

Adam Jedliński
Joanna Mędrzecka

O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego

W przepisie art. 14 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa¹ ustawodawca nałożył na Ministra Finansów dwie kompetencje: po pierwsze, generalną do sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, po drugie, bardziej szczegółową, wskazaną jednak tylko poprzez określenie celu działań – do zapewniania jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Jako przykład takich działań ustawodawca wskazał dokonywanie przez Ministra Finansów urzędowej interpretacji prawa podatkowego. Interpretacja taka winna być dokonywana przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego i publikowana w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów. Kolejnym instrumentem zmierzającym do realizacji tego celu jest zawiadomienie właściwego sądu lub organu o stwierdzonej rozbieżności w orzecznictwie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, aby ten sąd lub organ mógł zastosować środki służące usunięciu rozbieżności.

Ustawa – Ordynacja podatkowa nie definiuje w sposób szczególnie nadzoru Ministra Finansów nad organami podatkowymi ani nie wymienia zamkniętej listy czynności nadzorczych. Określa jednak rodzaj tego nadzoru jako ogólny. Należy zatem wyjść od definicji nadzoru wypracowanej w nauce prawa administracyjnego, a następnie wyjaśnić specyfikę nadzoru ogólnego. Pojęcie nadzoru było w literaturze prawa administracyjnego

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

wielokrotnie wyjaśniane. Przyjmuje się, że kompetencja do nadzoru oznacza uprawnienie do władczego wpływania na działanie podmiotu nadzorowanego. Nadzór mieści w sobie zatem nie tylko kontrolowanie, czyli sprawdzanie zgodności działania kontrolowanego podmiotu z obowiązującymi regułami i wskazywanie stwierdzonych rozbieżności pomiędzy jego działaniami a wzorcem normatywnym oraz sposobów ich usunięcia, ale również korygowanie czynności nadzorowanego podmiotu, wpływanie na niego w celu usunięcia nieprawidłowości w jego funkcjonowaniu i zapobieżenia ich wystąpieniu w przyszłości². Organ nadzorujący nie może przy tym zastępować organu nadzorowanego w wykonywaniu jego kompetencji, choć może wpływać na sposób ich wykonywania poprzez wydawanie podmiotowi nadzorowanemu nakazów i zakazów określonego postępowania. Instrumenty nadzoru to takie środki prawne, które pozwalają nadzorującemu spowodować, że nadzorowany będzie się zachowywał zgodnie z decyzją nadzorującego, zgodnie ze standardami obiektywnymi, istniejącymi niezależnie od nadzorującego, albo z wzorcami subiektywnymi, ustanawianymi, stwarzanymi przez samego nadzorującego. W tym miejscu należy podkreślić, że kompetencja zawarta w art. 14 § 1 pkt 1 o.p. jest, o czym była mowa na wstępie, kompetencją do nadzoru ogólnego. Oznacza to, że Minister Finansów nie może ingerować w żaden sposób w rozstrzygnięcia dotyczące konkretnych i indywidualnych spraw administracyjnych, rozstrzyganych przez nadzorowane przez niego organy podatkowe. Wydawane przezeń w ramach nadzoru reguły wiążące nadzorowane organy muszą mieć charakter ogólny i abstrakcyjny, nie zaś indywidualny i konkretny; muszą wskazywać organom podatkowym wzorce zachowania dla ogólnie określonej kategorii sytuacji prawnych, w oderwaniu od stanów faktycznych, rzeczywiście zawisłych przed organami podatkowymi spraw konkretnych i indywidualnych. Minister natomiast nie może nakazywać lub zakazywać podlegającym jego nadzorowi organom rozstrzygnięcia konkretnej i indywidualnej

² Wskazuje się, że „termin nadzór jest używany dla określenia sytuacji, w której organ nadzorujący jest wyposażony w środki oddziaływania na postępowanie organów czy jednostek nadzorowanych, nie może jednak wyłączać tych organów w ich działalności. Uprawnienie do nadzoru oznacza tyle co prawo do kontroli wraz z możliwością wiążącego wpływania na organy czy instytucje nadzorowane” – tak M. Wierzbowski, A. Wiktorska, [w:] *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1992, s. 39.

sprawy administracyjnej w określony sposób³. Dopuszczenie takiej ingerencji godziłoby bowiem w podstawowe zasady postępowania administracyjnego, zgodnie z którymi każdy organ podatkowy jest zobowiązany i uprawniony do samodzielnego rozstrzygnięcia sprawy na podstawie własnej oceny materiału dowodowego (art. 187 i 191 o.p.). Ponadto ingerencja Ministra Finansów w konkretnej i indywidualnej sprawie naruszałaby zasadę dwuinstancyjności postępowania (art. 127 k.p.a.), na której oparte jest całe postępowanie podatkowe. Funkcje nadzorcze Ministra Finansów odnosi się więc bez wątpienia wyłącznie do stosunków wewnątrz aparatu administracji publicznej, nie zaś do stosunków pomiędzy organami administracji stosującymi prawo a innymi uczestnikami procesu stosowania prawa.

