

I. DOCHODY PUBLICZNE – ZAGADNIENIA OGÓLNE

ROCZNIKI NAUK PRAWNYCH

Tom VIII – 1998

ZESZYT SPECJALNY

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

Toruń

ADVANCE TAX RULINGS JAKO INSTYTUCJA PRAWA PODATKOWEGO

I

Termin *advance tax rulings* spotykany jest w anglojęzycznej literaturze prawa podatkowego i oznacza formę informowania podatników przez administrację podatkową o urzędowej wykładni przepisów prawa. Brak polskiego odpowiednika tego terminu usprawiedliwia – jak sądzę – posłużenie się, na potrzeby niniejszego opracowania, terminem angielskim. Być może termin „urzędowa informacja” oddawałby treść instytucji będącej przedmiotem tego opracowania.

Jako przyczyny pobudzające rozwój oraz stopniową instytucjonalizację *advance tax rulings* wskazuje się przede wszystkim rosnący stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego, co z kolei jest konsekwencją zarówno rosnącej złożoności stosunków i zjawisk ekonomicznych, jak i obaw przed działaniami podatników, dążących do obchodzenia prawa podatkowego i unikania opodatkowania¹. W takich warunkach bowiem błędna ocena określonego stanu rzeczy – a o nią nietrudno – powodować może bardzo daleko idące, niekiedy wręcz rujnujące skutki podatkowe. Niekorzystna pod tym względem sytuacja podatników pogłębia się zwłaszcza wówczas, gdy wymie-

¹ Por. E. A n d e r s s o n, *General Report for the International Congress on Financial and Fiscal Law*, [w:] *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer*, (Studies on International Fiscal Law, Vol. Lb, International Fiscal Association), Kluwer–Deventer 1965, s. 7.

rzanie podatków przez organy podatkowe zastępowane jest metodą tzw. samo-obliczania podatków, kiedy to ryzyko błędnej interpretacji przepisów przez podatników znacznie wzrasta.

Taki stan rzeczy skłania podatników do szukania kompetentnej i wyczerpującej informacji o obowiązującym prawie podatkowym, a w szczególności o sposobie jego interpretacji przez organy podatkowe. Informacje takie wyjaśniają sytuację podatkowoprawną obywateli oraz jednostek organizacyjnych prowadzących działalność gospodarczą, pozwalając na odpowiednie układanie biegu swoich interesów, przy jednoczesnym unikaniu problemów mogących powstawać na tle rozbieżności przy interpretacji przepisów. Potrzeba, o której wyżej mowa, ujawnia się w szczególności w sytuacjach, gdy w grę wchodzi podatkowoprawną oceną międzynarodowych operacji gospodarczych, przepływu kapitału pomiędzy państwami oraz tworzenia – na terenie danego państwa – spółek z udziałem podmiotów zagranicznych².

Przepływ informacji o stosowanej wykładni prawa podatkowego ma niebagatelne znaczenie także dla państwa, gdyż stan niepewności co do kształtu obowiązującego prawa podatkowego, w kontekście ryzyka, jakie w związku z tym powstaje, prowadzi do utrwalania się wzorca asekuracyjnych zachowań podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, hamując tym samym rozwój gospodarczy i nie pozwalając wykorzystać wszystkich możliwości tkwiących w gospodarce kraju. Ogranicza to także pole potencjalnych konfliktów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi³.

Można sądzić, że określone formy kontaktów i przekazywania informacji na temat stanowiska organów podatkowych w kwestii praktyki stosowania przepisów podatkowych istnieją we wszystkich państwach. Tym niemniej pojęcie *advance tax rulings* odnosi się zazwyczaj do tych tylko form, które znajdują swój wyraz w stosownych uregulowaniach prawnych i nie funkcjonują jedynie jako wyraz przyjętej praktyki działania organów administracji podatkowej.

Advance tax rulings, jako akty indywidualne, kierowane do konkretnego podatnika, odróżnić należy od oficjalnych, urzędowych interpretacji prawa

² Na tę okoliczność jako czynnik rozwoju instytucji *advance tax rulings* w Holandii zwraca uwagę P. Brugman (*Corporation Tax in The Netherlands: The Institution of the Advance Ruling*, „Intertax”, 1988, nr 10, s. 302).

³ Por. B. B r z e z i ń s k i, *Zmiany w układzie stosunków pomiędzy podatnikami a organami jako cel reformy systemu podatkowego (poszukiwanie rozwiązań instytucjonalnych)*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici”. Prawo XXXIV, Toruń 1994, s. 64 nn.

podatkowego, których adresatami są zarówno określone kategorie podatników, jak i organy podatkowe niższego stopnia⁴. Te drugie nazywane są niekiedy *general rulings* bądź *public rulings*.

