



**Karol Szymańczyk**  
/ Kancelaria Szymańczyk Roman  
Deresz Karpiński Adwokaci Sp. P.  
z siedzibą w Warszawie

## Interpretacje podatkowe: fiskus nie zawsze odpowie na pytania przedsiębiorcy

### Steuerliche verbindliche Auskünfte: der Fiskus beantwortet nicht immer die Fragen des Unternehmers

**Sukces gospodarczy przedsięwzięcia biznesowego wymaga w dzisiejszych realiach starannego planowania w zakresie preferowanej formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej i przewidywalności przyszłych kosztów oraz wydatków już na etapie pracy koncepcyjnej. Nie ulega przy tym wątpliwości, iż fiskus przyjazny przedsiębiorcy daje impuls do dalszego rozwoju i wdrażania innowacyjnych pomysłów. Dotyczy to zarówno przedsiębiorców polskich, jak i zagranicznych, którzy planują dokonywanie czynności wywołujących skutki podatkowe. Teoretycznie, w prawie polskim istnieją mechanizmy pozwalające podatnikowi przewidzieć skutki jego działań w zakresie odpowiedzialności podatkowej i uniknąć często kosztownych i trudnych sporów z fiskusem, jednak – jak to zazwyczaj bywa – teoria często mija się z praktyką.**

**Der wirtschaftliche Erfolg eines geschäftlichen Vorhabens erfordert unter den heutigen Rahmenbedingungen eine sorgfältige Planung im Hinblick auf die bevorzugte Rechtsform der Gewerbetätigkeit und die Vorhersehbarkeit der zukünftigen Kosten und Ausgaben bereits auf der Etappe der Arbeiten an der Konzeption. Dabei besteht kein Zweifel daran, dass ein unternehmerfreundliches Finanzamt Impulse gibt, innovative Ideen weiter zu entwickeln und zu implementieren. Das betrifft sowohl polnische als auch ausländische Unternehmen, die Tätigkeiten planen, die steuerliche Folgen hervorrufen. Theoretisch bestehen im polnischen Recht Mechanismen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Folgen seiner Handlungen im Bereich seiner steuerlichen Haftung vorherzusehen und oft kostspielige und schwierige Streitigkeiten mit dem Finanzamt zu vermeiden, allerdings geht - wie sie oft - die Theorie an der Praxis vorbei.**

#### CZYM JEST INTERPRETACJA PODATKOWA?

Jedną z instytucji prawnych, które miały służyć przedsiębiorcom i pozwolić na stabilny rozwój bez „niespodzianek” w zakresie skutków podatkowych podejmowanych inwestycji, miały być interpretacje przepisów prawa podatkowego przewidziane w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa („Ordynacja podatkowa”). We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podatnik musi przedstawić stan faktyczny (tj. opis zdarzeń, które miały już miejsce w przeszłości) lub zdarzenia przyszłe, które mogą rodzić konsekwencje w sferze prawa podatkowego. Następnie, we wniosku podatnik zadaje pytanie dotyczące opisanego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz przedstawia swoją interpretację przepisów prawa podatkowego. Przy rozpoznawaniu wniosku o wydanie interpretacji podatkowej rolą fiskusa jest zaś ocena, czy stanowisko podatnika w zakresie opodatkowania jest prawidłowe. Jeżeli fiskus wydał interpretację indywidualną i zaakceptował opisany we wniosku przez podatnika sposób rozliczenia, to przepisy Ordynacji podatkowej nie zezwalają w przyszłości na odmienne potraktowanie podatnika, niż w sposób opisany w tej interpretacji. Podatnik w takiej sytuacji nie naraża się więc na ryzyko polegające na stwierdzeniu ex post przez fiskusa, iż rozliczył się w sposób nieprawidłowy. W praktyce interpretacje indywidualne odgrywają znaczącą rolę dla podatników, bowiem stanowią formę ograniczenia ich ryzyka podatkowego, co wspomaga z kolei stabilizację finansową przedsiębiorców i pozwala na uniknięcie – często brzemienne w skutkach – konfliktów z fiskusem.