W zakresie obowiązku dążenia do harmonizacji stosowania prawa przez organy podatkowe, jako przykład zmierzających do tego celu środków wskazuje się w ustawie dokonywanie urzędowej wykładni prawa podatkowego. Dla uzupełnienia otwartej listy takich środków celowym wydaje się sięgnięcie do katalogu środków zmierzających do harmonizacji orzecznictwa sądowego, przewidzianych w prawie o ustroju sądów powszechnych⁴.

Można wśród nich wyróżnić cztery grupy zadań:

1) zaznajamianie się ze skomplikowanymi sprawami,

³ Krytycznie na temat pojęcia nadzoru ogólnego, użytego w przepisach art. 14 § 1 o.p., wypowiada się C. K o s i k o w s k i, *Interpretacja art. 14 ordynacji podatkowej*, Glosa 1999, nr 5, s. 1, uznając, że wyodrębnienie takiego rodzaju nadzoru nie jest przydatne.

⁴ Zgodnie z § 38 i 63 Regulaminu wewnętrznego urzędowania sądów powszechnych (Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 listopada 1987 r., Dz.U. z 1987 r. Nr 38, poz. 218 z późn. zm.) wskazuje się następujące środki, które w ramach nadzoru winni podejmować prezesi sądów i przewodniczący wydziałów, a zmierzające do podnoszenia poziomu orzecznictwa tych sądów:

- zaznajamianie się z orzecznictwem kierowanych jednostek
- sygnalizowanie potrzeby wystąpienia o wykładnię przepisów prawnych
- organizowanie porad sędziów w celu omówienia zagadnień prawnych, budzących wątpliwości i zagadnień, w których orzecznictwo jest niejednołite oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego
- zaznajamianie się z przebiegiem rozpoznawanych spraw o budzącym wątpliwości stanie prawnym lub faktycznym
- zawiadamianie o wątpliwościach w zakresie wykładni prawa i zagadnieniach, które winny być omówione na konferencjach sędziów
- zawiadamianie o potrzebie złożenia wniosku o wniesienie środka odwoławczego.

2) podnoszenie kwalifikacji osób pełniących funkcje w organach stojących prawo w zakresie spotykanych problemów prawnych,

3) występowanie do uprawnionych organów o dokonanie wykładni przepisów prawa, na gruncie których powstają wątpliwości,

4) informowanie podmiotów uprawnionych do wnoszenia nadzwyczajnych środków odwoławczych o potrzebie wniesienia takiego środka.

Dwie ostatnie grupy zadań są odrębnie wyszczególnione w art. 14 § 1 pkt 2 i § 2 o.p. Odnosząc wyżej wymienione przykłady do dążenia przez Ministra Finansów do zapewnienia jednolitości stosowania prawa przez organy podatkowe, należy wskazać, że winien on zaznajamiać się z orzecznictwem obu instancji nadzorowanych organów, zwracając uwagę na występujące w nim rozbieżności, porównywać kierunki tego orzecznictwa z kierunkami wyrażonymi w orzecznictwie sądowym dotyczącym prawa podatkowego, organizować szkolenia i konferencje zmierzające do zapoznawania osób pełniących funkcje w organach podatkowych z występującymi problemami prawnymi i ich prawidłowymi rozwiązaniami.

Należy przy tym mieć na uwadze z jednej strony okoliczność, że celem działań Ministra Finansów jest nie tylko zapewnienie zgodności z prawem orzecznictwa organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, ale również w granicach zgodności tego orzecznictwa z prawem – jego jednolitości. Może to powodować w praktyce zmniejszenie luzu decyzyjnego organów podatkowych, istniejącego w granicach decyzji zgodnej z prawem. Zasada szeroko rozumianej pewności sytuacji prawnej podatnika, niezależnie od tego, jaki organ będzie właściwy w jego sprawie, otrzymuje tu zatem priorytet przed zasadą samodzielności decyzyjnej organu administracyjnego, działającego na podstawie i w granicach prawa. Okoliczność ta ma istotne znaczenie z uwagi na bezpośrednie majątkowe konsekwencje orzeczeń w sprawach podatkowych oraz wielość spraw o identycznym stanie faktycznym i prawnym, rozpoznawanych przez organy podatkowe. Szczególnie doniosłym ustawowym instrumentem, którym posługuje się Minister Finansów w dążeniu do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez organy podatkowe, jest dokonywanie urzędowej wykładni prawa. Zagadnienie to wiąże się bezpośrednio z realizacją zasady pewności prawa, której wyrazem jest założenie istnienia materialnie prawdziwej interpretacji pra-

wa, istniejącej obiektywnie, przynajmniej w pewnym stopniu niezależnie od interpretatora⁵.