Inną niż *advance tax rulings* kategorią pojęciową są, znane m.in. w USA, ugody podatkowe (*closing agreements*), likwidujące spory w sprawach podatkowych w drodze porozumienia organu podatkowego z podatnikiem⁵.

Problematyka *advance tax rulings* od dawna znajduje się w sferze zainteresowania Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego, które już dwukrotnie – na kongresach w Londynie⁶ i Paryżu⁷ – uczyniło ją jednym z głównych punktów zainteresowania swoich obrad.

II

Podstawy prawne funkcjonowania *advance tax rulings* są w różnych państwach rozmaite. Niekiedy są one trwałym, zinstytucjonalizowanym składnikiem systemu podatkowego, a regulacja zagadnień materialnoprawnych, jak i związanej z tym procedury znajduje wyczerpujące uregulowanie w ustawodawstwie podatkowym. Sytuacja taka ma miejsce np. w USA⁸, w państwach skandynawskich (Szwecja⁹, Finlandia¹⁰) czy w Portugalii¹¹.

W niektórych państwach *advance tax rulings* nie znajdują oparcia w powszechnie obowiązującym ustawodawstwie podatkowym, ale zasady ich wy-

⁴ Taki charakter mają np. *revenue rulings*, wydawane przez amerykańską Internal Revenue Service; por. M. A b r u t y n, H. J o r d a n, *National Report – United States*, [w:] *The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return*, (Studies on International Fiscal Law, Vol. LXVa, International Fiscal Association), Kluwer–Deventer 1980, s. 241 nn. Dotyczy to także australijskich oraz nowozelandzkich *taxation rulings*; por. G. K a w a t r a, *Advance Income Tax Rulings – Developments across the Globe*, „Intertax”, 1992, nr 8-9, s. 510-511.

⁵ Por. A b r u t y n, J o r d a n, dz. cyt. s. 249.

⁶ Por. *Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer*, (Studies on International Fiscal Law, Vol. Lb, International Fiscal Association), Kluwer–Deventer 1965.

⁷ Por. *The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return*, (Studies on International Fiscal Law, Vol. LXVa, International Fiscal Association), Kluwer–Deventer 1980.

⁸ A b r u t y n, J o r d a n, dz. cyt., s. 248 i nn.

⁹ Por. Ch. Åstrand. *National Report – Sweden*, [w:] *The Dialogue...*, s. 395-396.

¹⁰ Por. A n d e r s s o n, dz. cyt., s. 23-24.

¹¹ Por. F. P a r d a l, *Rapporteur National – Portugal*, [w:] *The Dialogue...*, s. 360.

dawania są dosyć precyzyjnie uregulowane aktami wewnętrznymi administracji podatkowej. Sytuacja taka ma miejsce np. w Kanadzie¹².

Jest też grupa państw, w których nie ma specjalnych uregulowań prawnych dotyczących interesującej nas instytucji. Tak dzieje się np. w Holandii¹³. Jest jednak zjawiskiem powszechnym, że *advance tax rulings* funkcjonują tam nieformalnie i traktowane są jako jeden z wielu sposobów komunikowania się administracji z obywatelami. Podkreślić wszakże trzeba, że istnieje wyraźna tendencja do instytucjonalizacji tego zjawiska – tam zwłaszcza, gdzie *advance tax rulings* były dotychczas respektowane przez wydające je organy podatkowe pomimo nieistnienia prawnego obowiązku w tym zakresie.

Poszczególne systemy podatkowe, w których funkcjonują *advance tax rulings*, różnią się od siebie dosyć wyraźnie zakresem problemów, jakich mogą dotyczyć. Pierwsza, istotna różnica polega na tym, że w niektórych państwach możliwość występowania o wydanie *rulings* ograniczona jest jedynie do kwestii dotyczących wybranych podatków, zwłaszcza bezpośrednich¹⁴. Dodać jednak trzeba, że współcześnie istnieje tendencja do obejmowania zakresem *rulings* wszystkich podatków, bez względu na ich rodzaj.

