

*Jan Rudowski*¹

Sądowa kontrola zastosowania w praktyce instrumentów prawnych, których celem jest uszczelnienie poboru podatków – na wybranych przykładach

1. Istota sądowej kontroli rozstrzygnięć wydawanych przez organy administracji

545

Na gruncie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² prawo do sądu zostało wyrażone wprost w art. 45 ust. 1 oraz zagwarantowane w art. 77 ust. 2. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Artykuł 77 ust. 2 stanowi zaś, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej do dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Na treść tak ukształtowanego prawa do sądu składają się trzy uprawnienia, a mianowicie: a) prawo dostępu do sądu (prawo uruchomienia procedury), b) prawo do korzystania z rzetelnej procedury sądowej (zgodnej z wymogami sprawiedliwości i jawności) oraz c) prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia)³. Z art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika wola ustawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Zakres przedmiotowy tego prawa obejmuje spory

¹ Jan Rudowski – prawnik, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, wiceprezes NSA, prezes Izby Finansowej NSA.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

³ A. Zieliński, *Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006; wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 7 września 2004 r., sygn. P 4/04, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 81.

dotyczące stosunków cywilnoprawnych i administracyjnoprawnych oraz rozstrzyganie o zasadności zarzutów karnych. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu. Ustawa zasadnicza wprowadza zatem domniemanie dostępności drogi sądowej⁴. Jednocześnie zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa do sądu wyznacza art. 77 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten zakazuje ustawodawcy zamykania drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności i praw. Należy przyjąć, że zakaz ten dotyczy dochodzenia wszystkich gwarantowanych prawnie (ustawowo) wolności oraz praw podmiotowych.

Zgodnie z przedstawionymi zasadami konstytucyjnymi ukształtowany został urząd sądów administracyjnych. Stosownie bowiem do art. 184 Konstytucji Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Sama Konstytucja nie determinuje formy tej kontroli. Jak z tego wynika, prawo do określenia zakresu sądowej ochrony w dziedzinie kontroli administracji publicznej powierzono ustawodawcy, który w art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁵ oparł tę kontrolę na kryterium zgodności z prawem (legalności). Kontrola taka – jakkolwiek ukształtowana inaczej niż orzekanie w sprawach cywilnych lub karnych – odpowiada przyjętym standardom konstytucyjnym. Okoliczność, że sądy administracyjne nie oceniają celowości czy słuszności aktów administracyjnych, koncentrując się tylko na badaniu ich zgodności z prawem, nie narusza także międzynarodowych kryteriów w tym zakresie. Podkreślić bowiem wypada, że stosownie do postanowień art. 6 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności⁶, traktujących o prawie do rzetelnego procesu sądowego, każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Oparcie prawa do sądu – w sferze sądowej kontroli administracji – na podstawie legalności odpowiada zatem

⁴ Wyroki TK: z dnia 7 stycznia 1992 r., sygn. K 8/91, OTK w 1992 r., cz. I, s. 82; z dnia 8 kwietnia 1997 r., sygn. K 14/96, OTK ZU nr 2/1997, s. 122; z dnia 29 września 1993 r., sygn. K 17/92, OTK w 1993 r., cz. II, s. 308 i nast., z dnia 20 września 2006 r., sygn. SK 63/05.

⁵ Dz.U. z 2021 r., poz. 137.

⁶ Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.

kryteriom przyjętym zarówno na gruncie krajowego porządku prawnego, jak i w świetle standardów międzynarodowych⁷. Ukształtowane w ten sposób prawo do sądu w sprawach administracyjnych powinno przysługiwać każdemu obywatelowi (lub innemu podmiotowi prawnemu) w takim zakresie, w jakim chce on z prawa tego skorzystać, procedura sądowoadministracyjna powinna zapewniać możliwość zaskarżenia każdego aktu administracyjnego kształtującego sferę praw i wolności danego podmiotu, sąd administracyjny musi mieć zaś możliwość rzeczywistego (niezależnego od innych czynników) wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonego aktu lub czynności, gdy stwierdzi, że zostały wydane (podjęte) z naruszeniem prawa.

