

prof. dr hab. Adam Nita  
Katedra Prawa Finansowego  
Uniwersytetu Jagiellońskiego

**Ocena**  
**rozprawy doktorskiej Pani mgr Marty Kosmowskiej**  
**pt. „Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego.**  
**Zagadnienia konstrukcyjne i proceduralne w ujęciu teorii prawa**  
**administracyjnego”**  
**Kraków 2020, ss. 550**

- I. Wybór tematyki rozprawy doktorskiej jest trafny, a materia będąca przedmiotem tego opracowania jest istotna. Interpretacje przepisów prawa podatkowego w polskim porządku prawnym istnieją od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej. Kształt tej instytucji ewoluował jednak w czasie. Polegało to nie tylko na stopniowym uszczegóławianiu unormowań dotyczących interpretacji, ale i na zmianach w zakresie terminu ich wydawania, na modyfikowaniu formy prawnej interpretacji, a także na przeobrażeniach w zakresie podmiotów zobowiązanych do stosowania tego rozwiązania prawnego. Jednocześnie, w przestrzeni czasu zmieniał się stosunek do instytucji interpretacji indywidualnych – aprobatą dla tego rozwiązania prawnego była zastępowana jego druzgocącą krytyką, ostatecznie jednak indywidualne interpretacje, w zmienianym kształcie pozostawały w porządku prawnym.
- II. Dokonując analizy konstrukcji prawnej interpretacji indywidualnych nie sposób abstrahować od zasad powstawania powinności podatkowych, wynikających z art. 217 Konstytucji RP, a uszczegółowionych w art., 4, 5 i 6 Ordynacji podatkowej. W polskim porządku prawnym, podobnie jak w prawie niemieckim, powinność podatkowa podatnika jest efektem urzeczywistnienia przez ten podmiot

pozostałych elementów podatkowego stanu faktycznego, ukształtowanego w przepisach ustawy podatkowej. W konsekwencji, podatnik nie ma możliwości kreowania swojego zobowiązania w drodze porozumień zawieranych z administracją podatkową, realizując zachowanie określone w treści normy podatkowoprawnej wstępuje natomiast w gotowe, „zaprogramowane” przez ustawodawcę stosunki podatkowoprawne. Z właściwością tą wiąże się jeszcze jeden wyróżnik polskiego prawa podatkowego, a mianowicie to, że w większości objętych nim stanów faktycznych, skonkretyzowana powinność podatkowa (zobowiązanie podatkowe) powstaje na skutek przeobrażenia obowiązku podatkowego, bez wydawania i doręczania konstytutywnej decyzji podatkowej. Do jej zaistnienia dochodzi natomiast z mocy samego prawa, na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawodawca wiąże ten efekt. Tym samym, moment powstania zobowiązania podatkowego jest zbieżny z punktem czasu, w którym został wykreowany obowiązek podatkowy. Konsekwencją tego rozwiązania, ukształtowanego w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej najczęściej jest konieczność dokonania przez podatnika samoobliczenia podatku. Jest tak, o ile w danym przypadku ustawodawca nie przewidział rozliczenia podatkowego, dokonywanego za pośrednictwem płatnika.

- III. Właśnie dominujące w Polsce samoobliczenie podatku sprawia, że ogromne znaczenie mają indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Wskazany mechanizm określania wysokości zobowiązania podatkowego sprawia bowiem, że ryzyko błędnego wymiaru podatku ponosi podatnik. Konsekwencją nieprawidłowości w tym zakresie i zaniżenia wysokości zobowiązania podatkowego jest zaś konieczność zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. Może się to też wiązać z koniecznością poniesienia dodatkowego zobowiązania podatkowego, w szczególności w podatku od towarów i usług oraz z pociągnięciem do odpowiedzialności karnej na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z dyspozycją art. 14k, 14l oraz 14m Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez wnioskodawcę do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego chroni zaś przed negatywnymi konsekwencjami błędnego zrozumienia czy to przepisów prawa podatkowego, czy to zrealizowanego podatkowego stanu faktycznego, a niekiedy sprawia również że podatnik korzysta ze zwolnienia podatkowego.

IV. Przedmiotem recenzowanej pracy są kwestie konstrukcyjne i proceduralne interpretacji indywidualnych, analizowane z perspektywy prawa administracyjnego, z uwzględnieniem dorobku prawa podatkowego. Kompozycja recenzowanego opracowania jest prawidłowa, a suma zawartych w nim rozważań wyczerpuje wskazane wcześniej zagadnienie badawcze wyartykułowane we wstępie do rozprawy, którego odzwierciedleniem jest również tytuł pracy. Analizując recenzowaną dysertację daje się zauważyć, że – zgodnie z założeniami przyjętymi przez Panią mgr Martę Kosmowską - dominującym przedmiotem jej rozważań są zagadnienia administracyjnoprawne. Doktorantka słusznie odwołuje się jednak także do dorobku nauki prawa podatkowego. Dotyczy to zwłaszcza rozważań poświęconych normie prawnej w prawie podatkowym oraz stosunkowi podatkowoprawnemu, a także kwestiom mocy wiążącej indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – ich oddziaływania na pozycję strony relacji prawnej, ukształtowanej w oparciu o unormowania podatkowoprawne.

