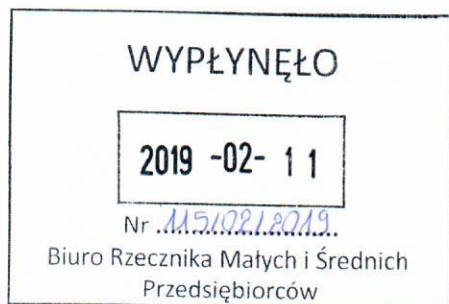




Biuro Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

RMSP-16/2019/WIP.....



Sz.P. Teresa Czerwińska

Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Wniosek o objaśnienia prawne

Szanowno Pani Minister,

Działając na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. 2018.646, dalej „ustawa o Rzeczniku MŚP”), w związku art. 33 ust.1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. 2018.646 z późn. zm., dalej „Prawo przedsiębiorców”) zwracam się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie wyjaśnień przepisów regulujących wykonywanie działalności gospodarczej, dotyczące praktycznego ich stosowania, w poniższym zakresie (dalej „objaśnienia prawne”).

Czy na podstawie przepisów prawa podatkowego, w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2018.800 z późn. zm., dalej „Ordynacja podatkowa”), w szczególności art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, dopuszczalne jest, w świetle zasady zaufania do organu podatkowego wyrażonej w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, zasady pogłębiania zaufania wyrażonej w art. 12 Prawa przedsiębiorców oraz zasady pewności prawa wyrażonej w art. 14 Prawa przedsiębiorców, wszczynanie i prowadzenie, w sytuacji wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej wobec przedsiębiorców (podatników), w zakresie objętym daną interpretacją ogólną, za okres przed datą jej wydania, gdy ten sam bądź inny organ podatkowy akceptował, przed dniem wydania przedmiotowej interpretacji ogólnej Ministra Finansów, praktykę danego podatnika (przedsiębiorcy)?



UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o Rzeczniku MŚP Rzecznik Małych Średnich Przedsiębiorców stoi na straży praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców. Jednocześnie, na gruncie art. 1 ust. 2 ustawy o Rzeczniku MŚP, przez przedsiębiorców rozumie się mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców w rozumieniu Prawa przedsiębiorców.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1-3 Prawa przedsiębiorców przez:

- mikroprzedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
 - b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro.
- małego przedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
 - b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

- i który nie jest mikroprzedsiębiorcą;
- średniego przedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
 - b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro
- i który nie jest mikroprzedsiębiorcą ani małym przedsiębiorcą;

Na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2 ustawy o Rzeczniku MŚP, w zakresie ochrony praw przedsiębiorców, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców jest uprawniony do wystąpienia do właściwych organów z wnioskiem o wydanie objaśnień prawnych, o których mowa w art. 33 Prawa przedsiębiorców, jeśli przepisy będące przedmiotem wniosku budzą wątpliwości w praktyce lub ich stosowanie wywołało rozbieżności w rozstrzygnięciach wydawanych przez właściwy organ administracji publicznej.

Z kolei art. 33 ust. 1 Prawa przedsiębiorców zobowiązuje właściwych ministrów (oraz organy, które na podstawie odrębnych przepisów są upoważnione do opracowywania i przedkładania Radzie Ministrów projektów aktów prawnych), dążących do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa z zakresu działalności gospodarczej, do wydania, na wniosek Rzecznika MŚP, w zakresie swojej właściwości, wyjaśnień przepisów regulujących podejmowanie, wykonywanie lub zakończenie działalności gospodarczej, dotyczące praktycznego ich stosowania (objaśnienia prawne) przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego



przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne). Jednocześnie zgodnie z art. 14a § 1a Ordynacji podatkowej interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego, wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Pozostałe przepisy art. 14a Ordynacji podatkowej w zakresie wydawania i obowiązywania interpretacji ogólnych mają charakter techniczny. Żadne przepisów prawa podatkowego, w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, nie regulują kwestii obowiązywania i stosowania w praktyce wydanych interpretacji ogólnych, w szczególności możliwości kontrolowania podatników przez organy podatkowe oraz organy celno-skarbowe za okres przed wydaniem danej interpretacji ogólnej.

Należy zauważyć, iż brak stosownych, wyraźnych uregulowań prawnych w tym zakresie powoduje możliwość niejednolitego stosowania przepisów prawa z zakresu wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, rodząc jednocześnie problemy w zakresie ich praktycznego stosowania. Brak jest wątpliwości w zakresie stosowania kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej wobec podatników (przedsiębiorców) za okres po dacie wydania interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów. Istotne wątpliwości, związane m.in. z zasadami wyrażonymi w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej oraz w art. 12 i art. 14 Prawa przedsiębiorców, pojawiają w zakresie przeprowadzenia ww. kontroli wobec podatników (przedsiębiorców) za okres przed dniem wydania interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów.

