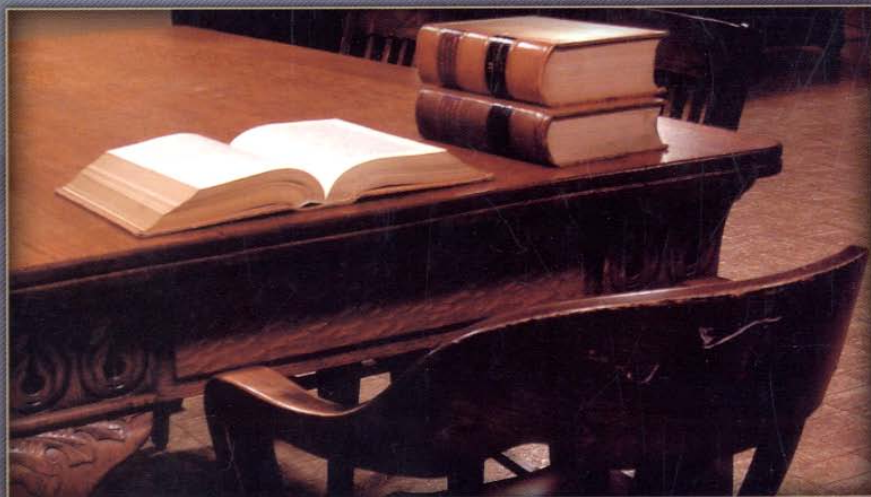


BIAŁOSTOCKIE STUDIA PRAWNICZE

ZESZYT I

URZĘDOWE INTERPRETACJE
PRAWA PODATKOWEGO
W POLSCE I INNYCH KRAJACH
EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ



POD REDAKCJĄ
EUGENIUSZA RUŚKOWSKIEGO

BIAŁOSTOCKIE STUDIA PRAWNICZE
(NUMER SPECJALNY)

URZĘDOWE
INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO
W POLSCE I W INNYCH WYBRANYCH KRAJACH
EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

WYDZIAŁ PRAWA UNIWERSYTETU W BIAŁYMSTOKU
BIAŁYSTOK, WRZESIEŃ 2006

URZĘDOWE
INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO
W POLSCE I W INNYCH WYBRANYCH KRAJACH
EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

pod redakcją naukową

prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego



Temida2

Białystok 2006



F U W 0 3 3 4 6 3 2

© Copyright by Temida 2
Białystok 2006

Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska, Bogdan Wierzbicki

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 83-89620-20-0



343456

0343456/1

Recenzent:
Jan Głuchowski

Opracowanie graficzne i typograficzne:

Jerzy Banasiuk

Projekt okładki:

Bauhaus

Redakcja techniczna:

Jerzy Banasiuk

Korekta:

Zespół

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Druk i oprawa:

Podlaska Spółdzielnia Produkcyjno-Handlowo-Uslugowa

Białystok, ul. 27 Lipca 40/3, tel./fax 675-48-02, <http://www.podlaska.com.pl>

3/303/2012

20
D

WPROWADZENIE

Na całym świecie przepisy prawa podatkowego cechuje hermetyczność i znaczny stopień złożoności (skomplikowania). W wielu krajach ta dziedzina prawa podlega też częstym zmianom. Czynniki te powodują możliwość popełniania przez podatników niezawinionych nawet błędów w rozliczeniach z fiskusem i utrudniają im podejmowanie optymalnych, racjonalnych decyzji finansowych odnośnie przyszłych działań, uwzględniających zasady opodatkowania. Zresztą, same organy podatkowe „gubią się” często przy stosowaniu prawa podatkowego, różnie stosując te same przepisy lub zmieniając sposób ich stosowania, co naraża często podatników na różnorodne negatywne konsekwencje, z koniecznością likwidacji działalności gospodarczej włącznie.

Dlatego na świecie powszechnie występuje instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego. Z reguły mają one dwojaki charakter: interpretacji ogólnych, dotyczących wykładni przepisów prawa podatkowego (przeważnie dokonywanych przez ministra finansów) oraz interpretacji indywidualnych, dotyczących skutków podatkowych przepisów prawa w konkretnych sytuacjach, dotyczących konkretnych podatników. Z zasady ten ostatni rodzaj interpretacji urzędowych dokonywany jest przez organy podatkowe różnych szczebli. W poszczególnych państwach, a nawet w różnym czasie w tych samych krajach, zróżnicowany jest charakter, zakres i skutki urzędowych interpretacji prawa podatkowego. Mają one zresztą swoją długą już historię i szeroki zakres stosowania w USA i Europie Zachodniej. Istnieje też znacząca literatura porównawcza w tym przedmiocie (zob. np. książkę Carlo Romano, której recenzja znajduje się w niniejszym opracowaniu). Inaczej ma się sprawa z urzędowymi interpretacjami prawa podatkowego w krajach Europy Środkowej i Wschodniej. W tych państwach urzędowe interpretacje są instytucją względnie nową i bardzo różnorodnie regulowaną oraz ocenianą. Można stwierdzić wyprzedzająco, że są one dopiero in statu nascendi. Nie ma na ich temat także opracowań po-

równawczych. Niniejsza praca jest pomyślana jako wypełnienie luki w wiedzy o ważnej dla prawa podatkowego w krajach Europy Środkowej i Wschodniej instytucji oraz jako impuls do podjęcia pogłębionych, porównawczych badań empirycznych w tym zakresie.

Zaprezentowane opracowanie pomyślane jest jako numer specjalny (sygnalny) nowego, wydziałowego czasopisma naukowego „Białostockie Studia Prawnicze”. Mam nadzieję, że jego kształt oraz doświadczenia zdobyte w trakcie prac redakcyjnych pozwolą na wybór ambitnej i zapewniającej wysoki poziom merytoryczny koncepcji tego czasopisma.

Jednocześnie chciałbym z całą mocą podkreślić, że numer ten nie mógłby ujrzeć światła dziennego w obecnym kształcie gdyby nie przychylność i wsparcie Władz Wydziału, zaangażowanie autorów i tłumaczy oraz bezcenna pomoc techniczna i edytorska większości moich wspaniałych kolegów z Katedry. Tą drogą przekazuję wszystkim wymienionym serdeczne podziękowania. Niemal wszystkie osoby zaangażowane w powstanie przedmiotowego opracowania są przy tym aktywnymi członkami Centrum Finansowców Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, Stowarzyszenia przy Wydziale Prawa UwB. Pozytywne przyjęcie tej pracy przez Czytelników byłoby więc jednocześnie ogromną satysfakcją i potwierdzeniem prawidłowości kierunkowych działań tej organizacji.

*prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski
(redaktor naukowy numeru specjalnego)*

Białystok, sierpień 2006

CZĘŚĆ I

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

DYLEMATY INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO DOKONYWANEJ PRZEZ MINISTRA FINANSÓW NA PODSTAWIE ART. 14 ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. nierozwiązane problemy konstrukcji prawnej interpretacji prawa podatkowego. ewolucja problemu

Przepis art. 14 Ordynacji podatkowej był wielokrotnie zmieniany.¹ Początkowo² zakładano, że Minister Finansów dokonuje urzędowej interpretacji prawa podatkowego, uwzględniając orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. W razie stwierdzenia rozbieżności w orzecznictwie Minister Finansów miał zawiadamiać o tym właściwy sąd lub organ mogący zastosować środki służące usunięciu rozbieżności. Przepis art. 14 nie stanowił wówczas do kogo są adresowane interpretacje prawa podatkowego i czy są one wiążące dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Przewidywał natomiast, że zastosowanie się podatnika do urzędowej interpretacji prawa podatkowego nie może mu szkodzić. Już wtedy przepis art. 14 był krytykowany.³

- 1 Patrz Dz.U. z 2001 r. Nr 39, poz. 459 (zmiana dotyczyła art. 14 § 5), Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 (zmiana dotyczyła § 1–3), Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1808 (zmiana dotyczyła § 1–3 i była konsekwencją wyroku TK z 11 maja 2004 r.), Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 (zmiana dotyczyła § 2 i skreślenia § 4).
- 2 W pierwotnej wersji przepis art. 14 Ordynacji podatkowej obowiązywał do czasu wejścia w życie jej nowelizacji z dnia 12 września 2002 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387).
- 3 Por. C. Kosikowski: *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, PiP 1998, nr 2, s.10; A. Gomułowicz: *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej*, cz.1, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4, s.101–102; T. Dębowska–Romanowska: *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998, nr 7, s. 28–29; R. Kubacki: *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – pozorne korzyści*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 8, s. 27 i n.; J. Brolik: *Kontrowersyjne kompe-*

W drugiej wersji art. 14 Ordynacji podatkowej⁴ zrezygnowano z obowiązku Ministra Finansów do zawiadamiania właściwego sądu lub organu mogącego zastosować środki służące usunięciu rozbieżności w orzecznictwie podatkowym. Jednocześnie dodano, że interpretacje Ministra Finansów są kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej i są dla nich wiążące.⁵ Ten przepis został w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03, Dz.U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1281) uznany za niezgodny z Konstytucją. W ten sposób doszło do opracowania i uchwalenia kolejnej wersji art. 14 Ordynacji podatkowej (patrz Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1808) i dodania art. 14a–14c.⁶

W obecnym stanie prawnym przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej obowiązuje od 1 stycznia 2005 r. (patrz Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1808). Dodano w nim, że przy dokonywaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego Minister Finansów uwzględnia też orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jednocześnie w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. zmieniono brzmienie przepisu art. 14 § 2 (patrz Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199). Przepis ten wyjaśnia, czym są interpretacje Ministra Finansów i do kogo są adresowane oraz gdzie są ogłaszane (w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, nie zaś w Biuletynie Skarbowym). W brzmieniu tym znikł zwrot wskazujący na wiążący charakter interpretacji dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Inne brzmienie otrzymał też przepis art. 14 § 3 określający konsekwencje zastosowania się podatnika, płatnika i inkasenta (dawniej tylko podatnika) do interpretacji Ministra Finansów, o czym będzie mowa niżej. Dodano także art. 14d i 14e.⁷

tencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego. „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 7, s. 4 i n.; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla: *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 64 i n.; R. Gwiazdowski: *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2002 nr 7, s. 5 i n.

4 Obowiązującej na podstawie noweli z dnia 12 września 2002 r. do 31 sierpnia 2005 r.

5 Patrz szerzej C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla: *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 73 i n.

6 Patrz C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla: *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 72 i n.

7 Patrz B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Wrocław 2005, s. 123 i n.

Mimo zmiany brzmienia przepisu art. 14 oraz dodania art. 14a–14e Ordynacji podatkowej instytucja interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów wciąż budzi liczne wątpliwości.⁸ Dotyczą one przede wszystkim tego, czy przepis art. 14 Ordynacji podatkowej:

- 1) jest zgodny z Konstytucją RP,
- 2) jeśli jest nawet zgodny z Konstytucją RP, to czy jest potrzebny,
- 3) a jeśli nie jest potrzebny, to jakie są lub mogą być skutki utrzymywania go w systemie prawa.

2. Problem konstytucyjności art. 14 Ordynacji podatkowej

Obowiązujący przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej nakłada na Ministra Finansów obowiązek zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Przyjmuje się, że jednym ze sposobów osiągnięcia tego celu jest dokonywanie przez Ministra Finansów interpretacji prawa podatkowego. Za interpretację uznaje się wszelkie wyjaśnienia treści obowiązującego prawa podatkowego, dotyczące problemów prawa podatkowego. Przy dokonywaniu interpretacji Minister Finansów ma uwzględniać orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego, a także Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Interpretacje podlegają zamieszczeniu w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Są one kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Przedmiotem interpretacji dokonywanej przez Ministra Finansów są przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, a więc zarówno przepisy ustaw podatkowych, jak i przepisy wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych. Chodzi jednak nie o wszelkie przepisy prawa podatkowego, lecz tylko te, które doty-

8 Patrz szerzej R. Zelwiański: *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, PIP 2005, z. 4, s. 50 i n.; P. Krzykowski: *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a system źródeł prawa*, „Kwartalnik Prawa podatkowego” 2005, nr 3–4.

czą problemów prawa podatkowego (art. 14 § 2 zdanie pierwsze). Wybór przepisów podlegających interpretacji ze strony Ministra Finansów należy w zasadzie do niego samego. To on musi umieć dostrzec problemy prawa podatkowego, chociaż mogą być one również sygnalizowane przez inne podmioty (np. przez naukę, media, organy podatkowe, organy kontroli skarbowej, partnerów społecznych i ich organizacje), bądź też być przedmiotem wniosku w sprawie wydania interpretacji (patrz niżej). „Problemy prawa podatkowego”, o których mowa w art. 14 § 2 porównuje się czasami do instytucji „zagadnienia prawnego” określonego w przepisach ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. Nr 240, poz. 2052 z póź. zm.). Dlatego też niekiedy przyjmuje się, że interpretacje dotyczące problemów prawa podatkowego dotyczą szerszego zakresu, niż tylko dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego w sytuacji zaobserwowania rozbieżności co do ich rozumienia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.⁹

Jeżeli przyjrzeć się sposobowi, w jaki Ordynacja podatkowa zamierza zapewnić jednolitość w stosowaniu prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, to nie ulega najmniejszej nawet wątpliwości, że wybrano rozwiązanie, które musi oznaczać dokonanie przez Ministra Finansów wykładni prawa wiążącej podległe mu organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Taki jest przecież cel ogłaszania interpretacji Ministra Finansów w jego Dzienniku Urzędowym. Nie chodzi zatem o wydanie interpretacji w danej i konkretnej (indywidualnej) sprawie podatkowej, ponieważ takich interpretacji Minister Finansów nie dokonuje, z wyjątkiem sytuacji określonych obecnie w art. 14e. Interpretacje Ministra Finansów dotyczą więc problemów, które pojawiają się w sprawach podatkowych lub które mogą się w nich pojawić w przyszłości.

W związku z definicją interpretacji prawa podatkowego, zawartą w art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej, nie może być wątpliwości, co do tego, że definicja ta jest tożsama z pojęciem wykładni prawa. To zaś

oznacza, że konstytucyjna zasada podziału władz (art. 10 ust. 2) jest w tym wypadku naruszona, ponieważ do wykładni prawa podatkowego ustawa zwykła uprawnia podmiot należący do systemu organów administracji rządowej. Zadaniem tych organów jest tymczasem wykonywanie prawa. Nie każdy, na kim spoczywa obowiązek wykonywania prawa, jest *ipso iure* uprawniony do dokonywania interpretacji wiążącej inne organy.

Występują również inne zastrzeżenia, co do konstytucyjności art. 14 Ordynacji podatkowej. Po pierwsze, zwróćmy uwagę na to, że przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej upoważnia Ministra Finansów do dokonywania interpretacji prawa podatkowego niezależnie od źródła prawa podatkowego. Te zaś są liczne, poczynając od Konstytucji RP, poprzez ustawy zwykłe i rozporządzenia, aż po akty prawa międzynarodowego (np. umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) i akty prawa wspólnotowego. Nie byłoby w tym nic nadzwyczajnego, gdyby nie fakt, że żaden inny minister, ani Rada Ministrów oraz Prezydent RP, a także Sejm i Senat, nie mają uprawnienia do dokonywania interpretacji obowiązującego prawa.

Przypomnijmy też, że Trybunał Konstytucyjny dokonuje wykładni prawa tylko w związku z orzekaniem w sprawach, w których jest właściwy (art. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) i moc prawna tej wykładni jest ograniczona do spraw będących przedmiotem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Nie inaczej jest z wykładnią prawa dokonywaną przez Sąd Najwyższy w formie podejmowania uchwał rozstrzygających zagadnienie prawne (art. 1 ust. 1 pkt 1b i art. 60–62 ustawy o Sądzie Najwyższym), a także z wykładnią dokonywaną przez NSA (na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i 3 oraz art. 264–269 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270).

Po drugie, niesposób pominąć faktu, iż na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej Minister Finansów dokonuje interpretacji prawa podatkowego z urzędu i w zakresie, jaki sam uzna za wymagający wykładni. Jedynym ograniczeniem jest to, że wyjaśnienia treści obowiązującego prawa podatkowego mają wiązać się z problemami

⁹ Z. Ofiarski: *Kilka uwag o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego dokonywanych przez Ministra Finansów (w:) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fi-skalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 14.

prawa podatkowego. W art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej nie wspomina się już o tym, o jakie problemy prawa podatkowego chodzi i dla kogo są one problemami oraz na jakiej podstawie ich wyboru dokonuje Minister Finansów. Nie jest to więc tak, jak w przypadku wykładni prawa dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny, Sąd Najwyższy i NSA, gdzie interpretacja prawa polega na ustaleniu znaczenia danego przepisu prawnego dla rozstrzygnięcia sporu toczącego się w sprawie lub zagadnienia prawnego, którego wyjaśnienia udziela się na wniosek złożony przez uprawniony podmiot.

Druga możliwość, to dokonanie przez Ministra Finansów interpretacji przepisów prawa podatkowego na wniosek. Wystąpieniu takiej możliwości przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej nie przeczy, chociaż też nie stanowi o niej wprost. Można zatem przyjąć, że z wnioskiem o dokonanie interpretacji mogą wystąpić przede wszystkim organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Nie sądzę również, aby uprawnienia tego można byłoby odmówić także innym podmiotom, zwłaszcza zaś tym, którzy pełnią rolę organów podatkowych, a nie są nimi z punktu widzenia rozwiązania przyjętego w art. 13 Ordynacji podatkowej. W związku z przepisami art. 14a–14c Ordynacji podatkowej nie można natomiast obecnie przyjąć, że każdy, kto ma interes prawny lub faktyczny, może wystąpić z wnioskiem do Ministra Finansów o dokonanie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z prawnego punktu widzenia wniosek zgłoszony Ministrowi Finansów w przedmiocie dokonania interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest podaniem w rozumieniu art. 168 Ordynacji podatkowej, lecz stanowi jedynie formę sygnalizacji wątpliwości wokół wybranych przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że załatwienie wniosku pozostaje do swobodnego uznania Ministra Finansów i nie nakłada na ten organ żadnych związanych z tym obowiązków.

Po trzecie, zwróćmy uwagę także na cel i kryteria interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów. Celem jest nie tyle wyjaśnienie istoty i rozumienia danego przepisu obowiązującego prawa podatkowego, co ustalenie jego treści przez Ministra Finansów po to, aby organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w takim

i tylko w takim znaczeniu stosowały interpretowany przez Ministra Finansów przepis prawny.

Do czasu zmiany art. 14 § 2 niezastosowanie się przez organ podatkowy do urzędowej wykładni prawa dokonanej przez Ministra Finansów i podanej do publicznej wiadomości uznawano za rażące naruszenie przez organ podatkowy zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie obywateli do prawa (wyrok NSA z dnia 12 marca 2003 r. S.A./Bd 658/2003, POP 2003, nr 5, poz. 129), mimo że pisma Ministerstwa Finansów nie traktowano jako źródła prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1998 r. I S.A./Ka 563/97). Dlatego też organy podatkowe, w tym samorządowe organy podatkowe, postępowały zgodnie z interpretacjami Ministra Finansów.¹⁰

Obecnie interpretacje prawa podatkowego dokonane przez Ministra Finansów nie są formalnie uznane za wiążące dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. W wyniku wydania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. usunięto z art. 14 § 2 zwrot o wiążącym dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej charakterze interpretacji Ministra Finansów. Wobec tego obowiązek stosowania przez nich w sposób jednolity prawa podatkowego nie może być traktowany w kategoriach obowiązku prawnego, lecz co najwyżej pewnego postulatu. Obecnie bowiem interpretacje Ministra Finansów „są kierowane” do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Jest jednak wątpliwym, czy zgłaszanie nawet takiego postulatu jest właściwe. Organ podatkowy i organ kontroli skarbowej mają przede wszystkim obowiązek działania na podstawie prawa i zgodnie z nim. Przepisy Ordynacji podatkowej wskazują szczegółowo na zasady postępowania organów podatkowych (patrz art. 120–128). To one są więc dla nich wiążące.

Po czwarte, przepis art. 14 § 1 pkt 2 nie wskazuje na formę prawną dokonanej przez Ministra Finansów interpretacji przepisów prawa podatkowego. Rację ma T. Dębowska–Romanowska twierdząc, że „wobec wąsko ujętego w Konstytucji RP systemu źródeł prawa, for-

10 Patrz J. Glumińska–Pawlic: „Urzędowe” interpretacje prawa podatkowego a orzecznictwo samorządowych organów podatkowych (w:) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 477 i n.

ma w jakiej Minister Finansów dokonuje urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie może być uznana ani za źródło prawa, ani za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli i innych podmiotów prawa. Jeśli zaś chodzi o sądy administracyjne, to interpretacje te mogą mieć znaczenie (oczywiście nie w znaczeniu podstawy prawnej lub faktycznej decyzji) przy badaniu legalności zaskarżonej decyzji podatkowej (lub faktycznej czynności władczej organu) tylko o tyle, o ile zastosowanie się do nich – przez organy podatkowe, podatników, płatników i inkasentów – doprowadziło do naruszenia Konstytucji lub ustaw, z uwzględnieniem jednak przesłanek proceduralno-ustrojowych badania sądowego”.¹¹

Wykładnia dokonana przez Ministra Finansów nie ma też formy decyzji ani postanowienia¹² w rozumieniu przepisów o.p. lub przepisów k.p.a.; nie można jej więc wzruszyć w tym trybie przepisów. Jeśli więc weźmiemy pod uwagę postanowienie NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r. (sygn. akt S.A./Ka 17/96), którego teza brzmi: „*Pismo Ministerstwa Finansów nie stanowi źródła prawa podatkowego i to niezależnie, czy zawiera interpretację korzystną, czy nie dla podatnika*”, to mamy nie tylko potwierdzenie dla stawianych tez, lecz także zapowiedź reakcji sądu administracyjnego na zastosowanie się do urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, której nie podziela sąd administracyjny. Zdaniem NSA „*Wytyczne Ministra Finansów nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji*” (wyrok NSA I S.A./Łd 742/97 oraz SA/Ka 2906/94 i S.A./Rz 588/95, a także Sa/Pa 226/89).

Biorąc pod uwagę całokształt podniesionych wyżej okoliczności można uznać, że przepis art. 14 jest niezgodny z przepisem art. 7 Konstytucji RP, według którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W myśl przepisów rozdziału III Konstytucji RP prawem nie jest urzędowa wykładnia prawa, lecz źródła prawa wymienione w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej są organami władzy publicznej, o których mowa w art. 7 Konstytucji RP. Organy te mają obowiązek działania na pod-

stawie prawa i w jego granicach, nie zaś na podstawie wykładni prawa przyjętej przez Ministra Finansów.

Przepis art. 14 Ordynacji podatkowej ogranicza samodzielność organów w orzekaniu, natomiast podatnika pozbawia de facto dwuinstancyjności postępowania,¹³ skoro organy podatkowe obydwu instancji muszą działać jednolicie według wzorca ustalonego przez ich przełożonego, czyli Ministra Finansów. Tymczasem organy podatkowe mają ustawowo określone kompetencje i nie powinny być zmuszane do wydawania decyzji podatkowych na podstawie i w sposób ukierunkowany wykładnią Ministra Finansów.¹⁴

3. Czy przepis art. 14 Ordynacji podatkowej jest potrzebny?

W art. 14 § 1 pkt 2 o.p. sformułowano dwa obowiązki. Jeden z nich odnosi się do Ministra Finansów, który ma dążyć do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Drugi natomiast obowiązek dotyczy wymienionych organów, które mają w sposób jednolity stosować prawo podatkowe.

Sformułowanie użyte w art. 14 § 1 pkt 2 („*Minister Finansów (...) dąży do zapewnienia*”) wskazuje na to, że dokonywanie przez Ministra Finansów interpretacji przepisów prawa podatkowego powinno polegać na podjęciu działań, które zmierzają jedynie do zapewnienia jednolitości w stosowaniu prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, ale o niej nie przesądzają.

Jednolitość orzecznictwa administracyjnego lub sądowego jest pewnym stanem idealnym, który może poświadczać jednakowe rozu-

13 Por. B. Adamiak: *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, PiP 1998, nr 12, s. 53.

14 Dotychczas praktyka ukierunkowania orzecznictwa organów podatkowych wykładnią Ministerstwa Finansów jest nagminna. Co gorsze, organy podatkowe w obawie przed odpowiedzialnością służbową i utratą pewnych korzyści materialnych (premie, nagrody, awanse) wydają decyzje podatkowe oparte na wykładni ministerialnej, mrugając jednocześnie znacząco do podatnika, że zaskarżenie takich decyzji do NSA ma pełne szanse powodzenia. Zwalczając zatem przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej chodzi zarówno o zwiększenie samodzielności organów podatkowych, jak i o uwolnienie ich od dwuznacznej moralnie sytuacji.

11 T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, s. 28–29.

12 R. Kubacki, *op. cit.*, s. 28.

mienie tego samego tekstu przepisu prawa przez różne podmioty dokonujące jego interpretacji i stosowania. Gorzej, jeśli jednolite stosowanie tego przepisu stanowi jedynie o przestrzeganiu nakazu jego interpretacji według ustalonego ogólnie wzorca. Jeszcze gorzej jest zaś wtedy, gdy wzorzec ten ustala się abstrahując w gruncie rzeczy od przepisu prawa, a biorąc pod uwagę inne okoliczności (np. interesy fiskalne, założenia polityki). W takich sytuacjach dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania prawa jest już tylko jego łamaniem.

Na Ministra Finansów nałożony został obowiązek uwzględniania przy dokonywaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Przepis ten jest w pewnym sensie żenujący, skoro Ministrowi Finansów trzeba nie tyle przypominać, co nakazywać uwzględnianie orzecznictwa sądowego przy dokonywaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego. Trzeba jednak dodać, że respektowanie tego obowiązku nie jest łatwe, ponieważ orzecznictwo sądowe w sprawach podatkowych nie zawsze jest jednolite, w czym zresztą tkwi jego uroda. Niejednolitość orzeczeń sądowych w tych samych rodzajowo sprawach podatkowych potwierdza siłę władzy sądowniczej, która tkwi w jej niezawisłości.

Wiele przemawia za tym, że przepis art. 14 Ordynacji podatkowej jest zbędny, skoro obowiązek nałożony na Ministra Finansów w art. 14 § 1 pkt 2 może być realizowany inaczej. Nie ma potrzeby regulowania normatywnego różnego rodzaju zachowań Ministra Finansów, które wynikają z jego zadań w zakresie gromadzenia dochodów publicznych oraz z jego pozycji ustrojowej wobec organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Zdaniem niektórych autorów¹⁵ Minister Finansów może realizować zadanie wymienione w art. 14 ust. 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli:

- 1) jurydycznie poprawnie i z należyтым uzasadnieniem, trafnie oraz przekonywująco reagował będzie, bez zbytecznej zwłoki, na wyłaniające się w praktyce podatkowej problemy praw-

ne, które powodują niejednolitość orzecznictwa organów podatkowych,

- 2) wytykał będzie i wskazywał błędy organów podatkowych,
- 3) przedstawiał będzie propozycje określonej wykładni prawa lub też sposobu wykładni w danej kategorii spraw, udzielając w ten sposób pomocy organom podatkowym i organom kontroli skarbowej wtedy, gdy one będą o nią zabiegały.

Dlatego też postuluję, aby instytucję interpretacji Ministra Finansów wchłonęła konstrukcja nadzoru sprawowanego przez Ministra Finansów w sprawach podatkowych (art. 14 § 1).

Natomiast obowiązek nałożony w art. 14 § 1 pkt 2 i § 2 na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej nie powinien być na nie nałożony. Trudno jest wymagać jednolitego stosowania prawa podatkowego za cenę łamania praworządności. Podatkowe organy odwoławcze nie mogą też stosować prawo jednolicie z organami podatkowymi I instancji, ponieważ rozpoznają odwołania i zażalenia na decyzje i postanowienia organów podatkowych wydanych m. in. z powodu ich niezgodności z prawem. Przyczyną niezgodności może być także wadliwa interpretacja i stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe I instancji i organy kontroli skarbowej.

Jest wreszcie jeszcze jedna okoliczność, która uniemożliwia jednolite stosowanie prawa podatkowego nawet przez organy podatkowe działające w tej samej instancji. Nie prowadzi się oraz nie publikuje się (i nie ma zresztą takiej potrzeby) wykazu decyzji i postanowień organów podatkowych po to, aby były one znane tym organom i aby dzięki temu mogły one postępować jednolicie.

4. Jakie są konsekwencje utrzymywania art. 14 Ordynacji podatkowej w systemie prawnym?

Dopóki przepis art. 14 § 1 pkt 2 i § 2 Ordynacji podatkowej nie zostanie uznany przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją RP, dopóty można będzie jedynie wysuwać taki zarzut z pozycji doktrynalnej. Wydaje się, że można byłoby przyjąć z pomocą Trybu-

¹⁵ J. Brolik, *op. cit.*, s. 6.

nałowi podnosząc argument o tym, że wymienione przepisy nie są potrzebne (patrz wyżej pkt 3) i zwracając uwagę na szkodliwość ich dalszego utrzymywania. Na tę ostatnią składają się nie tylko wcześniej podniesione okoliczności, jak ograniczenie samodzielności organów podatkowych w orzekaniu oraz wypaczenie idei i zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Interpretacja przepisów prawa podatkowego dokonana przez Ministra Finansów może okazać się też szkodliwa dla podatników, płatników i inkasentów, mimo iż przepis art. 14 § 3 pragnie temu zaprzeczyć.

Przepis ten stanowi, że interpretacja przepisów prawa podatkowego dokonana przez Ministra Finansów nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika i inkasenta. Podmioty te mogą zachować się dwojako: 1) zgodnie z interpretacją przepisów dokonaną przez Ministra Finansów lub 2) niezgodnie z tą interpretacją, a więc wbrew niej.

Przepis art. 14 § 3 o.p. chroni podatnika, płatnika i inkasenta jedynie wtedy, gdy zastosowali się oni do interpretacji Ministra Finansów, chociaż czyni to w sposób niedoskonały. Przepis ten nie chroni natomiast wymienione podmioty, gdy ich zachowanie nie było zgodne z interpretacją dokonaną przez Ministra Finansów, ale było zgodne z prawem interpretowanym – inaczej niż to uczynił Minister Finansów – przez organ podatkowy (?) lub przez sąd administracyjny. To jest sytuacja nierównego potraktowania podmiotów, które na interpretację Ministra Finansów nie oczekiwały.

Powstaje zatem wątpliwość, czy ochrona udzielana podatnikowi, płatnikowi i inkasentowi, wyrażona w art. 14 § 3 jest potrzebna. W naszym przekonaniu nie ma ona żadnego znaczenia, jeśli podatnik nie stosuje się do interpretacji Ministra Finansów. Natomiast, jeśli podatnik zachowa się zgodnie z interpretacją Ministra Finansów, to można oczekiwać, że organy podatkowe działając będą również w zgodności z nią interpretacją Ministra Finansów i wówczas decyzje te nie staną się przedmiotem odwołania oraz skargi do sądu administracyjnego. Ochrona jest jednak konieczna wtedy, gdy podatnik stosuje się do interpretacji Ministra Finansów, a w postępowaniu podatkowym organy podatkowe uznają to zachowanie za nieprawidłowe i podejmą decyzje wbrew interpretacji dokonanej przez Ministra Finansów. Wów-

czas zakres ochrony podatnika, płatnika i inkasenta wyrażony w art. 14 § 3 jest bardzo szeroki i obejmuje wszelkie konsekwencje, jakie doznać mogą podatnika, płatnika, inkasenta albo następców prawnych lub osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe.

Przepis art. 14 § 3 Ordynacji podatkowej okaże się zbędny, jeśli uchyleniu uległyby dotychczasowe przepisy art. 14 § 1 pkt 2 oraz § 2. O to należy zabiegać, ponieważ jeśli interpretacje zastąpi się nadzorem Ministra Finansów w sprawach podatkowych, to pomoc, jaką Minister Finansów udzieli w indywidualnym zakresie zabiegającym o to organom podatkowym i organom kontroli skarbowej w zakresie zrozumienia istoty danego przepisu prawa podatkowego nie powinna być ujawniana podatnikom, płatnikom i inkasentom. Wobec tego nie będą oni mogli zachowywać się zgodnie lub niezgodnie z wyjaśnieniami, które Minister Finansów udzieli danemu organowi. Nie będzie też istniała potrzeba udzielania ochrony przewidzianej obecnie w art. 14 § 3.

STOSOWANIE PRZEPISÓW O URZĘDOWYCH INTERPRETACJACH PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE – W ŚWIELE PRZEPROWADZONYCH BADAŃ

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2005 r. w Polsce nastąpiły istotne zmiany w konstrukcji urzędowych interpretacji prawa podatkowego, zarówno tych o charakterze ogólnym, wydawanych przez Ministra Finansów, jak i tych w sprawach indywidualnych, należących do kompetencji organów podatkowych.

Problemy stosowania wymienionych nowych rozwiązań oraz ich skutki były przedmiotem badań empirycznych, przeprowadzonych w ramach projektu badawczego KBN „*Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*”, realizowanych przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, pod moim kierownictwem (projekt badawczy nr 1H 02A 00827).¹

¹ Dokładną charakterystykę przeprowadzonych badań oraz ich wniosków zawiera praca: L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski: *Kontrola stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP. Synteza badań, wraz z recenzjami B. Brzezińskiego, J. Małeckiego i Z. Ofiarskiego*, Warszawa 2006, pod red. nauk. E. Ruśkowskiego.

2. Realizacja zadań Ministra Finansów w zakresie jednolitego stosowania prawa podatkowego, w świetle przeprowadzonych badań

2.1. Uwagi wstępne

Równość, sprawiedliwość i pewność (w sensie przewidywalności) opodatkowania są wartościami chronionymi Konstytucją RP. Odnosić je przy tym należy zarówno do tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego. Wprawdzie jednolite stosowanie prawa podatkowego jest „stanem idealnym”, trudnym, a nawet niewskazanym do osiągnięcia, to jednak jego niezasadne i nieracjonalne różnicowanie może prowadzić do niemożności realizacji wyżej wymienionych wartości konstytucyjnych, a więc do łamania Konstytucji.

Autor niniejszego opracowania zgadza się z tymi poglądami doktryny, które dostrzegają w nałożonym na Ministra Finansów obowiązku sprawowania „ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych” (art. 14 § 1 pkt 1 O.p.) głównie obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, o czym mowa w pkt 2 powołanego wyżej przepisu. Należy podzielić także stanowisko, że interpretacje ogólne Ministra Finansów, przy pomocy których ma być w szczególności realizowany ten obowiązek, są aktami stosowania, a nie tworzenia prawa podatkowego.²

Wydawanie przez Ministra Finansów ogólnych interpretacji prawa podatkowego może mieć przy tym różnorodne związki z kontrolą stosowania prawa podatkowego. Przedmiotowe interpretacje mogą być bowiem wynikiem wcześniejszych kontroli stosowania prawa podatkowego przez organy podległe Ministrowi Finansów, stwierdzające istotne różnice lub błędy w tym zakresie, mogą być wynikiem analiz orzecznictwa sądów i trybunałów, wpływającego na potrzebę nowej interpretacji przepisów przez organy podatkowe i zrównane z nimi (wówczas mają podobne skutki do kontroli uprzedniej). Wreszcie samo

² Zob. R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2005*, Wrocław 2005.

wydawanie interpretacji ogólnych Ministra Finansów i ich treść mogą być (i często są) przedmiotem różnorodnych rodzajów i form kontroli; przedmiotem lub kryterium kontroli może być też ich respektowanie przez organy podatkowe w procesie stosowania prawa podatkowego.

2.2. Podstawowe ustalenia badawcze w zakresie wydawania interpretacji ogólnych Ministra Finansów

1. Głównym celem badań w omawianym zakresie była odpowiedź na pytanie, na ile zmiana brzmienia art. 14 § 1 O.p., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 r., a sprowadzała się przede wszystkim do utraty wiążącego charakteru interpretacji ogólnych MF wobec organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz obowiązku ich ogłaszania w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, nie zaś (jak wcześniej) w Biuletynie Skarbowym, wpłynęła na ich wydawanie przez Ministra Finansów oraz ich odbiór przez adresatów (tzn. organy podatkowe i organy kontroli skarbowej).

2. W 2004 r. wydano 9 interpretacji Ministra Finansów i 23 wyjaśnienia. Interpretacje dotyczyły głównie przepisów nowej ustawy o podatku od towarów i usług (5). Z kolei w 2005 r. wydano 2 interpretacje Ministra Finansów, opublikowane w Dzienniku Urzędowym, z których jedna dotyczyła przepisów Ordynacji podatkowej i jedna – podatku od towarów i usług. Ponadto wydano 23 wyjaśnienia opublikowane w „Biuletynie Skarbowym”. Według nieoficjalnych wyjaśnień, zmniejszenie aktywności Ministra Finansów w wydawaniu interpretacji wiąże się z nową formułą skutków zastosowania się do nich podatników oraz zmianami personalnymi w kierownictwie Ministerstwa Finansów, nie zaś ze zmniejszeniem zapotrzebowania na interpretacje.

3. W trakcie badań w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej stwierdzono, że w prawie 80% badanych jednostek zarówno w 2004 r., jak i w 2005 r. interpretacje MF traktowano jako źródło prawa i rygorystycznie je stosowano, bez względu na zmianę przepisów ustawowych. Najbliższy wzorcowi ustawowemu sposób podejścia do interpretacji MF zaobserwowano w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej w dużych ośrodkach, będących jednocześnie

ważnymi ośrodkami akademickimi; tam z reguły w 2005 r. interpretacje MF traktowano jako „źródło wiedzy”, a nie źródło prawa.

4. W badanych organach (poza drobnymi wyjątkami), jako interpretacje MF traktuje się wszelkie wyjaśnienia otrzymane z Ministerstwa Finansów, ze wszystkimi tego skutkami, bez względu na to, kto je wydał i pod jaką formalną nazwą.

5. Poza jednym przypadkiem, we wszystkich badanych organach wyrażano duże zapotrzebowanie na interpretacje i wyjaśnienia (odpowiednio) Ministra i Ministerstwa Finansów, sygnalizując jednak duże kłopoty dla organu w sytuacjach, gdy są one po jakimś czasie zmieniające.

6. Jako źródło wiedzy o interpretacjach Ministra Finansów (i wyjaśnieniach Ministerstwa) wskazywano z reguły internet i „służbowe oraz prywatne kanały informacji”, a zupełnie wyjątkowo Dziennik Urzędowy Ministra Finansów oraz konferencje i szkolenia.

Reasumując, z przeprowadzonych badań wynika generalnie pozytywne nastawienie w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej do interpretacji i wyjaśnień (odpowiednio) Ministra i Ministerstwa Finansów oraz mała podatność, a nawet obojętność pracowników tych organów na bieżące zmiany ustawowe w tym zakresie. Przeprowadzone badania zdają się potwierdzać znaczący wpływ, jaki interpretacje Ministra Finansów i wyjaśnienia Ministerstwa mają (lub mogą mieć) na jednolitość stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

3. Jednolitość stosowania prawa podatkowego, a nowa konstrukcja wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych, w świetle przeprowadzonych badań

1. Jeszcze przed wejściem w życie przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego w sprawach indywidualnych (wipp), wydawanych przez organy podatkowe, a także zaraz po ich wejściu w życie, niektórzy przedstawiciele doktryny i praktyki uderzyli wręcz

na alarm, że muszą one spowodować różnice w stosowaniu prawa podatkowego przez poszczególne organy podatkowe, w podobnych stanach prawnych i faktycznych., które nie dadzą pogodzić się z zasadami Konstytucji³. Po prawie 10 miesiącach obowiązywania przedmiotowych przepisów wątpliwości te podzielił oficjalnie WSA w Warszawie, kierując pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności przepisów art. 14a–14c O.p. z określonymi przepisami Konstytucji RP⁴. Przeprowadzone w omawianym przedmiocie badania miały na celu odpowiedź na pytanie, czy i przy pomocy jakich instrumentów w administracji skarbowej starano się przeciwstawić temu oczywistemu zagrożeniu dla jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz na ile były to działania skuteczne.

2. Według danych ogólnokrajowych, w 2005 r. wydano 60532 wipp, z czego ponad połowa dotyczyła przepisów o podatku od towarów i usług. Do drugiej instancji zaskarżono 3767 interpretacji (ok. 6,2%), zaś 12746 wniosków pozostawiono bez rozpatrzenia⁵. Kilkaśet interpretacji zaskarżono do WSA i znajdują się one na różnych stadiach postępowania sądowego.

3. Nie znając wprawdzie metody obliczeń, przytaczamy zadziwiająco precyzyjne dane ogólnokrajowe o pracochłonności wydawania wipp. W skali kraju w 2005 r. pracownicy organów podatkowych poświęcili na ich wydanie 740 563 godziny. Oznacza to, że przeciętnie na wydanie jednej interpretacji poświęcono 12,3 godz.

Przeprowadzone badania potwierdzają tę ogromną pracochłonność wydawania wipp. Szacunkowo ustalono w nich, że najwyżej kwalifikowani pracownicy urzędów i izb skarbowych, którym przydzielono załatwianie wipp, poświęcili na realizację tego zadania co najmniej 3 miesiące swojego czasu zawodowego. Daje to „szacunkowy” przelicznik na wydanie jednej interpretacji znacznie wyższy, niż wyżej podany

przelicznik ogólnokrajowy. Nie znamy przy tym metody, jak wliczyć w to czas konsultacji i zaangażowania innych pracowników urzędu.

4. Obliczając powyższe współczynniki, nie uwzględniono z całą pewnością czasu, który WSA poświęciły na rozpatrywanie skarg na decyzje izb skarbowych w sprawach wipp. Biorąc pod uwagę stopień skomplikowania spraw, a także specyfikę orzekania sądów administracyjnych można szacować, że w skali kraju także sędziowie sądów administracyjnych poświęcili rozstrzygnięciu przedmiotowych problemów dziesiątki tysięcy godzin. Należy więc wątpić, aby ustawodawca, wprowadzając omawiane rozwiązania, nawet w najmniejszym stopniu brał pod uwagę społeczne koszty ich stosowania.

5. Poprzednia uwaga wiąże się z faktem, że wskutek niedoskonałości nowych przepisów wipp wytworzyły się w tym zakresie trzy linie orzecznictwa WSA (uwzględniając zaś pytanie prawne do TK⁶ – nawet cztery), co skutkuje tym, że setki rozpatrywanych spraw z tego zakresu rozstrzygane są na 4 różne sposoby⁷. Logiczne zdaje się przy tym, że większość WSA, po skierowaniu pytania prawnego do TK przez WSA w Warszawie zaczęła zawieszać swoje postępowania w sprawie interpretacji, co jednak zakwestionowali niektórzy podatnicy i NSA⁸. Trudno więc dziwić się, że w tej co najmniej skomplikowanej sytuacji interpretacyjnej⁹, przy braku przewidywalnego terminu rozpatrzenia sprawy przez TK, organy skarbowe także zaczęły uchylać się od wydawania interpretacji w terminie¹⁰. Nie sposób więc przejść do porządku dziennego nad opinią, że w sprawie eliminacji różnic w stosowaniu przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych, zarówno Trybunał Konstytucyjny, jak i sądy administracyjne (a także inne organy, np.

6 Zob. przypis 4.

7 Zob. W. Stachurski: *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, (w:) *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, nr specjalny „Białostockich Studiów Prawniczych” (pod red. E. Ruśkowskiego), Białystok 2006.

8 Patrz: postanowienie NSA z dnia 12 czerwca 2006 r., sygn. akt I FZ 164/06 (niepublikowane).

9 Na potwierdzenia tego można wskazać, że postanowieniem NSA z dnia 6 kwietnia 2006 r., sygn. akt I FSK 27/06 (niepublikowane) skład orzekający Sądu zwrócił się o rozstrzygnięcie w formie uchwały zagadnienia prawnego dotyczącego obowiązku sądu merytorycznej kontroli poprawności interpretacji dokonanej przez organ administracji oraz o przejęcie sprawy do rozpoznania przez skład 7 sędziów NSA.

10 Zob. P. Rochowicz: *Nie dajmy się fiskusowi*, „Dziennik” z dnia 17 lipca 2006 r.

3 Zob. zwłaszcza: A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Glosa” 2004, nr 11; R. Mastalski: *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2 i E. Ruśkowski: *Jak naprawić to, co popsuł ustawodawca*, „Rzeczpospolita” z dnia 22 lutego 2005 r.

4 Postanowienie z dnia 28 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2065/05.

5 Dane za „Gazetę Prawną” z 2.03.2006 r.

RPO) działały co najmniej opieszale, rzucając cień na jakość orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych¹¹.

6. Niektórzy przedstawiciele doktryny i praktycy (także z Ministerstwa Finansów), wyrażali pod koniec 2004 r. obawy, że wydawanie wipp załame funkcjonowanie administracji podatkowej. Dzisiaj wiadomo, że tak się nie stało, jednak osiągnięto to dzięki prawidłowemu wykorzystaniu nowoczesnych metod komunikacji i informacji oraz podjęciu wielu nadzwyczajnych działań. Przeprowadzone badania wskazują w tym zakresie, że:

- bardzo przydatny w wydawaniu wipp i unikaniu dodatkowych problemów (także sprzeczności interpretacji) okazał się System Informacji Podatkowej;
- Ministerstwo Finansów podjęło w tym przedmiocie nadzwyczajne środki działania, do których należy wydanie wyjaśnień, szkolenia, kontrole, a także wyjątkową aktywność w mediach;
- w urzędach skarbowych z reguły skierowano do wydawania wipp najwyższe kwalifikowane kadry, utworzono specjalne komórki, wprowadzono szczególny system rejestracji i kontroli załatwiania spraw;
- poza wszelkimi procedurami i regulacjami prawnymi stworzono nieformalny system konsultacji i kontroli wstępnej między urzędami i izbami skarbowymi, dość skutecznie eliminujący sprzeczne wipp w ramach danej izby skarbowej.

7. Podjęte działania nadzwyczajne sprawiły, że nowe regulacje wipp nie zdeorganizowały funkcjonowania administracji podatkowej, eliminując jednocześnie niebezpieczeństwo masowego wydawania rozbieżnych interpretacji w podobnych, czy nawet identycznych stanach prawnych i faktycznych. W pojedynczych przypadkach funkcjonują jednak odmienne interpretacje w ramach poszczególnych izb skarbowych, natomiast zjawisko rozbieżności interpretacji między poszczególnymi izbami skarbowymi pozostało poza skuteczną kontrolą administracyjną i jest poważnym problemem. Oznacza to, że zagadnie-

nie rozbieżności (sprzeczności) wipp, wydawanych przez różne terytorialne organy podatkowe nie jest tak katastrofalne, jak niektórzy przewidywali, jest jednak istotnym problemem, także w aspekcie zgodności przepisów o wipp i rezultatów ich stosowania z zasadami Konstytucji.

4. Wnioski końcowe

1. Co do ogólnych interpretacji prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów uważam, że instytucja ta powinna pozostać w obecnym kształcie w O.p. Na potrzebę jej istnienia jednoznacznie wskazują przeprowadzone badania. W sposób optymalny zabezpiecza ona dzisiaj zarówno interesy podatników, jak i postulat jawności finansów publicznych. Ewentualną zmianę przepisów prawnych w tym zakresie trzeba będzie natomiast rozważyć po wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją przepisów o wipp (o czym będzie mowa odrębnie niżej), gdyż zakres zabezpieczenia interesów podatników stosujących się do ogólnych interpretacji MF i do wipp powinien być skoordynowany.

Pewnej poprawie powinna ulec także praktyka wydawania ogólnych interpretacji MF. Uznając wyjątkowość tej instytucji, działania MF w tej formie powinny być szybsze i bardziej adekwatne, niż zwłaszcza w 2005 r. Przełomem mogłoby tu być powołanie specjalnego zespołu konsultacyjnego MF, którego jednym z zadań byłoby inicjowanie i opiniowanie wydawania tychże interpretacji. Propozycję utworzenia zespołu konsultacyjnego przedstawiam odrębnie w kolejnym punkcie wniosków.

2. Pomysł powołania zespołu konsultacyjnego Ministra Finansów, który zajmowałby się problematyką stosowania (zwłaszcza jednolitości) prawa podatkowego w administracji skarbowej nie jest bynajmniej nowy, ani oryginalny. Od dłuższego czasu w Ministerstwie Finansów starano się bowiem stworzyć takie gremium, najpierw pod nazwą Inicjatywy Konsultacyjnej, potem Komisji Doradców Podatkowych, zaś w dniu 28 czerwca 2003 r. Minister Finansów powołał Zespół do Spraw Jednolitego Stosowania Prawa Podatkowego.

Zadania Zespołu, zgodnie z aktem jego powołania, sprowadzały się do analizy ujawnionych rozbieżności w interpretowaniu przepisów

11 Taką ocenę zawiera opracowanie: E. Ruśkowski, B. Wdowiak: *Problemy sądowej kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle praktyki* (2), „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9.

prawa podatkowego wraz z wydawaniem w takich sprawach opinii z uwzględnieniem orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Reagując na takie sytuacje Zespół miał składać Ministrowi Finansów wnioski o podjęcie działań zmierzających do usunięcia nieprawidłowości, zwłaszcza poprzez dokonywanie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W skład zespołu wchodził pracownicy wyróżniający się doświadczeniem i wiedzą wywodzący się wyłącznie z aparatu skarbowego, a pochodzący z Ministerstwa Finansów, izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej będący specjalistami z poszczególnych zakresów prawa podatkowego. Zespół został podzielony na sekcje w celu ich specjalizacyjnego ukierunkowania. Powstały zatem zespoły: Ogólnego prawa podatkowego, Egzekucji administracyjnej i kontroli skarbowej, Podatków pośrednich, Podatków bezpośrednich oraz Podatków lokalnych i majątkowych.

Wypada podkreślić, że powołanie przedmiotowego zespołu przyjęte zostało z dużym i pozytywnym zainteresowaniem w mediach i doktrynie; nawet Najwyższa Izba Kontroli podkreśliła ten fakt niemal z entuzjazmem. Po kilkunastu miesiącach dość intensywnych prób, Zespół zaprzestał jednak działalności, o czym zdecydowały głównie trudności techniczne i logistyczne.

Pomimo przedstawionych doświadczeń wydaje się, że warto wrócić do idei zespołu konsultacyjnego przy Ministrze Finansów, który zajmowałby się problematyką stosowania prawa podatkowego i kontroli tych procesów w administracji skarbowej. Jeśli taki zespół miałby działać efektywnie, powinien być niezbyt liczny, mieć w swoim składzie zarówno wybitnych praktyków z administracji skarbowej, jak i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego oraz znawców orzecznictwa sądów administracyjnych i TK, jego członkowie powinni być godziwie wynagradzani, jako najwyższej klasy specjaliści, zespół powinien działać permanentnie i mieć na wysokim poziomie zapewnioną obsługę techniczną i biurową. Wówczas można byłoby powierzyć mu zadania, z których realizacją Ministerstwo Finansów ma dotychczas poważne kłopoty, lub których z różnych powodów nie realizuje w ogóle. Zespół taki mógłby przykładowo:

- wypracować wzorce stosowania prawa podatkowego i kontroli tych procesów w administracji skarbowej;
- opiniować projekty aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego pod kątem możliwości i skutków ich stosowania;
- wskazywać przepisy prawa podatkowego, których stosowanie nastęrcza szczególnych trudności administracji skarbowej oraz proponować MF podjęcie stosownych środków (np. wydanie interpretacji, wystąpienie z inicjatywą zmiany przepisów, itp.).

