



**Biuro Rzecznika**  
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Zespół ds. Ordynacji  
Podatkowej  
w Radzie  
Przedsiębiorców  
przy Rzeczniku Małych  
i Średnich  
Przedsiębiorców

*Praktyka Stosowania Zasad Prawa  
Przedsiębiorców przez organy KAS*

r.pr. dr Radosław Bulejak, Business Centre Club, Kancelaria Ożóg  
Tomczykowski



**Business Centre Club**

Plac Żelaznej Bramy 10, 00-136 Warszawa  
(+48) 22 58 26 114, 668 845 563  
beata.chojecka@bcc.org.pl  
www.bcc.org.pl



## Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646 z późn. zm.)

Art. 8 [Zasada "co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone"]

Art. 9. [Podstawowe zasady wykonywania działalności gospodarczej]

Art. 10. [Domniemanie uczciwości przedsiębiorcy; rozstrzygnięcie wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy]

Art. 11. [Zasada przyjaznej interpretacji przepisów]

Art. 12. [Zasady pogłębiania zaufania, proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania]

Art. 13. [Odpowiedzialność funkcjonariuszy publicznych za naruszenie prawa]

Art. 14. [Zasada pewności prawa]

## Konstytucja dla Biznesu

*Kierując się konstytucyjną zasadą wolności działalności gospodarczej, a także innymi zasadami konstytucyjnymi mającymi znaczenie dla przedsiębiorców i wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, w tym zasadami **praworządności, pewności prawa, niedyskryminacji oraz zrównoważonego rozwoju**, uznając, że ochrona i wspieranie wolności działalności gospodarczej przyczyniają się do rozwoju gospodarki oraz do wzrostu dobrobytu społecznego, dążąc do zagwarantowania praw przedsiębiorców oraz **uwzględniając potrzebę zapewnienia ciągłego rozwoju działalności gospodarczej w warunkach wolnej konkurencji**, uchwała się, co następuje:*

# Procedury administracyjne



Biuro Rzecznika  
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Przedsiębiorca  
(art. 8 – 15 ustawy – Prawo przedsiębiorców)

Ogólne postępowanie administracyjne  
(art. 7 – art. 16 k.p.a.)

Postępowanie podatkowe  
(art. 120 – art. 129 Ordynacji podatkowej)



## **Prawo przedsiębiorców**

- Art. 10 ust. 2: *„Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, organ rozstrzyga je na korzyść przedsiębiorcy”.*
- Art. 11 ust. 1: *„Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ”.*

## **Ordynacja podatkowa**

- Art. 2a: *„Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.*



- Z informacji uzyskanych z izb administracji skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej wynika, że od momentu wejścia w życie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej do dnia 31 lipca 2018 r. **zasada ta została zastosowana na rzecz w 38 decyzjach oraz w 3 interpretacjach indywidualnych** (odpowiedź Ministra Finansów z 18.09.2018r. na interpelację poselską nr 25459)
- Te interpretacje to:
  - interpretacja indywidualna z dnia 31 marca marca 2016 r. nr IPPB1/415-810/13/16-5/S/EC;-
  - interpretacja indywidualna z dnia 19 kwietnia 2016 r. nr IPPB1/415-809/13/16-5/S/EC;-
  - interpretacja indywidualna z dnia 5

października 2016 r. nr IPPB1/415-1092/14/16-5/S/RK.

- Większy zakres stosowania przez sądownictwo administracyjne (por. np. uchwały NSA II FPS 4/16, II FPS 2/17)
- Sądy administracyjne stosują zasadę *in dubio pro tributario* również w odniesieniu do wątpliwości związanych z ustaleniem stanu faktycznego. Konieczne zatem jest zastrzeżenie, że wprowadzenie przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej nie wyklucza stosowania tej zasady w przypadku ustalania stanu faktycznego.
- Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna.

# *In dubio pro reo / In dubio pro tributario*



**Biuro Rzecznika**  
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Zasada *in dubio pro tributario* ma pełnić funkcję upraszczającą i objaśniającą przepisy prawa podatkowego. Gdy treść aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika - gwarantując ochronę praw podatnika i gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa.

Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w praktyce wymaga odpowiedniego przygotowania krajowej administracji skarbowej poprzez ustawiczne wdrażanie tej zasady w działalność orzeczniczą urzędników prowadzących postępowania celem zapewnienia jednolitego stosowania tego przepisu.





## Prawo przedsiębiorców

- Art. 10 ust. 1: *„Organ kieruje się w swoich działaniach zasadą zaufania do przedsiębiorcy, zakładając, że działa on zgodnie z prawem, uczciwie oraz z poszanowaniem dobrych obyczajów”.*

### na wzór domniemanie niewinności

- Art. 42 ust. 3 Konstytucji RP: *„Każdy, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. Może on w szczególności wybrać obrońcę lub na zasadach określonych w ustawie korzystać z obrońcy z urzędu”.*
- Art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (prawo do rzetelnego procesu).

