

*Aleksander Werner**

Prawo podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego

1. Wprowadzenie

W zakresie prawa podatkowego źródłem prawa podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego będą przepisy Konstytucji RP, ustawy podatkowe (materialne i proceduralne) oraz decyzje administracyjne.

Doktryna publicznych praw podmiotowych jest akceptowana zwłaszcza w nowszej literaturze¹. M. Kulesza wskazuje, że odzwierciedleniem publicznego prawa podmiotowego jest określony prawnie obowiązek państwa (lub wspólnoty samorządowej), co daje możliwość żądania od administracji oznaczonego zachowania się przy ustalonym stanie faktycznym². Przez publiczne prawa podmiotowe rozumie się swego rodzaju roszczenie obywatela wobec państwa o charakterze jakby procesowym lub jakby materialnym, gdzie chroniony jest interes prawny gwarantowany ustawą, co dodatkowo także połączone jest z prawem skargi do sądu administracyjnego³.

Wśród źródeł praw podmiotowych wskazuje się źródła powszechnie obowiązującego prawa oraz inne akty o charakterze normatywnym, w końcu decyzje

* Dr Aleksander Werner – Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

¹ Por. przykładowo: W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002; P. Tuleja, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1995, s. 66; Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 20; idem, *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej*, Łódź 1994, s. 36–37; B. Jaworska-Dębska, *Charakter prawny koncesji na działalność gospodarczą (część I)*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1994, nr 3, s. 9; I. Skrzydło-Niżnik, *Ochrona publicznych praw podmiotowych obywateli a instytucja Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Casus” 1997, z. 5, s. XIII–XVI; J. Boć, A. Błaś, *Publiczne prawa podmiotowe*, [w:] A. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000, s. 488–489; M. Maciołek, *O publicznym prawie podmiotowym*, „Samorząd Terytorialny” 1992, nr 1–2, s. 10. Zasadność potrzeby wyróżniania konstrukcji publicznych praw podmiotowych kwestionuje Z. Cieślak, *Publiczne prawa podmiotowe*, [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2000, s. 106–107.

² M. Kulesza, *Materiały do nauki prawa administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 123.

³ J. Boć, A. Błaś, *op. cit.*, s. 491.

administracyjne i inne akty administracyjne konstytutywne o charakterze uznaniowym⁴. Ze źródeł wyklucza się jednocześnie tzw. akty kierownictwa wewnętrznego (zarządzenia, instrukcje, regulaminy, wytyczne, okólniki i in.) jako nieskierowane do podmiotów uprawnionych, a do organów podporządkowanych w hierarchii administracji, co także wynika z treści art. 93 Konstytucji RP⁵.

W. Jakimowicz w monograficznej pracy poświęconej publicznym prawom podmiotowym określa je jako pochodną i prostą sytuację prawną podmiotu tego prawa, pozwalającą na skuteczne kierowanie ściśle określonego zachowania do objętego tą sytuacją prawną innego (zbiorowego) podmiotu publicznego prawa podmiotowego⁶. Dodatkowo autor ten wskazuje, że publiczne prawa podmiotowe są pochodną i prostą sytuacją prawną określoną „przez normę prawa stanowionego, powszechnie obowiązującego i powstającą bądź bezpośrednio na podstawie normy tego prawa, bądź dodatkowo wymagającą dla swego bytu wydania właściwego aktu indywidualnego, mającą w przypadku osób fizycznych swoje pierwotne źródło w przyrodzonych prawach człowieka, a w przypadku jednostek organizacyjnych wyłącznie w normach prawa przedmiotowego, której podmiotem jest osoba fizyczna albo jednostka organizacyjna, jaką jest państwo lub jednostka samorządowa, wyposażająca ten podmiot w roszczenie, tj. instrument umożliwiający skuteczne żądanie ściśle określonego pozytywnego zachowania odpowiadającego interesowi prawnemu żądającego bądź skutecznie żądanie nieingerencji w określone, prawnie zagwarantowane sfery wolności, służące wobec objętego tą sytuacją prawną innego podmiotu publicznego prawa podmiotowego”⁷.