Zgodnie z omówionymi regułami ustrojowymi sąd administracyjny kontroluje wyłącznie zgodność z prawem zaskarżonego aktu, nie bada go więc pod względem celowości i słuszności. W takim zakresie nie może się wypowiadać, czy trafne są przyjęte przez organ samorządu terytorialnego oraz Sejm RP założenia poszczególnych ustaw w zakresie poboru podatków. Sąd administracyjny bada (ocenia) legalność zaskarżonego aktu w zakresie odnoszącym się do kompetencyjno-proceduralnych podstaw działania organu administracji podejmującego rozstrzygnięcie oraz do materialnoprawnych podstaw jego wydania, kontrolując prawidłowość ich wykładni oraz prawidłowość ich zastosowania. Innymi słowy, wchodzi tutaj w grę kontrola aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dokonywana pod względem ich zgodności z prawem materialnym i przepisami procesowymi, nie zaś według kryteriów odnoszących się do słuszności rozstrzygnięcia. Kompetencje sądu administracyjnego nakładają na niego obowiązek oceny przebiegu postępowania administracyjnego i to zarówno czynności podejmowanych w toku tego postępowania, jak i treści oraz podstaw wydanej decyzji administracyjnej. Działanie sądu ma bowiem na celu ewentualne wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji czy postanowienia, które w jakikolwiek sposób naruszałoby obowiązujące prawo.

Przypomnienie nawet w tak ogólnym zarysie kompetencji ustrojowych sądów administracyjnych było niezbędne z uwagi na wprowadzenie różnego rodzaju niestandardowych, odbiegających od klasycznych procedur podatkowych rozstrzygnięć organów administracji wydawanych w ramach procedur uszczelniających system podatkowy. Przykładem może być sądowa kontrola interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydawanych na podstawie art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸ i konieczność ukształtowania praktyki

⁷ Uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r., sygn. I OPS 10/09, ONSAiWSA 2010/1/1.

⁸ Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 – dalej o.p.

orzeczniczej sądów administracyjnych. Zgodnie z aktualnymi poglądami charakter prawny czynności organów podatkowych, polegających na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie może prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Z tego względu indywidualna interpretacja oraz poprzedzające jej wydanie postępowanie znacznie odbiegają od postępowania podatkowego, w którym następuje określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego. W zasadzie nie ma tu postępowania dowodowego, a wydane „rozstrzygnięcie” zbliżone jest bardziej do swego rodzaju opinii prawnej, oceniającej przedstawione zdarzenie faktyczne (istniejące lub przyszłe), czy też do rozwiązania przypadku z zakresu prawa podatkowego, niż do aktu administracyjnego władczo rozstrzygającego o podatkowych prawach lub obowiązkach danego podmiotu⁹.

2. Instrumenty prawne uszczelniające system podatkowy w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane przykłady

548

W ramach prac nad uszczelnieniem systemu podatkowego wprowadzono m.in. z dniem 15 lipca 2016 r. klauzulę ogólną przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.) oraz definicję nadużycia prawa w podatku VAT (art. 5 ust. 4 i ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług)¹⁰, jak również wiele rozwiązań uszczelniających pobór VAT – odwrotne obciążenie w obrocie krajowym, solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem towarów wrażliwych, podzielną płatność, dodatkową sankcję VAT, wykreślenie bez zawiadomienia z rejestru podatników VAT, jednolity plik kontrolny (JPK), system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). Rozwiązania te mają ułatwić walkę z wyłudzeniami VAT. Rozwiązaniem systemowym jest również wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych (MDR)¹¹.

⁹ Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., sygn. K 49/12, OTK-A z 2014 r., Nr 8, poz. 94 oraz postanowienie sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 2014 r., S 5/14; uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

¹⁰ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

¹¹ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491).

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przepisów o klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a–119zf) pociągnęło za sobą jednocześnie konieczność wprowadzenia w art. 14b § 5b i § 5c o.p. rozwiązań tamujących wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. W orzecznictwie sądowym zaaprobowano praktykę organów, że istnienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji tej wagi, iż organ interpretacyjny powinien odmówić wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania¹². Przyjęto, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. znajduje oparcie w art. 165a w związku z art. 14h o.p. wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w przypadku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 14b § 5b i § 5c tej ustawy. Organ interpretacyjny, odmawiając wydania interpretacji, musi dysponować jednak informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wycuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a o.p.¹³ Sytuacja, w której udzielenie odpowiedzi skarżącej we wnioskowanym zakresie ingerowałoby w odrębne postępowanie prawne prowadzone przez inny organ, stanowi wystarczającą przeszkodę, aby odmówić wszczęcia postępowania w sprawie z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednocześnie uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Podkreślono, że przepis art. 14b § 5b o.p. odwołuje się tylko do art. 119a, nie odsyła natomiast do badania włączeń z art. 119b tej ustawy. Zbadanie okoliczności z art. 119b o.p. wymaga co do zasady przeprowadzenia postępowania dowodowego, którego w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji się nie przeprowadza¹⁴. Kolejne zagadnienie wyjaśniane w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczyło

¹² Wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., sygn. II FSK 290/18, ONSAiWSA 2020/4/46.