Doniosłe znacznie ma tu specyfika prawa podatkowego, w którym z jednej strony realizowana jest (z niewielkimi odstępstwami) zasada *ignorantia iuris nocet*, z drugiej strony oczywista fikcyjność założenia idealizacyjnego, że adresaci prawa podatkowego znają lub choćby mogą znać normy tego prawa. Szczegółowe przepisy prawa podatkowego nie mają bowiem bezpośredniego odniesienia do norm moralnych, jak ma to miejsce w prawie karnym czy cywilnym, które to gałęzie prawa cechują się nadto dużą stabilnością regulacji. Zauważyć trzeba, że normy innych gałęzi prawa mają co do zasady charakter zakazów, natomiast normy prawa podatkowego nakładają na adresatów obowiązki o charakterze czynnym, co powoduje dalsze zagrożenie zasady obiektywnej przewidywalności obowiązków prawnych. Prawo podatkowe jest, niestety, najmniej stabilną dziedziną prawa, jego zmienność związana jest z ekonomicznymi interesami państwa i oddziaływaniami politycznymi w procesie kształtowania jego budżetu. Zagrożenie pewności prawa wynikające z niestabilności regulacji prawopodatkowych ma niwelować uprawnienie Ministra Finansów do dokonywania urzędowej interpretacji prawa podatkowego, mające prowadzić do wzmocnienia przewidywalności dla podatników zachowania się organu podatkowego w konkretnej sytuacji.

Obowiązek publikowania interpretacji w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów, pomimo iż ustawa nie uzależnia mocy wiążącej interpretacji od jej promulgowania, a Biuletyn Skarbowy nie jest dziennikiem urzędowym Ministerstwa Finansów⁶, stanowi realizację zasady jawności prawa, w tym także reguł, których moc wiążąca działa jedynie wewnątrz aparatu administracyjnego. Obowiązek publikowania interpretacji zapobiegać ma występowaniu w dziedzinie prawa podatkowego tzw. „prawa powielaczowego”, to jest wydawanych przez nadrzędne organy administra-

⁵ Por. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 111. Założenie takie jest podstawą ideologii praworządnej i racjonalnej decyzji w procesie stosowania prawa (decyzji sądowej lub administracyjnej), która ma być oparta na prawie i na prawdzie materialnej (prawdziwych ustaleniach faktycznych). Również w nauce prawa dąży się do ustalenia prawdziwej wykładni prawa.

⁶ Por. R. Kubacki, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – pozorne korzyści*, *Przegląd Podatkowy* 1998, nr 8, s. 29; M. Pałik, *Konsekwencje podatkowych interpretacji dla podatnika*, *Monitor Podatkowy* 2000, nr 3, s. 5-10.

cji aktów zawierających reguły wiążące dla organów im podporządkowanych, których teksty rozpowszechniane są jedynie wewnątrz aparatu administracyjnego, nie są zaś powszechnie dostępne.

Najdonioślejszym problemem jest miejsce urzędowej interpretacji wśród zdarzeń prawnych. Przyjmuje się, że działalność ustawowa organów państwa może mieć postać tworzenia, stosowania lub przestrzegania prawa. Najogólniej specyfikę tych procesów można przedstawić następująco. Tworzenie prawa polega na ustanawianiu wiążących dla innych podmiotów norm generalnych i abstrakcyjnych. Stosowanie prawa – na wiążącym dla innych podmiotów konkretyzowaniu norm generalnych i abstrakcyjnych, ustanowionych w procesie tworzenia prawa (ustanawianiu na ich podstawie norm konkretnych i indywidualnych). Przestrzeganie prawa zaś nacechowane jest brakiem wiążącego wpływania na sytuację prawną innych podmiotów, polega jedynie na kształtowaniu własnej sfery prawnej adresata norm generalnych i abstrakcyjnych oraz konkretnych i indywidualnych, zgodnie z ich dyspozycją. Dokonanie urzędowej interpretacji prawa prowadzi do ustanowienia generalnych i abstrakcyjnych reguł wiążących organy podatkowe, poprzez to pośrednio wpływających na sytuację prawną podmiotów, wobec których organy te stosują prawo, jednak nie wiążących tych innych podmiotów prawa. W nauce prawa i orzecznictwie przyjmuje się jako okoliczność nie budzącą wątpliwości, że interpretacje urzędowe nie wiążą innych podmiotów prawa niż podlegające Ministrowi Finansów organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Nie wiążą one w szczególności sądów ani adresatów pierwotnych prawa⁷. Jednocześnie *a priori*, bez potrzeby jego uzasadniania, przyjmuje się pogląd o związaniu interpretacjami urzędowymi organów podległych Ministrowi Finansów. Przyjęcie takiego poglądu oznacza przypisanie interpretacjom właściwej wyłącznie dla norm cechy obowiązywania⁸. W takim ujęciu reguły zawarte w interpretacjach

⁷ Tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 stycznia 1999 r. I S.A./Gd 68/97.

