

*Nierówna walka podatników  
z fiskusem przed sądami  
administracyjnymi*

Grzegorz Keler

## Nierówna walka podatników z fiskusem przed sądami administracyjnymi

### Synteza

- Rozstrzygnięcie sporów podatników z fiskusem stanowi największy wycinek działalności orzeczniczej sądów administracyjnych. Udział spraw z zakresu podatkowego w ogólnej liczbie spraw rozstrzyganych przez te sądy stale rośnie. Na znaczeniu nabierają zwłaszcza sprawy dotyczące interpretacji indywidualnych. **Ponad połowa zaskarżonych przez podatników interpretacji jest uchylana przez sądy.**
- Częstym powodem uchylania przez sądy decyzji i postanowień organów podatkowych jest naruszenie – przy ich wydawaniu – przepisów prawa materialnego. Nierzadko dotyczy to sytuacji, gdy przepisy w danym zakresie są jasne, a ich interpretacja wielokrotnie była już przedmiotem rozstrzygnięć sądów korzystnych dla podatników. **Mimo to fiskus uparcie forsuje swoje stanowisko, podważając tym samym zasadę demokratycznego państwa prawa i zaufania obywatela do jego organów.**
- Podatnik może dochodzić swoich praw przed sądem administracyjnym, jednak postępowanie sądowe zwykle trwa bardzo długo. Nierzadko procedura pochłania dużą ilość czasu również dlatego, że co do zasady sąd nie może zmienić decyzji (lub postanowienia) organu podatkowego, a jedynie ją uchylić; następnie organ wydaje nową decyzję lub postanowienie, które znowu może zostać zaskarżone, co skutkuje ponownym wszczęciem postępowania sądowo administracyjnego. **Wielomiesięczne, kilkuletnie lub nawet kilkunastoletnie postępowanie, jest dla podatnika kosztowne, a ponadto wprowadza stan niepewności utrudniający prowadzenie normalnej działalności.**
- Aby ograniczyć wymienione negatywne skutki praktyk stosowanych przez organy podatkowe, należy wprowadzić radykalne zmiany do Ordynacji podatkowej oraz ustawy o postępowaniu sądowym w administracji. Szczególnie istotne znaczenie może mieć przyznanie sądom administracyjnym kompetencji do zmieniania decyzji i postanowień organów podatkowych, ustanowienie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika oraz wprowadzenie do ustawy „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” pojęcia „oczywistego naruszenia prawa”, którego stwierdzenie przez sąd skutkowałoby obligatoryjnym nałożeniem na organ podatkowy grzywny.

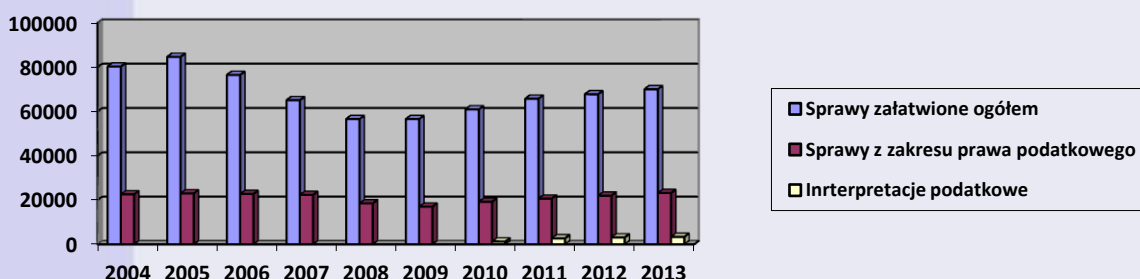
- Pozytywnie należy ocenić propozycje Ministerstwa Gospodarki zmierzające **do wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zasady „in dubio pro tributario” (rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika)**. Niestety propozycja ta do dnia dzisiejszego nie przybrała formy projektu ustawy.  
Z aprobatą można również przyjąć prezydencki projekt ustawy nowelizującej ustawę „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” w zakresie, w jakim zmierza on **do przyznania sądom uprawnienia do orzekania merytorycznego, tj. do rozstrzygnięcia o istocie sprawy, bez ograniczania się – tak jak obecnie – niemal wyłącznie do utrzymywania w mocy lub uchylania decyzji organu**. Niemniej jednak wydaje się, że propozycja Prezydenta RP jest zbyt ostrożna, a na dodatek grozi jej dalsze „rozmiękczenie” w związku z uwagami zgłoszonymi przez rząd i zastrzeżeniami podnoszonymi przez niektórych ekspertów.
- Zaproponowane sposoby naprawienia niedoskonałości systemu podatkowego mogą być jednak tylko częściowym rozwiązaniem problemów trapiących polskich podatników. **Ich źródłem jest bowiem przede wszystkim ogromna skala nieustannie zmieniających się regulacji podatkowych połączona z daleko idącym skomplikowaniem i niejednoznacznością przepisów. Dopiero wyeliminowanie tych barier rozszerzy zakres wolności obywateli i przedsiębiorców oraz przyczyni się do rozwoju gospodarczego Polski.**