Dalsze różnice dotyczą kwestii realności problemu, jaki może być wyjaśniony w drodze *advance tax rulings*. W wielu państwach wyklucza się możliwość występowania przez podatników z pytaniami dotyczącymi sytuacji hipotetycznych, nie znajdujących odzwierciedlenia w sytuacji faktycznej, w jakiej znajduje się podatnik. Jest to zrozumiałe z punktu widzenia potrzeby zapobiegania nadmiernemu absorbowaniu organów podatkowych sprawami mało istotnymi z praktycznego punktu widzenia; nie powinno jednak prowadzić do ograniczenia możliwości podejmowania przez podatników złożonych i niekonwencjonalnych operacji gospodarczych, których projektowanie w szczególnie sposób łączy się z oceną potencjalnych skutków podatkowych takich operacji.

Odmowa wydania *advance tax rulings* może też mieć miejsce wówczas, gdy chodzi o operacje gospodarcze bądź inne zdarzenia, które miały miejsce w przeszłości, a więc gdy sytuacja podatkowoprawna osoby występującej o informację została już zdeterminowana przez zaszłości, które miały miejsce. To samo dotyczy sytuacji, gdy podatnik występuje o wydanie *advance tax*

¹² Por. *Information Circular on Advance Income Tax Rulings* wyd. przez Department of National Revenue Canada.

¹³ Por. B r u g m a n, dz. cyt., s. 303.

¹⁴ Por. G. D e l o r m e, *General Report*, [w:] *The Dialogue...*, s. 51.

rulings w odniesieniu do operacji gospodarczych mających charakter powtarzalny, o ukształtowanej już i znanej podatnikowi praktyce w zakresie ich opodatkowania.

Niekiedy spotyka się rozwiązania kompromisowe; np. USA nie wydaje się w zasadzie *rulings* dotyczących zjawisk z przeszłości, ale nie dotyczy to podatku dochodowego – do chwili gdy nie upłynie termin złożenia zeznania podatkowego. Wyjaśnia się w ten sposób problemy mające znaczenie dla poprawnego wypełnienia formularza zeznania podatkowego¹⁵.

Dosyć powszechna jest zasada odmowy wydawania *advance tax rulings* w sytuacjach, gdy problem podatnika polega na poszukiwaniu sposobu postępowania prowadzącego do najmniejszego opodatkowania albo gdy poszukuje on nadających się do wykorzystania luk w prawie, sygnalizuje zamiary bądź nawet uchylanie się od opodatkowania¹⁶.

Względy celowościowe skłaniają też do odmowy wydawania *rulings* w takich np. sytuacjach, gdy pytanie podatnika dotyczy kwestii faktycznej, a nie prawnej, albo gdy istota problemu stawianego przez podatnika jest przedmiotem toczącego się w innej sprawie postępowania sądowego.

III

Procedury udzielania *advance tax rulings* są w poszczególnych państwach dosyć istotnie zróżnicowane. Zależą one nie tylko od stopnia instytucjonalizacji *rulings*, ale także od tego, kto jest uprawniony do ich wydawania.

Wachlarz możliwości jest pod tym względem szeroki; najczęściej będą to – tak jak np. w USA, Kanadzie czy Australii¹⁷ – organy podatkowe bądź departamenty ministerstwa finansów. Inaczej jest natomiast w Holandii, gdzie *rulings* mogą być wydawane przez poszczególnych inspektorów podatkowych¹⁸. W tym wypadku decentralizacja w zakresie wydawania *rulings* wymaga jednak stosowania mechanizmów ujednolicających wykładnię prawa¹⁹. Inne jeszcze rozwiązanie stosowane jest w Szwecji. Funkcjonuje

¹⁵ A b r u t y n, J o r d a n, dz. cyt., s. 248.

¹⁶ Por. G. K a w a t r a, dz. cyt., s. 509-510.

¹⁷ Por. tamże, s. 508 nn.

¹⁸ Por. B r u g m a n, dz. cyt., s. 303.

¹⁹ W Holandii wyraża się to m.in. w prowadzeniu rejestru *advance tax rulings* oraz organizowaniu cyklicznych spotkań inspektorów podatkowych z przedstawicielami ministerstwa finansów dla rozstrzygnięcia najistotniejszych kwestii będących przedmiotem pytań ze strony

tam wydający *advance tax rulings*, niezależny od administracji podatkowej Narodowy Trybunał Podatkowy, złożony z reprezentantów tejże administracji oraz reprezentantów największych grup podatników²⁰. Podobny charakter i strukturę personalną ma fiński Centralny Trybunał Podatkowy²¹.

