się prezentacją różnic definicyjnych interpretacji podatkowych w wyżej wymienionych trzech krajach oraz wskazaniem innych instrumentów prawnych o podobnym charakterze z zakresu sfery stosowania prawa, które funkcjonują obok tych pierwszych w systemach prawnych. W Stanach Zjednoczonych interpretacje podatkowe określane są jako pisemne deklaracje (*letter ruling* lub *private letter ruling*) zawierające wskazówki co do wykładni i stosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. W Holandii po reformie z roku 2001 przybierają one formę porozumień podatników indywidualnych z organami podatkowymi dotyczących podatkowych konsekwencji określonych zdarzeń prawnych przeszłych lub przyszłych. Natomiast włoskie prawo podatkowe ustanawia interpretacje w formie jednostronnych decyzji administracyjnych co do wy-

kładni i stosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach prowadzonych przez organy państwowe i samorządowe.

W tej samej części, w kolejnym z rozdziałów autor sygnalizuje funkcjonowanie w omawianych krajach obok interpretacji, prawnych instrumentów o podobnym charakterze, ale często o szerszym zastosowaniu, nie tylko w prawie podatkowym i nie zawsze w sprawach indywidualnych. Przykładowo w Stanach Zjednoczonych i Holandii występują tzw. porozumienia cenowe (*advance pricing agreement*), które mają zastosowanie do mających nastąpić w określonym czasie transakcji dotyczących cen transferowych. Regulują one zasady stosowania przepisów do tychże transakcji. Ponadto także w Stanach Zjednoczonych Departament Skarbu (*Treasury Department*) oraz IRS wydają wskazówki (*guidance*) pomagające podatnikom w prawidłowym wypełnianiu zobowiązań podatkowych; Departament Skarbu publikuje również interpretacje, okólniki (*circulars*), rezolucje (*resolutions*), listy (*letters*) skierowane do wszystkich podatników. W Holandii państwowe i regionalne organy administracyjne publikują regulacje przeznaczone dla wszystkich osób fizycznych i podejmują decyzje administracyjne (*beschikkingen*), które są aktami publicznymi i mogą być adresowane do jednej lub większej grupy osób w określonych sprawach przedmiotowych. Z kolei włoski rząd i jego ministrowie wydają administracyjne wytyczne z uwzględnieniem zasad stosowania i spójności systemu prawa. Ponadto organy te oraz organy podatkowe publikują okólniki (*circulari ministeriali*), rezolucje (*rezoluzioni ministeriali*), wskazówki interpretacyjne (*note interpretative*) oraz broszury.

We wstępie do części trzeciej, autor pokrótce analizuje praktyczny aspekt udzielania interpretacyjnych decyzji podatkowych na podstawie materialnych i proceduralnych przepisów prawa podatkowego. Wskazuje na podobieństwa i różnice w procedurze uzyskiwania stanowiska organów podatkowych, które odnoszą się do formy składanych wniosków przez podatników, ich treści, terminów, zakresu spraw, których mogą dotyczyć. Ten ostatni aspekt determinuje też podział systemów interpretacji podatkowych na otwarte (*open rulings systems*) – uprawniające do przedkładania wniosków we wszystkich sprawach podatkowych lub związanych z podatkami, oraz na zamknięte (*closed rulings systems*), w których funkcjonują negatywne i pozytywne listy spraw,

mogących być lub nie być przedmiotem interpretacyjnych decyzji podatkowych. Niejednolicie przedstawia się również kwestia charakteru prawnego interpretacji. W wielu krajach są one wiążące tylko dla samych organów podatkowych, w innych – również dla podatników oraz stron trzecich, np. innych podmiotów, obok podatników podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym, czy też sądów.

Bardzo istotnymi wydają się uwagi poczynione przez Carlo Romano w kolejnym rozdziale części trzeciej, także w aspekcie zgłaszanych uwag co do konstytucyjności polskiej instytucji wiążących interpretacji w sprawach indywidualnych zawartych w Ordynacji podatkowej. Wskazuje w nim bowiem na zasadę podziału władzy oraz szereg innych konstytucyjnych i administracyjnych zasad prawnych, także nie ukształtowanych w prawie polskim, jako podstawy dla stworzenia i funkcjonowania systemów interpretacji podatkowych w Stanach Zjednoczonych, Holandii i Włoszech. Fundamentalną rolę przypisuje zasadom podziału władzy (*separation of powers*) i legalizmu (*principle of legality*), ponieważ tylko prawne podstawy procedury wydawania, formy, treści i skutków interpretacji podatkowych zapewnią skuteczniejszą realizację praw i obowiązków zarówno podatników, jak i organów podatkowych. Kolejną zasadą, na którą wskazuje i która formalnie nie jest wymieniana w polskim ustawodawstwie, jest zasada sensowności (rozsądku – *reasonableness*) w działaniu organów administracji publicznej, w tym organów podatkowych. Chodzi tu głównie o pewną racjonalność postępowania organów, obiektywność, uwzględnianie i wypośrodkowywanie interesów obu stron w sytuacjach, gdy dochodzi do sprzeczności przepisów, ich braku bądź w przypadku luzu decyzyjnego. W realiach polskich niejednokrotnie spotkać się można z przypadkami, w których organ podatkowy dokonuje interpretacji w takich okolicznościach na swoją korzyść, po czym podatnik skutecznie wykazuje słuszność swego postępowania przed sądem administracyjnym.