## 1. Opis problemu

W ostatnich latach obserwowany jest wzrost znaczenia sądownictwa administracyjnego dla rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych. Sprawy z zakresu prawa podatkowego stanowią bardzo istotny wycinek działalności orzeczniczej sądów administracyjnych – w 2013 r. stanowiły one blisko 38% spraw rozpoznanych przez wojewódzkie sądy administracyjne. Co więcej, udział ten stale rośnie – od 2004 r. udział spraw z zakresu prawa podatkowego we wszystkich rozpatrywanych sprawach przez wojewódzkie sądy administracyjne wzrósł o 5 punktów procentowych, nie licząc interpretacji podatkowych, które również coraz częściej stanowią przedmiot orzekania przez sądy administracyjne.

Wykres 1.

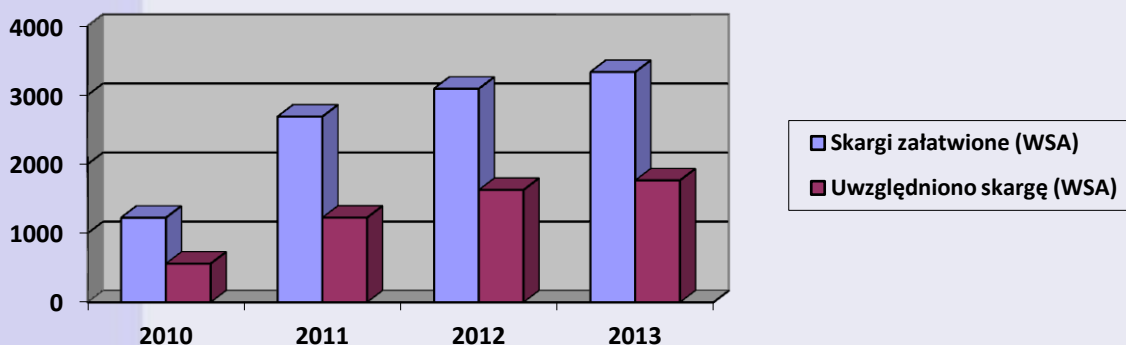
Udział spraw podatkowych w sprawach rozpoznanych przez WSA



W 2013 r. wojewódzkie sądy administracyjne rozpoznały łącznie aż 26 481 spraw z zakresu prawa podatkowego, wliczając w to sprawy dotyczące interpretacji podatkowych. Blisko 28% spośród nich zakończyło się uwzględnieniem skargi. Jednak w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych rozstrzygnięciem korzystnym dla podatnika zakończyło się aż 53% postępowań<sup>1</sup>.

Wykres 2.

Skargi na indywidualne interpretacje podatkowe w latach 2010-2013



<sup>1</sup> Wszystkie statystyki, o których mowa w niniejszej publikacji są dostępne na stronie internetowej Naczelnego Sądu Administracyjnego: [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).

Wydaje się, iż tak duża różnica wynika z faktu, że o ile typowe decyzje podatkowe są wydawane w oparciu o stan faktyczny i dowody, których sądy administracyjne nie mogą oceniać, to już interpretacje podatkowe dotyczą konkretnych przepisów i ich wykładni. **Wynika z tego, że jedną z kluczowych przyczyn kwestionowania przez sądy decyzji organów podatkowych jest błędna interpretacja prawa dokonana przez fiskusa.**

Jak już wspomniano, szczególnie często uchylane przez sądy są interpretacje indywidualne, które nabierają coraz większego znaczenia praktycznego. Nierzadko podatnicy występują z wnioskami o wydanie interpretacji jedynie w celu potwierdzenia prawidłowości swojego stanowiska w prostych sprawach, niejako „na wszelki wypadek”. Wynika to z faktu, że nawet w takich przypadkach podatnik nie może być pewny tego, że organ w przyszłości nie wyda decyzji sprzecznej z jednoznacznym, wydawałoby się, brzmieniem przepisów; stąd też podatnicy wolą zabezpieczyć się na taką ewentualność i występują o wydanie interpretacji. Jako przykład można podać kwestię możliwości odliczenia podatku VAT na podstawie faktur otrzymanych w formie elektronicznej – **mimo że ustawa wyraźnie pozwala na takie odliczenie, to jednak fiskus wciąż otrzymuje wnioski o potwierdzenie, iż nie ma ku temu przeszkód.** Przy tego typu wnioskach organy zwykle uznają stanowisko przedstawione przez podatnika za prawidłowe. **Jednak w przypadkach, gdy wniosek dotyczy przepisów niejednoznacznych czy dających jakiegokolwiek pole do interpretacji, fiskus bardzo często dokonuje wykładni na niekorzyść podatnika.** Jest to szczególnie widoczne w sytuacji, gdy interpretacja odnosi się do kwestii związanych bezpośrednio z zapłatą podatku. W takich przypadkach organy podatkowe często stawiają interes budżetu państwa ponad interes podatnika. Nieco mniej rygorystyczne stanowisko fiskus zajmuje w odniesieniu do przepisów dotyczących konieczności wypełniania przez podatników pewnych wymogów formalnych, np. obowiązków ewidencyjnych.