V. Nie można mieć zastrzeżeń do wyводу Autorki, zawartego w pierwszym rozdziale jej rozprawy. Ta część pracy ma charakter wprowadzający – jest poświęcona ewolucji w ukształtowaniu instytucji interpretacji indywidualnych w polskim porządku prawnym. Ponadto, Doktorantka zestawia to rozwiązanie prawne z innymi, zbliżonymi do niego konstrukcjami normatywnymi, służącymi temu samemu celowi, wynikającymi przepisów prawa podatkowego, z Prawa przedsiębiorców i z ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, z Prawa zamówień publicznych i z ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym, a także z Unijnego kodeksu celnego.

W mojej ocenie, Pani mgr Marta Kosmowska słusznie upatruje znaczenia interpretacji indywidualnych w dominującym w Polsce samoobliczeniu podatku, jako sposobie określania wysokości zobowiązania podatkowego. Identyczne przekonanie wyraziłem już wcześniej. Trafne jest także wskazywanie przez Autorkę na skomplikowanie przepisów prawa podatkowego oraz ich zmienność jako na determinanty odwoływania się do instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Prawdziwość tej tezy niejednokrotnie daje się zauważyć w praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego. Przykładem tego może być chociażby to, że wprowadzenie do ustawy o podatku akcyzowym zwolnienia podatkowego dotyczącego m.in. energii elektrycznej zużywanej w procesach mineralogicznych miało swój skutek w licznych wnioskach

interpretacyjnych. Identycznie było po ukształtowaniu w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych ograniczenia w zakresie kosztów uzyskania przychodów, wynikającego z art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W każdym z tych przypadków, nieprecyzyjność regulacji prawnej albo nadzieja na to że dany podmiot wyczerpuje stan faktyczny zwolnienia podatkowego, czy nie realizuje stanu faktycznego ograniczenia w zakresie kosztów uzyskania przychodów implikowała zainteresowane podmioty do składania wniosków interpretacyjnych. W ten sposób realizowana była – artykułowana w recenzowanej dysertacji – informacyjna i gwarancyjna funkcja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Jako trafny zabieg oceniam też odwołanie się przez Doktorantkę do niemieckich rozwiązań prawnych, stanowiących normatywny odpowiednik polskich interpretacji indywidualnych (*verbindliche Auskünfte* – wiążące informacje). Dzięki temu możliwe stało się porównanie obydwu rozwiązań prawnych. Ma to znaczenie chociażby z tego powodu, że w Niemczech – inaczej niż w Polsce – nie dominuje samoobliczenie podatku, a efektem urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego jest od razu powstanie zobowiązania podatkowego (*Steueranspruch* – roszczenie podatkowe), co do zasady ustalanego w decyzji organu podatkowego.

VI. W drugim rozdziale pracy, jej Autorka prezentuje konstrukcję interpretacji indywidualnych, aktualnie ukształtowaną w polskim porządku prawnym. W tym zakresie, w pierwszej kolejności ustala ona charakter prawny interpretacji indywidualnych, a następnie analizuje problematykę stosunku podatkowoprawnego i administracyjnoprawnego jako punkt odniesienia dla interpretacji oraz bada elementy przedmiotowe i podmiotowe interpretacji indywidualnych. Z perspektywy osoby zajmującej się zagadnieniami prawa podatkowego, niezwykle interesująca jest dla mnie konstatacja Doktorantki, że interpretacje nie są klasycznym aktem stosowania prawa, nie mają też waloru aktu normatywnego ani nie są przykładem działań faktycznych administracji. Pani mgr Marta Kosmowska postuluje natomiast, aby interpretacjom indywidualnym przyznać status aktu administracyjnego szczególnego rodzaju, o charakterze interpretacyjno – deklaratoryjnym. Należy się zgodzić z tymi tezami. Nie mam wątpliwości co do tego, że interpretacje indywidualne odgrywają dużą rolę w praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego, ich „ustrój”