Najprostszy schemat postępowania to składanie przez podatników na piśmie opisu problemu podatkowego oraz pisemna odpowiedź organu podatkowego bądź innego podmiotu uprawnionego do udzielenia *advance tax rulings*. Niekiedy procedura jest bardziej rozbudowana i zarazem sformalizowana. I tak np. w Holandii przybiera to – w wypadkach bardziej skomplikowanych – formę wymiany pism między podatnikiem a inspektorem podatkowym, mającym na celu sprecyzowanie okoliczności istotnych dla podatkowoprawnej oceny sytuacji. W efekcie *advance tax ruling* ma postać nie dokumentu pochodzącego od inspektora podatkowego, ale pisma pochodzącego od podatnika; jeżeli ocena sytuacji podatkowoprawnej jest, zdaniem inspektora podatkowego, poprawna, to wysyła on kopię tego listu, przez siebie podpisaną, podatnikowi²².

Podobna sytuacja ma miejsce w praktyce kanadyjskiej. Wniosek opracowany przez podatnika powinien wyrażać jego stanowisko w sprawie, wskazywać uzasadnienie prawne tego stanowiska oraz argumentację doktrynalną (literatura, komentarze) na jego poparcie. Podatnik ma tutaj możliwość odbycia jednej sesji bezpośredniej dyskusji z przedstawicielami administracji nad postawionym problemem²³.

Wyraźnie ukształtowana jest procedura wydawania *advance tax rulings* przez szwedzki Narodowy Trybunał Podatkowy (riksskatteverket, RSV). Ocenia on wstępnie ciężar gatunkowy problemu stawianego przez podatnika; w przypadku gdy nie jawi się on jako ważny dla podatnika, odmawia jego rozpatrzenia. Trybunał rozpatruje sprawy w ośmioosobowych zespołach orzekających, w których skład wchodzi pięciu (włącznie z przewodniczącym) przedstawiciele administracji podatkowej oraz trzech reprezentantów sfer gospodarczych. Zarówno zainteresowany podatnik, jak i organy administracji podatkowej mają prawo do wniesienia apelacji do sądu administracyjnego przeciwko treści wydanego przez trybunał *advance tax rulings*²⁴.

podatników. Por. B r u g m a n, dz. cyt., s. 303.

²⁰ Por. Å s t r a n d, dz. cyt., s. 395.

²¹ Por. A n d e r s s o n, dz. cyt., s. 19.

²² Por. B r u g m a n, dz. cyt., s. 303.

²³ Por. K a w a t r a, dz. cyt., s. 513.

²⁴ Por. Å s t r a n d, dz. cyt., s. 395.

Dla niektórych systemów podatkowych charakterystyczne są specjalne opłaty pobierane od podatników wnoszących o wydanie *advance tax ruling*. Dotyczy to zwłaszcza państw skandynawskich. Przesłanką pobierania takich opłat jest zazwyczaj chęć pokrycia kosztów związanych wydaniem *ruling*; dostrzega się też potrzebę zapobiegania nadmiernemu wpływowi spraw, zwłaszcza dotyczących kwestii o małym ciężarze gatunkowym.

IV

Sprawą niezwykle istotną z praktycznego punktu widzenia jest kwestia związania organów administracji podatkowej udzieloną w treści *advance tax ruling* informacją o wykładni przepisów prawa. Rozwiązania spotykane w poszczególnych państwach dalekie są od jednolitości.

Trzeba więc na wstępie wskazać takie systemy podatkowe, w których *rulings* mają wyłącznie charakter informacyjny i wyrażają jedynie aktualne poglądy administracji podatkowej, nie przekreślając możliwości zastosowania innej interpretacji przepisów w trakcie wymiaru podatku. Tak jest m.in. w Australii oraz Nowej Zelandii²⁵. Jednakże w większości państw administracja podatkowa jest informacjami zawartymi w *rulings* związana – czy to przez przepisy prawa, czy to przez ukształtowaną, własną praktykę w tym względzie²⁶. Zakres związania może być różny – w zależności od tego, czy rozpatrujemy zagadnienie wiązania w czasie, czy też wiązania w analogicznych sprawach, ale w odniesieniu do innych podatników.

Na ogół przyjęte jest, że administracja podatkowa respektuje treść *advance tax ruling* w sytuacji, gdy stan faktyczny sprawy odpowiada temu, jaki przedstawił podatnik składając wniosek o wydanie urzędowej informacji. Niekiedy *rulings* zawierają obietnicę niezmienności zajętego stanowiska przez pewien czas w przyszłości. Zmiana stanu prawnego dezaktualizuje *advance tax ruling*. Zróżnicowane jest natomiast podejście administracji podatkowej do sytuacji, gdy w sprawach, w których wydana była uprzednio *advance tax ruling*, zapada mniej korzystne dla podatnika orzeczenie sądowe (administracja wycofuje się niekiedy z zajętego wcześniej w *advance tax ruling* stanowiska).