#### NSA – WYKŁADNIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH OGRANICZAJĄCA INNOWACYJNOŚĆ PRZEDSIĘBIORCÓW

Ostatnie rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego niestety ogranicza możliwości wykorzystania tej instytucji i może przyczynić się do zniechęcenia przedsiębiorców do działania w zakresie wieloetapowego i prorozwojowego planowania swych inwestycji.

Stan faktyczny, który legł u podstaw wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawiał się następująco: spółka X, która wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, opisując zdarzenie przyszłe, wskazała, iż planuje utworzenie spółki jawnej, która miała być następnie przekształcona w inną spółkę prawa handlowego, tj. spółkę docelową. Wspólnikami tej ostatniej spółki miała być między innymi X. W związku z tym zdarzeniem przyszłym, X zadała pytanie o rozliczenia podatkowe dotyczące spółki docelowej, twierdząc, iż jako przyszły wspólnik tej spółki może wystąpić o wydanie interpretacji podatkowej.

Minister Finansów odmówił jednak wydania interpretacji podatkowej twierdząc, iż X nie jest uprawniona do wystąpienia o wydanie interpretacji, bowiem opisane zdarzenie przyszłe oraz związane z nim konsekwencje podatkowe mają dotyczyć jeszcze nieistniejącej spółki docelowej.

Sprawa znalazła swój finał w sądzie administracyjnym. X argumentowała, że spółka docelowa wprawdzie nie została jeszcze utworzona, ale, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, z wnioskiem o wydanie interpretacji mogą wystąpić także podmioty planujące utworzenie spółki w sprawach związanych

z przysłą sytuacją tej spółki. Z kolei bezpośredni związek pomiędzy X a spółką docelową jest taki, że X będzie wspólnikiem spółki docelowej, choć nastąpi to dwuetapowo: pierwszym krokiem ma być utworzenie spółki jawnej, zaś kolejnym – przekształcenie tej spółki jawnej w spółkę docelową.

Jakkolwiek wojewódzki sąd administracyjny przyznał rację X i stwierdził, iż Minister Finansów był zobowiązany do wydania interpretacji indywidualnej, to Naczelny Sąd Administracyjny – poddając ten wyrok kontroli – był innego zdania. Stwierdził bowiem, iż interpretacja podatkowa mogłaby być wydana, jeżeli pytanie dotyczyłoby pierwszej spółki, którą planuje utworzyć X (spółki jawnej), nie zaś kolejnej spółki powstałej na skutek przekształcenia (spółki docelowej). Naczelny Sąd Administracyjny podzielił więc argumentację fiskusa, że nie jest możliwe wydanie interpretacji indywidualnej w przypadku, gdy pomiędzy wnioskodawcą, a podmiotem, którego dotyczy pytanie o skutki podatkowe, występuje „łańcuszek powiązań”, np. w postaci parokrotnie przekształcanej spółki.

#### KONSEKWENCJE WYROKU NSA

Cóż więc oznacza ten wyrok dla podatnika, a w szczególności przedsiębiorcy planującego długofalowe inwestycje, nierzadko związane z przekształceniami podmiotowymi?

Przed wszystkim przedmiotowy wyrok wyznacza zawężający kierunek wykładni przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli więc dany przedsiębiorca planuje wieloetapowy proces inwestycyjny i bezwzględnie chce zapewnić sobie bezpieczeństwo w sferze podatkowej poprzez wystąpienie o wydanie interpretacji podatkowej, to powinien pamiętać o tym, że jego instrumentarium, mające posłużyć realizacji inwestycji, może być znacząco ograniczone. Czy jednak obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej dają rzeczywiście podstawę do formułowania tak niekorzystnej dla przedsiębiorców wykładni? Wydaje się, że odpowiedź powinna być negatywna. U podstaw wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego legło bowiem przekonanie, że pomiędzy X a mającą powstać w przyszłości spółką docelową nie istnieje ścisły, bezpośredni związek. Tymczasem na gruncie przepisów dotyczących przekształcenia spółek prawa handlowego, spółka, która miałaby być utworzona przez X w pierwszej kolejności (spółka jawna) oraz spółka docelowa (tj. spółka powstała na skutek przekształcenia spółki jawnej) są tym samym podmiotem (zasada kontynuacji). Wniosek z tego taki, że skoro istnieje związek bezpośredni pomiędzy spółką utworzoną przez X w pierwszej kolejności a jej wspólnikiem - X, to istnieje związek pomiędzy spółką docelową a X.