2. Zasady konstytucyjne

W ramach analizy publicznych praw podmiotowych w zakresie prawa podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego zasadniczego znaczenia nabierają konstytucyjne zasady: zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych, ochrony praw nabytych oraz zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań jednostki powstałych na gruncie obowiązującego prawa. Wspomniane wzorce konstytucyjne skierowane są przede wszystkim do prawodawców, a więc ustawodawcy, podmiotów legitymowanych do wydawania rozporządzeń podatkowych. Realizacja prawa następuje w drodze wniesienia skargi do Trybunału Konstytucyjnego. Jednocześnie w określonych sytuacjach, z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 8 ust. 2 Konstytucji, zasady te będą miały bezpośrednie zastosowanie.

⁴ Ibidem, s. 192.

⁵ Ibidem, s. 193–194.

⁶ W. Jakimowicz, *op. cit.*, s. 174.

⁷ Ibidem, s. 246–247.

Co do zasady, nakładanie podatków (danin publicznych) nie stanowi niedopuszczalnego ograniczenia własności i innych praw majątkowych, co wynika z obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych⁸. Z drugiej strony wskazuje się, że przepisy nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia⁹. W kontekście art. 84 Konstytucji Trybunał określił wzorzec kontroli konstytucyjnej równości i powszechności opodatkowania. Zasada powszechności oznacza, że „obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy”¹⁰. Z zasady równości podatkowej wynika, że „wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) powinny być opodatkowane równo”¹¹. A. Gomułowicz wskazuje, że w każdym przypadku podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie¹².

Zasada ochrony praw nabytych w swym założeniu ma na celu ochronę praw podmiotowych oraz ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych, które nie mogą być znoszone lub ograniczone w sposób dowolny. Ograniczenie lub zniesienie tych praw i ekspektatyw jest dopuszczalne, jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innych wartości konstytucyjnych¹³. Z zasadą ochrony praw nabytych ściśle związana jest zasada ochrony interesów w toku. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że u podstaw ochrony praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej planowania przyszłych działań¹⁴. Obie zasady mają wpływ na prawo podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego. W ramach granic zarysowanych obiema zasadami istnieje możliwość podejmowania decyzji kształtujących określoną sytuację prawnopodatkową, przy założeniu względnej niezmienności prawa. Względna niezmienność nie oznacza pewności prawnej, gdyż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, przy jakich założeniach przedmiotowe zasady tracą na znaczeniu i pozwalają na ingerencję ustawodawcy. Zasada ochrony

⁸ Wyrok z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; wyrok z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; wyrok z 20 listopada 2000 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110.

⁹ Wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; wyrok z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5–6/1997, poz. 64.

¹⁰ Wyrok z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10.

¹¹ Ibidem.

¹² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 40, 43–44.

¹³ Wyrok TK z dnia 30 października 2007 r., sygn. P 28/06, OTK-A 2007/9/109.

¹⁴ Wyrok z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1.

interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Dotyczy to zwłaszcza takich sytuacji, gdy prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł (przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć, dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie, jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji)¹⁵. Istota tej zasady sprowadza się do nakazu, aby stosowanie i stanowienie prawa odbywało się w taki sposób, „by adresat danej normy prawnej mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na negatywne skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania określonej decyzji”¹⁶. Postulat ochrony interesów w toku polega na zachowaniu przewidywalności postępowania organów państwowych i niezaskakiwania obywateli nowymi regulacjami prawnymi¹⁷. Zasada ochrony interesów w toku obejmuje obowiązek zachowania odpowiedniego *vacatio legis* i ustanawiania przepisów przejściowych. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania „interesów w toku”:

1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); wskazuje się, że nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w trakcie trwania roku, a zmiany takie powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego¹⁸;

2) przedsięwzięcie – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie,

3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów¹⁹.