**Przedstawiona powyżej praktyka organów podatkowych w dużej mierze wynika ze specyfiki prawa podatkowego jako jednej z najbardziej skomplikowanych gałęzi prawa.** Przypadek ta w szczególności dotyczy polskiego ustawodawstwa. Znalazło to odzwierciedlenie w ubiegłorocznym rankingu Doing Business przygotowanym tradycyjnie przez Bank Światowy – pod względem przyjazności systemu podatkowego Polska znalazła się na 113. pozycji<sup>2</sup>. Prawo podatkowe zostało uregulowane w szeregu ustaw i rozporządzeń, które nieustannie są nowelizowane, co wymaga śledzenia przez podatników zmian legislacyjnych i dostosowywania się do nich. **Przepisy podatkowe z jednej strony dotyczą bardzo szczegółowych zagadnień, z drugiej zaś często są ogólne i przez to dają pole do dowolnej interpretacji.** Ponadto wiele z nich jest niejasnych, w związku z czym dokonując ich wykładni, organ podatkowy ma znaczną swobodę interpretacyjną. Naturalną, choć trudną do zaakceptowania konsekwencją takiego stanu rzeczy, jest dokonywanie przez organy wykładni *in dubio pro fisco*, czyli poprzez rozstrzygnięcie wątpliwości na

<sup>2</sup> Raport Doing Business 2013 (<http://www.doingbusiness.org/rankings>)

korzyść fiskusa. Podkreślić należy, że owa „zasada” w żadnym razie nie wynika z przepisów prawa ani orzecznictwa sądów administracyjnych.

**Zaskarżenie decyzji lub postanowienia organu podatkowego do sądu administracyjnego pozwala na usunięcie rozstrzygnięcia, z którym podatnik się nie zgadza, jednak postępowanie sądowe jest bardzo czasochłonne i kosztowne.** W przypadku skargi do WSA trwa zwykle kilka miesięcy, a jeżeli sprawa trafia do NSA, to na wydanie wyroku oczekuje się nawet ponad rok. Tak długotrwałe postępowania generuje koszty, szczególnie w przypadku, gdy podatnik korzysta z usług adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego. Należy pamiętać, że spory w sprawach podatkowych często dotyczą bardzo dużych kwot, istotnych z punktu widzenia podatnika; w pewnych wypadkach rozstrzygnięcie sądu może decydować o dalszym funkcjonowaniu przedsiębiorcy. Dotyczy to nie tylko rozstrzygnięć w przedmiocie konkretnych zobowiązań podatkowych, ale również interpretacji. W założeniu mają one za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonywanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce przedłużające się postępowanie w tym przedmiocie tylko pogłębia niepewność, gdyż podatnik nie wie, w jaki sposób powinien interpretować przepisy. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie nierzadko skutkuje utratą przez podatnika płynności finansowej, np. w sytuacji, gdy oczekuje on na stwierdzenie nadpłaty podatku w znacznej kwocie lub wydanie interpretacji potwierdzającej jego stanowisko co do rozumienia przepisów kluczowych z jego punktu widzenia, przykładowo w zakresie stawek podatku od towarów i usług.

Sąd administracyjny nie może zmienić decyzji (lub postanowienia) organu, a jedynie ją uchylić; w ekstremalnych przypadkach, przykładowo gdy została wydana przez niewłaściwy organ lub była trwale niewykonalna z chwilą jej wydania, sąd może również stwierdzić jej nieważność lub uznać, że została wydana z naruszeniem prawa. Po prawomocnym uchyleniu decyzji organ podatkowy powinien wydać nową, stosując się do zaleceń sądu, co po pierwsze przedłuża postępowanie, a po drugie nie daje pewności, że organ faktycznie wyda decyzję zgodną ze wskazaniem sądu. Co prawda sytuacje, w których organ podatkowy mimo wyraźnego wskazania sądu co do sposobu rozstrzygnięcia sprawy wydaje decyzję o odmiennej treści nie są nagminne, niemniej jednak zdarzają się w praktyce.