- Obowiązek organu podatkowego w wykazaniu naruszenia przepisów prawa materialnego zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej z art. 122 Ordynacji podatkowej.
- Domniemanie uczciwości ma istotne znaczenie w sprawach VAT, gdzie w głównej mierze postępowania podatkowe opierają się na zbieraniu dowodów celem wykazania karuzel podatkowych i innych oszustw podatkowych.
- W orzecznictwie TSUE podkreśla się domniemanie dobrej wiary, która chroni Przedsiębiorcę zawsze w sytuacji, gdy nie mógł wiedzieć, że uczestniczy w transakcjach oszukańczych (problem stosowania orzecznictwa TSUE przez organy podatkowe).



## Prawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r., I SA/Wr 1341/16

- *„(...) organy podatkowe stawiając tezę o świadomym uczestnictwie podatnika w oszustwie muszą ją udowodnić. Organy podatkowe nie mogą tracić z pola widzenia sytuacji, która rzeczywiście miała miejsce u podatnika. Samo zaś stwierdzenie cech oszustwa nie może automatycznie generować wniosku o zaistnieniu świadomości u podatnika, zwłaszcza wówczas, gdy pewne okoliczności ustala się u podmiotów gospodarczych z którymi nie stwierdzono żadnych relacji z podatnikiem. Zbyt pochopne szafowanie sformułowaniem świadomości podatnika co do uczestnictwa w oszustwie, bez przeanalizowania prowadzonej przez niego działalności gospodarczej i okoliczności w jakich ona się odbywa jest nie tylko*

*krzywdzące dla podatnika, który mógł nie wiedzieć albo stać się ofiarą oszustwa lecz również może przyczynić się do utraty przez niego wypracowanej przez lata renomy”.*

- *„(...) w razie wykazania takich okoliczności, które powinny u racjonalnego przedsiębiorcy wywołać uzasadnione podejrzenia organy podatkowe zobowiązane są do poczynienia ustaleń w zakresie dochowania należytej staranności przez podatnika. Kluczowym jest zatem ustalenie pewnego wzorca zachowania podatnika do którego następnie należy odnosić określone jego zachowania. W każdym przypadku są to inne okoliczności. **Zwykła negacja podjętych przez podatnika działań jest niewystarczająca dla pozbawienia podatnika uprawnienia wynikającego z systemu VAT”.***





## Należy staranność Przedsiębiorcy

- Tworzenie i realizacja procedur weryfikacyjnych jest czynnością, którą należy interpretować na korzyść podatnika. Nie można przyjmować tak jak organy podatkowe, że każde narzędzie weryfikacyjne stosowane przez firmę jest z automatu tworzeniem pozorów należytej staranności. W takiej sytuacji podatnik nigdy nie może się bronić wykazaniem dobrej wiary.
- Z jednej strony brak procedur będzie stanowił o braku jego należytej staranności a z drugiej stronie istnienie jakichkolwiek procedur będzie odczytywane tylko i wyłącznie jako próba maskowania jego świadomego udziału w karuzeli podatkowej. Odstępstwa od przyjętej procedury weryfikacyjnej przez podatnika gdy nie zmieniają wyniku procedury, trudno jest uznać same przez się za okoliczność przesądzającą o jego złej

wierze.

- Nie ma też znaczenia jaki był pierwotny powód stworzenia takich procedur weryfikacyjnych. Ważne jest, że stanowią one działania zabezpieczające podatnika.
- TSUE w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie Optigen i inni, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, wskazał, że każda transakcja powinna być rozpatrywana *per se*, a charakter danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić wcześniejsze lub późniejsze wydarzenia.
- Metodyka należytej staranności skonstruowana przez MF dla urzędników – charakter wspomagający (kryteria formalne, kryteria transakcyjne). Niespełnienie wymogów nie przesądza o pozorności transakcji lub braku dobrej wiary.



## Optymalizacja podatkowa

### Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r., I SA/Kr 45/18:

- „Procesy gospodarcze cechują się złożonością i właściwą sobie dynamiką, a przedsiębiorca w swoich działaniach uwzględniać musi konieczność zabezpieczenia się przed ryzykiem gospodarczym, które może dotyczyć różnych sfer przedsiębiorcy (np. ochrona marki). **W rezultacie konieczne, uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze mające za cel osiągnięcie przychodów, to także te decyzje, które prowadzą do zmniejszenia ryzyka gospodarczego. (...)** Działając w warunkach rynkowych, podatnik musi podejmować racjonalne ze swego punktu widzenia,