administracyjnoprawny nie został natomiast w żaden sposób uregulowany. W mojej ocenie problemem nie jest przy tym samo to, że w obecnym stanie prawnym indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie sposób w żaden sposób osadzić w strukturze aktów administracyjnoprawnych. Uważam natomiast, że większe znaczenie ma ich oddziaływanie na sytuację prawną poszczególnych osób. Interpretacje są współcześnie swoistym ukrytym źródłem poznania prawa. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego częste jest bowiem odwoływanie się do interpretacji, chociaż jak trafnie wyartykułowała Doktorantka, nie wiążą one ani administracji podatkowej, ani wnioskodawcy. Pewne niebezpieczeństwo, jakie się z tym łączy polega natomiast na tym, że wielu odbiorców prawa podatkowego (adresatów norm prawa podatkowego) traktuje interpretacje indywidualne jako instrument ochrony ich praw również wtedy, gdy sami nie występowali o ich wydanie.

W mojej ocenie, interesujący i wartościowy jest wywód Autorki, dotyczący stosunku administracyjnoprawnego oraz stosunku podatkowoprawnego, a także norm prawnych determinujących te relacje prawne jako punktu odniesienia dla indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Rozważania te stały się dla Doktorantki punktem wyjścia w poszukiwaniu rozwiązania, które trafnie artykułuje w pracy, tj. ograniczenia niebezpieczeństwa występowania z wnioskami interpretacyjnymi przez osoby, dokonujące tego wyłącznie w celach poznawczych, a nie dla ograniczenia ryzyka błędnego zrozumienia przepisów prawa podatkowego w realnej, już zaistniałej, albo przyszłej sytuacji życiowej. Zgadzam się z Panią mgr Martą Kosmowską, że opłata w wysokości 40 zł. od wniosku o interpretację lub od zawartego w nim stanu faktycznego (jeżeli jednym wnioskiem objęto większą liczbę problemów) nie jest realnym ograniczeniem ilości pism inicjujących postępowanie interpretacyjne. W tym zakresie Doktorantka trafnie artykułuje potrzebę uzależnienia wysokości opłaty od wartości potencjalnej należności podatkowej, będącej przedmiotem pytania formułowanego przez wnioskodawcę. Zgadzam się też z Autorką co do tego, że pewnym wzorcem w zakresie rozwiązania zasygnalizowanego problemu mógłby być model istniejący w Niemczech.

Mam natomiast wątpliwość co do innej propozycji (wniosku *de lege ferenda*), przedstawionej w pracy, tj. uzależnienia dopuszczalności formułowania wniosku interpretacyjnego od tego, czy rozpoczęła się realizacja co najmniej jednego

elementu hipotezy normy podatkowoprawnej (zakresu podmiotowego lub przedmiotowego podatku) – potencjalnego stosunku prawnego. Obawiam się, że uzależnienie wszczynania postępowania interpretacyjnego od spełnienia tego warunku w istocie niczego nie zmieni. Należy bowiem pamiętać o tym, że w szeregu podatkach podatnikami są osoby fizyczne. Jest tak w szczególności w podatku od spadków i darowizn, w podatku dochodowym od osób fizycznych, czy w opłacie od posiadania psa. W tej sytuacji, samo bycie osobą fizyczną oznacza, że ta jednostka życia społecznego lokuje się w przestrzeni tego, o Autorka określa mianem potencjalnego stosunku prawnego. Tym samym, każda osoba fizyczna, niezależnie od tego, czy ma widoki na urzeczywistnienia zakresu przedmiotowego podatku (np. na uzyskanie dochodu, czy na nabycie substancji majątkowej w drodze spadku) mogłaby występować o wydanie interpretacji indywidualnej, odnoszącej się do potencjalnego, a nie realnego problemu.

- VII. Bardzo interesujący jest wywód Doktorantki, zawarty w rozdziale trzecim rozprawy. Ta część pracy została poświęcona mocy wiążącej interpretacji indywidualnych. Autorka trafnie artykułuje kwestie ochrony wnioskodawcy, będącej efektem zastosowania się przez niego do błędnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Należy zaaprobować to, że w przedstawionym zakresie Pani mgr Kosmowska uwzględnia również aspekt czasu. Bierze ona bowiem pod uwagę to, kiedy – w zależności od rodzaju urzeczywistnionego przez podatnika stanu faktycznego – ustaje ochronna moc interpretacji. Trudno mi natomiast zgodzić się z tezą, że związanie organu podatkowego wydaną interpretacją podatkową (*verbindliche Auskunft*), charakterystyczne dla § 89 ust. 2 niemieckiej Ordynacji podatkowej (*Abgabenordnung*) jest lepszym rozwiązaniem niż zasada nieszkodzenia wnioskodawcy w wyniku zastosowania się przez niego do interpretacji indywidualnej (por. art. 14k § 1 polskiej Ordynacji podatkowej).