**Znacznie bardziej powszechne jest orzekanie przez organy podatkowe sprzecznie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych. Dotyczy to nawet kwestii, które już wielokrotnie w jednoznaczny sposób były rozstrzygane przez WSA i NSA.** Przykładem może być kwestia tzw. niepodzielonych zysków przy przekształcaniu spółki kapitałowej w osobową (np. komandytową) – fiskus uparcie twierdzi, że przy takiej operacji należy odprowadzić podatek dochodowy od zysków przekazanych na kapitał rezerwowy czy zapasowy, pomimo że stanowisko to wielokrotnie było kwestionowane przez sądy<sup>3</sup>. Notabene prawdopodobnie wkrótce wszelkie

---

<sup>3</sup> A. Zaleska, *Zysk niepodzielony, czyli jaki*, Rzeczpospolita 41/2014 (<http://prawo.rp.pl/artukul/1087968.html>).

rozbieżności pomiędzy stanowiskiem fiskusa a orzecznictwem sądów administracyjnych w tym zakresie znikną, ponieważ Minister Finansów postanowił rozwiązać problem poprzez... opodatkowanie niepodzielonych zysków – projekt ustawy zawierający takie zmiany jest już przedmiotem prac Sejmu<sup>4</sup>.

Tego rodzaju praktyka fiskusa podważa to zaufanie do organów państwa i stwarza sytuację, w której fiskus występuje w roli przeciwnika podatników. Co prawda orzecznictwo sądów nie jest wiążące dla organów w sprawach innych niż objęte konkretnym orzeczeniem, jednakże podatnik ma prawo oczekiwać, że co do zasady rozstrzygnięcia władz będą spójne.

Powyższe problemy w pewnym stopniu dotyczą postępowania przed sądami administracyjnymi we wszystkich sprawach administracyjnych. Jednak szczególnie istotne znaczenie mają z punktu widzenia prawa podatkowego. Trzeba pamiętać, że obok prawa karnego to ono najmocniej ingeruje w prawa i wolności obywatelskie, przede wszystkim własność, która zgodnie z Konstytucją podlega szczególnej ochronie. W porównaniu do spraw z zakresu prawa budowlanego czy prawa ochrony środowiska, sprawy podatkowe zwykle mają dla obywateli dużo większe znaczenie, nierzadko stanowiąc dla nich swoiste „być albo nie być”; dotyczy to przede wszystkim przedsiębiorców.

## 2. Ocena regulacji

Zgodnie z ustawą „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” („Ppsa”)<sup>5</sup> sąd administracyjny, co do zasady, nie może zmienić zaskarżonej decyzji lub postanowienia. Ma to pewne uzasadnienie; chodzi o to, by sądy nie ingerowały w sprawy zastrzeżone dla organów władzy wykonawczej, gdyż mogłoby to oznaczać naruszenie zasady trójpodziału władz. Jednakże w wielu europejskich krajach przyjęto model reformatoryjny, w którym sądy mogą orzekać merytorycznie. Tak jest na przykład we Francji czy w Szwajcarii. W niektórych państwach (Holandia, Szwecja, Finlandia) sądy administracyjne mogą nawet prowadzić postępowanie dowodowe, które polska ustawa dopuszcza tylko w bardzo ograniczonym stopniu<sup>6</sup>. Ogólnie zauważalna jest tendencja odchodzenia od modelu kasatoryjnego (w którym sąd nie może orzekać co do meritum sprawy)<sup>7</sup>, co trafnie uzasadnia się tym, iż w pewnych wypadkach przyznanie sądom możliwości zmieniania decyzji organów administracji, jest najskuteczniejszym sposobem na zapewnienie obywatelom ochrony przed

<sup>4</sup> P. Rochowicz, *Kapitał rezerwowo z daniną*, Rzeczpospolita 114/2014 (<http://prawo.rp.pl/artukul/1110732.html>).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.).

<sup>6</sup> Więcej na temat ukształtowania orzekania przez sądy administracyjne w krajach europejskich w: A. Skoczylas, *Modele uprawnień orzeczniczych sądów administracyjnych w Europie*, Państwo i Prawo 10/2012, s. 21-32.

<sup>7</sup> B. Turno, *Model sądowej kontroli decyzji Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów*, Państwo i Prawo 10/2012, s. 33-47.

naruszaniem ich praw przez władzę wykonawczą<sup>8</sup>. Jak już bowiem wskazano, **brak możliwości zmiany decyzji organu administracji przez sąd skutkuje powstaniem sytuacji, w której organ podatkowy może wydawać kolejne decyzje niekorzystne dla podatnika, a sąd będzie mógł je jedynie uchylać, co z kolei będzie prowadziło do dalszego przedłużania postępowania.**

