

Mariusz SOKOŁEK*

INTERPRETACJE PODATKOWE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW – FISKALNA PUSZKA PANDORY

(Streszczenie)

Polskie prawo podatkowe należy do najbardziej skomplikowanych na świecie. W celu doprecyzowania niejasnych przepisów konstrukcja polskiego prawa podatkowego wprowadziła instytucję interpretacji aktów prawnych. Takie zabiegi spowodowały jednocześnie, że sfera podatków stała się najtrudniejszą dziedziną prawa w Polsce. Z powodu nieprecyzyjności konstrukcji przepisów prawa podatkowego wprowadzono pomysł, by odpowiednie organy administracji skarbowej sporządzały ich interpretacje, które byłyby wydawane przez urząd na wniosek podatnika. Nowelizacje, które mają na celu doprecyzowanie lub zmianę konstrukcji prawnej aktu prawnego, zostały zastąpione wydaniem swego rodzaju porady podatkowej u źródła, tzn. przez administrację skarbową. Ma to służyć budowaniu dobrych relacji na linii podatnik – urząd skarbowy i wzbudzaniu wzajemnego zaufania. Praktyka jest jednak nieco inna. Liczne interpretacje zawierają błędy i są sprzeczne w stosunku do tych wydanych wcześniej dla innego podmiotu lub wobec linii orzeczniczej prezentowanej przez sądy administracyjne. Powoduje to niepotrzebny zamęt oraz zachwianie hierarchii, powagi i rangi źródła, którym są przepisy prawa. Pozorne staje się też dbanie o bezpieczeństwo podejmowanych decyzji. Publikowana baza interpretacji, której rozstrzygnięcia mogą służyć rozwiązaniu problemu podatkowego innego podatnika, może się jednocześnie przyczynić do konfliktów i sporów podatkowych, a więc być początkiem nieszczęść (otwarcie mitologicznej puszki Pandory) dotyczących równowagi ekonomicznej podatnika. Poprzez analizę aktów prawnych oraz studium przypadku zrealizowano główny cel artykułu – czyli, czy z założenia dobra intencja ustawodawcy, wprowadzająca instytucję interpretacji prawa podatkowego nie przyczyniła się zarazem do otwarcia mitologicznej puszki Pandory, siejącej zło, szczególnie jeśli chodzi o wykładnię skądinąd chyba najważniejszego pojęcia w systemie podatków dochodowych, tj. kosztów uzyskania przychodu.

Słowa kluczowe: interpretacje podatkowe; system podatkowy; pewność prawa; bezpieczeństwo podatkowe

Klasyfikacja JEL: K34

* Dr, adiunkt, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Nauk Społecznych, Katedra Rachunkowości; e-mail: mariusz.sokolek@kul.pl

1. Wstęp

Wprowadzenie instytucji interpretacji prawa podatkowego w założeniach miało podnieść rangę i powagę tej gałęzi prawa oraz zbudować wiarygodny i przychylny wizerunek organów podatkowych w stosunku do podatników. Taka przyświecała temu idea. Realia dotyczące wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego nie do końca jednak spełniły oczekiwania. Okazało się bowiem, że zaczęto wydawać niekontrolowane – dla jednych przychylnie, dla innych nieprzychylnie – interpretacje nawet w tej samej sprawie. Poza tym wiele z nich było i jest zaskarżanych, a następnie uchylanych przez organy wyższych instancji, o czym niżej.

W tym kontekście można zadać pytanie: dlaczego w tej gałęzi prawa stworzono wyodrębnioną instytucję i powołano oddzielne komórki, których zadaniem jest tłumaczenie, czyli wydawanie interpelacji przepisów prawa? Rozumując w ten sposób, należałoby stwierdzić, że w odniesieniu do każdej gałęzi prawa (cywilnego, rodzinnego, drogowego, karnego, gospodarczego itd.) powinno się zgłosić postulat podobny do tego dotyczącego wydawania interpretacji prawa podatkowego. Czy np. uczestnik ruchu drogowego mający wątpliwość co do stosowania w praktyce przepisów prawa lub zamierzający postąpić w pewien określony sposób powinien mieć możliwość skierowania na piśmie zapytania do wyodrębnionej instytucji lub komórki i uzyskania odpowiedzi, co go czeka – dajmy na to – w kwestii poruszania się po drogach jako pieszy?