⁸ W nauce prawa podatkowego *a priori*, jako oczywisty, nie wymagający uzasadnienia przyjmuje się fakt związania podległych Ministrowi Finansów organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dokonywaną przez niego na podstawie art. 14 § 1 interpretacją urzędową, przy czym mówi się o związaniu organów interpretacją, o tym, że jest ona wiążąca. Autorzy nie posługują się natomiast pojęciem obowiązywania interpretacji. Uznanie interpretacji za wiążące, zgodnie z powyższym poglądem rodzi jednak w nauce prawa podatkowego wątpliwości w ujęciu teoretycznoprawnym – por. C. K o s i k o w s k i, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, Państwo i Prawo 1998, nr 2, s. 10.

urzędowych są normami o normach, normami II stopnia, metanormami, wskazującymi właściwe rozumienie norm powszechnie obowiązujących, zawartych w ustawach podatkowych; nie są zaś normami I stopnia, wskazującymi adresatom wzorce zachowania. Nadto nie są normami powszechnie wiążącymi, powszechnie obowiązującymi, a jedynie wiążącymi dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, podlegających nadzorowi Ministra Finansów. Są one wewnętrznymi, „ustrojowymi” przepisami aparatu administracyjnego, podobnie jak regulaminy wewnętrznego urzędowania tych instytucji⁹. Nie należą one do katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego, określonego w art. 87 Konstytucji RP. Jednak sama ustawa zasadnicza zastrzega, że wymienione w cytowanym przepisie źródła prawa są źródłami prawa powszechnie obowiązującego. Konstytucja dopuszcza zatem istnienie i stanowienie innego rodzaju prawa: prawa wewnętrznemu obowiązującego. Składają się na nie reguły, które aparat administracji stanowi sam dla siebie, czy też reguły (także generalno-abstractyjne), które inne podmioty stanowią same dla siebie (statuty, regulaminy stowarzyszeń czy korporacji), a także normy, które stanowią dla nich organy sprawujące nad nimi nadzór. Również takie reguły oddziałują, w określonych ustawą granicach, na sytuację prawną podmiotów trzecich, wchodzących w relacje z podmiotami, których wewnętrzne funkcjonowanie jest przez nie same uregulowane. Interpretacje urzędowe wydawane są jednak na podstawie ustawowej kompetencji. Kwestionowane jest w nauce prawa zaliczenie takich wewnętrznych aktów do aktów stanowienia prawa, aktów normatywnych, jednak spotykany jest również taki pogląd, że kompetencja do ich stanowienia jest kompetencją prawotwórczą¹⁰. Wydaje się, że moż-

⁹ Na gruncie poprzedniego stanu prawnego Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 1996 r. stwierdził, że interpretacji przepisów dokonywanej przez Ministra Finansów nie można „uznać za źródła prawa przyjęte w nauce, za normy prawne powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Tego typu czynności Ministra Finansów, wynikające z jego funkcji jako naczelnego organu administracji skarbowej, mają na celu zapewnienie prawidłowego i jednolitego stosowania przepisów podatkowych przez podległe mu organy skarbowe. Wyjaśnienia takie, wydawane w sprawach ogólniejszych lub w sprawach indywidualnych, nie stanowią źródeł prawa powszechnie obowiązującego i tym samym nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej, nie można na nie powoływać się w tych decyzjach, stanowią tak zwane wewnętrzne akty resortu”.

¹⁰ Na temat kontrowersji w tym przedmiocie por. A. J e d l i Ń s k i, L. K a c z y Ń s k i, *Statut jako źródło prawa pracy*, Państwo i Prawo 1999, nr 4, s. 29 wraz z podaną tam literaturą.

liwe jest zaliczenie interpretacji do aktów tworzenia prawa (z punktu widzenia organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, dla których normy interpretacji są wiążące) albo do aktów przestrzegania prawa (z punktu widzenia podmiotów, wobec których organy owe stosują prawo, a dla których interpretacje te nie są wiążące).

Interpretacje muszą mieć charakter generalny i abstrakcyjny, winny wskazywać właściwe rozumienie interpretowanego przepisu w sposób jednakowy dla całej kategorii normowanych przezeń przypadków¹¹. Dlatego też interpretacje urzędowe nie mogą być w żadnym razie zaliczone do aktów stosowania prawa. Okoliczność ta decyduje również o ich niezaskarżalności w postępowaniu administracyjnym i sądowym¹².

Dokonanie wykładni operatywnej normy prawnej (wykładni dla potrzeb rozstrzygnięcia konkretnej i indywidualnej sprawy) przez organ stosujący prawo również samo w sobie nie jest aktem stosowania prawa, jest jedynie elementem etapu wstępnego tego procesu. Powszechnie przyjmuje się w nauce prawa następujący model procesu stosowania prawa, zbudowany przez J. Wróblewskiego w oparciu o schemat sylogizmu kategoriowego:

- przesłanka większa – norma generalna i abstrakcyjna, stanowiąca podstawę prawną rozstrzygnięcia
- przesłanka mniejsza – prawnie doniosły stan faktyczny sprawy, stanowiący podstawę faktyczną rozstrzygnięcia
- wniosek – norma konkretna i indywidualna, stanowiąca rozstrzygnięcie sprawy¹³.

Zgodnie z tym modelem, dokonanie przez organ stosujący prawo rozstrzygnięcia sprawy wymaga przeprowadzenia przez niego następujących rozumowań:

- ustalenia, czy norma – podstawa rozstrzygnięcia obowiązuje na gruncie systemu prawnego: rozumowanie walidacyjne (wykładnia *sensu largo*)

¹¹ Generalny charakter interpretacji podkreśla także C. K o s i k o w s k i, *Konstytucyjność...*, s. 10.