Przykładem takiej sytuacji może być wyrok NSA z dnia 7 lutego 2012 r. (sygn. akt II FSK 1503/10), który zapadł po 14 latach od wydania pierwszej decyzji w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r. W międzyczasie wydane zostały trzy wyroki sądu I instancji i tyle samo NSA. Wreszcie sprawa ponownie trafiła do organu podatkowego, który uzupełnił materiał dowodowy i wydał nową decyzję. Tę nową decyzję podatnik zaskarżył do WSA, który uchylił ją z powodu niezrealizowania przez organ wskazań zawartych w poprzednim wyroku tegoż sądu. Organ wniósł skargę kasacyjną do NSA, który jednak przyznał rację podatnikowi. W konsekwencji sprawą ponownie powinien zająć się organ podatkowy. W ciągu 14 lat od wydania pierwszej decyzji w sprawie zapadło osiem wyroków, tymczasem po wydaniu ostatniego z nich sprawa pozostawała nierozstrzygnięta. Nie wiadomo, na jakim etapie postępowania znajduje się obecnie. W tejże sprawie niezastosowanie się przez organ podatkowy do wytycznych sądu dotyczyło sposobu prowadzenia postępowania dowodowego, co i tak jest mniej rażące niż sytuacja, w której organ nie stosuje się do wskazanej przez sąd interpretacji przepisów, mimo że przecież nie wymaga to od niego wysiłku i nie jest uzależnione od oceny dowodów. Niewątpliwie gdyby sądy miały prawo orzekać merytorycznie i wszelkie wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika (co zresztą powinno dotyczyć również organów podatkowych), do takich kuriozalnych sytuacji by nie dochodziło.

Z punktu widzenia praworządności oraz wolności **obywatelskich pozytywnie należy ocenić próbę częściowego przekształcenia polskiego modelu sądownictwa administracyjnego podjętą przez Prezydenta RP, który w dniu 10 lipca 2013 r. skierował do Sejmu projekt nowelizacji Ppsa<sup>9</sup>.** Projekt przewiduje m. in. że sąd będzie mógł zobowiązać organ do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia wskazując sposób załatwienia sprawy, lub jej rozstrzygnięcie. W przypadku niewydania takiej decyzji, lub postanowienia, sąd na żądanie strony mógłby wydać merytoryczne orzeczenie w tym przedmiocie i nałożyć na organ grzywnę lub przyznać, na rzecz skarżącego, określoną sumę pieniężną.

Mimo iż prezydencki projekt wpłynął do Sejmu rok temu, obecnie znajduje się dopiero na etapie prac w podkomisji. W międzyczasie, rząd przedstawił swoje

<sup>8</sup> A. Skoczylas, *Modele uprawnień orzeczniczych sądów administracyjnych w Europie*, Państwo i Prawo 10/2012, s. 23-24.

<sup>9</sup> Prezydencki projekt ustawy o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, druk nr 1633.



stanowisko w sprawie projektu zmian w ustawie<sup>10</sup>. Opisana powyżej propozycja została przez Radę Ministrów przyjęta pozytywnie, z takim jednak zastrzeżeniem, że do terminu, który sąd miałby wyznaczać organom na wydanie decyzji lub postanowienia nie powinno się wliczać niektórych okresów, co skutkowało by możliwością przeciągnięcia przez organ postępowania. Wydaje się, że dalsze ograniczanie i tak ostrożnej propozycji Prezydenta byłoby jednak nieuzasadnione, szczególnie że przemawiająca za tym argumentacja służy w istocie interesom organów administracji. **Obywatel, w stosunku do którego wydano niekorzystną decyzję, uchyloną następnie przez sąd, nie powinien ponosić dalszych konsekwencji błędnego rozstrzygnięcia w postaci wydłużającego się postępowania, szczególnie gdy taka sytuacja nie wynika z jego winy.**

Trzeba jednak dodać, że eksperci zgłaszają pewne zastrzeżenia co do projektu nowelizacji w zakresie, w którym zmierza ona do odejścia od kasatoryjnego modelu sądownictwa administracyjnego. Podnosi się nawet, że takie rozwiązanie byłoby sprzeczne z art. 184 Konstytucji<sup>11</sup>, który przewiduje jedynie kontrolę przez sądy orzeczeń organów administracji publicznej (a więc nie ich zmianę), a także art. 10 ustawy zasadniczej, w którym wyrażono zasadę podziału władz<sup>12</sup>.

Jednak powyższe zarzuty dotyczące rzekomej niekonstytucyjności proponowanych rozwiązań, zostały słusznie odrzucone w opinii dr. hab. Marka Szydło<sup>13</sup>. Jej autor podkreślił, że odejście od modelu kasatoryjnego nie stoi w sprzeczności z art. 184 Konstytucji, gdyż przepis ten nie wyłącza możliwości nadania sądom uprawnień wychodzących poza uprawnienia ściśle kontrolne. Wydaje się, że całkowicie chybiony jest również zarzut dotyczący rzekomego braku możliwości pogodzenia merytorycznego orzekania przez sądy z zasadą trójpodziału władz. W przeciwnym wypadku należałoby uznać, że już samo ustanowienie sądownictwa administracyjnego i nadanie sądom prawa do sprawowania kontroli administracji publicznej jest równoznaczne z pewną ingerencją w autonomię władzy wykonawczej. Zresztą obecnie Ppsa przewiduje w pewnych wyjątkowych sytuacjach możliwość merytorycznego orzekania przez sąd administracyjny (art. 154 § 2 Ppsa) i rozwiązanie to nie jest kwestionowane jako niezgodne z Konstytucją. Wreszcie, jak słusznie zauważył prof. Szmulik, przyznanie sądom prawa do orzekania merytorycznego jest przejawem pełniejszej realizacji wyrażonego w art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej konstytucyjnego prawa jednostek do sądu. Ponadto warto wskazać, że propozycja Prezydenta spotkała się z pełnym poparciem Krajowej Rady