Obowiązkiem ustawodawcy jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie rozpoczętych przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania, albo stworzą inne możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej²⁰.

¹⁵ Por. uzasadnienie wyroku NSA z dnia 1 lipca 2008 r., sygn. I FSK 748/07, LEX nr 485271.

¹⁶ Wyrok TK z dnia 6 lipca 2004 r., sygn. P 14/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 62.

¹⁷ Por. wyrok z dnia 15 lipca 1996 r., sygn. K. 5/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 30; wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5/1997, poz. 64.

¹⁸ Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.

¹⁹ Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, „Monitor Podatkowy” 1998/6/184.

²⁰ Wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, s. 8.

3. Ustawy podatkowe

W przypadku ustaw podatkowych przepisy przewidują wiele możliwości, które dają podatnikom prawo do kształtowania wysokości zobowiązania podatkowego w ramach tzw. wariantowego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Obejmują nie tylko przepisy wprowadzające różnego rodzaju ulgi podatkowe, które jako opcja dla podatnika dają możliwość obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Dotyczą one możliwości wyboru formy opodatkowania (np. opodatkowanie na zasadzie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej, podatku tonażowego, podatku liniowego, wspólnego opodatkowania z małżonkiem lub jako osoby samotnie wychowującej dziecko, wybór formy podatkowej grupy podatkowej, opodatkowanie na zasadach ogólnych itd.). W ramach tego prawa podatnik może wprowadzać własną politykę amortyzacji, gdzie ustawodawca wprowadza dla podatnika możliwości stosowania różnych metod amortyzacji. Podatnik może wykorzystywać instytucje prawa cywilnego, osiągając określony cel ekonomiczny, ale odmiennie opodatkowany (np. finansowanie inwestycji przy wykorzystaniu spółki mającej osobowość prawną lub która jest transparentna podatkowo; finansowanie dłużne, gdzie dodatkowo istnieje możliwość wykorzystania konstrukcji prawnych typu przekaz, pożyczka, emisja obligacji lub innych papierów wartościowych). We wszystkich konstrukcjach wybór określonego modelu prawnego wiąże się z pojawieniem się zbliżonych skutków ekonomicznych (w niektórych przypadkach występują różnice w zakresie ryzyk prawnych, które pojawiają się w ramach przyjętego modelu), lecz nie zawsze zbliżone obciążenia publicznoprawne są skutkiem określonych rozwiązań. W tym też kontekście można mówić o prawie podatnika do kształtowania zobowiązania podatkowego.

Istotna jest świadomość pojęć uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania, obejścia prawa podatkowego, które są szeroko dyskutowane w doktrynie²¹. Pojęcia te utożsamia się ze zjawiskiem oporu podatkowego,

²¹ Por. przykładowo: H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 3; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002; P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, [w:] H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003, s. 143 i n.; A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, „Rejent” 2007, nr 4, s. 122; R. Zelwiański, *Obejście prawa podatkowego – komentarz do wyroku TK z 11 maja 2004 r., K. 4/2003*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 37; K. Radzikowski, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 2, s. 9; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Optymalizacja opodatkowania nie jest obejściem prawa podatkowego – glosa do uchwały NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/2003*, „Glosa” 2004, nr 2, s. 26; M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 45 i n.