²⁵ Por. K a w a t r a, dz. cyt., s. 511.

²⁶ Prawo zobowiązujące administrację podatkową do respektowania urzędowo udzielonych informacji wprowadziła niedawno Belgia; por. tamże, s. 512.

Administracja podatkowa może też zmienić swoje poglądy na kwestię wykładni określonych przepisów prawa; na ogół przyjmuje się wówczas – tak jak to ma miejsce w Kanadzie – że zmiana ta nie wywiera dla podatnika skutków wstecz, ale działa od momentu jej notyfikacji podatnikowi, któremu wcześniej wydano *advance tax ruling* o innej treści²⁷.

Istotną cechą *advance rulings* jest to, że adresowane są do konkretnego podatnika i że jeżeli wiążą administrację, to tylko w konkretnej sprawie. Jednakże w praktyce *rulings* nabierają charakteru *quasi-precedensów*: osoby trzecie mogą z zasady skutecznie powoływać się na *rulings* adresowane do innych podatników także w swoich sprawach. Dotyczy to zwłaszcza tych systemów podatkowych, w których akty te wydane są przez niezależne od administracji podatkowej trybunały podatkowe, o dużej fachowości i uznanym autorytecie, publikujące na dodatek swoje orzeczenia w stosownych wydawnictwach²⁸.

V

Instytucja *advance tax rulings* spełnia ważną i pożyteczną rolę w tych systemach podatkowych, w których funkcjonuje ona w określonych formach i procedurach. Z tych względów należy postulować wprowadzenie jej także do polskiego systemu podatkowego. Okazją ku temu są prace nad ordynacją podatkową. Ordynacja taka, będąca zespołem przepisów ogólnych prawa podatkowego, powinna określić prawne ramy oraz procedurę składania przez podatników wniosków o dokonanie urzędowej wykładni prawa; powinna też wskazać organy (instytucje) upoważnione do działania w tym zakresie. Istnienie instytucji *advance tax rulings* jest bowiem współcześnie wskaźnikiem określonego poziomu kultury podatkowej w państwie oraz wyrazem ochrony praw obywateli.

Standardy, jakim powinna odpowiadać instytucja *advance tax rulings*, zostały określone już na londyńskim kongresie Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w 1965 r. Przedstawiają się one następująco:

1. Podatnik powinien mieć możliwość otrzymania w stosownym czasie i za niezbyt wysoką opłatą urzędowej informacji na temat podatkowych konsekwencji planowanych w dobrej wierze transakcji, zwłaszcza gdy mają one poważne znaczenie finansowe.

²⁷ Por. tamże, s. 509.

²⁸ Por. A n d e r s s o n, dz. cyt., s. 23.

2. Urzędowe informacje powinny być udzielane przez organy o odpowiednim autorytecie i będące w stanie dokonać obiektywnej oceny problemu prawnego.

3. Możliwość uzyskania urzędowej informacji dotyczyć powinna wszystkich, a nie tylko niektórych podatków; nie powinny też one ograniczać się do niektórych jedynie rodzajów problemów z zakresu interpretacji prawa podatkowego.

4. Organy podatkowe powinny być wiązane *de iure* bądź *de facto* informacjami udzielonymi wcześniej działającemu w dobrej wierze podatnikowi.

5. Pożądane jest przyznanie podatnikom prawa do apelacji od niekorzystnych z ich punktu widzenia urzędowych informacji o stanowisku organów podatkowych.

6. Jeżeli udzielenie urzędowej informacji połączone jest z zapewnieniem respektowania przez administrację podatkową zawartych w niej zasad w ciągu pewnego czasu, pojawienie się w tym czasie mniej korzystnego dla podatnika orzecznictwa sądów nie powinno zwalniać administracji od obowiązku respektowania danego podatnikowi zapewnienia²⁹.

ADVANCE TAX RULINGS AS AN INSTITUTION OF TAX LAW

S u m m a r y

The paper presents an institution, non-existent in the Polish tax system, which is called *advance tax rulings* in English literature. The reason why this institution has developed and has been institutionalized is mainly the fact that the rules of tax law have grown complicated. A false assessment of the legal status may cause far-reaching effects, which are unfavourable for the taxpayer. The author depicts various ways of legal approach to the institution in question, ranging from a far-reaching institutionalization to the practice of legal organs based only on custom. He also proposes to introduce this institution to the Polish tax system.

Translated by Jan Kłos

²⁹ Por. tamże, s. 26.