Nasuwa się więc pytanie, będące jednocześnie celem niniejszego artykułu, czy z założenia dobra intencja ustawodawcy wprowadzająca instytucję interpretacji prawa podatkowego nie przyczyniła się zarazem do otwarcia mitologicznej puszki Pandory, siejącej zło, szczególnie jeśli chodzi o wykładnię skądinąd chyba najważniejszego pojęcia w systemie podatków dochodowych, tj. kosztów uzyskania przychodu? Zdecydowano w konstrukcji prawa podatkowego, że nieprecyzyjność i błędna konstrukcja przepisów prawa podatkowego będzie uzupełniana, wręcz łataną jedynie interpretacjami urzędniczymi. Te następnie rodzą często i niestety konflikty oraz spory na linii urząd skarbowy – podatnik już na etapie skargi na błędną interpretację. Innym polem konfliktu są kontrole podatkowe i skarbowe, a to właśnie od skutków ich działań powinna chronić interpretacja.

Dla zrealizowania celu w artykule posłużono się analizą aktów prawnych oraz studium przypadku.

2. Podstawy funkcjonowania wydawanych interpretacji prawa podatkowego

Już w pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej z 1997 r. w art. 14 par. 4 przewidziano, że „właściwy organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta, jest obowiązany do udzielenia pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej”¹. Od samego początku funkcjonowania interpretacji podatkowych ideą przyświecającą wprowadzaniu zasad interpretacji było jednolite stosowanie prawa w zakresie podatków przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej². Następnie w 2003 r. zauważono problem wydawanych sprzecznych interpretacji, ponieważ zawarto zapis, zgodnie z którym w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego urzędowe interpretacje miały być zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów, choć nadal wydawane przez naczelników poszczególnych urzędów skarbowych. Wówczas istniała jedynie możliwość rozstrzygnięcia zdarzeń już zaistniałych. Podatnik nie mógł więc skierować zapytania do zdarzenia planowanego. Z uwagi na mnogość składanych wniosków i różnorodność, a wręcz sprzeczność wydawanych interpretacji, w 2007 r. dokonano istotnych zmian w tym zakresie, dotyczących przede wszystkim centralizacji. Odtąd zamiast naczelników poszczególnych urzędów skarbowych interpretacjami zajął się minister finansów przez podległych mu dyrektorów izb skarbowych, co miało z założenia sprzyjać jednolitości. Poza tym znaczącą zmianą było wprowadzenie możliwości zadania pytania w zakresie zdarzenia przyszłego. Doprecyzowano treść zapytania, a także zobowiązano podatnika do określania własnego stanowiska. Kolejna zmiana nastąpiła w 2012 r., kiedy umożliwiono składanie interpretacji ogólnych. Obecnie po reformie administracji skarbowej wydawaniem interpretacji zajmuje się szef Krajowej Administracji Skarbowej. Jak łatwo zauważyć, nowelizacje dotyczące interpretacji dotyczą głównie zmiany podmiotu, który je wydaje.

Niezmiennie i niezależnie od nowelizacji celem instytucji interpretacji prawa podatkowego wydawanej na wniosek podatnika była realizacja art. 2 Konstytucji RP, czyli budowanie dobrych relacji na linii obywatel – organy admi-

¹ Ustawa z dnia 29.08.1997, Dz.U. z 2018 r., poz. 1154.

² P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 335.

nistracji (tu: podatkowej) i wzajemnego zaufania³. Interpretacja z założenia ma mieć charakter wiążący, bo, jak zauważają A. Gomułowicz i J. Małecki, w innym przypadku, czemu miałyby ona służyć?⁴ Ład prawny ma chronić obywatela, a na gruncie pewności prawa podatkowego chodzi o bezpieczeństwo ekonomiczne. Nieprecyzyjność i częste zmiany znacznie utrudniają jednostce – zwłaszcza osiągającej dochody z działalności gospodarczej – podejmowanie racjonalnych decyzji ekonomicznych ze względu na nieprzewidywalność organów administracji skarbowej⁵. Podmioty, które kierują zapytanie, mają się zaś do niej zastosować. Problem polega jednak na tym, że interpretacje wydawane przez organy podatkowe zawierają wady i błędy. W. Modzelewski nazywa bazę interpretacji podatkowych wręcz „gadulstwem urzędniczym”⁶ niemającym mocy prawnej.