#### JAKIE WYJŚCIE MA PODATNIK?

Dla podatników jest jednak nadzieja. W najbliższym czasie Naczelny Sąd Administracyjny będzie rozpoznawał analogiczne sprawy i nie jest przesądzone, że inny skład sędziowski zajmie odmienne stanowisko niż skład, który rozpoznawał opisywany przypadek. Niezależnie od tego, należy zadać pytanie, czy wobec stanowiska fiskusa i Naczelnego Sądu Administracyjnego, ustawodawca nie powinien znolizować przepisów dotyczących interpretacji podatkowych w taki sposób, aby nie budziły wątpliwości w zakresie wykładni oraz były dostosowane do obecnych warunków



rynkowych. Tym samym zapewniłyby przedsiębiorcom możliwość zadawania pytań o skutki podatkowe bardziej skomplikowanych stanów faktycznych niż jednopoziomowe, proste transakcje. Takie pytanie może jednak nie znaleźć odpowiedzi w przypadku interpretacji dotyczących podatku VAT, bowiem PiS przygotowało już projekty zmian, zakładające zniesienie instytucji interpretacji podatkowej w zakresie podatku VAT. Powstaje także obawa, czy w ogóle nie zostanie ona wyeliminowana z polskiego systemu prawnego, skoro planuje się jej likwidację w odniesieniu do tak znaczącego podatku, jak podatek VAT. Polscy przedsiębiorcy starają się dogonić swych zachodnich sąsiadów, rozwijać i stymulować poszczególne sektory gospodarki. Dlaczego Państwo nie może ich w tym wspomagać poprzez wprowadzanie i utrzymywanie instytucji wzmacniających poczucie pewności prawa? Pytanie to może zostać również skierowane do władzy sądowniczej, która, w ramach procesu jego stosowania, winna mieć na względzie zmieniające się uwarunkowania gospodarcze i potrzeby przedsiębiorców.

#### WAS IST EINE VERBINDLICHE STEUERLICHE AUSKUNFT?

Eine der rechtlichen Institutionen, die den Unternehmen dienen und eine stabile Entwicklung ohne "Überraschungen" im Bereich der steuerlichen Folgen für die getätigten Investitionen ermöglichen sollten, sollten verbindliche individuelle Interpretationen des Steuerrechts sein, die in der Abgabenordnung vom 29. August 1997 ("Abgabenordnung") vorgesehen sind. Im Antrag auf eine

verbindliche individuelle Auskunft muss der Steuerpflichtige den Sachverhalt (d.h. eine Beschreibung der Ereignisse, die in der Vergangenheit bereits stattgefunden haben) bzw. das zukünftige Ereignis darlegen, der bzw. das in Zukunft Konsequenzen im Bereich des Steuerrechts hervorrufen kann. Dann stellt der Steuerpflichtige in seinem Antrag eine Frage zum beschriebenen Sachverhalt bzw. zum zukünftigen Ereignis und stellt seine Interpretation der Vorschriften des Steuerrechts vor. Bei der Prüfung des Antrags auf verbindliche steuerliche Auskunft ist es hingegen die Rolle des Finanzamts, zu beurteilen, ob der Standpunkt des Steuerpflichtigen zur Besteuerung korrekt ist. Wenn der Fiskus eine verbindliche individuelle Auskunft erlassen und die vom Steuerpflichtigen im Antrag beschriebene Abrechnungsweise akzeptiert hat, dann erlauben es die Vorschriften der Abgabenordnung nicht, den Steuerpflichtigen in Zukunft anders zu behandeln, als in der Weise, wie in der Interpretation beschrieben. Der Steuerpflichtige setzt sich in einer solchen Situation also nicht dem Risiko aus, dass das Finanzamt ex post feststellt, dass er nicht korrekt abgerechnet hat. In der Praxis spielen individuelle Auskünfte eine wesentliche Rolle für Steuerzahler, da sie eine Form darstellen, ihr steuerliches Risiko zu beschränken, was hingegen die finanzielle Stabilität der Unternehmer fördert und - oft folgenschwere - Konflikte mit dem Fiskus vermeiden lässt.