<sup>10</sup> Stanowisko Rady Ministrów wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, druk nr 1633.

<sup>11</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>12</sup> Opinia prof. nadzw. dr. hab. Bogumiła Szmulika do projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633) oraz opinia prof. dr. hab. Marka Chmaja w przedmiocie zgodności z konstytucją i systemem prawnym art. 145a przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633)

<sup>13</sup> Opinia prawna dr. hab. Marka Szydło na temat projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633).

Doradców Podatkowych<sup>14</sup>, jak również – co niezwykle istotne – została pozytywnie zaopiniowana przez Krajową Radę Sądownictwa<sup>15</sup>.

Jak już wskazano, **zasadniczym problemem stanowiącym poważne utrudnienie dla prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce jest wysoki stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego. Równie duże znaczenie ma profiskalna praktyka organów podatkowych. Jej stosowanie jest szczególnie rażące w przypadkach, gdy fiskus orzeka wbrew jednoznaczemu, a przynajmniej stosunkowo jasnemu brzmieniu przepisów.** W Ordynacji podatkowej<sup>16</sup> wprost wyrażono zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Wydając decyzje, nierzadko sprzeczne z jednoznacznym brzmieniem przepisów oraz utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych, organy działają w oczywistej sprzeczności z tą zasadą. Konieczne wydaje się wprowadzenie mechanizmów, które w pewnym stopniu ukróć takie praktyki.

Jednym z nich jest **wprowadzenie do Ppsa pojęcia oczywistego naruszenia prawa przez organ podatkowy.** Pojęcie to należy odróżnić od rażącego naruszenia prawa, które jest jedną z przesłanek nieważności decyzji, wymienioną w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej<sup>17</sup>; miałyby ono szerszy zakres. Sąd stwierdzałby, że decyzja (lub postanowienie) została wydana z oczywistym naruszeniem prawa wówczas, gdy przy jej wydaniu organ dokonał wykładni przepisu poprzez rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych na niekorzyść podatnika lub z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych, w szczególności wbrew jednolitej linii orzecniczej sądów administracyjnych lub przynajmniej – dla uniknięcia kontrowersji wynikających z niejednoznaczności tego określenia – uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydanej na podstawie art. 264 Ppsa. Oczywistym naruszeniem prawa byłoby również wydanie decyzji lub postanowienia wbrew wytycznym zawartym w prawomocnym wyroku wydanym w tej samej sprawie.

W razie wydania takiego orzeczenia sąd obligatoryjnie nakładałby grzywnę na organ, którego decyzja lub postanowienie zostały uznane za wydaną z oczywistym naruszeniem prawa. Obowiązek nałożenia takiej grzywny istniałby również w przypadku stwierdzenia przez sąd nieważności decyzji lub stwierdzenia, że sąd wydał decyzję z naruszeniem prawa (w rozumieniu art. 145 ust. 1 pkt 3 Ppsa).

<sup>14</sup> Uwagi Krajowej Rady Doradców Podatkowych do prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633).

<sup>15</sup> Opinia Krajowej Rady Sądownictwa z dnia 12 września 2013 r. w przedmiocie prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633).

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 1371997 r., poz. 926 z późn. zm.).

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. Nr 30, poz. 168 z późn. zm.).

**Wpływ na zmianę praktyki organów podatkowych może mieć również wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady „*in dubio pro tributario*”, czyli rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.** Zgodnie z tą zasadą, w przypadku, gdy treść danego przepisu prawa podatkowego nie jest jednoznaczna, a jego wykładnia może dawać sprzeczne wnioski, organ powinien wybrać interpretację korzystną dla podatnika. Ta sama zasada znalazłaby zastosowanie również przy ocenie dowodów – podobnie jak w prawie karnym wszelkie wątpliwości interpretuje się na korzyść oskarżonego, tak w prawie podatkowym, które przecież także głęboko ingeruje w podstawowe prawa obywatelskie, wszelkie wątpliwości dotyczące ustaleń faktycznych powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika. Wydaje się, że nie ma przeszkód, by powyższa zasada została wprowadzona także do Ppsa.