Są też podatnicy stosujący się wyłącznie do bazy interpretacji i orzeczeń. Prowadzą oni rozliczenia podatkowe jedynie na tej podstawie, bo uznają ją za „bezpieczną i pewną”. Nie odwołują się przy tym do pierwotnego źródła, czyli bezpośrednio do przepisów prawa⁷. R. Mastalski stanowczo podkreśla, że podstawowym warunkiem rzeczywistego wpływu organów administracyjnych na funkcjonowanie zasad prawa podatkowego jest jednolitość orzecznictwa⁸. Zwraca tym samym uwagę na to, że głównym przejawem realizującym stosowanie prawa jest orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a nie pismo urzędnicze w postaci interpretacji. Dopiero sądy administracyjne kształtują ideologię wykładni prawa na co dzień i to przede wszystkim od ich orzeczeń zależy efektywność procesu stosowania prawa⁹. Należy w tym miejscu zauważyć, że urząd skarbowy pełni funkcję w zasadzie doradczą. Czynności doradztwa podatkowego to zadanie wolnego zawodu działającego na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. zawodu doradcy podatkowego. Nonsens, jeśli chodzi o istnienie tego zawodu, polega na tym, że doradca podatkowy oprócz prowadzenia ewidencji podatkowych i wykonywania innych czynności, np. reprezentowania przed orga-

³ K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 18.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 2010.

⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 88–89.

⁶ W. Modzelewski, *Komentarz nieuczesany: o podatkowych „talmudystach” i „biegłych w piśmie”*, czyli dwie wizje prawa podatkowego, Serwis Doradztwa Podatkowego, 7 września 2015/000316.

⁷ *Ibidem*.

⁸ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 112.

⁹ *Ibidem*, s. 113.

nami podatkowymi i sądami administracyjnymi, zajmuje się opracowywaniem zapytań o interpretację prawa podatkowego do administracji skarbowej. Tylko dlatego, że nie jest pewny rozwiązania. Czy zatem radca prawny, który reprezentuje klienta w sprawie o rozwód, nie powinien dla pewności porady prawnej skierować zapytania do specjalnej komórki (np. przy sądzie cywilnym) o możliwości interpretacyjne?

Błędna porada prawna w innych dziedzinach również skutkuje konsekwencjami. Trudno rozstrzygać, czy szkoda natury ekonomicznej za błędną poradę ma inną wagę niż ta natury osobistej. W innych sferach, w których należy się kierować regulacjami prawnymi, o możliwych rozwiązaniach informuje specjalista z danej dziedziny prawa, powołując się na treść aktu prawnego. Klient zaś podejmuje decyzję na własne ryzyko, również podatkowe.

O tym, czy obywatel w każdej sprawie dotyczącej regulacji prawnych postąpił zgodnie z przepisami prawa, decyduje w zasadzie sąd. Urzędnik powinien stać jedynie na straży poprawności rozliczeń podatkowych, a wszelkie nieprawidłowości zgłaszać i zapisywać w protokole pokontrolnym. Skutkiem tego może być wydana decyzja, a następnie kara lub mandat karno-skarbowy. Podatnik zaś, jeśli uzna niezasadność decyzji, powinien mieć prawo do obrony, ale bezpośrednio w sądzie. Broniąc się, winien się kierować zapisami zawartymi bezpośrednio w ustawie lub powoływać się na prawomocne wyroki sądów, jak to się dzieje w innych gałęziach prawa. Interpretacje czy porady mogą być jedynie wsparciem, lecz nie ostateczną decyzją ani wyrocznią. Inne spojrzenie na problem na poziomie odwoławczym, np. sądu administracyjnego w sprawie podatkowej, rodzi konflikt i wejście w spór z organami podatkowymi. Spory te pochłaniają wiele cennego czasu oraz – ze względu na skomplikowaną materię prawa podatkowego i konieczność posiadania wiedzy np. z dziedziny księgowości, prawa gospodarczego czy cywilnego – są kosztowne. Wielu podatników, szczególnie tych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie mikro- lub małych przedsiębiorstw, nie stać na kosztową reprezentację przez doradcę podatkowego przed organami podatkowymi. Dlatego często poddają się oni w walce z fiskusem.

