

OPINIA Klauzula generalna nie może być stosowana wstecz



Piotr Sobczak
doradca podatkowy,
członek ACCA, partner w kancelarii Ginelli Wienskowskiego Sobczak Kubiak i Doradcy Podatkowi

Przeplisy mające przeciwdziałać unikaniu opodatkowania zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r. Organy podatkowe zdają się tego nie dostrzegać i wydają decyzje tak, jakby regulacje te obowiązywały zawsze. Po uzyskaniu potężnego oręcza, jakim jest klauzula antyabuzyjna zawarta w art. 119a ordynacji podatkowej, fiskus zaczął weryfikować także te działania podatników, a może przede wszystkim te, które miały miejsce przed 15 lipca 2016 r. Można powiedzieć, że w wielu przypadkach poczuł się w tych działaniach absolutnie bezkarny. Nie bierze pod uwagę daty wejścia w życie przepisów antyabuzyjnych.

Luka czasowa

Pominięcie skutków prawnych wcześniejszych czynności podatników byłoby w niektórych przypadkach możliwe w dawnym porządku prawnym, pod rządami art. 24b par. 1 ordynacji, ale przepis ten już dawno nie obowiązuje. Trybunał Konstytucyjny uznał go w 2004 r. za niezgodny z konstytucją (sygn. akt K 4/03).

Natomiast prawo przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązujące dopiero od 15 lipca 2016 r. Kwestie związane ze stosowaniem artykułów tej klauzuli w czasie zostały wyraźnie uregulowane w przepisach przejściowych (art. 7 ustawy zmieniającej z 13 maja 2016 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 846). Wynika z nich, że nowe zasady „mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Zatem klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej, a więc od 15 lipca 2016 r.

Zawsze znajdzie się paragraf

W odniesieniu do działań podatników mających miejsce po wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a przed wejściem w życie nowej klauzuli antyabuzyjnej, fiskus stosuje art. 199a ordynacji. Mówi on o czynnościach pozornych i stosuje się go wyłącznie wtedy, gdy przy czynności pozornej występują te same strony, co przy czynności, której skutki podatkowe rzeczywiście chcą osiągnąć. Taka sytuacja najczęściej nie ma miejsca, jednak organy podatkowe zwykle ten aspekt pomijają i, stosując art. 199a ordynacji, używają takiej argumentacji, jakby przepisy te stanowiły klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania. Jest to działanie niezgodne z prawem.

Na temat niedopuszczalności traktowania art. 199a jako generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wielokrotnie wypowiadały się zarówno wojewódzkie sądy administracyjne, jak i Naczelny Sąd Administracyjny (przykładem wyroków o sygn. akt II FSK 112/16, II FSK 2691/15, I FSK 1832/15, II FSK 3162/13, II FSK 809/14, II FSK 2671/11, I SA/Bk 43/19, I SA/Op 401/18, I SA/Op 378/18, III SA/Wa 4199/17, I SA/Wr 144/18).

W wyrokach tych sądy potwierdzały, że w okresie od 31 maja 2004 r. do 14 lipca 2016 r. nie istniały w polskim porządku prawnym przepisy mające charakter generalnej klauzuli antyabuzyjnej. Można z pewnością mówić, że w tej kwestii wykształciła się ugruntowana linia orzecznictwa. Fiskus nie bierze jej jednak pod uwagę w wydawanych decyzjach.

Czy to zgodne z prawem?

Lekceważenie przez fiskusa linii orzecznictwa sądów administracyjnych z pewnością nie jest zgodne z prawem.

Problem polega na tym, że ordynacja nie mówi wprost o obowiązku respektowania orzecznictwa w decyzjach fiskusa. Nakłada na organy po-

datkowe obowiązek uwzględnienia linii orzecznictwa w wydawanych interpretacjach podatkowych (art. 14 a par. 1).

Czy to oznacza, że organy podatkowe nie mają takiego obowiązku przy wydawaniu decyzji podatkowych? Nic bardziej mylnego. Decyzje są jedną z form stosowania prawa podatkowego przez organy. Interpretacje natomiast mają za zadanie wskazywać podatnikom, jak to prawo należy stosować. Czy można zatem przyjąć, że we wskazówkach dla podatników organy podatkowe mają obowiązek uwzględnienia orzecznictwa sądów, a potem, gdy to prawo same stosują, już takiego obowiązku nie mają? Przecież byłoby to absurd.

Najczęstszym argumentem stosowanym przy odmowie zastosowania orzecznictwa sądów, nawet już tego ugruntowanego, jest odmienny stan faktyczny w sprawach rozstrzy-

Organy podatkowe mają obowiązek uwzględnienia orzecznictwa sądów przy wydawaniu interpretacji. Czyżby potem, gdy to prawo same stosują, już takiego obowiązku nie miały?

gniętych przez sądy w porównaniu do stanu faktycznego sprawy będącej przedmiotem wydawanej decyzji. Argument ten jest jednak często chybiony. Sądy w wydawanych wyrokach zwykle dają wskazówki, które mają charakter w dużej mierze uniwersalny co do zakresu i sposobu interpretacji określonych przepisów podatkowych.