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w Niemczech (inaczej niż co do zasady w Polsce), interpretacje indywidualne są wydawane przez te same organy podatkowe, które są właściwe do dokonywania wymiaru podatku. Z tego względu niewątpliwie łatwiej jest im uwzględniać interpretację w treści wydawanej decyzji podatkowej. Przede wszystkim jednak polskie rozwiązanie normatywne w tym zakresie jest właściwe i w mojej ocenie lepsze niż niemieckie, ponieważ nie powoduje, że interpretacje indywidualne stają się *de facto* źródłem prawa i zmieniają treść ustawy podatkowej. Dzięki takiemu, a nie innemu ukształtowaniu

mocy ochronnej interpretacji (por. art. 14k, art. 14l oraz art. 14m Ordynacji podatkowej) strona która zastosowała się do błędnej interpretacji nie może być pociągana do odpowiedzialności karnej i nie może być obciążana odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowych, a niekiedy korzysta również ze zwolnienia podatkowego, ukształtowanego w art. 14m Ordynacji podatkowej. Polski organ podatkowy, wydając rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej kieruje się więc ustawą, której nie modyfikuje interpretacja. Ze względów konstytucyjnych rozwiązanie to uznaję za właściwe.

Należy docenić, że Doktorantka dostrzegła również problem oddziaływania interpretacji indywidualnej na sąd administracyjny. Zgadzam się z Panią mgr Martą Kosmowską co do tego, że nie można mówić o związaniu sądu tego rodzaju aktem. Interpretacja indywidualna może natomiast być dopuszczona w postępowaniu sądowoadministracyjnym jako dowód z dokumentu urzędowego. Oczywiście, przez wzgląd na ochronną moc tego rodzaju aktów fundamentalne znaczenie będzie miała interpretacja wydana temu samemu podmiotowi, który jest skarżącym w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Z kolei, interpretacja skierowana do innych osób może mieć znaczenie przez wzgląd na konieczność honorowania w postępowaniu podatkowym (a sąd administracyjny bada jego legalność) zasady zaufania, wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP oraz gwarantowanej w przepisach Ordynacji podatkowej.

W mojej ocenie, słusznie w recenzowanej dysertacji odniesiono się do kwestii „pośredniej” kontroli sądowoadministracyjnej niezaskarżonej interpretacji indywidualnej, będącej efektem zakwestionowania przed sądem decyzji podatkowej. Autorka przyjęła, że sąd administracyjny w swoim rozstrzygnięciu powinien uwzględnić treść interpretacji i skutki prawne zastosowania się do niej również wtedy gdy dojdzie do przekonania, że jest ona błędna. Także w sytuacji, gdy organ podatkowy w swoim rozstrzygnięciu wymiarowym nie uwzględnił interpretacji, do której wnioskodawca się zastosował, w przekonaniu Doktorantki sąd administracyjny winien tę okoliczność uwzględnić w wyroku, stosując art. 14 k, 14l oraz 14m Ordynacji podatkowej. Jak się jednak wydaje, ten problem jest bardziej złożony niż to przyjęto w pracy.

Przez wzgląd na to, że interpretacje indywidualne nie są źródłem prawa, trudno mi sobie wyobrazić sytuację, w której sąd administracyjny uchyla zaskarżoną decyzję podatkową jako niezgodną z interpretacją. W mojej ocenie, taka sprzeczność w

żadnym wypadku nie oddziałuje bowiem na legalność decyzji wymiarowej, będącą przedmiotem kontroli sądownoadministracyjnej. Otwiera ona natomiast przestrzeń do formułowania zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym, czy roszczeń odszkodowawczych wobec państwa czy gminy, dochodzonych przed sądem cywilnym. Inaczej jest natomiast wówczas, gdy wbrew żądaniu podatnika, sformułowanemu na podstawie art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej, w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, ukształtowanej w oparciu o źródła prawa powszechnie obowiązującego organ podatkowy nie określił prawidłowo wysokości podatku objętej zwolnieniem. W takiej sytuacji wadliwy jest nie tyle wymiar podatku, co drugi element decyzji podatkowej, tj. określenie kwoty wolnej od podatku i z tego względu takie rozstrzygnięcie powinno być wyeliminowane z obrotu prawnego.