#### OBERSTES VERWALTUNGSGERICHT - AUSLEGUNG VON STEUERVORSCHRIFTEN, DIE DIE INNOVATIONSFÄHIGKEIT VON UNTERNEHMERN BESCHRÄNKT

Die letzte Entscheidung des Obersten Verwaltungsgerichts (poln. NSA) beschränkt leider die Möglichkeiten, diese

Institution in Anspruch zu nehmen und kann dazu beitragen, es den Unternehmen zu verleiden, ihre Investitionen über viele Etappen und auf Entwicklung ausgerichtet zu planen.

Der Sachverhalt, der dem Urteil des Obersten Verwaltungsgerichts zugrunde lag, stellte sich wie folgt dar: Die Gesellschaft X, die eine individuelle verbindliche Auskunft beantragt hatte, verwies bei der Beschreibung des zukünftigen Ereignisses darauf, dass sie plant, eine offene Handelsgesellschaft zu gründen, die im Folgenden in eine andere Gesellschaft des Handelsrechts umgewandelt werden sollte, d.h. eine Zweckgesellschaft. Gesellschafterin dieser letztgenannten Gesellschaft sollte unter anderem X sein. In Verbindung mit diesem zukünftigen Ereignis stellte X die Fragen nach der steuerlichen Abrechnung bezüglich der Zweckgesellschaft, wobei sie behauptete, als zukünftige Gesellschafterin dieser Gesellschaft eine steuerliche Auskunft beantragen zu können.

Der Finanzminister lehnte jedoch den Erlass einer steuerlichen Auskunft ab, indem er behauptete, dass X nicht berechtigt sei, eine Interpretation zu beantragen, da das beschriebene zukünftige Ereignis sowie die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen eine noch nicht existierende Zweckgesellschaft betreffen sollten.

Die Sache hatte ihr Finale vor dem Verwaltungsgericht. X argumentierte, dass die Zweckgesellschaft zwar noch nicht gegründet sei, aber, gemäß den Vorschriften der Abgabenordnung auch Unternehmen, die planen, eine Gesellschaft zu gründen, in Sachen in Verbindung mit der zukünftigen Situation dieser Gesellschaft einen Antrag auf Erlass einer Auskunft stellen könnten. Der direkte Zusammenhang zwischen X und der Zweckgesellschaft sei hingegen der, dass X Gesellschafterin der Zweckgesellschaft werde, obwohl dies in zwei Etappen erfolge: der erste Schritt solle die Gründung der offenen Handelsgesellschaft sein, der nächste hingegen - die Umwandlung dieser offenen Handelsgesellschaft in eine Zweckgesellschaft.

Ogleich das Wojewodschafts-Verwaltungsgericht X Recht gab und feststellte, dass der Finanzminister verpflichtet sei, eine individuelle Auskunft zu erlassen, war das Oberste Verwaltungsgericht, als es dieses Urteil einer Kontrolle unterzog, anderer Meinung. Es stellte nämlich fest, dass eine steuerliche Auskunft gegeben werden könnte, wenn die Frage die erste Gesellschaft betreffe, die plant, X (die offene Handelsgesellschaft) zu gründen, nicht jedoch die weitere Gesellschaft, die infolge der Umwandlung entstehe (die Zweckgesellschaft). Das Oberste Verwaltungsgericht teilte also die Argumentation des Fiskus, dass es nicht möglich sei, eine individuelle Interpretation zu erlassen, falls zwischen Antragsteller und Unternehmen, das die Frage nach den steuerlichen Folgen betrifft, eine "Verknüpfungskette" auftrete, z.B. in Form einer mehrfach umgewandelten Gesellschaft.