¹³ Wyroki NSA: z dnia 12 października 2018 r., sygn. II FSK 83/18; z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2369/17 oraz II FSK 2373/17; z dnia 1 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 2707/17; z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2927/18, CBOSA.

¹⁴ Wyroki NSA: z dnia 9 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 3118/17; z dnia 6 września 2019 r., sygn. II FSK 3354/17; z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3804/17 i II FSK 3751/17, CBOSA.

wystąpienia o opinię, o której mowa w art. 14b § 5c o.p. Sądy podkreśliły, że nie zależy ono od uznania organu interpretującego, jeżeli po weźmie on uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji z art. 119a o.p. Ustawodawca, nakazując zwrócenie się o taką opinię, nie unormował jej charakteru i nie wskazał wyraźnie na jej wiążący dla organu interpretującego charakter. Brak jednoznacznej wypowiedzi ustawodawcy w tym zakresie nie oznacza jednak, że opinia ta nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację. Wniosek taki można bowiem wyprowadzić z wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni celowościowej¹⁵. Relacje pomiędzy opinią zabezpieczającą i interpretacją indywidualną są ukształtowane w taki sposób, że nie wydaje się interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Skutki prawne opinii wydanej na podstawie art. 14b § 5c o.p. sprowadzają się do tego, że jeżeli uprawniony organ do jej wydania potwierdzi w niej uzasadnione podejrzenie organu interpretującego, ten ostatni – związany nią – nie będzie mógł wydać interpretacji. Jeżeli natomiast opinia ta będzie negatywna, organ interpretujący nie będzie mógł odmówić jej wydania z powołaniem się na art. 14b § 5b o.p. Odmowa wydania interpretacji nie pozbawia zainteresowanego ochrony. Może on w takiej sytuacji wystąpić o wydanie opinii zabezpieczającej, a odmowa jej wydania podlegać będzie kontroli sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶ w zw. z art. 119y § 3 o.p.).

Naczelny Sąd Administracyjny, kontrolując zaskarżone odmowy wydania opinii zabezpieczającej, stwierdził, że instytucja opinii zabezpieczającej została wprowadzona do Ordynacji podatkowej w celu zminimalizowania negatywnych dla podatników skutków wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Umożliwia ona podatnikom uzyskanie stanowiska organów podatkowych co do skutków podatkowych planowanych lub dokonanych przedsięwzięć. Wydana na podstawie art. 119w § 1 o.p. opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podat-

¹⁵ Wyroki NSA: z dnia 14 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3967/17; z dnia 6 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 51/18; z dnia 9 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 289/18; z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. II FSK 893/18; z dnia 5 marca 2020 r., sygn. II FSK 1014/18; z dnia 31 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 1517/18, CBOSA.

¹⁶ Dz.U. z 2023, poz. 1634 – dalej p.p.s.a.

kowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Negatywne stanowisko dla zainteresowanego polega na odmowie wydania opinii zabezpieczającej (art. 119y § 2 o.p.). W sytuacji negatywnej (odmownej) opinii szczególnego znaczenia nabiera jej uzasadnienie, które musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie określone przepisy znajdują zastosowanie (bądź go nie znajdują), a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd odmienny nie zasługuje na uwzględnienie. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej obliguje zwłaszcza do wskazania okoliczności świadczących o tym, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p.¹⁷ Ponadto ze względu na podnoszone zarzuty, oceniając odmowę wydania opinii zabezpieczającej, NSA wyraził pogląd, że jeżeli podatnik z kilku możliwych legalnych sposobów działania prowadzącego do osiągnięcia celu ekonomicznego lub gospodarczego wybiera taki, który nie jest sposobem typowym, zazwyczaj wykorzystywanym do osiągnięcia planowanego celu, ale który jako jedyny pozwala na podstawie literalnego brzmienia ustawy na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem ustawy, to taki sposób działania uznać należy za sztuczny w rozumieniu art. 119c § 1 o.p.¹⁸