„*In dubio pro tributario*” w zasadzie funkcjonuje już w Polsce i sądy często się na nią powołują. W jednym ze swoich niedawnych wyroków Trybunał Konstytucyjny uznał, że reguła ta znajduje podstawę w przepisach ustawy zasadniczej, w związku z czym należy ją stosować. Nie zmienia to faktu, że stanowi ona tylko pojęcie doktrynalne; nie wyrażono jej wprost w żadnym akcie prawnym i można ją jedynie wyinterpretować z niektórych przepisów Konstytucji, a także zasad postępowania podatkowego<sup>18</sup>. Skutkiem takiego stanu rzeczy, jest nieuznawanie tej zasady przez część sądów, czego przykładem może być wyrok NSA z 23 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1850/08). W toku tegoż postępowania, podatnik zarzucił organom podatkowym naruszenie zasady „*in dubio pro tributario*”. NSA uznał jednak ten zarzut za całkowicie niezrozumiały i odmówił jego rozpoznania, stwierdzając, że „*brak jest podstaw prawnych, a zatem wzorca prawnego określonego zachowania, który pozwoliłby skontrolować zgodność z prawem zaskarżonego orzeczenia Sądu, a co za tym idzie, rozpoznać tak sformułowany zarzut kasacyjny*”. Sceptycyzm budzi również zakres stosowania zasady „rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika”. Stąd też konieczne wydaje się jej jednoznaczne uregulowanie.

W tym kontekście, krokiem w dobrym kierunku może być przedstawiony 11 kwietnia 2014 r. projekt rekomendacji nowej Ordynacji podatkowej przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki<sup>19</sup>. Wśród proponowanych zasad postępowania podatkowego wymieniono w nim właśnie zasadę „*in dubio pro tributario*”. Propozycje resortu gospodarki zostały poddane konsultacjom społecznym, w toku których – jak poinformował na swoim blogu wicepremier Janusz Piechociński – zostały one ocenione pozytywnie. Zebrane opinie, materiały i analizy mają zostać przekazane do Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, o której powołanie zawnioskował Minister Finansów<sup>20</sup>. Obecnie Rada Ministrów rozpatruje projekt rozporządzenia w tej sprawie.

<sup>18</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2011, s. 255-256.

<sup>19</sup> Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji z dnia 11 kwietnia 2014 r.

<sup>20</sup> Raport z konsultacji społecznych w sprawie projektu rekomendacji zmian ustawy Ordynacja podatkowa (<http://piechocinski.blog.onet.pl/2014/08/22/raport-z-konsultacji/>).

Podobna propozycja, ograniczająca jednak zasadę „*in dubio pro tributario*” tylko do wykładni przepisów, została również przedstawiona przez Prezydenta w ramach projektu Postulatów zmian w ustawie Ordynacja podatkowa, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej<sup>21</sup>. W toku konsultacji społecznych propozycja Prezydenta spotkała się z akceptacją m. in. Pracodawców RP<sup>22</sup>. Należy jednak podkreślić, że propozycje Ministra Gospodarki i Prezydenta dotąd przybrały jedynie charakter postulatów, a nim zostaną wprowadzone w życie – jeżeli w ogóle tak się stanie – muszą przybrać formę aktu prawnego.

To, że propozycje nowelizacji Ordynacji podatkowej wychodzą ze strony Prezydenta i Ministerstwa Gospodarki jest czymś niezwykłym, gdyż kwestie podatkowe wchodzą w zakres kompetencji Ministra Finansów. Stąd też nie dziwi negatywna reakcja ministra finansów Mateusza Szczurka na projekt przedstawiony przez wicepremiera Janusza Piechocińskiego<sup>23</sup>. **Z drugiej jednak strony, jest to uzasadnione skrajnie profiskalnym nastawieniem Ministerstwa Finansów, które niezwykle rzadko decyduje się na wprowadzenie jakichkolwiek ulątwień dla podatników, szczególnie jeżeli miałyby się one wiązać ze zmniejszeniem wpływów do budżetu.** W konsekwencji niektóre zagadnienie leżące w kompetencji Ministra Finansów próbuje się regulować aktami prawnymi zgłaszanymi przez inne resorty, lub przez posłów w toku prac legislacyjnych w Sejmie. Koronnym przykładem może być opodatkowanie akcyzą węgla i koks, które uregulowano nietypowo, bo w ustawie o redukcji niektórych obciążeń obywateli i przedsiębiorców<sup>24</sup>. Kluczowe rozwiązania, w tym zakresie, zostały wprowadzone do projektu ustawy na etapie prac w komisji sejmowej, dzięki czemu uniknięto ryzyka niekorzystnego, dla podatników, rozstrzygnięcia tej kwestii przez Ministerstwo Finansów.