Należy podkreślić, że interpretacje odnoszą się jedynie do stanu przedstawionego przez wnioskodawcę. Takich działań nie można więc zaliczyć do procesu stosowania prawa, ponieważ nie kończą się one wydaniem indywidualnej decyzji (aktu administracyjnego w indywidualnej sprawie)¹⁰. Oznacza to, że wydana

¹⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 84.

interpretacja odnosi się jedynie do opisu stanu rzeczy lub przedmiotu oraz, co ważne, nie są badane np. dokumenty źródłowe w postaci faktycznych zapisów umów, oględzin lub analizy treści innych dokumentów¹¹. W sytuacji, kiedy pytanie jest niezrozumiałe lub zawiera braki, organ wydający interpretację może wezwać do uzupełnienia, czyli doprecyzowania pytania lub opisu stanu faktycznego¹². Niemniej jednak jest to zawsze wizja osoby opisującej zdarzenie, a więc pytającego. Pytający nie musi wiedzieć, że nieujawnienie w pytaniu jakiejś okoliczności może spowodować zmianę stanowiska i wydanie innej odpowiedzi. W tym kontekście funkcjonuje też problem ochrony. Przecież podatnik właśnie po to prosi o wydanie interpretacji, by ta w razie sporu z urzędem go chroniła¹³, ponieważ zgodnie z brzmieniem art. 14k par. 1 Ordynacji podatkowej: „zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. Należy przy tym jednoznacznie zaznaczyć, że interpretacje podatkowe wydawane przez organy skarbowe „nie są prawem ani aktem administracyjnym, nie nakładają na swoich adresatów żadnych *sensu stricto* obowiązków, ale nie dają też formalnie praw, poza prawem zapoznania się z przedstawionymi w nich informacjami o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego oraz prawem stosowania się do interpretacji”¹⁴. Organ podatkowy w zasadzie podzielił swoją wiedzę o stosowaniu ustaw podatkowych, jednak tylko wtedy, gdy wnioskodawca wskaże własne stanowisko w sprawie¹⁵. Interpretacja indywidualna, jak sama nazwa wskazuje, dotyczy jedynie sprawy zaprezentowanej przez wnioskodawcę i co do zasady odnosi się wyłącznie do niego i jego może chronić. Powoływanie się zatem na indywidualne interpretacje w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy skarbowej wydanej innemu podatnikowi może służyć tylko jako argument dający przewagę w sporze z administracją skarbową, pod warunkiem, że dotyczy identycznej sprawy¹⁶.

¹¹ T. Famulska, *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2013, s. 22.

¹² C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Lexis Nexis, Warszawa 2008, s. 200.

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800).

¹⁴ T. Famulska, *op. cit.*, s. 26.

¹⁵ C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 200.

¹⁶ *Ibidem*, s. 202.

Interpretacje podatkowe są jawne i publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i par. 1 Ordynacji podatkowej). Z jednej strony daje to możliwość poszukiwania kasusów – rozwiązań podobnych problemów, które już zostały rozstrzygnięte. Jednak wydane innemu podatnikowi nie dają mu żadnej ochrony. W związku z tym kierowany jest wniosek o wydanie kolejnej interpretacji w tej samej sprawie. Zachodzi niestety ryzyko, że wydana zostanie sprzeczna interpretacja w stosunku do tej już wydanej w podobnej lub tej samej sprawie. W tym miejscu należy wskazać źródło, z których biorą się podatkowe nieszczenia wylewające się z owej puszkii Pandory, którą otwierają podatnicy z ciekawości i chęci rozwiązania swoich problemów. To stąd bierze się wiele problemów, kłopotów i nieszczenia, a tym samym – sporów podatkowych podczas kontroli.

Z badań przeprowadzonych w Biurze Analiz Sejmowych okazuje się, że w latach „2005–2007, a więc w okresie, w którym interpretacje indywidualne wydawały organy podatkowe I instancji, wskaźnik zaskarżalności interpretacji do organu II instancji wynosił w:

- 2005 r. – 6,24% (wydano 60 352 interpretacje indywidualne, a zaskarżono 3767, z czego 2142 interpretacje, tj. 56,86% organ II instancji utrzymał w mocy),
- 2006 r. – 6,25% (wydano 55 505 interpretacji indywidualnych, a zaskarżono 3472; brak danych dotyczących rozstrzygnięć organu II instancji),
- 2007 r. – 6,84% (wydano w całym roku 40 451 interpretacji indywidualnych, a zaskarżono 2768; brak danych dotyczących rozstrzygnięć organu II instancji).