VIII. Na aprobatę zasługuje myśl, sformułowana w czwartym rozdziale recenzowanej rozprawy – teza, że interpretacja indywidualna jest aktem władczej oceny stanowiska wnioskodawcy, przedstawionego we wniosku interpretacyjnym. Jak wiadomo, w polskim systemie prawa nie jest ona wiążąca ani dla organów podatkowych, ani dla podmiotu występującego o wydanie tego aktu. Mimo to, interpretacje indywidualne podlegają kontroli sądów administracyjnych. Analizując procedurę wydawania tych aktów, Doktorantka staje na stanowisku, że prawo podatkowe jest normatywnie wydzieloną, specjalistyczną częścią prawa administracyjnego. W tym właśnie kontekście, w nawiązaniu do instytucji procesowych charakterystycznych dla postępowania administracyjnego analizuje ona procesowe zasady wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Formułując zaś wnioski *de lege ferenda*, Pani mgr Marta Kosmowska wyraża przekonanie, że należy sformalizować wszczęcie postępowania interpretacyjnego. Ponadto, w jej przekonaniu, ustawodawca powinien wprowadzić wymóg przedstawiania stanu faktycznego w piśmie inicjującym postępowanie interpretacyjne w sposób pełny i zgodny z prawdą. Autorka sformułowała też postulat nałożenia na wnioskodawcę powinności złożenia oświadczenia, że przedstawiony przez niego stan faktyczny jest rzeczywisty, a wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest ukierunkowany na obejście prawa podatkowego.

W mojej ocenie, umiejscowienie przez Doktorantkę prawa podatkowego w prawie administracyjnym może mieć uzasadnienie w odniesieniu do prawa procesowego,



gdzie szereg instytucji uregulowanych w Ordynacji podatkowej jest wzorowanych na Kodeksie postępowania administracyjnego (jednocześnie jednak, daje się zauważyć stopniowa alienacja procedury podatkowej od jej administracyjnoprawnego odpowiednika). Nie sprowadzałbym natomiast materialnego prawa podatkowego do roli elementu prawa administracyjnego. W moim przekonaniu na przeszkodzie w takim rozumowaniu stoi kilka argumentów. Stosunek podatkowoprawy niewątpliwie jest relacją podległości kompetencji, analogicznie jak stosunek administracyjnoprawny. Jednocześnie jednak, ma on charakter zobowiązaniowy i z tego względu upodabnia się do stosunku cywilnoprawnego. Przyczyna tego jest dość prozaiczna. Otóż twórcami pierwszej niemieckiej Ordynacji podatkowej z 1919 r. (*Abgabenordnung*) byli cywiliści. W związku z tym, honorując to że przez wzgląd na skuteczność poboru podatku jako daniny publicznej, stosunek podatkowoprawy musi być relacją podległości kompetencji, jego treść ukształtowali na wzór stosunku cywilnoprawnego. Z tego powodu, często, potocznie, w pewnym uproszczeniu i nie do końca poprawnie mówi się o dłużniku podatkowym i wierzycielu podatkowym. Ponieważ zaś twórcy pierwszej polskiej Ordynacji podatkowej z roku 1934 pozostawali pod wpływem nauki niemieckiej, ten dwoisty model stosunku podatkowoprawy zdeterminował także kształt relacji prawnej łączącej podmiot uprawniony z tytułu podatku oraz podmiot obowiązany z tytułu tej daniny w Polsce.

Należy również wskazać na znaczenie podatkowego stanu faktycznego w kształtowaniu treści powinności podatkowej. W polskim prawie podatkowym, podobnie zresztą jak w prawie niemieckim, urzeczywistnienie przez podmiot podatkowy zachowania będącego przedmiotem opodatkowania kreuje powinność podatkową o treści z góry „zaprogramowanej” przez ustawodawcę. Inaczej niż w prawie administracyjnym, w prawie podatkowym dopiero aktywność określonego podmiotu (podatnika) jest więc asumptem do działania administracji – do wydania przez nią ustalającej lub określającej decyzji podatkowej. Podmiot podatkowy realizuje zachowanie będące przedmiotem opodatkowania i to otwiera drogę do ewentualnego wydania decyzji podatkowej. Nie jest zaś tak, że wspomniane rozstrzygnięcie jest wydawane po to, aby podatnik mógł urzeczywistnić podatkowy stan faktyczny. Zresztą, także stosunek prawny w prawie podatkowym i administracyjnym przedstawia się odmiennie. O ile – co Pani magister Marta Kosmowska trafnie artykułuje w swojej pracy - w prawie administracyjnym mówi

się o abstrakcyjnym stosunku prawnym jako przestrzeni dla władczego działania administracji, o tyle we współczesnym prawie podatkowym, z woli ustawodawcy wyrażonej w Ordynacji podatkowej, nie jest znana koncepcja abstrakcyjnego stosunku prawnego. Relacja prawna łącząca podatnika z podmiotem uprawnionym z tytułu podatku przybiera natomiast postać nieskonkretyzowanej powinności podatkowej (obowiązku podatkowego) i jej skonkretyzowanej postaci, czyli zobowiązania podatkowego.