3. Pomysłem obecnego Ministra Finansów na likwidację regionalizacji wipp, niekonstytucyjnie łamiących jednolitość stosowania prawa podatkowego, jest wydawanie tychże interpretacji w indywidualnych sprawach przez Ministerstwo Finansów. Z całą pewnością zróżnicowaniu regionalnemu wipp takie rozwiązanie może zapobiec. W związku jednak z wnioskiem WSA w Warszawie do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności niemalże wszystkich przepisów o wipp z określonymi przepisami Konstytucji wielce prawdopodobne jest, że przepisy te utracą moc wiążącą i trzeba będzie napisać je od nowa. Wówczas należałoby rozważyć powrót do instytucji informacji w indywidualnych sprawach podatkowych (będących w 2004 r. odpowiednikiem dzisiejszych wipp) z dodatkowym zabezpieczeniem interesów podatników o zapis, że w przypadku zmiany stanowiska organu wobec informacji, do której zastosował się podatnik, temu ostatniemu przysługuje odszkodowanie, obejmujące także zwrot utraconych korzyści. Zastosowanie takiej kompromisowej formuły uczyniłoby bezprzedmiotowymi na przyszłość dzisiejsze problemy z wipp i ich łagodzeniem.

STOSOWANIE PRZEPISÓW O WIĄŻĄCYCH INTERPRETACJACH PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ GMINNE ORGANY PODATKOWE W ŚWIETLE PROWADZONYCH BADAŃ

1. Wprowadzenie

W niniejszej publikacji zaprezentowane są wyniki badań dotyczących praktycznych aspektów udzielania przez gminne organy podatkowe informacji podatkowych w latach 2002–2004. Badania te zostały zrealizowane w ramach projektu badawczego „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”.

Możliwość ustalenia ilości i treści pisemnych informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego udzielanych przez gminne organy podatkowe, tak na prawdę pojawiła się dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r. W tej dacie w art. 14a § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, pojawił się zapis nakazujący wójtom, burmistrzom (prezydentom miast) publikowanie udzielanych informacji na stronach izb skarbowych. Obowiązek ten był jednak realizowany na dwa sposoby, co łączyło się z powstaniem centralnego Systemu Informacji Podatkowej (SIP), prowadzonego przez ministerstwo finansów. W systemie tym gromadzi się między innymi urzędowe interpretacje prawa podatkowego oraz informacje wydawane przez organy podatkowe. Na niektórych stronach internetowych izb skarbowych, w zwią-

ku z powstaniem centralnego systemu, umieszczono link do strony internetowej ministerstwa finansów, na której znajduje się wyszukiwarka systemu. W ten sposób izby samodzielnie nie umieszczały informacji na swoich stronach, ale przesyłały je bezpośrednio do SIP. Praktyka ta nie była jednak powszechna. Na stronach internetowych niektórych izb skarbowych, zgodnie z literalnym brzmieniem art. 14a § 5 Ordynacji, można było znaleźć informacje wydawane przez gminne organy podatkowe, działające na jej terenie. Oczywiście z punktu widzenia izb skarbowych, korzystniejszym i łatwiejszym rozwiązaniem było powiązanie własnych stron internetowych z SIP, niż samodzielnie opracowywanie i umieszczanie informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Nie odbywało się to jednak w jednym czasie, ale w różnych terminach, w zależności od izb. W konsekwencji na stronach internetowych izb można znaleźć część wydawanych przez gminne organy podatkowe informacji, z odpowiednim pouczeniem odsyłającym do stron internetowych ministerstwa finansów i Systemu Informacji Podatkowej. Dla przykładu na stronie internetowej Izby Skarbowej w Białymstoku, przeczytać można, iż izba publikuje pisemne informacje o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników do czasu umieszczenia ich w centralnym Systemie Informacji Podatkowej. Chodzi o informacje, które zostały zamieszczone na stronie internetowej Izby Skarbowej w Białymstoku do dnia 31 grudnia 2003 r.² Wskazana data jest graniczną, jeżeli chodzi o publikowanie informacji bezpośrednio na stronach internetowych, dla prawie wszystkich izb skarbowych w Polsce.

Fakt, iż strony internetowe izb skarbowych odsyłają, przynajmniej w pewnym zakresie do SIP sprawia, iż aby ustalić ilość informacji wydawanych od 1 stycznia 2003 r. przez gminne organy podatkowe, należało sięgnąć i do informacji zawartych na stronach izb skarbowych i do SIP prowadzonego przez ministerstwo finansów. Analiza zamieszczonych w systemach wewnętrznych izb oraz SIP informacji, pozwoliła ustalić, iż w latach 2003–2004 gminne organy podatkowe wydały 174 pisemne informacje o zakresie zastosowania przepisów prawa podatkowego. Znakomita ich część dotyczyła problemów związanych ze

1 Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.

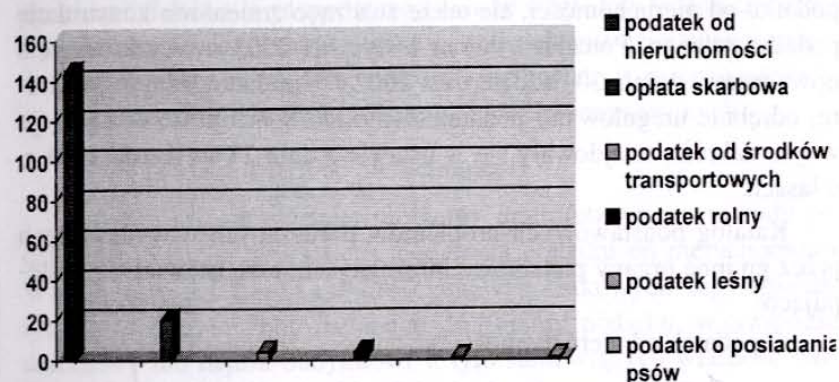
2 Zob. <http://www.is.biaman.pl> – z dnia 14 października 2005 r.

stosowaniem regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³, w tym podatku od nieruchomości (144 informacji). Znikomą część stanowiły informacje dotyczące uregulowanego w tej ustawie podatku od posiadania psów (1 informacja) oraz podatku od środków transportowych (4 informacje). Szczególnie w tym drugim przypadku, zważywszy na mankamenty przepisów regulujących podatek od środków transportowych, jest to zastanawiające. Być może pytania stawiane przez podatników, którzy zadawali je bez powołania się na art. 14a Ordynacji podatkowej, były załatwiane poza formalnym trybem (zwykłym pismem skierowanym do podatnika lub telefonicznie), co było oczywiście działaniem nieprawidłowym. Uwagę tę można zapewne odnieść także do innych świadczeń, których dotyczyły informacje.

W zakresie innych podatków lokalnych zamieszczonych na stronach internetowych izb oraz w SIP informacji także jest niewiele; podatku rolnego dotyczyły 4 interpretacje, a podatku leśnego – 1. Należy jednak wskazać, że informacje te obejmują wyłącznie zagadnienia związane bezpośrednio z konstrukcją tych świadczeń. Natomiast szereg z nich dotyczyło zasad opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym, w szczególności w zakresie rozgraniczenia tych świadczeń. Określenie właściwego świadczenia dokonywane było w oparciu o regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dlatego na potrzeby badań zaliczono je do grupy dotyczącej podatku od nieruchomości.

Wśród informacji znaleźć można także wyjaśnienia dotyczące opłaty skarbowej, których liczba, w porównaniu do świadczeń innych niż podatek od nieruchomości, nie jest wcale mała i wynosi 20.

Struktura przedmiotowa opublikowanych na stronach internetowych izb skarbowych informacji wydawanych przez gminne organy podatkowe w latach 2003–2004



Źródło: opracowanie własne

2. Przedmiot pisemnych informacji o przepisach prawa podatkowego wydawanych przez gminne organy podatkowe

Analizując treść wydawanych w latach 2003–2004 pisemnych interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, stwierdzić należy, iż poruszane w nich kwestie w większości miały wymiar ogólnokrajowy. Oznacza to, że podnoszone w nich problemy występowały powszechnie i były szeroko komentowane w literaturze przedmiotu.⁴ Większość z nich doczekała się także wyjaśnień ministerialnych. Druga grupa informacji miała charakter bardzo indywidualny w tym znaczeniu, że dotyczyła problemów rzadkich i specyficznych. Występowały one zwłaszcza na gruncie opłaty skarbowej.

Sygnalizowane przez podatników problemy w przeważającej części związane były z nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonaną ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie usta-

³ Tekst jednolity: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.

⁴ Zob. np. R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzyńska, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski: *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004.

wy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.⁵ Aktem tym wprowadzono zmiany nie tylko w tytułowej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, przede wszystkim w zakresie podatku od nieruchomości, ale także znacząco zmieniono konstrukcję podatku rolnego. Ponadto z dniem 1 stycznia 2003 r. weszła w życie nowa ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁶, w której odrębnie uregulowano podatek leśny. Do końca 2002 r. regulacje w tym zakresie znajdowały się w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach.⁷

Katalog podstawowych problemów poruszanych w wydawanych przez gminne organy podatkowe informacjach, przedstawiał się następująco:

a) podatek od nieruchomości:

- definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

W tym zakresie poruszany był przede wszystkim problem opodatkowania nieruchomości będących w posiadaniu przedsiębiorcy. Kluczowe pytanie jakie zadawali podatnicy, to czy wszystkie grunty, budynki i budowle, które posiadają przedsiębiorcy, powinny być traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej? Czy fakt, iż obiekty przedsiębiorców nie są faktycznie wykorzystywane do celów prowadzonej działalności gospodarczej, rzutuje na sposób opodatkowania? W tej grupie informacji, część z nich dotyczyła wprost odpowiedzi na pytanie, jaką stawką podatku od nieruchomości opodatkować nieruchomości konkretnych przedsiębiorców (np. szkół niepublicznych).

- „względy techniczne”

Problem „względów technicznych” wiąże się z pierwszym ze wskazanych zagadnień, a więc definicją gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który tę kwestię regu-

luje wskazuje się, że przedmioty opodatkowania będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, nie są przez ustawodawcę traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o ile ze względów technicznych nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Pojęcie „względy techniczne” nie zostało w ustawie zdefiniowane, co jest źródłem istotnych problemów interpretacyjnych.

- podatek podatku od nieruchomości

Istotne, jak się okazało, problemy interpretacyjne sprawiały podatnikom przepisy wskazujące podatnika podatku od nieruchomości. W szczególności kierowane do organów podatkowych zapytania dotyczyły podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku, w przypadku dzierżawy lub najmu budynków, w tym stanowiących własność gminy.

Druga grupa problemów w ramach wskazanego zagadnienia dotyczyła przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w formie spółek osobowych. W szczególności stawiano pytania dotyczące tego, czy spółki cywilna i jawna są podatnikami tego podatku?

Duże problemy sprawiało podatnikom także prawidłowe określenie podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku, w przypadku współwłasności nieruchomości.

- stawki podatku od nieruchomości

Ustalenie prawidłowej stawki podatku od nieruchomości, było przedmiotem kilku zapytań podatników. Pytania te dotyczyły trzech aspektów stosowania art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. O pierwszym z nich – dotyczącym stawek dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – już wspomniano. Problemem było także stosowanie stawek dla budynków mieszkalnych. Zagadnienie to dotyczyło przede wszystkim obiektów typu domek letniskowy oraz tzw. obiektów zbiorowego zamieszkania (np. internaty, koszary wojskowe). Ostatnim zagadnieniem, które szczególnie często było poruszane przez podatników, było stosowanie preferencyjnych stawek dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

5 Dz.U. Nr 200, poz. 1683.

6 Dz.U. Nr 200, poz. 1682.

7 Dz.U. Nr 101, poz. 444 ze zm.

- sposób opodatkowania gruntów

Wprowadzone z dniem 1 stycznia 2003 r. nowe zasady opodatkowania gruntów podatkami: od nieruchomości, rolnym i leśnym, spowodowały, iż pojawił się istotny problem z prawidłowym ustaleniem, jakim świadczeniem dany grunt powinien być obciążony. W tym zakresie pytano przede wszystkim o rolę, jaką pełni prowadzona przez starostów ewidencja gruntów i budynków w prawidłowym opodatkowaniu gruntów. Konkretnie problemy powstawały na tle oznaczeń, które gruntom nadano w ewidencji, a które to nie pozwalały na jednoznaczne zaliczenia ich do kategorii użytków rolnych lub gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

- powstanie obowiązku podatkowego przy budynkach nowobudowanych

Obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Ta generalna zasada nie budziła wątpliwości podatników. Problem mieli oni natomiast, co wynika ze składanych przez nich wniosków o informację, z poprawnym określeniem momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku obiektów nowo-wybudowanych. W tym przypadku, w myśl art. 6 ust. 2 wskazanej wyżej ustawy, obowiązek podatkowy powstawał z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Przedmiotem pytań było rozumienie pojęć „rozpoczęcie użytkowania obiektu” i „zakończenie budowy”.

- budynek a budowla – klasyfikowanie

Szereg informacji dotyczyła kwestii poprawnego klasyfikowania dla potrzeb opodatkowania obiektów budowlanych. W szczególności wobec wprowadzonych do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych od dnia 1 stycznia 2003 r. nowych definicji budynku i budowli, pojawił się problem zaliczenia do jednej z wskazanych kategorii obiektów typu: kioski, baraki, domki letniskowe. Ponadto poruszano problem opodat-

kowania urządzeń takich jak: zbiorniki, instalacje techniczne czy pomosty.

- zwolnienia

Formą zmniejszenia obciążeń podatkowych są zwolnienia od podatku. Na tym tle, w kontekście przepisu art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wydano wiele informacji, wyjaśniających uregulowane w nim zwolnienia podatkowe. Szczególne zainteresowanie podatników tym problemem wydaje się być zrozumiałe. Wśród przykładowych problemów z tego zakresu wskazać można kwestie zwolnienia od podatku podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej, czy też zwolnienie nieruchomości szkół wyższych oraz innych placówek oświatowych.

- b) podatek rolny:

- definicja gospodarstwa rolnego

Po zmianie zakresu przedmiotowego ustawy o podatku rolnym, która objęła wszystkie użytki rolne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych bez względu na to, czy ich powierzchnia przekraczała 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, z wyjątkiem tych, które zajęto na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza, problemem stało się ustalenie właściwej stawki tego podatku. Stawka ta zależy od tego, czy podatnik posiada grunty gospodarstwa rolnego (stawka niższa), czy też nie stanowią one gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 2 ustawy (stawka wyższa). Problemy sprawiało podatnikom ustalenie, czy będące w ich posiadaniu grunty spełniają normę obszarową gospodarstwa rolnego, w szczególności, czy licząc ją należy brać pod uwagę także grunty będące w ich posiadaniu zależnym (dzierżawa, użytkowanie).

- zwolnienia

W zakresie zwolnień od podatku od rolnego, jeden z podatników zwrócił się do organu podatkowego z wnioskiem o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania art. 12 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku rolnym. Na podstawie tego przepisu zwalnia się od podatku rolnego grunty wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich

zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

c) podatek leśny:

- grunty opodatkowane podatkiem leśnym

Wydawać by się mogło prosta zasada, w myśl której opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, budziła wątpliwości podatników, w kontekście oznaczeń nadawanych tego rodzaju gruntom w ewidencji gruntów. W przypadku, gdy oznaczenie takiego gruntu w ewidencji zawierało symbol „Ls” (właściwy dla lasów), ale również symbol dodatkowy np. „dr”, powstawała wątpliwość, czy grunt taki podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym, czy też innym świadczeniem.

d) podatek od środków transportowych:

- zakres przedmiotowy ustawy

Art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 i poniżej 12 ton. Na tym tle pojawiła się istotna wątpliwość, czy pojazd posiadający w dowodzie rejestracyjnym, który jest podstawą ustalenia zobowiązania podatkowego, w rubryce „dmc” wpisaną wartość 3.500, powinien być opodatkowany? Skoro bowiem art. 8 wskazanej ustawy określał, że podatkowi od środków transportowych podlegają samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3.500 kg, to podatnicy mieli wątpliwości, czy wartość ta musi być przekroczona, czy też wystarczy, że pojazd będzie posiadał dopuszczalną masę całkowitą jej równą.

- zwolnienia

W zakresie zwolnień z podatku od środków transportowych, wydania pisemnych informacji wymagał przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy, mocą którego zwalniano z opodatkowania między innymi pojazdy specjalne. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiowała jednak tego pojęcia, co skutkowało zapytaniami, czy np. pojazd pomocy drogowej może korzystać ze zwolnienia.

- ustalenie właściwej stawki dla przyczep i naczep

Kolejna wątpliwość, która znalazła swoje odzwierciedlenie we wnioskach o informację kierowanych przez podatników, dotyczyła brzmienia art. 10 ust. 1 w zw. z art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na podstawie art. 10 rada gminy podejmowała uchwałę w sprawie stawek podatku od środków transportowych, która była uzależniona od rodzaju środka transportowego oraz dopuszczalnej masy całkowitej liczonej łącznie z pojazdem silnikowym. Podatnicy nie wiedzieli jaki pojazd należy brać po uwagę i czy w ogóle naczepy i przyczepy będą opodatkowane, w sytuacji, gdy nie posiadają oni ani ciągników, ani samochodów ciężarowych.

e) podatek od posiadania psów:

- zwolnienie

Nawet na gruncie tak, wydawałoby się prostego świadczenia, jakim jest podatek od posiadania psów, do organu podatkowego właściwego w sprawie tego podatku, wpłynęło zapytanie dotyczące interpretacji ustawowego zwolnienia. Chodziło o art. 13 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na mocy tego przepisu podatek od posiadania psów nie pobiera się od osób w wieku powyżej 65 lat prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe – od jednego psa.

f) opłata skarbową:

- zakres przedmiotowy opłaty

Prawie wszystkie pytania podatników z zakresu opłaty skarbowej, dotyczyły zakresu obciążenia tym świadczeniem. W szczególności we wnioskach o informację pytano, czy opłacie skarbowej podlega:

- 1) kserokopia pełnomocnictwa, na której widoczne są skasowane znaki opłaty skarbowej;
- 2) umowa depozytu nieprawidłowego;
- 3) wydane, a nie odebrane przez wnioskodawcę zezwolenie (tu: na prowadzenie działalności kantorowej);
- 4) umowa pożyczki pieniężnej, zawarta poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pomiędzy pożyczkodawcą zagranicznym

(nie będącym udziałowcem spółki) a wnioskującą (pożyczkobiorcą);

- 5) zawiadomienie o zamierzonym terminie rozpoczęcia robót budowlanych objętych pozwoleniem na budowę wraz ze stosownymi załącznikami;
- 6) wydanie potwierdzenia zgłoszenia rejestracyjnego obowiązku w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym;
- 7) wniosek o rejestrację umowy leasingu w urzędzie skarbowym;
- 8) dokonanie wpisu niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej do rejestru zakładów opieki zdrowotnej prowadzonego przez wojewodę;
- 9) udzielenie przez prokurenta pełnomocnictwa substytucyjnego;
- 10) złożenie pisemnego oświadczenia, w którym upoważnia się do wystawiania faktur bez podpisu osoby uprawnionej do otrzymania faktury?

– zwolnienia

Drugą grupę zagadnień, o które pytali podatnicy, był zwolnienia od opłaty skarbowej. W szczególności pytania te dotyczyły zwolnień przedmiotowych: od opłaty weksli wystawianych lub akceptowanych w związku z obrotem z zagranicą oraz zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach. W zakresie zwolnień podmiotowych, jeden z podatników zwrócił się z wnioskiem o wyjaśnienie, czy od opłaty skarbowej zwolniona jest szkoła publiczna prowadzona w formie organizacyjnej jednostki budżetowej.

– tryb i warunki płatności

W zakresie tego elementu konstrukcyjnego opłaty skarbowej, do organu podatkowego skierowano pytanie, jak powinien uiszczać opłatę przewoźnik – znakami opłaty skarbowej, gotówką, czy bezgotówkowo na rachunek bankowy właściwego urzędu gminy?

3. Wnioski

Dokonując oceny obowiązujących w analizowanym okresie rozwiązań prawnych dotyczących pisemnych informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, wydawanych przez gminne organy podatkowe, należy odnieść się do dwóch aspektów: proceduralnego oraz merytorycznego.

Biorąc pod uwagę niedoskonałość obowiązujących w latach 2001–2004 przepisów regulujących instytucję pisemnych informacji, podkreślić należy duży chaos, jaki cechował ich wydawanie. Brak określenia formy prawnej, w jakiej informacje miały być wydawane, skutkowało tym, że organy podatkowe czyniły to w formie: informacji, wyjaśnień, pism, postanowień. Podkreślić też trzeba problemy, jakie wiązały się z terminem do wydania informacji, szczególnie w kontekście wnioskodawców, którzy niejednokrotnie bardzo długo czekali na wydanie opinii w ich sprawie. Brak sprecyzowanej formy informacji z pewnością przyczynił się także do wydawania ich poza prawem przewidzianym trybem wynikającym z art. 14, a w późniejszym okresie z art. 14a Ordynacji. Gminne organy podatkowe, co było powszechną praktyką, udzielały wyjaśnień dotyczących przepisów prawa podatkowego, nie opierając się na regulacjach ustawowych, co skutkowało między innymi tym, że część z udzielanych informacji nie była publikowana na stronach internetowych izb skarbowych. Z pewnością do nieprzestrzegania procedur związanych z udzielaniem interpretacji przyczynił się także fakt, iż wnioskodawcom nie służył w stosunku do nich żaden środek odwoławczy. Skoro zatem informacje nie podlegały instancyjnej kontroli, nie mobilizowało to organów podatkowych, do wydawania ich w oparciu i w granicach ustawowego upoważnienia. Tym niemniej stwierdzić należy, że brak tak merytorycznej, jak i formalnej kontroli informacji, w sposób znaczący nie obniżył ich jakości.

Pod względem merytorycznym poziom udzielanych informacji należy uznać za zadawalający. Oczywiście zdarzały się takie z nich, które w zasadzie nie rozwiązywały problemu, tylko sprowadzały się do przytoczenia przepisów prawa, które były wnioskodawcy znane, gdyż sam przytaczał je w zapytaniu. Były też informacje oczywiście błędne. Jed-

nak w większości przypadków wykładnia dokonywana przez gminne organy podatkowe zasługiwała na aprobatę.

Na podstawie analizy informacji udzielanych przez gminne organy podatkowe można wskazać na podstawowe przyczyny powstawania wątpliwości interpretacyjnych, skutkujących złożeniem przez podatnika zapytania. Są to:

- niski poziom legislacyjny przepisów regulujących podatki i opłaty samorządowe, przejawiający się przede wszystkim brakiem definicji ustawowych i używaniem pojęć niedookreślonych („względy techniczne”);
- „szybkie” nowelizacje ustaw podatkowych, bez odpowiedniego okresu *vacatio legis*, w którym podatnicy mogliby się zapoznać z nowymi rozwiązaniami;
- duża łatwość w likwidacji regulacji do których podatnicy byli przyzwyczajeni, np. gruntowna zmiana zasad opodatkowania gruntów podatkiem rolnym i zmiana definicji budynku,
- braki w ewidencjach i dokumentacji prowadzonej przez inne organy (np. ewidencja gruntów i budynków), z których dane są wykorzystywane przez podatników do deklarowania i obliczania kwot podatku.

Większość z sygnalizowanych w literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądowym niedoskonałości regulacji prawnych obowiązujących w okresie objętym badaniami, a dotyczących pisemnych informacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego, została usunięta nowelizacją Ordynacji podatkowej dokonaną z dniem 1 stycznia 2005 r. art. 27 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej⁹. Zauważyć jednak trzeba, że wskazane regulacje, jeszcze przed ich wejściem w życie spotkały się z falą krytyki, przede wszystkim ze strony resortu finansów, który próbował przeforsować przesunięcie daty, od której zaczęły obowiązywać, prowadząc jednocześnie prace nad nowymi przepisami. Okoliczność ta świadczyć może o jakości ustanowionego

prawa, które próbowano zmienić zanim jeszcze zaczęło ono obowiązywać. Tym niemniej nowe zasady udzielania przez organy podatkowe pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, w kształcie ustalonym ustawą – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, stały się wiążące.

Znowelizowane zasady udzielania przez organy podatkowe pisemnych informacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie są wolne od wad.⁹ W związku z tym pokusić się można o sformułowanie postulatów *de lege ferenda*, których uwzględnienie może przyczynić się do poprawy funkcjonowania analizowanej instytucji. W szczególności:

- a) poważne zastrzeżenia budzi forma, w jakiej udziela się interpretacji. Plussem obecnych rozwiązań jest to, że formę tę wprost wskazano. W literaturze przedmiotu podnosi się jednak, że zarówno decyzja jak i postanowienie są indywidualnymi aktami rozstrzygającymi sprawę, a istota interpretacji jest inna. Organ podatkowy nie ustanawia nią żadnej normy indywidualnej, a jedynie prezentuje własną wykładnię przepisu.¹⁰ Zupełnie nie wiadomo, jakie wymogi formalne ma spełniać to postanowienie i jak powinno wyglądać postępowanie poprzedzające jego wydanie;
- b) nie wiadomo jaki charakter ma postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy, kontrolujący prawidłowość wydanego postanowienie (czy to w następstwie złożonego zażalenia, czy też z urzędu). Brak jest w zakresie postępowania prowadzonego przez organ odwoławczy odwołania do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej normujących postępowanie odwoławcze. W związku z tym pojawia się wątpliwość, czy organ odwoławczy może skorzystać z całego katalogu rozstrzygnięć wskazanych w art. 233 Ordynacji, czy też jedynie uchylić lub zmie-

9 Zob. R. Dowgier: *Pisemne interpretacje prawa podatkowego udzielane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów) w świetle nowych regulacji Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 1.

10 Por. B. Brzeziński, M. Masternak, W. Nykiel: *Wiążące interpretacje do poprawki*, „Rzeczpospolita” z dnia 25 sierpnia 2005 r. („Prawo co dnia”), s. 5.

nić postanowienie na podstawie art. 14c? Konsekwencją braku odesłania do przepisów regulujących postępowanie odwoławcze jest pytanie, czy rzeczywiście organ odwoławczy rozpoznaje sprawę jako druga instancja. Kontrola postanowienia jest inną sprawą administracyjną niż wydanie interpretacji, co pozwala stwierdzić, iż zażalenie nie jest środkiem odwoławczym. Wniosek taki wszczyna postępowanie przez organem „odwoławczym” w I instancji.¹¹ Tyle tylko, że przyjmując, iż prawidłowość postanowienia wydanego przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) kontroluje samorządowe kolegium odwoławcze, pojawia się problem zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania. W świetle art. 221 Ordynacji podatkowej, jeżeli decyzję w pierwszej instancji wyda kolegium, to odwołanie od decyzji rozpatruje także ono, stosując odpowiedni przepisy o postępowaniu odwoławczym. Jednak w art. 13 § 1 pkt 3 Ordynacji wyznaczającym właściwość instancyjną samorządowego kolegium odwoławczego, nie wskazano, że działa ono jako organ odwoławczy od wydanej przez siebie w pierwszej instancji decyzji. W związku z tym, przepis ten powinien być uzupełniony, tak jak to jest w przypadku dyrektorów izb skarbowych i celnych, których kompetencja do działania jako organ odwoławczy od wydanych przez siebie w pierwszej instancji decyzji, wyraźnie wynika z przepisów prawa;

- c) w obowiązujących przepisach powinno się doprecyzować, iż informacje wiążą nie tylko na tle konkretnego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, ale i w na tle obowiązującego w dacie jego złożenia stanu prawnego. Zatem zmiana stanu prawnego, podobnie jak i faktycznego powinna skutkować tym, że podatnik nie jest już „chroniony” oczywiście wadliwą interpretacją i to bez konieczności jej formalnego uchylenia;
- d) zupełnie niedopracowane są regulacje dotyczące tzw. milczących interpretacji. Specyficzna ich forma – nie są dokumentem urzędowym, ale raczej prywatnym sprawia, że niejasne są zasady, na jakich (i czy w ogóle) mogą być one zmieniona lub uchy-

lone w przypadku ich wadliwości. Nowe przepisy w art. 14b § 3 wskazują, że do zapytań podatników, które w skutek opieszałości organów podatkowych stały się wiążące, stosuje się odpowiednio przepis § 5, który określa tryb weryfikacji postanowień interpretacyjnych. Można by z tego wnioskować, że „milcząca interpretacja” także może być zmieniona lub uchylona bądź to na skutek zażalenia, bądź z urzędu przez organ odwoławczy. W tym miejscu widać już jednak, że ten pierwszy tryb weryfikacji w praktyce nie znajdzie zapewne zastosowania. W zasadzie bowiem rzadkością będą przypadki, w których podmiot składający wniosek o interpretację, przedstawia w niej stanowisko dla siebie niekorzystne. Skoro tak, to w przypadku, gdy w ustawowym terminie organ podatkowy nie wyda interpretacji i wniosek podatnika stanie się wiążący, z pewnością nie będzie on od niego składał zażalenia. Takiego zażalenia nie może też złożyć, chcąc naprawić swój błąd, organ podatkowy. Nie jest on bowiem wymieniony wśród podmiotów uprawnionych wskazanych w art. 14b § 5 pkt 1. Pozostaje zatem uchYLENIE lub ZMIANA „milczącej interpretacji” z urzędu przez organ odwoławczy. I w tym jednak przypadku pojawia się pytanie, co ma zmienić lub uchylić organ odwoławczy, skoro przepisy wskazują, że w drodze decyzji uchyla lub zmienia się postanowienie, a przecież takowego nie ma;

- e) w związku z faktem, że merytoryczną kontrolę nad interpretacjami wydawanymi przez gminne organy podatkowe sprawują samorządowe kolegia odwoławcze, zasadna wydaje się zmiana art. 14b § 7 Ordynacji podatkowej. Przepis ten w obecnym brzmieniu nakazuje wójtom, burmistrzom (prezydentom miast) przesyłanie interpretacji jedynie właściwym dyrektorom izb skarbowych. Interpretacje są publikowane na stronach internetowych izb i dopiero w ten sposób mogą do nich dotrzeć kolegia, które przecież z urzędu mogą je weryfikować. Konstrukcja taka jest niezrozumiała. Interpretacje gminnych organów podatkowych powinny trafiać do samorządowych kolegiów odwoławczych, co usprawniłoby proces ich kontroli;

11 *Ibidem*

f) zasada „nieszkodzenia” przyjmując literalną wykładnię przepisów, nie dotyczy płatników, inkasentów, osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe, a także w pewnym zakresie następców prawnych podatnika. Art. 14b § 1 Ordynacji zakazuje, w razie zastosowania się wskazanych podmiotów do udzielonej interpretacji, wydania przez organ podatkowy decyzji określającej lub ustalającej ich zobowiązanie. Wydaje się zatem, że chodzi tu o decyzje określające i ustalające z art. 21 § 1 pkt 2 i § 3 Ordynacji podatkowej, które mogą być wydane jedynie wobec podatnika. Płatnik, inkasent oraz osoba trzecia odpowiadają na podstawie zupełnie innych decyzji (decyzja o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta wydana na podstawie art. 30 § 4 Ordynacji, decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej – art. 108 § 1). Również w przypadku następcy prawnego będącego spadkobiercą wydawana jest decyzja o odpowiedzialności spadkobierców – art. 100 § 1. Przyjęcie literalnego brzmienia przepisów skutkowałoby tym, że w stosunku do wyżej wymienionych podmiotów regulacje ustawy w zakresie „nieszkodzenia” byłyby praktycznie martwe. W związku z tym należałoby zapisać wprost, że ochrona interpretacji rozciąga się także na ww. decyzje;

g) nieporozumieniem jest zapis art. 14b § 6 ustawy, gdzie ustawodawca posłużył się zwrotem „wstrzymanie wykonania decyzji” w odniesieniu do decyzji o zmianie lub uchyleniu postanowienia. Decyzja taka nie określa przecież w sposób bezpośredni żadnych uprawnień ani obowiązków, które jej adresat mógłby wykonać.

PRZEPISY O WIĄŻĄCYCH INTERPRETACJACH PRAWA PODATKOWEGO W SPRAWACH INDYWIDUALNYCH W ŚWIETLE ZASAD PRAWIDŁOWEJ LEGISLACJI PODATKOWEJ

Podjmując się analizy przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego w sprawach indywidualnych pod kątem zasad prawidłowej legislacji podatkowej, należy podjąć próbę precyzyjnego określenia zakresu pojęciowego samych zasad. W literaturze przedmiotu autorzy, dokonując analizy procesu prawotwórczego, posługują się takimi pojęciami, jak: techniczne gwarancje praworządności,¹ wymogi tworzenia prawa (podatkowego) przez demokratyczne państwo prawne,² wartości autonomiczne prawa, reguły rzetelnej legislacji, czy zasady prawodawczej przyzwoitości.³ Treść, cele i podstawy aksjologiczne tych reguł są w zasadzie zbliżone, pewne odmienności dotyczą głównie katalogów tworzonych przez poszczególnych autorów i położenia przez nich większego nacisku na proces prawotwórczy lub na jego wynik w postaci aktów prawnych. Zasadami prawidłowej legislacji podatkowej w znaczeniu szerokim są wynikające przede wszystkim z klauzuli demokratycznego państwa prawnego⁴ formalne reguły

1 A. Bień: *Proceduralne aspekty tworzenia dobrego prawa (w:) Konferencja: Legislacja w praktyce*, Warszawa 2002, s. 99.

2 C. Kosikowski: *Stabilność prawa podatkowego (w:) Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, A. Pomorska red., Lublin 2004, s. 18; podobnie w: C. Kosikowski: *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 121.

3 S. Wronkowska: *Na czym polega dobra legislacja*, w: *Konferencja: Legislacja...*, s. 15; S. Wronkowska: *Klauzula państwa prawnego (w:) Podstawowe problemy stosowania Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej – raport wstępny*, K. Działocha red., Warszawa 2004, s. 17.

4 Bezpośrednio w przepisach Konstytucji zapisane zostały: zakaz działania prawa wstecz w prawie karnym, wyrażony w art. 42 ust. 1, nakaz ochrony słusznie nabytych praw majątkowych, wynikający z art. 64 ust. 2, nakaz określania wytycznych dotyczących treści rozporządzenia,

wyznaczające prawodawcy nieprzekraczalne granice jego działalności, postulaty zgłaszane w tym zakresie przez przedstawicieli doktryny i spełniające funkcje służebne wobec tych dwóch pierwszych zasady techniki prawodawczej. Na potrzeby niniejszego opracowania można również wyróżnić (ze względu na treść i charakter reguł) zasady o charakterze uniwersalnym, zasady odnoszące się jedynie do prawodawstwa podatkowego oraz zasady techniki prawodawczej.⁵

Do pierwszej z tych grup należy zaliczyć:

- zasadę respektowania spójności systemu prawa i aktu prawnego;⁶
- zasadę skuteczności regulacji prawnych;⁷
- zasadę stabilności prawa;⁸
- zasadę dostępności prawa;⁹
- zasadę komunikatywności przepisów prawa.¹⁰

Część ich znajduje rozwinięcie i odpowiedniki w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który wśród składników zasady zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa wymienia, powi-

zane z nią na zasadzie związków instrumentalnych, następujące reguły przyzwoitej legislacji¹¹:

- zasadę stabilności prawa;¹²
- zasadę *lex retro non agit*;¹³
- zasadę ochrony praw nabytych;¹⁴
- wymóg zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (*vacatio legis*);¹⁵

zapisany w art. 92 oraz zasada z art. 217 Konstytucji. Por. D. Salitra, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2003, Nr 4, s. 52–53.

5 C. Kosikowski wśród zasad tworzenia przepisów prawa finansowego wyróżnia ogólne zasady tworzenia prawa, zasady dotyczące tworzenia prawa finansowego, zasady techniki prawodawczej i zasady wykładni prawa.

6 Spójność systemu prawa warunkowane jest wspólnymi podstawami aksjologicznymi (przy czym powinny być one możliwie uporządkowane i stabilne), rzetelną wiedzą ustawodawcy o normowanej przez niego materii i wysoką jakością techniczną prawodawstwa (zob. S. Wrótkowska: *Na czym polega dobra legislacja...*, s. 16).

7 Zdaniem S. Wrótkowskiej (tamże, s. 18) skuteczność prawa warunkowana jest funkcjonalnością i dostępnością instrumentów prawnych (w tym w szczególności wprowadzaniem w życie całych programów legislacyjnych), współpracą egzekutywy z legislatywą i akceptacją społeczną. Na temat oceny skuteczności regulacji prawnych zob. także: S. Kaźmierczyk: *Dynamiczne ujęcie normy prawnej* (w: *Teoria i filozofia prawa. Wybór tekstów*, W. Gromski red., Wrocław 1998, s. 123 i nast.

8 Zob. J. Fronckowiak: *Częsta nowelizacja ustaw i jej wpływ na jakość stanowionego prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 1997, nr 3, s. 125; C. Kosikowski: *Stabilność prawa...*, s. 13 i nast.

9 Zob. np. D. Merten: *Ustawodawstwo w państwie prawnym. Możliwości, wyzwania, zobowiązania* (w: *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, H. Suchocka red., Warszawa 1992, s. 19 i nast.

10 Spełnienie tego postulatów warunkuje: komunikatywny język aktów prawnych, przejrzysta, prawidłowa struktura aktów prawnych i właściwa (przejrzysta) konstrukcja systemu prawnego. Zob. S. Wrótkowska: *Na czym polega dobra legislacja...*, s. 21; A. Luboińska-Rutkiewicz: *Głos w dyskusji* (w: *Konferencja: Legislacja...*, s. 63.

11 Na temat genezy i uzasadnienia używania przez Trybunał Konstytucyjny pojęcia „zasad przyzwoitej legislacji” zob. M. Wyrzykowski, *Komunikat do tematu: Proceduralne aspekty tworzenia dobrego prawa* (w: *Konferencja. Legislacja...*, s. 111.

12 Orzeczenie z dnia 23 kwietnia 1996 r., sygn. akt K. 29/95, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 września 1997 r., sygn. akt K. 15/97, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

13 Zasada nieretroaktywności prawa jest uznawana za podstawę bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych. Pojawiła się już w pierwszym orzeczeniu TK z 28 maja 1986 r., sygn. U.1/86, OTK w 1986, poz. 2, s. 32 i następne. Nierespektowanie zasady *lex retro non agit* przejawia się w działaniach ustawodawcy poprzez ustalenie przez niego początku stosowania normy, wprowadzającej niekorzystne zmiany w sytuacji prawnej jej adresatów na moment wcześniejszy od tego, w którym ustawa zaczęła obowiązywać (niezbędne jest zatem nie tylko uchwalenie, ale i prawidłowe opublikowanie w odpowiednim organie promulgacyjnym) – orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1992 r., sygn. K.15/91, OTK 1992, cz. I, poz. 8, s. 158. Zasada *lex retro non agit* jest szczególnie istotna w tych dziedzinach prawa, w których jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa (por. wyrok z dnia 15 września 1998 r., sygn. K.10/98, OTK ZU 1998, nr 5(64), poz. 64, s. 403).

14 Nie ma ona w wypadku regulacji prawnopodatkowych tak fundamentalnego znaczenia jak w ubezpieczeniach społecznych i w prawie pracy. Wynika to z konsekwentnie głoszonej przez TK tezy o stosunkowo dużej swobodzie prawodawcy przy kształtowaniu wysokości podatków. Podkreślił on również, że „ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonemu celom politycznym i gospodarczym, zaś władztwo to nabiera szczególnego znaczenia w okresie przemian ustrojowych”. Na uwagę jednak zasługuje sygnalizowana przez TK przy każdej tego typu wypowiedzi potrzeba zachowania innych reguł prawidłowej legislacji.

15 Obowiązek zachowania odpowiedniego *vacatio legis* służy między innymi ochronie znajdujących się w toku interesów podatników i niedopuszczeniu do swoistego „nadużycia władzy prawodawczej” wobec obywateli (por. R. Zelwiański: *Ochrona znajdujących się w toku interesów podatników*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 2, s. 41). Przy ocenianiu prawidłowości długości okresu *vacatio legis* należy uwzględnić treść i charakter nowych przepisów. Jego wydłużenie jest niezbędne przede wszystkim w wypadku norm dotyczących działalności gospodarczej, zwłaszcza gdy określają one obowiązki podatkowe wobec państwa, ustaw o szczególnej doniosłości społecznej oraz aktów obszernych (orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K.9/92, OTK w 1993, cz. I, poz. 3, s. 70 oraz orzeczenie TK z dnia 14 grudnia 1993 r., sygn. K.8/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 43, s. 418). RPO postulował nawet, by przy istotnych zmianach odnośnie podatków płaconych w skali rocznej ogłaszać ich treść co najmniej w połowie roku poprzedzającego rok ich wprowadzenia.

- nakaz precyzyjnego określenia elementów regulacji ustawowej;¹⁶
- zasadę należytej publikacji aktu prawnego mającą na celu możliwość zapoznania się podatnika z obowiązującym stanem prawnym.¹⁷

Warto tu zwrócić uwagę na częściową koherentność zasad głoszonych przez przedstawicieli doktryny i wynikających z orzecznictwa polskiego sądu konstytucyjnego w zakresie formułowania chociażby postulatów precyzyjności języka ustaw podatkowych, dostępności prawa (odpowiadający w pewnym zakresie zakazowi retroakcji) i jego stabilności (odpowiednie *vacatio legis*, niedokonywanie zmian w czasie roku podatkowego). Współgra to z wielokrotnie formułowaną w orzecznictwie Trybunału tezę, że zasady rzetelnej legislacji powoływane przez niego przy okazji kontroli stanowienia prawa podatkowego, nie stanowią katalogu zamkniętego, a są jedynie doraźnie stosowanymi przez niego wzorcami normatywnymi.¹⁸ Jest to szczególnie oczywiste, gdy poddajemy analizie proces kształtowania się ich treści we współpracy pomiędzy doktryną a Rzecznikiem Praw Obywatelskich i Trybunałem Konstytucyjnym.¹⁹ Proces ten trwa nadal – w obecnie tworzonej literaturze przedmiotu można spotkać się z kierowanym do polskiego sądu konstytucyjnego postulatem wyinterpretowania przez TK ważniejszych zasad techniki prawodawczej z zasady demokratycznego państwa prawnego.²⁰ W dalszej części pracy zasady prawidłowej legislacji używane będą w znaczeniu szerszym, doktrynalnym, wykraczającym

poza zakres pojęcia zasad techniki prawodawczej oraz wymienianych w orzecznictwie TK reguł rzetelnej legislacji.

Za prof. B. Brzezińskim do zasad dotyczących legislacji podatkowej²¹ można zaliczyć:

- zasadę respektowania praw ekonomicznych;²²
- zasadę przewidywania skutków wprowadzania regulacji podatkowych;
- zasadę uwzględniania płynności zmian w zakresie obciążeń podatkowych;
- zasadę ochrony interesu finansowego podmiotów czynnych.

Również i te zasady znajdują potwierdzenie w orzecznictwie polskiego sądu konstytucyjnego i w wystąpieniach ombudsmana, w których organa te powołując się na wzorzec racjonalnego prawodawcy, odwołują się do praw ekonomicznych, czy do konstytucyjnego zakazu dokonywania zmian w systemie podatkowym w trakcie roku podatkowego.

Do zasad prawidłowej legislacji podatkowej (w szerokim znaczeniu) należą również zasady techniki prawodawczej – reguły określające:

- formę, którą należy nadawać merytorycznym rozstrzygnięciom prawodawcy (w tym sposób formułowania, oznakowania i systematyzowania w akty normatywne przepisów prawnych);
- sposób wprowadzania przepisów do systemu prawa;

16 Orzeczenie TK z 23 czerwca 1997 r., sygn. akt K 3/97, OTK ZU 1997, Nr 2, s. 205; wyrok TK z 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.; wyrok TK z 23 marca 2006 r., sygn. akt K 4/06, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

17 Postanowienie TK z 13 lutego 1991 r., sygn. akt W 3/90, OTK 1991, s. 266; orzeczenie TK z 17 listopada 1992 r. sygn. akt U 3/90, OTK 1991, s. 266

18 Zob. J. Oniszczyk: *Państwo prawne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zasady państwa prawnego)*, Warszawa 1996, s. 6.

19 Por. W. Taras, A. Wróbel: *Zarys koncepcji państwa prawnego w praktyce Rzecznika Praw Obywatelskich*, „Biuletyn Rzecznik Praw Obywatelskich – Materiały” 1991, nr 7, s. 10 i nast.; J. Oniszczyk: *Zasady kardynalne państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia i Materiały. Wystąpienia Oficjalne, Wykłady, Prace Sędziów i Biura Trybunału Konstytucyjnego” 1995, t. 1, s. 97 i nast.

20 A. Bierć: *op. cit.*, s. 99

21 B. Brzeziński: *Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformułowania)*, „Państwo i Prawo” 1986, nr 5, s. 66 i nast. W powoływanym opracowaniu wyróżniono zasady: respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji prawnofinansowej, przewidywanie krótko- i długookresowych jej skutków, uwzględniania skutków regulacji prawnej w różnych ogniwach systemu finansowego, ograniczania wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość przepisów prawa finansowego, płynność zmian wysokości obciążeń i świadczeń finansowych, ochronę interesu finansowego państwa.

22 Podstawą tej zasady jest przekonanie, iż skuteczność regulacji prawnopodatkowej (czy to w jej wymiarze fiskalnym, czy w pełnieniu przez nią funkcji stymulacyjnej) jest warunkowana przez jej niesprzeczność z prawami ekonomicznymi. Zob. S. Kaźmierczyk: *Dynamiczne ujęcie...*, s. 123.

– sposób eliminowania poszczególnych przepisów z systemu prawnego;²³

a wynikające przede wszystkim z rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej.²⁴

Zasady prawidłowej legislacji podatkowej powinny być stosowane na każdym etapie procesu ustawodawczego. Prześledzenie, w dalszej części niniejszego opracowania, działań legislacyjnych w zakresie wprowadzania wiążących interpretacji prawa podatkowego i przyjętych w tym zakresie rozwiązań pod kątem zasad prawidłowego prawotwórstwa podatkowego, pozwoli na sformułowanie wniosków, co do występowania błędów w tym zakresie i ustalenia ich przyczyn.

W połowie czerwca 2003 r. organizacje przedsiębiorców zgłosiły na forum Komisji Trójstronnej do Spraw Społeczno-Gospodarczych wnioski, aby opracować nową ustawę, regulującą kwestie związane z działalnością gospodarczą w Polsce. Pochodzące z tego okresu dokumenty rządowe – przede wszystkim „Przedsiębiorczość w Polsce. Raport”²⁵ oraz wcześniejszy o półtora roku „Przedsiębiorczość–Rozwój–Praca. Strategia gospodarcza rządu SLD–UP–PSL”²⁶, a także wystąpienia członków Rady Ministrów – w tym szczególnie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej – Prof. J. Hausnera²⁷ wskazywały na kierunek podjętych działań legislacyjnych. Argumentowano, że ustawa z 19 listopada 1999 Prawo działalności gospodarczej,²⁸ obowiązująca od czterech lat i wielokrotnie w tym czasie nowelizowana, sprzyja reglamentacji i biurokratyzacji życia gospodarczego, stanowiąc

tym samym czynnikiem ograniczającym rozwój ekonomiczny kraju. Zgadzając się, co do negatywnego osądu sprzecznej z zasadami prawidłowej legislacji praktyki wielokrotnego nowelizowania przepisów Prawa o działalności gospodarczej, należy tu jednak zaznaczyć, że zwolennicy nowych rozwiązań nie brali pod uwagę podobnego stanu w zakresie regulowanym Ordynacją podatkową, sami wprowadzając do niej kolejne, nieprzemyślane, zmiany.

Prace nad projektem odbywały się przy udziale organizacji przedsiębiorców i przedstawicieli związków zawodowych. Niektóre szczegółowe rozstrzygnięcia były przedmiotem obrad Zespołu Komisji Trójstronnej ds. Społeczno-Gospodarczych. Przy tworzeniu projektu miano się opierać na następujących, ujętych hasłowo założeniach:

- zaufania do przedsiębiorców;
- ułatwienia podejmowania działalności gospodarczej przede wszystkim poprzez zastąpienie większości zezwoleń wpisem do rejestru działalności regulowanej i uproszczenie procedur rejestracji warunkującej rozpoczęcie działalności gospodarczej;
- maksymalizacji gwarancji wolności gospodarczej, która powinna być ograniczana głównie ze względu na bezpieczeństwo i zdrowie obywateli;
- ograniczenia nadmiernych, zdaniem przedsiębiorców, uprawnień administracji publicznej.²⁹

Takie ujęcie celów przedmiotowych regulacji spowodowało, iż stały się one obiektem skutecznej kampanii medialnej. Pisano o tym, że „przedsiębiorcy (...) nie będą ponosili odpowiedzialności za urzędnika, który wprowadził ich w błąd”, cytowano właścicieli firm, którzy twierdzili, iż „w ostatnich latach najważniejszym problemem przed-

23 Por. J. Warylewski (red.): *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 9.

24 Dz.U. Nr 100, poz. 908.

25 *Przedsiębiorczość w Polsce. Raport*. Dokument przyjęty na posiedzeniu Rady Ministrów w dniu 17 czerwca 2003 r., strona internetowa Ministerstwa Gospodarki i Pracy, <http://www.mpsis.gov.pl> z dnia 10 lutego 2005 r.

26 *Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca*. Strategia gospodarcza rządu SLD–UP–PSL, strona internetowa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, <http://www.kprm.gov.pl> z dnia 10 lutego 2005 r.

27 Zob. np. wystąpienie Ministra Jerzego Hausnera na spotkaniu z przedsiębiorcami w ING (10.04.03), strona internetowa Ministerstwa Gospodarki i Pracy, <http://www.mpsis.gov.pl> z dnia 10 lutego 2005 r.; Konferencja prasowa na temat nowej organizacji Ministerstwa Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej oraz programu działania resortu, 2 kwietnia 2003 r.; Wystąpienie Prof. Jerzego Hausnera – Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej, tamże.

28 Dz.U. Nr 101, poz. 1178 z późn. zm.

29 Zob. wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej M. Okońskiej-Zaremby z dnia 2 marca 2004 r. na forum Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca”, scenogram z posiedzenia Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca”, NPR–76, strona internetowa Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.; E. Czerwińska: *Opinia merytoryczna nt. projektu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, druk 1322–04, tamże.

siębiorców nie była konkurencja, tylko „walka” z martwością przepisów prawa bądź nadmiarem interpretacji – szczególnie przez organa podatkowe”.³⁰ Tymczasem nawet pobieżna analiza przytoczonych powyżej wytycznych rodzi poważne wątpliwości, co do zgodności celów nowej regulacji z zasadami prawidłowej legislacji podatkowej, które znajdują potwierdzenie w toku dalszych prac ustawodawczych. Na szczególne podkreślenie zasługują:

- niezgodność głoszonych celów wprowadzenia nowej regulacji z rzeczywistą treścią wprowadzanych przepisów, przejawiająca się m.in. w przyznaniu organom podatkowym możliwości wydawania wiążących interpretacji podatkowych, wobec deklarowanego ograniczenia nadmiernych, zdaniem przedsiębiorców, uprawnień administracji publicznej;
- nieuwzględnianie ubocznych ekonomicznych efektów zastosowania „zaufania do przedsiębiorców” (w rozumieniu przyjętym przez ustawodawcę),³¹ w zakresie nieuzasadnionego uprzywilejowania części przedsiębiorców, w tym niewywiązujących się z obowiązku świadczenia na rzecz Skarbu Państwa i jst.;
- nieuwzględnianie przy tworzeniu analizowanych przepisów interesów podmiotów publicznoprawnych będących beneficjentami świadczeń podatkowych.

Zaskakuje również niezwykle krótki okres przygotowania projektu ustawy, jeżeli wziąć pod uwagę szeroki zakres i specyficzną materię objętą obszarem regulacji, a z drugiej strony uwzględniając standardowy czas przygotowywania inicjatyw podobnej wagi.³² Okoliczności te, wraz z niezadawalającą organizacją wykonywania zadań państwa

w zakresie tworzenia prawa wpłynęły na obecność w charakteryzowanym akcie prawnym licznych poważnych błędów. Wśród pozostałych przyczyn takiego stanu rzeczy wymienić należy:

- brak koordynacji pracy poszczególnych ministerstw, a nawet rysujący się pomiędzy nimi konflikt;³³
- wadliwą organizację procesu prawotwórczego w obrębie Rady Ministrów;³⁴
- presję wywieraną na legislatorów przez samorząd gospodarczy, lobbystów i media.³⁵

Wydaje się, iż w tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgodnie z zasadami techniki prawodawczej przygotowanie projektu uchwały winno być poprzedzone m.in.:

- określeniem stanu stosunków społecznych i stanu prawnego w dziedzinie, która ma być objęta regulacją;

33 Por. np. sprawozdania z posiedzeń Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca”, strona internetowa Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r., i artykuły w prasie: np. P. Bajer: *Przepisy swoje, urzędy swoje*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 14.