#### KONSEQUENZEN DES URTEILS DES OBERSTEN VERWALTUNGSGERICHTS

Was also bedeutet dieses Urteil für den Steuerpflichtigen, und insbesondere für den Unternehmer, der langfristige Investitionen plant, die nicht selten mit der Transformation von Unternehmen verbunden sind?

Vor allem gibt das vorliegende Urteil eine einengende Richtung für die Auslegung der Vorschriften der Abgabenordnung vor. Wenn also ein bestimmter Unternehmer einen Investitionsprozess von mehreren Etappen plant und seine Sicherheit im steuerlichen Bereich absolut sicherstellen will, indem er eine steuerliche Auskunft beantragt, dann sollte er nicht vergessen, dass das Instrumentarium, das der Realisierung des Vorhabens dienen soll, deutlich beschränkt werden kann. Geben jedoch die geltenden Vorschriften der Abgabenordnung tatsächlich eine Grundlage, eine für Unternehmer so ungünstige Auslegung zu formulieren? Es scheint, dass die Antwort nein lauten sollte. Dem Urteil des Obersten Verwaltungsgerichts lag nämlich die Überzeugung zugrunde, dass zwischen X und der Zweckgesellschaft, die in Zukunft entstehen soll, kein enger, direkter Zusammenhang besteht. Währenddessen sind auf Grundlage der Vorschriften zur Umwandlung von Handelsgesellschaften eine Gesellschaft, die von X in erster Linie gegründet werden soll (offene Handelsgesellschaft) sowie die Zweckgesellschaft (d.h. die Gesellschaft, die infolge der Umwandlung der offenen Handelsgesellschaft entstanden ist) das gleiche Unternehmen (Prinzip der Kontinuität). Die Schlussfolgerung daraus ist, dass, wenn ein direkter Zusammenhang zwischen der Gesellschaft, die zuerst von X gegründet wurde, und ihrer Gesellschafterin - X besteht, ein Zusammenhang zwischen der Zweckgesellschaft und X besteht.

#### WELCHER AUSWEG STEHT DEM STEUERPFLICHTIGEN ZUR VERFÜGUNG?

Es gibt jedoch Hoffnung für die Steuerpflichtigen. In nächster Zeit wird das Oberste Verwaltungsgericht analoge Sachen prüfen und es ist noch nicht entschieden, dass eine andere Zusammensetzung der Richter einen anderen Standpunkt als die Richter haben wird, die über den beschriebenen Fall entschieden haben. Unabhängig davon ist die Frage zu stellen, ob angesichts des Standpunkts des Fiskus und des Obersten Verwaltungsgerichts der Gesetzgeber nicht die Vorschriften zu steuerlichen Auskünften so neu fassen sollte, dass sie keine Zweifel in ihrer Auslegung hervorrufen und an die gegenwärtigen Marktbedingungen angepasst sind. Damit würde er den Unternehmern die Möglichkeit gewährleisten, Fragen nach den steuerlichen Folgen von komplizierteren Sachverhalten als eindimensionale, einfache Transaktionen zu stellen. Eine solche Frage kann jedoch bei Interpretationen bezüglich der Umsatzsteuer (VAT) keine Antwort finden, da die Partei "Recht und Gerechtigkeit" (poln. PiS) bereits Änderungsentwürfe vorbereitet hat, die vorsehen, die Institution der steuerlichen Auskunft im Bereich des VAT aufzuheben. Es kommt auch die Befürchtung auf, ob sie nicht ganz aus dem polnischen Rechtssystem beseitigt wird, wenn schon geplant ist, sie im Hinblick auf eine so bedeutsame Steuer wie die Umsatzsteuer aufzuheben.

Die polnischen Unternehmer bemühen sich, ihre westlichen Nachbarn einzuholen, die jeweiligen Sektoren der Wirtschaft weiter zu entwickeln und zu stimulieren. Warum kann sie der Staat nicht dabei unterstützen, indem er Institutionen einführt und beibehält, die das Gefühl der Rechtssicherheit stärken? Diese Frage sollte ebenso an die Judikative gerichtet werden, die im Rahmen des Anwendungsprozesses auch die sich verändernden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Bedürfnisse der Unternehmer berücksichtigen sollte.