Interesujących spostrzeżeń dostarcza również analiza orzeczeń sądów administracyjnych na tle stosowania przepisów działu IIIB o.p. – „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. W przepisach tych (art. 119zv–119zze o.p.) uregulowano m.in. mechanizm blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) oraz związane z tym konsekwencje prawne i procesowe. Już na etapie prac nad wprowadzeniem tych rozwiązań podnoszona była problematyka zakresu kontroli sądowej blokad rachunku bankowego podmiotów kwalifikowanych. Podkreślano, że sąd może zbadać treść akt ilustrujących ustalenia programu, nie ma jednak narzędzi prawnych do badania poprawności budowy algorytmu ani też wiedzy o specyfice jego działania. Z tego względu kontrola zgodności z prawem tego rodzaju postanowień może być iluzoryczna, jeżeli nie niemożliwa¹⁹. W pierwszym okresie po wprowadzeniu tych regulacji kontrola sądowa ukierunkowana została na stosowanie w indywidualnych

¹⁷ Wyroki NSA: z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3242/18, ONSAiWSA 2020/5/63; z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. II FSK 2797/19, CBOSA.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19, CBOSA.

¹⁹ M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78), s. 53–54.

sprawach przez Szefa KAS art. 119zv o.p. dotyczącego żądania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, art. 119zw o.p. dopuszczającego przedłużenia takiej blokady na czas określony nie dłuższy niż 3 miesiące oraz przesłanek zastosowania obu tych przepisów. Szczególne zastrzeżenia budziło zniesienie od 22 sierpnia 2018 r. możliwości zaskarżania krótkotrwałej blokady rachunku (do 72 godzin) w formie zażalenia, a następnie skargi do sądu administracyjnego²⁰. W jednolitym obecnie orzecznictwie NSA podkreślono, że zgodna z konstytucyjnymi zasadami wykładnia i analiza treści art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. prowadzi do wniosku, iż przesłanki tzw. krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądowoadministracyjnej na podstawie art. 134 § 1 w związku z art. 135 p.p.s.a. w przypadku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia tej blokady na czas oznaczony. W ocenie NSA brak sądowej kontroli „decyzji” Szefa KAS w przedmiocie krótkotrwałej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (do 72 godzin) budzi wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania. Przede wszystkim rozważyć należy, w jakim stopniu wyłączenie możliwości wniesienia skutecznego zaskarżenia do sądu tego typu aktów administracji da się pogodzić się z art. 45 i art. 77 ust. 2 oraz art. 78 Konstytucji²¹. Przyjmuje się, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje zarówno prawo do wymiaru sprawiedliwości, czyli merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, jak i prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim wypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne. Prawo do sądu oznacza dla ustawodawcy obowiązek ustanowienia regulacji prawnej, która zapewni rozpatrzenie sprawy przez sąd na żądanie zainteresowanego. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, podkreślono, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji stanowi istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej, która to zasada wynika nie tylko z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ale także z art. 2 Konstytucji i jest „wartością samą w sobie”²². W konsekwencji ograniczenie przez sąd kontroli jedynie do postanowienia Szefa

²⁰ Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499).

²¹ Wyroki NSA: z dnia 3 marca 2020 r., sygn. I FSK 1888/19; z dnia 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 335/20, ONSAiWSA 2021/1/9; z dnia 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 491/20; CBOSA.

²² Wyroki TK: z dnia 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158; z dnia 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118; z dnia 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32.

KAS przedłużającego blokadę rachunku bankowego w sytuacji braku możliwości zainicjowania przez podatnika instancyjnej kontroli rozstrzygnięcia Szefa KAS dotyczącego blokady na 72 godziny narusza, w ocenie NSA, przywołane konstytucyjne zasady. W tej sytuacji skoro przedmiotem skargi jest postanowienie o przedłużeniu blokady rachunku bankowego, to ocenie sądowej nie podlega tylko spełnienie przesłanek takiego przedłużenia, to znaczy istnienia obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego przekraczającego 10 000 euro. Ocenie tej podlega również to, czy rachunek podatnika jest wykorzystywany do celów mających związek z wyłudzeniami lub zmierzających do wyłudzenia podatku (przesłanki blokady krótkiej). Podobnie bogatego orzecznictwa sądowego nie doczekała się jeszcze regulacja prawna dotycząca obowiązku raportowania o schematach podatkowych, wprowadzona w rozdziale 11a działu III (art. 86a–86o) o.p., dodanego nowelą z 23 października 2018 r.