W tym miejscu należy podkreślić, iż powyższe stoi w absolutnej sprzeczności z wypowiedzią, z grudnia 2016 r. na Kongresie 590, ówczesnego Wicepremiera oraz Ministra Rozwoju i Finansów Pana Mateusza Morawieckiego:

„Przedsiębiorca nie będzie traktowany przez państwo jak przeciwnik. Przedsiębiorcy to nie są kombinatorzy, a państwo to nie jest łupieżca i krwio pijca. Tworzymy coś na wzór dekalogu i chciałbym, żeby on wisiał w każdym urzędzie skarbowym.”



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

Jednocześnie, już jako Prezes Rady Ministrów, w marcu 2018 r., Pan Mateusz Morawiecki na spotkaniu z przedsiębiorcami w taki sposób określał cele i intencje nowych ustaw (w tym Ustawy o Rzeczniku MŚP) wchodzących w skład tzw. Konstytucji Biznesu:¹

„(...) Do niedawna mówiliśmy, lubiliśmy tak mówić sobie, że państwo jest do niczego niepotrzebne, urzędnicy to są tacy trochę krwio pijcy, prawda. Odejdźmy od tej narracji, odejdźmy od tej retoryki, ona nie jest właściwa, ona nie jest słuszna.

(...) w zakresie zasad wdrażanych w ramach Konstytucji Biznesu my przyjęliśmy pewne regulacje, które w dużym stopniu mają właśnie za zadanie zmienić podejście urzędnika do przedsiębiorcy.”

Wcześniej, jako Wicepremier oraz Minister Rozwoju i Finansów, Pan Mateusz Morawiecki, w wywiadzie dla Dziennika Gazety Prawnej (z dnia 25 października 2016 r., nr 207 (4354)) stwierdził wprost:

„(...) Chcemy sprawić, by prawo, nie mogło względem przedsiębiorcy działać wstecz w praktyce, a nie tylko w teorii, jak do tej pory; żeby nie było można interpretacji podatkowych zmieniać wstecz, jak to się dzieje dziś np. w przypadku żywności sprzedawanej na wynos. Obowiązywała interpretacja skarbową, że należy się 5 proc. VAT, a w czerwcu się zmieniła, że jednak 8 proc. Teraz każe się przedsiębiorcom płacić wstecz tę różnicę i to z odsetkami. Nasza filozofia jest taka: dobrobytu nie można zadekretować, ale można cywilizować prawo i równać tym samym do standardów zachodnich.”

Pragnę zwrócić uwagę, iż, jak wynika to z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Na podstawie art. 12 Prawa przedsiębiorców organ prowadzi postępowanie w sposób budzący zaufanie przedsiębiorców do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności,

¹ Nagranie wypowiedzi Pana Premiera Mateusza Morawieckiego znajduje się na stronie:

<https://www.tvp.info/36414753/morawiecki-o-konstytucji-biznesu-budujemy-zaufanie-miedzy-administracja-a-biznesem>



bezstronności i równego traktowania. Jednocześnie zgodnie z art. 14 Prawa przedsiębiorców organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępuje od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.

Powyższe wątpliwości dotyczą przede wszystkim sytuacji, w której podatnik (przedsiębiorca) przed dniem wydania danej interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów:

1. uzyskał (w zakresie tożsamym z wydaną następnie interpretacją ogólną Ministra Finansów) interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, z której wynikała praktyka odmienna od wynikającej z wydanej w późniejszym okresie interpretacji ogólnej Ministra Finansów;
2. nie uzyskał co prawda interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (w zakresie tożsamym z wydaną następnie interpretacją ogólną Ministra Finansów), jednakże praktyka przedsiębiorcy (podatnika) do czasu wydania interpretacji ogólnej Ministra Finansów (odmienna od praktyki wynikającej z tej interpretacji ogólnej) była akceptowana i nie była kwestionowana przez organ podatkowy właściwy dla podatnika (przedsiębiorcy). Powyższa akceptacja praktyki podatnika (przedsiębiorcy) przez właściwy organ podatkowy może polegać np. na przeprowadzeniu wobec przedsiębiorcy (podatnika) postępowania podatkowego (np. w zakresie stwierdzenia nadpłaty), czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, które nie zanegowały ówczesnej praktyki podatnika (przedsiębiorcy), odmienna od praktyki wynikającej z wydanej następnie interpretacji ogólnej;

a następnie, już po wydaniu interpretacji ogólnej Ministra Finansów organ podatkowy lub organ celno-skarbowy, właściwy dla danego podatnika (przedsiębiorcy), częstokroć wcześniej akceptujący praktykę stosowania danych przepisów prawa podatkowego przez tego podatnika (przedsiębiorcę), kwestionuje taką praktykę w toku przeprowadzanej kontroli podatkowej.

W ocenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców możliwe są dwa warianty sytuacji opisanej w punkcie 2 powyżej. Pierwsza sytuacja występuje, gdy ten sam organ podatkowy (np. naczelnik urzędu skarbowego) najpierw akceptuje praktykę danego podatnika (przedsiębiorcy), a następnie, w toku kontroli podatkowej, wszczętej po wydaniu interpretacji



ogólnej przez Ministra Finansów, za okres przed datą wydania interpretacji ogólnej, ten sam organ kwestionuje wcześniej akceptowaną praktykę podatnika (przedsiębiorcy).