¹² Na temat wyodrębnienia aktów stosowania prawa jako przedmiotów zaskarżenia w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zob. postanowienie NSA z dnia 2 grudnia 1998 r. I SAB/Ka 16/98. Przyjętym przez ten sąd kryterium jest okoliczność, że akt stosowania prawa musi polegać na konkretyzacji uprawnienia lub obowiązku mającego swoje źródło w przepisach prawa materialnego.

¹³ J. W r ó b l e w s k i, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 57 i nast.

- ustalenia treści obowiązującej normy podstawy rozstrzygnięcia: rozumowanie interpretacyjne (wykładnia *sensu stricto*)
- wyboru prawnie doniosłych okoliczności faktycznych sprawy (istotnych dla rozstrzygnięcia)
- ustalenia prawdziwego doniesłego stanu faktycznego sprawy
- subsumpcji stanu faktycznego sprawy pod normę – podstawę rozstrzygnięcia
- sformułowania decyzji – normy konkretnej i indywidualnej
- przyjęcia na siebie odpowiedzialności za podjętą decyzję.

Z wykładnią (interpretacją) w procesie stosowania prawa mamy zatem do czynienia na wstępie procesu stosowania prawa; dokonanie takiej wykładni nie jest zatem aktem stosowania prawa, lecz jedynie stanowi przygotowanie do jego wydania, przy czym składnikiem procesu stosowania prawa (wiążącej konkretyzacji norm) jest wykładnia operatywna, dokonywana dla potrzeb rozpatrywanego konkretnego i indywidualnego przypadku. Interpretacja zaś prawa podatkowego dokonywana przez Ministra Finansów musi mieć charakter generalny i abstrakcyjny, stanowić może zatem tylko jeden z czynników wpływających na dokonywanie wykładni operatywnej normy – podstawy rozstrzygnięcia przez organ podatkowy. Organ podatkowy otrzymuje taką wykładnię już na etapie poprzedzającym zawiśnięcie konkretnej i indywidualnej sprawy administracyjnej. Interpretacja urzędowa nie stanowi zatem elementu jednostkowego procesu stosowania prawa. Działa ona na etapie pomiędzy wynikiem procesu tworzenia prawa – ustanowienia normy generalnej i abstrakcyjnej, zawartej w ustawie, a jednostkowym procesem stosowania prawa, rozpoczynanym przez organ podatkowy samodzielnym dokonaniem wykładni operatywnej normy – podstawy rozstrzygnięcia z uwzględnieniem wskazań interpretacji urzędowej. Stąd oczywistym jest, że interpretacja urzędowa dokonana przez Ministra Finansów nie podlega zaskarżeniu w drodze właściwej dla aktów stosowania prawa.

Jednocześnie interpretacja urzędowa nie jest powszechnie obowiązującym aktem normatywnym, wynikiem procesu tworzenia prawa w znaczeniu ścisłym. Wątpliwości może budzić nawet zaliczenie interpretacji urzędowej do źródeł prawa obowiązujących wewnątrz aparatu administracyjnego, zaliczenie jej do kategorii aktów normatywnych – źródeł stanowienia pra-

wa (*fontes iuris oriundi*)¹⁴. Zwłaszcza że obecnie polski system prawny nie zna powszechnego obowiązywania wykładni prawa ani w ogóle obowiązywania wykładni prawa dokonanej *in abstracto* przez jeden podmiot dla innych podmiotów. W polskim systemie nie występuje w praktyce i nie jest uregulowana prawnie wykładnia autentyczna dokonywana przez organy stanowiące prawo (kompetencję do jej dokonywania wyprowadza się *a fortiori* z kompetencji do stanowienia prawa)¹⁵. Trybunał Konstytucyjny utracił kompetencję do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów aktów normatywnych, obecnie ogranicza się do stwierdzania ich zgodności z wzorcami normatywnymi (aktami hierarchicznie wyższymi), zatem jedynie do stwierdzania, czy norma wyrażona w danym przepisie prawnym obowiązuje (rozumowanie walidacyjne), nie zaś jaka jest treść normy prawnej (rozumowanie interpretacyjne)¹⁶. Również Sąd Najwyższy nie może już dokonywać wykładni przepisów prawnych *in abstracto* wiążącej inne sądy. Jedynie w toku postępowania odwoławczego w konkretnej i indywidualnej sprawie (podobnie jak inne sądy wyższych instancji) może dokonywać wykładni operatywnej, której wyniki (zapatrywania prawne sądu odwoławczego) są wiążące dla sądu, któremu przekazano sprawę do ponownego rozpoznania. Nastąpiła zatem w ukształtowaniu samych założeń polskiego systemu prawnego zmiana polegająca na przyznaniu wykładni norm prawnych właściwego miejsca, oddzieleniu wyników wykładni od źródeł stanowienia prawa. Stąd uzasadnione wydaje się przyjęcie, że zgodnie z tymi systemowymi założeniami wyniki wykładni (interpretacji) są źródłami poznania prawa (*fontes iuris cognoscendi*) i jako takie nie są

¹⁴ Na okoliczność, iż interpretacje urzędowe nie mają charakteru prawotwórczego, wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 stycznia 1999 r. I S.A./Gd 68/97.