Wreszcie, należy zwrócić uwagę na kwestie kodyfikacyjne. Przez wzgląd na materię prawa podatkowego, jego ogólna część została skodyfikowana i stan ten w Polsce istnieje od 1934 r. do czasów współczesnych (oczywiście biorąc pod uwagę ewolucję regulacji prawnej – obecnie w Ordynacji podatkowej). Tymczasem w prawie administracyjnym przedmiotem kodyfikacji jest wyłącznie postępowanie.

- IX. Wracając do materii procesowej, będącej przedmiotem rozważań Autorki zawartych w czwartym rozdziale jej pracy, zgadzam się z dążeniem przez Panią mgr Martę Kosmowską do ukształtowania takich procesowych zasad wydawania interpretacji indywidualnych, które sprawią, że ta instytucja nie będzie wykorzystywana do formułowania pytań kierowanych do organów interpretacyjnych przez osoby, które nie mają realnego interesu w uzyskaniu informacji o zapatrywaniu administracji podatkowej na przedstawiony jej problem. Nie jestem jednak pewien, czy swoistym remedium w tym zakresie stanie się sformalizowanie momentu wszczęcia postępowania interpretacyjnego. Wszak także i teraz organ interpretacyjny bada, czy wnioskodawca jest stroną postępowania interpretacyjnego, a czyni to dzięki odesłaniu z art. 14 h Ordynacji podatkowej do art. 165a tej samej ustawy. Ponadto, uznając racje Doktorantki co do potrzeby przeciwdziałania nadużywaniu interpretacji indywidualnych dla unikania opodatkowania, mam wątpliwości co do tego, czy rzeczywiście istotną zmianą w tym względzie byłoby zastąpienie wymogu wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego we wniosku interpretacyjnym warunkiem zaprezentowania go w sposób pełny i zgodny z prawdą. W moim przekonaniu, wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oznacza także jego pełną prezentację (jeśli jej brak, organ interpretacyjny jest władny wezwać do udzielenia odpowiedzi na sformułowane przez siebie pytania, po to aby usunąć to niedomaganie). Jeżeli zaś wnioskodawca nie przedstawia rzeczywistego opisu, zaistniałego już albo przyszłego zdarzenia, udzielona interpretacja nie ma waloru

- ochronnego. Ten wiąże się bowiem z prezentacją prawdziwego stanu faktycznego – już zaistniałego lub przyszłego (por. art. 14k, 14l i 14m Ordynacji podatkowej).
- X. Nie znajduję też powodów ku temu, aby – inaczej niż to ma miejsce obecnie – instrumentem przeciwdziałania wykorzystywaniu interpretacji indywidualnych do unikania opodatkowania (bo współcześnie nie mówi się już o obejściu prawa podatkowego) mogłoby być oświadczenie, złożone przez wnioskodawcę pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, zawierające deklarację że wnioski o wydanie interpretacji nie służy takiemu celowi. Należy bowiem zauważyć, iż samo zachowanie określane jako unikanie opodatkowania nie wiąże się z popełnieniem czynu zabronionego. Skoro zaś tak, to trudno deklarację, że nie jest ono realizowane obwarowywać rygorem odpowiedzialności karnej. Ponadto, warto zwrócić uwagę na trudności z wytyczeniem jasnej granicy pomiędzy poszczególnymi zachowaniami, nakierowanymi na redukcję obciążenia podatkowego (oszczędnością podatkową, unikaniem opodatkowania i uchylaniem się od opodatkowania).
- XI. Interesujący jest wywód Autorki zawarty w ostatnim rozdziale pracy, poświęconym weryfikacji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Pani mgr Marta Kosmowska trafnie wyodrębniła oddziaływanie na treść wydanych interpretacji przez właściwe organy podatkowe (organy interpretacyjne) oraz sądownoadministracyjną kontrolę prawidłowości tego rodzaju aktów. W moim przekonaniu, wartościowe jest też odniesienie się w recenzowanej pracy do materii relacji pomiędzy administracyjną, a sądownoadministracyjną weryfikacją indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Podzielałam przy tym obawy Doktorantki co do szerokiej możliwości uchylania, zmiany czy stwierdzenia wygaśnięcia wydanych interpretacji przez wyspecjalizowane organy interpretacyjne (Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, czy też – w zakresie podatków lokalnych – wójtów, burmistrzów, czy prezydentów miast). Inaczej niż Pani mgr Marta Kosmowska nie uzasadniałabym ich jednak naruszeniem wymogu określoności regulacji prawnej, bo określoność należy sytuować w przestrzeni stanowienia prawa podatkowego. Tymczasem interpretacje, jako swego rodzaju urzędowe informacje o sposobie rozumienia przepisów podatkowych oddziałują na zachowania podmiotów uprawnionych z tytułu podatku (przede wszystkim podatników), którzy w zależności od ich treści mogą w taki lub inny sposób

układać swoje sprawy (urzeczywistnić podatkowy stan faktyczny lub powstrzymać się od tego, składać deklarację podatkową zawierającą samoobliczenie podatku albo powstrzymać się od tej aktywności, obliczać kwotę podatku w wyższej lub niższej wysokości). Dlatego, wspomnianą łatwość w modyfikowaniu treści interpretacji lub w eliminowaniu ich z obrotu prawnego klasyfikowałbym raczej jako naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i jako obrazę innego pryncypium – ochrony praw nabytych. Na te kwestie Doktorantka trafnie zresztą zwraca uwagę w swoim wywodzie.