**Przedstawione podejście resortu finansów podważa zaufanie obywateli do państwa. Niestety w znacznej mierze przekłada się ono również na praktykę organów podatkowych, które, jak się wydaje, stoją raczej na straży budżetu niż interesu podatników.** Z pewnością propozycje przedstawione w niniejszej analizie nie wyeliminują całkowicie wynikających z tego patologii. Ogromna liczba aktów prawnych regulujących kwestie podatkowe, niejasność przepisów i tzw. „zatory

<sup>21</sup> Postulaty zmian w ustawie Ordynacja podatkowa, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej – projekt z dnia 8 lipca 2014 r. (<https://krdp.pl/files/aktyprawne/485.pdf>)

<sup>22</sup> Stanowisko Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej dotyczące projektu postulatów zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o swobodzie działalności gospodarczej (<http://www.komitetpodatkowy.pl/pobierz/130.html>).

<sup>23</sup> *MG chce zmiany filozofii ordynacji podatkowej, państwo ma ufać obywatelom*, [http://wyborcza.biz/biznes/1,100969,15838569,MG\\_chce\\_zmiany\\_filozofii\\_ordynacji\\_podatkowej\\_\\_panstwo.h tml](http://wyborcza.biz/biznes/1,100969,15838569,MG_chce_zmiany_filozofii_ordynacji_podatkowej__panstwo.h tml)

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obciążeń obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378 z późn. zm.).

orzecznicze” w sądach administracyjnych są problemem, który stale się nawarstwia i niejako sprzyja profiskalnej praktyce organów podatkowych. **Niezwykle istotne znaczenie dla zwiększenia zakresu wolności podatników, w tym przedsiębiorców, ma uproszczenie przepisów, tak aby z jednej strony były one jasne dla obywateli, z drugiej zaś dawały jak najmniejsze pole do profiskalnej interpretacji przez organy podatkowe.** Wymaga to przede wszystkim zmiany nastawienia Ministerstwa Finansów, które jako główny inicjator zmian w ustawodawstwie podatkowym powinno się kierować nie tylko stabilnością budżetu, ale przede wszystkim zapewnieniem jak najszerszego zakresu wolności obywatelom oraz ułatwieniem prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców. Abstrahując jednak od rozwiązań systemowych, na które zapewne przyjdzie nam jeszcze długo poczekać, już teraz należy podjąć wysiłek, by choć w pewnym stopniu wpłynąć na działania fiskusa, tak by odebrać mu dowolność w orzekaniu i wyrównać szanse podatników w sporach z nim. Temu zaś mogą służyć rozwiązania zaproponowane w niniejszej analizie.

**Zebranie i opracowanie danych statystycznych: Marcel Wojtyniak**

## Forum Obywatelskiego Rozwoju

FOR zostało założone w 2007 roku przez prof. Leszka Balcerowicza, aby skutecznie chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym. Naszym celem jest zmiana świadomości Polaków oraz obowiązującego i planowanego prawa w kierunku wolnościowym.

FOR realizuje swoje cele poprzez organizację debat oraz publikację raportów i analiz podejmujących ważne tematy społeczno-gospodarcze, a w szczególności: stan finansów publicznych, sytuację na rynku pracy, wolność gospodarczą, wymiar sprawiedliwości i tworzenie prawa. Z inicjatywy FOR w centrum Warszawy i w internecie został uruchomiony licznik długu publicznego, który zwraca uwagę na problem rosnącego zadłużenia państwa. Działania FOR to także projekty z zakresu edukacji ekonomicznej oraz udział w kampaniach na rzecz zwiększania frekwencji wyborczej.

## Wspieraj nas!

**Pomóż nam chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym.**

Zdrowy rozsądek oraz wolnościowy punkt widzenia nie obronią się same. Potrzebują zaplanowanego, wytężonego i skutecznego wysiłku oraz Twojego wsparcia.

Jeśli jest Ci bliski porządek społeczny szanujący wolność i obawiasz się nierozsądnych decyzji polityków udających na Twój koszt Świętych Mikołajów, poprzyj nasze działania swoim darem pieniężnym. Twój dar umożliwia nam działalność oraz potwierdza słuszność i skuteczność naszego wysiłku.

Każda darowizna jest dla nas ważna. Potrzebujemy zwłaszcza regularnego wsparcia. Zachęcamy do dokonywania nawet niewielkich, lecz regularnych wpłat.

**Już dziś pomóż nam chronić wolność - obdarz nas swoim wsparciem i zaufaniem.**

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju - FOR  
Al. J. Ch. Szucha 2/4 lok. 20  
00-582 Warszawa

### Kontakt

tel. +48 22 628 85 11, +48 691 232 994

e-mail: [info@for.org.pl](mailto:info@for.org.pl)

[www.for.org.pl](http://www.for.org.pl)

### Kontakt do autora analizy

Grzegorz Keler  
[grzegorz.keler@gmail.com](mailto:grzegorz.keler@gmail.com)

**Dołącz do nas: [facebook.com/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR)**