¹⁵ Legitymację wykładni autentycznej stanowi zasada *eius est interpretare legem cuius condere* – por. J. W r ó b l e w s k i, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.

¹⁶ Wydaje się, że kompetencja Ministra Finansów z art. 14 o.p. odnosi się do wykładni *sensu stricto* (rozumowania interpretacyjnego) tłumaczenia, jak należy rozumieć przepis prawny, na co wskazuje samo użyte w tym przepisie sformułowanie „interpretacja urzędowa”, nie obejmuje zaś dokonywania wykładni *sensu largo* (rozumowania walidacyjnego), to znaczy ustalania, czy dany przepis prawny obowiązuje. Kwestia ta nie jest omawiana w literaturze przedmiotu, uzasadnione jest jednak spostrzeżenie, że autorzy zajmujący się problematyką interpretacji urzędowych mileżąco przyjmują takie właśnie założenie jako oczywiste.

w ogóle normami. W tym ujęciu nie są one nie tylko normami wyznaczającymi adresatom wzorce postępowania, ale nawet normami o normach, normami II stopnia, metanormami tłumaczącymi znaczenie innych norm. Nie mogą zatem posiadać cechy obowiązywania, czyli wiązania innych podmiotów. Mogą jedynie oddziaływać na zasadzie autorytetu jako wzorce dla organów stosujących prawo w samodzielnym dokonywaniu przez nie wykładni operatywnej, będącej etapem procesu konkretyzacji norm (stosowania prawa). Dokonanie wykładni *sensu stricto* (interpretacji normy prawnej wyrażonej w przepisach prawa) polega na odczytaniu właściwej treści normy, z uwzględnieniem kontekstu logicznego, językowego, systemowego i funkcjonalnego interpretowanej normy prawnej. Zgodnie z przyjętym w teorii prawa założeniem racjonalności prawodawcy i pewności prawa przyjmujemy, że wszystkie te konteksty (otoczenia normy prawnej) składają się z obiektywnie istniejących okoliczności i standardów, które wiążą organ stosujący prawo i wszystkich adresatów prawa¹⁷. Interpretacja urzędowa staje się elementem kontekstu funkcjonalnego normy, wzorcem prawidłowego dojścia do elementów otoczenia normy prawnej, wpływających na ukształtowanie jej treści, oraz wzorcem logicznego wywnioskowania treści normy z treści przepisów prawnych. Interpretacja urzędowa staje się zatem narzędziem podnoszenia kwalifikacji osób pełniących funkcje w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej – organach stosujących prawo. Pozwala im skrócić skomplikowaną pracę myślową, zmierzającą do odszukania elementów otoczenia normy wpływających na ukształtowanie jej treści. Umożliwia im prawidłowe przeprowadzenie wnioskowań logicznych w oparciu o gotowy wzorzec (interpretację urzędową) dostarczony przez Ministra Finansów¹⁸. Takie ułatwienie pracy organów podat-

¹⁷ Ściśle biorąc, według przyjętej przez nas teorii racjonalności prawodawcy i teorii prawdy materialnej adresaci prawa związani są aktualnymi wynikami poszczególnych dziedzin nauk szczegółowych w zakresie opisu rzeczywistości i konsensusem społecznym w zakresie etyki, bowiem są to najbliższe prawdzie obiektywnej standardy możliwe do empirycznego stwierdzenia, najbliższe substratem egzegezy normy prawnej założonym przez racjonalnego prawodawcę, mającego pełną wiedzę o obiektywnej rzeczywistości – por. J. Mędrzecka, *Wpływ otoczenia systemu prawnego na proces jego stosowania*, Problemy Egzekucji 1999, nr 3, s. 93 i nast.

¹⁸ Na temat skomplikowania wykładni prawa podatkowego zob. szerzej R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 8.

kowych i organów kontroli skarbowej będzie przez nie chętnie wykorzystywane. Stąd publiczne udostępnianie interpretacji w Biuletynie Skarbowym umożliwi adresatom pierwotnym norm prawa podatkowego przewidywanie z dużym prawdopodobieństwem wyników stosowania prawa przez organy podatkowe. Faktycznie powoduje też ujednoczenie stosowania prawa przez adresatów wtórnych (organy podatkowe i organy kontroli skarbowej). Oddziałuje jednak nie na zasadzie normatywnego związania członków tych organów interpretacjami jako normami prawnymi, lecz na zasadzie autorytetu kształtuje kulturę prawną, wykształcenie prawne członków tych organów i tą drogą wpływa na sposób stosowania prawa podatkowego, podobnie jak poglądy doktryny czy orzecznictwo sądowe.