Nie marnujemy już więcej pieniędzy podatników

Koszty działań fiskusa można rozpatrywać przynajmniej w dwóch aspektach.

Pierwszy rodzaj kosztów można określić mianem straconych możliwości. Potężna machina urzędnicza, zaangażowana latami w sprawy beznadziejne, to strata dla nas wszystkich. Urzędnicy, często z dużym doświadczeniem, z pewnością mogliby zajmować się ewidentnymi oszustwami podatkowymi, których, jak wiemy, nie brakuje. Niestety, łatwiej jest wydawać decyzje wymiarowe pozornie zgodne z prawem i egzekwować je od zidentyfikowanych podatników. A tym, co będzie później i jakie są tego koszty, nikt się nie przejmie.

Oprócz kosztów straconych możliwości, działania fiskusa wiążą się z potężnymi wydatkami, związanymi z prowadzeniem postępowań w obu instancjach podatkowych i w sądach administracyjnych, tłumaczeniem dokumentów, kosztami zastępstwa procesowego, które po przegranej sprawie należy w mniejszym lub większym zakresie zwrócić podatnikowi itp. Często też przegrane fiskusa łączą się z koniecznością zwrotu wyegzekwowanego czy wpłaconego z ostrożności przez podatnika podatku. A wtedy dochodzą jeszcze odsetki. – Niemalże, bo postępowania trwają zwykle kilka lat.

Nie od rzeczy wydaje się więc postawienie pytania, czy wobec urzędników decydujących o wydawaniu decyzji skazanych na porażkę, bo ewidentnie sprzecznych z ugruntowaną linią orzecznictwa sądów, i marnujących w ten sposób pieniądze podatników, nie powinien być wszczynane postępowania dyscyplinarne.

Podatnik musi mieć czas na zapoznanie się z nowelizacją

ORZECZENIE Przepisy podwyższające stawkę akcyzy na ciężkie oleje opałowe weszły w życie z dniem ogłoszenia. To niezgodne z konstytucją – orzekł wczoraj TK

Agnieszka Pokojka
agnieszka.pokojka@infor.pl

Wyrok dotyczy wprowadzenia nieobowiązujących już dziś przepisów, ale wskazuje na inną ważną kwestię – że zmiany w przepisach nie mogą zaskakiwać podatnika.

Powodem wczorajszego rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego była nowelizacja z 28 lipca 2005 r. ustawy o podatku akcyzowym. Weszła ona w życie tego samego dnia, w którym została ogłoszona w Dzienniku Ustaw (z 2005 r. nr 160, poz. 1341). Było to 24 sierpnia 2005 r. Wtedy Dzienniki Ustaw nie były publikowane w internecie, tylko na papierze.

Brak jakiegokolwiek wacatio legis stał się powodem skargi do TK jednego z przedsiębiorców. Podkreślał on, że nowelizacja wprowadziła niekorzystne dla podatników zmiany. Wykluczała bowiem niższą stawkę podatku (60 zł do 1000 kg) dla ciężkich olejów opałowych, jeżeli przy ich sprzedaży użyto odmierzaczy paliw ciekłych. W takiej sytuacji – jak wynikało z no-

welizacji – należało zastanowić 30-krotnie wyższą stawkę akcyzy, w wysokości 1800 zł od 1000 kg (art. 6 ust. 1a pkt 2).

Skarżący stosował przy sprzedaży olejów opałowych takie właśnie odmierzacze. Thumaczył, że z powodu braku jakiegokolwiek wacatio legis nie mógł zapoznać się z nowelizacją w pierwszy dzień jej obowiązywania. Podkreślał, że jedynym mrodojnym i obowiązującym źródłem wiedzy o zmianach był Dziennik Ustaw, a ten stał opublikowany w dniu, w którym nowe zasady

Podatnik tłumaczył, działając w niewiedzy, mógł skalkulować cenę z uwzględnieniem wyższej stawki akcyzy. Mógł też odstąpić od użycia odmierzaczy paliw ciekłych, bo nie wiedział o konsekwencjach takiego sposobu sprzedaży.

W rezultacie – powiedział – mimo że akcyza charakteryzowała się charakterem konsumpcyjnym i powinna obciążać konsumentów, to ostateczny ciężar poniosła sprze-
To – jego zdaniem

6 lipca - Dzień Radcy Prawa

to jest nasz znak



Ten znak gwarantuje:

- zachowanie tajemnicy zawodowej
- profesjonalną jakość usług
- egzaminem państwowym
- prawo do reprezentowania klientów w sprawach cywilnych, karnych i admini-

www.rejestr