34 Zob. C. Kosikowski: *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2005, s. 126 i nast. Autor, opisując zagadnienie pracy podmiotów zajmujących się tworzeniem i kontrolą publicznego prawa gospodarczego poddaje druzgocącej krytyce organizację pracy Rady Ministrów w tym zakresie, wskazując, że negatywne konsekwencje dla poziomu legislacji prawnogospodarczej ma zarówno podział kompetencji dotyczących gospodarki na kilka różnych ministerstw (wg systematyki działów administracji rządowej) jak też skupienie w ręku ministra właściwego w sprawach gospodarczych kompetencji z innych dziedzin. Akcentuje przy tym brak koordynacji i odpowiedniej współpracy w ramach Rady Ministrów, a nawet departamentów poszczególnych resortów.

35 Już na etapie przygotowywania rządowego projektu Przepisów wprowadzających członkowie Rady Przedsiębiorczości i organizacji branżowych zgłosili szereg postulatów odnośnie materii regulowanych ustawą. Co do podmiotowego zakresu konsultacji prowadzonych na etapie przygotowania projektu zob. Uzasadnienie do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, s. 37–39, strona internetowa Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r. Do udziału w pracach nad nią i monitorowania procesu ustawodawczego zgłosiło się 97 organizacji – głównie pracodawców i pracobiorców. Ostatecznie do stałego udziału w pracach Komisji zaproszono przedstawicieli 12 organizacji. Obecność tak wielu przedstawicieli różnych organizacji i grup interesów oraz rola jaką odegrali przy modyfikacji i tworzeniu poszczególnych zapisów ustawowych mogłaby się stać przyczynkiem do nader interesujących rozważań nad „korporatyzacją” polskiej demokracji. Por. uwagi na ten temat zawarte w: D. Olson: *Od projektu do ustawy w państwie prawnym. Organizacja, procedura, polityka (w): Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, H. Suchocka red., Warszawa 1992, s. 86, J. Sroka: *Polityka organizacji pracodawców i przedsiębiorców*, Wrocław 2004, a także prawnoporównawcze opracowanie na ten temat: U. Biedrzycka, A. Saffer, M. Zieliński: *Udział organizacji społecznych i gospodarczych w procesie legislacyjnym w Polsce. Analiza i propozycje rekomendowane przez Zespół ds. Lobbyingu przy Biurze Studiów i Analiz Kancelarii Senatu*, Warszawa 1996.

30 Biznes wreszcie odetchnie, „Expres Bydgoski” z 24.07.2004 r., strona internetowa portalu Bydgoszcz – Nasze Miasto, <http://bydgoszcz.naszemiasto.pl> z dnia 10 lutego 2005 r.

31 Aby nie być gołosłownym przytoczę tu tezę z oświadczenia senatora Krzysztofa Szydłowskiego w dyskusji nad punktem dwunastym porządku obrad na 64 posiedzeniu Senatu w dniach 23 i 24 czerwca 2004 r. iż „nic (...) tak nie destabilizuje działalności firmy jak różnego rodzaju kontrole”, Przemówienia i oświadczenia senatorów przekazane do protokołu, niewyłoszone podczas 64 posiedzenia Senatu, Protokół z 64 posiedzenia Senatu, strona internetowa Senatu RP, <http://www.senat.gov.pl/> z dnia 10 lutego 2005 r.

32 Prace nad ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej rozpoczęto w połowie lat dziewięćdziesiątych; również przepisy ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej i przedwojennego Prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 r. opracowywano znacznie dłużej.

- określeniem pożądanych efektów projektowanej regulacji;
- ustaleniem przewidywanych (zarówno podstawowych, jak i niepożądanych – ubocznych) skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych (określając przy okazji tych ostatnich źródła ich pokrycia) każdego z branż pod uwagę rozwiązań;
- konsultacjami z podmiotami zainteresowanymi rozstrzygnięciem sprawy;
- dokonaniem wyboru instrumentów, za pomocą których dokonana zostanie ingerencja legislacyjna.³⁶

Trudno zakładać, że twórcy ustawy zdołali w tak krótkim okresie przeprowadzić chociażby diagnozę zastanego stanu stosunków społeczno-gospodarczych w zakresie objętym zgłoszonym przez nich projektem oraz analizę przewidywalnych skutków społecznych zmian prawnych, wprowadzonych ustawą o swobodzie działalności gospodarczej i ustawą zawierającą przepisy wprowadzające. Trudno też zakładać, iż rozważono inne – pozaprawne środki osiągnięcia pożądanych celów.³⁷ Również analiza finansowych efektów wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań nie mogła być rzetelnie przeprowadzona, skoro projektodawca stwierdza np., że „zmiana ustawy o kontroli skarbowej nie spowoduje bezpośrednich skutków finansowych dla budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego polegających na zwiększeniu wydatków lub zmniejszeniu dochodów, bowiem dotyczy ona problematyki ogólnego prawa podatkowego.”³⁸

Pierwotne brzmienie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w wersji wniesionej do Sejmu przez Radę Ministrów upraw-

36 Katalog normatywny warto porównać z wypracowanym przez doktrynę – zob. J. Wróblewski: *Model racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław–Łódź 1985, s. 22 i nast.; C. Kosikowski: *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 26; S. Wronkowska, Z. Ziemiński: *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 133; R. Sarkowicz, J. Stelmach: *Teoria prawa*, Kraków 2001, s. 119; C. Kosikowski: *Stabilność...*, s. 18.

37 Wydaje się, że było to po części wynikiem tzw. „idealizmu administracyjnego” – przekonania o niezwykłej skuteczności instrumentów prawnych przy rozwiązywaniu konfliktów społecznych, (w:) S. Wronkowska, M. Zieliński: *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 23.

38 Uzasadnienie do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, s. 37–39, strona internetowa Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

niało przedsiębiorców do występowania o pisemną informację o zakresie stosowania prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie. Zastosowanie się do uzyskanej informacji wiązać się miało z zapewnieniem, iż przedsiębiorca nie może być obciążany sankcjami finansowymi lub karami w tym zakresie, w jakim zastosował się do informacji. Wprowadzenie tej instytucji uzasadniano potrzebą uzyskania stabilności i pewności stosowania prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem, czyli przed zdarzeniem podatkowym.³⁹ Na posiedzeniu Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” dnia 27 maja 2004 r.⁴⁰ rozpatrzono poprawki zgłoszone w drugim czytaniu do projektu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.⁴¹ Wśród nich znajdowała się poprawka nr 1 odnosząca się do art. 10 projektowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zgłoszona w imieniu Klubu Parlamentarnego PiS przez posła A. Zawiszę.⁴² Intencją zgłaszającego zmianę było, aby przedsiębiorca zastosowawszy się do interpretacji (już nie informacji) uzyskanej z urzędu skarbowego nie ponosił nie tylko sankcji finansowych, ale także nie mógł być obciążony podatkiem. Projekt uzyskał poparcie przewodniczącej Komisji – posłanki E. Janik⁴³ oraz Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Gospodarki i Pracy M. Okońskiej-Zaremby. Ta ostatnia wyraziła przekonanie,

39 Wypowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej M. Okońskiej-Zaremby na posiedzeniu Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” w dniu 2 marca 2004 r., strona Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

40 Protokół z posiedzenia Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” dnia 27 maja 2004 r., Biuletyn nr. 3223/IV/nr 88, strona Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

41 druki nr 2118, 2118-A i 2240, strona Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

42 Poprawka była już wcześniej sygnalizowana przez posła na posiedzeniu podkomisji po pierwszym czytaniu, jednak nie zyskała aprobaty ze strony przedstawiciela Ministerstwa Finansów i została zgłoszona podczas drugiego czytania ustawy w Sejmie (zob. protokół z posiedzenia Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” w dniu 12 maja 2004 r.).

43 Warto tu może przytoczyć opinię posłanki E. Janik uzasadniającą przyjęcie tego kuriozalnego rozwiązania. Miało ono, jej zdaniem, sprzyjać „budowaniu podstaw prawnych niezbędnych dla rozwoju przedsiębiorczości”. Poprawkę określano w nim jako „proobywatelską” i „zobowiązującą urzędnika państwowego do pełnej odpowiedzialności za dokonaną interpretację w danej sprawie. Obecnie konsekwencje błędu popełnionego przez urzędnika ponosi obywatel. Może już czas odwrócić sytuację w taki sposób, żeby to urzędnik zaczął ponosić konsekwencje swojej błędnej interpretacji czy decyzji. Niech urzędnik pięć razy się zastanowi zanim przedstawi obywatelowi jakąś interpretację.”

iz „sformułowania zawarte w tej poprawce nawet lepiej oddają intencje rządu niż zapis z przedłożenia rządowego. Intencje te zostały wyrażone w decyzji podjętej w styczniu br. przez Radę Ministrów, że w strategii podatkowej (...) zostanie wprowadzona taka instytucja.” Ekspert Business Center Club mec. J. Stefanowicz wyraził w imieniu Rady Przedsiębiorczości poparcie dla tych zapisów i podkreślił, iż Rada była inicjatorem tego kierunku zmian. W ramach prac Komisji redakcja art. 10 uległa jeszcze pewnym modyfikacjom by przyjąć ostateczne brzmienie: „Przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu wnioski o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w jego indywidualnej sprawie”. Komisja jednomyślnie rekomendowała Sejmowi przyjęcie omawianej poprawki, która została przegłosowana w Sejmie miażdżącą większością głosów. Również i podobnie uzasadniane poprawki w projekcie ustawy – przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, będące wynikiem współpracy posła A. Zawiszy, przewodniczącej Komisji – posłanki E. Janik oraz strony rządowej – zostały zaakceptowane. Uchwalona przez Sejm na posiedzeniu w dniu 28 maja 2004 r. ustawa o swobodzie działalności gospodarczej i przepisy wprowadzające ustawę zostały przekazane Marszałkowi Senatu. Przepisy wprowadzające do ustawy zostały wprowadzone pod obrady Senatu 24 czerwca 2004 r., zaledwie trzy dni po przekazaniu jej do Komisji Gospodarki i Finansów Publicznych.⁴⁴ Nadzwyczaj szybki tryb procedowania nie dał senatorom możliwości zapoznania się z materiałą przepisów wprowadzających ani z dotyczących ich obszernym sprawozdaniem Komisji Gospodarki i Finansów Publicznych. Brak elementarnej wiedzy, co do postanowień tej ustawy, również i w kwestii uregulowań dotyczących interpretacji, dawał się zauważyć w czasie obrad.⁴⁵ Pomimo oficjalnego apelu Ministra Finansów skierowanego do Marszałka Senatu,

44 Z wniosku senatora J. Markowskiego.

45 Zob. np. wypowiedź senatora H. Dzido dotyczącą wiążących interpretacji i świadcząca nie tylko o nieprzeanalizowaniu przez niego przepisów art. 27 ustawy, ale niewiedzy o ich istnieniu. (Sprawozdanie stenograficzne z 64. posiedzenia Senatu Rzeczypospolitej Polskiej w dniach 23 i 24 czerwca 2004 r., s. 102).

Izba Wyższa zaakceptowała wprowadzenie omawianych rozwiązań.⁴⁶ Zastanawiająca jest przy tym postawa pozostałych członków rządu, zachowujących się w tej sytuacji biernie lub wręcz sprzyjających zmianom oprotestowanym przez Ministra Finansów. Ten brak spójności poglądów w łonie Rady Ministrów, komentowany wielokrotnie w wystąpieniach parlamentarzystów, zdaje się wynikać z rozczłonkowania ośrodków decyzyjnych w sprawach finansowych i stanowił efekt nieracjonalnej struktury egzekutywy w tym zakresie.⁴⁷ Stan taki (utrzymujący się poniekąd również obecnie) uniemożliwia racjonalne planowanie działalności prawotwórczej w zakresie podatków i prowadzenie spójnej polityki podatkowej.

Wniezione do ustawy poprawki senackie głosowane były na 78 posiedzeniu Sejmu, w dniu 2 lipca 2004 r. Prezydent podpisał obydwie ustawy 22 lipca 2004 r. Już trzy miesiące później (29 października 2005 r.) wpłynął do łaski marszałkowskiej kolejny projekt zmian regulacji prawnych w przedmiotowym zakresie – rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa.⁴⁸ Zmiany, wśród których znalazło się m.in. wprowadzenie możliwości wydawania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych pisemnych interpretacji w indywidualnych sprawach, w których nie toczy się i nie toczyło postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym, w zakresie postanowień umów

46 Apel ten spotkał się z nader żywą reakcją części zwolenników nowych rozwiązań. O specyficznym klimacie towarzyszącym procedowaniu nad komentowanymi regulacjami może świadczyć zamieszczony na stronie internetowej Związku Rzemiosła Polskiego <http://www.zrp.pl> artykuł: *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Podstęp resortu finansów spaliła na panewce?*. Autor relacjonuje zdarzenia w Senacie pisząc: „niewiele brakowało, a ustawa o swobodzie działalności gospodarczej byłaby pozbawiona istotnego zapisu dla przedsiębiorców. Usilnie się o to starali minister finansów Andrzej Raczek i senator G. Ferenc. Mowa o artykule, który umożliwił przedsiębiorcom występowanie do urzędu skarbowego o wiążącą interpretację prawa podatkowego. (...) Organizacje pracodawców (...) wystąpiły, wspierane przez resort gospodarki, przeciwko podstępemu, nie uzgodnionemu z przedsiębiorcami, przepisowi ordynacji wyborczej (!), zezwalającej łupić podatnika spornymi kwotami, wynikłymi nie z jego błędu, a z błędu urzędnika skarbowego. (...) To dopiero nabałaganienie w przepisie. Trudno się dziwić, że ten zapis znowu jest nie do przyjęcia i cała sprawa wraca do Sejmu(!).” Przytoczona notatka łączy w sobie charakterystyczne cechy części ówczesnej popularyzatorskiej publicystyki dotyczącej zagadnienia wiążących interpretacji, tj. brak orientacji w relacjonowanym opinii publicznej zagadnieniu, operowanie chwytliwymi hasłami, rażące błędy i posługiwanie się schematami myślowymi. Wydaje się, że może ona rzucić światło na przyczyny przyjęcia tak absurdalnych rozwiązań.

47 Por. C. Kosikowski: *Legislacja...*, s. 25–26.

48 Druk nr 3417, strona Sejmu RP, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, zostały przyjęte przez Sejm 20 maja 2005 r. przez aklamację. Po procedurze senackiej, w której ukształtowano ostatecznie treść art. 14e §2, w myśl którego przepisy art. 14a–14d stosuje się do tego rodzaju interpretacji odpowiednio, z uwzględnieniem odrębności w zakresie terminu, o którym mowa w art. 14b § 3, wynoszącego tu 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, Sejm 30 czerwca 2005 r. przyjął przedmiotowe zmiany. Opisany tryb wprowadzania zmian do nowowprowadzonej instytucji wiążących interpretacji podatkowych może wywoływać wątpliwości z punktu widzenia postulatu stabilności systemu prawa podatkowego. Należy zauważyć, że prace legislacyjne nad nowelizacją wcześniejszych zmian prowadzono jeszcze przed wejściem tych ostatnich w życie, rozważana była również możliwość nowelizowania przepisów wprowadzających.⁴⁹

Obecnie na gruncie znowelizowanych przepisów art. 14a–14e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa wyróżnić można następujące rodzaje interpretacji:

- interpretacje ministerialne kierowane do organów podatkowych;
- interpretacje ministerialne w sprawach indywidualnych dotyczące postanowień ratyfikowanych umów międzynarodowych;
- wiążące interpretacje w sprawach indywidualnych wydawane przez organy podatkowe pierwszej instancji;
- tzw. milczące interpretacje podatkowe (samointerpretacje).

W ramach procedury dotyczącej wydawania wiążących interpretacji w sprawach indywidualnych wydawane przez organy podatkowe pierwszej instancji podatnik, płatnik lub inkasent może złożyć do właściwego organu podatkowego wniosek o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, w indywidualnej sprawie. Wniosek powinien zawierać:

- żądanie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego;⁵⁰
- istotne okoliczności stanu faktycznego;
- własne stanowisko w sprawie.

Organ I instancji udziela interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w formie postanowienia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.⁵¹ Wykładnia przepisów zawarta w postanowieniu nie jest wiążąca dla wnioskodawcy, a jedynie dla właściwych dla niego organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Wnioskodawca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi i sankcjami finansowymi lub karami, a organ podatkowy nie będzie mógł wydać decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie, w jakim osoba, która złożyła wniosek zastosował się do uzyskanej interpretacji. Jeżeli organ orzekający w I instancji nie wyda w terminie postanowienia interpretacyjnego, uznaje się, że interpretacja została wydana zgodnie ze stanowiskiem zawartym we wniosku. Interpretacja może być zmieniona lub uchylona w formie decyzji⁵² przez organ odwoławczy:

- w postępowaniu zażaleniowym – jeżeli uzna on, że zażalenie wniesione przez podatnika (płatnika, inkasenta) zasługuje na uwzględnienie;

50 Organ podatkowy jest związany zakresem przedmiotowym wniosku wyrażonym w pytaniu prawnym. Zob. w tej kwestii: G. Dźwigala: *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11, s. 50–51.

51 Wydaje się, że intencją ustawodawcy było wprowadzenie w sprawach szczególnie skomplikowanych dłuższego – 4-miesięcznego terminu na wydanie przez organ odpowiedniego postanowienia. Por. jednak uwagi zawarte w: G. Dźwigala, *op. cit.*, s. 52. Autor udowadnia, że stosując wykładnię literalną przepisu art. 14b § 3 Ordynacji dochodzi się do wniosku, że „po upływie 3-miesięcznego terminu, wydanie przez organ postanowienia nie ma już znaczenia prawnego, bowiem także po wydaniu także po wydaniu takiego postanowienia zaakceptowane z mocy prawa (§ 3) stanowisko strony nadal jest wiążące dla organu. (...) Tylko organ odwoławczy jest władny wzruszyć interpretację obowiązującą na zasadzie § 3.” Należy przypuszczać, iż brak należytej staranności przy przygotowywaniu omawianych przepisów wypaczył rzeczywiste intencje ustawodawcy. W toku procedowania w Senacie nad konstrukcją tej instytucji zgłoszono propozycję dodatkowego skrócenia terminu na wydanie interpretacji do 2 miesięcy. Zmiana ta, w sytuacji zalewu urzędów skarbowych wnioskami o interpretacje mogła by spowodować pojawienie się licznych „milczących interpretacji” – a w konsekwencji mogła mieć fatalne następstwa dla finansów publicznych.

52 Wydaje się, że procedura uchylania wydanego w pierwszej instancji postanowienia interpretacyjnego przy pomocy decyzji, występująca w trybie zażaleniowym jest wynikiem błędu legislacyjnego, a nie – świadomego działania ustawodawcy.

49 Na temat podobnych praktyk legislacyjnych – zob. S. Wronkowska, *Na czym polega dobra legislacja...*, s. 25.

- z urzędu – o ile postanowienie interpretacyjne rażąco narusza prawo, orzecznictwo TK lub ETS, w tym także jeżeli niezgodność z prawem wynika ze zmiany przepisów.

Wydaje się, iż mamy tu do czynienia z kolejnym błędem legislacyjnym. Trudno bowiem przypuszczać, że ustawodawca dopuszcza funkcjonowanie w obrocie prawnym interpretacji naruszających prawo (w stopniu mniejszym niż rażący).⁵³ Decyzję organu odwoławczego o zmianie lub uchyleniu postanowienia interpretacyjnego można zaskarżyć do sądu administracyjnego. Zmiana lub uchylene postanowienia interpretacyjnego wywiera skutek:

- począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym została doręczona;
- gdy zmiana dotyczy podatków rozliczanych za rok podatkowy – począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona.

Nieprawidłowa interpretacja dotycząca np. podatku dochodowego od osób fizycznych może zatem obowiązywać w skrajnym przypadku prawie rok, konstatacja ta wydaje się być zaskakująca na tle haseł pewności prawa głoszonych przez zwolenników wiążących interpretacji. Co więcej interpretacje uregulowane przepisami art. 14–14e ustawy Ordynacja podatkowa naruszają leżący u podstaw prawidłowej legislacji podatkowej art. 217 Konstytucji RP przez to, że umożliwiają tworzenie i znoszenie obowiązku podatkowego aktem innym niż ustawa.⁵⁴ Należy przy tym pamiętać, iż wprowadzenie do Konstytucji z 1997 r. art. 217 ustanawiającego wyłączność ustawy w „nakładaniu podatków i innych danin publicznych oraz określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” było wynikiem uwzględnienia postulatów doktryny oraz konsekwentnego stanowiska, jakie w tej kwestii zajmował w swoich orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny⁵⁵ i stanowi wyraz generalnej tendencji w konstytucjonalizmie europejskim. Wprowadzenie omawianej zasady, określanej również jako „zasada zupełności ustawowej w dziedzinie opodatkowania”⁵⁶, należy postrzegać w kontekście dominującej poprzednio w dziedzinie legislacji podatkowej nieprawidłowej praktyki, w myśl której władztwo podatkowe należało przede wszystkim do organów władzy wykonawczej, w tym zwłaszcza do Ministra Finansów, a nie do parlamentu. Celem zapisania tej zasady w art. 217 Konstytucji RP było nie tylko zagwarantowanie praw podatnika wobec organów władzy publicznej – ale „przede wszystkim wzmocnienie demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej”⁵⁷ oraz „znaczące przesunięcie w ramach podziału władz”⁵⁸. W świetle przytoczonych wywodów polskiego sądu konstytucyjnego wiążące interpretacje wprowadzone od 1 stycznia 2005 roku można traktować na równi z charakterystyczną dla okresu PRL tendencją do znacznego ograniczenia roli ustawy na rzecz samoistnych uchwał Rady Ministrów⁵⁹, występującą również w III Rzeczypospolitej praktyką tworzenia w obrębie prawa podatkowego tzw. ustaw blankietowych, czy zdarzającymi się nadal przypadkami rozstrzygania o ważnych dla podatnika kwestiach, takich jak: stawki podatkowe, zryczałto-

53 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Glosa” 2004, Nr 11, s. 15 i nast.; R. Mastalski: *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, Nr 2, s. 3.

54 Na temat relacji pomiędzy zasadą wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego i zasadami przyzwolonej legislacji wywodzonymi obecnie z art. 2 Konstytucji zob. *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Warszawa 2006, s. 20–23.

55 W orzeczeniu z dnia 19 października 1988 r., sygn. Uw. 4/88, OTK z 1988 r., poz. 5, s. 71; orzeczeniu z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K.9/92, OTK w 1993 r., cz. I, poz. 6, s. 70; orzeczeniu z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K.12/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 16; orzeczeniu z dnia 15 marca 1995 r., sygn. K.1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7, s. 97; w orzeczeniu z dnia 14 grudnia 1993 r., sygn. K.8/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 43, s. 418; orzeczeniu z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K.1/94, OTK w 1994 r., poz. 10, s. 78–79 oraz w uchwale z dnia 6 września 1995 r., sygn. W.20/94, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 44, s. 262. Po uchwaleniu Konstytucji Trybunał Konstytucyjny kontynuował dotychczasową linię orzeczniczą m.in. w: wyroku z 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 51, wyroku z 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, OTK ZU 1998, nr 5, poz. 65, wyroku z 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 4, w wyroku z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, OTK ZU–A 2002, nr 7, poz. 90 oraz w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

56 R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 1998, s. 12.

57 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, OTK ZU–A 2002, Nr 7, poz. 90.

58 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03, strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, <http://www.tk.gov.pl> z dnia 10 lipca 2006 r.

59 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla: *Ustawa Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2000, s. 34 oraz C. Kosikowski: *Zagadnienia finansów w Konstytucji PRL na tle konstytucji europejskich państw socjalistycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1973, t. XI, s. 32.

wane formy opodatkowania czy ulgi i zwolnienia podatkowe w formie aktów o randze podustawowej.⁶⁰ Odrębności, jakie zaznaczają się przy konstytucyjnej regulacji tworzenia ustaw podatkowych, przejawiające się przede wszystkim określeniem ich minimalnej treści (w art. 217) oraz zakazem nadawania ich projektom charakteru pilnych (art. 123 ust. 1 Konstytucji), służą pogłębieniu w odniesieniu do tych aktów zasad przyzwoitej legislacji. Wydaje się, że wynikająca z art. 217 zasada umieszczania w ustawach podatkowych niektórych istotnych elementów konstrukcji podatku wynika z przeświadczenia, iż to właśnie parlament wybrany przez społeczeństwo w demokratycznych wyborach posiada odpowiednią legitymację do obciążania podatników obowiązkiem płacenia podatków, a jego pluralistyczny skład zagwarantować może rozważenie interesu różnych grup społecznych i uchwalenie rozwiązań możliwych do zaakceptowania przez ogół zainteresowanych.⁶¹ Opiswane regulacje konstytucyjne zdają się być nie do pogodzenia ze stanowiącymi *sui generis* źródła prawa postanowieniami interpretacyjnymi i instytucją milcząco zaakceptowanego stanowiska podatnika.

Ponieważ zastosowanie się podatnika do interpretacji nie może mu szkodzić, również w przypadku zmiany lub uchylecia postanowienia zawierającego interpretację:

- nie określa się ani nie ustala zobowiązania podatkowego za okres obowiązywania interpretacji zawartej w uchylonym lub zmienionym postanowieniu;
- nie ustala się dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług;
- nie wszczyna się postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte w tych sprawach umarza się;
- nie stosuje się innych sankcji podatkowych i karnoskarbowych.

Przyjęcie rozwiązania z art. 14b § 3 Ordynacji, iż w przypadku niewydania postanowienia interpretacyjnego w terminie 3 miesięcy powodującego, że interpretacją staje się z mocy prawa stanowisko przedstawione we wniosku, stanowi kuriozum warte dodatkowego omówienia. Zakreślenie opisanych terminów miało zapewne na celu mobilizację urzędników i przyspieszenie wydawania postanowień interpretacyjnych, jednak swoista sankcja „milczącej interpretacji” ma charakter wybitnie korupcyjny i szkodliwy dla pewności systemu prawa. Zgodnie z nową regulacją pierwszeństwo przed normą ustawową tworzącą lub znoszącą obowiązek podatkowy mają nie tylko rozstrzygnięcia urzędu, ale również tezy wyrażone w piśmie podatnika. Chaos prawny spowodowany wejściem w życie opisywanych regulacji pogłębia także fakt, iż postanowienie interpretacyjne zachowuje moc obowiązującą, gdy przepis stanowiący jego podstawę przestał obowiązywać. Dopiero formalne prawomocne wzruszenie postanowienia interpretacyjnego, którym kieruje się podatnik wywołuje zmianę jego sytuacji prawnej.

Omawiane rozwiązania, zamiast tworzyć „przyjazny klimat dla biznesu” i być czynnikiem prorozwojowym, mogą raczej, niezgodnie z *ratio legis*, zniechęcać do inwestowania. Naruszana przez analizowaną regulację równość w ponoszeniu przez przedsiębiorców danin publicznych⁶² ma fundamentalne znaczenie przy określaniu przez przedsiębiorców efektywnej strategii działań rynkowych. Tymczasem wiążące interpretacje podatkowe różnicują sytuację prawną przedsiębiorców w sposób nieuzasadniony żadnymi relewantnymi przesłankami. Niewątpliwie zróżnicowanie podatników z uwagi na to, czy złożyli oni, czy nie wniosek o wydanie wiążącej interpretacji i jakiej treści interpretację uzyskali (interpretacje nie są w skali kraju jednolite) ma charakter wybitnie arbitralny⁶³. Co więcej taka nieuzasadniona dywersyfikacja podatników narusza również, ściśle związaną z zasadą równości i postulatem ochrony interesów podmiotów będących beneficjentami świadczeń podatkowych, zasadę powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) i wywodzone z tej zasady prawo do równych przywile-

60 Por. C. Kosikowski: *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 5.

61 R. Zelwiański: *Oplata drogowa – do Trybunału*, „Przegląd Podatkowy” 1998 nr 4, s. 41.

62 Zob. C. Zuławska: *Zasady prawa gospodarczego prywatnego*, Warszawa 1999, s. 54.

63 Por. np. powoływany już wyrok z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97.

jów podatkowych.⁶⁴ Jednoczesne funkcjonowanie w obrocie prawnym odmiennych interpretacji dotyczących podobnych stanów faktycznych sprawia, że wielokrotnie powtarzane zapewnienia o tym, iż interpretacje służyć mają zapewnieniu jednolitości rozstrzygnięć i pewności prawa wydają się być poważnym nieporozumieniem.

Można przyjąć, że opisane w artykule wadliwe regulacje zostały spowodowane nie tylko niechlujstwem legislacyjnym,⁶⁵ pośpiechem, działalnością grup nacisku i szumem medialnym⁶⁶, ale również błędem metodologicznym wynikającym z zastosowania pewnej „filozofii metod regulacji” właściwej gałęziom prywatnoprawnym na gruncie prawa podatkowego.⁶⁷ Należy pamiętać, że obok zasad obowiązujących w całym systemie prawa, takich jak praworządność czy stabilność jego przepisów, poszczególne jego gałęzie i działy wykształciły zasady (zarówno o charakterze postulatycznym, jak i dyrektywalnym) mające podstawowe, fundamentalne znaczenie w ramach tych gałęzi i działów. Ich szczególna rola w obrębie podsystemów, w których obowiązują, zaznacza się zarówno w praktyce stanowienia, jak i stosowania norm prawnych przynależnych do danego podsystemu. W interesującym nas zakresie stanowienia prawa – z jednej strony określają pewne standardy i wartości, których ustawodawca nie powinien w zakresie tego podsystemu naruszać, a z drugiej wyznaczają cele, które powinien poprzez działalność legislacyjną osiągać. Zastosowanie owych zasad szczegółowych, a co za tym idzie – również i wyznaczanych nimi

64 Por. powoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, który udaremnił próbę wprowadzenia do systemu polskiego prawa podatkowego tzw. „abolycji podatkowej”, która – naruszała zasadę powszechności opodatkowania, a mimo to była, podobnie jak omawiane w opracowaniu interpretacje szeroko „reklamowana” w mediach niefachowych.

65 Zauważanego również przez zwolenników rozwiązań ustawowych (zob. np. P. Wojtasik: *Nieźle przepisy z wadami*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 27, dodatek „Prawo co dnia”)

66 Analizowane przepisy zostały uznane w miesięczniku „Forum doradców podatkowych” za „podatkowy hit roku” zaś „Gazeta Prawna” ogłosiła ustawę o swobodzie działalności gospodarczej „perłą legislacyjną 2004”.

67 Autor zdaje sobie sprawę z niepopularności hasła autonomii prawa finansowego, używanego wcześniej wielokrotnie do uzasadniania nadmiernego fiskalizmu, a także rozwiązań niekonstytucyjnych i nieracjonalnych (praktyka ta spotkała się ze słuszną krytyką m.in. w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.): *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 87 i nast.), tym niemniej jednak sama autonomia jest faktem, podobnie jak zagrożenie dla zaspokojenia potrzeb finansowych państwa i interesu podatników (nie tylko beneficjentów redystrybucji finansowej), spowodowane przedstawianymi rozwiązaniami. Zob. też: C. Kosikowski: *Autonomia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7.

kierunków praktyki prawotwórczej, w innym podsystemie może mieć negatywne następstwa, zwłaszcza o ile zastosujemy zasady w obrębie działów prawa, z których jeden należy do prawa publicznego, a drugi do prywatnego. Tak radykalnej ingerencji w tradycyjny, ulpianowski podział, wyznaczany obecnie już raczej nie celem, dla którego obowiązują normy należące do jednego z tych systemów, a istotą stosunków prawnych nimi regulowanych⁶⁸, nie mogą uzasadnić żadne dobrane cele polityczne ani gospodarcze. Wprowadzanie do zbioru zasad leżących u podstawy prawa podatkowego (działu prawa publicznego) norm stanowiących o tożsamości prawa gospodarczego prywatnego i łączących się generalnie ze sposobem regulacji charakterystycznym dla prawa prywatnego jest błędem, który może mieć fatalne skutki w zakresie finansów publicznych.

Prawo podatkowe posługuje się władczą metodą regulowania stosunków społecznych, powstających w dużej mierze na tle urzeczywistniania uprawnień władczych aparatu skarbowego. Prawo gospodarcze prywatne natomiast, podobnie jak prawo cywilne, obejmuje zespół norm regulujących stosunki majątkowe pomiędzy podmiotami równoprawnymi, o charakterze zdeterminowanym szeroką autonomią woli stron, a co za tym idzie – swobodą decyzji w zakresie kształtowania sfery swoich praw i obowiązków. Zasady (w tym szczególnie związane z charakterystyczną metodą regulacji) obowiązujące w obydwu działach powinny pozostać różne.⁶⁹ Zapewni to skuteczne wykonanie celów, dla których obydwie podsystemy zostały powołane. Same podsystemy natomiast muszą zachować autonomię, stanowiąc przy tym sprawnie wypełniające swoją rolę części spójnego aksjologicznie systemu prawa.

68 „Gdy podstawą jakiegoś obowiązku jest rozkaz czyjś, to obowiązek ten zazwyczaj jest prawem publicznym, natomiast obowiązki prywatno-prawne powstają zazwyczaj przez dobrowolne zobowiązanie się tego, kto przyjmuje obowiązek.” (G. Radbruch: *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1924, s. 79 w znakomitym tłumaczeniu C. Znamierowskiego).

69 Por. np. katalogi zasad prawa gospodarczego prywatnego z: A. Domańska: *Konstytucyjny podstawy ustroju gospodarczego Polski na tle prawnoporównawczym*, Warszawa 2001; C. Zuławska: *Zasady prawa gospodarczego prywatnego*, Warszawa 1999; J. Olszewski: *Prawo gospodarcze. Kompendium*, Warszawa 2001; S. Bożyk: *Regulacja ustroju społeczno-gospodarczego w projektach konstytucji RP* (w:) *Konstytucyjna regulacja ustroju społeczno-gospodarczego i finansów publicznych*, G. Kryszewski, E. Zwierzchowski red., Białystok 1996 z zasadami obowiązującymi w prawie podatkowym.

W tym kontekście należy również nawiązać do wspomnianej już wcześniej zasady uwzględniania w działaniach legislacyjnych w zakresie legislacji podatkowej interesów podmiotów publicznoprawnych, będących beneficjentami danin. Swoiste „aksjologiczne wyważenie” potrzeby ochrony interesu publicznego i jednostkowego zajmuje w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym prawa podatkowego centralną rolę. Wydaje się, że Trybunał Konstytucyjny, dostrzegając złożoność pojęcia interesu publicznego w zakresie prawa podatkowego, widzi w nim przede wszystkim podstawową determinantę prawidłowej polityki podatkowej. Na podstawie orzecznictwa TK wysnuć można wniosek, iż interes publiczny leży w tym, by kształtowany system podatkowy zapewniał związkom publicznoprawnym systematyczne i pewne źródła dochodów w wysokości umożliwiającej realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał pozytywnie (w ramach funkcji stymulacyjnej) na gospodarcze i społeczne zachowania podatników.⁷⁰ Linia orzecznicza w tym zakresie wydaje się być dosyć stabilna, a kolejne wyroki TK mogą jedynie akcentować rolę pierwszej lub drugiej składowej tak rozumianego interesu publicznego.

Wydaje się, że próby tworzenia w oparciu o instytucję wykładni nowej kategorii aktów normodawczych, stanowiących źródło praw i obowiązków podatników, jakkolwiek będące przejawem szerszej występującej tendencji,⁷¹ nie są remedium na niską jakość stanowionego prawa podatkowego. Wręcz przeciwnie – stanowią element zjawiska entropii prawa podatkowego, któremu mają przeciwdziałać zasady prawidłowej legislacji. To ustawy powinny być tak skonstruowane, aby obywatel mógł się w nich orientować i w oparciu o nie organizować

swoją aktywność życiową. Regulacje ustawowe powinny gwarantować pewność prawa przez to, że są jasne, zrozumiałe, precyzyjne, niesprzeczne wewnątrznie i nie wprowadzające adresatów w błąd.⁷²

Nowelizacja ustawy Ordynacja podatkowa zbiegła się w czasie z publikacją przez NIK wyników kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych⁷³. W wynikach kontroli stwierdza się, iż jakość postępowań podatkowych i kontrolnych, będąca przedmiotem kontroli uległa pogorszeniu w stosunku do 2001 r. Źródłem tego zjawiska autorzy raportu upatrują przede wszystkim w niestabilności, niepewności i wewnętrznej niespójności prawa podatkowego.⁷⁴ Dalej podnosi się w powoływanym dokumencie, iż doszło do niekorzystnego zjawiska „regionalizacji interpretacji i poważnych rozbieżności w stosowaniu przepisów prawa podatkowego, a w konsekwencji do różnicowania sytuacji podatnika ze względu na miejsce jego zamieszkania”⁷⁵. Na skutek wprowadzenia przedstawionych regulacji (skutkujących ochroną interesów tzw. szarej strefy i chaosem prawnym) można się spodziewać jedynie pogłębienia tych tendencji. Pozostaje tylko żałować zmarnowanej szansy na wprowadzenie rozwiązań racjonalnych i sprzyjających uczciwym przedsiębiorcom i mieć nadzieję na uporządkowanie tych spraw orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego w sprawie niekonstytucyjności opisanych szkodliwych rozwiązań.⁷⁶

70 Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98), OTK ZU 1999, nr 1, s. 7; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K 13/01), OTK ZU 2001, nr 4, s. 466; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), OTK ZU 2002, nr 3, s. 441; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 1991 r. (sygn. akt K 6/90), OTK 1991, nr 1, poz. 1; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 1991 r. (sygn. akt U. 9/90), OTK 1991, s. 147; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1991 r. (sygn. akt U. 2/91), OTK 1991, s. 160; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 sierpnia 1992 K. 24/92, OTK 1992, cz. II, s. 22; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 33/03), OTK ZU-A 2004, nr 4, poz. 31.

71 Zob. A. Bałaban: *Akty normatywne wewnątrznie obowiązujące (w:) System źródeł prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, M. Granat red., Lublin 2000, s. 66; J. Jabłońska-Bońca: *Głos w dyskusji (w:) System źródeł prawa...*, M. Granat red., s. 174.

72 D. Merten: *op. cit.*, s. 19.

73 Kontrola planowa nr P/03/025, której celem było zbadanie prawidłowości postępowań podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe i izby skarbowe oraz kontrolnych, prowadzonych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, odnoszących się do podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług, przeprowadzona w dniach 6.05.2003–15.10.2003 r.; obejmowała swym zasięgiem Ministerstwo Finansów, 36 urzędów skarbowych i 16 izb skarbowych i okres od 1.01.2001 r. do 31.12.2002 r.

74 Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, strona internetowa Najwyższej izby Kontroli, <http://www.nik.gov.pl> z dnia 10 lutego 2005 r.

75 Tamże

76 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, postanowieniem z dnia 28 października 2005 r. zawiesił postępowanie w sprawie o sygnaturze akt III SA/Wa 2065/05 ze skargi Stanisława G. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego. Sąd postanowił zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, co do zgodności z Konstytucją art. 14a, art. 14b § 1, 3, 4, 6 oraz art. 14c Ordynacji Podatkowej.

WIĄŻĄCE INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W warunkach wciąż niestabilnego i niespójnego systemu prawa podatkowego wprowadzone od 1 stycznia 2005 r. zmiany¹ przepisów Ordynacji podatkowej², regulujących udzielanie przez organy podatkowe tzw. wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego, służyły zwiększeniu bezpieczeństwa podatników.³ Od początku spotkały się jednak z krytyką środowisk naukowych. W literaturze⁴ sformułowano zarzuty niekonstytucyjności nowych regulacji prawnych oraz wskazano na spodziewane trudności w ich stosowaniu. Już powyższe zwiastowało, że przyjęte rozwiązania prawne mogą być także źródłem poważnych wątpliwości w działalności orzeczniczej sądów administracyjnych.

Zauważalnym skutkiem wprowadzonej od 1 stycznia 2004 r. reformy⁵ sądownictwa administracyjnego w Polsce jest fakt, że obecnie

1 Art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808).

2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.), powoływana w dalej jako o.p.

3 Zob. szerzej: D. Durda: *Tok instancyjny i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, „Przeгляд Podatkowy” 2006, Nr 2, s. 5.

4 Zob. szerzej: A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Glosa” 2004, Nr 11, s.15; B. Brzeziński, M. Masternak, W. Nykiel: *Wiążące interpretacje do poprawki*, „Rzeczpospolita” z 25 sierpnia 2005 r.; P. Woltanowski: *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego (w:) Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne – Ogólnopolska konferencja naukowa*, Szczecin 2005, s. 105.

5 Na kształt tej reformy składają się przepisy trzech ustaw: z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.); z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) – po-

w niektórych wojewódzkich sądach administracyjnych skargi na działalność organów administracji publicznej rozpoznawane są praktycznie na bieżąco.⁶ Zatem dość szybko – od momentu wprowadzenia nowych przepisów – w wydawanych przez te sądy orzeczeniach pojawiła się problematyka wiążących interpretacji prawa podatkowego. Szybko również ujawniły się w tym zakresie rozbieżności stanowisk. Są one na tyle istotne, że w odniesieniu do niektórych kwestii można wskazać nawet kilka całkowicie odmiennych poglądów.

Pierwszym, wyłaniającym się na tle wprowadzonych zmian zagadnieniem stał się problem dotyczący możliwości stosowania nowych regulacji prawnych w odniesieniu do spraw wszczętych jeszcze przed 1 stycznia 2005 r. Kwestia ta jest o tyle istotna, że interpretacje wydawane na podstawie nowego brzmienia przepisów art. 14a–14d o.p. zapewniają podatnikom większą ochronę, niż interpretacje wydawane na podstawie przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 2005 r. W nowych uregulowaniach ustawodawca przyjął, że choć interpretacja nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta, to jeżeli jednak podmioty te zastosowały się do niej, wówczas organ podatkowy nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej zobowiązania podatkowe bez jej zmiany albo uchylecia. Zmiana albo uchycienie postanowienia interpretacyjnego może wywierać skutek począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi, a gdy zmiana lub uchycenie postanowienia dotyczy podatków rozliczanych za rok podatkowy – począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi. W świetle natomiast poprzednio obowiązującego brzmienia przepisów art. 14–14c o.p., zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego nie zwalniało ich z obowiązku zapłaty podatku. W takich przypadkach nie wszczynano jedynie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wy-

wolowanej dalej w skrócie p.p.s.a.; a także z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271).

6 Zob. Informację o działalności sądów administracyjnych w roku 2005, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2006.

kroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach były umarzane. Nie naliczano również odsetek za zwłokę i nie ustalano dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Ponadto zastosowanie się podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji mogło wówczas stanowić przesłankę do umorzenia zaległości podatkowych, jeżeli zaległości te powstały na skutek zastosowania się do takiej interpretacji. Problem zastosowania właściwych przepisów do spraw wszczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2005 r. był przedmiotem rozważań zawartych w postanowieniu WSA w Warszawie z dnia 6 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1705/05 (opubl. „Przegląd Podatkowy” 2005, Nr 12, s. 56). Sąd ten zajął stanowisko, że nie ma podstaw, aby do sprawy wszczętej pod rządami „starych” przepisów mogły mieć zastosowanie przepisy obowiązujące po 1 stycznia 2005 r. Przekonujące wydają się być użyte w uzasadnieniu tego postanowienia argumenty, iż przemawia za tym brak przepisów przejściowych, które by na to pozwalały, a także zauważalna odmienność dotychczasowej instytucji podatkowoprawnej – informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego od konkretnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie.

Inna wątpliwość zrodziła się na tle zawartego w nowym przepisie art. 14a § 5 o.p. stwierdzenia, że do załatwienia wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego stosuje się odpowiednio przepisy art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1 o.p. Związany z tym problem dotyczy tego, czy również pozostałe przepisy działu IV o.p. mogłyby mieć zastosowanie w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji. Przeciwno takiemu rozwiązaniu w literaturze opowiedzieli się B. Brzeziński i M. Masternak⁷. Natomiast w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych zwrócono uwagę na konsekwencje wynikające z odrzucenia tej koncepcji. W postanowieniu z dnia 28 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2065/05 (niepublikowane) WSA w Warszawie stwierdził, że oczywistym jest, iż wydanie interpretacji nie może nastąpić w wyniku ciąg-

ącego się miesiącami postępowania podatkowego. Jeśli zauważyć, że zastosowanie przepisów regulujących to postępowanie (np. przepisów o dowodach, wyłączeniu organu, pracownika, o wezwaniach) otworzyłoby olbrzymie możliwości manipulowania przebiegiem sprawy, tak że niejednokrotnie nawet sprawnie funkcjonujący urząd skarbowy nie byłby w stanie wydać postanowienia w określonym przez ustawodawcę terminie i byłby związany – na mocy art. 14b § 3 o.p. – opinią podatnika zawartą w jego wniosku, to niemożność stosowania przepisów działu IV o.p. wydaje się zrozumiała. Sąd ten zwrócił jednak uwagę, że z drugiej strony brak możliwości stosowania tych przepisów wywołuje trudności praktyczne dla organów podatkowych, gdyż oznacza brak możliwości stosowania szeregu przepisów regulujących przebieg postępowania podatkowego (np. o doręczeniach), a w rezultacie utrudnia późniejszą sądową kontrolę interpretacji wydanych przez organy podatkowe.

Podobnie wypowiedział się również WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05 (opubl. <http://www.bialystok.wsa.gov.pl>). Sąd ten stwierdził, że niedoskonałość przyjętych unormowań w zakresie wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego nie może prowadzić do pozostawienia bez odpowiedzi szeregu rodzących się w konkretnych sprawach pytań, jak np.: jakie są wymogi formalne postanowienia wydanego w przedmiocie interpretacji, w jaki sposób powinno być ono doręczone, jakie są wymogi formalne zażalenia na to postanowienie, jaki jest termin i tryb wnoszenia zażalenia oraz kto ma legitymację do jego wniesienia? Zdaniem tego Sądu, stosując prawo należy system prawny traktować jako zupełny w tym znaczeniu, iż dla każdego zagadnienia, które domaga się rozstrzygnięcia na gruncie prawnym należy wskazać regułę postępowania. W konkluzji Sąd podzielił pogląd, że do postępowania w przedmiocie udzielania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego mogą mieć zastosowanie przepisy regulujące zasady prowadzenia postępowania podatkowego, w tym także postępowania odwoławczego⁸.

⁷ B. Brzeziński, M. Masternak: *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, Nr 4, s. 11.

⁸ Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 90 i 96.

Wątpliwości wzbudza także charakter rozstrzygnięć wydawanych w przedmiocie wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego przez organy odwoławcze. Ustawodawca przyjął, że postanowienie interpretacyjne może być przez organ odwoławczy zmienione lub uchylone w formie decyzji w dwóch trybach:

- jeżeli organ uzna, że zażalenie wniesione przez podatnika, płatnika lub inkasenta zasługuje na uwzględnienie (art. 14b § 5 pkt 1 o.p.), lub
- z urzędu, jeżeli postanowienie rażąco narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów (art. 14b § 5 pkt 2 o.p.).

W orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych zgodnie, jak dotychczas przyjmuje się, że decyzje organów odwoławczych wydane w trybie art. 14b § 5 pkt 2 o.p. (zmieniające lub uchylające z urzędu postanowienia interpretacyjne) są rozstrzygnięciami, które zapadają w pierwszej instancji. Mimo, iż w przepisie tym ustawodawca posługuje się zwrotem „organ odwoławczy”, to jednak wydawane przez ten organ rozstrzygnięcie nie jest wynikiem rozpoznania sprawy w następstwie wniesionego środka zaskarżenia, jak ma to miejsce w sytuacji opisanej w art. 14b § 5 pkt 1 o.p. W konsekwencji, uwzględniając zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 o.p.), słuszne wydaje się być też twierdzenie, że zaskarżenie takich decyzji do sądu administracyjnego musi być poprzedzone wyczerpaniem służących skarżącemu środków prawnych, tj. wniesieniem odwołania powodującego ponowne rozpoznanie sprawy przez ten sam organ. Takie stanowisko zaprezentowane zostało między innymi w postanowieniu z dnia 21 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 497/05 (niepublikowane), a także w powoływanym wyżej postanowieniu z dnia 6 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1705/05.

Poważna rozbieżności stanowisk dotyczy natomiast charakteru decyzji wydanej przez organ odwoławczy w trybie art. 14b § 5 pkt 1 o.p., tj. na skutek wniesionego zażalenia na postanowienie interpretacyjne. W powoływanym wyżej wyroku z dnia 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05, WSA w Białymstoku stwierdził, że jeżeli w przepi-

sach art. 14a § 4 i art. 14b § 5 o.p. użyty został zwrot „zażalenie”, to zgodnie z dyrektywą wykładni systemowej wewnętrznego pojęcia temu należy nadać takie znaczenie, jakim ustawodawca się posługuje w ramach danego aktu prawnego. Zdaniem tego Sądu tezy przeciwnej nie może uzasadniać argument, iż zawarte w dziale II o.p. podatkowej przepisy regulujące zasady wydawania pisemnych interpretacji podatkowych zawierają odesłanie wyłącznie do art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1 z działu IV tej ustawy. Dlatego też zażalenie na postanowienie wydane w przedmiocie interpretacji podatkowej uruchamia postępowanie w II instancji i jako takie jest środkiem zaskarżenia w rozumieniu art. 52 § 1 p.p.s.a. W świetle tego przepisu wyczerpanie środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, warunkuje wniesienie skargi do sądu administracyjnego, chyba że skargę wnosi prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich. Za tym, że decyzja wydana w wyniku wniesienia zażalenia na postanowienie interpretacyjne jest decyzją ostateczną opowiedziały się także składy orzekające w wydanych wyrokach: z dnia 28 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 276/05 (opubl. „Przegląd Podatkowy” 2005, Nr 12, s. 55.) oraz z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1935/05 (niepublikowany).

Zgoła odmienne stanowisko zaprezentowane zostało w postanowieniu WSA z Łodzi z dnia 13 września 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 812/05 (niepublikowane). Zdaniem tego Sądu, choć w art. 14b § 5 o.p. ustawodawca wspomina o organie odwoławczym, to jednak dyrektor izby skarbowej, wydając decyzję na skutek wniesienia zażalenia na wiążącą interpretację prawa podatkowego, działa jako organ pierwszej instancji. Przemawiają za tym dwa argumenty. Po pierwsze, przepisy art. 14a i art. 14b o.p. nie zawierają odesłania do przepisów działu IV o.p. regulujących postępowanie podatkowe. Po drugie, przedmiotem postępowania uregulowanego w art. 14b o.p. nie jest rozpoznanie sprawy, której dotyczy postanowienie zawierające interpretację. Pogląd, że decyzja organu odwoławczego wydana po rozpatrzeniu zażalenia na postanowienie interpretacyjne jest uważana za decyzję pierwszoinstancyjną, wyrażony został także w postanowieniach: z dnia 14 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1958 (niepublikowane); z dnia 21 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1779/05 (niepublikowa-

ne); a także w wyroku z dnia 15 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2416/05 (opubl. „Monitor Podatkowy” 2005, Nr 12, s. 3).