Podkreśla się jednak w literaturze dwa niebezpieczeństwa związane z dostosowywaniem wykładni operatywnej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do wzorca dostarczonego w wykładni urzędowej. Możliwa jest więc sytuacja, w której wynik wykładni urzędowej nie jest zgodny z wynikiem rozumowania interpretacyjnego, dokonywanego samodzielnie przez osoby wchodzące w skład organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Osoby te przekonane są przy tym o słuszności własnego rozumowania i jego zgodności z orzecznictwem sądowym. Powstaje wówczas problem konfliktu sumienia członków organów stosujących prawo podatkowe. Nawet bowiem przy przyjęciu braku normatywnego związania wykładnią urzędową, w obawie przed odpowiedzialnością służbową lub utratą korzyści zawodowych (nagrody, premie, awanse) osoby te będą czuły się obowiązane do stosowania wykładni urzędowej. Jeżeli będą przy tym miały – słuszne lub mylne – przekonanie, że jest ona nieprawidłowa, pojawi się u nich poczucie utraty samodzielności w zakresie orzekania¹⁹. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej są w ramach aparatu administracyjnego podporządkowane Ministrowi Finansów, który sprawuje nad nimi naczelne kierownictwo i ogólny nadzór. Zatem w ramach kompetencji nadzorczej Minister może wydać tym organom polecenie stosowania się do dokonanej przez niego wykładni urzędowej przepisów prawa podatkowego (do ogółu lub poszczególnych aktów takiej wykładni). W takiej sytuacji powstanie dla podległych Ministrowi organów stan związania normą nakazującą stosowanie takiej wykładni. Jednakże z uwagi

¹⁹ Na problem ten zwraca uwagę C. K o s i k o w s k i, *Konstytucyjność...*, s. 10, przypis 12.

na przedstawione wyżej okoliczności należałoby postulować unikanie wydawania przez Ministra Finansów tego rodzaju poleceń.

Należy mieć na uwadze, że interpretacje, dostarczając podatnikom podstaw do przewidywania zachowania organów podatkowych w ich sprawach, spowodują, że z przyczyn oportunistycznych będą dostosowywali swoje postępowanie do wzorców ustalonych w interpretacji urzędowej Ministra Finansów, nie zaś do obowiązujących przepisów prawa. Dotyczy to również takich sytuacji, gdy interpretacja okaże się błędna. Interpretacja urzędowa Ministra Finansów bezpośrednio nie podlega kontroli (jej prawidłowość jest kontrolowana pośrednio w procesie stosowania prawa, w którym rozstrzygnięcie następuje w oparciu o wzorce zawarte w interpretacji). Rodzi to z jednej strony niebezpieczeństwo, że interpretacja przyczyni się do niezgodnego z prawem zachowania podatników, z drugiej strony zaś niebezpieczeństwo dla samych podatników, że nie związany interpretacją sąd rozstrzygnie sprawę odmiennie od wskazanego w niej wzorca, a w konsekwencji na niekorzyść strony, która się do niej zastosowała²⁰. W przepisie art. 14 § 6 o.p. ustawodawca przyjął rozwiązanie stanowiące wspomniane już wyżej ograniczenie zasady *ignorantia iuris nocet*, zgodnie z którym zastosowanie się przez podatnika do interpretacji urzędowej nie może mu szkodzić²¹. W nauce i orzecznictwie ukształtował się jednomyślny pogląd, iż norma wyrażona w tym przepisie oznacza co najmniej tyle, że podatnikowi, który zadośćuczynił obowiązkowi podatkowemu w myśl interpretacji urzędowej, a następnie wysokość przypadającej od niego należności skarbowej została określona przez organ stosujący prawo po-

²⁰ Zwraca się w literaturze także uwagę na to, iż decyzja organu podatkowego odmienna od wskazań interpretacji urzędowej jest w świetle przepisów ordynacji podatkowej decyzją formalnie prawidłową – por. tak R. K u b a c k i, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego...*, s. 28.

²¹ W nauce prawa podatkowego sporne jest, czy to, że w literalnym brzmieniu cytowanego przepisu wymienia się tylko podatnika, oznacza, że ustanowiony w nim wyjątek od zasady *ignorantia iuris nocet* nie odnosi się do płatników i inkasentów. T. D e b o w s k a - R o m a n o w s k a, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998, nr 7, s. 21-39 wskazuje, że dosłowne sformułowanie tego przepisu jest mylące, bowiem w ujęciu konstytucyjnym żadne czynności organów państwa dokonywane na podstawie ustawowego upoważnienia nie mogą zaszkodzić obywatelom w ten sposób, że narażą ich na skutki wynikłe z nieprzestrzegania lub niestosowania prawa, co – zdaniem tej autorki – odnieść należy do wszystkich podmiotów, na których ciążyą obowiązki prawnopodatkowe, a nie tylko do samych podatników.

datkowe na poziomie wyższym, nie mogą być wymierzone karne odsetki lub innego rodzaju sankcja za nieuiszczenie w terminie należności podatkowej na tym wyższym poziomie²². Przyjmuje się jednak, że przepis art. 14 § 6 o.p. nie stanowi przeszkody do ustalenia wysokości należności podatkowej w sposób odmienny niż wskazuje interpretacja, na podstawie przepisów samej interpretowanej ustawy. Bowiern tylko przepis ustawy, nie zaś interpretacja, może stanowić podstawę prawną decyzję podatkowej. Możliwość odmiennego niż wskazane w interpretacji rozstrzygnięcia sprawy prawno podatkowej pociągać może dla podatnika, który swoją działalność optymalizował podatkowo w świetle wskazań interpretacji urzędowej, daleko idące konsekwencje ekonomiczne. Może to mieć miejsce, nawet jeżeli nie grożą mu wobec zastosowania się do błędnej urzędowej interpretacji sankcje związane z niewypełnieniem lub nienależytym wypełnieniem obowiązku podatkowego.