*oparte na ekonomicznych analizach i kalkulacjach działania zmierzające do uzyskania możliwie największej efektywności ekonomicznej. Działania te mogą również polegać na dokonywaniu określonych oszczędności, zmniejszeniu kosztów i wydatków, minimalizowaniu strat z określonych segmentów działalności czy eliminowaniu niebezpieczeństwa ich poniesienia. Gdyby podatnik działań takich nie podejmował, mógłby nie sprostać konkurencji, a prowadzona przez niego działalność mogłaby stać się nierentowna”.*

- Podobnie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 13 czerwca 2012 r., III SA/Wa 131/13, „podatnicy nie mają obowiązku tak prowadzić swoich interesów, by płacić jak najwyższe podatki” (por. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13, WSA w Gdańsku z dnia 13 lipca 2016 r., I SA/Gd 369/16).



## Odpowiedzialność karna skarbowa

- Wszczytanie postępowań karnych skarbowych *ad hoc*, niezależnie od stanu sprawy, w szczególności celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia.
- Remedium nowa Ordynacja podatkowa – brak przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku postępowaniem karnym skarbowym, ale *de facto* wydłużenie przedawnienia (10 lat).

## Zwiększanie obowiązków informacyjnych

- Raportowanie krajowych schematów podatkowych, STIR, JPK, Split payment, SENT

## Zmiana stanowisk organów KAS

- Koszty uzyskania przychodu (np. nieodpłatne świadczenia, programy motywacyjne)
- WIA, WIT, WIS – czy kończy to wątpliwości ws. kwalifikowania stawek? ograniczenia? (zob. wyrok TSUE ws. stawki akcyzy na piwa smakowe, C-195/18, ECLI:EU:C:2019:197)
- Wątpliwa funkcja ochronna interpretacji indywidualnych – niepełny stan faktyczny, niewłaściwa stawka VAT

# Zasada pewności prawa



- Koncepcja państwa prawnego zakłada konieczność przyjęcia, że działania organów administracji będą przewidywalne i zgodne z prawem niezależnie od skomplikowania sprawy.
  - Przedsiębiorca ma prawo oczekiwać, że zarówno w zakresie zawiłych zagadnień interpretacyjnych, jak i w zakresie prostych spraw, organ będzie podejmować działania zgodne z prawem.
  - Organ podatkowy nie powinien przenosić na Przedsiębiorcę odpowiedzialności za swoje błędy, w sytuacji gdy akceptował dotychczasową praktykę stosowania prawa, nawet jeśli nie była ona zgodna z prawem.
- Instrumenty usuwania niejasności w prawie:
    - interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowego, w szczególności przed wejściem w życie nowelizacji przepisów
    - pytania prawne do TSUE
    - uchwałodawcza rola NSA
    - sygnalizacje – SKO, WSA
    - wdrażanie i egzekwowanie zasady *in dubio pro tributario*
    - unikanie kontrowersji na etapie legislacji – naprawa procesu tworzenia prawa (np. „paragon przed płatnością”)
    - ograniczenie zmian podatkowych



- Organy KAS w swojej praktyce nie odwołują się do zasad ogólnych wyrażonych w ustawie – Prawo przedsiębiorców.
  - W postępowaniu podatkowym organy KAS stosują jedynie zasady ogólne z art. 120 – 129 Ordynacji podatkowej.
  - Zakres stosowania przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców jest szerszy i obejmuje każde postępowanie prowadzone wobec Przedsiębiorcy.
  - Projekt nowej Ordynacji podatkowej nadal nie odwołuje się do ustawy – Prawo przedsiębiorców i w sposób autonomiczny reguluje sytuację Przedsiębiorców w postępowaniu podatkowym.
- Nie ma podstaw, aby różnicować sytuację Przedsiębiorcy zależnie od rodzaju postępowania (ogólne, szczególne).
  - Z punktu widzenia Przedsiębiorcy kluczowe znaczenie ma zasada orzekania na korzyść podatnika (wątpliwości prawne i faktyczne).
  - Przedsiębiorca powinien być traktowany jako podmiot rzetelny (domniemanie uczciwości), natomiast organ podatkowy powinien wykazać nierzetelność Przedsiębiorcy.
  - Istotne jest również zapewnienie pewności prawa, w szczególności ograniczenie zmian przepisów prawa (ustawa o PIT – ponad 100 nowelizacji).

# Dziękuję za uwagę

## **Business Centre Club**

Plac Żelaznej Bramy 10

00-136 Warszawa

+48 22 625 30 37, 22 582 61 01

biuro@bcc.org.pl

www.bcc.org.pl

## **Kancelaria Ożóg Tomczykowski Sp. z o.o.**

ul. Sienna 39, 00-121 Warszawa

+48 22 480 81 00

kontakt@ozogtomczykowski.pl

www.ozogtomczykowski.pl