Na tle omawianego zagadnienia należy przywołać także wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 289/05 (niepublikowany). Został w nim wyrażony jeszcze inny pogląd w tej kwestii, a mianowicie, że rozstrzygnięcie organu odwoławczego, który rozpatrując zażalenie na postanowienie interpretacyjne w całości aprobuje stanowisko organu pierwszej instancji i utrzymuje w mocy to postanowienie, powinno mieć formę postanowienia. Zdaniem orzekającego w tej sprawie Sądu przemawia za tym wykładnia *a contrario* przepisu art. 14 b § 5 o.p. Sąd uznał jednak, że zastosowana przez organ podatkowy forma decyzji a nie postanowienia nie naruszała przepisów postępowania w takim stopniu, iż mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Zagadnieniem prawnym, które stało się źródłem bodajże najpoważniejszej wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych jest problem zakresu, w jakim sądy te mają badać wydawane przez organy podatkowe rozstrzygnięcia w sprawach wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W powoływanym wyżej wyroku z dnia 28 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 276/05, WSA w Bydgoszczy wyraził pogląd, że zarówno postanowienie organu I instancji, jaki i decyzja organu odwoławczego zawierające interpretację mogą być uznane za naruszające prawo tylko wtedy, gdy są niezgodne z przepisami normującymi wydawanie interpretacji, a nie przepisami, które są przedmiotem interpretacji. Uzasadnieniem tego stanowiska jest stwierdzenie, że urzędowa interpretacja nie stanowi przejawu działalności administracji publicznej o władczym charakterze, skoro nie jest dla strony wiążąca. Jest w istocie przedstawieniem poglądu organu, co do rozumienia i stosowania przepisów prawa podatkowego. Sama interpretacja nie jest natomiast aktem stosowania prawa.

Podobnie wypowiedział się również WSA w Białymstoku w powoływanym wyroku z dnia 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05. Zdaniem tego Sądu, wydane w wyniku wniesienia zażalenia rozstrzygnięcie organu odwoławczego w przedmiocie pisemnych in-

terpretacji przepisów prawa podatkowego – bez względu na to, czy organ ten uchyla, zmienia albo podtrzymuje stanowisko organu I instancji – podobnie, jak zaskarżone postanowienie nie jest aktem, w którym organ odwoławczy stosuje interpretowany przepis. W tym przypadku organ podatkowy wyraża swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. W konsekwencji decyzja wydana w przedmiocie pisemnych interpretacji prawa podatkowego może być przez sąd administracyjny uznana za naruszająca prawo tylko wtedy, gdy narusza przepisy normujące wydawanie interpretacji i ich weryfikację, a nie z przepisami, które są przedmiotem interpretacji. To z kolei wyznacza granicę sądowej kontroli tego typu decyzji. Kontrola sądu administracyjnego powinna w tym przypadku obejmować badanie zaskarżonej decyzji i całego postępowania pod względem formalnym, bez wnikania w ocenę merytoryczną interpretowanego prawa. W przeciwnym razie to sąd administracyjny stanie się organem dokonującym pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, czego nie przewidują przepisy o.p., a także przepisy regulujące zasady działania sądów administracyjnych.

Całkowicie odmiennie stanowisko zostało natomiast przyjęte w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 15 września 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 278/05 (niepublikowany) oraz wyroku WSA w Warszawie z dnia 28 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1665/05 (niepublikowany). Orzekające w tych sprawach Sądy – wprawdzie bez bliższego uzasadnienia – poddały zaskarżone decyzje interpretacyjne pełnej kontroli, obejmującej zarówno warstwę formalną oraz zasadność oceny prawnej samej interpretacji.

Za merytoryczną oceną decyzji interpretacyjnych opowiedział się także WSA w Krakowie w wyroku z dnia 28 września 2005 r., sygn. akt I SA/Kr 850/05 (niepublikowany). Sąd ten podejmując szersze rozważania nad tym zagadnieniem przyjął na wstępie, że urzędowe interpretacje nie są przejawem władczego działania administracji publicznej, a postanowienie zawierające interpretację, jak również decyzja wydana w wyniku złożonego zażalenia, nie są rozstrzygnięciami władczymi, skoro strona nie ma obowiązku stosowania się do interpretacji w nich przedstawionych. Postanowienie i decyzja w sprawie interpretacji nie mają

także charakteru aktów stosowania prawa, gdyż nie ustanawiają żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawiają stanowisko organów podatkowych dotyczące rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w określonym stanie faktycznym przedstawionym przez podatnika. Powyższe – zdaniem tego Sądu – nie powinno prowadzić do pominięcia faktu, iż wydana przez organ podatkowy interpretacja w trybie art. 14a o.p. bez wątplenia kształtuje sytuację prawną podatnika w relacji z organem podatkowym i organem kontroli skarbowej. Charakter postanowienia zawierającego interpretację powoduje, że jakkolwiek nie ma w nim elementu stosowania interpretowanego prawa, to jednak postanowienie tworzy określony stan prawny w zakresie rozliczeń podatkowych wnioskodawcy. W tym kontekście rozstrzygnięcia interpretacyjne należy postrzegać jako przyznające lub odmawiające przyznania określonych uprawnień. W ocenie tego Sądu wnioski takie znajduje potwierdzenie pośrednio w treści art. 14b § 6 o.p. Z tych też względów rozstrzygnięcia interpretacyjne powinny być poddane pełnej kontroli sądowej tzn., że kontrolą sądową należy objąć nie tylko formalno-procesową stronę rozstrzygnięć, lecz także ocenę prawną dokonaną przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach. Ponadto żaden przepis ustawy regulującej zasady orzekania przez sądy administracyjne nie dopuszcza – z uwagi na przedmiot rozstrzygnięcia – na ograniczenie kontroli sądowej tylko do zgodności wydanego rozstrzygnięcia z przepisami postępowania.

Problem zakresu sądowej kontroli decyzji interpretacyjnych wzbudził także poważne wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jeden ze składów orzekających tego Sądu przedstawił do rozstrzygnięcia w formie uchwały następujące zagadnienie prawne: „Czy sąd administracyjny wykonując na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) kontrolę działalności administracji publicznej, orzekając w sprawie skargi na decyzję administracyjną wydaną na podstawie art. 14b § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w przedmiocie udzielenia przez organ podatkowy interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta – jest obowiązany do kontroli poprawności wydania takiej interpretacji rów-

nież w zakresie merytorycznej oceny dokonanej wykładni co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego?” Ponadto skład orzekający NSA zwrócił się do składu 7 sędziów NSA rozstrzygającego powyższe zagadnienie prawne o przejęcie sprawy do rozpoznania (postanowienie z dnia 6 kwietnia 2006 r. sygn. akt I FSK 27/06 – niepublikowane). Jak dotychczas NSA nie zajął w tej sprawie stanowiska.

Sądy administracyjne mają możliwość występowania do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniami prawnym, co do zgodności przepisów będących podstawą orzekania z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej⁹. W kwestii wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego z takiej możliwości skorzystał WSA w Warszawie, który w postanowieniu z dnia 28 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2065/05 (niepublikowane), przedstawił Trybunałowi pytanie, co do zgodności:

- art. 14b § 3 o.p. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP;
- art. 14b § 1 i 14c o.p. z art. 217 Konstytucji RP;
- art. 14a, art. 14b oraz art. 14c o.p. z art. 10 i art. 184 Konstytucji RP;
- art. 14b § 5 o.p. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP;
- art. 14b § 6 o.p. z art. 78 Konstytucji RP.

W uzasadnieniu Sąd ten zwrócił uwagę, że w świetle przepisów art. 14b § 3 i 5 o.p. podatnik, którego stanowiskiem – z uwagi na nie wydanie postanowienia interpretacyjnego w terminie 30 dni – związany jest organ podatkowy I instancji, praktycznie nie może już uzyskać pisemnej interpretacji, a jego sytuacja jest dużo gorsza niż podatnika, który taką interpretację uzyskał. O ile bowiem stanowisko wyrażone w interpretacji wiąże – zgodnie z art. 14b § 2 o.p. – wszystkie organy właściwe dla podatnika, to stanowisko podatnika w przypadku nie wydania interpretacji w terminie wiąże wyłącznie organ I instancji. Nie wiąże już ani organu odwoławczego, ani podatkowych organów kontroli. Różnicowania sytuacji prawnej podatnika przez samo niepodjęcie działania w terminie nie tylko nie daje się pogodzić z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości, ale stwarza także organom po-

9 Art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

datkowym właściwie niczym nieograniczone możliwości manipulacji, gdyż do zróżnicowania sytuacji podatnika może dojść skutek zamierzonego działania (albo wstrzymania się od działania) organu podatkowego. Z tego powodu przepis art. 14b § 3 o.p. narusza – zdaniem tego Sądu – określoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego.

Z kolei przepis art. 14c oraz art. 14b § 1 o.p., tworząc mechanizm ochrony dla podatnika stosującego się do treści interpretacji, pozwala nie tylko na ustanowienie „wakacji podatkowych”, lecz nadto, poprzez zakaz określenia istniejącego w momencie wydania interpretacji zobowiązania podatkowego, może prowadzić – wbrew art. 217 Konstytucji – do udzielenia zwolnienia lub ulgi podatkowej albo też obciążenia podatkiem w ustawie nieprzewidzianym, bądź w nieprzewidzianej przez ustawę wysokości. Tym samym o udzieleniu ulgi bądź zwolnienia decydowałby organ administracji poprzez wydanie postanowienia.

Wątpliwości, co do zgodności z Konstytucją przepisów art. 14a, art. 14b i art. 14c o.p. Sąd dostrzegł także w kontekście problemu dotyczącego zakresu sądowej kontroli rozstrzygnięć interpretacyjnych. Zdaniem tego Sądu prawie wszystkie argumenty przemawiają za tym, by kontrola sądowa w przypadku interpretacji podatkowych odnosiła się także do kwestii merytorycznych, a nie tylko formalnych. Przeciwno przemawia tylko jeden argument, jednak o zasadniczym charakterze. Otóż w świetle art. 153 p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Przyjęcie stanowiska, że sądy administracyjne powinny się wypowiadać także w kwestiach merytorycznych powodowałoby, tak w kontekście art. 153 p.p.s.a., jak i art. 14b § 2 o.p., że *de facto* przejęłyby one na siebie ciężar stosowania prawa zastępując w tej roli organy podatkowe. Organ podatkowy dysponując wyrokiem w sprawie interpretacji, w którym sąd wypowiedział się w kwestii merytorycznej, nie mógłby już wydać innej interpretacji, niż zgodnej z poglądem sądu. Konsekwencją byłoby to, że rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następowaloby w zasadzie przed sądem administracyjnym na długo przed wszczęciem przez organ postępowania podatkowego. Ponadto iluzoryczna byłaby także sądowa kontrola rozstrzygnięć organów podatkowych wydanych po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Sąd

bowiem, nawet gdyby nie podzielał stanowiska wyrażonego przez inny sąd administracyjny musiałby uwzględniać okoliczność, że organy podatkowe były związane oceną prawną zawartą w interpretacji. Sąd administracyjny w toku kontroli decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy nie mógłby także pominąć oceny prawnej wyrażonej przez sąd administracyjny, który wydał wyrok w sprawie interpretacji. Opisane konsekwencje nakazują się zastanowić – zdaniem Sądu występującego do Trybunału – nad konstytucyjnością takiego rozwiązania. bowiem kontrola działalności administracji prowadziłaby w tym momencie do przejęcia jej zadań, a to byłoby trudne do pogodzenia nie tylko z art. 184 Konstytucji, lecz przede wszystkim z jej art. 10, który wyraźnie przewiduje, że władze wykonawczą sprawuje Prezydent Rzeczypospolitej i Rada Ministrów, Sądy i Trybunały zaś sprawują władzę sądowniczą.

W omawianym postanowieniu WSA w Warszawie podniósł także problem charakteru decyzji wydawanych przez organ odwoławczy na podstawie art. 14b § 5 o.p. W ocenie tego Sądu, jeżeli przyjąć, że ustawodawca – niejako mimochodem – chciał nadać tym decyzjom charakter ostateczny, to uzasadniona wydaje się wątpliwość, czy rozwiązanie to pozostaje w zgodzie z art. 78 Konstytucji, tj. czy regulacja zawarta w art. 14a–14c o.p. ma charakter dopuszczanego przez ustawodawcę konstytucyjnego wyjątku od zasady dwuinstancyjności postępowania. Z kolei uznanie za prawidłowy poglądu, że „nazwanie środka prawnego wnoszonego przez adresata postanowienia zażaleniem jest błędem, a bardziej właściwym byłoby uznanie, że jest to wniosek o zmianę lub uchylenie postanowienia zawierającego interpretację, który wszczynalby postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy”, prowadziłoby do sytuacji, w której wnioski podatników, którzy skorzystali z możliwości złożenia zażalenia, mogłyby być rozpatrywane niejako w toku III instancji. W każdym zatem przypadku występowałoby nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników.

Wystąpienie przez WSA w Warszawie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym dotyczącym zgodności z Konstytucją RP przepisów regulujących wydawanie wiążących interpretacji prawa podatkowego dało temu Sądowi podstawę do zawieszenia postępowania w tej sprawie, co bez wątpienia znajduje uzasadnienie w przepisie art.

125 § 1 pkt 1 p.p.s.a. Z tej samej przyczyny zawieszane są również inne postępowania sądowe w tego typu sprawach (np.: postanowienie z dnia 6 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Lu 122/06 – niepublikowane; postanowienie z dnia 16 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Lu 567/05 – niepublikowane; postanowienie z dnia 17 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Lu 138/06 – niepublikowane). Można więc w tym zakresie zauważyć stan pewnego oczekiwania sądownictwa administracyjnego na to, że problem tzw. wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego rozwiąże Trybunał Konstytucyjny. Mimo upływu roku, odkąd w tego typu sprawach wydane zostały pierwsze orzeczenia, sądom administracyjnym nie udało się wypracować w tym zakresie jednolitego stanowiska. Jednak wobec poważnych zarzutów, co do jakości przyjętych w tym zakresie rozwiązań prawnych, można to uznać za usprawiedliwione.

CZĘŚĆ II

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

OGÓLNE REGUŁY INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO W REPUBLICE BIAŁORUŚ¹

Nie ulega wątpliwości, że w toku tworzenia i stosowania prawa konieczne jest dokonywanie interpretacji norm prawnych, jednak wiele kwestii z nią związanych pozostaje dyskusyjnych. Wykładnię przepisów prawnych nieprzypadkowo zalicza do tzw. „odwiecznych” zagadnień nauki prawa. Interpretacja prawa podatkowego jest niezbędnym i ważnym elementem stosowania prawa – zanim zostanie zastosowana norma podatkowa, trzeba ustalić jej rzeczywiste znaczenie. Konieczność jej dokonywania wynika z następujących przesłanek:

1. W aktach normatywnych wola państwa jest wyrażana za pośrednictwem określonych środków i sposobów techniki jurystycznej: specyficznej terminologii, konstrukcji jurystycznych, systemu odesłań. Niektóre pojęcia są zapożyczone z ekonomiki. Wszystko to wymaga specjalistycznej wiedzy i jest wykorzystywane przez ustawodawcę do wyrażenia woli państwa, zawartej w przepisach prawa podatkowego.
2. Przepisy prawno-podatkowe tworzące obowiązujące reguły postępowania mają szczególną formę. Ich treść skierowana jest do szerokiego kręgu podmiotów i związanych z nimi stosunków podatkowych, jednakże ustawodawca z reguły zmuszony jest do posłużenia się najbardziej zwięzłym sformułowaniem dla wyra-

¹ Ze względu na brak w Republice Białoruś instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego w sensie dosłownym tekst dotyczy szerszej problematyki ogólnych reguł interpretacji prawa podatkowego.

żenia woli państwa. To powoduje, że rodzi się potrzeba wyjaśnienia postanowień ustawy.

3. Konieczność interpretacji przepisów podatkowych wiąże się po części z użyciem niedoskonałej lub nieadekwatnej techniki prawodawczej oraz brakiem jasnego ścisłego i zrozumiałego języka aktu normatywnego, dlatego też niektóre sformułowania odczytywane są jako nieprecyzyjne i wymagają objaśnienia.

Wykładnia przepisów podatkowych jest złożonym procesem zmierzającym do ustalenia ścisłego znaczenia przepisu tworzącego normę podatkową oraz upowszechnienia jej znaczenia. Stanowi ona jeden z ważniejszych sposobów ich poznawania, prowadzi bowiem do ustalenia ich istoty i znaczenia i służy zarówno ustaleniu treści przepisu prawnego, jak i jego celu w odniesieniu do konkretnej sytuacji oraz jego powiązań z innymi przepisami prawnymi. Proces ten w odniesieniu do przepisów podatkowych sprzyja także głębszemu poznaniu teorii prawa podatkowego i składa się z dwóch etapów: podmiot dokonujący wykładni (interpretator) najpierw we własnym zakresie odtwarza treść przepisu prawnego i decyduje o jego zastosowaniu, a następnie w celu doprowadzenia do jego jednolitego rozumienia i stosowania wyjaśnia znaczenie i treść przepisu prawnego wszystkim zainteresowanym osobom. Dlatego właśnie wykładnia przepisów prawnych łączy w sobie elementy poznawcze i wyjaśniające. Termin „wykładnia” obejmuje w zasadzie splot dwu wzajemnie powiązanych czynności:

- a) rozumienie (wewnętrzny proces intelektualny mający na celu ustalenie i uświadomienie sobie treści przepisu prawa podatkowego);
- b) interpretację (proces wyjaśniania postanowień przepisów osobom trzecim – w postaci projekcji na zewnątrz wywodów wysnutych w toku poznania wewnętrznego).

Rozumienie stanowi niezbędny warunek realizowania prawa podatkowego w każdej ze sfer: przestrzegania, wykonywania i korzystania z uprawnień. Zawsze poprzedza ono interpretację. Drugą częścią jednolitego procesu wykładni prawa podatkowego jest jego interpretacja. Efekty tej strony wykładni kierowane są już nie do siebie, jak przy

uświadamianiu sobie, lecz do innych uczestników stosunków podatkowych. W toku interpretacji obiektywizowane są wyniki poznania. Tego rodzaju obiektywizacja przybiera formę pisemną: akt urzędowy, dokument, akt prawny albo formę ustną: porada, opinia. A zatem, interpretacja przepisów prawa podatkowego to nic innego jak ustalenie i wyrażenie woli państwa, zawartej w aktach prawa podatkowego. Dlatego celem wykładni przepisów prawa podatkowego jest ustalenie i zbadanie obiektywnej woli ustawodawcy, wyrażonej w postaci konkretnego władczego przepisu stanowiącego źródło prawa podatkowego. Potrzeba wykładni powstaje, gdy przepis może być dwojako odczytany lub gdy w toku ustalania znaczenia normy powstają sprzeczności.

Drugą stroną procesu wykładni stanowi działalność organów państwowych, organizacji społecznych i poszczególnych osób w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego. W odniesieniu do wykładni przepisów prawa podatkowego można wyodrębnić następujące jej rodzaje:

1. Ze względu na podmioty wykładni (w zależności od tego kto dokonuje wykładni i z jakim skutkiem prawnym) należy wyróżnić:

Wykładnię urzędową – dokonywaną przez uprawnione do tego podmioty – organy państwowe i funkcjonariuszy tych organów; znajduje ona wyraz w specjalnym akcie i jest wiążąca dla innych podmiotów. Taka wykładnia ma moc jurydyczną i rodzi skutki prawne. Orientuje ona stosujących prawo na jednakowe rozumienie przepisów prawnych i ich jednolite stosowanie. Z urzędową wykładnią mamy do czynienia wówczas, gdy dokonuje jej organ który wydał interpretowany akt, na przykład gdy Ministerstwo ds. Podatków i Opłat Republiki Białoruś, Państwowy Komitet Celny Republiki Białoruś, Narodowy Bank Republiki Białoruś wyjaśniają w formie pisemnej tryb stosowania aktów prawa podatkowego, wytycznych, instrukcji.

Wykładnię nieurzędową, której dokonują podmioty nie mające statusu oficjalnego, nie wyposażone w kompetencje do dokonywania wykładni przepisów prawnych. Takimi podmiotami mogą być instytucje naukowe, naukowcy, pracownicy – praktycy. Dokonują oni interpretacji przepisów prawa podatkowego w formie opinii i porad. Ten rodzaj interpretacji nie ma mocy wiążącej i pozbawiony jest przymiotów

władczego rozstrzygnięcia. Wykładnia nieurzędowa może być bieżąca (gdy pracownik organu podatkowego lub podatnik dokonuje własnego ustalenia znaczenia przepisu prawnego w toku podejmowania jakiejś decyzji) lub doktrynalna (np. praktyczny komentarz naukowy do Kodeksu Podatkowego).

Urzędowa wykładnia występuje w dwóch postaciach: normatywnej (ogólnej) i kausalnej (indywidualnej). Wykładnia normatywna nie prowadzi do tworzenia nowych norm prawa podatkowego, lecz wyjaśnia jedynie znaczenie już istniejących norm. Istota jej polega na tym, że ma ona charakter powszechny, ma moc wiążąca dla wszystkich. Tego rodzaju wykładnia służy do sprawowania ogólnego kierownictwa w procesie stosowania prawa podatkowego, dotyczy nieograniczonej liczby przypadków stosowania prawa podatkowego i obejmuje szeroki krąg podmiotów. Ma ona zastosowanie w przypadkach, gdy przepisy prawne nie są jednoznacznie sformułowane, ich tekst jest niejasny i prowadzi do nieprawidłowej lub sprzecznej praktyki ich stosowania. Celem takiej wykładni jest zapewnienie jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego. Interpretacja normatywna nie ma samodzielnego znaczenia, podziela ona całkowicie losy interpretowanego przepisu. Zmiana lub uchylenie przepisu prawa podatkowego prowadzi do uchylenia lub odpowiedniej zmiany aktu wykładni. Może ona występować pod postacią: wykładni autentycznej (autorskiej) i wykładni legalnej (opartej na upoważnieniu, delegacji). Wykładnia autentyczna oznacza, że wyjaśnienie znaczenia stosowanych przepisów podatkowych pochodzi od organu, który wydał ten przepis. Jest ona wyrazem prawotwórczych funkcji tego organu, dlatego organ ten po wydaniu ustawy podatkowej może w każdym czasie udzielić wyjaśnień niezbędnych z jego punktu widzenia. Podmiotami tego rodzaju wykładni mogą być wszystkie organy prawotwórcze, na przykład Zgromadzenie Narodowe Republiki Białoruś. Praktyka jurydyczna zna też drugi rodzaj normatywnej interpretacji – legalną wykładnię prawa podatkowego. Ma ona podustawowy charakter, i jest dokonywana przez te podmioty, które zostały do tego upoważnione, lub którym to powierzono. Sąd Konstytucyjny Republiki Białoruś, Naczelny Sąd Gospodarczy Republiki Białoruś, Sąd Najwyższy Republiki Białoruś nie będąc organami pra-

wotórczymi mają jednak prawo interpretowania prawa podatkowego, w tym także aktów normatywnych wydawanych przez najwyższe organy prawodawcze.

Ze względu na rezultat przeprowadzenia wykładni, wyróżnia się:

- a) wykładnię *adekwatną* (lub *literalną*) – gdy treść przepisu podatkowego w pełni odpowiada jego brzmieniu tekstowemu (pokrywają się duch i litera prawa podatkowego);
- b) wykładnię *rozszerzającą* (lub *rozszerzoną*) – gdy treść przepisu jest szersza od jego literalnego brzmienia (duch prawa jest szerszy od litery prawa);
- c) wykładnię *zawężającą* – gdy rzeczywiste znaczenie przepisu prawa podatkowego jest węższe od brzmienia jego tekstu (duch prawa węższy od litery prawa).

Pod względem sposobu jej dokonywania wyróżniamy wykładnię:

- a) *gramatyczną* – polegającą na określeniu znaczenia przepisu prawa podatkowego w drodze analizy jego tekstu z punktu widzenia zasad leksyki, etymologii i stylistyki języka;
- b) *systemową* – analiza przepisu prawa podatkowego jako jednego z elementów systemu regulacji prawo-podatkowej biorąc pod uwagę wzajemny związek tego przepisu z celami, zadaniami, funkcjami i zasadami prawa podatkowego oraz z innymi przepisami prawa, w tym przepisami pokrewnych działów prawa;
- c) *logiczną* – polega na analizie przepisów prawa podatkowego przy pomocy wykorzystania instrumentów logicznych;
- d) *historyczną* – gdy w celu wyjaśnienia znaczenia przepisu prawa podatkowego analizowane są przesłanki historyczne i faktyczne warunki polityczne, w których przepis został uchwalony. W szczególności ten sposób wykładni wymaga zapoznania się z projektem odpowiedniego aktu prawa podatkowego, jego uzasadnieniem oraz wynikami debaty parlamentarnej.

Podsumowując powyższe uwagi należy podkreślić, że prawidłowa wykładnia przepisów prawa podatkowego pozwala na głębsze rozumienie pozycji ustawodawcy, istotę samego prawa podatkowego, po

to by efektywnie stosować je w praktyce. Wykładnia prawa podatkowego ma szczególne znaczenie.

Po pierwsze, przepisy prawa podatkowego stanowią reglamentację ważnej i nader konfliktogennej sfery stosunków społecznych z powodu pozbawiania, w oparciu o ustawę, części własności osób fizycznych i prawnych; wskazana sfera znajduje się na styku interesów państwa i interesów prywatnych. Sytuację pogarsza niska jakość jurydyczna uchwalanych w ostatnich latach ustaw podatkowych, sprzeczności w nich występujące, duża ilość wad natury ekonomicznej, technicznej i prawnej. W takich warunkach jakikolwiek błąd w interpretacji tych czy innych przepisów prawa podatkowego prowadzi albo do bezprawnego ograniczania prawa własności prywatnej albo do strat w budżecie państwa.

Po drugie – naczelną zasadą wykładni przepisów prawa podatkowego jest domniemanie interpretacji wszelkich wątpliwości i niejasności przepisów białoruskiego prawa o podatkach i opłatach – na korzyść podatników. Jest przy tym rzeczą symptomatyczną, że nawet sam przepis, ustalający wymienioną zasadę, stanowił niejednokrotnie przedmiot sporów wszczynanych z powodu określonego trybu jego wykładni.

Akt interpretacji jest jednym z rodzajów aktów podatkowego. Pytanie o charakter prawny aktów interpretacji jest ściśle związane z kwestią istoty wykładni tj. czy jest ona rodzajem działalności prawotwórczej czy też środkiem poznania i wyjaśnienia znaczenia danego przepisu prawa. W literaturze wypowiedane są na ten temat różne zdania. Jedni autorzy skłonni są uważać akty interpretacji za jedną z form (źródło) prawa, inni zaś twierdzą, że tego rodzaju akt nie ustanawia, nie zmienia ani nie uchyla przepisu prawnego. Naszym zdaniem zasadny jest drugi punkt widzenia ponieważ wiele aktów interpretacji, mimo że mają charakter normatywny (w sensie ich powszechnej mocy obowiązującej), to jednak pochodzą od podmiotów nie mających kompetencji prawotwórczych (Sąd Najwyższy Republiki Białoruś).

Akty interpretacji jako rodzaje aktów prawnych mają swoje cechy szczególne: nie zawierają one powszechnie obowiązujących reguł postępowania (norm prawnych), nie mają samodzielnego znaczenia i funkcjonują tylko wraz z aktami normatywnymi zawierającymi inter-

pretowane przepisy prawne. Są one zależne od aktów normatywnych, służą im i dzielą ich losy.

Akt interpretacji należy rozpatrywać zarówno jako działanie i jako dokument o charakterze jurydycznym, jako akt poznania i wyjaśnienia znaczenia. Wyjaśnienie może mieć formę ustną bądź pisemną. Jest on oficjalnym, prawnie znaczącym dokumentem mającym na celu ustalenie rzeczywistego znaczenia i treści przepisu prawnego.

Akty interpretacji można klasyfikować według różnych kryteriów:

1. Pod względem formy zewnętrznej mogą być ustne i pisemne. Pisemne akty interpretacji posiadają określoną strukturę, tj. muszą w nich występować określone składniki: kto wydał dany akt, kiedy, w stosunku do jakiego przepisu (instytucji prawnej, działu, aktu normatywnego), datę wejścia w życie. Mogą one przybierać taką samą formę, co i interpretowane akty normatywne wydawane przez właściwe organy (dekrety, postanowienia, zarządzenia, instrukcje, itd.). Ministerstwo do Spraw Podatków i Opłat wydaje akty normatywne regulujące tryb obliczania, wpłaty i ściągania podatków i innych należności wobec budżetu; udziela wyjaśnień w kwestiach stosowania ustawodawstwa podatkowego i przepisów o przedsiębiorczości; wydaje akty prawne zastrzeżone do jego kompetencji; opracowuje i zatwierdza deklaracje podatkowe oraz formularze rozliczeń, sprawozdań i innych dokumentów związanych z naliczeniem i płaceniem podatków i innych świadczeń do budżetu jak również sprawozdań inspekcji ministerstwa ds. podatków i opłat; rozpatruje w granicach swej kompetencji wnioski, podania i skargi wnoszone przez osoby fizyczne i jednostki organizacyjne.

2. Pod względem doniosłości prawnej należy wyróżnić akty interpretacji normatywnej i kauzalnej. Akty interpretacji normatywnej obejmują swoim zasięgiem nieokreślony krąg podmiotów i przeznaczone są do stosowania za każdym razem gdy ma zastosowanie interpretowany przepis; w tym sensie mają one charakter powszechnie obowiązujący. Akty kauzalne odnoszą się do konkretnych przypadków i dotyczą konkretnych osób; z tego punktu widzenia można je nazwać aktami indywidualnymi.

3. Moc prawną aktu interpretacji i sferę jego działania określa pozycja organu wydającego. Są to akty organów władzy: wykonawczej, sądowniczej, prokuratorskiej, itd.

4. W zależności od tego, kto wydał akt interpretacji i akt normatywny mogą to być akty autentyczne lub legalne. Jeżeli akt zostaje wydany i interpretowany przez ten sam podmiot, będzie to interpretacja autorska (autentyczna). Jeżeli przepis prawny interpretuje podmiot do tego uprawniony, któremu prawo to przyznano (delegowano) w ustawie (na przykład Sąd Najwyższy Republiki Białoruś i Naczelny Sąd Gospodarczy Republiki Białoruś interpretują ustawy uchwalone przez parlament) – będą to akty legalne.

Powyższe stwierdzenia skłaniają do wniosku, że wykładnia prawa podatkowego i jej wyniki odgrywają ważną rolę w procesie wykonywania prawa. Więńczy ona proces regulacji prawnej stosunków społecznych i przygotowuje przepisy prawa podatkowego do ich stosowania przez różne podmioty.

Regulacja stosunków podatkowych odbywa się w drodze wydawania aktów normatywnych prawa podatkowego. Jak wykazała wieloletnia praktyka, akty te, szczególnie o podustawowym charakterze, odznaczają się niestabilnością, wyrażając obiektywnie wysoką dynamikę zmian samych stosunków podatkowych. W warunkach przekształceń społeczno-ekonomicznych niestabilne stają się także ustawy podatkowe. Wynika z tego szczególne znaczenie ścisłego określenia momentu wejścia w życie odpowiedniego aktu normatywnego lub jego uchylecia, a także ustalenia prawidłowości jego zastosowania, co potwierdza potrzebę wykładni.

Akty normatywne zawierające przepisy prawa podatkowego podlegają obowiązkowemu ogłoszeniu. Ogłoszenie aktu ma znaczenie zarówno dla określenia chwili wejścia jego w życie, jak i dla możliwości zapoznania się z jego treścią przez uczestników stosunków podatkowych. Ponadto, ogłoszenie czyni oficjalnym (powszechnie obowiązującym, wiążącym) jego treść, której należy przestrzegać. Niektóre ustawy wprost ustalają inny, szczególny tryb wejścia ich w życie. Może to być związane z koniecznością niezwłocznego wprowadzenia w życie nowej ustawy lub ustawa może przewidywać dłuższy w porówna-

niu z ogólnie obowiązującym termin wejścia w życie ustawy, związany z koniecznością przygotowania uczestników stosunków prawnych do stosowania nowej ustawy. Przy uchwaleniu kodeksu lub innej obszernej ustawy, które wprowadzają duże zmiany, bywa wydawana specjalna ustawa o przepisach wprowadzających nową ustawę.

Dekrety Prezydenta Republiki Białoruś i ustawy Republiki Białoruś po podpisaniu przez Prezydenta Republiki Białoruś oraz w tych przypadkach, gdy zgodnie z Konstytucją Republiki Białoruś ustawę uważa się za podpisaną, podlegają niezwłocznemu ogłoszeniu. Zarządzenia Prezydenta Republiki Białoruś i postanowienia Rady Ministrów Republiki Białoruś o charakterze normatywnym podlegają również obowiązkowemu opublikowaniu. Inne akty prawne mogą być ogłoszone po zamieszczeniu ich w Narodowym Rejestrze Aktów Prawnych Republiki Białoruś.

Nie podlegają ogłoszeniu akty prawne lub ich poszczególne przepisy zawierające tajemnicę państwową lub inne chronione ustawowo informacje, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej. Decyzja o tym, że akt prawny lub jego część nie podlegają ogłoszeniu, podejmują w ustawowo określonym trybie kompetentne organy państwowe (funkcjonariusze państwowi), odnośnie czego na oryginale dokumentu umieszcza się odpowiednią adnotację.

Zgodnie z Uchwałą w sprawie urzędowego ogłoszenia i wejścia w życie aktów prawnych Republiki Białoruś, zatwierdzoną Dekretem Prezydenta Republiki Białoruś nr 22 z dnia 10 grudnia 1998 r. (w brzmieniu z 28.02.2006 r, nr 4) urzędowe ogłoszenie oznacza doprowadzenie aktów do powszechnej wiadomości poprzez zamieszczenie ich treści, ściśle zgodnej z oryginałami, w następujących dziennikach urzędowych: edycja Narodowego Rejestru Aktów Prawnych Republiki Białoruś i jego wersja elektroniczna; gazeta „Sowietskaja Bielorusija”; (dekrety, zarządzenia, rozporządzenia Prezydenta Republiki Białoruś, umowy międzynarodowe, które nie podlegają ratyfikacji i weszły w życie na Białorusi, postanowienia plenum Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Gospodarczego); gazeta „Zwiazda” (ustawy Republiki Białoruś, postanowienia Izby Reprezentantów i Rady Republiki Zgromadzenia Narodowego, ratyfikowane umowy międzynarodowe, orze-

czenia Sądu Konstytucyjnego – (w języku białoruskim); „Narodnaja Gazeta” (ustawy Republiki Białoruś, postanowienia Izby Reprezentantów i Rady Republiki Zgromadzenia Narodowego Republiki Białoruś, ratyfikowane umowy międzynarodowe, orzeczenia Sądu Konstytucyjnego – w języku rosyjskim); gazeta „Republika” (postanowienia Rady Ministrów Republiki Białoruś, Rozporządzenia Premiera Republiki Białoruś, akty prawne naczelnych organów administracji państwowej); periodyczne wydania prasowe (zgodnie z ustawodawstwem Republiki Białoruś) obwodowych rad delegatów i Mińskiej Rady Delegatów oraz obwodowych komitetów wykonawczych i miejskiego komitetu wykonawczego w Mińsku (akty prawne tych organów).

Akty normatywne organów władzy wykonawczej, jak zaznaczono, podlegają nie tylko urzędowemu ogłoszeniu, lecz w wielu przypadkach także odrębnej rejestracji państwowej. Następnie w terminie nie przekraczającym 10 dni od dokonania rejestracji powinny one być opublikowane w gazecie (lub także w „Narodowym Rejestrze Aktów Prawnych Republiki Białoruś”). Urzędowemu ogłoszeniu nie podlegają tylko te akty resortowe lub ich poszczególne przepisy, które zawierają informacje stanowiące tajemnicę państwową lub mające poufny charakter.

Po urzędowym ogłoszeniu omawiane akty wchodzi w życie akty, które nie spełniły warunków państwowej rejestracji lub zostały zarejestrowane lecz nie ogłoszone w przewidzianym trybie nie wywołują skutków prawnych i nie mają mocy obowiązującej. Nie można na nie powoływać się przy rozstrzyganiu sporów podatkowych. W stosunkach prawno-podatkowych powinna być wyłączona możliwość stosowania resortowych aktów nie ogłoszonych lub sprzecznych z ustawą.

Akty prawa podatkowego zwykle tracą swoją ważność i moc prawną bądź to w wyniku ich bezpośredniego uchylenia przez nowy akt prawny, bądź też z chwilą zaistnienia wskazanej w nim okoliczności.

Na Białorusi nie ma ustawowego wymogu kontroli sądowej ogólnych aktów interpretacji przepisów prawa podatkowego. Niemniej, Sąd Konstytucyjny Republiki Białoruś w toku podejmowania orzeczeń sprawuje kontrolę zgodności ustaw z konstytucją, w drodze ich

sprawdzenia. W szczególności Sąd Konstytucyjny Republiki Białoruś w Wyroku nr P-185/2005 z dnia 12 maja 2005 roku o opodatkowaniu odszkodowania za straty moralne postanowił:

„1. Wystąpić do Izby Reprezentantów Zgromadzenia Narodowego Republiki Białoruś o podjęcie kroków prowadzących do udoskonalenia przepisów ustawy Republiki Białoruś o podatku dochodowym od osób fizycznych regulujących opodatkowanie odszkodowania za straty moralne oraz do zmiany praktyki ich stosowania w drodze wykładni wymienionej Ustawy albo dokonania w niej zmian, aby wykluczyć niejednoznaczne rozumienie i stosowanie wymienionych przepisów w celu pełniejszej ochrony praw obywateli.

2. Niniejsze orzeczenie wchodzi w życie od dnia wydania.

3. Niniejsze orzeczenie podlega ogłoszeniu zgodnie z wymogami ustawy.”

W innym przypadku, w piśmie N 04-07/1831 z dnia 8 grudnia 2005 r. Inspekcja Ministerstwa ds. Podatków i Opłat Republiki Białoruś dla rejonu Smorgońskiego, do kompetencji której zgodnie z art. 5 ustawy Republiki Białoruś o podatku od nieruchomości należy kontrola naliczenia podatku od nieruchomości w stosunku do osób fizycznych, stwierdzono, że w przedmiocie podatku od nieruchomości od osób fizycznych w 2005 roku w rejonie Smorgońskim ustalono następujące stawki: od nieruchomości mających udokumentowaną wartość szacunkową – 0,1%; od nieruchomości, których wartość określana jest w drodze kalkulacji wartości 1-go metra kwadratowego określonej przez rejonowy komitet wykonawczy – 0,2%.

Sąd Konstytucyjny stwierdził, że roczną stawkę podatku od nieruchomości od wartości budynków i budowli należących do osób fizycznych, w wysokości 0,1%, określa art. 3 ustawy o podatku od nieruchomości. Stosowanie w rejonie Smorgońskim dwu różnych stawek podatku od nieruchomości od osób fizycznych wynika z ustawy o podatku od nieruchomości oraz z uchwały nr 223 Rejonowego Komitetu Wykonawczego w Smorgoniu z dnia 29 marca 2005 r. W orzeczeniu Sądu Konstytucyjnego Republiki Białoruś z dnia 1 grudnia 2005 r. w danej sprawie stwierdzono, że Rejonowa Rada Delegatów w Smorgoniu nie miała podstaw do przekazania rejonowemu komitetowi wy-

konawczemu uprawnień do podniesienia wysokości stawek podatku od nieruchomości, natomiast rejonowa rada delegatów ma prawo samodzielnie wykonywać swoje uprawnienia do zwiększenia stawki podatku od nieruchomości, zgodnie z przepisami Konstytucji i art. 47 ustawy o budżecie Republiki Białoruś na 2005 rok. Zgodnie z art. 122 ust. 3 Konstytucji, uchwały terenowych organów wykonawczo–zarządzających, które są sprzeczne z ustawą, uchylają właściwe rady delegatów. A zatem, uwzględniając postanowienia art. 122 Konstytucji, art. 47 ustawy o budżecie Republiki Białoruś na 2005 rok, ustawy o podatku od nieruchomości, a także wyroku Sądu Konstytucyjnego z dn. 1 grudnia 2005 r. w sprawie konstytucyjności delegowania przez terenowe rady delegatów uprawnień do zwiększania (zmniejszania) wysokości stawki podatku od nieruchomości na organy wykonawczo–zarządzające Rejonowa Rada Delegatów w Smorgoniu powinna uchylić uchwałę komitetu wykonawczego i w ten sposób zapewnić ochronę konstytucyjnych praw obywateli i zagwarantować ich przestrzeganie przy ustalaniu wysokości stawek podatku od nieruchomości.

Wykładnia kauzalna ma charakter urzędowy, lecz nie jest powszechnie obowiązująca gdyż ogranicza się tylko do interpretacji przepisu prawnego w kontekście zastosowania go do konkretnego przypadku. Jest ona dokonywana przez właściwy organ w toku rozstrzygnięcia konkretnej sprawy i jest wiążąca tylko w tej sprawie. Celem takiej wykładni jest prawidłowe rozstrzygnięcie określonej sprawy, dlatego nie ma ona znaczenia przy rozstrzygnięciu innych spraw.

Wykładnia kauzalna polega na sformułowaniu zaleceń o charakterze wyjaśniającym, zawartych w aktach nadzoru organów sądowych i administracyjnych. Na przykład, gdy w postanowieniach i wyrokach sądów drugiej i kasacyjnej instancji zawarte jest bezpośrednie wyjaśnienie znaczenia stosowanych przepisów prawnych lub gdy np. sędzia w toku rozprawy wyjaśnia uczestnikom postępowania treść artykułu, określającego odpowiedzialność karną za składanie fałszywych zeznań.

Wykładnia nieurzędowa polega na wyjaśnianiu przepisów prawa podatkowego, dokonywanym przez nieuprawnione do tego podmioty. Nie ma ona znaczenia prawnego. Akty nieurzędowej wykładni nie na-

leżą do kategorii faktów jurydycznych i nie powodują skutków prawnych. Moc i znaczenie nieurzędowej wykładni wynika z siły przekonywania, zasadności twierdzeń, wartości naukowej i autorytetu autora tej wykładni.

Pod względem formy zewnętrznej wykładnia nieurzędowa może być zarówno ustna (wyjaśnienie jakiegoś pojęcia prawnego przez adwokata, sędziego, prokuratora podczas przyjęć interesantów, w czasie wykładu itd.) jak i pisemna (w czasopismach, w różnych komentarzach). Chociaż taka interpretacja nie ma mocy prawnej, wywiera ona znaczący wpływ na stosunki prawne w społeczeństwie, przede wszystkim na procesy tworzenia i stosowania prawa poprzez wpływ na świadomość prawną odpowiednich podmiotów.

Wykładnia nieurzędowa dzieli się na powszednią, profesjonalną i doktrynalną (naukową). Wykładni powszedniej może dokonywać każdy obywatel. Wyraża ona poziom wiedzy prawnej różnych podmiotów w postaci ich odczuć prawnych, emocji, wyobrażeń i przeżyć w sferze prawnej życia społeczeństwa. Szczególnie wyraźnie występuje to podczas ogólnonarodowej dyskusji nad jakimiś aktami normatywnymi lub w referendum. Tego rodzaju wykładnia ma duże znaczenie dla przestrzegania przez obywateli zakazów, wykonywania określonych prawnie obowiązków, a także przy realizacji ich praw podmiotowych. Wykładnia profesjonalna pochodzi od podmiotów mających wiedzę prawniczą (profesjonalistów, specjalistów z zakresu prawa podatkowego), aczkolwiek ich wyjaśnienia również nie są prawnie wiążące. Np. wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego przez adwokatów, sędziów, prokuratorów w czasie przyjęcia interesantów. W ramach wykładni nieurzędowej szczególne miejsce zajmuje wykładnia doktrynalna (naukowa). Podobnie jak wskazane powyżej rodzaje wykładni, nie ma ona mocy prawnej. Jednak w stopniu większym niż inne wpływa na proces realizacji całego systemu prawa i na stosowanie prawa w szczególności. Wykładni doktrynalnej dokonują placówki naukowo–badawcze, poszczególni naukowcy w swoich artykułach, monografiach, komentarzach, na wykładach, konferencjach itd. Znaczenie tej wykładni wywodzi się z mocy przekonywania i autorytetu osób dokonujących wykładni. Zasada się ona na wiedzy o oddziaływaniu prawa na stosunki społeczne, tworzeniu prawa i na doświadczeniu w dziedzinie sto-

sowania prawa. Tego rodzaju wykładnia w sposób pośredni wywiera duży wpływ na życie prawne społeczeństwa.

Wykładnia przepisów podatkowych może być obowiązkowa w przypadkach gdy dokonuje jej organ państwowy, który albo sam wydał odpowiedni akt albo posiada kompetencję do wyjaśnienia treści takiego aktu (wykładnia legalna). I tak, pełne składy wyższych organów sądowych są uprawnione do dokonywania wyjaśnień w sprawach będących przedmiotem orzecznictwa, zawierających wiążącą dla sądów wykładnię obowiązujących przepisów. Skoro wykładnia legalna ma wiążący charakter, to w istocie tworzy nową normę prawa, działającą przy tym z mocą wsteczną. Wykładnia przepisu ustawy dokonywana przez sąd w konkretnej sprawie jest wiążąca tylko dla danej sytuacji i nie ma powszechnego charakteru (albowiem nasze prawo nie uznaje precedensu za źródło prawa).

Wykładnia przepisów zawarta w literaturze naukowej i dydaktycznej, w tym w specjalnych komentarzach do ustaw, ma charakter naukowy (doktrynalny) i nie ma mocy wiążącej. Jednakże autorytet oparty na przeprowadzeniu analizy naukowej i na wiedzy autorów, może wywierać określony wpływ na praktykę stanowienia i stosowania prawa.

Często rozróżniana jest także wykładnia literalna (nazywana niekiedy autentyczną), zwążająca i rozszerzająca, w zależności od korelacji między znaczeniem a tekstem odpowiedniego przepisu. Właściwe znaczenie przepisu w zasadzie powinno pokrywać się z jego brzmieniem, a w razie sprzeczności pierwszeństwo powinno się przyznać „literze prawa”, a nie zamierzeniom ustawodawcy. Odczytanie znaczenia przepisu w drodze wykładni „zwążającej” lub „rozszerzającej” w istocie zawsze sprowadza się albo do logicznego, albo do systemowego lub innego znanego sposobu wykładni (lub do ich łączenia). Dlatego wyodrębnienie wymienionych powyżej sposobów wykładni nie wydaje się w pełni uzasadnione.

Pojęcie orzecznictwa obejmuje jednolite wyroki i orzeczenia sądów o kompetencji ogólnej i sądów gospodarczych, wydawane przy rozstrzygnięciu co do istoty konkretnych spraw podatkowych oraz postanowienia i wyjaśnienia składów plenarnych Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Gospodarczego Republiki Białoruś. Sędzia podczas roz-

poznawania sprawy mającej utrwaloną linię orzecniczą, może wydać inne orzeczenie, jeżeli dojdzie do wniosku, że utrwalona praktyka nie jest zgodna z ustawą. W tym sensie orzecznictwo nie jest źródłem prawa. Jednocześnie orzecznictwo ma wielkie znaczenie dla wypracowania jednolitego pojmowania i stosowania prawa podatkowego przez organy sądowe, bez czego niemożliwe jest zapewnienie porządku prawnego w społeczeństwie. Orzecznictwo z jednej strony pozostaje w ścisłym współdziałaniu z nauką prawa podatkowego. Przyswaja ono teorie oraz idee wypracowane przez naukę. Z drugiej strony orzecznictwo stanowi podstawę wyjściową do doskonalenia ustawodawstwa podatkowego.²

Stosowanie przepisów prawa podatkowego w celu rozstrzygnięcia konkretnych sporów w praktyce orzecniczej stwarza możliwość oceny zupełności i efektywności obowiązujących przepisów prawnych, możliwość wykrycia luk i ich usunięcia. Podobne uogólnienia zawierają też postanowienia wyższych instancji sądowych. I tak, pełny skład Sądu Najwyższego Republiki Białoruś oraz pełny skład Naczelnego Sądu Gospodarczego Republiki Białoruś rozpatrują materiały zawierające ustalenia i uogólnienia praktyki rozstrzygania sporów oraz statystyki sądowej i ustalają w trybie wykładni sądowej wyjaśnienia w kwestiach stosowania prawa podatkowego Republiki Białoruś, powstałych podczas rozpoznawania spraw przed sądem. W teorii prawa wyrażono pogląd o aktach wykładni wyższych instancji sądowych jako o aktach interpretacyjnych. Chodzi o postanowienia pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś. Należy odnotować, że wymienione akty są aktami prawnymi. Wydają je kompetentne or-

² W szczególności: Postanowienie pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś nr 13 z dn. 18.12.2003 r. (tekst z 22.12.2005) „W sprawie stosowania przez sądy przepisów prawnych o odpowiedzialności za naruszenie prawa w dziedzinie bezpieczeństwa ekologicznego i środowiska naturalnego”; Postanowienie pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś nr 8 z dn. 15.09.1994 r. (tekst z 22.12.2005) „W sprawie praktyki ściągania kosztów sądowych w sprawach cywilnych i kosztów procesowych w sprawach karnych”; Postanowienie pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś nr 9 z dn. 24.06.2004 (tekst z 28.09.2005) „W sprawie orzecznictwa w sprawach o odszkodowania za szkody spowodowane przez środki transportu”; Postanowienie pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś oraz pełnego składu Naczelnego Sądu Gospodarczego Republiki Białoruś nr 4/3 z dn. 22.06.2000 (tekst z 25.03.2004) „W sprawie rozgraniczenia właściwości sądów ogólnych i gospodarczych”; Postanowienie pełnego składu Sądu Najwyższego Republiki Białoruś nr 6 z dn. 28.06.2001 r. (tekst z 26.09.2002) „W sprawie orzecznictwa w sprawach prowadzenia nielegalnej działalności gospodarczej”.

gany państwowe (instancje sądowe wyższego szczebla), mają one wiążący charakter, określony jest tryb ich wydawania. Na tym polega ich podobieństwo do innych aktów prawnych (aktów stanowienia i stosowania prawa). Są jednak i różnice. Tak więc, akt normatywny zawiera przepisy prawne, zaś akt interpretacyjny tylko je interpretuje, wyjaśnia te przepisy. Wobec braku w swej treści przepisów prawnych akt interpretacyjny jest nieodłącznie związany z interpretowanym aktem normatywnym. A zatem, w razie utraty mocy prawnej przez akt normatywny traci znaczenie i akt interpretacyjny. Z kolei od aktu stosowania prawa akt interpretacyjny odróżnia się tym, że akt stosowania związany jest z rozstrzygnięciem konkretnej sprawy a akt interpretacji ma charakter ogólny. Te dyspozycje o charakterze ogólnym przyjęto nazywać zasadami prawnymi (правоположениями). Sądy przy rozstrzyganiu konkretnych spraw powinny uwzględniać treść zasad prawnych, jednak zasady prawne nie będąc przepisami prawnymi nie mogą stanowić podstawy rozstrzygnięć w sferze stosowania prawa. Z kolei organy stanowienia prawa powinny śledzić praktykę stosowania prawa i operatywnie dokonywać zmian w obowiązujących przepisach, bazując na ukształtowanych zasadach prawnych.

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W REPUBLICIE CZESKIEJ

1. Ogólne interpretacje prawa podatkowego

Prawo podatkowe i administracja podatkowa w Republice Czeskiej uległy radykalnej przemianie wraz ze zmianą układów społecznych i gospodarczych zapoczątkowaną w latach 90-tych zeszłego wieku. Reformy gospodarcze, których głównym celem było przystąpienie Republiki Czeskiej do Unii Europejskiej, spowodowały gruntowne przemiany w prawie finansowym, przede wszystkim w dziedzinie regulacji podatków, opłat publicznych, ich administracji, a także w zakresie przepisów proceduralnych.

Z dniem 1 stycznia 1993 roku wprowadzono nowy system podatków, na który składają się :

- Podatek dochodowy osób fizycznych;
- Podatek dochodowy osób prawnych;
- Podatek drogowy;
- Podatek od nieruchomości (podatek od gruntów, podatek od budynków i jednostek mieszkaniowych);
- Podatek od spadków;
- Podatek od darowizn;
- Podatek związany z przekazaniem nieruchomości;
- Podatek od wartości dodanej;

- Podatek konsumpcyjny od piwa;
- Podatek konsumpcyjny od wina;
- Podatek konsumpcyjny od spirytusu;
- Podatek konsumpcyjny od wyrobów tytoniowych;
- Podatek konsumpcyjny od paliw i smarów węglowodorowych (od 2004 roku podatek od smarów mineralnych).