W moim przekonaniu, w mniejszym stopniu uzasadnione są obawy Autorki co do nakładania się na siebie dwóch trybów weryfikacji treści wydanych interpretacji indywidualnych – administracyjnego i sądowego. Pani mgr Marta Kosmowska sformułowała je zarówno w odniesieniu do zmiany interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, czy przez organ interpretacyjny jednostki samorządu terytorialnego, jak i w odniesieniu do zmiany oraz uchylecia interpretacji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Jak podniesiono w pracy, organy interpretacyjne mogą nie wiedzieć o zaskarżeniu interpretacji do sądu, ponieważ strona zainicjowała postępowanie sądownoadministracyjne, kierując stosowne pismo procesowe wprost do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w żadnej sytuacji nie uzyskuje zaś informacji o zaskarżeniu interpretacji do sądu administracyjnego i dlatego może podjąć działania zmierzające od uchylecia lub zmiany tego aktu, niezależnie od postępowania judykacyjnego. Artykułując oczywiste niebezpieczeństwa, będące efektem dwukrotnej weryfikacji interpretacji indywidualnej, w pracy sformułowano postulat modyfikacji art. 56 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i ukształtowanie w tym przepisie przesłanki zawieszenia postępowania sądownoadministracyjnego z powodu podjęcia działań zmierzających do uchylecia lub zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez organy interpretacyjne. Niebezpieczeństwo dwukrotnej – pozasądowej i sądowej – weryfikacji interpretacji indywidualnych nie jest całkowicie teoretyczne. Jak się jednak wydaje, w praktyce stosunkowo mało prawdopodobne jest jego zaistnienie. Jeżeli bowiem, niezgodnie z prawem skargę na interpretację skierowano wprost do sądu administracyjnego, w myśl art. 53 § 4 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sąd niezwłocznie przesyła skargę do organu interpretacyjnego.

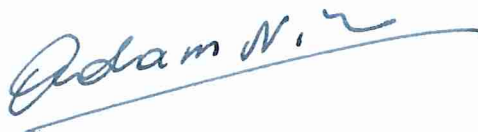
Tym samym, relatywnie szybko uzyskuje on wiadomość o zainicjowaniu postępowania, służącego sądwoadministracyjnej weryfikacji interpretacji indywidualnej. Natomiast odpowiadając na skargę, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, czy organ interpretacyjny gminy (w zakresie podatków i opłat lokalnych) przedstawia sądowi swoje stanowisko w przedmiocie zarzutów strony. Odnosząc się z kolei do materii uchylecia lub zmiany interpretacji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i ewentualnego zbiegu tych działań z postępowaniem sądwoadministracyjnym, godzi się zauważyć, że na organach podatkowych ciąży obowiązek współdziałania. Istnienie tej powinności, odrębnej w stosunku do współdziałania w rozumieniu art. 209 Ordynacji podatkowej trafnie wyartykułował Naczelny Sąd Administracyjny w swojej uchwale z 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18. W związku z tym, nie ma przeszkód, aby właściwy organ interpretacyjny, na którego akt wniesiono skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego każdorazowo informował o tym Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i w ten sposób zapobiegał swoistemu zdublowaniu procedur weryfikacyjnych – ewentualnemu uchyleciu lub zmianie interpretacji przez ten organ w trakcie toczącego się postępowania sądwoadministracyjnego. Oczywiście, nie wyklucza to nowelizacji Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w kierunku zaproponowanym w pracy. Takie rozwiązanie byłoby użyteczne gdyby zawiodły mechanizmy ochrony przed dwukrotną weryfikacją interpretacji, możliwe do zastosowania w oparciu o już obowiązujące prawo.