a więc oporu wobec realizacji obowiązków podatkowych, z reakcją obronną podatnika przed nadmiernym ciężarem podatkowym²². W prawie Unii Europejskiej funkcjonuje pojęcie nadużycia prawa (*abuse of law*). Kategoria ta powinna być kwalifikowana jako działania dokonywane w ramach uchylania się od opodatkowania. W prawie Unii Europejskiej pojawiają się pojęcia unikania oraz uchylania się od opodatkowania. W nieobowiązującej już dyrektywie Rady 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państw członkowskich w przedmiocie podatków bezpośrednich i pośrednich²³, w preambule prawodawca unijny odnosi się do pojęć uchylania się od oraz unikania płacenia podatków. W tym też zakresie zauważa się, że w sytuacji, gdy te zjawiska występują w relacjach na płaszczyźnie unijnej (międzynarodowej), prowadząc w ten sposób do uszczupleń budżetowych i naruszając zasady sprawiedliwego opodatkowania, wówczas mogą prowadzić do naruszenia zasad wynikających ze swobody przepływu kapitału oraz zasad ochrony konkurencji, a w konsekwencji skutkować zakłóceniem funkcjonowania wspólnego rynku. Między innymi z tego względu została przyjęta dyrektywa. Trzeba zauważyć, że wskazane zjawiska zostały zrównane przez ustawodawcę Unii Europejskiej i uznane za niekorzystnie wpływające na budowanie wspólnego rynku. O ile wypada się zgodzić, że taki niekorzystny wpływ ma na pewno zjawisko uchylania się od opodatkowania, o tyle nie można stwierdzić tego samego o działaniach w ramach unikania opodatkowania. Można uznać, że odniesienie się do unikania opodatkowania dotyczy działań, które *de facto* są czynnościami skutkującymi obejściem przepisów prawa podatkowego lub nadużyciem prawa.

Takie rozumienie przepisów Unii Europejskiej znalazło swoje odzwierciedlenie w zapisach art. 305k § 1 Ordynacji podatkowej (dalej: o.p.), który jest implementacją zapisów przedmiotowej dyrektywy. Stosownie do treści tego przepisu właściwy organ udziela z urzędu informacji obcym władzom, gdy:

- uprawdopodobnione jest uszczuplenie należności podatkowych lub obejście prawa podatkowego państwa członkowskiego Unii Europejskiej;
- korzystanie przez podatnika z ulg podatkowych może być podstawą powstania obowiązku podatkowego lub zwiększenia zobowiązania podatkowego w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- ustalenia postępowania podatkowego lub kontrolnego, dokonane w oparciu o informacje uzyskane od obcej władzy, mogą być użyteczne dla prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego.

²² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, wyd. 3, Poznań 1998, s. 169–173.

²³ O.J.L.1977.336.15 ze zm.

4. Decyzje administracyjne

Decyzje administracyjne w prawie podatkowym w ograniczonym zakresie konstytuują zobowiązanie podatkowe. W znakomitej większości zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek okoliczności powodujących zaistnienie zdarzeń, z którymi ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Decyzje deklaratoryjne skutkują zmianą wcześniej przyjętego przez podatnika założenia co do opodatkowania określonego zdarzenia. W tym też zakresie decyzje deklaratoryjne są weryfikacją stosowania prawa przez podatnika. Z kolei decyzje konstytutywne skutkują powstaniem zobowiązania podatkowego, a prawo do kształtowania wysokości zobowiązania podatkowego wykonuje podatnik wcześniej na skutek podjęcia czynności lub zaniechania podjęcia czynności, które spowodują obowiązek organu do ustalenia wysokości zobowiązania w drodze decyzji administracyjnej.

W pewnych sytuacjach prawo do kształtowania wysokości zobowiązania podatkowego podatnik może zagwarantować w drodze uzyskania aktu administracyjnego (interpretacja indywidualna, wiążąca informacja taryfowa, wiążąca informacja o pochodzeniu towaru) lub zawarcia porozumienia (porozumienie w sprawach ustalenia cen transakcyjnych). W zakresie prawa kształtowania zobowiązania podatkowego podatnik może wykorzystywać instytucję interpretacji ogólnych.

