



MINISTER FINANSÓW  
AP-13/0602/1834/ES/06/MB7-9971

PERKUTARIA  
Biuro Prasowe  
wpłynęło 28.12.2006  
nr 10695 podpis

WV 28 n.01  
GABINET MARSZAŁKA SENATU  
wpłynęło dn. 27.12.06  
nr 7026 podpis

135

Warszawa, 2006-12-21

Pan  
Bogdan Borusewicz  
Marszałek Senatu RP

*Bogdan Borusewicz*

W związku z przekazaniem przy piśmie z dnia 30 listopada 2006 r., Nr BPS/DSK-043-748/06 oświadczeniem złożonym przez Pana Senatora Ryszarda Ciecierskiego podczas 22. posiedzenia Senatu RP w dniu 22 listopada 2006r. w sprawie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590), w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, uprzejmie przedstawiam, co następuje:

W ustawie z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590) dokonano kompleksowej zmiany przepisów dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przepisy tej ustawy dotyczące interpretacji wejdą w życie z dniem 1 lipca 2007r.

1) Znowelizowane przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa przewidują dwa rodzaje interpretacji:

- interpretacje ogólne - analogicznie do obecnie obowiązującego art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, wydawane przez ministra właściwego spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej (art. 14a).
- interpretacje indywidualne - wydawane przez ministra właściwego spraw finansów publicznych w indywidualnych sprawach, w miejsce interpretacji wydawanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych (art. 14b).

Pismo w sprawie interpretacji indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, stosownie do art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.), podlegać będzie zaskarżeniu do sądu administracyjnego. Kontrolą sądowoadministracyjną nie będą objęte interpretacje ogólne. W przypadku interpretacji ogólnych brak jest strony, której

przysługiwałoby prawo zaskarżenia interpretacji do sądu administracyjnego. Interpretacje te wydawane są przez Ministra Finansów w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przez wszystkie organy podatkowe oraz podatników, płatników i inkasentów (nowy przepis art. 14a). Interpretacje ogólne będą powszechnie dostępne. Zgodnie z nowym przepisem art. 14i § 1 Ordynacji podatkowej będą zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej, który jest urzędowym publikatorem teleinformatycznym oraz tak jak obecnie, będą publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

2) Nie podzielam wątpliwości i zastrzeżeń Pana Senatora dotyczących wprowadzonej ustawą z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw instytucji zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku (nowe przepisy art. 14l-14m). Uregulowania zawarte w tych przepisach są, w mojej ocenie, wyrazem przezorności ustawodawcy, który dokonał szczegółowego określenia zakresu ochrony podatnika w przypadku wydawania błędnej interpretacji, a nie jej mankamentem.

Przyznaję, iż zasadą powinno być zgodność interpretacji z prawem podatkowym. Tak jest w zdecydowanej większości wydawanych interpretacji. Niemniej w praktyce występują przypadki wydawania błędnych interpretacji. Dlatego też zarówno w obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej jak i znowelizowanych powołaną ustawą z dnia 16 listopada 2006r. podatnik (płatnik, inkasent), który zastosował się do interpretacji, korzysta z pełnej ochrony przed negatywnymi skutkami jej ewentualnej zmiany (nowe przepisy art. 14k-art. 14n). W ramach zasady nieszkodzenia podatnik (płatnik, inkasent) korzysta ze zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, jeżeli zastosowanie się do interpretacji wywoła skutki w postaci zwiększenia zobowiązania podatkowego. Ponadto w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nie uwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Natomiast szkody powstałe w wyniku zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w postępowaniu podatkowym przez właściwy organ podatkowy, które nie zostaną wyrównane zastosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej, będą zaspokajane w trybie odszkodowawczym na podstawie przepisów prawa cywilnego.

Pragnę wyjaśnić, iż zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku następuje z mocy prawa. Dlatego też nie mają zastosowania przepisy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Konsekwencją zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, jak słusznie zauważył Pan Senator, jest określenie przez organ podatkowy na wniosek podatnika wysokości zwolnienia, którego zapłata stanowiłaby szkodę dla tego podatnika lub stwierdzenie nadpłaty podatku.

Określenie wysokości podatku objętego zwolnieniem nastąpi wówczas, gdy podatnik (płatnik, inkasent) kierując się interpretacją zaniżył zobowiązanie podatkowe albo go nie zapłacił w należnej wysokości. Jeżeli zaś zobowiązanie podatkowe zostało wcześniej zapłacone zostanie stwierdzona nadpłata. Nie ulega wątpliwości, że określenie zakresu zwolnienia z podatku i wysokości tego zwolnienia wymaga uprzedniego ukształtowania prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Określenie prawidłowej wysokości zobowiązania może nastąpić we własnym zakresie przez podatnika w skorygowanej deklaracji albo po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w „decyzji wymiarowej” wydanej przez organ podatkowy. W decyzji tej na wniosek podatnika może jednocześnie zostać określona wysokość zwolnienia lub stwierdzona nadpłata.