System ten uzupełniają opłaty publiczne – opłaty administracyjne (za czynności organów administracji publicznej), opłaty sądowe oraz opłaty miejscowe, które wykazują cechy podatków gminnych.

W 1990 roku ukształtował się również nowy system administracji podatkowej. Podczas władzy komitetów narodowych¹, które były odpowiednikiem polskiego systemu rad narodowych, zarządzanie podatkami należało do kompetencji działów finansowych komitetów narodowych. Równocześnie z ich likwidacją nastąpiło odnowienie zdecentralizowanej i wyspecjalizowanej administracji podatkowej przede wszystkim w formie systemu terenowych organów finansowych². Organy te tworzą podstawowe jednostki – urzędy finansowe³ (odpowiednikiem w Polsce są urzędy skarbowe) i jednostki wyższe – dyrekcje finansowe⁴ (w Polsce izby skarbowe). Terenowe organy finansowe podporządkowane są Ministerstwu Finansów Republiki Czeskiej. Administratorami⁵ danin publicznych są organy administracji publicznej, sądy oraz organy jednostek samorządu terytorialnego.

Zmiany w podatkach przyniosły również zmianę w pojmowaniu i regulacji postępowania podatkowego. W 1993 roku postępowanie podatkowe zostało uregulowane przez zupełnie nową ustawę o zarządzaniu podatkami i opłatami,⁶ która pełni funkcje ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe, choć jest postępowaniem przed organem pełniącym funkcje administratora (organu administracji publicznej),

1 Národní výbory.

2 Územní finanční orgány.

3 Finanční úřady.

4 Finanční ředitelství.

5 Skorzystano z określenia „správce daně” używanego w prawie podatkowym czeskim dla organów podatkowych.

6 Ustawa nr 337/1992 Sb. (Zákon o správě daní a poplatků) ze zmianami. Dalej powoływana jako „Ustawa o zarządzaniu podatkami” lub ordynacja podatkowa.

jest niezależne od ogólnego postępowania administracyjnego uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego⁷. Oznacza to, że Republika Czeska odeszła od modelu specjalnej regulacji procedury podatkowej (*lex specialis*) z możliwością korzystania z KPA jako *lex generalis*. Czeska ordynacja podatkowa za przedmiot postępowania podatkowego traktuje podatek *sensu largo*, do którego zalicza wszystkie daniny publiczne będące dochodem budżetu państwa, państwowych funduszy celowych, Funduszu Narodowego oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W związku z powyższym przez postępowanie podatkowe należy również rozumieć postępowanie na przykład w sprawie opłaty sądowej lub miejscowej opłaty od psów. Podobnie, jeżeli w ordynacji jest mowa o administratorze podatkowym, to nie jest to tylko terenowy organ finansowy, lecz wszystkie organy publiczne zarządzające podatkami *sensu largo*. Ordynacja podatkowa obok klasycznych norm procesowych, zawiera kilka przepisów prawa materialnego, które kreują ramowy model administracji podatkowej i jej działalności.⁸

W § 2 ordynacji podatkowej zawarto katalog zasad określony jako *Podstawowe zasady postępowania podatkowego*. Z brzmienia powyższego przepisu wynika, iż ustawodawca nie rozróżnia zasad procesowych od zasad prawa materialnego. Wobec braku kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego oraz braku podstawowych zasad ustawowych administracji finansowej (w tym podatkowej), zawarte w ordynacji *Podstawowe zasady postępowania podatkowego*, można przy zastosowaniu szerokiej interpretacji nazw przepisów (nie posiadających wymiaru normatywnego), traktować jako zasady administracji podatkowej. Do zasad tych należy między innymi zasada praworządności, której brzmienie jest znacznie szersze od brzmienia art. 120 polskiej Ordynacji podatkowej. Zgodnie z § 2 ods. 1 czeskiej ordynacji „Przy zarządzaniu podatkami administratorzy podatkowi w postępowaniu podatkowym działają w zgodzie z ustawami oraz innymi obowiązującymi ogólnie aktami prawa, chroniąc interesy państwa i jednocześnie

7 Ustawa nr 500/2004 Sb. (Správní řád) ze zmianami. Porównaj zapis w § 99 Ustawy o zarządzaniu podatkami.

8 P. Mrkývka: *Berní právo, Správa daní, Daňový proces* (w:) *Finanční právo a finanční správa*, P. Mrkývka red., Brno 2004.

nie dbając o ochronę praw i interesów podmiotów podatkowych oraz innych osób biorących udział w postępowaniu podatkowym”. Z drugiej strony czeska ordynacja podatkowa nie formułuje zasady zaufania do organów podatkowych oraz zasady informacji prawnej.⁹ Częściowo ich znaczenie odnajdujemy w tak zwanej zasadzie współpracy, która głosi, iż „prawem i obowiązkiem wszystkich podmiotów podatkowych jest ścisła współpraca z administratorem podatkowym w celu prawidłowego ustalenia i wykonania zobowiązania podatkowego...”¹⁰

Od początku istnienia obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, administracja podatkowa odczuwała brak określonego wiążącego instrumentu zapewniającego unifikację stosowania i interpretacji prawa podatkowego. Zasada praworządności wyznacza pewne granice legalności czynności administracji podatkowej, lecz nie gwarantuje przestrzegania innej zasady – zasady równości podmiotów podatkowych w stosowaniu przepisów materialnego prawa podatkowego, która to zasada jest wytworem doktryny prawnej i wywodzi się z konstytucyjnych gwarancji równości ludzi¹¹. Równość procesowa natomiast została uregulowana w § 2 ods. 8 ordynacji, który stanowi, iż: „Wszystkie podmioty podatkowe mają w postępowaniu podatkowym przed administratorem podatkowym równe procesowe prawa i obowiązki.” Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej, nie posiadając bezpośrednio i jednoznacznej delegacji ustawowej, od dawna wydaje instrukcje, które mają na celu przede wszystkim ujednoczenie interpretacji prawa w sprawach podatkowych. Treścią tych instrukcji są na przykład:

- interpretacje przepisów ustaw podatkowych i ordynacji podatkowej;
- wskazówki dla jednolitego postępowania w określonych sprawach podatkowych;
- orzeczenia w sprawach dotyczących bliżej nieokreślonej liczby podmiotów podatkowych w przypadkach, gdy ustawa daje możliwość złagodzenia obowiązku podatkowego ze względu

na nadmierną surowość przepisu, przede wszystkim w okresach przejściowych.

Instrukcje te mają charakter instrukcji metodycznych nieposiadających mocy prawnej, choć przez niektórych są traktowane jako pewien gatunek wewnętrznych aktów zarządzania. Z instrukcji można korzystać tylko w zakresie, w jakim jest ona zgodna z ustawą. Jeżeli instrukcja, choć mająca charakter wewnętrznego aktu zarządzania, jest sprzeczna z ustawą lub rozporządzeniem, nie można z niej korzystać w czynnościach bez udziału administratora podatkowego, czyli wobec podmiotów podatkowych będących jednostkami organizacyjnie niepodporządkowanymi w hierarchii organów administracji podatkowej. W uzasadnieniach decyzji organów administracji podatkowej nie można odwoływać się do instrukcji, jeżeli byłoby to na niekorzyść podmiotu podatkowego¹². Ze względu na charakter instrukcji nie wolno jej również powoływać w podstawie prawnej decyzji, gdyż nie jest ona ogólnie obowiązującym aktem normatywnym. Do ogólnie obowiązujących aktów normatywnych w Republice Czeskiej należą bowiem wyłącznie: porządek konstytucyjny¹³, ustawy oraz rozporządzenia rządu¹⁴, ministerstw¹⁵ i innych centralnych organów administracji publicznej, Czeskiego Banku Narodowego, jednostek samorządu terytorialnego¹⁶. Rozporządzenie wydawane jest na podstawie delegacji ustawowej oraz wymagane jest, aby treść rozporządzenia nie była sprzeczna z ustawą, zaś zawarte w nim obowiązki nie mogą przekraczać obowiązków zapisanych w ustawie.

12 Podmiotem podatkowym (daňový subjekt) według czeskiego prawa podatkowego są podatnik (poplatník) i płatnik (plátce).

13 Porządek konstytucyjny tworzą Konstytucja Republiki Czeskiej, Karta podstawowych praw i obowiązków oraz ustawy konstytucyjne.

14 nařízení vlády.

15 Rozporządzenie wydawane na szczeblu ministerstw i innych organów centralnych podpisuje przewodniczący organu, ale wydawane są one jako akt organu – ministerstwa, a nie ministra. W przypadku tych rozporządzeń w języku czeskim używa się nazwy „vyhláška”.

16 W przypadku jednostek samorządu terytorialnego różni się rozporządzenia wydawane przy wypełnieniu zadań samorządowych oraz rozporządzenia wydawane przy wypełnianiu zadań zleconych (wykonywaniu administracji państwowej). W terminologii czeskiej nie używa się dla tych aktów nazwy „uchwała”, ale przy aktach samorządowych „vyhláška” oraz przy zadaniach zleconych „nařízení”.

9 Porównaj zapis tej zasady w art. 121 polskiej Ordynacji podatkowej.

10 Patrz § 2 ods. 9 Ustawy o zarządzaniu podatkami.

11 Art. 1 czeskiej Karty podstawowych praw i wolności.

Instrukcje ministerstwa nie spełniają podstawowego wymogu dla ogólnie obowiązującego aktu - delegacji ustawowej¹⁷ do ich wydawania. Ministerstwo Finansów nie jest więc organem wyposażonym ustawowo w kompetencje do wydawania interpretacji ogólnych.

Instrukcje Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej są publikowane w monitorze ministerstwa „Finanční zpravodaj“, choć nie wszystkie. Niektóre instrukcje mające postać instrukcji tajnych rozporządzeń są pocztą służbową i nie podlegają publikacji. Monitor ministerstwa natomiast jest dostępny w sieci składnic druków SEVT (sprzedającej na przykład oficjalny dziennik ustaw¹⁸ oraz dziennik umów międzynarodowych¹⁹), a także na stronach internetowych ministerstwa.²⁰ Można go również nabyć w księgarniach prawnych i ekonomicznych.

Ze względu na wolny dostęp podmiotów podatkowych do Monitora i w tym również do urzędowej ministerialnej interpretacji przepisów prawa podatkowego pojawia się problem stosowania tej interpretacji przez podmiot podatkowy w jego sprawie, gdy w procesie samowymiaru postępuje zgodnie z instrukcją, interpretacją pewnego przepisu lub pewnej grupy przepisów prawa podatkowego, która nie musi być w pełni zgodna z prawem. W prawie czeskim nie ma takiego przepisu, któryby w tej sytuacji zwalniał z obowiązku podatkowego lub odpowiedzialności za naruszenie prawa podatkowego. Podmiot podatkowy nie posiada gwarancji, iż administracja podatkowa nie podejmie decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie przestępstwa podatkowego, nie naliczy odsetek lub nie zastosuje innych sankcji. Orzeczenia sądowe wydawane w tym przedmiocie są różne, nie ma także rozstrzygnięcia tego problemu przez Sąd Konstytucyjny. W ostatnich latach w takich przypadkach administracja podatkowa korzysta z tzw. zwolnienia podatkowego²¹. Ministerstwo Finansów lub administrator podatkowy na podstawie upoważnienia zawartego w rozporządzeniu ministerstwa

może podatek w całości lub częściowo umorzyć z powodu rozbieżności w stosowaniu ustaw podatkowych. Administracja podatkowa rozstrzyga takie sprawy drogą decyzji indywidualnych i nie ma tutaj możliwości pewnego zwolnienia generalnego. W każdym takim przypadku podmiot podatkowy powinien złożyć indywidualne podanie.

2. Interpretacje prawa podatkowego w sprawach indywidualnych

Interpretacja prawa podatkowego w sprawach indywidualnych wykonywana przez administrację podatkową do 2004 roku nie była obowiązkiem administratorów podatkowych i do dzisiaj nie jest stosowana w odniesieniu do wszystkich podatków.²²

Nowy przepis czeskiej ordynacji podatkowej²³ zatytułowany *Opinia wiążąca*²⁴ daje podmiotom podatkowym prawo żądania od rzeczowo i miejscowo właściwego administratora podatkowego wydania drogą decyzji opinii wiążącej administrację podatkową, w której określa się konsekwencje podatkowe, wynikające dla podmiotu podatkowego ze stanu faktycznego (uwzględniane są fakty podatkowe, które już nastąpiły lub są oczekiwane).

Opinia wydawana jest na wniosek złożony przez podmiot podatkowy w odpowiedniej formie z podaniem należności podatkowych wynikających ze szczegółowej ustawy podatkowej.

Decyzja administratora podatkowego powinna zawierać określenie *opinia wiążąca* oraz obok zwykłych wymagań ordynacji dla decyzji administratora podatkowego, powinna także zawierać dane, na podstawie których doszło do wydania decyzji, uzasadnienie oraz okres czasowy i ograniczenie rzeczowe, do którego opinia ma zastosowanie wiążące.

Decyzja o opinii jest wiążąca dla administratora podatkowego tylko wtedy, jeżeli w czasie orzekania w sprawie podatkowej stan fak-

17 W prawie czeskim nie ma zapisu podobnego do przepisu art. 14 § 1 pkt. 2 polskiej Ordynacji podatkowej.

18 Sbirka zákonů České republiky.

19 Sbirka mezinárodních smluv.

20 www.mfcr.cz.

21 § 55a Ustawy o zarządzaniu podatkami.

22 I. Rašovská: *K problematice závazného posouzení (editační povinnosti) dle § 34b zákona č. 337/1992 Sb., „Daně“ 2005, nr 12.*

23 § 34b ustawy o zarządzaniu podatkami.

24 Závazné posouzení.

tyczny sprawy jest identyczny z danymi, na podstawie których opinia została wydana. Decyzja o opinii traci moc wiążącą z upływem trzech lat. Administrator podatkowy uprawniony jest jednak do wydania decyzji o krótszym okresie ważności. Okres ważności może zostać skrócony w przypadku zmian stanu ustawodawstwa, powoływanego w wydawanej opinii.

Administrator podatkowy może, jeszcze w okresie ważności opinii, unieważnić ją w przypadku, gdy została ona wydana na podstawie fałszywych, niezupełnych lub niejasnych danych. Unieważnienie wydawane jest na podstawie żądania podmiotu podatkowego, jeżeli udowodni on zmianę warunków, według których została opinia wydana. Unieważnienie może również nastąpić w przypadku, gdy podmiot podatkowy składa nowe podanie z powodu zmian stanu faktycznego lub danych.

Institucja *opinii wiążącej* byłaby korzystna dla podmiotów podatkowych w celu zapewnienia pewności i bezpieczeństwa przy określaniu zobowiązania podatkowego w przypadku tych wszystkich podatków, w których stosowana jest technika samowymiaru i związana z nią odpowiedzialność podatników i płatników. Byłaby też formalnym potwierdzeniem korzystnego stosowania przywoływanej wcześniej podstawowej zasady postępowania podatkowego – zasady współpracy.²⁵ Administrator podatkowy jest jednak opiniodawcą tylko wtedy, jeżeli do wydania opinii jest on zobowiązany przez szczegółową ustawę podatkową. Ustawą taką w chwili obecnej jest tylko ustawa o podatkach dochodowych, gdzie istnieje prawo do obliczenia straty podatkowej²⁶ w przypadku negatywnej (błędnej) kwoty dochodów²⁷ i od 2006 roku możliwość wydania opinii wiążącej w przypadku ustalenia ceny transferowej²⁸.

Nielogiczne wydaje się umiejscowienie ogólnej regulacji opinii wiążącej wśród przepisów dotyczących rejestracji i wyszukiwania podmiotów podatkowych, podczas gdy można oczekiwać, że do wyda-

wania opinii może przecież dojść na każdym etapie procedury podatkowej (etapie zarządzania).

3. Ocena interpretacji urzędowej przez doktrynę

Problematyka stosowania, interpretacji i aplikacji prawa podatkowego jest przedmiotem rozważań doktryny prawa finansowego od dawna. Interpretacja urzędowa posiadająca wspólne cechy z interpretacją legalną wymaga określenia organu właściwego do takiego gatunku interpretacji. W prawie czeskim obok sądownictwa administracyjnego takiego organu nie ma za wyjątkiem wyżej wymienionej opinii wiążącej.

Określony nacisk na korzystanie z tej instytucji w prawie podatkowym wypływa ze strony Unii Europejskiej²⁹, świadectwem czego jest opinia wiążąca w sprawach cen transferowych. Obowiązek edytorski, jak nazywa doktryna obowiązek administracji podatkowej do wydawania decyzji o opiniach wiążących, jest wprowadzany do prawa podatkowego i administracji podatkowej etapowo. Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej opracowało materiał *Poszerzenie systemu obowiązku edytorskiego*, którego celem jest wywołanie dyskusji ze specjalistami i innymi stronami zainteresowanymi w tej sprawie nad modelem opinii wiążącej, którego projekt zawiera powyższy materiał. Materiał ostrzega przed wprowadzeniem interpretacji urzędowej w formie obowiązku edytorskiego bez należytego przygotowania warunków, niezbędnych do dokonywania takiej czynności.

Doktryna i praktyka prawa podatkowego i administracji podatkowej widzi w obowiązku edytorskim instytucję wspierającą pewność podmiotów podatkowych w wypełnianiu ich zobowiązań podatkowych oraz krok pozytywny na drodze budowania nowoczesnej i efektywnej administracji podatkowej.

Poszerzenie urzędowych interpretacji indywidualnych oczekiwane jest wraz z nowelizacją ustaw podatkowych pod koniec 2006 roku. Nie wiadomo jednak, czy nowo powołany parlament wybrany w wyborach w 2006 roku będzie w stanie powyższe nowelizacje przeprowadzić.

25 M. Radvan: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Praga 2005, s. 91.

26 I. Pařízková: *Daně z příjmů*, (w:) *Finanční právo a finanční správa 2. díl.*, P. Mrkvyňka red., Brno 2004, s. 140 i nast.

27 § 38 na ods. 7 Ustawy nr 586/1992 Sb. ze zm.

28 § 23 ods. 7 i § 38nc Ustawy nr 586/1992 Sb. ze zmianami. H. Marková: *Daňové zákony 2006*, Praga 2005.

29 P. Mrkvyňka: *Daňové právo v systému finančního práva po vstupu do Evropské unie* (w:) *Východiska a trendy vývoje českého práva po vstupu české republiky do Evropské unie*, J. Hurdík, J. Fiala red., Brno 2005, s. 344 i nast.

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W REPUBLICIE LITEWSKIEJ

Institucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego w Republice Litewskiej jest tworem stosunkowo nowym. Prawo podatkowe jako gałąź prawa finansów publicznych liczy sobie nieco ponad 15 lat. Taki okres rozwoju dla prawa podatkowego nie jest okresem długim. Jednak należy zaznaczyć, że litewskie prawo podatkowe w tym niedługim okresie przeszło wiele pozytywnych zmian. Takim przykładem może być ustawa o administrowaniu podatków (Ordynacja podatkowa). 28 czerwca 1995 roku Sejm Republiki Litewskiej uchwalił Ordynację podatkową¹ – pierwszy kompleksowy akt prawny określający zasady postępowania podatkowego, strukturę i zakres zobowiązań i uprawnień organów podatkowych, a także obowiązki i uprawnienia podatników i innych uczestników postępowania podatkowego.

Ustawa ta w latach 1995–2004 była zmieniana 48 razy. Tak liczne i częste zmiany przysparzały kłopotów organom podatkowym i podatnikom lecz były niezbędne. Należy przyznać, że po odzyskaniu niepodległości przez Litwę w 1991 roku, Sejm Republiki Litewskiej nie posiadał wystarczającej praktyki w tworzeniu aktów prawnych. Dlatego jakość uchwalanych aktów prawnych pozostawiała wiele do życzenia. Ordynacja podatkowa nie była tutaj wyjątkiem. Legislador musiał poprawić swoje błędy legislacyjne, a także korygować regulacje prawne tak, aby odpowiadały potrzebom dynamicznie rozwijającego się niezależnego Państwa Litewskiego.

W latach 2000–2004 na Litwie przeprowadzono reformę prawa podatkowego. W tym okresie znowelizowano wszystkie obowiązujące akty prawne z zakresu prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa nie była tutaj wyjątkiem. W roku 2004 została uchwalona nowa redakcja Ordynacji podatkowej, co zwieńczyło całą reformę podatkową.

Jak już wspominaliśmy na początku, instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego jest instytucją nową. W Ordynacji podatkowej uchwalonej w roku 1995 były tylko jej namiastki. Artykuł 14 Ordynacji podatkowej zobowiązywał Inspekcję podatkową przy Ministerstwie Finansów (centralny organ podatkowy) do zapewnienia, aby podatnikom była podawana informacja o ustawach i innych aktach prawnych związanych z prawem podatkowym, a także do organizowania szkoleń podatników. Takie działania organów podatkowych miały na celu ułatwienie podatnikom wykonywania ustaw i innych aktów prawa podatkowego.

Konkretyzacja obowiązków organów podatkowych miała miejsce w artykule 16 Ordynacji podatkowej, który *zobowiązywał organy podatkowe niższego szczebla do udzielania wyjaśnień podatnikom w sprawach płacenia podatków*. Jednak zakres udzielanych informacji był wąski. Przepis zamieszczony w artykule 16 należało interpretować łącznie z artykułem 21 Ordynacji podatkowej. Artykuł 21 stanowił, że *podatnik, płatnik po złożeniu zapytania do organu podatkowego, miał prawo otrzymać akty prawne i inną informację niezbędną do wykonania zobowiązań wynikających z ustaw podatkowych*.

Organ podatkowy w zasadzie był zobowiązany do podania informacji o tym, jakimi aktami prawnymi (ustawami, rozporządzeniami lub zarządzeniami) powinien kierować się podatnik, ewentualnie przedłożyć te dokumenty podatnikowi.

Kierownik Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów wydał **rozporządzenie** Nr 56 z dnia 18 lipca 1996 roku o zasadach podawania informacji i wyjaśnień podatnikom². Zasady oraz tryb podawania informacji i wyjaśnień zostały zmienione przez kierownika In-

1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (V.Ž. 1995, Nr 61–1525).

2 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 1996 07 18 įsakymas Nr 56 „Dėl paaiškinimų ir informacijos mokesčių mokėtojams teikimo tvarkos patvirtinimo“.

spekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów rozporządzeniem Nr 39 z dnia 24 lutego 1999 roku **o zasadach podawania informacji i wyjaśnień związanych z podatkami**³. Punkt 1 tego rozporządzenia określił, że podatnicy mogą składać zapytania do organu podatkowego niższego szczebla w *kwestiach wykonania zobowiązań podatkowych*. Organ podatkowy niższego szczebla był zobowiązany podać odpowiedź podatnikowi w ciągu 30 dni od dnia otrzymania zapytania. Jeżeli zapytanie zadane przez podatnika było skomplikowane, istniały luki prawne, sprzeczność regulacji aktów prawnych lub niezbędne było uzgodnienie stanowiska z innymi podmiotami lub centralnym organem podatkowym, termin udzielenia wyjaśnienia mógł być przedłużony o kolejne 30 dni. Należy zaznaczyć, że podatnik, który nie zgadzał się z wyjaśnieniem organu podatkowego miał prawo w tej samej sprawie odwołać się do centralnego organu podatkowego. Natomiast w tym okresie żaden akt prawny nie przywiązał większej wagi do skutków prawnych, jakie wywoływały wyjaśnienia podane przez organy podatkowe. Nie zobowiązano podatnika do zachowywania się zgodnie z wyjaśnieniem, także nie przewidywano żadnej ochrony dla podatnika, jeżeli w postępowaniu sądowym wyjaśnienie organu podatkowego, do którego zastosował się podatnik, byłoby uznane za nieprawidłowe.

Sytuacja się zmieniła dopiero od 1 września 2001 roku, kiedy to weszła w życie nowelizacja Ordynacji podatkowej⁴. W Ordynacji podatkowej znalazł miejsce artykuł 39¹, który stanowił, że *podatnik mógł być zwolniony od zapłaty kar za naruszenie przepisów prawa podatkowego, jeżeli takie naruszenie było skutkiem nieprawidłowego wyjaśnienia, podanego na piśmie przez organ podatkowy podatnikowi w sprawie obliczenia i zapłaty podatku*. A więc od 1 września 2001 roku, ustawodawca przyznał wyjaśnieniom w kwestiach stosowania prawa podatkowego wydanych przez organy podatkowe oficjalny status. Podatnicy mogli stosować się do wyjaśnień prawa podatkowego podanych przez organy podatkowe nie obawiając się o negatywne skutki.

3 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 1999 02 24 įsakymas Nr 39 „Dėl su mokesčiais susijusių paklausimų, paaiškinimų bei informacijos teikimo tvarkos patvirtinimo“.

4 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas (V.Ž., 2001, Nr 62–2211).

Objaśnić tutaj należy pojęcie zwolnienia z kar – otóż podatnik mimo wadliwej interpretacji indywidualnej był zobowiązany do zapłaty należnego podatku i odsetek za zwłokę. Takie skutki tłumaczono tym, że obowiązek zapłaty podatku interpretacją prawną nie może być zmieniony.

Regulując sprawy interpretacji prawa podatkowego ustawodawca posunął się jeszcze dalej uchwalając zmiany do Ordynacji podatkowej z dnia 5 grudnia 2002 roku⁵, wprowadzając zupełnie nowe pojęcia w Ordynacji podatkowej – *ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej* oraz *konsultacja w sprawie zapłaty podatku*. *Ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej* to (zgodnie z definicją ustawową) oficjalna opinia jak należy rozumieć i stosować ustawę podatkową, uzgodniona przez Inspekcję Podatkową z Ministerstwem Finansów oraz odpowiednio ogłoszona. Natomiast przez *konsultację w sprawie zapłaty podatku* należało rozumieć indywidualne wyjaśnienie podane przez organ podatkowy konkretnemu podatnikowi w sprawie zapłaty podatków (także w przeszłości).

Ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej jest skierowane do wszystkich podatników, lecz nie jest dla nich obowiązkowe. Do takiego wniosku dochodzimy po zapoznaniu się z artykułem 6¹ Ordynacji podatkowej, który stanowi, że wyjaśnienie ustawy podatkowej (o charakterze ogólnym czy indywidualnym) nie posiada mocy aktu prawnego, lecz jest oficjalną opinią organu wykonującego ustawy podatkowe w sprawach wykonania tych ustaw. Natomiast inny charakter prawny posiada ogólna konsultacja w stosunku do organów podatkowych – organ podatkowy prowadząc działalność w zakresie oświaty podatników oraz udzielając konsultacji indywidualnych jest zobowiązany uwzględnić ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej.

Wymienione zmiany skutkowały rozszerzeniem katalogu okoliczności pozwalających zwolnić podatnika od odpowiedzialności (dokładniej od kar) za naruszenie ustawy podatkowej, tzn. podatnik mógł być zwolniony od **odpowiedzialności** (kary) za naruszenie ustawy podat-

5 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas (V.Ž., 2002, Nr 123–5516).

kowej, jeżeli naruszył ustawę podatkową w wyniku błędnego ogólnego wyjaśnienia ustawy podatkowej.

Ustawodawca nie przewidział jakichkolwiek negatywnych skutków dla podatnika i organów podatkowych, jeżeli nie zastosowali się oni do ogólnych interpretacji prawa podatkowego.

Szczegółowe zasady udzielania indywidualnych konsultacji w sprawie zapłaty podatku ustalił kierownik Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów rozporządzeniem Nr V-119 z dnia 24 kwietnia 2003 r. o zasadach przygotowania i udzielania indywidualnych konsultacji dla podatników⁶.

W rozporządzeniu tym między innymi ustalono wymogi formalne, jakim musi odpowiadać wniosek o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. We wniosku powinny być podane: imię i nazwisko wnioskodawcy, adres na który ma być wysłana odpowiedź, telefon; osoby prawne także są zobowiązane podać numer identyfikacyjny i dokładny adres siedziby. Wniosek powinien być podpisany, oprócz wniosków przesyłanych pocztą elektroniczną. Wnioski otrzymane z zagranicy mogły być spisane w języku obcym. W takiej sytuacji organ podatkowy był zobowiązany do dokonania tłumaczenia wniosku na język państwowy. Odpowiedź organ podatkowy podawał w języku państwowym. Jeżeli wniosek był składany przez pełnomocnika do wniosku należało dołączyć pełnomocnictwo. Udzielając odpowiedzi na wniosek, organ podatkowy nie sprawdzał danych podanych we wniosku, zakładając, że dane wskazane we wniosku są prawdziwe.

Organ podatkowy podając odpowiedź w sprawie indywidualnej, był zobowiązany do wskazania podstawy prawnej, określając numer aktu, datę jego uchwalenia, pełną nazwę aktu prawnego i źródło publikacji (ostatnią redakcję). Organ podatkowy miał obowiązek zawrzeć ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej mające zastosowanie do sytuacji podanej we wniosku oraz załączyć kopię takiego wyjaśnienia. By uniknąć błędnych interpretacji udzielonych odpowiedzi, organ podatkowy mógł zwrócić się do podatnika z zapytaniem o uzupełnienie da-

nych. Jednak organ podatkowy nie mógł prosić o uzupełnienie danych, które mógł pozyskać od innych instytucji państwowych. Organ podatkowy w odpowiedzi wskazywał podstawowe zasady prawne, konkretne metody, warunki, stawki podatkowe oraz podać przykłady, na podstawie których podatnik potrafiłby samodzielnie rozwiązać problem i dokonać czynności przewidzianych w aktach prawnych (obliczyć podatek, wypełnić deklarację i złożyć niezbędne dokumenty).

Odmienne tryb postępowania był przewidziany w sytuacjach, gdy w złożonym wniosku były „skomplikowane” zapytania. Do „skomplikowanych” pytań zaliczało się pytania z zakresu zobowiązań podatkowych wynikając z ustawy o akcyzach, kontroli podatników, rozpatrzenia odwołań, egzekucji zaległości podatkowych. Odpowiedź na taki wniosek mogła być udzielona dopiero po jej uzgodnieniu z właściwą strukturą organu podatkowego niższego szczebla.

W sytuacji, gdy podczas przygotowania odpowiedzi na wniosek o udzielenie konsultacji w sprawie zapłaty podatku okaże się, że w danej kwestii nie wydano ogólnego wyjaśnienia ustawy podatkowej, albo jeżeli pytania są skomplikowane (istnieją luki w aktach prawnych, akty prawne są sprzeczne, praktyka stosowania norm prawnych nie jest jednolita albo jej nie ma), przygotowany projekt odpowiedzi wraz z wnioskiem, powinien być przesłany do Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów. Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów po otrzymaniu projektu odpowiedzi, może zaaprobować projekt albo przygotować swój projekt odpowiedzi, ewentualnie dokonać korekty w nadesłanym projekcie.

Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów jest zobowiązana udzielić konsultacji indywidualnych, gdy podatnik w ciągu 30 dni od złożenia zapytania nie otrzyma odpowiedzi od organu podatkowego niższego szczebla albo nie zgadza się z otrzymaną odpowiedzią. Jeżeli podatnik nie zgadza się z indywidualną konsultacją, Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów może takie zapytanie przesłać do właściwego organu podatkowego niższego szczebla, wskazując jakie ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej powinno być stosowane. Może także sporządzić swoją odpowiedź i przesłać ją właściwemu organowi podatkowemu niższego szczebla, aby ten przesłał odpowiedź dla po-

6 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. balandžio 24 d. įsakymas Nr V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ (V.Ž. 2003., Nr 42–1960).

datnika wskazując, że „odpowiedź jest uzgodniona z Inspekcją Podatkową przy Ministerstwie Finansów”. Odpowiedź także może być przesłana wprost podatnikowi, w takim wypadku, kopia odpowiedzi jest kierowana do organu podatkowego niższego szczebla.

Po udzieleniu odpowiedzi podatnikowi, jeżeli zachodzi potrzeba, Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów uzupełnia, zmienia albo uznaje za nieważne ogólne wyjaśnienie ustawy podatkowej.

Organ podatkowy jest zobowiązany udzielić odpowiedzi na wniosek podatnika w ciągu 30 dni od daty otrzymania wniosku, który spełnia wymogi formalne. W sytuacjach, gdy organ podatkowy nie może udzielić odpowiedzi w ciągu 30 dni, termin może być przedłużony na okres uzgodniony przez strony.

Odpowiedzi na wnioski podane w formie ustnej (przez telefon) powinny być udzielone natychmiast, po warunkiem, że nie są one skomplikowane.

Interesującym jest zapis w rozporządzeniu kierownika Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów z dnia 24 kwietnia 2003 roku „O zasadach przygotowania i udzielania indywidualnych konsultacji podatnikom”⁷, który stanowi, że jeżeli wnioskodawca po otrzymaniu konsultacji od Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów uważa, że jest ona niewyczerpująca albo błędna, albo odpowiedzi nie udzielono w terminie 30 dni, posiada prawo do złożenia skargi do Komisji Sporów Administracyjnych albo do sądu administracyjnego. W świetle obowiązującego prawa, każda zainteresowana osoba posiada prawo zwrócenia się do sądu administracyjnego ze skargą na bezczynność organów państwowych. Natomiast problem pojawia się w sytuacji, gdy wnioskodawca nie zgadza się z treścią konsultacji indywidualnej organu podatkowego. Obecnie obowiązująca ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁸ nie przewiduje takiej możliwości. Ze skargą do sądu administracyjnego można zwrócić się skarżąc indywidualny akt administracyjny lub powszechny akt prawa. Konsultacja wydana

7 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. balandžio 24 d. įsakymas Nr V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ (V.Ž. 2003., Nr 42–1960).

8 Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (V.Ž. 1999, 13–308).

przez organ podatkowy nie jest ani indywidualnym aktem administracyjnym z tej przyczyny, że nie jest wiążąca dla wnioskodawcy (podatnika). Nie jest też powszechnym aktem prawa, ponieważ jest skierowana tylko do określonej osoby.

Ogólnych interpretacji prawa podatkowego dokonuje i ogłasza Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów po uzgodnieniu z tym Ministerstwem. Ogólnych wyjaśnień po uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów może także udzielać i ogłaszać Ministerstwo Ochrony Środowiska, Urząd Celny oraz od 1 maja 2004 roku Ministerstwo Rolnictwa. Niestety ustawodawca nie ustalił zasad opracowania i ogłoszenia ogólnych interpretacji podatkowych. Na dzień dzisiejszy Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów na swojej stronie internetowej ogłasza komentarze ustaw podatkowych. Komentarze są aktualizowane uwzględniając praktykę Naczelnego Sądu Administracyjnego.

13 kwietnia 2004 roku Sejm Republiki Litewskiej uchwalił nową ustawę Ordynacja podatkowa, która zaczęła obowiązywać od 1 maja 2004 roku. Jest ona zupełnie nowym aktem prawnym, który uwzględnił dotychczasową krajową i zagraniczną praktykę stosowania prawa podatkowego. Postępowanie podatkowe zostało bardziej sformalizowane. Grupa ekspertów przygotowując projekt Ordynacji podatkowej szczególną uwagę zwróciła na uprawnienia podatników. Niestety, nowa Ordynacja podatkowa nie przyniosła zmian w zakresie interpretacji prawa podatkowego. Do nowej Ordynacji podatkowej bez zamian zostały przeniesione rozwiązania obowiązujące w poprzedniej Ordynacji podatkowej. A więc, pozostał podział urzędowych interpretacji prawa podatkowego na ogólne i indywidualne. Interpretacje indywidualne są udzielane na wniosek podatnika w formie ustnej lub pisemnie.

Szczegółowe zasady udzielania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego są określone przez Kierownika Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów rozporządzeniem Nr V-199 z dnia 24 kwietnia 2003 roku (aktualna redakcja z dnia 15 marca 2006 roku)⁹.

9 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. balandžio 24 d. įsakymas Nr V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ (V.Ž. 2006., Nr 29–1031).

KONKRETYZACJA USTAW PODATKOWYCH W FEDERACJI ROSYJSKIEJ¹

1. Kompetencje Ministerstwa Finansów Federacji Rosyjskiej w zakresie stanowienia wykonawczych aktów normatywnych prawa podatkowego

1.1. Geneza uprawnień do stanowienia wykonawczych aktów prawa podatkowego

Początki dostosowywania prawa podatkowego Rosji do nowej rzeczywistości ekonomicznej przypadają na lata 1991–1992. Wówczas uchwalono nie tylko podstawowe ustawy podatkowe, lecz także wydano szereg aktów niższej rangi o zasadniczym znaczeniu dla reformy prawa podatkowego. Z uwagi na niedoskonałości wcześniejszego ustawodawstwa, a w szczególności jego niedostosowanie do zmieniających się warunków ekonomicznych, a także ze względu na niedookreśloność wielu jego norm, znaczenie tych aktów w pierwszym etapie kształtowania systemu podatkowego Rosji (lata 1991–1998) jest nie do przecenienia.

W praktyce stanowienia podustawowych aktów normatywnych nie udało się jednak uniknąć różnego rodzaju uchybień. Ze szczególnie krytyczną oceną spotkały się te akty, które konkretyzując ustawowe przepisy podatkowe, nakładały na podatników większe obowiązki, ograniczając ich konstytucyjne prawa. Mając to na uwadze, Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej¹ uchwalony w 1998 r. istotnie zawę-

¹ Ze względu na brak w Federacji Rosyjskiej instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego w sensie dosłownym tekst dotyczy szerszej problematyki konkretyzacji ustaw podat-

ził sferę podustawowej regulacji prawno-podatkowej. Wprowadzenie w życie jego postanowień otwiera drugi etap reform prawa podatkowego Rosji.

Pierwotnie podustawowe akty podatkowe ustanawiała Państwowa Służba Podatkowa FR, a po jej zniesieniu – Ministerstwo do Spraw Podatków i Opłat FR. W związku w wydaniem w 2004 roku dekretu Prezydenta FR O systemie i strukturze federalnych organów władzy wykonawczej z dnia 9 marca 2004 r., Ministerstwo do Spraw Podatków i Opłat FR uległo przekształceniu, a jego funkcje w zakresie wydawania aktów normatywnych zostały przekazane Ministerstwu Finansów FR. Ministerstwo Finansów FR jest federalnym organem władzy wykonawczej, realizującym funkcje kształtowania polityki państwa i wydawania aktów normatywnych, w szczególności w sferze podatkowej.

1.2. Podstawy prawne wydawania aktów normatywnych

Uprawnienie Ministerstwa Finansów FR do wydawania podatkowych (wykonawczych) aktów normatywnych zapisane zostało w art. 4 Kodeksu podatkowego FR uchwalonego w 1998 r.² Ponadto uprawnienie to stanowi część kompetencji Ministerstwa Finansów FR określonych w Uchwale o Ministerstwie Finansów FR.

Zgodnie z art. 4 Kodeksu podatkowego FR Ministerstwo Finansów FR, będąc uprawnionym do realizacji funkcji kształtowania polityki państwa i wydawania aktów normatywnych dotyczących podatków i opłat, ma prawo do stanowienia normatywnych aktów prawnych w sprawach podatków i opłat. Zgodnie z K.pod.FR Ministerstwo Finansów FR może wydawać normatywne akty prawne dotyczące opodatkowania i opłat pod warunkiem, że:

- 1) zostaną one wydane w przypadkach określonych w ustawach o podatkach i opłatach;
- 2) ich materia mieści się w granicach kompetencji Ministerstwa;

kowych. W dalszej części opracowania obok pełnej nazwy będziemy również posługiwać się skrótem K.pod.FR.

² Oprócz Ministerstwa Finansów FR prawo wydawania indywidualnych aktów podatkowych posiadają również inne organy: organy władzy wykonawczej podmiotów Federacji oraz organy wykonawcze jednostek municypalnych.

- 3) akty te nie będą wprowadzały zmian lub uzupełnień do ustawowej regulacji podatków i opłat.

Ustawy o podatkach i opłatach przewidują wydawanie następujących aktów normatywnych przez Ministerstwo Finansów FR:

- w sprawie trybu przeprowadzania inwentaryzacji majątku podatników w toku kontroli podatkowej (art. 31 pkt 6 K.pod.FR);
- w sprawie obliczenia podstawy do opodatkowania przez przedsiębiorców indywidualnych (art. 54 pkt 2 K.pod.FR);
- w sprawie zatwierdzenia wzoru umowy inwestycyjnego kredytu podatkowego (art. 67 pkt 4 K.pod.FR).

Można również wskazać również i inne przypadki wydawania aktów normatywnych przez Ministerstwo Finansów FR wymienione w Kodeksie podatkowym FR.

Wszystkie akty Ministerstwa Finansów FR w sprawie podatków i opłat muszą być stanowione w granicach kompetencji Ministerstwa, określonych w Uchwale o Ministerstwie Finansów FR z dnia 30 lipca 2004 roku. Zgodnie z tą uchwałą Ministerstwo Finansów FR wydaje w tej sferze akty normatywne, którymi ustanawia:

- 1) wzory formularzy deklaracji podatkowych, rozliczeń z tytułu podatków oraz sposób wypełniania deklaracji podatkowych;
- 2) wzór pokwitowania celnego, na podstawie którego osoby fizyczne dokonują opłaty podatku przy przewozie towarów osobistego użytku;
- 3) wzór nakazu zapłaty należności celnych.

Ponadto, Ministerstwo Finansów FR może wydawać normatywne akty prawne w innych sprawach dotyczących podatków, z wyjątkiem tych, których regulacja prawna zastrzeżona jest do materii federalnych ustaw konstytucyjnych, ustaw federalnych, aktów normatywnych Prezydenta FR i Rządu FR. Przykładem innych aktów mogą być np.: zarządzenie MF FR z dnia 11.07.2005 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencji dużych podatników; zarządzenie MF FR z dn. 09.08.2005 r. w sprawie zatwierdzenia przepisów o terenowych organach federalnej służby podatkowej.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR w sprawach podatków mogą być wydawane w formie postanowień, zarządzeń, rozporządzeń, zbioru zasad, instrukcji i „przepisów”, przy czym wydanie aktów prawnych w postaci listów i telegramów jest niedopuszczalne. Obecnie praktykowane jest wydawanie przez Ministerstwo Finansów FR aktów normatywnych w postaci zarządzeń.

Przepis Kodeksu podatkowego FR (art. 4) dotyczący niedopuszczalności zmiany lub uzupełnienia ustaw podatkowych aktami wykonawczymi jest dalej konkretyzowany treścią art. 6 stanowiącego, że normatywny akt prawny m.in. Ministerstwa Finansów FR uznany będzie za niezgodny z K.pod.FR, jeżeli akt ten:

- 1) zostanie wydany przez organ nie uprawniony, w świetle K.pod.FR, do wydawania aktów takiego rodzaju albo zostanie wydany z naruszeniem obowiązującego trybu wydawania takich aktów;
- 2) uchyla lub ogranicza prawa podatników, osób zobowiązanych do opłat, agentów podatkowych oraz ich przedstawicieli, bądź uprawnienia organów podatkowych i celnych;
- 3) zmienia określoną K.pod.FR treść obowiązków wobec stron stosunków regulowanych ustawami o podatkach i opłatach lub wobec innych osób, których obowiązki określone są w K.pod.FR;
- 4) zakazuje dokonywania czynności dozwolonych przez K.pod.FR wobec podatników, osób zobowiązanych do opłat, agentów podatkowych oraz ich przedstawicieli;
- 5) zakazuje podejmowania czynności określonych lub dozwolonych w K.pod.FR – przez organy podatkowe, organy celne i funkcjonariuszy tych organów;
- 6) zezwala na podejmowanie działań sprzecznych z K.pod.FR;
- 7) zmienia określone w K.pod.FR podstawy, warunki, przebieg lub tryb działania wobec stron stosunków określonych w ustawach o podatkach i opłatach lub wobec innych osób, których obowiązki wynikają z postanowień Kodeksu podatkowego FR;
- 8) zmienia treść pojęć i terminów określonych w K.pod.FR albo używa tych pojęć i terminów w innym znaczeniu, niż zostały ustalone w Kodeksie podatkowym FR;

9) w inny sposób są sprzeczne z zasadami (lub) literalnym brzmieniem postanowień Kodeksu podatkowego FR.

Normatywne akty prawne Ministerstwa Finansów FR, w których wystąpi chociażby jedna z wyżej wymienionych przesłanek, uznaje się za niezgodne z Kodeksem podatkowym FR.

1.3. Cel, zakres, tryb przygotowania i ogłaszania aktów

W Kodeksie podatkowym FR nie został określony cel, dla osiągnięcia którego Ministerstwo Finansów FR uprawnione jest do wydawania aktów normatywnych w sprawach podatkowych. Cel ten jednak może być sformułowany na podstawie analizy Kodeksu podatkowego FR i kompetencji Ministerstwa Finansów FR dotyczących podatków określonych w Uchwale o Ministerstwie Finansów FR.

Art. 4 Kodeksu podatkowego podkreśla, że akty normatywne Ministerstwa Finansów FR nie mogą zmieniać lub uzupełniać postanowień ustaw o podatkach i opłatach. Z tego przepisu wynika, że normatywne akty prawne Ministerstwa Finansów FR nie mogą konkretyzować, a zatem nie mogą także uzupełniać ustawodawstwa podatkowego. Za dowód służy wspomniany już art. 6 Kodeksu podatkowego określający przypadki ewentualnego występowania niezgodności normatywnych aktów podatkowych z K.pod.FR. Uwzględniając powyższe uwagi a także wyniki analizy kompetencji Ministerstwa Finansów FR w sprawach normowania podatków można stwierdzić, że celem wydawania przez Ministerstwo Finansów FR normatywnych aktów podatkowych jest ustalanie reguł mających przede wszystkim charakter techniczny³. Do reguł tych należą: wzory deklaracji podatkowych i innych dokumentów dotyczących postępowania podatkowego, reguły trybu przeprowadzania inwentaryzacji majątku podatników w toku kontroli finansowej i in.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR opracowywane są (tak, jak i wszystkie pozostałe akty organów władzy wykonawczej), zgodnie z zasadami postanowienia rządu FR z dnia 13 sierpnia 1997 roku w sprawie zatwierdzenia zasad opracowywania normatywnych

aktów prawnych przez organy federalne władzy wykonawczej oraz ich rejestracji państwowej⁴. Zgodnie z tymi zasadami Ministerstwo Finansów FR obowiązane jest do opracowania projektów aktów normatywnych w celu wykonania postanowień Kodeksu podatkowego FR i innych ustaw federalnych w okresie jednego miesiąca. Na prośbę Ministerstwa Finansów FR opinię prawną opracowanych projektów aktów normatywnych dostarcza Ministerstwo Sprawiedliwości FR.

Wraz z przygotowaniem projektu aktu normatywnego powinny być opracowane propozycje w zakresie zmiany, uzupełnienia lub uchylecia aktów wcześniej wydanych. Przygotowany projekt aktu normatywnego przed jego podpisaniem powinien być sprawdzony pod względem zgodności z ustawodawstwem FR, a także pod względem poprawności językowej (języka rosyjskiego) oraz powinien też otrzymać akceptację kierownika służby prawnej federalnego organu władzy wykonawczej. Struktura aktu normatywnego powinna zapewniać logiczne ujęcie przedmiotu regulacji prawnej. Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR podpisuje minister.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR nawiązujące do praw, wolności i obowiązków człowieka i obywatela, określające status prawny jednostek organizacyjnych o charakterze międzyresortowym podlegają rejestracji państwowej. Rejestrację prowadzi Ministerstwo Sprawiedliwości FR. Z analizy aktów normatywnych wydanych przez Ministerstwo Finansów FR w formie zarządzeń wynika, że wszystkie one poddane zostały rejestracji państwowej przez Ministerstwo Sprawiedliwości FR. Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR nawiązujące do praw, wolności i obowiązków człowieka i obywatela, określające status prawny jednostek organizacyjnych o charakterze międzyresortowym, wpisane do rejestru państwowego Ministerstwa Sprawiedliwości FR podlegają obowiązkowemu ogłoszeniu. W terminie 10 dni od daty dokonania ich rejestracji powinno nastąpić oficjalne ogłoszenie tych aktów w „Rosyjskiej Gazecie” oraz w „Biuletynie Aktów Normatywnych Federalnych Organów Władzy Wykonawczej”.

³ Zob. C.G. Piepielajewa red., *Prawo podatkowe*, Moskwa 2003, s. 239.

⁴ Dz.U. Federacji Rosyjskiej z 1997 r. Nr 33.

Rejestracja państwowa aktów normatywnych Ministerstwa Finansów FR obejmuje:

- przeprowadzenie ekspertyzy prawnej w przedmiocie zgodności danego aktu z ustawodawstwem FR;
- podjęcie decyzji o konieczności rejestracji danego aktu;
- nadanie numeru rejestru;
- dokonanie wpisu do państwowego rejestru aktów normatywnych federalnych organów władzy wykonawczej.

Ministerstwo Sprawiedliwości dokonuje rejestracji państwowej aktów normatywnych Ministerstwa Finansów FR w terminie do 15 dni od daty ich otrzymania. Ministerstwo Finansów FR może otrzymać odmowę rejestracji aktu normatywnego, jeżeli w toku sporządzania ekspertyzy prawnej zostanie stwierdzona niezgodność tego aktu z ustawodawstwem FR.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR nie poddane procedurze rejestracji państwowej a także akty zarejestrowane lecz nie opublikowane we właściwym trybie nie powodują skutków prawnych, jako akty, które nie weszły w życie. Nie można powoływać się na te akty przy rozstrzygnięciu sporów.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR wchodzi w życie równocześnie na całym terytorium FR po upływie 10 dni od ich ogłoszenia (opublikowania), jeśli w tych aktach nie przewidziano innego trybu ich wejścia w życie.

1.4. Prawne aspekty podatkowych aktów normatywnych

Rosyjska nauka prawa finansowego stoi na stanowisku, że stosunki podatkowe powinny być w sposób maksymalnie pełny uregulowane ustawą. Prawotwórstwo podustawowe powinno mieć minimalny zakres.

W związku z tym art. 1 K.pod.FR definiuje pojęcie ustawodawstwa o podatkach i opłatach. Pojęcie to obejmuje: po pierwsze – ustawodawstwo FR o podatkach i opłatach, w skład którego wchodzi Kodeks podatkowy FR i ustawy federalne o podatkach i opłatach; po drugie – ustawodawstwo podatkowe podmiotów FR, składające się z ustaw

o podatkach i opłatach podmiotów FR. Wreszcie, pojęcie to obejmuje akty normatywne w sprawie podatków i opłat, stanowione przez organy przedstawicielskie jednostek municypalnych. Pojęcie to nie obejmuje natomiast aktów normatywnych organów władzy wykonawczej, w tym aktów wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR.

Konieczność maksymalnie wyczerpującej regulacji stosunków podatkowych w drodze ustawowej wynika z dwóch przyczyn:

- 1) art. 57 Konstytucji FR stanowi, że „każdy obowiązany jest do płacenia określonych w ustawach podatków i opłat”;
- 2) podatek stanowi formę wyłączenia własności osób fizycznych i prawnych. Dlatego przy płaceniu podatku podatnik powinien mieć maksimum gwarancji w zakresie ochrony przed samowolą i nieuzasadnioną ingerencją władzy wykonawczej. Zapewnić to może tylko ustawa.

1.5. Skutki stosowania aktów

Skutki stosowania normatywnych aktów wykonawczych prawa podatkowego winny być przedmiotem analizy z uwagi na swych adresatów, którymi mogą być podatnicy oraz organy podatkowe. W teorii prawa stosowanie norm prawnych zawartych w aktach prawnych dokonywane jest w trzech postaciach:

- w postaci przestrzegania zakazów;
- wykonywania obowiązków;
- korzystania z uprawnień.

Za specyficzną formę stosowania prawa nauka uznaje egzekwowanie prawa przez właściwe organy.

