



ANALIZY & OPINIE

Kręta wykładnia jasnych reguł

W „Rzeczpospolitej” z 11 lipca 2013 r. pojawił się artykuł Tomasza Wickela „Spółka jak królik doświadczalny”. Autor opisał niepokojące, by nie rzec: bulwersujące podejście organów podatkowych do wykładni przepisów ustanawiających zwolnienie podatkowe dla wspólników spółek osobowych na przykładzie spółki komandytowo-akcyjnej.

Podzielał przedstawiony w artykule pogląd o wyższości wykładni językowej nad celowościową. Uważam jednak, że trzeba zwrócić uwagę jeszcze na kilka istotnych aspektów.

W wydawanych interpretacjach prymat wykładni celowościowej organy podatkowe wywodzą z faktu, że w wyniku uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. II FPS 1/11) radykalnie się zmieniły zasady opodatkowania zysków akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. W konsekwencji bezrefleksyjne stosowanie zwolnień do majątku wycofanego z takiej spółki dawałoby możliwość nieopodatkowania dochodów akcjonariusza.

Innymi słowy, zasadniczym argumentem podnoszonym przez organy podatkowe jest in dubio pro fisco. Trywializując, ich rozumowanie

można sprowadzić do takiego twierdzenia: skoro literalne brzmienie przepisu daje możliwość nieopodatkowania dochodu, to należy uznać, że jest ono niewłaściwe. A co za tym idzie, trzeba odejść od wykładni językowej i przepis interpretować tak, aby udało się opodatkować dochód.

Zapędy organów...

Czy coś pozwala obronić takie podejście? W mojej ocenie nie. W naszym porządku prawnym nie ma normy, która ustanawiałaby zasadę „opodatkowania wszelkich dochodów”. Tego rodzaju domniemanie, choć niewątpliwie przydatne z punktu widzenia dyscypliny budżetowej, nie istnieje. Trudno zatem je respektować, zwłaszcza że służy najwyraźniej jako podstawowy argu-



MATERIAŁY PISOWE

JAROSŁAW HAŁOŃ

Nie ma podstaw, by twierdzić, jak to robi fiskus, że przepisy trzeba interpretować tak, by opodatkować wszystko, co się da – pisze doradca podatkowy.

ment, aby ignorować wykładnię językową.

Podczas analizowania uzasadnień interpretacji wydawanych akcjonariuszom spółek komandytowo-akcyjnych nie sposób pominąć stanowiska, jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03).

W orzeczeniu tym znajdujemy kategoryczne tezy potwierdzające, że polski porządek prawny nie przewiduje uniwersalnej normy nakazującej opodatkowanie. Trybunał wskazał bowiem wyraźnie, że „brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania, oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania. (...) Nie ma natomiast żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik wi-

nien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa”.

...gasi Trybunał

Trybunał wypowiedział się również o tym, czy organy podatkowe mogą uzupełniać luki w prawie poprzez swoją wykładnię przepisów. W omawianym przypadku – przez wykładnię celowościową, w której celem jest zawężenie zwolnienia podatkowego. Trybunał uznał mianowicie, że ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki.

Z przywołanych twierdzeń wyłania się jednoznaczne stanowisko Trybunału: nie da się w przepisach prawa znaleźć normy, która pozwalałaby stwierdzić, że podatnik zawsze musi płacić daninę. Wręcz przeciwnie: z przepisów ma wynikać jednoznaczne i bezwarunkowe zobowiązanie do zapłaty podatku, a jeśli jakaś norma prawna wprowadza zwolnienie, to dążenie do osiągnięcia celu fiskalnego nie może uzasadniać alternatywnych metod wykładni, zwłaszcza gdy interpretowane przepisy nie budzą wątpliwości językowych.

Mylą się zatem organy podatkowe, próbując swoje interpretacje uzasadniać w ten sposób, że konieczne jest zapobieganie nieopodatkowaniu pewnych zdarzeń gospodarczych. Nie ma bowiem podstaw prawnych do twierdzenia, że owo nieopodatkowanie jest naganne. Po prostu nie ma domniemanie opodatkowania wszystkiego i wszystkich. A tylko przy takim założeniu istniałyby przesłanki, aby rozważać zastosowanie wykładni celowościowej.

Tym samym spór o wyższości wykładni celowościowej nad literalną należy zakończyć już na samym starcie – skoro nie ma celu, nie ma podstaw, by stosować wykładnię do niego prowadzącą... ■

•CV

Jarosław Hałoń – jest partnerem w Kancelarii Radców Prawnych „Hałoń i Kucharski”, spółka partnerska w Gdańsku