[...]

W latach 2008–2012 wskaźnik wezwań do usunięcia prawa wynosił, odpowiednio: 7,42%, 8,01%, 8,50%, 6,61%, 7,37%.

W latach 2010–2014 wskaźnik zaskarżania interpretacji indywidualnych do sądu administracyjnego wynosił, odpowiednio: 7,07%, 7,01%, 8,51%, 8,70%, 7,89%.

Wskaźnik zaskarżalności interpretacji indywidualnych do sądów administracyjnych kształtował się w latach 2010–2014 od 7,01% w 2011 r. do 8,70% w 2013 r., a więc był on o ok. 1–1,5 pkt proc. wyższy niż w przypadku wskaźnika zaskarżalności z lat 2005–2007, kiedy to interpretacje indywidualne wydawane były przez naczelników urzędów skarbowych.

Sądy administracyjne uwzględniały w tym okresie od 45,37% skarg podatników w 2011 r. do 54,79% skarg w 2014 r. Co istotne, wskaźnik uchylania interpretacji indywidualnych organu I instancji systematycznie rósł; w stosunku

do lat 2010–2011 wzrósł o 9,4 pkt proc., chociaż wskaźnik zaskarżalności interpretacji indywidualnych wahał się od 7 do 8,7%¹⁷.

Wynika z tego, że choć założeniem interpretacji jest uzyskanie ostatecznej informacji o poprawności zastosowania przepisów prawa podatkowego, to wiele z nich jest obarczonych błędem. Błąd ten może zostać skorygowany, jeżeli wnioskodawca (np. podatnik) zaskarży decyzję. Nie przeprowadzono jednak badań dotyczących tego, ile interpretacji nie zostało zaskarżonych, mimo że zawiera błędy. Ważne jest natomiast to, że – jak wynika z badań – w mniej więcej połowie przypadków organy II instancji uchwalają decyzję organów I instancji, przychylając się tym samym do zdania wnioskodawcy, pod warunkiem, że ten złoży skargę. Jest to niepokojące zjawisko i kolejne nieszczęście z puszki Pandory. Problem polega na tym, że wydanie urzędowej wersji interpretacji – jeszcze przed skargą, czyli instrukcji, jak powinien postąpić podatnik, by nie narazić się na konflikt z aparatem skarbowym – powinno być zgodne z ideą wydawania tych decyzji, tzn. być pozbawione wad i wątpliwości oraz rozstrzygać problem jednoznacznie, dając tym samym podatnikowi pewną instrukcję postępowania i nie narażając go na konflikt z fiskusem. Negatywne skutki interpretacji prawa podatkowego wymienia m.in. W. Modzelewski:

- „następuje marginalizacja znaczenia prawodawstwa, które ma coraz mniejsze znaczenie praktyczne: nie ważne co stanowić będzie Sejm, ważne kto będzie interpretować,
- pogłębia się stan niepewności, a w zasadzie bezprawia, bo legalnie działa tylko ten, kto się często przypadkowo podporządkowuje treści poglądu wyrażonego przez interpretatora, a on zawsze może przecież zmienić zdanie,
- zaciera się granica między działaniami legalnymi a nielegalnymi i, co najgorsze, wydaje się wyroki skazujące za przestępstwa skarbowe tylko z tego powodu, że „sprawca” miał inny pogląd interpretacyjny niż organ lub sąd; inaczej mówiąc ludzie karani są za nieakceptowane przez władzę poglądy prawne a nie naruszenie stanowionego prawa,
- pogłębia się i tak miażdżąca przewaga władzy wykonawczej nad obywatelem: nie rządzi przepis prawa lecz ten, kto go interpretuje¹⁸.

Problem zdaje się leżeć w innym miejscu, tzn. w precyzyjności samego źródła, czyli treści aktu prawnego, który W. Modzelewski nazywa „starym testamentem”.

¹⁷ J. Kulicki, *Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, Analizy BAS, nr 2 (145), s. 4–5.