Na koniec oceny ostatniego, piątego rozdziału recenzowanej rozprawy chciałbym zauważyć, że jako kontrowersyjna jawi mi się teza, że interpretacje indywidualne nie są objęte zakazem *reformationis in peius*, ukształtowanym w art. 134 § 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Czynię tę uwagę mając na względzie to, iż przedstawione zapatrywanie Autorki jest konsekwencją uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 1/14 i z tego powodu niewątpliwie ma silne merytoryczne wsparcie. Skoro jednak interpretacja indywidualna jest instrumentem ochrony praw wnioskodawcy (najczęściej – podatnika) – zabezpiecza go przed odsetkami za zwłokę, odpowiedzialnością karną, a niekiedy również skutkuje ukształtowaniem zwolnienia podatkowego, niezrozumiałe jest argumentowanie, że ponieważ nie jest ona aktem władczym, zawierającym rozstrzygnięcie o prawach lub

obowiązku strony, ewentualne orzeczenie sądu administracyjnego na niekorzyść tego podmiotu nie godzi w jego prawa. Ponadto, jeżeli brak związania wnioskodawcy interpretacją indywidualną istotnie miałby uzasadniać orzekanie w jej przedmiocie przez sąd administracyjny na niekorzyść skarżącego, można postawić dalej idące pytanie – dlaczego w Polsce sądy administracyjne badają legalność tych aktów jako niekształtujących praw albo obowiązków strony? W mojej ocenie, zarówno przez wzgląd na ochronną funkcję interpretacji indywidualnych, jak i z uwagi na poddanie ich sądowoadministracyjnej kontroli zgodności z prawem, rozstrzygnięcia sądowe dotyczące wspomnianych aktów są objęte dyspozycją art. 134 § 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

- XII. Oceniając recenzowaną rozprawę pod względem warsztatowym, językowym oraz stylistycznym należy podkreślić to, że nie wywołuje ona zastrzeżeń co do techniki jej opracowania. Przepisy formułowane są prawidłowo, a i stylistyka rozważań jest właściwa – Autorka na ogół sprawnie operuje chłodnym językiem naukowym. Tylko okazjonalnie w ocenianej pracy zdarzają się sformułowania ukształtowane w pierwszej osobie liczby mnogiej (tzw. styl poradnikowy). Ich przykładem są wyrażenia: „możemy również wyróżnić” (s. 161 pracy), czy „mówimy o związaniu sądu karnego” (s. 279 rozprawy). Mojej aprobaty nie wzbudza też personifikowanie konstrukcji prawnej („obecna konstrukcja weryfikacji interpretacji indywidualnej na drodze administracyjnej przewiduje możliwość weryfikacji ...” – s. 459 pracy). Zaskakuje ponadto operowanie określeniem „ustawa o VAT” (s. 203 - 204 pracy), czy „ustawa o PIT” (s. 385). Jest tak przede wszystkim dlatego, że takich danin nie ma w polskim systemie podatkowym. Jego elementem jest natomiast podatek od towarów i usług, czy podatek dochodowy od osób fizycznych. Poza tym, określenia „ustawa o VAT”, czy „ustawa o PIT” są nielogiczne – wszak „T” w skrócie „VAT” albo „PIT” oznacza właśnie podatek (tax). W moim przekonaniu, Doktorantka powinna się też wystrzegać pewnej rozwlekłości wyводу – obszernego opisywania instytucji, do których się odnosi, po to, aby dopiero po tym przejść do ich analizy. W mojej ocenie, ten zabieg pisarski utrudnia odbiór pracy, ponieważ myśli, spostrzeżenia, oceny i wnioski Doktorantki gubią się w elemencie opisowym pracy. Chciałbym jednak wskazać, że te niedomagania nie wpływają na mój jednoznacznie pozytywny odbiór recenzowanego opracowania.

- XIII. Przechodząc do ogólnej oceny pracy Pani mgr Marty Kosmowskiej należy stwierdzić, że jest to opracowanie o dużej wartości naukowej. Oceny tej nie obniżają pewne, dające się niekiedy zauważyć niedoskonałości językowe, czy warsztatowe. W rozprawie wykorzystano bogatą literaturę naukową oraz orzecznictwo. Ponadto, recenzowane opracowanie zostało prawidłowo skonstruowane, rozważania Autorki są prowadzone wokół jasno zaprezentowanej myśli przewodniej, a wnioski z jej badań wynikają z analiz zawartych w rozprawie. To zaś, że nie zawsze zgadzam się z tezami sformułowanymi w pracy nie osłabia mojej dobrej, czy nawet wysokiej oceny tego dzieła. Wszak spór i dyskusja sprzyja rozwojowi nauki.
- XIV. W konkluzji należy zdecydowanie stwierdzić, że rozprawa doktorska Pani mgr Marty Kosmowskiej spełnia warunki sformułowane w ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) w zw. z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce ( Dz. U. z 2018, poz. 1669 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. W związku z tym, wnoszę o przyjęcie rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pani mgr Marty Kosmowskiej do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.



Kraków, 18 grudnia 2020 r.