Instytucja zawarta w treści art. 14a o.p. wzbudza w doktrynie wiele wątpliwości. Ordynacja nie wyjaśnia, w jaki sposób minister ma wykonywać wskazane w tym przepisie uprawnienie. Czy ma to czynić z urzędu, czy na wniosek? Wreszcie, kto ma prawo składać takie wnioski. Nadto, podaje się w wątpliwość w ogóle sens takiej regulacji, gdyż to właśnie minister jest najczęściej projektodawcą regulacji podatkowych w procesie legislacyjnym²⁴. Wątpliwości wzbudza charakter prawny takich interpretacji. Wskazuje się, że interpretacja urzędowa nie ma charakteru normatywnego i nie można jej przypisać cechy obowiązywania²⁵. Nie jest ona zatem źródłem prawa powszechnie obowiązującego, funkcjonującym obok katalogu zawartego w art. 87 Konstytucji²⁶. Wspomniane pytania dotyczące charakteru prawnego, formy interpretacji ogólnych, mogą skutkować twierdzeniem, że wszelkiego rodzaju interpretacje dokonywane przez ministra mogą być kwalifikowane jako interpretacje ogólne. Każdy akt interpretacji dokonany przez ministra powinien być kwalifikowany jako wykonywanie interpretacji ogólnych (pisma, wyjaśnienia, odpowiedzi na interpelacje poselskie i in.). Nie ma podstaw prawnych

²⁴ C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 76.

²⁵ A. Jedliński, J. Mędrzecka J., *O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, „Rejent” 2001, nr 12 (60); T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 28–29; C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 3 i n.

²⁶ A. Jedliński, J. Mędrzecka, *op. cit.*

do uznania, że interpretacje indywidualne nie są jednocześnie interpretacjami ogólnymi. W istocie minister w nich przecież interpretuje przepisy prawa. Ustawodawca ogranicza jednak traktowanie wszelkich interpretacji jako ogólnych, wprowadzając zasadę, że określone następstwa prawne wiąże się z właściwym opublikowaniem interpretacji ogólnej. Interpretacje ogólne są publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i § 1 o.p.). Zastosowanie się do interpretacji ogólnej powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji i skutki podatkowe tego stanu miały miejsce po jej publikacji. Warunkiem zastosowania zwolnienia jest istnienie związku między niewykonaniem zobowiązania a interpretacją, która została następnie zmieniona lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (por. art. 14m § 1 o.p.). Stosownie do art. 14k § 2 o.p. zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku jej nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Z przepisu tego wynika ogólna zasada nieszkodzenia dla podmiotów, które się zastosowały do interpretacji po jej wydaniu. Nie wiąże się w tym przepisie skutków nieszkodzenia z publikacją interpretacji. Zasada nieszkodzenia jednak nie oznacza automatycznie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, gdyż ten skutek następuje, jak wyżej wspomniano, dopiero po jej publikacji. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3 o.p.). Przedmiotowa zasada nie zależy od właściwego opublikowania interpretacji ogólnej. Stąd można uznać, że każda, także interpretacja nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów i Biuletynie Informacji Publicznej skutkuje brakiem możliwości nakładania sankcji karnoskarbowych i naliczania odsetek za zwłokę w stosunku do podmiotów, które zastosowały się do takiej interpretacji.

W art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przewidziano instytucję indywidualnej interpretacji prawa. W zakresie przedmiotowym dotyczy ona zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne. W zakresie podmiotowym obejmuje z jednej strony organ administracji publicznej lub państwową jednostkę organizacyjną, z drugiej zaś przedsiębiorcę. Podzielić należy pogląd L. Etela i M. Popławskiego, że właściwe do wydania interpretacji są organy pierwszej instancji uprawnione do realizacji danej należności, której dotyczy wniosek o interpretację²⁷.

²⁷ L. Eteł, M. Popławski, *Interpretacja przepisów prawa daninowego w świetle ustawy, o swobodzie działalności gospodarczej i ustawy – Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 21.