Na obecnym etapie stosowania tych przepisów w orzecznictwie sądowym sąd zajmował się jedynie kwestią dopuszczalności objęcia ich zakresem indywidualnych interpretacji podatkowych (art. 14b o.p.). W ocenie NSA obowiązki prawnopodatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. tej ustawy²³. Wyjaśniono, że przepisy działu III rozdziału 11a o.p. nie mają jednolitego charakteru. Jest to niejednorodny zbiór norm prawnych, wśród których można wskazać zarówno przepisy materialne, jak i procesowe, w tym takie, które objęte są katalogiem wyłączeń z art. 14b § 2a o.p., w szczególności „regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych” (np. art. 86h i nast. o.p.). Natomiast, zwłaszcza w odniesieniu do obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym, przepisy te należy uznać za regulacje materialnoprawne, podlegające interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej²⁴. Z powyższym wiąże się drugi argument natury systematycznej (*a rubrica*), wskazujący na zamieszczenie regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych w dziale III Ordynacji podatkowej (rozdział 11a), poświęconym zobowiązaniom podatkowym, tj. tym, które mają charakter konstytucyjny z perspektywy systemu prawa podatkowego, odnoszący się do ogólnych zagadnień materialnego prawa podatkowego, wiążących się zwłaszcza z powstawaniem, regulowaniem,

²³ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20, ONSAiWSA 2021/3/51.

²⁴ W. Podsiadło, *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42–46.

wygasaniem zobowiązań podatkowych oraz odpowiedzialnością podatkową za owe zobowiązania. Udzielenie interpretacji indywidualnej w zakresie MDR ma znaczenie, w aspekcie jej funkcji ochronnej, już tylko z perspektywy obowiązujących regulacji karnoskarbowych. Ochrona wnioskodawcy przejawia się tu w braku możliwości wymierzenia sankcji na gruncie prawa karnego skarbowego (art. 14k § 3 o.p.). Ponadto mając na względzie zasadnicze kwestie, takie jak *ratio legis* instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego jako tej, która ma zapewniać ochronę podatnika, w tym zwłaszcza bezpieczeństwo prawne w ramach skomplikowanego systemu prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji), nie sposób zawężająco interpretować zakresu zastosowania przedmiotowej instytucji. W szczególności niedopuszczalne jest ograniczanie zakresu jej zastosowania (uprawnień podatnika) w sposób dorozumiany, bez wyraźnej w tym zakresie wypowiedzi ustawodawcy, bądź też w drodze złożonych argumentów konstrukcyjnych i systemowych.

3. Podsumowanie – zapewnienie równoważenia różnych interesów stron poboru podatków

554

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, regulacje związane z blokadą rachunku podatkowego podmiotu kwalifikowanego, obowiązek raportowania schematów podatkowych są normami ingerencyjnymi o znacznym stopniu dolegliwości dla ich adresatów. Wymagają więc obudowania instytucjami, które ów rygorizm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie tych instrumentów wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję. Konstruując tak dolegliwe dla podatników normy, ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzeźliwość. Poziom ochrony interesów państwa, obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę, że tego rodzaju rozwiązania mają charakter wyjątkowy. Rozwiązania takie nie powinny być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Ich stosowanie powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków

usprawiedliwia charakter prawnej reakcji. Tego rodzaju refleksji jednak zabrakło. W odniesieniu do klauzuli dokonano wręcz zaostreżenia jej przepisów i zrezygnowano z rozwiązań wyłączających jej zastosowanie, odnoszonych do rozmiaru korzyści podatkowych.

Przed wszystkim jednak zmianom tym nie towarzyszyło wprowadzenie rozwiązań prawnych tworzących gwarancje prawne dla podatników. Tego rodzaju rozwiązania zawarte były w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, chociażby w postaci przewidzianego w niej katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego²⁵. Nie wzięto pod uwagę i nie rozważono propozycji przedstawianych w tym zakresie w toku prac Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego, jak chociażby normatywnego określenia katalogu praw i obowiązków podatników, zasad ogólnych prawa podatkowego – zakazu nadużywania praw przez organy podatkowe, domniemanie rzetelności zobowiązanego, ochrony uzasadnionych oczekiwań²⁶.

Rozwiązaniem wymagającym rozważenia było również ustawowe wprowadzenie Karty Praw Podatnika²⁷. W uzasadnieniu projektu podkreślono, że w myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstawy opodatkowania i zapłacie należnej kwoty podatku, należy zagwarantować mu przestrzeganie zasady ekonomiczności opodatkowania, a także standardów przyzwoitej legislacji i rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych. Wyjaśniono, że celem ustawy jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Projekt miał na celu podniesienie świadomości społecznej praw podatnika. Cele te zostały wprost wyrażone w preambule projektu ustawy.