Odnosząc się natomiast do podniesionej przez Pana Senatora kwestii wprowadzenia w nowym przepisie art. 14 m § 2 Ordynacji podatkowej, przy określaniu okresu obowiązywania zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, różnych okresów pragnę zauważyć, iż uregulowania tego przepisu zostały dostosowane do przepisów ustaw podatkowych, które przewidują różne okresy rozliczeniowe dla poszczególnych podatków np. podatek od towarów i usług i podatek dochodowy. Potrzeba taka nie występuje w odniesieniu do odsetek za zwłokę i sankcji karno-skarbowych, które nie są rozliczane okresowo.

Pragnę przy tym zauważyć, iż w zgodzie z nowym przepisem art. 14l Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny, będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku. W takim przypadku bowiem podatnik podejmuje działania bez uprzedniej „konsultacji” z organem podatkowym. Organ podatkowy w żaden sposób „nie współuczestniczy” w ocenie skutków podatkowych działań podatnika. Organ podatkowy nie może więc wprowadzić w błąd podatnika co do skutków podatkowych związanych z działaniami podatnika. Interpretacja jest jedynie potwierdzeniem poprawności rozliczenia podatkowego lub sygnalizacją nieprawidłowości w tym rozliczeniu, które podatnik może usunąć składając korektę deklaracji podatkowej. W tej sytuacji brak jest uzasadnienia do zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku wynikającego ze złożonej korekty deklaracji, gdyż podatnik musiałby jedynie ponieść konsekwencje w postaci odsetek za zwłokę i sankcji karnych-skarbowych, związane z opóźnieniem w czasie prawidłowej korekty deklaracji. Dlatego też zasada nieszkodzenia jest stosowana tylko w zakresie tych konsekwencji tj. zwolnienia z odsetek, sankcji podatkowych i karno - skarbowych.

Inaczej jest w sytuacji, gdy podatnik oczekuje konsultacji z organem podatkowym w zakresie skutków podatkowych przyszłych zdarzeń. Od treści interpretacji może uzależniać swoją decyzję o podjęciu tych działań, ich zmodyfikowaniu lub rezygnacji z ich podjęcia. Organ podatkowy, poprzez treść interpretacji, oddziałuje na zachowania podatnika. W tej sytuacji

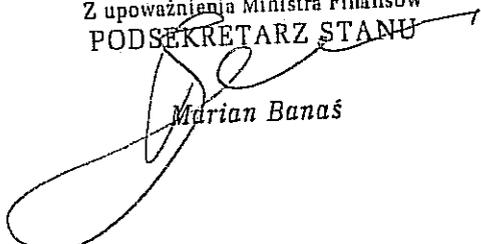
należy również zaniechać wyciągania konsekwencji z niezawinionych błędów popełnionych przez podatnika, a więc zwolnić go z obowiązku zapłaty podatku, odsetek, sankcji podatkowych i karno-skarbowych.

3) W ustawie z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw nie przewiduje się związania organów podatkowych interpretacją przepisów prawa podatkowego. Powyższe znajduje uzasadnienie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004r. sygn. akt K 4/03 (Dz. U. Nr 122, poz. 1288). Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej w zakresie związania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacjami Ministra Finansów jest niezgodny z art. 78 Konstytucji (zasada dwuinstancyjności) ograniczając swobodę orzekania organów podatkowych oraz jest niezgodny z art. 93 ust. 2 Konstytucji (system aktów prawa wewnętrznego) prowadząc do rozchwiania systemu źródeł prawa. W uzasadnieniu wyroku Trybunał podkreślił, iż niezbędnym składnikiem kompetencji decyzyjnych organów orzekających obu instancji jest dokonanie stosownej – z punktu widzenia rozstrzyganej sprawy – wykładni przepisu prawa, mającego stanowić normatywną podstawę takiego orzeczenia. Nadanie mocy wiążącej „odgórnej” wykładni Ministra Finansów pozbawia organy orzekające tego składnika kompetencji. Minister Finansów powinien zatem dążyć do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez nadzorowane organy, równolegle jednak nadzorowane organy powinny mieć prawo do samodzielnego orzekania w indywidualnych sprawach.

Stąd też organy podatkowe nie mogą, co sugeruje Pan Senator, kierować się przy rozpatrywaniu spraw podatkowych interpretacjami wydanymi w indywidualnych sprawach innych podatników, dotyczącymi analogicznego stanu faktycznego i prawnego. Zgodnie bowiem z zasadą praworządności wyrażoną w przepisie art. 7 Konstytucji RP, powtórzoną w przepisie art. 120 ustawy - Ordynacja podatkowa, organy podatkowe zobowiązane są do działania na podstawie prawa i w granicach prawa. Trzeba też pamiętać, że interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są źródłem prawa, które wymienia art. 87 Konstytucji RP.

Reasumując, przewidziane w ustawie z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw uregulowania w zakresie zasady nieszkodzenia nie zawierają mankamentów opisanych przez Pana Senatora w oświadczeniu i w mojej ocenie ich stosowanie w praktyce nie powinno stwarzać problemów.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

  
Marian Banaś