Rozwiązanie przyjęte w przepisie art. 14 § 1 pkt 2 o.p. budzi w nauce prawa wątpliwości co do jego zgodności z Konstytucją. Zdaniem C. Kosikowskiego, przepis ten, upoważniając Ministra Finansów do dokonywania urzędowej wykładni prawa podatkowego w ramach dążenia do zapewnienia jednolitości w stosowaniu prawa przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, pozostaje w sprzeczności z przepisem art. 7 Konstytucji, według którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Według tego autora, przyjęte w art. 14 § 1 pkt 2 o.p. rozwiązanie oznacza niewątpliwie, że wykładnia prawa dokonywana przez Ministra Finansów będzie wiązała podległe mu organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. W myśl zaś przepisów rozdziału III Konstytucji RP, prawem nie jest urzędowa wykładnia prawa, lecz źródła prawa wymienione w art. 87 ust. 1 ustawy zasadniczej. Organ podatkowe i organy kontroli skarbowej są organami władzy publicznej, w rozumieniu art. 7 Konstytucji,

²² Zapis, iż zastosowanie się do interpretacji urzędowej nie może szkodzić podatnikowi, rozumie się niekiedy znacznie szerzej; T. Dębowski - Romanowski, *op. cit.*, wskazuje, iż odnosić go należy zarówno do stosunków prawa podatkowego w znaczeniu materialnym i procesowym, jak i w odniesieniu do wyrównania szkody majątkowej czy innej, wynikłej z tego stosunku. Zob. także postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 1999 r. III S.A. 7705/98, nie publikowane. Pojawiają się jednak także poglądy odmienne, według których uregulowanie art. 14 § 6 o.p. jest bez znaczenia, skoro nie wskazano proceduralnych możliwości naprawienia takiej szkody – tak R. Kubacki, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego...*, s. 29.

mają więc obowiązek działania na podstawie prawa i w jego granicach, nie zaś na podstawie wykładni prawa przyjętej przez Ministra Finansów. Gdyby miały działać na jej podstawie, w sposób ukierunkowany wykładnią urzędową, nie miałyby sensu zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego i kontroli skarbowej, zasada odpowiedzialności organu działającego w danej instancji za swoje decyzje oraz ustawowy rzeczowy podział kompetencji pomiędzy te organy²³. Polemikę z tym stanowiskiem podjął P. Przybysz, który jako naczelną argument przytacza tu okoliczność, że podporządkowanie organu administracji organom przełożonym jest konstytucyjną cechą administracji, której częścią jest aparat skarbowy²⁴. Przyjęta przez autorów opracowania konstrukcja pozwala na uznanie zgodności z Konstytucją rozwiązania przyjętego w przepisie art. 14 § 1 pkt 2 o.p., albowiem zakłada ona, iż interpretacja urzędowa nie ma charakteru normatywnego, nie można jej przypisać cechy obowiązywania. Stąd nie jest ona źródłem prawa powszechnie obowiązującego, funkcjonującym obok katalogu zawartego w art. 87 Konstytucji. Natomiast właściwe aparatowi administracyjnemu podporządkowanie organowi naczelnemu pozwalałoby Ministrowi Finansów nałożyć na podlegające mu jednostki polecenie stosowania dokonanej przez niego interpretacji.

Druga część omawianego art. 14 o.p. (§ 4 i 5) dotyczy doniosłej w praktyce kwestii interpretacji przepisów prawa, dokonywanej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w sprawach konkretnych i indywidualnych dla potrzeb udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego w ich sprawach. Zagadnienie to może stanowić przedmiot odrębnego opracowania.

²³ C. K o s i k o w s k i, *Konstytucyjność...*, s. 10.

²⁴ P. P r z y b y s z, *Uwagi w sprawie urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, Państwo i Prawo 1998, nr 6, s. 92. Podobne stanowisko zajmuje B. A d a m i a k, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, Państwo i Prawo 1998, nr 12, s. 52-63, zdaniem której rozwiązanie to stanowi ograniczenie samodzielności organu właściwego do orzekania w sprawie, bowiem dokonanie wykładni przepisu prawa stanowi jeden z zasadniczych elementów procesu stosowania prawa. W tym zakresie regulacja art. 14 § 1 pkt 2 o.p. prowadzi do ograniczenia zasady dwuinstancyjności. Por. także R. K u b a c k i, *Ordynacja podatkowa a Konstytucja RP*, Monitor Podatkowy 1998, nr 12, s. 385-389. Autor wskazuje, że interpretacje będą miały wyższą rangę niż orzeczenia sądów i Trybunału Konstytucyjnego, gdyż po analizie ich orzecznictwa Minister zadecyduje o właściwym kierunku wykładni przepisów prawa podatkowego, takie zaś uprawnienie wykracza poza zakres władzy wykonawczej i nie znajduje oparcia w Konstytucji.