Do uchwalenia tych tak ważnych z punktu widzenia ochrony praw podatnika przepisów jednak ostatecznie nie doszło. W efekcie mamy nagromadzenie może i słusznym kierunkowo rozwiązań dyscyplinujących podatników, z niewystarczającymi dla ich ochrony zasadami ogólnymi postępowania podatkowego, oraz odosobnioną zasadą ogólną prawa podatkowego o rozstrzyganiu wątpliwości na korzyść podatnika (art. 2a o.p.). Należy mieć również na uwadze to, że większość rozwiązań uszczelniających system podatkowy stosowana jest poza klasycznym postępowaniem podatkowym, gdzie już stosowanie reguł właściwych dla tego postępowania, wzmacniających pozycję podatnika, wymaga zabiegów interpretacyjnych.

²⁵ Projekt rządowy ustawy Ordynacja podatkowa, Sejm VIII kadencji, druk nr 3517.

²⁶ L. Etel, *Nowa ordynacja podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

²⁷ Projekt poselski ustawy Karta Praw Podatnika, Sejm VIII kadencji, druk nr 3458.

Wykazywany pośpiech we wprowadzaniu zmian uszczelniających system podatkowy oraz dość przypadkowe ich umieszczenie w ustawie Ordynacja podatkowa ma swoje konsekwencje dla sądowej kontroli wydawanych na podstawie tych przepisów indywidualnych rozstrzygnięć. Jak się okazuje, część z tych rozwiązań wprost nie respektowała zasad konstytucyjnych (przykładowo: pozbawienie praw do zaskarżenia blokady krótkiej STIR). Oznaczało to konieczność wypracowania właściwych reguł sądowej kontroli dla każdego z tych instrumentów, mając na względzie kontekst ich wprowadzenia oraz reguły konstytucyjne tworzenia prawa. Jest to jednak dopiero początek drogi wobec ciągle napływających do sądów administracyjnych nowych spraw indywidualnych podatników, kwestionujących wydane na podstawie tych przepisów rozstrzygnięcia. Do najczęściej podnoszonych zarzutów należy nierespektowanie zasad konstytucyjnych przy tworzeniu i stosowaniu prawa oraz nierespektowanie konstytucyjnie gwarantowanych praw podatnika.

Bibliografia

556

- Etel L., *Nowa ordynacja podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Podsiadło W., *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Szubiakowski M., *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78).
- Zieliński A., *Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.

Akty prawne

- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).
- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570).

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491).

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499).

Streszczenie

W ramach prac nad uszczelnieniem systemu podatkowego w krótkim czasie od 2016 r. wprowadzono w Ordynacji podatkowej klauzulę ogólną przeciw unikaniu opodatkowania wraz z przepisami regulującymi wydawanie opinii zabezpieczających i przepisami tamującymi wydawanie w określonych przypadkach interpretacji indywidualnych, a także system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). Rozwiązaniem systemowym jest również wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych (MDR). Z kolei rozwiązania ułatwiające walkę z wyłudzeniami VAT to wprowadzenie ustawowej definicji nadużycia prawa w podatku VAT (art. 5 ust. 4 i ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2023 r., poz. 1570), odwrotnego obciążenia tym podatkiem w obrocie krajowym, solidarnej odpowiedzialności nabywcy w związku z nabywaniem towarów wrażliwych, podzielonej płatności, dodatkowej sankcji VAT, wykreślenia bez zawiadomienia z rejestru podatników VAT, jednolitego pliku kontrolnego (JPK). Pośpiech we wprowadzaniu zmian uszczelniających system podatkowy oraz dość przypadkowe umieszczenie większości z nich w ustawie Ordynacja podatkowa ma swoje konsekwencje dla sądowej kontroli wydawanych na podstawie tych przepisów indywidualnych rozstrzygnięć. Już pierwsze sprawy przed sądami administracyjnymi dowiodły, że część z tych rozwiązań wprost nie respektowała konstytucyjnych zasad tworzenia prawa podatkowego. Oznacza to konieczność wypracowania właściwych reguł sądowej kontroli dla każdego z tych instrumentów, mając na względzie kontekst ich wprowadzenia oraz reguły konstytucyjne tworzenia prawa.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, uszczelnienie systemu podatkowego, sądowa kontrola decyzji administracyjnych