Przepisy zawarte w normatywnych aktach prawnych Ministerstwa Finansów FR adresowane do organów podatkowych, głównie nakładają na nie obowiązki. Jak już stwierdzono, Ministerstwo Finansów FR wydaje głównie zarządzenia ustalające wzory deklaracji podatkowych, rozliczeń i innych dokumentów stosowanych w systemie podatkowym. Jak wynika z art. 80 i 81 K.pod.FR organy podatkowe obowiązane są do przyjmowania od podatników deklaracji podatkowych

wypełnianych wg ustalonego wzoru, tj. formularza ustalonego przez Ministerstwo Finansów FR. Organy finansowe obowiązane są na prośbę podatnika do umieszczenia na kopii deklaracji podatkowej adnotacji o przyjęciu i dacie jej złożenia. W razie złożenia deklaracji podatkowej drogą łączności telekomunikacyjnej organ podatkowy obowiązany jest do przekazania podatnikowi potwierdzenia o przyjęciu deklaracji pocztą elektroniczną. Jeżeli chodzi o inne akty normatywne Ministerstwa Finansów FR, nie związane z ustaleniem wzorów deklaracji podatkowych itd., to również stosowanie tych aktów przez organy podatkowe następuje głównie poprzez ich wykonywanie.

Należy mieć na uwadze, że akty normatywne Ministerstwa Finansów FR nie są wykonywane w drodze stosowania przez organy podatkowe zawartych w nich norm. Rzecz w tym, że na gruncie zasady ustawowej regulacji stosunków podatkowych cała działalność w zakresie stosowania prawa odbywa się tylko na podstawie norm Kodeksu podatkowego FR, w trybie określonym w tym kodeksie. Co więcej, wszelkie akty stosowania prawa podatkowego wynikają z Kodeksu podatkowego FR.

Akty normatywne Ministerstwa Finansów FR zawierają jednak przede wszystkim normy prawne skierowane do podatników. Realizacja aktów normatywnych Ministerstwa Finansów FR odbywa się w drodze wykonania obowiązków, korzystania z uprawnień i przestrzegania zakazów.

Podatnicy obowiązani są przede wszystkim do składania deklaracji podatkowych organom podatkowym i do prowadzenia rozliczeń podatków według wzorów formularzy ustalonych w aktach normatywnych wydanych przez Ministerstwo Finansów FR.

1.6. Sądowa i instancyjna kontrola podatkowych aktów normatywnych

W Rosji istnieje sądowa kontrola aktów normatywnych wydanych przez Ministerstwo Finansów FR. Zgodnie z art. 6 K.pod.FR orzekanie o niezgodności aktów normatywnych z Kodeksem podatkowym FR następuje na drodze sądowej.

1.7. Stosowanie aktów normatywnych w praktyce

W praktyce stale korzysta się z aktów normatywnych wydanych przez Ministerstwo Finansów FR. Płacenie wszystkich podatków w Rosji odbywa się z wykorzystaniem formularzy deklaracji podatkowych i zeznań, których wzory zostały ustalone w odpowiednich aktach normatywnych wydanych przez Ministerstwo Finansów FR.

2. Indywidualne akty podatkowe w prawie podatkowym Federacji Rosyjskiej

2.1. Geneza i ewolucja stosowania indywidualnych aktów podatkowych

System podatkowy nie może efektywnie funkcjonować bez istnienia specjalnych organów fiskalnych państwa, których zadaniem jest sprawowanie kontroli nad prawidłowością obliczeń i uiszczania podatków, a także pociąganie do odpowiedzialności za naruszenie przepisów podatkowych. Organy podatkowe podejmują władcze rozstrzygnięcia w stosunku do konkretnych podatników w postaci indywidualnych działań prawnych mających charakter aktów podatkowych.

Indywidualne akty podatkowe są faktami jurydycznymi, powodującymi powstanie, zmianę lub ustanie stosunków prawnych dotyczących podatków. Indywidualne akty podatkowe o tym charakterze istniały także w okresie radzieckim państwa rosyjskiego. Ich liczba nie była jednak znaczna z uwagi na ilość podmiotów prawa podatkowego.

Budowę obecnego systemu podatkowego Rosji zapoczątkowało wydanie w 1998 roku pierwszej części Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Od tej chwili można mówić o powstaniu całościowego systemu indywidualnych aktów podatkowych. Kodeks podatkowy wprowadza zamknięty system indywidualnych aktów podatkowych. Przykładowo, aktami takimi będą: nakaz podatkowy (art. 52), decyzja o pieniężnej egzekucji podatku, opłaty lub grzywny z rachunku bankowego podatnika (art. 46), postanowienie o egzekucji podatku lub opłaty z majątku podatnika (art. 47), żądanie uregulowania podatku lub wniesienia opłaty (rozdział 10), decyzja w sprawie zamrożenia ope-

racji na rachunku bankowym podatnika (art. 76), decyzja w sprawie zajęcia majątku podatnika (art. 77), decyzja w sprawie spłaty podatku w ratach, odroczenia, udzielenia kredytu podatkowego lub inwestycyjnego kredytu podatkowego (art. 61–68), decyzja w sprawie uznania lub zwrotu nadpłaconego (pobranego) podatku, opłaty lub grzywny (art. 78–79), decyzja w sprawie przeprowadzenia kontroli podatkowej na miejscu (art. 89), postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności podatnika (art. 101). Wydawanie tych aktów przewiduje tylko ustawa – Kodeks podatkowy FR i nie mogą one być oparte na podustawowych aktach normatywnych Ministerstwa Finansów FR.

Indywidualne akty podatkowe wydawane są w toku postępowania podatkowego. Również ewolucja indywidualnych aktów prawno-podatkowych dokonuje się poprzez coraz bardziej ścisłą reglamentację procedury ich wydawania i wykonywania. Pierwszym krokiem w tym kierunku były właśnie postanowienia Kodeksu podatkowego, który określił zasady wydawania tego rodzaju aktów, ich wymogi formalne, tryb wykonywania i tryb zaskarżania tych aktów.

2.2. Podstawy prawne wydawania indywidualnych aktów podatkowych

Moc prawna indywidualnego aktu podatkowego, to jego szczególna cecha ukształtowana przez treść zawartą w ustawie, kompetencję przyznaną organowi oraz tryb postępowania. Moc prawna indywidualnego aktu podatkowego warunkuje, a jednocześnie służy jako dowód zaistnienia jakiegoś faktu lub powstania skonkretyzowanego uprawnienia podatnika. Moc prawna indywidualnego aktu podatkowego jest też wyrazem stosunku zachodzącego pomiędzy różnego rodzaju aktami oraz określa jego miejsce w systemie aktów prawnych.

Tryb wejścia w życie indywidualnych aktów podatkowych różni się od trybu wejścia w życie normatywnych aktów podatkowych, wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR. Akty normatywne dotyczące podatków wchodzą w życie nie od razu, lecz po upływie określonego terminu, który musi upłynąć od wydania aktu. Koniecznym warunkiem wejścia w życie aktu normatywnego jest też wymóg jego ogłoszenia i zarejestrowania w Ministerstwie Sprawiedliwości FR. In-

dywidualne akty podatkowe uzyskują moc obowiązującą w stosunku do konkretnego podatnika niezwłocznie z chwilą ich doręczenia, do którego są adresowane.

W nauce prawnej przyjmuje się, że bezpośrednim przejawem mocy obowiązującej aktów stosowania prawa jest ich wiążący i ostateczny charakter. Moc wiążąca niektórych indywidualnych aktów podatkowych jest jednak względna. Na przykład, jeżeli obywatel – podatnik, nie będący indywidualnym przedsiębiorcą, nie wykona dobrowolnie postanowienia organu podatkowego o obciążeniu go podatkiem, opłatą lub grzywną, to organ podatkowy musi wystąpić do sądu z pozwem o zasądzenie zaległości z tytułu podatku, opłaty lub grzywny. Jeżeli nie zgadza się on z postanowieniem organu podatkowego o nałożeniu grzywny, ma on prawo nie płacić tej grzywny, a organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu w powództwem o zasądzenie od pozwanego żądanej kwoty należności podatkowej (art. 48, 101, 104, art. 114 pkt 7 K.pod.FR).

2.3. Cele, sfera oraz zasady wydawania i ogłaszania indywidualnych aktów podatkowych

Indywidualne akty podatkowe wydawane są w celu indywidualnego regulowania konkretnych stosunków podatkowych w drodze stosowania przepisów prawa podatkowego. Stosunki podatkowe są generalnie i całościowo uregulowane prawem (ustawami podatkowymi i aktami wykonawczymi), wymagają jednak skonkretyzowania, spersonifikowania podmiotu i przedmiotu stosunku. Indywidualne akty podatkowe są związane nie z procesem stanowienia, lecz w większym stopniu z procesem stosowania prawa w odniesieniu do konkretnego przypadku. Indywidualne akty podatkowe zawsze są skonkretyzowane pod względem czasu, miejsca i kręgu osób.

Przymiot indywidualności aktu stosowania norm prawa podatkowego polega na tym, że podstawę jego wydania tworzą konkretne okoliczności faktyczne i określone normy prawa, konkretne stosunki społeczne. Indywidualny charakter ma treść aktu i powstałe na jego gruncie skutki prawne. Indywidualne akty podatkowe są adresowane personalnie do określonych podatników, według funkcjonalnej właściwości organów podatkowych.

Sferą działania indywidualnych aktów podatkowych jest płaszczyzna podstawowa, ta właśnie, w której realizuje się obiektywne prawo podatkowe. Dlatego zasada regulacji ustawowej wymaga ścisłej zgodności indywidualnych aktów podatkowych z normatywnymi aktami prawnymi. Sfera, w której dochodzi do wydawania indywidualnych aktów podatkowych jest nader obszerna. Akty te są wydawane w różnych stadiach postępowania podatkowego: stadium naliczenia i zapłaty podatku (płatniczy nakaz podatkowy, żądanie zapłaty podatku, decyzja w sprawie odroczenia lub spłaty ratalnej podatku, i in.), stadium kontroli podatkowej (decyzja w sprawie przeprowadzenia kontroli na miejscu, przystąpienia do czynności kontroli podatkowej i in.), stadium stosowania środków odpowiedzialności (postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności karnej skarbowej, odmowy pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej, o zastosowaniu dodatkowych środków kontroli podatkowej).

Wydawanie indywidualnych aktów podatkowych w aspekcie czasowym warunkowane jest pełnieniem przez nie funkcji faktów jurydycznych. Powodują one powstanie, zmianę lub ustanie konkretnych stosunków podatkowych. Podstawę wydania indywidualnych aktów podatkowych mogą stanowić tylko okoliczności faktyczne, które zaistniały w przeszłości. Wydanie aktu na podstawie tych przesłanek powoduje powstanie stosunku prawnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, a także jego zmianę lub uchylenie. W ten sposób skutki wydania indywidualnych aktów podatkowych dotyczą tylko czasu przyszłego, lecz same akty zasadzają się na realnych zdarzeniach (faktach) zaistniałych w przeszłości. Indywidualne akty podatkowe nie mogą być wydawane odnośnie przyszłych zdarzeń.

2.4. Podmioty uprawnione do wydawania indywidualnych aktów podatkowych

Indywidualne akty podatkowe wydają wyłącznie organy państwowe, tj. organy władzy wykonawczej i sądowej, a nie organy samorządu terytorialnego. Przy tym, krąg organów i urzędników uprawnionych do wydawania indywidualnych aktów podatkowych jest ograniczony, czyli ściśle określony ustawą. Są to przede wszystkim: organy podatkowe (Federalna Służba Podatkowa Ministerstwa Finansów FR i jej organy

terenowe), które wydają większość aktów przewidzianych w Kodeksie podatkowym FR; organy celne (Federalna Służba Celna Ministerstwa Rozwoju Gospodarczego i Handlu FR i jej organy terenowe), które podejmują rozstrzygnięcia w sprawie zmiany terminu wniesienia podatków i opłat, pobieranych w związku z przekroczeniem granicy celnej Federacji Rosyjskiej oraz wydają inne akty wynikające z ustawodawstwa podatkowego (na przykład, zgodnie z art. 77 K.pod.FR organ celny wydaje decyzję o zajęciu majątku podatnika, będącego jednostką organizacyjną). Są to ponadto organy państwowych funduszy pozabudżetowych, uprawnione do wydawania decyzji w sprawie zmiany terminu wniesienia podatków i opłat do tych funduszy oraz inne akty wynikające z prawa podatkowego. Wreszcie, są to organy uprawnione do sprawowania kontroli nad wniesieniem opłat skarbowych (sądy, organy spraw wewnętrznych itd.).

Wydanie indywidualnych aktów podatkowych w myśl art. 30–32 K.pod.FR jest nie tylko prawem, lecz także obowiązkiem organów państwowych właściwych w sprawach podatkowych. Dotyczy to nie tylko aktów związanych z ograniczeniem praw podatnika, ściąganiem zaległych należności podatkowych lub grzywny, lecz także aktów, których wydaniem zainteresowany jest sam podatnik. Na przykład, na mocy art. 64 pkt 7 Kpod.FR organ podatkowy nie może odmówić zainteresowanej osobie odroczenia lub rozłożenia na raty spłaty podatku.

2.5. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych i skutki upływu tych terminów

Termin wydania indywidualnego aktu podatkowego jest to ustalony ustawą podatkową okres pomiędzy przystąpieniem do gromadzenia dowodów w sprawie potwierdzających zaistnienie okoliczności faktycznych, z którymi ustawa wiąże wydanie aktu, a wydaniem tego aktu. Terminy te określają przepisy postępowania. Na podstawie analizy przepisów podatkowych i praktyki sądowej można wyodrębnić następujące cechy charakteryzujące terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych:

1. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych określa wyłącznie K.pod.FR i nie mogą one być ustalane w innych aktach normatywnych;

2. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych mają imperatywny charakter i nie mogą być zmienione w drodze porozumienia między organem podatkowym i podatnikiem.

3. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych mają proceduralny charakter;

4. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych należą do kategorii faktów jurydycznych, powodujących powstanie, zmianę lub ustanie proceduralnych stosunków prawnopodatkowych;

5. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych są prawnie określone, ponieważ K.pod.FR jednoznacznie ustala wiążące okresy do wydania danego aktu;

6. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych można scharakteryzować jako złożone ponieważ składają się z kilku pojedynczych odcinków czasu;

7. Terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych w zależności od skutków ich niedotrzymania mogą być zawite i porządkowe;

8. Pod względem sposobu obliczenia – terminy wydania indywidualnych aktów podatkowych dzielą się na terminy-okresy, liczone w miesiącach lub dniach i terminy-chwile, nawiązujące do daty kalendarzowej albo określonego zdarzenia, które nieuchronnie nastąpi.

2.6. Forma prawna indywidualnych aktów podatkowych i wymogi jej zachowania

Indywidualne akty podatkowe mają określoną budowę wewnętrzną i formę zewnętrzną. Wewnętrzną budowę indywidualnego aktu podatkowego tworzą jego składniki, jego struktura kształtująca treść aktu (rozbicie tekstu na punkty, części, rozdziały itp.). Formę zewnętrzną indywidualnego aktu podatkowego stanowi dokument pisemny. W stosunku do niektórych aktów Kodeks podatkowy FR określa podstawowe wymogi i okoliczności wydania aktu. Najbardziej szczegółowo Kodeks reguluje to wobec takich indywidualnych aktów podatkowych,

jak: decyzja w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej (art. 101 pkt 3; art. 101 ust.1 pkt 9 K.pod.FR), żądanie zapłaty podatku lub opłaty (art. 69 K.pod.FR). Formularze większości tych aktów zostały opracowane i zatwierdzone przez Ministerstwo Finansów FR. W strukturze indywidualnego aktu podatkowego występuje część wstępna, opisowa, rozstrzygnięcie, uzasadnienie.

Wspólnymi wymogami wszystkich indywidualnych aktów podatkowych są wymogi legalności, merytorycznej zasadności, uzasadnienia i celowości. Niestety, Kodeks podatkowy FR nie określa skutków niezgodności indywidualnych aktów podatkowych z powyższymi wymogami. Brak jest w Kodeksie podatkowym takich norm. Lukę prawną wypełnia praktyka sądowa, jednak kryteria legalności wypracowane w orzecznictwie sądowym, nie są niestety jednolite. Brak jest jednolitości takiego elementu budowy, jak – nazwa indywidualnego aktu podatkowego. Najczęściej Kodeks podatkowy FR używa terminu „decyzja”. Jednakże niektóre indywidualne akty podatkowe noszą miano postanowień. Wydaje się logiczne, aby wszystkie indywidualne akty podatkowe wydawane przez kierownika organu podatkowego o charakterze decyzyjnym, nazywać postanowieniami.

Celowym wydaje się uzupełnienie Kodeksu podatkowego FR o artykuł zawierający określenie ogólnych wymogów odnośnie treści i formy indywidualnych aktów podatkowych oraz skutki nieprzestrzegania tych wymogów.

2.7. Skutki zastosowania indywidualnych aktów podatkowych

Wydanie i stosowanie indywidualnych aktów podatkowych powoduje w rezultacie powstanie, zmianę lub ustanie podatkowego stosunku prawnego. Skutki prawne powstają zarówno po stronie podatnika, jak i po stronie organu podatkowego. Na przykład, wydanie przez organ podatkowy decyzji w sprawie udzielenia odroczenia lub rozłożenia na raty podatku powoduje zmianę treści zobowiązania wynikającego ze stosunku prawnopodatkowego. Podatnik uzyskuje prawo do zapłacenia podatku w terminie innym niż przewidzianym w ustawodawstwie podatkowym, lecz uprawnienie jednej strony stosunku prawnego zawsze koresponduje z obowiązkiem drugiej strony. Tak więc, wydaniu decy-

zji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty towarzyszyć będzie obowiązek udzielenia takiego odroczenia (rozłożenia na raty). Wydanie przez kierownika organu podatkowego postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności karnej skarbowej powoduje powstanie egzekucyjnego stosunku prawnego. Po stronie podatnika powstaje obowiązek zapłaty grzywny oraz prawo do zaskarżenia danej decyzji organu podatkowego. Organ podatkowy zaś, ma prawo (i jednocześnie obowiązek) żądania zapłaty wymierzonej grzywny.

Powołane przykłady pokazują, że wydanie indywidualnego aktu podatkowego rodzi skutki zarówno wobec podatnika, do którego jest on adresowany, jak i wobec organu podatkowego, z tym że kompetencje organu podatkowego mają swoją specyfikę. Polega ona na tym, że prawa organu podatkowego są jednocześnie jego obowiązkiem.

2.8. Możliwości i tryb zmiany indywidualnych aktów podatkowych oraz skutki prawne takich zmian

Kodeks podatkowy FR nie zawiera przepisów umożliwiających organowi podatkowemu dokonywania zmian w wydanych przez siebie indywidualnych aktach podatkowych. Zmienić indywidualny akt podatkowy może jednak organ wyższego stopnia (urzędnik organu wyższego stopnia) w wyniku odwołania (art. 140 ust. 2 pkt 4 K.pod.FR).

W praktyce zdarzają się jednak przypadki, gdy organ podatkowy zmienia wydane przez siebie postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności z tytułu podatku, np. gdy zmieni kwalifikację czynu podatnika. Sądy jednoznacznie traktują takie czynności organów podatkowych jako bezprawne, ponieważ Kodeks podatkowy FR nie przewiduje możliwości zmiany przez organ podatkowy wydanego przez niego indywidualnego aktu podatkowego.

2.9. Kontrola sądowa indywidualnych aktów podatkowych i jej funkcjonowanie

Istnieją dwie formy kontroli sądowej indywidualnych aktów podatkowych: a) kontrola wstępna, oraz b) kontrola następcza. Podstawę prawną sprawowania wstępnej kontroli sądowej indywidualnych aktów podatkowych stanowi art. 35 Konstytucji FR, zgodnie z któ-

rym obywatel nie może być pozbawiony swego majątku inaczej, niż na mocy orzeczenia sądu. Dlatego też, postanowienie organu podatkowego o ściągnięciu podatku, opłaty lub grzywny od obywatela – podatnika, który nie jest indywidualnym przedsiębiorcą, nie jest dla podatnika bezwzględnie wiążące. Podatnik może nie wykonać tego aktu i w takim przypadku organ podatkowy obowiązany jest zwrócić się do sądu z powództwem o zasądzenie zaległych należności podatkowych od podatnika. W takim przypadku sąd sprawdza, czy decyzja organu podatkowego jest zgodna z prawem i należyście uzasadniona. Jeżeli obywatel – podatnik, nie będący indywidualnym przedsiębiorcą, nie zgadza się z postanowieniem organu podatkowego o wymierzeniu grzywny, może grzywny nie płacić, zaś organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu z pozwem o zasądzenie od pozwanego należnej kwoty sankcji podatkowej (art. 48, 101, 104, 114 pkt 7 K.pod.FR). Zatem, dopóki sąd nie podtrzyma tego indywidualnego aktu podatkowego, nie ma on mocy wiążącej. Ten przepis ustawodawstwa podatkowego Rosji o wstępnej kontroli sądowej nad aktami stosowania prawa jest zgodny z art. 6 (prawo do sprawiedliwego postępowania sądowego) Konwencji o ochronie praw i podstawowych wolności człowieka, w jej interpretacji dokonanej przez Europejski Trybunał Praw Człowieka. Sąd powinien mieć możliwość kontrolowania działań organów administracyjnych w sprawach noszących znamiona prześladowania lub wymierzania sankcji (orzeczenie z dn. 23.09.1998 r. w sprawie *Malige v. France* i z dn. 23.10.1995 r. w sprawie *Gradinger v. Austria*). Kontrola sądowa następcza wykonywana jest w razie zaskarżenia do sądu wiążącego i ostatecznego indywidualnego aktu podatkowego.

Zaskarżenie do sądu indywidualnego aktu podatkowego przez organizacje i indywidualnych przedsiębiorców następuje w drodze złożenia wniosku do sądu arbitrażowego zgodnie z przepisami o postępowaniu arbitrażowym. Zaskarżenie do sądu indywidualnych aktów podatkowych przez obywateli odbywa się na podstawie wniesienia sprawy do sądu jurysdykcji ogólnej (art. 138 K.pod.FR).

Podatnicy i agenci podatkowi mają prawo wystąpić do sądu z wnioskiem o uznanie indywidualnego aktu podatkowego za nieważny, jeżeli uznają, że sporny akt jest niezgodny z ustawą lub innym aktem normatywnym oraz narusza ich prawa lub interes prawny, bezprawnie

nakładając na nich określone obowiązki lub pociąga do odpowiedzialności podatkowej albo stwarza inne przeszkody w prowadzeniu przez nich działalności (art. 254–255 Kodeksu Postępowania Cywilnego RF, art. 198 Kodeksu Postępowania Arbitrażowego FR).

Wniosek może być wniesiony do sądu w terminie trzech miesięcy od dnia, w którym obywatel albo jednostka organizacyjna dowiedziały się o naruszeniu przez indywidualny akt podatkowy ich praw lub interesu prawnego (art. 256 Kodeksu Postępowania Cywilnego FR, art. 198 Kodeksu Postępowania Arbitrażowego FR). Sąd na wniosek zainteresowanego może wstrzymać wykonanie zaskarżonego indywidualnego aktu podatkowego do czasu uprawomocnienia się wyroku sądu.

2.10. Stosowanie indywidualnych aktów podatkowych w praktyce

Indywidualne akty podatkowe wydawane są w toku postępowania podatkowego. Pierwsze stadium postępowania podatkowego, tj. stadium dobrowolnego wykonania przez podatnika swego zobowiązania podatkowego kończy się wydaniem przez organ podatkowy nakazu zapłaty podatku i przestaniem go podatnikowi (art. 45 pkt 1 K.pod.FR). Jeżeli natomiast podatnik dobrowolnie nie zapłaci podatku, to następuje przejście do drugiego stadium postępowania podatkowego – tj. stadium przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego.

Stadium przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika będącego jednostką organizacyjną kończy się wydaniem przez kierownika organu podatkowego takiego indywidualnego aktu podatkowego, jak postanowienie o egzekucji podatku z jego rachunku bankowego lub wydaniem decyzji organu podatkowego o egzekucji z majątku dłużnika i skierowaniem odpowiedniego postanowienia do komornika sądowego.

Faktem jurystycznym, który rodzi możliwość sprawowania kontroli podatkowej, jest wpis podatnika do ewidencji podatkowej i wydania zaświadczenia o dokonanej wpisie (art. 82, 84 K.pod.FR). Aby sprawa stała się przedmiotem szczególnego postępowania w stadium kontroli – tj. czynności sprawdzających, niezbędne jest zaistnienie innych faktów jurystycznych. I tak, do przeprowadzenia kontroli kameralnej,

podstawą jej wszczęcia będzie fakt jurystyczny tj. złożenie przez podatnika sprawozdania podatkowego (deklaracji podatkowej, rozliczeń itp., art. 88 K.pod.FR). Do przeprowadzenia kontroli wyjazdowej niezbędne jest wydanie przez kierownika organu podatkowego postanowienia o przeprowadzeniu czynności sprawdzających w siedzibie podatnika (art. 89 K.pod.FR).

Stadium kontroli podatkowej kończy się podjęciem takiego indywidualnego aktu podatkowego, jak nakaz zapłaty podatku i wymierzenie grzywny – w przypadku przeprowadzenia kontroli kameralnej (art. 88 K.pod.FR) lub sporządzenie protokołu kontroli – w przypadku przeprowadzenia kontroli w siedzibie podatnika (art. 100 K.pod.FR). Ten ostatni dokument, nie jest indywidualnym aktem prawnopodatkowym.

Po stadium kontroli podatkowej następuje stadium pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej. Kończy się ono wydaniem przez kierownika organu podatkowego jednego z następujących indywidualnych aktów podatkowych:

- a) postanowienie o wszczęciu postępowania karno-skarbowego;
- b) postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania karno-skarbowego;
- c) postanowienie o przeprowadzeniu dodatkowych czynności kontroli podatkowej (art. 101 pkt 2 K.pod.FR).

W praktyce sfera stosowania indywidualnych aktów podatkowych w warunkach zasady legalności ma jeszcze i to znaczenie, że przy pomocy tych aktów dochodzi do przywrócenia stanu zgodnego z prawem. Organ wyższego stopnia (urzędnik wyższego stopnia) może bowiem uchylić akt organu podatkowego, uchylić decyzję i umorzyć sprawę, zmienić decyzję lub wydać nową decyzję (art. 140 K.pod.FR).

2.11. Ocena indywidualnych aktów podatkowych przez doktrynę i podstawowe problemy stosowania tych aktów

W wyniku podejmowania przez organy podatkowe czynności stosowania prawa następuje wydanie i wykonywanie określonych w ustawie indywidualnych aktów podatkowych. Istnieje bezpośrednia za-

leżność pomiędzy legalnością i zasadnością indywidualnych aktów podatkowych a skutecznym wykonywaniem zadań fiskalnych państwa. Świadczy to o znaczeniu teoretycznym i praktycznym badań nad indywidualnymi aktami podatkowymi.

Z punktu widzenia nauki prawa finansowego indywidualne akty podatkowe tworzą kategorię faktów jurydycznych, które powodują powstanie, zmianę lub ustanie stosunku prawnego w sferze podatkowej. Mają one władczy charakter. Wydanie wielu indywidualnych aktów podatkowych prowadzi do ograniczenia praw podatników albo pociągnięcia ich do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

Jednocześnie Kodeks Podatkowy FR nie zawiera jednolitych normatywnych wymogów w stosunku do indywidualnych aktów podatkowych. Procedura wydawania indywidualnych aktów podatkowych nie jest należycie uregulowana. Aktualnie ta dziedzina regulowana jest zarówno w Kodeksie Podatkowym FR, jak i w aktach wykonawczych. W praktyce problem polega na tym, że te akty często są sprzeczne ze sobą, zawierają masę luk, a niektóre akty prawne stanowią nawet wyraz nadużyć urzędniczych. Badanie indywidualnych aktów podatkowych ma zatem istotne znaczenie dla zabezpieczenia praw i interesu prawnego podatników oraz dla doskonalenia gwarancji prawnych w zakresie ochrony wobec nadużyć urzędniczych.

Wraz z uchwaleniem Kodeksu Podatkowego FR pojawiły się indywidualne akty podatkowe o spornym charakterze prawnym (umowy kredytu podatkowego i inwestycyjnego, kredytu podatkowego, decyzje o odroczeniu zapłaty podatku lub rozłożeniu należności na raty). Pojawił się także problem, jaki charakter prawny mają te akty? Czy ma do nich zastosowanie prawo cywilne i w jakim zakresie? Opracowanie naukowe takich pojęć (kategorii), jak: stosowanie aktów prawa podatkowego, umowa podatkowa, treść i forma indywidualnych aktów podatkowych, terminy ich wydawania, przedmiot dowodów służących do wydania indywidualnych aktów podatkowych – powinno wnieść znaczący wkład do teorii prawa finansowego, a w szczególności prawa podatkowego.

W myśl art. 6 K.pod. FR, to samo może zrobić organ wyższego stopnia wobec Ministerstwa Finansów FR. Organem takim jest rząd FR. Praktyka nie odnotowała jednak dotychczas przypadku uchylecia przez rząd FR aktu normatywnego Ministerstwa Finansów FR.

WYKŁADNIA I URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W REPUBLICE SŁOWACKIEJ

1. Ogólna wykładnia i interpretacje prawa podatkowego

1.1. Uwagi wprowadzające

Prawo podatkowe będące jedną z gałęzi prawa publicznego, charakteryzuje się nadrzędną pozycją państwa i innych podmiotów publicznych wobec osób, na których ciąży obowiązek podatkowy (najczęściej są to osoby fizyczne lub osoby prawne). Naturalnie ta dominująca pozycja państwa i innych podmiotów publicznoprawnych realizowana jest za pośrednictwem odpowiednich organów, które w konkretnych stosunkach prawnych występują w pozycji organu nadrzędnego wobec pozostałych podmiotów.

Podporządkowanie wynikające z tych stosunków należy rozumieć w kontekście rozwoju historycznego. Opłaty pieniężne o charakterze obligatoryjnym płynące do budżetów publicznych, dziś nazywane podatkami¹, płacone były już przed wiekami przez osoby fizyczne czy prawne. Ze względu na ich istnienie, a zwłaszcza na znaczenie jakie odgrywały w państwie prawa, musiał istnieć początkowo nieformalny (ewentualnie półformalny) sposób pobierania i płacenia podatków. Stosunek między obowiązkiem a uprawnieniem zawsze opierał się na nierównych pozycjach. Podatki zawsze musiał płacić państwu ten podmiot, nad którym państwo miało swoją władzę. Z drugiej strony, okre-

ślonym znamieniem charakteryzującym podatek był i jest brak odpłatności. Dla każdego podmiotu podatkowego płacenie podatku jest stratą majątkową, i to bez możliwości równoczesnego powstania prawa do jakiegokolwiek zwrotu ze strony państwa. Z tego punktu widzenia podatek wydaje się płatnością o charakterze bezzwrotnym.

Regulacje prawne należące do sfery prawa podatkowego nie stanowią celu samego w sobie. Podstawowym ich założeniem jest wytworzenie środowiska prawnego, które zapewni dochody budżetowe w takim zakresie, aby mogły być spełniane poszczególne zadania i funkcje podmiotów publicznoprawnych.

Spółeczeństwo jest na Słowacji świadome szczególnego wpływu przepisów prawa podatkowego na stan finansów publicznych. Niemniej jednak, każda płatność podatku jest – z pozycji podmiotu podatkowego – pewnego rodzaju atakiem na jego wolność majątkową i osobistą². Stąd też aparat pojęciowy, używany przez ustawodawstwo podatkowe, winien charakteryzować się precyzją, jasnością i jednoznacznością używanego języka prawnego oraz praw i obowiązków ustalonych w normach prawnych. Ze względu na fakt, że przepisy podatkowe nie zawsze spełniają te wymogi, niezbędna jest ich wykładnia. W związku z tym w literaturze pojawiają się opinie, zgodnie z którymi fakt złożoności i nieprzejrzystości tego porządku prawnego świadczy o jego nieprzydatności, i że praktyka podatkowo-prawna stopniowo tworzy dziwną fikcję innej regulacji. Właśnie poprzez takie unormowania prawne, które nie są wykorzystywane przez organy podatkowe, powstała pewna pararelna i niepisana regulacja, która stopniowo staje się regulacją zwyczajową³.

Przez interpretację prawa należy rozumieć wykładnię prawa, tj. tekstu prawnego, który może mieć formę ustawy, pozostałych przepisów prawnych i innych pisanych źródeł prawa, umów itp. Wykładnia prawa jest powszechnie rozumiana jako szukanie sensu i rzeczywistej treści normy prawnej. Można ją rozumieć także jako proces logiczny

² Więcej w: *Daňové právo*, Koszyce 2005, s. 19 i nast.

³ M. Klima: *Na čo se zapomnělo při aplikaci daňových zákonů aneb postupy v rozporu s právem (jež jak se zdá nikomu nevdá?)* (w:) *Aktuálně otázky finančního práva a daňového práva v České republice a na Slovensku*, Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie v Danišovciach, 23. apríl 2004, Koszyce 2004, s. 52.

¹ Zob. też: Spáčil: *Teorie finančního práva ČSSR*, Praga, 1970, s. 115.

kierujący się w stronę poznania prawdziwej woli ustawodawcy⁴. A. Gerloch za cel interpretacji prawa uważa sens tekstu, który występuje jako obiekt interpretacji i to przede wszystkim ze względu na wtórne zastosowanie prawa, czy inne formy realizacji prawa⁵. Mając na względzie tematykę niniejszego opracowania, zajmiemy się wykładnią przepisów prawa podatkowego realizowanego przede wszystkim przez Ministerstwo Finansów Republiki Słowackiej.

1.2. Od kiedy funkcjonują i na czym polegała ich ewolucja

Najważniejsza reforma systemu podatkowego, w okresie, który nastąpił po zmianach społeczno-ekonomicznych w 1989 roku, przebiegała w Republice Słowackiej (ew. w Czeskiej i Słowackiej Republice Federacyjnej) w latach 1992–1993. W tym okresie doszło do przyjęcia całego rzędu przepisów prawnych, które w sensie jakościowym w decydującej mierze modyfikowały ówczesne ustawodawstwo podatkowe. To stwierdzenie dotyczy zarówno finansowego elementu prawa podatkowego, jak i jego podstawy procesowej. Prawo podatkowe stało się najbardziej dynamicznie rozwijającą częścią słowackiego porządku prawnego⁶. Powoduje to jednak poważne problemy w zakresie jego stosowania i realizacji w praktyce podatkowej. Ich społecznym mianownikiem jest niestabilność tej części prawa słowackiego. Zaznaczenia przy tym wymaga, że przez samą stabilność prawa podatkowego nie rozumiemy jednak takiego stanu unormowań, przy którym nie będzie dochodzić do żadnych zmian w przepisach prawnych. Z drugiej strony – winien być osiągnięty stan, w którym stabilna regulacja podatkowa w wyraźny sposób wpływa na jakość realizacji stosunków podatkowo-prawnych. Proces tworzenia norm nie jest i nie może być procesem statycznym. Jest wręcz odwrotnie – to proces z założenia dynamiczny. Rozwój społeczno-ekonomiczny ma swoją naturalną, wewnętrzną i w zasadzie także obiektywnie oddziałującą dynamikę. Do niej musi być dostosowany także proces tworzenia norm w zakresie

podatków. Poza tym, znaczenie ma także fakt, że w trakcie tego procesu winien być przewidywany rozwój społeczno-ekonomiczny. Dlatego dynamikę rozwoju prawa podatkowego należy rozumieć jako *niezbędny warunek jej stabilności*, jednak nie może to działać się kosztem stabilności prawa podatkowego⁷. W przeciwnym razie sama dynamika tego procesu stałaby się przeciwieństwem wymogu stabilności norm podatkowo-prawnych, co negatywnie rzutowałoby na wszystkie płaszczyzny i strefy życia społecznego, nie tylko na ekonomię. W związku ze zmianami przepisów prawnych J. Boguszak i J. Čapek stwierdzają,⁸ że częste nowelizacje przepisów prawnych dewaluują wartość bezpieczeństwa prawnego.

Po listopadzie 1989 w zasadniczy sposób zmieniło się zapatrywanie na miejsce i cel prawa podatkowego w systemie prawnym. Prawo podatkowe po wspomnianym okresie odnotowało największe i najbardziej zasadnicze zmiany w porównaniu ze stanem, który obowiązywał do tego roku. Polegały one na:

1) *zmianach w obszarze tworzenia norm*. W ramach prawa podatkowego doszło do takich zasadniczych zmian, że nie obowiązuje żaden przepis prawny pochodzący z okresu przed rokiem 1989. Stwierdzenie to odnosi się zarówno do materialnego, jak i procesowego prawa podatkowego. Prawo podatkowe stało się najbardziej dynamicznie rozwijającą się częścią słowackiego porządku prawnego. Dynamika tego rozwoju oddziałuje jednak na ważne problemy w obszarze wiedzy, realizacji i zastosowaniu norm podatkowo-prawnych, które przeważnie związane są z niestabilnością tej części prawa słowackiego;

2) *zmianach w systemie podatków*. W chwili obecnej żaden z podatków obowiązujących na Słowacji przed 1989 rokiem nie jest częścią naszego systemu podatkowego;

3) *zmianach w obszarze instytucji podatkowo-prawnych*. W porównaniu z okresem przed roku 1989, doszło do utworzenia wielu nowych podatkowo-prawnych instytucji, których poprzednie unormowa-

4 W celu bardziej szczegółowego wyjaśnienia podstawy interpretacji prawa patrz: V. Knapp: *Teorie práva*, Praga 1995, s. 168 i nast.

5 A. Gerloch: *Teorie práva*, Plzeň 2004, s. 139.

6 V. Babčák: *Daňové právo procesné*, Koszyce 2000, s. 15.

7 Więcej zob.: V. Babčák: *Úvahy o mieste daňového práva v systéme slovenského práva (w): Finančnoprávne epištoly. Medzinárodný finančnoprávny zborník k nedežitym 80. narodeninám prof. JUDr. Jordana Giráška, DrSc.*, Bratislava 2005, s. 24.

8 Zob.: J. Boguszak, J. Čapek: *Teorie práva*, Praga 1997, s. 22.

nia nie znały (na przykład instytucja procedury egzekucji podatkowej, nowe rodzaje dokładnych i specjalnych środków korekty itp.);

4) *zmianach umiejscowienia w porządku prawnym*. Prawo podatkowe w naturalny sposób wyłączyło się z ram prawa finansowego i stanowi obecnie nową gałąź prawa;

5) *zmianach w adaptacji społeczeństwa*. Po 1989 roku w zasadniczy sposób zmienił się „dostęp” społeczeństwa do prawa podatkowego, i – jakkolwiek paradoksalnie to brzmi – normy podatkowo-prawne społeczność zaczęła traktować o wiele bardziej poważnie, czy już w pozytywnym tego słowa znaczeniu, czy też negatywnym sensie⁹.

Przyjęcie całego rządu ustaw podatkowych, które w nowy sposób uregulowały opodatkowanie osób fizycznych i osób prawnych, ale także pojawiające się problemy w związku ze stosowaniem procedury podatkowej, były podstawą do podjęcia szczególnej działalności przez Ministerstwo Finansów. Polegała ona na możliwości tworzenia – w drodze delegacji – norm, a także ukierunkowaniu postępowania i działania organów oraz podmiotów podatkowych w konkretnych sprawach. Już same ustawy w tym czasie zakładały taką procedurę. Jako przykład można podać rozporządzenie Ministerstwa Finansów do ustawy o podatku od nieruchomości¹⁰ lub rozporządzenie Ministerstwa Finansów o sposobie prowadzenia ewidencji utargu za pomocą kas fiskalnych¹¹. Można stwierdzić, że w realizacji swoich uprawnień do tworzenia norm ministerstwo pozostało czynne do dziś. Do tego można dodać, że inicjatywa tworzenia norm od 1992 roku wzrasta. Z drugiej strony trzeba jednak stwierdzić, że również przed rokiem 1992 (który należy uważać za pewną cezurę w ustawodawstwie podatkowym), Ministerstwo Finansów miało i realizowało w tym zakresie swoje uprawnienia. Otóż do każdej ustawy podatkowej było wydawane rozporządzenie wykonawcze, co było dosyć dużą „interwencją” w wymaganą zasadę bezpieczeństwa prawnego podmiotów podatkowych. W chwili obecnej wydawanie przepisów wykonawczych w formie rozporządzeń

9 Zob.: V. Babčák: *Daňové právo*, Koszyce 2005, s. 27–28.

10 Ogłoszenie nr 58/1993 Z. z., które realizuje ustawę Słowackiej Rady Narodowej nr 317/1992 Zb. o podatku od nieruchomości ze zm.

11 Obwieszczenie nr 55/1994 Z. z. o sposobie prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych ze zm.

Ministerstwa Finansów jest wyjątkowym zjawiskiem właśnie z uwagi na zachowanie bezpieczeństwa prawnego podmiotów podatkowych.

1.3. Aktualne podstawy prawne ich wydawania

Konstytucyjne podstawy tworzenia interpretacji, jako czynności organów reprezentujących poszczególne gałęzie władzy państwowej (publicznej) zostały ujęte w Konstytucji Republiki Słowacji¹². Zgodnie z przepisem art. 123 Konstytucji RS ministerstwa i inne organy państwowe na podstawie ustaw i w ich zakresie mogą, wydawać powszechnie obowiązujące przepisy prawne. Są one ogłaszane w sposób przewidziany przez daną ustawę. Powołany przepis Konstytucji rozwija uprawnienia Ministerstwa Finansów do wydawania na podstawie ustawy i w jej zakresie powszechnie obowiązujących przepisów prawnych, których celem jest zazwyczaj wykonanie, ewentualnie sprecyzowanie, niektórych postanowień ustawowych. Obligatoryjnym warunkiem do realizacji działalności normatywnej Ministerstwa Finansów jest odpowiednia delegacja (pełnomocnictwo), która zazwyczaj jest zawarta w końcowej części ustawy, tytułowanej na przykład jako „Wspólne, upoważniające, przejściowe i końcowe postanowienia”¹³.

1.4. Cel, zakres, zasady ich wydawania oraz publikacji

Cele powszechnej wykładni prawa podatkowego ze strony Ministerstwa Finansów można postrzegać w kilku kierunkach. Zależą one przede wszystkim od tego, jaka jest podstawa wykładni i co Ministerstwo Finansów zamierza dzięki niej osiągnąć. Z tego punktu widzenia można, w ujęciu teoretycznym, podzielić formy wykładni prawa podatkowego na:

- *wykonawcze*. Przepisy wykonawcze są przez Ministerstwo Finansów wydawane w celu wykonania poszczególnych regulacji ustawowych prawa podatkowego;

12 Przyjęta Ustawą konstytucyjną nr 460/1992 Zb. z uwzględnieniem zmian.

13 Na przykład dziewiąty rozdział Ustawy nr 511/1992 Zb. o podatkach i płatnościach i o zmianach w systemie terytorialnym organów finansowych ze zm.

- *słowne (gramatyczne, ew. semantyczne)*. Ich podstawowym celem jest ujęcie i bliższe wyjaśnienie pojęć, zawartych w regulacjach ustawowych przepisów podatkowych;
- *definiujące*. Mają na celu definiowanie różniących się z reguły wartości numerycznych, które ze względu na częstą modyfikację nie są ujęte w formie ustawowej;
- *zmieniające ustawę*. Chodzi tu o akty podstawowe regulujące kwestie, które ze względu na ich znaczenie powinny być unormowane w formie ustawy. Takie formy wykładni prawa podatkowego są według naszego punktu widzenia bezwzględnie niedopuszczalne, bowiem przepisy prawne niższego stopnia można zastępować, zmieniać czy uzupełniać regulacjami wyższej rangi.

Rozporządzenia, postanowienia i zarządzenia ministerstw, jak również pozostałych głównych organów administracji państwowej Republiki Słowackiej są ogłaszane w Dzienniku Ustaw Republiki Słowacji. Ogłoszenie tych przepisów umożliwia zapoznanie się z nimi przez każdego, kogo dotyczy. W słowackim porządku prawnym, podobnie jak w innych porządkach prawnych obowiązuje ogólna zasada prawna, zgodnie z którą „Ignorantia iuris non excusat” (nieznajomość prawa nie usprawiedliwia). Oznacza to, że nikt nie może uchylić się od odpowiedzialności za naruszenie prawa, powołując się na jego nieznajomość. W stosunku do wszelkich aktów opublikowanych w Dzienniku Ustaw obowiązuje niepodważalne domniemanie, że z dniem ich opublikowania stają się powszechnie znane¹⁴. Zasada ta odnosi się również do przepisów wykonawczych wydawanych przez Ministerstwo Finansów.

1.5. Charakter prawny wykładni i interpretacji ogólnych

Jak wspomniano wyżej, powszechna wykładnia prawa podatkowego realizowana jest poprzez kompetencję Ministerstwa Finansów do tworzenia norm i ma formę rozporządzeń, postanowień i zarządzeń.

14 § 2 Ustawy nr 1/1993 Z. z. o Dzienniku Ustaw Republiki Słowacji ze zm.

Wymienione akty mają charakter powszechnie obowiązujących przepisów prawnych opublikowanych w Dzienniku Ustaw.

Jednak poza tymi powszechnie obowiązującymi przepisami, w sferze prawa podatkowego (materialnego i procesowego) spotykamy się również z formą wykładni, która posiada inny charakter. Na podstawie kodeksu postępowania, regulującego kwestię podatków i opłat, ministerstwo jest uprawnione do wydania postanowienia metodycznego, które ma spowodować jednolite stosowanie przepisów, zawartych również w oddzielnych (materialno-prawnych) ustawach¹⁵. To metodyczne ukierunkowanie Ministerstwo Finansów publikuje wyłącznie w „*Finančným spravodajcy*”, bez jednoczesnego ogłaszania w Dzienniku Ustaw Republiki Słowacji. „*Finančný spravodajca*” jest publikatorem Ministerstwa Finansów, w którym zamieszcza się ogólnie obowiązujące interpretacje prawne (na przykład opinie Ministerstwa Finansów), tak jak normatywne instrukcje wewnętrzne (na przykład w formie metodycznych wytycznych, wytycznych, dyrektyw itp.). Z punktu widzenia obowiązywania, wytyczna jest „wprowadzana” tylko dla organów zajmujących się kwestią podatków¹⁶, czyli organów podatkowych. Są nimi, zgodnie z § 1a punktu b) ustawy nr 511/1992 Zb. urzędy podatkowe, gminy i, na podstawie szczególnych przepisów¹⁷ – urzędy celne. Poza organami podatkowymi, metodyczne wytyczne Ministerstwa Finansów obowiązują również naczelnne organy podatkowe – Głównego Urzędu Podatkowego Republiki Słowacji (Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) i Głównego Urzędu Celnego Republiki Słowacji (Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky) pomimo tego, że ustawa obowiązek ten nakłada tylko na organy wykonawcze dotyczące kwestii podatków¹⁸. Metodyczne wytyczne, wytyczne bądź dyrektywy Ministerstwa Finansów mają charakter tzw. normatywnych instrukcji wewnętrznych (aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym). Charakterystyczne jest to, że nie są one źródłem prawa

15 Zob.: § 103 ust. 8 ustawy nr 511/1992 Zb.

16 A. Gerloch z związku z tym używa terminu „wykładnia wewnątrz obowiązująca (służbowa ew. oficjalna)”. Zob.: A. Gerloch: *Teorie práva*, Plzno 2004, s. 144.

17 Według ustaw, które regulują wykorzystanie podatków.

18 Zob.: § 103 ust. 8 Ustawy 511/1992 Zb.

podatkowego (ani innej gałęzi prawa) pomimo, iż mają charakter normatywny. Ich normatywność i obowiązywanie znajduje zastosowanie wyłącznie w kwestiach podatkowych, jednak są nimi związane tylko wspomniane organy. Przykładem takich wewnętrznych aktów normatywnych z dziedziny prawa podatkowego jest wytyczna Ministerstwa Finansów wydana w związku z ujednoczeniem postępowania przy stosowaniu poszczególnych ustaw regulujących podatki akcyzowe (tzw. akcyzy)¹⁹.

Należy jednak wspomnieć także o innych wewnętrznych instrukcjach normatywnych, wydawanych na przykład w formie dyrektywy Ministerstwa Finansów²⁰ lub innych wytycznych Ministerstwa Finansów²¹. Często w tym samym stopniu uzupełniają one ustawodawstwo, na przykład przez to, że podają definicje niektórych pojęć (na przykład podatnik kraju należącego do Unii Europejskiej lub innego kraju), stanowią maksymalną granicę różnych opłat przy stawkach podatkowych, na przykład opłata za piętro itp. W związku z brakiem ogólnego ich obowiązywania nie są one wiążące dla podmiotów podatkowych.

19 Rozporządzenie Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji, opublikowane w Finančnym spravodajcy nr 4/2004 pod nr 23 do ustawy nr 98/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od oleju mineralnego, ustawy nr 104/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od wina, ustawy nr 105/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od spirytusu, ustawy nr 106/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od produktów tytoniowych i ustawy nr 107/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od piwa (numer: 6144/2004-73).

20 Na przykład Dyrektywa Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji, opublikowana w Finančnym spravodajcy nr 5/2005 pod nr 50, która ustala szczegóły postępowania przy obowiązywaniu § 32 ust. 15 ustawy SNR nr 511/1992 Zb. o podatkach i opłatach oraz o zmianach w systemie terytorialnym z uwzględnieniem późniejszym i § 9 ust. 2 punt. r) ustawa nr 595/2003 Z.z. o podatku dochodowym z późn. zm. przy obowiązywaniu dyrektywy Rady Unii Europejskiej nr 2003/48/ES z dnia 3 czerwca 2003 r. o opodatkowaniu dochodów z oszczędności w postaci wypłaty odsetek (numer: MF/017181/2005-7).

21 Na przykład Rozporządzenie Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji, opublikowane w Finančnym spravodajcy nr 2/2006 pod nr 13 do ustawy nr 517/2005 Z. z., które zmienia i uzupełnia ustawę nr 582/2004 Z. z. o podatkach regionalnych i opłatach regionalnych za odpady komunalne i drobne odpady budowlane z późn. zm. (numer: MF/9788/2006-72)., Rozporządzenie Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji, opublikowane w Finančnym spravodajcy nr 2/2005 pod nr 14 o obowiązywaniu niektórych postanowień ustawy nr 98/2004 Z. z. o podatku akcyzowym od oleju mineralnego, ustawy nr 667/2004 Z. z., ustawy nr 104/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od wina z uwzględnieniem późniejszych zmian, ustawy nr 105/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od spirytusu i o zmianie i uzupełnieniu ustawy nr 467/2002 Z.z. o produkcji i wprowadzeniu spirytusu na rynek z uwzględnieniem ustawy nr 211/2003 Z.z. z późn. zm., ustawy nr 106/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych z późn. zm. i ustawy nr 107/2004 Z.z. o podatku akcyzowym od piwa z późn. zm. (numer: 7075/2005-73).

1.6. Sądowa kontrola ogólnej wykładni prawa podatkowego

Gwarancją zachowania konstytucyjności w kontynentalnym systemie prawnym jest sądownictwo konstytucyjne. Konstytucja RS w artykule 124 charakteryzuje Sąd Konstytucyjny Republiki Słowackiej jako niezależny sądowy organ ochrony konstytucyjności. Sąd Konstytucyjny Republiki Słowackiej chroni postanowienie artykułu 2 ust. 2 Konstytucji RS, w myśl którego organy państwowe mogą działać tylko na podstawie konstytucji, w jej granicach, zakresie i według sposobu określonego przez ustawę.

Działalność poszczególnych ministerstw jako centralnych organów władzy państwowej nie jest ustanowiona bezpośrednio w Konstytucji, ale w ustawach. Posiadane przez nie kompetencje (łącznie z tworzeniem norm) uprawniają do wydawania powszechnie obowiązujących przepisów na podstawie ustaw, w ich granicach i na podstawie delegacji ustawowej. Stąd też ochroną prawnosądową konstytucyjności objęte są ustawy upoważniające Ministerstwo Finansów do wydawania powszechnie obowiązujących przepisów prawnych.