¹⁸ W. Modzelewski, *op. cit.*

3. Koszty uzyskania przychodów – najważniejsze, ale nieokreślone ustawowo pojęcie

Dochód jako kategoria będąca przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych PIT i CIT¹⁹ jest generowany przez wielkość osiągniętych przychodów oraz wielkość ponoszonych kosztów. Pojęcie kosztu występuje nie tylko w zakresie prawa podatkowego. Ma ono przede wszystkim podłoże ekonomiczne. Koszt to wyrażona w pieniądzu wartość pracy żywej oraz zasobów majątkowych przedsiębiorstwa zużytych w danym okresie w celu wytworzenia produktów²⁰. E. Nowak określa koszty w znaczeniu ekonomicznym jako „wyrażone wartościowo zużycie różnorodnych czynników działalności związane ze zwykłą, normalną działalnością przedsiębiorstwa. Działalność ta obejmuje wszystkie fazy procesu gospodarczego w przedsiębiorstwie, a więc zaopatrzenie, produkcję, sprzedaż i zarządzanie”²¹.

Prawo bilansowe jako międzynarodowy język ekonomiczny stawia na równi koszty i straty oraz określa je jako „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” (art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości).

W języku ekonomistów, finansistów i księgowych niezmiernie istotne jest, by odróżniać pojęcie kosztu od wydatku. Wydatek to każdy rozchód środków pieniężnych z kasy lub z rachunku bankowego danej jednostki z powodu regulowania jej różnorodnych zobowiązań²². M. Trentowska podkreśla, że „wydatek należy identyfikować jedynie ze sferą przepływów pieniężnych i nie wolno łączyć go jednoznacznie z ujęciem kosztów w rachunku wyników”²³.

W prawie podatkowym funkcjonuje niejako własny słownik i koszt jest w nim rozumiany szerzej jako koszt uzyskania przychodów (KUP). Definicja

¹⁹ PIT – ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, CIT – ustawa o podatku dochodowym od osób prawych.

²⁰ **K. Czubakowska**, *Rachunek kosztów i wyników*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2015, s. 9.

²¹ **E. Nowak**, *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert, Wrocław 2011, s. 23.

²² **E. Nowak**, *op. cit.*, s. 25.

²³ **M. Trentowska**, *Rachunek kosztów, podstawy rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015, s. 14.

KUP w obu głównych ustawach o podatku dochodowym jest w zasadzie taka sama (art. 22 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT): „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w [...]”. Nic zatem dziwnego, że podatnicy wnioskuje o wydanie interpretacji takiej konstrukcji przepisu prawa. Zachwiana jest sama logika zdania, które co do zasady ma wyjaśnić pojęcie, jednak *de facto* do niego wraca, ponieważ według tych ustaw koszty uzyskania przychodów, to... koszty.

Co to są zatem koszty? Jak wskazuje L. Etel, podatki dochodowe – zwłaszcza w zakresie kwalifikowania kosztów uzyskania przychodu – „mają bardzo skomplikowaną i kazuistyczną konstrukcję”²⁴. Dlatego przedsiębiorcy, aby mieć pewność, że mogą zakwalifikować koszt jako koszt uzyskania, poszukują właściwego kazusu – przykładu w orzecznictwie sądów wojewódzkich i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz w interpretacjach podatkowych. Z uwagi na niewielki koszt (według art. 14f, par. 1 wynosi on 40 zł) podatnicy chętnie kierują pytanie, by uzyskać potwierdzenie, że działania, które podjęli lub podejmą, będą bezpieczne podatkowo. Koszt w rozumieniu prawa podatkowego stawiany jest w zasadzie na równi z wydatkiem. We wzorze podatkowej księgi przychodów i rozchodów będącym załącznikiem nr 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2017 r., poz. 728) w części dotyczącej zapisów kosztów uzyskania przychodów zamieszczono sformułowanie: „wydatek (koszt)”. Już od strony czysto językowej, przy jednoczesnym braku wyjaśnienia tych pojęć, podatnik ma zatem wątpliwość, czy ustawodawcy chodzi o koszt, czy raczej o wydatek. Czy może do tego, by koszt stał się kosztem uzyskania przychodów, musi zostać zapłacony? Dlatego podatnik, aby mieć pewność poprawności postępowania, kieruje wniosek o interpretację, zamiast rozstrzygnąć taki dylemat bezpośrednio z treści przepisu prawa.

W interpretacjach i orzecznictwie przyjęło się stwierdzenie, że koszt powinien przejść test pod kątem pozostawania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami²⁵, czyli koszt (wydatek) jest kosztem uzyskania przychodów, jeżeli skutkiem jego poniesienia jest osiągnięcie przychodu. Ciężar dowodu wskazania takiego związku spoczywa jednak na podatniku²⁶.