W dalszych fragmentach rozdziału Romano przytacza inne zasady, nie tylko związane sensu stricto z prawem podatkowym, ale też o charakterze ogólnym, wynikające z kodeksu dobrej administracji, a nawet prawnie nieuregulowane, m.in.: zasadę równości (*principle of equality*) rozumianą jako jednakowe traktowanie podatników znajdujących się w tych samych lub podobnych sytuacjach, prawnych oczekiwań (*prin-*

principle of legitimate expectations) polegającą na nie pogarszaniu oczekiwań podatnika stworzonych poprzednimi działaniami organów, zasady dobrej wiary (*good faith*), zaufania (*trust*) i przejrzystości (*transparency*), ale przy jednoczesnym zachowaniu prywatności podatnika.

Część czwarta książki stanowi przegląd systemów interpretacji podatkowych funkcjonujących w krajach „starej piętnastki” UE, występujących w nich podobieństw i różnic w wielu elementach: uregulowań prawnych bądź ich braku, problemów podatkowych, które mogą być przedmiotem interpretacji (wspomniane już systemy otwarte i zamknięte), prawnych skutków interpretacji, publikowania i dostępności do decyzji interpretacyjnych. Następnie autor stawia tezę o potrzebie harmonizacji systemów interpretacji podatkowych w prawie wspólnotowym ze względu na realizację głównych i szczegółowych celów integracji w ramach UE, szczególnie tych o charakterze gospodarczym: ustanowienie i prowadzenie wspólnej polityki handlowej, ustanowienie rynku wewnętrznego etc. Nie bez powodu tytuł książki sformułowany został ze znakiem zapytania, pozostawiając jako otwartą kwestię możliwości budowy wspólnego systemu interpretacji podatkowych.

We wnioskach końcowych C. Romano wskazuje na korzyści wynikające z ewentualnego procesu harmonizacji przepisów podatkowych dotyczących instytucji interpretacji, m.in:

- 1) większy stopień pewności w dokonywaniu interpretacji i stosowaniu przepisów podatkowych,
- 2) spójność i jednolitość stosowania prawa podatkowego,
- 3) osiągnięcie przejrzystości procesu podejmowania decyzji przez administrację podatkową,
- 4) redukcja spraw sądowych z zakresu prawa podatkowego,
- 5) zmniejszenie szkodliwej konkurencji podatkowej.

Ogólne zasady prawne, które powinny stanowić fundament dla funkcjonowania systemów wiążących interpretacji, tj. legalności, równości i przejrzystości, są również ujęte w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską, często powoływał się na nie Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich orzeczeniach. Zasady te powinny wyznaczać minimalne standardy prawne dla wspomnianych procesów

harmonizacyjnych i też na ich bazie, Romano konstruuje cechy jakimi powinien odznaczać się system interpretacji podatkowych, m.in.:

- 1) powinien posiadać prawne podstawy ograniczone do głównych elementów procedury, jednakże nie zależnych od szeroko lub wąsko określonych uprawnień do podejmowania interpretacyjnych decyzji podatkowych przypisanym organom podatkowym,
- 2) powinien być ograniczony do określania, jak dana reguła prawna stosuje się w indywidualnych sprawach,
- 3) powinien być zgodny z całym systemem prawa lub obowiązującą praktyką administracyjną,
- 4) nie powinien umożliwiać redukcji efektywnych obciążeń podatkowych poprzez zmniejszenie bazy podatkowej w podatku dochodowym lub poprzez inne środki (np. redukcję wysokości stawek podatkowych),
- 5) interpretacje nie powinny być udzielane na podstawie niepełnych informacji przekazanych przez podatników,
- 6) powinien zawierać instytucje uchylenia lub modyfikacji interpretacji w przypadkach istotnych braków co stanu faktycznego, zmiany prawa i praktyki administracyjnej,
- 7) interpretacje powinny być dostępne dla wszystkich podatników znajdujących się w tych samych sytuacjach,
- 8) nie powinien być dyskryminujący ze względu na status podatników – rezydentów i nierezydentów, ani dla przedsiębiorców decydujących się na prowadzenie działalności z różnych powodów w jednym, a nie w drugim kraju,
- 9) powinien przejrzysto określać warunki (przesłanki) wydawania, uchylania i zmiany interpretacji.

Szczególnie ten ostatni katalog cech powinien być uwzględniony przez polskiego ustawodawcę w razie nowelizacji przepisów dotyczących wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych. Albowiem ich obecny kształt w wielu elementach jest daleki od zgodności z obowiązującym prawem i przedstawionymi postulatami C. Romano.

Marcin Tyniewicki