Zgodnie z artykułem 124 Konstytucji RS, Sąd Konstytucyjny RS rozstrzyga o zgodności zarządzeń rządu, powszechnie obowiązujących przepisów prawnych ministerstw i pozostałych organów centralnych władzy państwowej z Konstytucją, z ustawami, z umowami międzynarodowymi, na które wyraziła zgodę Rada Narodowa Republiki Słowacji i które były ratyfikowane i ogłoszone w sposób przewidziany ustawowo. Powszechnie obowiązujące przepisy prawne wydawane przez Ministerstwo Finansów w zakresie prawa podatkowego muszą pozostać w zgodzie z przepisami prawnymi wyższej rangi, a mianowicie z:

- 1) Konstytucją;
- 2) prawem konstytucyjnym;
- 3) umowami międzynarodowymi, na które wyraziła zgodę Rada Narodowa Republiki Słowacji, i które były ratyfikowane i opublikowane w sposób przewidziany ustawą;
- 4) ustawami.

Sąd Konstytucyjny RS jest zatem uprawniony również do kontroli zgodności rozporządzeń, dyrektyw i zarządzeń wydawanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie prawa podatkowego. Gdyby Sąd Konstytucyjny RS stwierdził, że rozporządzenie (dyrektywa lub zarządzenie) Ministerstwa Finansów regulujące w formie podustawowej pewien zakres stosunków podatkowo-prawnych nie jest zgodne z przepisami wyższej rangi, skutki tego rozstrzygnięcia przejawiać by się mogły w następujących etapach:

- 1) podważenie rozporządzenia, dyrektywy, zarządzenia Ministerstwa Finansów w całości lub w części (np. poszczególne postanowienia mogłyby stracić ważność);
- 2) Ministerstwo Finansów byłoby zobowiązane w okresie sześciu miesięcy od ogłoszenia decyzji Sądu Konstytucyjnego RS do doprowadzenia do stanu zgodnego z Konstytucją, ustawami konstytucyjnymi, z umowami międzynarodowymi (ogłoszonymi zgodnie z ustawą). Przy czym, przepis prawny wyższej rangi, w sprzeczności z którym pozostaje powszechnie obowiązujący przepis prawny Ministerstwa Finansów musi być oczywiście w decyzji Sądu Konstytucyjnego RS również skonkretyzowany;
- 3) jeżeli Ministerstwo Finansów nie usunie niezgodnych przepisów, jego rozporządzenie, dyrektywa czy zarządzenie w całości lub części przestaje obowiązywać po upływie sześciu miesięcy od ogłoszenia decyzji.

Wynika z tego, że jednym z rozstrzygających narzędzi kontroli konstytucyjności, jak również zgodności z ustawami, powszechnie obowiązujących przepisów prawnych wydawanych przez Ministerstwo Finansów jest działalność Sądu Konstytucyjnego RS.

Odnosnie natomiast wytycznych metodycznych wydawanych przez Ministerstwo Finansów, konstytucyjno-sądowa kontrola (zgodności przepisów prawnych niższej rangi z przepisami wyższej rangi) nie znajduje jednak zastosowania. Jak już wcześniej wspomniano, mają one formę wewnętrznych normatywnych aktów prawnych obowiązujących tylko wewnątrz danego postępowania podatkowego, ustawa nie

przyznaje im powszechnego obowiązywania. Stąd też są one wyłączone z badania przez Sąd Konstytucyjny RS.

1.7. Zakres stosowania ogólnej wykładni prawa podatkowego w praktyce

W tej części wskażemy na niektóre konkretne, powszechnie obowiązujące przepisy prawne, wydane przez Ministerstwo Finansów według poszczególnych dziedzin stosunków podatkowo-prawnych.

W zakresie opodatkowania dochodów (przedsiębiorców), ale i w sferze pośredniego opodatkowania wyjątkowe znaczenie ma rozporządzenie Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji nr 55/1994 Z.z. o sposobie prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych²². Ma ono charakter wykonawczy i ustanawia zakres, warunki i inne szczegóły dotyczące użytkowania elektronicznych kas fiskalnych z drukarką, jak również sposobu prowadzenia ewidencji utargów. Ma też swoje znaczenie interpretacyjne, gdy chodzi o poszczególne rodzaje usług, przy oferowaniu których podmiot podatkowy wykorzystuje do celów ewidencji utargu elektroniczną kasę fiskalną z drukarką. Można znaleźć tu również regulacje kwestii obowiązkowych raportów dziennych i miesięcznych drukowanych przez kasę.

W zakresie rachunkowości, która jest ściśle związana ze sferą stosunków podatkowo-prawnych (zwłaszcza w zakresie podatków dochodowych i podatków pośrednich) dochodzi ze strony Ministerstwa Finansów do widocznych i najbardziej licznych interpretacji. Zgodnie z ustawą nr 595/2003 Z.z. o podatku dochodowym²³ rachunkowość jest punktem wyjścia do obliczenia podstawy podatku. Jej prawidłowe obliczenie warunkuje zgodne z przepisami wyliczenie podatku konkretnego podmiotu podatkowego. Ustawa nr 431/2002 Z.z. o rachunkowości²⁴ w swoich ogólnych postanowieniach²⁵ ujmuje szerokie delegacje dla Ministerstwa Finansów. Na tej podstawie Ministerstwo jest upraw-

22 Ogłoszenie nr. 55/1994 Z.z.

23 § 17 Ustawy nr. 595/2003 Z. z. o podatku dochodowym z późn. zm.

24 Ustawa nr 431/2002 Z.z. o podatku dochodowym z późn. zm.

25 Zob.: § 4 ust. 2 Ustawy nr 431/2002 Z.z.

nione do wydawania zarządzenia ogłaszanego w Dzienniku Ustaw, w którym reguluje kwestie dotyczące:

- ramowych plan kont dla poszczególnych grup księgowych jednostek funkcjonujących w układzie podwójnej rachunkowości;
- daty realizacji incydentu rachunkowego;
- procedur rachunkowych, uporządkowania i oznaczenia pozycji indywidualnego sprawozdania rachunkowego i konsolidacji sprawozdania rachunkowego i o zakresie ograniczeń tych pozycji;
- zakresu danych wprowadzonych ze sprawozdania rachunkowego do opublikowania, terminach, sposobach i miejscu złożenia sprawozdania rachunkowego i corocznego zestawienia;
- zawartości rozliczenia ksiąg podatkowych w układzie prostej rachunkowości i w układzie podwójnej rachunkowości, jak również w zasadach rachunkowości i metodach rachunkowych definiujących sposoby wyceny i ich wykorzystanie,
- zasad tworzenia i księgowania pozycji korekty;
- amortyzacji;
- zasad tworzenia i wykorzystania rezerw, zasad podziału majątku i zobowiązań, zasady wytwarzania rachunków analitycznych i ewidencji analitycznej;
- metod i postępowania przy konsolidacji;
- układów księgowych.

Odpowiednie zarządzenia ministra finansów, zwłaszcza te, które mają znaczenie wykonawcze są powszechnie obowiązujące.

Istotne normy i zinterpretowane zarządzenia Ministerstwa Finansów wynikają także z ustawy nr 511/1992 Z.z. Zgodnie z nią²⁶ Ministerstwo Finansów może wydać rozporządzenie o zakazie nierówności wynikających z obciążenia przepisami podatkowymi. Właśnie tą drogą Ministerstwo Finansów zabezpiecza jednolite stosowanie konkretnych materialno-prawnych, jak również procesowych norm podatkowych

przez poszczególne organy podatkowe. Zarządzenie to Ministerstwo wydaje w swoim publikatorze (Finančním spravodajcy) i ogłasza w Dzienniku Ustaw (poprzez opublikowanie oświadczenia ministra finansów o jego wydaniu).

W stosunku do zagranicy Ministerstwo Finansów jest uprawnione do wydawania zarządzeń zabezpieczających wzajemne bądź odrębne zarządzenia w celu wzajemnego wyrównania podatkowego.

2. Wykładnia i interpretacje prawa podatkowego w sprawach indywidualnych

2.1. Uwagi wprowadzające

Przepisy mogą być wyjaśniane przez każdego, kto potrafi czytać. Paradoksalnie – prawo najchętniej interpretują ci, którzy nie mają żadnego prawniczego wykształcenia. V. Knapp w związku z tym stwierdza, że przepis prawny może wyjaśniać każdy i w tym znaczeniu właśnie go wyklada każdy, kto ten przepis prawny czyta, ewentualnie słucha²⁷. Stosując tę zasadę w zakresie praktyki podatkowej należy stwierdzić, że przepis interpretuje przede wszystkim podmiot podatku, na którego ten przepis nakłada obowiązek podatkowy (lub inny). Większość podatników stara się swój obowiązek podatkowy zmniejszyć do minimum i przy tym nie naruszyć prawa, na przykład przez wykorzystanie luk i braków w prawie podatkowym. Przepis podatkowo-prawny interpretuje także organ podatkowy, bądź inny uprawniony do tego organ, poprzez zastosowanie w konkretnej indywidualnej sprawie podatkowej. Z wykładnią prawa podatkowego spotykamy się także w trakcie nauki prawa podatkowego w szkołach wyższych – ma to znaczenie przede wszystkim edukacyjne.

Z punktu widzenia oddziaływania wykładni prawa, w teorii prawa – stosując kryterium mocy wiążącej – wyróżnia się kilka jej typów, ze względu na podmiot dokonujący interpretacji. Najczęściej wyróżnia się się wykładnię laicką, doktrynalną, legalną, wykładnię Sądu Kon-

26 § 103 ust. 7 Ustawy nr 511/1992 Zb.

27 V. Knapp: *Teorie práva*, Praga 1995, s. 169.

stytucyjnego, wykładnię organów stosujących prawo, wykładnię sądów wyższych (jurysdykcja), wykładnia wewnętrzną i wykładnię autentyczną²⁸.

Nie jest naszym zamiarem porównywanie tych typów wykładni prawnej, lecz tylko omówienie interpretacji organów stosujących prawo podatkowe. Chodzi zatem o urzędową wykładnię prawa podatkowego. Urzędowa wykładnia prawa podatkowego realizowana jest przede wszystkim przez organy podatkowe. Równocześnie pokażemy przypadki wykładni norm prawa podatkowego, które realizowane są przez sądy w ramach badania zgodności przepisów z ustawą i postępów organów publicznych (zwrot podatków).

2.2. Podstawa wykładni i interpretacji prawa podatkowego w indywidualnych przypadkach

Urzędowa wykładnia przepisów prawa podatkowego finansowego i prawa podatkowego procesowego podawana jest w pierwszej kolejności przez organy podatkowe (urzędy podatkowe, gminy i urzędy celne) w ramach mocy wiążącej podatku. Do urzędowej wykładni norm prawa podatkowego dochodzi z ich strony nie tylko przy samej czynności rozstrzygającej w postępowaniu podatkowym albo w podatkowym procesie egzekucyjnym, ale także przy wykonywaniu innych czynności, które według ustawy nie są uważane za część postępowania podatkowego. Można tu wspomnieć na przykład kontrolę podatkową, miejscowe obliczenie czy prowadzenie tzw. akt podatkowych²⁹. W codziennych czynnościach przez nich wykonywanych wymaga się urzędowych wykładni poszczególnych norm prawnych prawa podatkowego. W zgodzie z zasadą dwuinstancyjności (dwustopniowości) postępowania podatkowego³⁰ jest przecież możliwe badanie czynności interpretacyjnych w postępowaniu organów rozstrzygających w pierwszej i drugiej instancji. Organem pierwszej instancji jest urząd podatkowy i gmina zgodnie z Ustawą o Głównym Urzędzie Podatkowym

28 Zob.: A. Gerloch: *Teórie práva*, Plzeň 2004, s. 143 i nast.

29 V. Babčák: *Daňové (exekučné) konanie*, Bratislava 2005, s. 116 i nast.

30 Więcej o zasadzie dwuinstancyjności patrz: V. Babčák: *Daňové právo procesné*, Koszyce 2000, s. 89–91 i 310 i nast.; V. Babčák: *Daňové (exekučné) konanie*, Bratislava 2005, s. 66 i nast.

Republiki Słowacji oraz urząd celny zgodnie z Ustawą o Głównym Urzędzie Celnym Republiki Słowacji.

Cechą charakterystyczną norm prawnych (również norm podatkowo-prawnych), która odróżnia je od innych rodzajów norm społecznych jest ich powszechność. Norma prawna reguluje postępowanie określonych rodzajowo podmiotów (adresatów) i tym samym ich prawa, obowiązki i sankcje są określone powszechnie³¹. Ostatecznie jednak w ramach czynności rozstrzygających organów publicznych tak powszechnie formułowana norma prawna zawsze wykorzystywana jest do rozstrzygnięcia konkretnej, indywidualnie określonej sprawy konkretnego podmiotu. O takiej procedurze mówi również stosowanie prawa. Stosowanie prawa jest formą klasyfikującą realizację prawa przez organy publiczne, przy której dochodzi do subsumpcji konkretnego stanu faktycznego do odpowiednio wybranej prawnej³².

W zgodzie z ustawowym ograniczeniem Republiki Słowackiej jako państwa prawa, w którym organy państwowe mogą działać tylko na podstawie konstytucji, w jej granicach i w zasięgu i sposobie, który ustawa określa, każda czynność organu podatkowego musi być regulowana przez ustawę.

Przy realizacji uprawnień w ramach swojej działalności organy podatkowe zobowiązane są do interpretacji powszechnych norm prawnych w sposób taki, by mogły stosować ją do konkretnych sytuacji podatkowo-prawnych konkretnego podmiotu podatkowego. Innymi słowy każde rozstrzygnięcie czy inna związana z prawem czynność organu podatkowego musi być poprzedzona urzędową wykładnią odpowiedniego przepisu podatkowo-prawnego.

2.3. Wykładnia prawa podatkowego w indywidualnych przypadkach realizowana przez Ministerstwo Finansów

Ministerstwo Finansów jest urzędowym organem władzy państwowej również w zakresie podatków³³. W tym zakresie przysłu-

31 A. Gerloch: *Teórie práva*, Plzeň 2004, s. 37.

32 Tamże, s. 155.

33 § 7 ust. 1 Ustawy nr 575/2001 Z. z organizacji rządu i średniej administracji państwowej ze zm.

guje mu uprawnienie do wydawania powszechnie obowiązujących przepisów prawa w celu wykonania interpretacji odpowiednich rozporządzeń. Poza uprawnieniem do tworzenia norm, której rezultaty w formie rozporządzeń, dyrektyw i zarządzeń publikowane są w Dzienniku Ustaw Republiki Słowacji, Ministerstwo Finansów może realizować swoją działalność interpretacyjną również w niektórych sprawach indywidualnych. Chodzi tu przede wszystkim o przypadki, kiedy regulacja ustawowa jest niedostateczna i nie proponuje rozwiązań wszystkich problemów wynikających z praktyki podatkowej. Ministerstwo Finansów rozstrzyga w spornych przypadkach o sposobie opodatkowania, jeśli chodzi o podatników mających siedzibę lub miejsce zameldowania za granicą.³⁴ Postępowanie takie jest uzasadnione tym, że dopóki chodzi o zagraniczne podmioty podatkowe, które nie są podatkowymi rezydentami Republiki Słowacji, ich opodatkowanie administrowane jest nie tylko prawem wewnętrznym, ale także uprzywilejowaną umową międzynarodową. Republika Słowacji ma obecnie zawarte umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania (w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego) z ponad 50 państwami. Konieczność specjalnie kwalifikowanego postępowania przy stosowaniu i interpretacji tych międzynarodowych umów w związku z wewnętrzną regulacją prawną kraju rzutuje zatem na regulację ustawową stowienia regulacji przez Ministerstwo Finansów.

Ministerstwo Finansów realizuje urzędową wykładnię prawa podatkowego także w innych przypadkach, kiedy regulacja ustawowa nie jest dostatecznie precyzyjna, ewentualnie kiedy ustawowo nie przewidziano wszystkich możliwych istotnych okoliczności występujących w praktyce podatkowej (konkretnej sytuacji prawnej). Chodzi na przykład o określenie właściwości miejscowej organów podatkowych w tych przypadkach, kiedy nie jest możliwe ustalenie tego zgodnie z kryteriami ustawy³⁵.

34 § 103 ust. 2 punkt a) Ustawy nr 511/1992 Zb.

35 § 3 ust 14 Ustawy nr 511/1992 Zb.

2.4. Wykładnia i interpretacja prawa podatkowego i jej wpływ na decyzje podatkowe

Urzędowa wykładnia norm podatkowo-prawnych nie jest realizowana jako cel sam w sobie. Prawidłowa interpretacja odpowiedniej normy podatkowo-prawnej jest warunkiem koniecznym do stosowania jej w konkretnym stosunku podatkowo-prawnym. Decyzja podatkowa jako indywidualny akt stosowania norm prawa podatkowego musi zatem zawierać podstawę, zarówno formalną, jak i merytoryczną.

Z punktu widzenia odzwierciedlenia interpretacji normy podatkowo-prawnej w decyzji podatkowej istotne znaczenie ma w pierwszym rzędzie uzasadnienie decyzji.

Uzasadnienie decyzji nie jest obligatoryjną częścią każdej decyzji. Występuje tylko wówczas, gdy to przewiduje ustawa.³⁶ Ma to miejsce m.in., gdy:

- organ podatkowy ustala podatek odmiennie od deklaracji podatkowej, sprawozdania, uzgodnienia o wysokości podatku lub innego zawiadomienia³⁷;
- wydawana jest decyzja o prawidłowych lub specjalnych środkach korygujących, poza przypadkiem, gdy wnioskodawcy (odwoływacemu) w pełnym zakresie odpowiedziano³⁸;
- wydawana jest decyzja o odroczeniu działania³⁹.

W uzasadnieniu decyzji podaje się, które fakty były podstawą do wydania decyzji, jakie okoliczności wpłynęły na ocenę dowodów oraz przepisy prawne, na podstawie których podjęto decyzję. Organ podatkowy (ewentualnie inny uprawniony organ postępowania podatkowego) musi zatem w decyzji wziąć pod uwagę zaistniałe fakty oraz zawrzeć ocenę prawną stanu faktycznego.

Z uzasadnienia decyzji można wywnioskować w jaki sposób organy podatkowe zinterpretowały przepisy oraz czy ta wykładnia jest prawidłowa. Aby interpretacja była w konkretnej sprawie podatkowej

36 Zob.: § 30 ust. 3 Ustawy nr 511/1992 Z. z.

37 § 30 ust. 7 Ustawy nr 511/1992 Zb.

38 § 30 ust. 8, § 47 ust. 1, § 49 ust. 4, § 52 ust. 4 Ustawy nr 511/1992 Zb.

39 § 36 ust. 4 Ustawy nr. 511/1992 Zb.

prawidłowa musi odpowiadać powszechnym wymaganiom wykładni prawa. Powinna przede wszystkim wychodzić z gramatycznej i semantycznej analizy tekstu prawnego. Równocześnie powinna uwzględniać powszechnie akceptowane metody wykładni logicznej (*argumentum a contrario*, *argumentum per eliminationem*, *argumentum a simili*, *argumentum per analogiam*⁴⁰). Organ interpretujący powinien brać pod uwagę także zastosowanie metody wykładni historycznej, w ramach której szuka celu normy prawnej (w sposób w jaki widział to ustawodawca w okresie jej przyjęcia). Z tego punktu widzenia dla interpretacji norm procesowego prawa podatkowego szczególnie ważne są podstawowe zasady postępowania podatkowego, które określone są w początkowych postanowieniach Ustawy nr 511/1992 Zb.⁴¹ Obok wszystkich do tej pory przedstawionych warunków prawidłowej wykładni prawa podatkowego należy wspomnieć o uwzględnieniu informacji wyjaśniającej do danej ustawy podatkowej, jak również do pozostałych dokumentów, które towarzyszą przyjęciu normy prawnej⁴².

2.5. Forma i charakter prawny oraz obowiązywanie indywidualnej wykładni prawa podatkowego

Prawo kontynentalne jest prawem pisanym (*lex scripta*). Formami jego wypowiedzi są pisemne teksty prawne zmaterializowane w konstytucji, ustawach, czy innych powszechnie obowiązujących przepisach prawnych. Przesłanka ta wyłącza sędziowskie tworzenie prawa, istotne zwłaszcza w anglo-amerykańskim systemie prawnym.

W kontynentalnym systemie prawnym sąd ani też żaden inny organ publiczny nie tworzy prawa. W zakresie prawa podatkowego zatem kategorycznie obowiązuje zasada, że decyzja oddziałuje tylko „inter partes”. Oznacza to, że każda decyzja podatkowa jest obowiązująca tylko dla konkretnego podmiotu podatkowego, do którego była kierowana. Zatem także wykładnia norm prawno-podatkowych jest alternatywna dla każdego przypadku. Nie oznacza to jednak oczywiście, że decyzje w sprawach podatkowych w analogicznych przypadkach

mogą się różnić w interpretacji na tyle, że może to zmniejszyć zaufanie podatników w stosunku do profesjonalizmu i bezstronności w prowadzonym postępowaniu podatkowym. Wprost przeciwnie, zwłaszcza organy nadrzędne nad organami podatkowymi powinny swoim postępowaniem metodycznym doprowadzać do ujednoczenia praktyki w zakresie orzekania i interpretacji podobnych przypadków. Uprawnienia w tym przedmiocie posiada Ministerstwo Finansów (o czym była już mowa). Celem wydawania przez nie wewnętrznych instrukcji normatywnych powinna być interpretacja norm podatkowo-prawnych przy ich stosowaniu w konkretnych stosunkach podatkowo-prawnych. Wykładnia prawa podatkowego w indywidualnych przypadkach obowiązuje tylko „inter partes” i w zasadzie nie można powoływać się na nią w innych, również podobnych sytuacjach. Odpowiada to wymogom kontynentalnego systemu prawa, w którym – jak zaznaczono wyżej – organ publiczny nie tworzy prawa, tylko je znajduje w konkretnej formie (w źródłach prawa).

W związku z analizowaną problematyką nie można nie wspomnieć również o wykładni dokonywanej przez sądy, która także nie jest prawnie obowiązująca. Stanowiska interpretacyjne Sądu Najwyższego RS, a także sądów okręgowych mają jednak w praktyce duże znaczenie i wpływ na praktykę stosowania przepisów, ze względu na autorytet tych organów i możliwości badania decyzji niższych sądów, w tym w zakresie kwestii podatkowych.

2.6. Analiza sądowa wykładni prawa podatkowego w sprawach indywidualnych

Dane zachowania w kwestiach podatkowych są obserwowane, oceniane i analizowane w kontekście wymogów ustawowych nie tylko przez stosowne organy, ale zwłaszcza i przede wszystkim przez samych podatników, do których adresowane są rezultaty poszczególnych form działalności organów podatkowych.

Sprawami podatkowymi zajmują się organy podatkowe (będące organami publicznymi) i organy nadrzędne nad nimi. Jedną z charakterystycznych cech państwa prawa jest istnienie sądowej kontroli zgodności z ustawą decyzji i poczynań organów publicznych. W związku

40 Wnioskowanie z przeciwności, wnioskowanie z wyłączenia, wnioskowanie przez analogię.

41 Zob.: § 2 Ustawy nr 511/1992 Zb.

42 Zob.: A. Gerloch: *Teorie práva*, Plzeň 2004, s. 146; V. Knapp: *Teorie práva*, Praga 1995, s. 170.

z tym można stwierdzić, że zgodność z ustawą podejmowanych decyzji oraz postępowania organów podatkowych jest też obiektem analitycznej działalności sądów powszechnych.

Na wstępie należy stwierdzić, że na Słowacji nie ma oddzielnej kategorii sądów administracyjnych, jak to ma miejsce na przykład w Polsce. Istnieje jednak część sądownictwa, określana jako „sądownictwo administracyjne”, w ramach której działają sądy powszechne. Zgodnie z § 7 ust. 3 Ustawy nr 757/2004 Zb. o sądach i o zmianie niektórych ustaw, w pierwszej instancji działają sądy okręgowe, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej.

Kontrola sądowa decyzji i postępowania podatkowego przyczynia się do ochrony indywidualnych praw podatników. Sąd, który analizuje działalność organów podatkowych w kontekście jej zgodności z ustawą, nie zastępuje działalności tych organów, ale obserwuje i ocenia, czy dany organ w prowadzonym postępowaniu nie popełnił błędu (w postaci naruszenia ustawy lub innego powszechnie obowiązującego przepisu prawa). Sąd, na podstawie wniosku zainteresowanego podmiotu podatkowego uprawniony jest do zastosowania swojego uprawnienia kasacyjnego i usunięcia podważonej decyzji. Oczywiście podejmie on takie działanie tylko pod warunkiem, że organ podatkowy źle zinterpretował i zastosował ustawę, ewentualnie nie zastosował jej w ogóle. Sąd w sądownictwie administracyjnym nie może jednak decyzji organu podatkowego zmienić i zastąpić jej nową decyzją.

Podstawy prawne kontroli sądowej działalności administracji podatkowej w Republice Słowacji zawarte są w podstawowej regulacji prawa procesowego, czyli w Obywatelskim porządku sądowym⁴³. Problematyka sądownictwa administracyjnego, została włączona do tego aktu po 1991 roku – w związku ze zmianami społecznego, ekonomicznego i politycznego systemu na terytorium obecnej Republiki Słowacji – i jest regulowana w samodzielnej piątej części powołanej ustawy, pod nazwą „Sądownictwo administracyjne”.

Sądy analizują zgodność z ustawą decyzji i dyrektyw organów publicznych (urząd podatkowy, urząd celny, Główny Urząd Podatko-

wy RS i Główny Urząd Celny RS), organów samorządów terytorialnych i pozostałych osób prawnych, jak również osób fizycznych, jeżeli ustawa im powierza decydowanie o prawach i obowiązkach osób fizycznych i osób prawnych w zakresie administracji publicznej. Przez decyzje organów administracyjnych rozumie się decyzje wydane przez nich podczas czynności administracyjnych, jak również pozostałe decyzje, które włączają, zmieniają lub znoszą uprawnienia i obowiązki osób fizycznych lub osób prawnych⁴⁴.

Najczęściej występującą formą sądownictwa administracyjnego w zakresie kontroli zgodności z ustawą administracji podatkowej jest rozstrzygnięcie o skargach na decyzje i poczynania organów podatkowych lub organów celnych. Sąd rozstrzyga w sprawach dotyczących skarg w przypadkach, w których podatnicy twierdzą, że ich prawa zostały naruszone przez decyzje i czynności organu podatkowego lub organu celnego, i żądają by sąd zbadał zgodność z ustawą takich decyzji i postępowania. Zaskarżeniu podlegają decyzje, które są ostateczne, tzn. te w stosunku do których nie przysługuje już żaden środek odwoławczy, lub te, które nie podlegały zwykłym środkom odwoławczym.

Sądy najczęściej analizują prawomocne decyzje organów odwoławczych (Główny Urząd Podatkowy RS lub Główny Urząd Celny RS). Po to, by podmiot podatkowy mógł domagać się kontroli sądowej decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym musi najpierw wyczerpać przysługujące mu środki odwoławcze przewidziane ustawą nr 511/1992 Zb. Odwołanie przeciwko decyzji organu podatkowego pierwszej instancji rozpatruje organ nadrzędny. Do przełamania dwuinstancyjności postępowania podatkowego dochodzi jednak wówczas, gdy organ podatkowy sam rozpoznaje odwołanie. Jest to możliwe pod warunkiem, że w zupełności lub części spełnione były odpowiednie wymagania⁴⁵. Jeżeli podatnik nie odwoła się od decyzji organu podatkowego, a ustawa odwołanie dopuszcza, nie może się domagać kontroli sądowej tej decyzji.

W ramach indywidualnej kontroli sądowej decyzji organów podatkowych kompetencja rzeczowa jest powierzona w zasadzie sądom

43 Ustawa nr 99/1963 Zb. Obywatelski porządek prawny ze zm.

44 Zob.: § 244 i następne Obywatelskiego porządku prawnego.

45 Zob.: § 47 ust. 1 Ustawy nr. 511/1992 Zb.

okręgowym. Stan taki istnieje od momentu nowelizacji Obywatelskiego porządku sądowego w roku 2004⁴⁶. Wtedy to odbyło się sądowe badanie zgodności z ustawą funkcjonowania Sądu Najwyższego Republiki Słowacji. Powodem zmian właściwości instancyjnej było odciążenie Sądu Najwyższego RS od sądownictwa administracyjnego w pierwszej instancji. Dziś zatem w pierwszej instancji zaskarżone decyzje wydawane przez Główny Urząd Podatkowy RS i Główny Urząd Celny RS rozpatrywane są przez sądy okręgowe, przy czym odwołanie od rozstrzygnięcia sądu okręgowego jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy ustawa to dopuszcza.

W ramach zapobiegania zbyt ciężkiemu obciążeniu sądownictwa powszechnego, z kontroli sądów wyłączone są niektóre rodzaje decyzji organów podatkowych. Według Obywatelskiego porządku sądowego⁴⁷ sądy nie kontrolują:

- Decyzji organów administracyjnych (organów administracji podatkowej) we wstępnej formie i decyzji procesowych dotyczących prowadzenia działalności. Do tej kategorii decyzji organów podatkowych można zaliczyć na przykład wstępne zarządzenia podczas kontroli podatkowej;
- Decyzji organów administracyjnych (organów administracji podatkowej), których badanie wykluczają odrębne ustawy. Odrębną ustawą jest w tym przypadku również sama ustawa nr 511/1992 Z.z., która z badania sądowego wyklucza decyzje o:
 - a) odroczeniu płatności podatku lub zaległości podatkowych,
 - b) rozłożeniu podatku lub zaległości podatkowych na raty,
 - c) umorzeniu zaległości podatkowych lub jego części,
 - d) umorzeniu sankcji⁴⁸.

Naszym zdaniem, istnieją dwojaki rodzaj przyczyny wyłączenia powyższych decyzji spod kontroli sądowej, a mianowicie:

1. We wszystkich czterech przypadkach chodzi o decyzje urzędu podatkowego lub urzędu celnego, które podejmowane są w oddzielnych rodzajach czynności podatkowych⁴⁹, a które podmioty podatkowe inicjują na podstawie złożonego wniosku. W stosunku do decyzji, pozwalających na odroczenie płatności lub płatności podatku w ratach, albo umarzających zaległości podatkowe lub sankcje nie funkcjonuje prawo wniesienia przeciwko nim środka odwoławczego.
2. Decyzje, nie dotyczą samego zobowiązania podatkowego, ale tylko możliwości czasowego odsunięcia jego płatności, ewentualnie wywiązania się ze zobowiązania w całości lub częściowego umorzenia. Oznacza to, że taką decyzję poprzedzało prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego, na podstawie odpowiednich przepisów (zarówno prawa materialnego, jak i procesowego). Podatnik ma natomiast określony inny termin, w którym jest zobowiązany spełnić swoje zobowiązanie.

Ze względu na wymóg „profesjonalnej” (wykwalifikowanej) reprezentacji podatnika w sądzie administracyjnym, musi on być reprezentowany przez adwokata – o ile nie ma wykształcenia prawniczego, może też reprezentować sam siebie lub działać poprzez swojego pełnomocnika, który będzie w jego imieniu występował przed sądem. Szczególne znaczenie, z punktu widzenia sądu, ma również dotrzymanie terminu złożenia skargi, który wynosi dwa miesiące od doręczenia decyzji organu podatkowego lub celnego w ostatniej instancji (Główny Urząd Podatkowy RS i Główny Urząd Celny RS). Przy czym, sąd nie ma możliwości przywrócenia terminu do złożenia skargi.

Jak zaznaczono wcześniej, w sądownictwie administracyjnym obowiązuje zasada kasacji. Oznacza to, że sądy nie zastępują działania organów podatkowych w podejmowaniu decyzji, tylko rozstrzygają o tym, czy organy te w postępowaniu podatkowym i podatkowo–egzekucyjnym działają zgodnie z prawem. Orzekają także o tym czy zastosowana interpretacja norm prawa podatkowego była zgodna z ustawą. Sąd

46 Na podstawie Ustawy nr 428/2004 Z. z., która zmienia i uzupełnia ustawę nr 99/1963 Zb. Obywatelski porządek prawny ze zm.

47 Zob.: § 248 punkt a) i d) Obywatelskiego porządku prawnego.

48 § 100 Ustawy nr 511/1992 Zb.

49 W celu lepszego poznania tej problematyki patrz: V. Babčák: *Daňové (exekučné) konanie*, Bratislava 2005, s. 196–231.

też sądy nie mają uprawnienia do zmiany decyzji organów administracji podatkowej wydanych w ramach postępowania podatkowego.

Jeżeli sąd po przeanalizowaniu decyzji i postępowania organu administracji podatkowej w zakresie przedstawionych dowodów w skardze doszedł do wniosku, że decyzja i postępowanie organu administracji podatkowej są zgodne z prawem, podejmuje decyzję o oddaleniu skargi.

Sąd jednak uchyli podjętą przez organ administracji podatkowej decyzję (i decyzję organu pierwszej instancji) oraz skieruje sprawę do ponownego rozpoznania, jeżeli po przeanalizowaniu decyzji i postępowania organu administracji podatkowej w zakresie złożonej skargi dojdzie do wniosku, że

- decyzja jest wadliwa z powodu błędnej interpretacji prawa,
- ustalony stan faktyczny, na podstawie którego została podjęta decyzja podatkowa jest sprzeczny z treścią aktu,
- ustalony stan faktyczny nie jest wystarczający do podjęcia decyzji,
- decyzja jest nieprecyzyjna (niezrozumiała) lub też występują braki dowodowe, bądź decyzji nie można było podjąć ze względu na braki w aktach lub z tego powodu, że akta nie zostały przedłożone,
- w postępowaniu organu administracji państwowej zostały stwierdzone nieprawidłowości, które mogły mieć wpływ na wynik postępowania (decyzję).

Sąd uchyli decyzję organu pierwszej instancji i zgodnie z okolicznościami przyzna możliwość skarżącemu do dalszego postępowania również wtedy, gdy podjęta decyzja wydana została na podstawie nieobowiązującego przepisu prawnego. Zaistnienia takiej sytuacji nie można wykluczyć, ponieważ przepisy postępowania podatkowego i egzekucyjnego ulegają dosyć częstym zmianom.

Sąd stwierdza nieważność decyzji organu administracji podatkowej i wstrzymuje jej wykonanie, jeżeli decyzja została wydana przez niewłaściwy w sprawie organ.

Organy administracji podatkowej, w przypadku przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, związane są opinią prawną (zaleceniami) sądu. Z tego wynika, że wydawane przez sądy rozstrzygnięcia mają istotny wpływ na przyszłe decyzje organów administracji podatkowej, także w innych sprawach podobnego rodzaju. Ponadto opinia prawna wydana przez sąd zawiera także wykładnię norm prawa podatkowego, która jest wiążąca dla organów administracji podatkowej.

STANOWIENIE I URZĘDOWA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO W UKRAINIE¹

1. Ogólne problemy stanowienia prawa podatkowego w Ukrainie

Na wstępie wypada zaznaczyć, że w Ukrainie podstawowym rodzajem dochodów publicznych są podatki. Obowiązujące przepisy nie definiują jednak podatku jako odrębnej kategorii dochodów publicznych, chociaż – co oczywiste – terminem tym posługują się powszechnie.

Według art. 67 Konstytucji Ukrainy² każdy jest zobowiązany do płacenia podatków w sposób i wymiarze ustalonym przez prawo. Według art. 1 ustawy o systemie opodatkowania³ ustalenie i zniesienie podatków, należności i innych opłat obowiązkowych do budżetów i wpłat do państwowych funduszy o specjalnym przeznaczeniu, a także wprowadzanie ulg podatkowych dla podatników należy do zakresu kompetencji Rady Najwyższej Ukrainy, Rady Najwyższej Autonomicznej Republiki Krym i rad lokalnych, odpowiednio do wyżej wymienionej ustawy i innych aktów prawnych dotyczących opodatkowania. Rada

Najwyższa Republiki Krym i rady lokalne mogą przyznawać podatkowe ulgi dodatkowe w granicach sum, wpływających do ich budżetów.

Oznacza to, że wszystkie elementy każdego podatku (podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, stawka podatkowa, stopa podatkowa, podstawa opodatkowania, okres podatkowy, termin spłaty podatku) są ustalane przez specjalne ustawy podatkowe Rady Najwyższej Ukrainy (w stosunku do podatków ogólnopństwowych i należności, które są ściągane na całym terytorium Ukrainy⁴), a także przez uchwały odpowiednich organów władzy lokalnej (odnośnie podatków i opłat lokalnych⁵). Tu warto brać pod uwagę, że w latach 1992–1993 Rządowi Ukrainy delegowano kompetencję wydawania dekretów, z mocą ustawy w określonych dziedzinach. Pewne dekrety z mocą ustawy w sprawach podatkowych z tamtego okresu obowiązują do chwili obecnej⁶.

1 Ze względu na brak w Ukrainie instytucji urzędowej interpretacji prawa podatkowego w sensie dosłownym, tekst dotyczy zagadnień stanowienia i urzędowej wykładni prawa podatkowego w tym kraju.

2 Konstytucja Ukrainy – K., 1996.

3 Закон України від 25 червня 1991 р., у редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. „Про систему оподаткування” // Закони України. – К., 1997 – Т. 12 – С. 76–84.

4 Do podatków i innych danin ogólnopństwowych należą następujące: 1) VAT; 2) akcyza; 3) podatek od dochodu przedsiębiorstw, m.in. dywidenda, spłacane do budżetu przez państwowe niekorporatyzowane, skarbowe lub komunalne przedsiębiorstwa; 4) podatek od dochodu osób fizycznych; 5) cło; 6) cło państwowe; 7) podatek od nieruchomości; 8) podatek od ziemi, a także należności z dzierżawy ziemi będącej państwową i komunalną własnością; 9) wpłaty rentowe; 10) podatek od właścicieli środków transportu i innych samo-poruszających się maszyn i mechanizmów; 11) podatek od rzemiosła; 12) należności za prowadzenie wywiadu geologicznego; 13) należności za specjalne wykorzystywanie zasobów naturalnych; 14) należności z tytułu zanieczyszczenia środowiska naturalnego; 15) należności Funduszu na rzecz realizacji przedsięwzięć dotyczących likwidacji skutków katastrofy w Czarnobylu i ochrony socjalnej; 16) należności funduszu emerytalnego; 17) wpłaty do Państwowego Funduszu Innowacyjnego; 18) opłata za patent handlowy na niektóre rodzaje działalności gospodarczej; 19) stały podatek rolny; 20) należności na rzecz rozwoju hodowli winorośli, sadownictwa i chmielarstwa; 21) opłata pobierana w punktach przekroczenia państwowej granicy Ukrainy; 22) opłata za wykorzystywanie fal radiowych i telewizyjnych; 23) wpłaty do Funduszu gwarantowania wkładów osób fizycznych (początkowy, stały, specjalny); 24) wpłaty w postaci dodatku o specjalnym przeznaczeniu do obowiązującej taryfy opłat za prąd, oprócz prądu wyprodukowanego kwalifikowanymi urządzeniami koheneracyjnymi; 25) należności za przeprowadzenie występów gościnnych; 26) wpłaty w postaci dodatku o specjalnym przeznaczeniu do obowiązującej taryfy opłat za gaz dla użytkowników wszystkich form własności; 27) opłata sądowa.

5 Do podatków lokalnych należą: podatek od reklamy; podatek komunalny. Do opłat lokalnych należą: 1) opłata od zaparkowania środka transportu; 2) opłata targowa; 3) opłata za wydanie przydziału na mieszkanie; 4) opłata uzdrowiskowa; 5) opłata za udział w wyścigach na hipodromie; 6) opłata od należności z wygranej w wyścigach na hipodromie; 7) opłata od osób biorących udział w grze na totalizatorze na hipodromie; 8) opłata za prawo wykorzystywania symboliki miejscowej; 9) opłata za prawo filmowania; 10) opłata za przeprowadzenie miejscowej aukcji, wyprzedaży konkursowej i loterii; 11) opłata za uzyskanie zezwolenia na rozmieszczenie obiektów handlu i branży usług; 12) opłata od właścicieli psów.

6 Nr. Dekret Кабінету Міністрів України від 17 березня 1993 р., № 24–93 „Про податок на промисел” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 19. – Ст. 208; Декрет Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 р., № 15–93 „Про систему валютного регулювання і валютного контролю” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184; Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56–93 „Про місцеві податки і збори” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 30. – Ст. 336; Декрет Кабінету

Szczególne znaczenie ma ust. 3 art. 1 Ustawy „O systemie opodatkowania”, zgodnie z którym stawki podatku i ulgi dotyczące opodatkowania nie mogą zostać ustalone lub zmienione przez inne akty ustawodawcze Ukrainy, oprócz ustaw o opodatkowaniu. Niestety, na Ukrainie owa norma jest dość często łamana, np. ustawą z dnia 25 marca 2005 r. „O wprowadzaniu zmian do ustawy o Budżecie Państwowym Ukrainy na rok 2005 i niektórych innych aktów ustawodawczych Ukrainy”⁷ wprowadzono zmiany do ustaw, które dotyczą opodatkowania dochodów osób prawnych i fizycznych, podatku VAT, uproszczonego systemu opodatkowania. Podobne naruszenia występują w niektórych innych corocznych Ustawach o Budżecie Państwowym Ukrainy.

2. Ustawy podatkowe

Ustawy podatkowe (podobnie do innych ustaw Ukrainy) są uchwalane przez Radę Najwyższą Ukrainy. Prawo inicjatywy ustawodawczej w Radzie Najwyższej Ukrainy należy do Prezydenta Ukrainy, deputowanych, Gabinetu Ministrów i Narodowego Banku Ukrainy (art. 93 Konstytucji Ukrainy). Oznacza to, że tylko wymienione osoby i organy władzy państwowej posiadają inicjatywę ustawodawczą i mogą wносить do Parlamentu Ukrainy projekty ustaw podatkowych.

Projekt dokumentu wniesiony na zasadach inicjatywy ustawodawczej jest rejestrowany i rozpowszechniany wśród deputowanych oraz rozpatrywany w komitetach Rady Najwyższej Ukrainy. Po tym projekt ustawy zostaje włączony do porządku obrad parlamentu. Projekt ustawy podatkowej przygotowany do pierwszego czytania, wnioski komitetów i inne materiały do niego są udostępniane deputowanym, nie później niż 6 dni przed rozpatrzeniem ich na posiedzeniu Rady Najwyższej Ukrainy. Według Regulaminu Rady Najwyższej Ukrainy z dnia 27 lipca 1994 r. z dalszymi zmianami, rozpatrywanie projektu

Міністрів України від 21 січня 1993 р. № 7–93 „Про державне мито” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 113; Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 1892 „Про акцизний збір” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

7 Ustawa Ukrainy z dnia 25 marca 2005 r. № 2505–IV „O wprowadzaniu zmian do Ustawy „O budżecie Ukrainy na 2005” i niektórych innych aktów ustawodawczych Ukrainy” // „Wiadomości Rady Najwyższej Ukrainy”. – 2005. – № 7 – 8. – Ст. 162.

ustawy, a także wprowadzanie zmian i uzupełnień do projektu ustawy podatkowej odbywa się z wykorzystaniem ogólnej procedury trzech czytań. Uchwaloną ustawę Sekretariat Rady Najwyższej Ukrainy przekazuje w ciągu 5 dni jej Przewodniczącemu, który zobowiązany jest przekazać ją niezwłocznie do podpisu Prezydentowi. Ten ostatni zobowiązany jest do podpisania ustawy w ciągu 15 dni od daty jej otrzymania i przedstawienia jej oficjalnie do wiadomości publicznej. Może też ustawę zwrócić z powrotem Radzie Najwyższej z umotywowanymi propozycjami jej zmiany, do ponownego rozpatrzenia (art. 94 ust. 2 Konstytucji Ukrainy)⁸.

Według pkt 30 art. 106 Konstytucji Ukrainy Prezydent posiada prawo weta wobec przyjętych przez Radę Najwyższą Ukrainy ustaw. Veto powoduje zwrot projektu ustawy do Rady Najwyższej Ukrainy do powtórnego rozpatrzenia. Jeżeli w trakcie powtórnego rozpatrzenia ustawa zostanie po raz drugi przyjęta przez Radę Najwyższą Ukrainy, głosami nie mniej niż 2/3 konstytucyjnej ilości deputowanych, Prezydent Ukrainy jest zobowiązany do jej podpisania i oficjalnego rozpowszechnienia w ciągu 10 dni. (ust. 4 art. 94 Konstytucji Ukrainy).

Podpisane przez Prezydenta ustawy są obowiązkowo drukowane w „Wiadomościach Werchownoji Rady Ukrainy” („Informatorze Rady Najwyższej Ukrainy”) w ciągu 30 dni, a także w gazecie „Golos Ukrainy” („Głos Ukrainy”) w ciągu 5 dni i są oficjalną wersją ustawy. W przypadku, jeżeli Prezydent Ukrainy w wyznaczonym terminie nie zwróci ustawy do ponownego rozpatrzenia, wówczas uważa się, że zatwierdził on ustawę, która powinna zostać rozpowszechniona oficjalnie.

Ustawa wchodzi w życie w terminie 10 dni od momentu jej oficjalnego rozpowszechnienia, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, lecz nie wcześniej, niż w dniu jej opublikowania (ust. 5 art. 94 Konstytucji Ukrainy).

8 Istnieje pewna niezgodność pomiędzy Konstytucją Ukrainy i Regulaminem Rady Najwyższej Ukrainy. Według art. 6.10.2 Regulaminu ustawa przekazana Prezydentowi Ukrainy, powinna zostać podpisana w ciągu 10 dni od otrzymania i nie później niż 24 godziny po tym przekazana do Rady Najwyższej Ukrainy dla zarejestrowania i opublikowania.

Przyjęte ustawy podatkowe wchodzi w życie z dniem ich oficjalnego opublikowania, lub z datą, która jest ustalona w samej ustawie (przy czym ustawa nie może działać wstecz).

Ustawy podatkowe Ukrainy można umownie podzielić na kilka grup. Do pierwszej odnosimy ustawy ogólne (np. „O systemie opodatkowania”, „O państwowej służbie podatkowej Ukrainy”). Druga grupa to ustawy regulujące ściąganie poszczególnych podatków (np. „O podatku VAT”, „O opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw”, „O podatku od właścicieli środków transportu i innych samo-poruszających się maszyn i mechanizmów”⁹).

Także ważne miejsce wśród ustaw, które regulują sferę podatkową w Ukrainie, posiadają ustawy, którymi zostały ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 9 Konstytucji Ukrainy, obowiązujące umowy międzynarodowe, których obowiązywanie zostało uzgodnione z Radą Najwyższą Ukrainy, są częścią ustawodawstwa Ukrainy. Zgodnie ze stanem na 1 stycznia 2005 r. weszły w życie umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania z następującymi państwami: Austrią (20.05.1999), Azerbejdżanem (03.07.2000), Algierią (01.07.2004), Belgią (25.02.1999), Białorusią (30.01.1995), Bułgarią (03.10.1997), Wielką Brytanią (11.08.1993), Wietnamem (19.11.1996), Egiptem (27.02.2002), Estonią (24.12.1996), Indią (31.10.2001), Indonezją (09.11.1998), Iranem (21.07.2001), Włochami (25.02.2003), Kazachstanem (14.04.1997), Kanadą (22.08.1996), Kirgizstanem (01.05.1999), Chinami (18.10.1996), Republiką Korea (19.03.2002), Łotwą (21.11.1996), Libanem (06.09.2003), Litwą

⁹ Przykładowo, chodzi tu o następujące ustawy: Закон України від 11 грудня 1991 р. у редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. „Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” // Закони України. – К., 1997. – Т. 12. – С. 70–84; Закон України від 17 грудня 1998 р. „Про фіксований сільськогосподарський податок” // Закони України. – К., 1999. – Т. 16. – С. 142–147; Закон України від 25 червня 1991 р., у редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. „Про систему оподаткування” // Закони України. – К., 1997. – Т. 12. – С. 76–84; Закон України від 28 грудня 1994 р. „Про оподаткування прибутку підприємств” зі змінами та доповненнями // Закони України. – К., 1997. – Т. 7. – С. 462–489; Закон України від 3 квітня 1997 р. „Про податок на додану вартість” // Закони України. – К., 1997. – Т. 12. – С. 119–137; Закон України від 4 грудня 1990 р. у редакції Закону від 24 грудня 1993 р. № 3813–XII „Про державну податкову службу в Україні” // Закони України. – К., 1996. – Т. 1. – С. 37–47; Закон України від 22 травня 2003 р. № 889–IV „Про податок з доходів фізичних осіб” // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28. – Ст. 1361.

(25.12.1997), Macedonią (23.11.1998), Mołdową (27.05.1996), Holandią (02.11.1996), Norwegią (18.09.1996), Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi (09.03.2004), Polską (24.03.1994), Portugalią (11.03.2002), Rosją (03.08.1999), Rumunią (17.11.1997), Serbią i Czarnogórą (29.11.2001), Syrią (04.05.2004), Słowacją (22.11.1996), USA (05.06.2000), Tadżykistanem (01.06.2003), Tailandią (24.11.2004), Turcją (29.04.1998), Turkmenistanem (21.10.1999), Węgrami (24.06.1996), Uzbekistanem (25.07.1995), Finlandią (14.02.1998), Francją (01.11.1999), FRN (04.10.1996), Chorwacją (01.06.1999), Czechami (20.04.1999), Szwajcarią (26.02.2002), Szwecją (04.06.1996).

Oprócz tego, zgodnie z art. 7 Ustawy „O odziedziczeniu praw przez Ukrainę”¹⁰ z dnia 12 września 1991 r. Ukraina stosuje umowy ZSSR o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to umowy obowiązują do momentu wejścia w życie nowych ustaw. Umowy z okresu ZSSR obowiązują w stosunkach z Hiszpanią, Cyprzem, Malezją, Mongolią i Japonią.

Oficjalnej wykładni norm ustaw w Ukrainie dokonuje Sąd Konstytucyjny Ukrainy. Przy czym objaśnienia norm, m.in. ustaw podatkowych, dokonują także organy Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy i twórcy ustawy. Stąd do Komitetu ds. Finansów i Działalności Bankowej Rady Najwyższej Ukrainy trafiają zapytania, m.in. od organów samorządu terytorialnego, Federacji Spółek Zawodowych Ukrainy, obywateli, podatników, z prośbą o interpretacje stosowania norm pewnych ustaw podatkowych. Istnieje sporo pism wymienionego Komitetu zawierających odpowiednie objaśnienia¹¹.

3. Podatkowe akty wykonawcze i interpretacyjne

W celu wykonania poszczególnych ustaw podatkowych wydaje się akty prawne, które m.in. dotyczą kwestii proceduralnych opo-

¹⁰ Widomosti Rady Najwyższej Ukrainy – 1991 – № 46 – Ст. 617.

¹¹ Patrz. np. pisma z dnia 7 czerwca 2004 № 06–10/10–716 „Odnosnie opodatkowania odrębnych dochodów osób fizycznych”; z dnia 19 listopada 2004 № 06–10/10–1272 „Odnosnie wpłat na obowiązujące powszechnie państwowe ubezpieczenie socjalne i przedmiotu opodatkowania podatkiem od dochodów osób fizycznych”; z dnia 31.12.2004 r. № 06–10/10–1380; z dnia 3 listopada 2004 № 06–10/10–1229.

datkowania, problemów organizacji pracy organów Państwowej Służby Podatkowej, stosowania kar wobec łamiących prawo podatkowe. Od czasu przyjęcia ustawy systemowej, która wyznaczyła prawa i obowiązki organów podatkowych¹², owe organy wydały tysiące pism, poleceń, zaleceń, instrukcji itp. W owych aktach mieszczą się także interpretacje norm ustawodawstwa podatkowego, porządek i procedura ich stosowania. Przykładowo, do wykonania ustawy „O podatku od dochodów osób fizycznych” zostały wydane następujące zalecenia Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy: z dnia 14 stycznia 2004 r. nr 15 „O ustaleniu formy zaświadczenia o zapłacie podatku od dochodów osób fizycznych przez podatnika–rezydenta, który wyjeżdża za granicę na stały pobyt, lub o nieistnieniu zobowiązań podatkowych tego typu”¹³; z dnia 4 grudnia 2003 r. nr 586 „O ustaleniu formy rozliczenia podatkowego rezydenta, który spłaca dywidendy podatnikom podatku od dochodów osób fizycznych”¹⁴; z dnia 29 października 2003 r. nr 518 „O ustaleniu zasad stosowania podpunktu 9.6.9 punktu 9.6 art. 9 Ustawy „O podatku od dochodów osób fizycznych”¹⁵; z dnia 20 października 2003 r. nr 494 „O ustaleniu procedury ewidencji dochodów osób fizycznych w miejscach gier hazardowych i identyfikacji takich osób”¹⁶; z dnia 3 września 2003 r. nr 417 „O ustaleniu zasad wydawania zaświadczenia o zapłaconym w Ukrainie przez nierezydenta podatku od dochodów i formy owego zaświadczenia”¹⁷; z dnia 22 września 2003 r. nr 442 „O zatwierdzeniu Instrukcji o kredycie podatkowym”¹⁸.