²⁴ L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Difin, Warszawa 2008, s. 39.

²⁵ Np. Wyrok NSA z 8 kwietnia 2013 r., II FPS 7/12, LEX nr 1297908, w: J. Sekita, *Podatki dochodowe, 522 wyjaśnienia i interpretacje*, LEX a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2015, s. 691.

²⁶ *Ibidem*, s. 692.

4. Zakończenie

Polskie prawo podatkowe jest uznawane za jedno z najbardziej skomplikowanych na świecie. Kolejne rządy i powoływani ministrowie finansów, widząc ten problem, a jednocześnie mając świadomość, jak wrażliwą materią jest prawo podatkowe, które dotyczy każdego obywatela, składają obietnice, że usystematyzują i uproszą system podatkowy. Jednak w zasadzie od kiedy funkcjonują przepisy w zakresie podatków dochodowych (początek lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia), dokonuje się nowelizacji, które nie przynoszą istotnych zmian mających spełnić powyższe cele. Wydaje się, że założenia są właściwe, ale skutek jest raczej odwrotny. Chcąc doprecyzować nowe okoliczności, rozbudowuje się system, co powoduje jego coraz większe skomplikowanie. Dlatego podatnicy poszukują potwierdzenia poprawności wykonanych rozliczeń podatkowych. Znajdują je w możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego – swego rodzaju porady prawno-podatkowej otrzymanej u źródła, tj. od administracji skarbowej. Daje to jedynie pozorne poczucie bezpieczeństwa. Rozwiązania problemu należałoby szukać we wprowadzeniu nowelizacji, a nawet w gruntownej przebudowie zasad opodatkowania – zwłaszcza w kontekście podatków dochodowych. Mnogość oraz sprzeczność interpretacji w stosunku do orzeczeń sądów administracyjnych przynosi często niepożądany skutek.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800).
Wyrok NSA z 8 kwietnia 2013 r., II FPS 7/12, LEX nr 1297908.

Opracowania

- Brzeziński Bogumił, Kalinowski Marek, Olesińska Agnieszka** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2007.
- Czubakowska Ksenia**, *Rachunek kosztów i wyników*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2015.
- Famulska Teresa**, *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2013.
- Gomulowicz Andrzej, Malecki Jerzy**, *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2010.
- Kosikowski Cezary**, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Lexis Nexis, Warszawa 2008.
- Kulicki Jacek**, *Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, Analizy BAS, nr 2 (145).
- Mastalski Ryszard**, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016.

- Modzelewski Witold**, *Komentarz nieuczestny: o podatkowych „talmudystach” i „biegłych w piśmie”*, czyli dwie wizje prawa podatkowego, Serwis Doradztwa Podatkowego, 7 września 2015/000316.
- Nowak Edward**, *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert, Wrocław 2011.
- Sekita Jarosław**, *Podatki dochodowe, 522 wyjaśnienia i interpretacje*, LEX a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2015.
- Smoleń Paweł, Wójtowicz Wanda** (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Trentowska Małgorzata**, *Rachunek kosztów, podstawy rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015.
- Turzyński Konrad F.**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.

Mariusz SOKOŁEK

TAX RULINGS ON TAX DEDUCTIBLE COSTS – A FISCAL PANDORA'S BOX

(Summary)

The Polish tax law is the most complex in the world. It is also the most difficult area of law in Poland. Due to the inaccuracy of the construction of tax laws, the idea was that the relevant tax authorities prepare their interpretations which would be issued by the Office at the request of the taxpayer. Amendments which are intended to clarify or modify the legal structure of a legal act have been replaced by the issuance of a kind of tax advice at source, i.e. By the Treasury administration. This is to serve to build good relationships on the taxpayer – the Tax Office line and to arouse mutual trust. The practice, however, is slightly different. Numerous interpretations contain errors and are contrary to those previously issued to another entity or to the decision line presented by the administrative courts. This causes unnecessary confusion and the imbalance of the hierarchy, seriousness and rank of the source to which the law is governed. It also takes care to ensure the security of decisions. A published database of interpretation, which can be used to solve the tax problem of another taxpayer, can contribute simultaneously to conflicts and tax disputes, thus being the beginning of misery (opening of mythological Pandora) cans on the economic equilibrium of the taxpayer.

Keywords: tax rulings; tax system; legal certainty; tax security