Interpretacje, o których mowa w art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wydawane są w formie decyzji administracyjnej. W zakresie proceduralnym zastosowanie powinny znaleźć przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednak przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (por. art. 10 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne (por. art. 10a ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

Stosownie do treści art. 10a ust. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego reguluje o.p. C. Kosikowski podkreśla, że przepisy o.p. stosuje się tylko w zakresie nieuregulowanym przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej²⁸. Moim zdaniem w zakresie relacji między ustawą o swobodzie działalności gospodarczej a o.p. zachodzi relacja *lex generalis – lex specialis* i powinna znaleźć zastosowanie reguła kolizyjna *lex specialis derogat legi generali*. Innymi słowy, przepisy o.p. mają pierwszeństwo w stosunku do unormowań ustawy o swobodzie, o ile pokrywają się zakresem unormowania²⁹. Oznacza to, że przepisy o.p. dotyczące, przykładowo: terminów na wydanie interpretacji, formy prawnej wydania interpretacji, jej zmiany, przepisów postępowania, które stosuje organ – wykluczają w tym zakresie przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jednocześnie z drugiej strony przepisy o.p. milczą o zasadzie związania organu wydaną interpretacją, a więc, moim zdaniem, znajdują w tym zakresie zastosowanie przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 10a ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

Co istotne, ustawa o swobodzie działalności gospodarczej w zakresie podmiotowym obejmuje przedsiębiorców, co np. oznacza, że nie będzie miała zastosowania w stosunku do interpretacji wydawanych na wniosek podatnika niebędącego przedsiębiorcą w rozumieniu tej ustawy, zaś o.p. będzie miała zastosowanie.

Stosownie do treści art. 14b o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). W zakresie kompetencji interpretacja dotyczy zatem przepisów prawa podatkowego w rozumieniu przepisów o.p. (por. art. 3 pkt 2 o.p.). Definicja prawa podatkowego oraz ustaw podatkowych jest na tyle niejasna, że trudno w praktyce

²⁸ C. Kosikowski, *Kolejne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, cz. 1*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 10, s. 19.

²⁹ Szerzej o regulach kolizyjnych: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 100–101.

określić kompetencje ministra, które determinują możliwość interpretacji prawa. System prawa podatkowego jest bowiem współzależny od innych gałęzi prawa i jednocześnie nie ma wyraźnej linii oddzielającej ten system od innych systemów prawa. Przykładem mogą być regulacje prawa giełdowego, gdzie wprowadzono instytucję anonimowości obrotu oraz instytucję tajemnicy maklerskiej. W praktyce osoby prawne w pewnych sytuacjach powinny posiadać wiedzę na temat podatników, a jednocześnie tej wiedzy nie mają, bo obowiązuje zasada anonimowości. W praktyce uniemożliwia im to wykonanie uprawnień płatnika, bo domy maklerskie i KDPW nie mają prawnych możliwości do uzyskania wiedzy na temat podatników, np. w sytuacji podwyższenia kapitału zakładowego poprzez emisję tzw. akcji gratisowych. Oznacza to, moim zdaniem, że takie kolizje powinny być przedmiotem interpretacji podatkowych wydawanych przez ministra, a w konsekwencji, że prawo podatkowe w rozumieniu omawianego przepisu o.p. powinno być rozumiane szeroko, gdyż ilustrowany przykład wpływa na wykonywanie (a raczej niemożność wykonania) obowiązków płatnika.

Obecnie interpretacja nie jest wydawana w formie postanowienia. W o.p. nie określa się wprost formy prawnej takiego orzeczenia. Stąd wydaje się uzasadnione uznanie, że zastosowanie znajduje art. 10 ust. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a więc interpretacja ma formę decyzji administracyjnej. Interpretacja rozstrzyga w indywidualnej sprawie określone uprawnienia i obowiązki strony. Interpretacja nie jest wiążąca dla wnioskodawcy, a wyłącznie w stosunku do organów podatkowych (por. art. 10a ust. 2 i 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Interpretacja charakteryzuje się jednokierunkowym działaniem.