Rada Ministrów Ukrainy, jako centralny organ władzy wykonawczej, także nie pozostawia poza swoją uwagę kwestii regulowania podatków. Na przykładzie podatku od dochodu osób fizycznych można wskazać następujące akty centralnego organu władzy wykonawczej Ukrainy: uchwały z dnia 24 grudnia 2003 nr 1998 „O ustaleniu zasad otrzymania zaświadczenia o zapłaceniu podatku od dochodów osób fi-

zycznych przez podatnika–rezydenta, który wyjeżdża za granicę na stały pobyt, lub o nieistnieniu zobowiązań podatkowych tego typu”¹⁹; z dnia 26 grudnia 2003 r. nr 2035 „O ustaleniu zasad wydawania dokumentów i ich przechowywania w przypadku zastosowania podatkowej ulgi socjalnej”²⁰; z dnia 24 grudnia 2003 r. nr 1993 „O ustaleniu zasad opodatkowania dochodu pochodzącego ze źródeł ukraińskich wypłacanego osobie fizycznej nierezydentowi przez innego nierezydenta”^{21,20}; z dnia 20 listopada 2003 r. nr 1787 „O ustaleniu metodyki wyznaczania minimalnej sumy czynszu dzierżawnego z nieruchomości, przez właścicieli będących osobami fizycznymi”²².

Także kwestii podatkowych dotyczą niektóre akty wydane przez Ministerstwa profilowe, np. Ministerstwo Finansów Ukrainy²³.

Ponieważ relacje podatkowe noszą charakter „władzo–majątkowy”, to znaczna ilość tych aktów tylko podkreśla znaczenie, jakie nadaje państwo regulowaniu tych relacji. Z innej zaś strony zbyt obszerne i nieskodyfikowane ustawodawstwo podatkowe Ukrainy bywa poniekąd sprzeczne, nie jest stabilne (np. w ciągu 2 lat obowiązywania ustawy „O podatku od dochodów osób fizycznych” 10 innych ustaw wprowadziło do niej zmiany). To z kolei bardzo negatywnie jest postrzegane przez podatników, a także stwarza przeszkody w procesie ich stosowania. Sporo problemów wynika w trakcie rozpatrywania w sądach sporów podatkowych, czasem sędziowie nieprawidłowo stosują materialne lub procesualne normy podatkowe. W celu jednolitego i prawidłowego stosowania ustawodawstwa o odpowiedzialności za uchylenie się od zapłaty podatków, składek, innych obowiązkowych wpłat, Plenum Sądu Najwyższego Ukrainy podejmuje odpowiednie uchwały. Wszystkie sądy mają obowiązek uwzględniania w swej działalności

12 Ustawa „O Państwowej Służbie Podatkowej Ukrainy” z dnia 4 grudnia 1990 r. № 509–XII w redakcji ustawy z dnia 24 grudnia 1993 r. № 3813–XII ze zmianami i uzupełnieniami // Prawo Ukrainy – K., 1996 – T.1 – C.37 – 47.

13 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2004. – № 3. – Ct. 152.

14 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 4. – Ct. 180.

15 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 46. – Ct. 2395.

16 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 46. – Ct. 2394.

17 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 40. – Ct. 2144.

18 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 40. – Ct. 2145.

19 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 52. – Ct. 2786.

20 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 52. – Ct. 2805.

21 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 52. – Ct. 2781.

22 Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy). – 2003. – № 47. – Ct. 2432.

23 Patrz np. uchwała Ministerstwa Finansów Ukrainy z dnia 22 stycznia 2004 nr 22 „O ustaleniu mechanizmu realizacji zasad wypłaty comiesięcznej pieniężnej kompensacji sum podatku od dochodów osób fizycznych, które utrzymują się z zabezpieczenia pieniężnego, nagród rzeczowych i innych wypłat, otrzymywanych przez wojskowych i osoby szeregowego i kierownicze-go składu, zatwierdzonego w postanowieniu Gabinetu Ministrów Ukrainy w dniu 15.01.2004 nr.44”// Oficjalny Wiśnyk Ukrainy (Oficjalny Informator Ukrainy)– 2004 – № 4 – Ct. 197; pismo Ministerstwa Finansów Ukrainy z dnia 26 maja 2005 r. nr 31–17500–3–8/3652 „Zalecenia dotyczące szczególnych norm ustawodawstwa podatkowego”.

tych uchwał. Przy tym warto pamiętać, że na Ukrainie nie istnieje sądowy precedens.

Przy takiej różnorodności ustawodawstwa i interpretacji podatkowych w Ukrainie nie mogą dziwić spory między organami podatkowymi i podatnikami. Do niedawna, do rozstrzygania takich sporów właściwe były sądy gospodarcze. Z dniem 1 września 2005 r. wszedł w życie Kodeks sądownictwa administracyjnego Ukrainy, uchwalony w dniu 6 lipca 2005 r.²⁴ Zadaniem sądownictwa administracyjnego jest przede wszystkim obrona praw i interesów osób fizycznych, praw i interesów osób prawnych w dziedzinie stosunków publiczno-prawnych, przed naruszeniami ze strony organów władzy państwowej, organów samorządu lokalnego, ich urzędników, innych podmiotów podczas pełnienia funkcji władczo-przedstawicielskich, w tym, w zakresie wykonywania uprawnień delegowanych (art. 2 Kodeksu). Zgodnie z ust. 1 art. 17 Kodeksu sądownictwa administracyjnego Ukrainy kompetencje sędziów administracyjnych poszerzono m.in. na spory osób fizycznych lub prawnych z przedstawicielami władzy państwowej z tytułu zaskarżenia ich decyzji lub zaniechania stosownych działań. W tych ramach, spory podatników z organami Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy należą odąd do kompetencji sądów administracyjnych.

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I ZASADY PRAWNE WOBEC UTWORZENIA EUROPEJSKIEGO SYSTEMU INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO? ADVANCED TAX RULINGS AND PRINCIPLES OF LAW TOWARDS A EUROPEAN TAX RULINGS SYSTEM?

CZĘŚĆ III

VARIA

Publikacja poruszająca w recenzowanej książce problematykę wieloletniej wersji językowej oraz zagadnień interpretacji prawa podatkowego wybranych krajów Europy Zachodniej i Stanów Zjednoczonych w przedmiocie wiążących interpretacji, autorstwa szwedzkiego uczonego prawa, w stosunku do polskiego prawa podatkowego, w tym w szczególności w odniesieniu do art. 17b Ordynacji podatkowej, dotyczy wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych i grupowych.

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I ZASADY PRAWNE WOBEC UTWORZENIA EUROPEJSKIEGO SYSTEMU INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO? (ADVANCED TAX RULINGS AND PRINCIPLES OF LAW TOWARDS A EUROPEAN TAX RULINGS SYSTEM?)¹

Wydawnictwo International Bureau of Fiscal Documentation²,
Holandia, Amsterdam 2002, s. 544

Problematyka poruszana w recenzowanej książce, pomimo jej angielskiej wersji językowej oraz zagadnień traktujących o prawie podatkowym wybranych krajów Europy Zachodniej i Stanów Zjednoczonych w przedmiocie wiążących interpretacji, nabiera szczególnego znaczenia także w stosunku do polskiego prawa podatkowego. Bowiem z dniem 1 stycznia 2005 r. polski ustawodawca zdecydował się wprowadzić do Ordynacji podatkowej instytucję wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych, przy czym treść

- 1 Nieco trudności sprawia przełożenie na język polski idiomu „advanced tax rulings”, zadowalającego rezultatu nie przyniesie jego tłumaczenie wprost. Biorąc pod uwagę znaczenie poszczególnych słów go tworzących oraz prawną istotę instytucji wydaje się, iż poprawnymi będą pojęcia: „interpretacyjne decyzje podatkowe”, „interpretacyjne orzeczenia podatkowe” lub bardziej ogólnie „interpretacje podatkowe”. Na gruncie prawa polskiego termin „interpretacyjne orzeczenia podatkowe” budzi wątpliwości, ze względu na fakt, iż orzeczenia są formą działania sądów, a nie organów administracyjnych, które wydają decyzje. Co więcej polska Ordynacja podatkowa przewiduje dla interpretacji w sprawach indywidualnych formę postanowień. Wyłącznie właściwe, albowiem w wielu krajach interpretacje nie są wydawane jako decyzje. Po części problem wynika z wieloznaczności słowa „ruling”, które może być tłumaczone jako decyzja, ale również w wyjaśnieniach słownikowych podaje, że może być rozumiane jako orzeczenie sądowe. Autor niniejszej recenzji uwzględniając fakt, iż jest kierowana do odbiorcy polskiego, a interpretacje wydawane są przez organy administracyjne (podatkowe) oraz ma ona za zadanie przybliżyć samą instytucję, postanowił posługiwać się zamiennie terminami „interpretacyjne decyzje podatkowe” oraz „interpretacje podatkowe”.
- 2 Tłum. pol.: Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej, powoływane dalej jako IBFD.

ich regulacji prawnych zawartych w znowelizowanych art. 14a–14c budzi szereg zastrzeżeń w kwestii zgodności z Konstytucją RP, szeroko zresztą sygnalizowanych przez przedstawicieli nauki prawa finansowego, podatkowego i konstytucyjnego wraz z postulatami *de lege ferenda*. Wydaje się, iż potrzeba istnienia tejże instytucji jako takiej nie budzi większych wątpliwości, natomiast jej kształt prawny powinien nie tylko współgrać z całym prawem podatkowym, ale również uwzględniać zasady i normy pozostałych gałęzi prawa w ramach całego systemu. Na taką wieloaspektowość zwraca uwagę Carlo Romano w swojej publikacji. Dokonuje analizy, o czym szerzej w dalszej części recenzji, funkcjonowania interpretacji podatkowych w odniesieniu do podstawowych zasad prawnych wynikających z prawa konstytucyjnego, prawa administracyjnego, a nawet wskazuje na konotacje z prawem rzymskim, w którym można odnaleźć załączki kształtowania się tej instytucji.

Przedmiotem pogłębionych badań autora stały się systemy interpretacji podatkowych w Stanach Zjednoczonych, Holandii i Włoszech. Ocenia on, iż w Stanach Zjednoczonych instytucja ta jest najbardziej rozwinięta w stosunku do innych krajów na całym świecie, zawiera wiele różnorodnych elementów służących wyjaśnianiu znaczenia przepisów podatkowych skierowanych do podatników. Amerykański „*letter rulings system*” wprowadzony został do systemu prawa jako instrument mający na celu rozwiązywanie problemów podatników powodowanych złożonością i szczegółowością rozszerzającej się legislacji podatkowej, a jednocześnie powszechnie umożliwiający i ułatwiający realizowanie przez nich obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Z kolei holenderski system interpretacji podatkowych głównie odnosi się do kwestii podatkowych z zakresu międzynarodowej wymiany handlowej. Stworzono go głównie w celu wykładni przepisów dotyczących podmiotów zagranicznych inwestujących w tym kraju. Z biegiem lat stał się on elementem prawa podatkowego gwarantującym jego przejrzystość, a to z kolei sprzyjało dalszemu napływowi inwestycji zagranicznych i uczyniło z Holandii państwo atrakcyjne dla rozwoju przedsiębiorczości. We Włoszech powodem wprowadzenia interpretacji podatkowych była przede wszystkim potrzeba uproszczenia systemu podatkowego oraz przeciwdziałanie zjawisku unikania

płacenia zobowiązań podatkowych. Pierwotnie więc system interpretacji odnosił się tylko do legislacji w zakresie unikania opodatkowania.

Autor recenzowanej pracy dokonał także charakterystyki systemów prawa podatkowego pod kątem przepisów regulujących podatkowe decyzje interpretacyjne krajów „starej piętnastki” Unii Europejskiej (UE), wskazując przy tym na potrzebę ich harmonizacji na poziomie prawa wspólnotowego. Podobieństwa i różnice występujące w państwach członkowskich w tym zakresie mogą stanowić przeszkodę w rozwoju wspólnego rynku wewnętrznego. Harmonizacja krajowych systemów interpretacji podatkowych będzie, zdaniem autora pracy, krokiem do osiągnięcia instytucjonalnych i politycznych celów UE.

Nieprzypadkowo książka o takiej tematyce została wydana przez IBFD z siedzibą w Amsterdamie. Ta instytucja naukowa, zajmująca się zagadnieniami międzynarodowego prawa podatkowego, już wcześniej prowadziła badania dotyczące systemów interpretacji prawa podatkowego, wydając corocznie począwszy od 1997 r. „Międzynarodowy przewodnik interpretacji podatkowych”³ obejmujący przeszło 50 krajów na całym świecie. Co więcej sam Carlo Romano był jednym ze współautorów uaktualnienia powyższego przewodnika w roku 2000, a recenzowana publikacja jest jego pracą dokorską przedstawioną na Uniwersytecie w Groningen (Holandia).

Przyjęta konstrukcja wewnętrzna książki opiera się na czterech głównych częściach: „Historyczne tło interpretacji podatkowych”, „Interpretacje podatkowe a inne instrumenty prawne”, „Analiza interpretacji podatkowych i leżące u ich podstaw ogólne zasady prawne” oraz „Harmonizacja interpretacji podatkowych w Europie”.

W części pierwszej o charakterze historycznym, autor wskazuje, iż źródła powstania interpretacji doszukać się można już w prawie rzymskim, gdzie cesarze wydawali pisemne lub ustne odpowiedzi na skierowane do nich pytania prawne, tzw. *rescripta*. Tu także analizuje historyczny rozwój funkcji i kompetencji administracji podatkowej i podkreśla, iż jednym z najważniejszych kroków do uformowania się

3 D. Sandler, E. Fuks, *The International Guide to Advanced Rulings*, Amsterdam 1998.

instytucji interpretacji podatkowych było powstanie doktryny trójpodziału władzy.

W Stanach Zjednoczonych narodziny interpretacji podatkowych doszukiwać się należy w wiążących porozumieniach pomiędzy podatnikami a urzędami podatkowymi (*Internal Revenue Service – IRS*), najpierw w stosunku do dokonanych transakcji tych pierwszych (1938 r.), a następnie także do transakcji planowanych, mogących powodować skutki podatkowe (1954 r.). Wzrastająca liczba wniosków o wydanie interpretacji spowodowała wprowadzenie stosowanych opłat czy też ograniczenie możliwości ich uzyskania do określonych zagadnień z zakresu prawa podatkowego. W Holandii instytucja interpretacji podatkowych pojawiła się po drugiej wojnie światowej i, jak to zostało wskazane na wstępie, odnosiła się do opodatkowania inwestycji zagranicznych na terenie tego kraju. Funkcjonująca wówczas doktryna „wszystko podlega negocjacji w Holandii” została ograniczona po podjęciu wspólnej inicjatywy przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i UE w kwestii ograniczania praktyk szkodliwej konkurencji podatkowej. To spowodowało, że w 2001 r. w Holandii zreformowano cały system interpretacji podatkowych. We Włoszech system interpretacji podatkowych (*diritto di interpello*) został ustanowiony w 1991 r., jednakże ograniczał się tylko do przepisów z zakresu unikania opodatkowania. W roku 2000 został rozszerzony na wybrane rodzaje spraw.

W części II C. Romano zajmuje się prezentacją różnic definicyjnych interpretacji podatkowych w wyżej wymienionych trzech krajach oraz wskazaniem innych instrumentów prawnych o podobnym charakterze z zakresu sfery stosowania prawa, które funkcjonują obok tych pierwszych w systemach prawnych. W Stanach Zjednoczonych interpretacje podatkowe określane są jako pisemne deklaracje (*letter ruling* lub *private letter ruling*) zawierające wskazówki co do wykładni i stosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. W Holandii po reformie z roku 2001 przybierają one formę porozumień podatników indywidualnych z organami podatkowymi dotyczących podatkowych konsekwencji określonych zdarzeń prawnych przeszłych lub przyszłych. Natomiast włoskie prawo podatkowe ustanawia interpretacje w formie jednostronnych decyzji administracyjnych co do wy-

kładni i stosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach prowadzonych przez organy państwowe i samorządowe.

W tej samej części, w kolejnym z rozdziałów autor sygnalizuje funkcjonowanie w omawianych krajach obok interpretacji, prawnych instrumentów o podobnym charakterze, ale często o szerszym zastosowaniu, nie tylko w prawie podatkowym i nie zawsze w sprawach indywidualnych. Przykładowo w Stanach Zjednoczonych i Holandii występują tzw. porozumienia cenowe (*advance pricing agreement*), które mają zastosowanie do mających nastąpić w określonym czasie transakcji dotyczących cen transferowych. Regulują one zasady stosowania przepisów do tychże transakcji. Ponadto także w Stanach Zjednoczonych Departament Skarbu (*Treasury Department*) oraz IRS wydają wskazówki (*guidance*) pomagające podatnikom w prawidłowym wypełnianiu zobowiązań podatkowych; Departament Skarbu publikuje również interpretacje, okólniki (*circulars*), rezolucje (*resolutions*), listy (*letters*) skierowane do wszystkich podatników. W Holandii państwowe i regionalne organy administracyjne publikują regulacje przeznaczone dla wszystkich osób fizycznych i podejmują decyzje administracyjne (*beschikkingen*), które są aktami publicznymi i mogą być adresowane do jednej lub większej grupy osób w określonych sprawach przedmiotowych. Z kolei włoski rząd i jego ministrowie wydają administracyjne wytyczne z uwzględnieniem zasad stosowania i spójności systemu prawa. Ponadto organy te oraz organy podatkowe publikują okólniki (*circolari ministeriali*), rezolucje (*rezoluzioni ministeriali*), wskazówki interpretacyjne (*note interpretative*) oraz broszury.

We wstępie do części trzeciej, autor pokrótce analizuje praktyczny aspekt udzielania interpretacyjnych decyzji podatkowych na podstawie materialnych i proceduralnych przepisów prawa podatkowego. Wskazuje na podobieństwa i różnice w procedurze uzyskiwania stanowiska organów podatkowych, które odnoszą się do formy składanych wniosków przez podatników, ich treści, terminów, zakresu spraw, których mogą dotyczyć. Ten ostatni aspekt determinuje też podział systemów interpretacji podatkowych na otwarte (*open rulings systems*) – uprawniające do przedkładania wniosków we wszystkich sprawach podatkowych lub związanych z podatkami, oraz na zamknięte (*closed rulings systems*), w których funkcjonują negatywne i pozytywne listy spraw,

mogących być lub nie być przedmiotem interpretacyjnych decyzji podatkowych. Niejednolicie przedstawia się również kwestia charakteru prawnego interpretacji. W wielu krajach są one wiążące tylko dla samych organów podatkowych, w innych – również dla podatników oraz stron trzecich, np. innych podmiotów, obok podatników podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym, czy też sądów.

Bardzo istotnymi wydają się uwagi poczynione przez Carlo Romano w kolejnym rozdziale części trzeciej, także w aspekcie zgłaszanych uwag co do konstytucyjności polskiej instytucji wiążących interpretacji w sprawach indywidualnych zawartych w Ordynacji podatkowej. Wskazuje w nim bowiem na zasadę podziału władzy oraz szereg innych konstytucyjnych i administracyjnych zasad prawnych, także nie ukształtowanych w prawie polskim, jako podstawy dla stworzenia i funkcjonowania systemów interpretacji podatkowych w Stanach Zjednoczonych, Holandii i Włoszech. Fundamentalną rolę przypisuje zasadom podziału władzy (*separation of powers*) i legalizmu (*principle of legality*), ponieważ tylko prawne podstawy procedury wydawania, formy, treści i skutków interpretacji podatkowych zapewnią skuteczniejszą realizację praw i obowiązków zarówno podatników, jak i organów podatkowych. Kolejną zasadą, na którą wskazuje i która formalnie nie jest wymieniana w polskim ustawodawstwie, jest zasada sensowności (rozsądku – *reasonableness*) w działaniu organów administracji publicznej, w tym organów podatkowych. Chodzi tu głównie o pewną racjonalność postępowania organów, obiektywność, uwzględnianie i wypośredkowanie interesów obu stron w sytuacjach, gdy dochodzi do sprzeczności przepisów, ich braku bądź w przypadku luzu decyzyjnego. W realiach polskich niejednokrotnie spotkać się można z przypadkami, w których organ podatkowy dokonuje interpretacji w takich okolicznościach na swoją korzyść, po czym podatnik skutecznie wykazuje słuszność swego postępowania przed sądem administracyjnym.

W dalszych fragmentach rozdziału Romano przytacza inne zasady, nie tylko związane sensu stricto z prawem podatkowym, ale też o charakterze ogólnym, wynikające z kodeksu dobrej administracji, a nawet prawnie nieuregulowane, m.in.: zasadę równości (*principle of equality*) rozumianą jako jednakowe traktowanie podatników znajdujących się w tych samych lub podobnych sytuacjach, prawnych oczekiwań (*prin-*

ciple of legitimate expectations) polegającą na niepogarszaniu oczekiwań podatnika stworzonych poprzednimi działaniami organów, zasady dobrej wiary (*good faith*), zaufania (*trust*) i przejrzystości (*transparency*), ale przy jednoczesnym zachowaniu prywatności podatnika.

Część czwarta książki stanowi przegląd systemów interpretacji podatkowych funkcjonujących w krajach „starej piętnastki” UE, występujących w nich podobieństw i różnic w wielu elementach: uregulowań prawnych bądź ich braku, problemów podatkowych, które mogą być przedmiotem interpretacji (wspomniane już systemy otwarte i zamknięte), prawnych skutków interpretacji, publikowania i dostępności do decyzji interpretacyjnych. Następnie autor stawia tezę o potrzebie harmonizacji systemów interpretacji podatkowych w prawie wspólnotowym ze względu na realizację głównych i szczegółowych celów integracji w ramach UE, szczególnie tych o charakterze gospodarczym: ustanowienie i prowadzenie wspólnej polityki handlowej, ustanowienie rynku wewnętrznego etc. Nie bez powodu tytuł książki sformułowany został ze znakiem zapytania, pozostawiając jako otwartą kwestię możliwości budowy wspólnego systemu interpretacji podatkowych.

We wnioskach końcowych C. Romano wskazuje na korzyści wynikające z ewentualnego procesu harmonizacji przepisów podatkowych dotyczących instytucji interpretacji, m.in:

- 1) większy stopień pewności w dokonywaniu interpretacji i stosowaniu przepisów podatkowych,
- 2) spójność i jednolitość stosowania prawa podatkowego,
- 3) osiągnięcie przejrzystości procesu podejmowania decyzji przez administrację podatkową,
- 4) redukcja spraw sądowych z zakresu prawa podatkowego,
- 5) zmniejszenie szkodliwej konkurencji podatkowej.

Ogólne zasady prawne, które powinny stanowić fundament dla funkcjonowania systemów wiążących interpretacji, tj. legalności, równości i przejrzystości, są również ujęte w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską, często powoływał się na nie Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich orzeczeniach. Zasady te powinny wyznaczać minimalne standardy prawne dla wspomnianych procesów

harmonizacyjnych i też na ich bazie, Romano konstruuje cechy jakimi powinien odznaczać się system interpretacji podatkowych, m.in.:

- 1) powinien posiadać prawne podstawy ograniczone do głównych elementów procedury, jednakże nie zależnych od szeroko lub wąsko określonych uprawnień do podejmowania interpretacyjnych decyzji podatkowych przypisanym organom podatkowym,
- 2) powinien być ograniczony do określania, jak dana reguła prawa stosuje się w indywidualnych sprawach,
- 3) powinien być zgodny z całym systemem prawa lub obowiązującą praktyką administracyjną,
- 4) nie powinien umożliwiać redukcji efektywnych obciążeń podatkowych poprzez zmniejszenie bazy podatkowej w podatku dochodowym lub poprzez inne środki (np. redukcję wysokości stawek podatkowych),
- 5) interpretacje nie powinny być udzielane na podstawie niepełnych informacji przekazanych przez podatników,
- 6) powinien zawierać instytucje uchylenia lub modyfikacji interpretacji w przypadkach istotnych braków co stanu faktycznego, zmiany prawa i praktyki administracyjnej,
- 7) interpretacje powinny być dostępne dla wszystkich podatników znajdujących się w tych samych sytuacjach,
- 8) nie powinien być dyskryminujący ze względu na status podatników – rezydentów i nierezydentów, ani dla przedsiębiorców decydujących się na prowadzenie działalności z różnych powodów w jednym, a nie w drugim kraju,
- 9) powinien przejrzysto określać warunki (przesłanki) wydawania, uchylenia i zmiany interpretacji.

Sz szczególnie ten ostatni katalog cech powinien być uwzględniony przez polskiego ustawodawcę w razie nowelizacji przepisów dotyczących wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych. Albowiem ich obecny kształt w wielu elementach jest daleki od zgodności z obowiązującym prawem i przedstawionymi postulatami C. Romano.

Marcin Tyniewicki

L. Eteł, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.)

KONTROLA TWORZENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO POD RZĄDAMI KONSTYTUCJI RP

Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2006

Niebawem, nakładem wydawnictwa Wolters Kluwer ukaże się publikacja książkowa z zakresu prawa podatkowego, autorstwa L. Eteła, C. Kosikowskiego oraz E. Ruśkowskiego pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”. Jest to oryginalne i wyjątkowe opracowanie zasługujące na uwagę z wielu powodów, a oto najważniejsze z nich.

Po pierwsze, jest to jedyna w literaturze prawno-podatkowej kompleksowa analiza poświęcona zagadnieniom tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce (na szczeblu państwa oraz samorządów terytorialnych), traktowanym poprzez pryzmat kontroli tych procesów. Jej unikalność wynika przede wszystkim z faktu, iż stanowi ona rezultat pogłębionych badań (zarówno o charakterze dogmatyczno-prawnym, jak i empirycznym), przeprowadzonych pod kierownictwem autorów przez kilkudziesięcioosobowy zespół osób¹.

Po drugie, niezaprzeczalnym walorem opracowania jest zawarcie w nim nie tylko precyzyjnego omówienia oraz oceny funkcjonowania kontroli procesów tworzenia i stosowania prawa podatkowego w świetle wyników przeprowadzonych badań, ale także przedstawienie konkretnych przyczyn niedoskonałości istniejącego systemu oraz – co najbardziej istotne – konstruktywnych propozycji jego zmiany w celu

¹ Publikacja jest syntezą badań, prowadzonych w latach 2004–2006, w ramach projektu badawczego KBN – Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP (nr 1402A00827).

udoskonalenia obowiązujących prawideł. Owe propozycje mają doskonałe uzasadnienie, poparte wynikami badań, i w większości nie mają charakteru „rewolucyjnego”, co zwiększa ich walory aplikacyjne. Podobne wnioski wynikają także z recenzji poszczególnych części opracowania, sporządzonych przez autorytety nauki prawa podatkowego.²

Po trzecie wreszcie – Autorzy prezentując wyniki przeprowadzonych badań, w ujęciu przyczynowo–skutkowym, przewyżczyli obowiązujący przede wszystkim w nauce, ale także w praktyce prawa podatkowego stereotyp odrębności traktowania dziedziny tworzenia (i kontroli tworzenia) prawa podatkowego oraz jego stosowania (i kontroli stosowania tego prawa). Dzięki temu postrzegane dotąd wycinkowo poszczególne (szczegółowe) zagadnienia³, którym poświęcono wiele uwagi w literaturze prawno–podatkowej, składające się na fazy: tworzenia i stosowania prawa podatkowego, zostały przedstawione jako nierozzerwalny ciąg zjawisk, który niesie za sobą określone skutki. W olbrzymim skrócie, na podstawie lektury recenzowanej pracy, stwierdzić można, iż w wyniku wadliwie przebiegającego procesu legislacji nie można stworzyć „dobrego”⁴ prawa podatkowego (tak na szczeblu państwa, jak i samorządu terytorialnego), a wadliwie skonstruowane normy są stosowane co najmniej na tyle ułomnie, na ile ułomne są same przepisy będące podstawą ich stosowania.

Recenzowana publikacja składa się z trzech zasadniczych części. Pierwsza z nich, autorstwa C. Kosikowskiego, została poświęcona zagadnieniom kontroli tworzenia prawa podatkowego. Przy czym omówienie to dotyczy wyłącznie szczebla państwowego, bowiem ze względów metodologicznych i organizacyjnych, kwestie kontroli tworzenia (oraz stosowania) lokalnego prawa podatkowego stanowią odrębny fragment (część III) przedmiotowej publikacji. Jak wynika z Rozdziału I (pt. „Założenia badawcze”), podstawowy cel badawczy to porów-

2 Opracowanie jest podzielone na trzy zasadnicze części (będzie o tym mowa w dalszej części recenzji), które zostały zrecenzowane odpowiednio przez: B. Brzeźniskiego, J. Małeckiego i Z. Ofiarskiego.

3 Przykładowo: analiza orzecznictwa TK, czy sądów administracyjnych w sprawach poszczególnych podatków; zagadnienia kontroli skarbowej, uprawnienia i obowiązki w trakcie prowadzenia kontroli podatkowej, zgodność z prawem podejmowanych przez rady gminy uchwał podatkowych, zagadnienia interpretacji podatkowych.

4 W sensie odpowiadającego standardom legislacji oraz obiektywnym wymogom racjonalności ekonomicznej.

nanie konstytucyjnego modelu tworzenia prawa i jego kontroli z istniejącą praktyką legislacyjną. Kolejny rozdział został poświęcony ocenie organizacji i funkcjonowania procesu legislacyjnego dotyczącego tworzenia prawa podatkowego. Czytelnik znajdzie w niej nie tylko przejrzyste oraz precyzyjne omówienie podstaw oraz poszczególnych faz procesu legislacji, ale przede wszystkim istniejącą w tym zakresie praktykę, której obraz został „wyostrzony” poprzez pryzmat przeprowadzonych badań⁵. Niestety okazało się, że zachowania uczestników procesu legislacyjnego są przeważnie dalekie od istniejącego ujęcia modelowego, które także nie jest doskonałe. Warto podkreślić, że w tym fragmencie omawianej części zawarto także – co istotne – wskazanie przyczyn takiego stanu rzeczy. Rozdział III jest oceną konstytucyjnego modelu kontroli tworzenia prawa podatkowego i jego funkcjonowania, dokonaną w kontekście funkcji i kryteriów tej kontroli oraz jej umiejscowienia ze względu na poszczególne etapy legislacji podatkowej, a także podmiotów, form i trybu jej dokonywania. Tu, podobnie jak to miało miejsce wcześniej, uwypuklono mankamenty oraz ukazano ich źródło. Ostatni rozdział tej części stanowią „Wnioski końcowe i propozycje zmian”. Autor wskazał tu m.in., że ze względu na specyfikę prawa podatkowego, polegającą przede wszystkim na tym, że dotyczy ono głównie obowiązku ponoszenia ciężarów, a w znikomym stopniu – uprawnień, nie ma tu miejsca na domniemania wzajemnych powiązań (korelacji) między obowiązkami a uprawnieniami (lub odwrotnie). Stąd też jedną z podstawowych konkluzji, sformułowanych przez C. Kosikowskiego, wynikającą z przeprowadzonej analizy jest stwierdzenie, że „kontrola tworzenia prawa podatkowego nie może być (...) oparta na ogólnym (uniwersalnym) modelu kontroli tworzenia prawa, gdzie oparcie się na takim korelacji jest możliwe i powszechnie stosowane (poza prawem karnym)”. Ten podstawowy wniosek oraz rezultaty przeprowadzonych badań stały się podstawą do skonstruowania zawartych w tym fragmencie opracowania propozycji zmian, zarówno modelu tworzenia prawa podatkowego, jak i modelu kontroli jego tworzenia.

5 Empiryczna część badań została zrealizowana u wszystkich uczestników procesu legislacyjnego.

Druga część recenzowanej pracy, której autorem jest E. Ruśkowski, dotyczy kontroli stosowania prawa podatkowego. Podobnie jak wcześniej omówiona, nie zawiera zagadnień odnoszących się do lokalnego prawa podatkowego (znajdujących się w części III). Rozdział I został poświęcony ogólnej charakterystyce przeprowadzonych badań oraz wyjaśnieniom podstawowych pojęć i klasyfikacji. Wynika z niego m.in., że celem podjętych badań było ustalenie, czy istniejący system kontroli stosowania prawa podatkowego umożliwi wykrywanie i zapobieganie nieprawidłowościom w trakcie jego stosowania, a jeżeli nie – to jakie są przyczyny takiego stanu oraz jakie środki mogą prowadzić do jego poprawy.⁶ W kolejnym fragmencie tej części opracowania (Rozdział II) przedstawiona została ogólna charakterystyka i ocena funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle przeprowadzonych badań. Przy czym, wydaje się wartym podkreślenia, iż Autor dokonał omówienia poszczególnych rodzajów i form kontroli nie według najczęściej spotykanego w literaturze schematu, opartego na pozycji ustrojowej podmiotów kontrolujących, ale wedle ich znaczenia w procesie kontroli prawa podatkowego. Stąd też w pierwszej kolejności analizie poddana została kontrola stosowania prawa podatkowego w administracji skarbowej, a następnie – kontrola sądowa (w tym sądownoadministracyjna na pierwszym miejscu) oraz inne rodzaje i formy tej kontroli. W rozdziale tym znajdujemy gruntowne omówienie stanu prawnego kontroli stosowania prawa podatkowego, niejednokrotnie z perspektywą historyczną omawianych zagadnień, która rzutuje na aktualny stan. Istotne jest jednak to, iż jednocześnie ukazywane są mankamenty i ułomności funkcjonującego obecnie systemu kontroli stosowania prawa podatkowego, z podaniem przyczyn wynikających także z rezultatów szeroko zakrojonych badań empirycznych. Warte odnotowania jest poświęcenie w tym fragmencie opracowania (będącego „tylko” syntezą znacznie obszerniejszego raportu z przeprowadzonych badań) miejsca zagadnieniom egzekucji zobowiązań podatkowych oraz interpretacji prawa podatkowego, wydawanych zarówno przez Ministra Finansów jak i organy podatkowe (państwowe). O ile w świetle wyników przeprowadzonych badań potwierdzo-

6 Zob.: Rozdział I, podr. 1. pt. „Cel badań, hipotezy badawcze i ich weryfikacja”.

ny został znaczący wpływ interpretacji (a także wyjaśnień) Ministra Finansów na jednolitość stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, o tyle w zasadzie nie potwierdziły się katastrofalne wizje masowego wydawania w podobnych stanach prawnych i faktycznych rozbieżnych wiążących interpretacji prawa podatkowego przez organy podatkowe. Niemniej jednak zarówno w przypadku jednych, jak i drugich wskazuje się na potencjalne zagrożenia i problemy⁷, wynikające z aktualnego unormowania i praktyki. Podobnie jak w powyżej omówionej części, w ostatnim rozdziale (III) zawarte zostały „Wnioski końcowe i propozycje zmian”. W pierwszej kolejności przedstawione zostały konkluzje o charakterze ogólnym. Jedną z nich jest stwierdzenie, iż „podstawową barierą generalną prawidłowego (lub lepszego niż obecnie) stosowania prawa podatkowego jest aktualny stan tego prawa”, przy czym stan tego prawa jest zły. Następnie zamieszczone są uwagi o charakterze szczegółowym, a ich systematyka nawiązuje do konstrukcji wcześniejszego fragmentu, czyli odnoszą się one kolejno do poszczególnych form i rodzajów kontroli stosowania prawa podatkowego.

Autorem ostatniej – III części opracowania jest L. Etel. Traktuje ona o kontroli tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego. W rozdziale I sformułowano jej podstawowy cel, jako „(...) ocenę funkcjonującego w Polsce modelu tworzenia i stosowania prawa podatkowego przez organy gmin”. Przy jednoczesnym założeniu, iż aktualny system nie jest efektywny, o czym świadczy chociażby niski poziom legislacyjny aktów organów lokalnych (podejmowanych tak na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego). Kolejny fragment opracowania (Rozdział II) zawiera wyjaśnienie zagadnień terminologicznych, dotyczących pojmowania miejscowego oraz lokalnego prawa podatkowego. Wypada przytoczyć w tym miejscu opinię recenzenta tej części opracowania, Z. Ofiarskiego, którego zdaniem „poczynione w tym zakresie ustalenia – co wyraźnie należy podkreślić – nie mają tylko waloru teoretycznego, ale również istotne znaczenie praktyczne, przydatne dla właściwego wyodrębnienia (...) czynników wpływają-

7 Wskazuje się przykładowo na zjawisko „regionalizacji” wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych.

cych na nieefektywność obowiązującego aktualnie modelu tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego". W Rozdziale III zaprezentowane zostały w przejrzysty sposób prawne podstawy stanowienia lokalnego prawa podatkowego, a następnie (Rozdział IV) omówienie specyficznego przedmiotu badań, jakim jest kontrola tworzenia i stosowania lokalnego i miejscowego prawa podatkowego. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że dla zrealizowania celów badawczych przyjęto podział podmiotów objętych badaniem na dwie zasadnicze grupy, tj. na kontrolujących tworzenie miejscowego i kontrolujących stosowanie lokalnego prawa podatkowego. Jednocześnie z uwagi na istotność oraz odrębność niektórych obszarów badawczych, postanowiono, iż zagadnienia wydawania przez organy gmin urzędowych interpretacji prawa podatkowego oraz instytucja współdecydowania gminnych organów podatkowych z naczelnikami urzędów skarbowych o stosowaniu ulg uznaniowych w niektórych podatkach będą potraktowane odrębnie. W kolejnych fragmentach – Rozdziały V i VI – przedstawiono wnioski wynikające z przeprowadzonych badań dotyczące systemu kontroli – odpowiednio – tworzenia oraz stosowania prawa podatkowego przez organy gmin. Są one uszeregowane wedle rodzajów stwierdzonych w trakcie badań problemów. Przy czym Autor w każdym z przypadków, analogicznie do wcześniejszych rozważań, nie poprzestaje na ich precyzyjnym sformułowaniu, lecz – co najbardziej istotne – wskazuje na przyczyny takiego stanu oraz proponuje konstruktywne rozwiązania w tym zakresie. Część III opracowania zamykają „Konkluzje”, w których na podstawie wcześniej przeprowadzonych rozważań zawarto twierdzenia o bardziej generalnym charakterze. Co ciekawe, wynika z nich m.in., że podstawową przyczyną tworzenia przez organy gminy wadliwych aktów nie są mankamenty systemu ich kontroli⁸, lecz niski poziom ustaw regulujących podatki samorządowe. Ten zaś „przekłada się” na problemy tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego.

8 Niedoskonałości istniejącego systemu kontroli zostały omówione przez L. Etela głównie w Rozdziale V, gdzie wskazuje on m.in. na nieprawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej procesu tworzenia miejscowego prawa podatkowego, mankamenty wynikające z braku obowiązku przedkładania RIO projektów uchwał podatkowych, czy też na brak sankcji za niewywiązywanie się organów gminy z obowiązków uchwałodawczych.

Powszechnie panuje przekonanie, że stan polskiego prawa podatkowego jest zły i wymaga w związku z tym gruntownej reformy. Co jakiś czas pojawiają się nowe koncepcje zmian, oparte przede wszystkim na przesłankach politycznych, często nieuwzględniające złożoności zjawisk podlegających regulacji i całości skutków, które mogą być ich rezultatem.

W świetle powyższego, recenzowana praca, będąca kompleksową, rzetelną i pogłębioną analizą procesów kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce jest dziełem unikalnym i wyjątkowym. Zdiagnozowano w niej poszczególne przyczyny ułomności obowiązującego systemu. Przy czym, co jest szczególnie istotne, nie traktowano omawianych zagadnień w sposób „wycinkowy”, dzięki czemu uzyskano kompleksowy, harmonijny „raport”, w którym nie występują sprzeczności między poszczególnymi wnioskami, a proponowane zmiany uwzględniające uwarunkowania o zróżnicowanym charakterze posiadają uzasadnienie i tworzą harmonijną całość. Stąd też rezultaty przeprowadzonych badań stać się powinny przedmiotem zainteresowania nie tylko przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego, ale także – a może przede wszystkim – stosownych organów państwowych. Pożądanym jest, aby wnioski i postulaty zmian zawarte w opracowaniu autorstwa L. Etela, C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego były wykorzystane przy opracowywaniu konstrukcji przyszłego, lepszego systemu tworzenia i stosowania prawa podatkowego.

Joanna M. Salachna

Informacja o Autorach opracowań

Lidia Abramczik, docent Grodzieńskiego Państwowego Uniwersytetu im. Janka Kupały

Vladimír Babčák, rektor Uniwersytetu P.J. Šafárika w Košiciach

Iwan Diemientiew, docent Państwowego Uniwersytetu w Woroneżu

Rafał Dowgier, asystent w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Leonard Etel, prof. zw. nauk prawnych; dziekan Wydziału Prawa; kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Marina Karasiewa, profesor Państwowego Uniwersytetu w Woroneżu

Cezary Kosikowski, prof. zw. nauk prawnych, przewodniczący Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Finansów Publicznych; doctor h.c. Uniwersytetu w Koszycach

Petr Mrkývka, prodekan Wydziału Prawa Uniwersytetu im. Masaryka w Brnie

Oksana Muzyka, asystent na Narodowym Uniwersytecie Tarasa Szewczenki w Kijowie

Eugeniusz Ruśkowski, prof. zw. nauk prawnych, kierownik Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, członek Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Finansów Publicznych i Rady Nadzorczej Europejskiego Biura do spraw Przeciwdziałania Oszustwom (OLAF)

Joanna Salachna, doktor w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Andžejus Seliava, adwokat, asystent na Litewskim Uniwersytecie Prawa w Wilnie

Wojciech Stachurski, sędzia WSA w Białymstoku, doktorant Wyższej Szkoły Administracji Publicznej im. St. Staszica

Małgorzata Staręga Ruśkowska, adwokat, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania

Miroslav Štrkolec, asystent na Uniwersytecie P.J. Šafárika w Košiciach

Marcin Tyniewicki, asystent w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Piotr Woltanowski, doktorant Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Bibliografia piśmiennictwa polskiego dotyczącego urzędowych interpretacji prawa podatkowego

- Banach J., Brzeziński B., Kowalski P., Nykiel W., *Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej dotyczący wiążącej informacji podatkowej oraz interpretacji Ministra Finansów w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w Polsce*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, nr 4.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, Głosa 2004, nr 11.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Na interpretacjach jak na Zawiszy*, Rzeczpospolita z 31.08.2004 r.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych – aspekty praktyczne*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 8.
- Bauta J., Sowiński R., *Ochrona podatnika przed skutkami błędnej interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2001, nr 10.
- Brolik J., *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 7.
- Brolik J., *Kontrola interpretacji podatkowych*, Głosa 2006, nr 1.
- Brolik J., Leszczyński J., *Tak zwana wiążąca wykładnia prawa podatkowego a zobowiązania podatkowe wynikające z mocy prawa*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2006, nr 1.
- Bryńska A., *Kontrowersje wokół stosowania art. 14 Ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy 2002, nr 1.
- Brzeziński B., Masternak M., *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy 2005, nr 4.
- Brzeziński B., Masternak M., *Głosa aprobująca do wyroku WSA z 28.06.2005 r. (I SA/Bd 276/05)*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2006, nr 6.
- Brzeziński B., Masternak M., Nykiel W., *Wiążące interpretacje do poprawki*, Rzeczpospolita z 25.08.2005 r.
- Chlebowicz J., *Wiążące interpretacje podatkowe – kontrowersyjna instytucja*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2006, nr 4.
- Dębowska–Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998, nr 7.
- Dudra D., *Tok instancyjny i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 2.
- Dzwonkowski H., *Indywidualna informacja o zakresie stosowania prawa podatkowego. Art. 14 § 4 i 5 Ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy 2000, nr 3.
- Dzwonkowski H., *Indywidualna interpretacja prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy 2003, nr 4.
- Dźwigala G., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 11.
- Główczewska A., *Urzędowe interpretacje i informacje o stosowaniu prawa*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 3.
- Glumińska–Pawlic J., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, (w:) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005.
- Glumińska–Pawlic J., *„Urzędowe” interpretacje prawa podatkowego a orzecznictwo samorządowych organów podatkowych*, (w:) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004.
- Grablewski G., *O pewności, której nie ma*, Rzeczpospolita z 12.11.2003 r.
- Gwiazdowski R., *Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 7.
- Jedliński A., Mędrzecka J., *O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, Rejent 2001, nr 12.
- Kmieciak Z., *Głosa krytyczna do wyroku WSA z dnia 28.06.2005 r. (I SA/Bd 276/05)*, Głosa 2006, nr 1.
- Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 2006, nr 4.
- Kosikowski C., *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, Państwo i Prawo 1998, nr 2.
- Kosikowski C., *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, Głosa 1999, nr 5.
- Kosińska R., Woltanowski P., *Uwagi na tle zmian dotyczących prawa podatkowego, wynikających z ustawy o swobodzie działalności gospo-*

- darczej i przepisów ją wprowadzających*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania/The Polish Open University 2006, nr 1.
- Kozłowska-Szczerba A., Tomala P., *Interpretacja podatkowa dla spółki kapitałowej w organizacji*, Monitor Podatkowy 2006, nr 2.
- Krasnodębski R., *Konieczne umorzenie, możliwy paraliż uprawnień podatnika*, Rzeczpospolita 2005, nr 2.
- Kubacki R., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – pozorne korzyści*, Przegląd Podatkowy 1998, nr 8.
- Kulicki J., *Zasady, tryb i skutki prawne interpretacji prawa podatkowego*, Kancelaria Sejmu – Biuro Studiów i Ekspertyz, luty 2005.
- Lemon J., *Art. 14 Ordynacji podatkowej a prawa, obowiązki i odpowiedzialność podatnika*, Doradztwo Podatkowe 2000, nr 12.
- Leśniak G.J., *Podatnik pyta, a urząd zwleka*, Rzeczpospolita z 17.05.2004 r.
- Leśniak G.J., *Interpretacja, która chroni przedsiębiorców*, Rzeczpospolita z 25.06.2004 r.
- Leśniak G.J., *Za wcześniej na zmiany w ustawie*, Rzeczpospolita z 2.02.2005 r.
- Leśniak G.J., *Interpretacje już nie zawsze wiążące*, Rzeczpospolita z 22.03.2006 r.
- Lewandowska I., *Radykalna zmiana interpretacji*, Rzeczpospolita z 26–27.09.1998 r.
- Lewandowska I., *Więcej pewności dla podatnika*, Rzeczpospolita z 21.08.2004 r.
- Lewandowska I., *Z bublek też trzeba sobie radzić*, Rzeczpospolita z 13.01.2005 r.
- Lipka P., *Bez pisma ani rusz*, Gazeta Prawna z 2.07.2001 r.
- Litwińczuk H., Karwat P., *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika, cz. II*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 10.
- Matyka M., Murawski S., *Błędna interpretacja – bezradność podatnika*, Rzeczpospolita z 17.05.2004 r.
- Mariański A., *Skarga na brak informacji o stosowaniu prawa. Art. 14 Ordynacji podatkowej*, Głosa 1999, nr 11.
- Mastalski R., *Hit roku czy bubel dekady*, Rzeczpospolita z 11.01.2005 r.
- Mastalski R., *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 2.
- Nowak A., Zubik A., *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych*, Monitor Podatkowy 2004, nr 11.

- Nykiel W., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów – niektóre możliwe rozwiązania*, (w:) W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, pod red. Dzwonkowskiego H., Głuchowskiego J., Pomorskiej A., Szolno-Koguc J., Lublin 2005.
- Nykiel W., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów*, (w:) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?, pod red. H. Dzwonkowskiego, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005.
- Ofiarski Z., *Kilka uwag o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego dokonywanych przez Ministra Finansów* (w:) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?, pod red. H. Dzwonkowskiego, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005.
- Pawlik M., *Konsekwencje podatkowych interpretacji dla podatnika*, Monitor Podatkowy 2000, nr 3.
- Pinkowski J., *Zakres i problemy sądowej kontroli pisemnych interpretacji podatkowych*, Monitor Podatkowy 2006, nr 1.
- Ruśkowski E., *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych* (w:) W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, Lublin 2005.
- Ruśkowski E., *Jak poprawić to, co popsuł ustawodawca*, Rzeczpospolita z 22.02.2005 r.
- Ruśkowski E., Salachna J., *Problemy konstrukcji i stosowania przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego*, (w:) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?, pod red. H. Dzwonkowskiego, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005.
- Rydzewski P., *Urzędowe interpretacje i informacje o stosowaniu prawa*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 4.
- Sęk M., *Interpretacje prawa podatkowego w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2006, nr 1.
- Stolfa M., *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy 2004, nr 8.

- Szczurek B., *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych przez organy podatkowe – założenia, oczekiwania, rzeczywistość*, Monitor Podatkowy 2004, nr 2.
- Świtła F., *Zaskarżanie do WSA wiążących interpretacji podatkowych – dotychczasowe orzecznictwo i kwestie konstytucyjne*, Prawo i Podatki 2006, nr 3.
- Tałasiewicz A., *Interpretacje uchylane jak leci*, Rzeczpospolita z 27.09. 2005 r.
- Wojtasik P., *Nieźle przepisy z wadami*, Rzeczpospolita z 2.02.2005 r.
- Woltanowski P., *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego* (w:) Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Ogólnopolska Konferencja Naukowa, Szczecin 2005.
- Zelwianiński R., *Wątpliwe zmiany w Ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 4.



opracowała
 adw. Małgorzata Starega-Ruškowska

343456

 0343456/
 1

Treść numeru specjalnego „Białostockich Studiów Prawniczych”

Wprowadzenie (E. Ruškowski) 5

Część I

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

Cezary Kosikowski,

Dylematy interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów na podstawie art. 14 Ordynacji podatkowej..... 9

Eugeniusz Ruškowski,

Stosowanie przepisów o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego w Polsce – w świetle przeprowadzonych badań 22

Leonard Etel, Rafał Dowgier,

Stosowanie przepisów o wiążących interpretacjach prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe w świetle prowadzonych badań 32

Piotr Woltanowski,

Przepisy o wiążących interpretacjach prawa podatkowego w sprawach indywidualnych w świetle zasad prawidłowej legislacji podatkowej 49

Wojciech Stachurski,

Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych..... 72

Część II

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO
 W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

Lidia Abramczik,

Ogólne reguły interpretacji prawa podatkowego w Republice Białoruś..... 87

Petr Mrkývka, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej.....	103
Andžejus Seliava, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Litewskiej.....	112
Marina Karasiewa, I. Diemientiew, Konkretyzacja ustaw podatkowych w Federacji Rosyjskiej.....	120
Vladimír Babčák, Miroslav Štrkolec, Wykładnia i urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Słowackiej.....	142
Oksana Muzyka, Stanowienie i urzędowa interpretacja prawa podatkowego w Ukrainie.....	168

Część III

VARIA

Carlo Romano: Advanced Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? (rec. Marcin Tyniewicki).....	179
L. Eteł, C. Kosikowski, E. Ruśkowski: Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce, pod red. E. Ruśkowskiego (rec. Joanna Salachna)	187
Informacja o Autorach opracowań.....	194
Polska bibliografia urzędowych interpretacji prawa podatkowego (Małgorzata Staręga Ruśkowska).....	196