Inny rodzaj sytuacji opisanej w punkcie 2 powyżej ma miejsce wówczas gdy organ podatkowy (np. naczelnik urzędu skarbowego) akceptuje praktykę danego podatnika (przedsiębiorcy), a następnie, w toku kontroli celno-skarbowej, wszczętej po wydaniu interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów, za okres przed datą wydania interpretacji ogólnej, inny organ (np. naczelnik urzędu celno-skarbowego) kwestionuje wcześniej akceptowaną praktykę podatnika (przedsiębiorcy). W takiej sytuacji, pomimo formalnego rozróżnienia pomiędzy organami (np. naczelnikiem urzędu skarbowego a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego) z perspektywy przedsiębiorcy (podatnika) występuje tożsamość organu.

Należy w tym miejscu również zauważyć, że sytuacje opisane w punkcie 2 powyżej, tj. akceptacji *per facta concludentia* przez organy podatkowe lub organy celno-skarbowe odmiennej praktyki przedsiębiorców (podatników), a następnie kwestionowanie jej, po wydaniu interpretacji ogólnej Ministra Finansów, w toku przeprowadzanej kontroli, stanowią czytelny przykład niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe lub organy celno-skarbowe w praktyce, do którego odnosi się przepis art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, stanowiące przesłanki do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji ogólnej.

Innymi słowy dana interpretacja ogólna wydana przez Ministra Finansów (mająca na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe) może w następstwie, paradoksalnie powodować problemy w zakresie praktycznego i jednolitego stosowania przepisów regulujących wykonywanie działalności gospodarczej, jakimi są bez wątpienia przepisy dotyczące prowadzenia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej wobec podatników (przedsiębiorców), przez organy podatkowe lub celno-skarbowe.

Przedsiębiorcy (podatnicy) powinni korzystać z dobrodziejstw pewności prawa, wymienionej w preambule Prawa przedsiębiorców, zgodnie z którą:



„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,

uchwala się, co następuje: (...)”

Zasada pewności prawa znajduje swój wyraz również w przytaczanym art. 14 Prawa przedsiębiorców, zgodnie z którym organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępuje od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym jak również w orzecznictwie sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Powyżej opisane problemy związane z niejednolitym traktowaniem przez organy podatkowe i organy celno-skarbowe przedsiębiorców (podatników), a także związane z naruszeniem zasady pewności prawa, zasady pogłębiania zaufania oraz zasady zaufania do organów podatkowych znajdują potwierdzenie w indywidualnych, konkretnych sprawach przedsiębiorców zgłaszanych Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców.

Częstokroć niekorzystne dla podatników (przedsiębiorców) sytuacje, opisane w niniejszym wniosku, występują np. w zakresie prawidłowości stosowania (obniżonych) stawek podatku od towarów i usług. Przykładowo, podatnik stosujący pierwotnie wyższą stawkę VAT dla danego towaru lub usługi doszedł do wniosku, iż postępuje nieprawidłowo i właściwą będzie stawka VAT niższa, niż pierwotnie przez tego podatnika stosowana. W związku z powyższym podatnik dokonał odpowiednich korekt deklaracji w podatku od towarów i usług i wystąpił do właściwego sobie naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Organ podatkowy uznał



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

stanowisko podatnika (przedsiębiorcy) za prawidłowe, zgodnie ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz złożonymi korektami deklaracji w podatku od towarów i usług. W ocenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców takie działanie organu podatkowego stanowi per facta concludentia ewidentną akceptację przez dany organ podatkowy praktyki podatnika (przedsiębiorcy) w zakresie stosowania odpowiedniej stawki VAT.

Następnie Minister Finansów wydał interpretację ogólną, która rozstrzygała ostatecznie wątpliwości w zakresie stosowania stawki VAT dla danego towaru/usługi. Zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów właściwą jest wyższa stawka podatku od towarów i usług (tzn. ta stawka VAT, którą podatek będący przedsiębiorcą stosował pierwotnie). Podatnik, którego sprawa stanowi niniejszy przykład, od dnia wydania interpretacji ogólnej Ministra Finansów powrócił do stosowania pierwotnej (stosowanej przed dokonaniem korekt deklaracji VAT i złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty), wyższej stawki podatku od towarów i usług. Podatnik nie dokonał ponownie korekt deklaracji w podatku od towarów i usług, za okres od dnia dokonania korekt deklaracji VAT i złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia wydania interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów.

Jednocześnie, po dacie wydania przedmiotowej interpretacji ogólnej Ministra Finansów, organ skarbowy dokonał kontroli podatnika (przedsiębiorcy) w zakresie rozliczeń podatku VAT za okres pomiędzy dokonaniem korekt deklaracji VAT i złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty do organu podatkowego, a datą wydania przedmiotowej interpretacji ogólnej Ministra Finansów. W toku kontroli organ skarbowy zanegował (wcześniej zaakceptowaną przez organ podatkowy) praktykę podatnika (przedsiębiorcy) w zakresie stosowania niższej stawki VAT w okresie przed wydaniem interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie niniejszego wniosku.

Z poważaniem.
ZASTĘPCA RZECZNIKA
MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW

9

Jacek Ciepiak