

Edgar Drozdowski*

INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PRZEPISÓW PODATKOWYCH – PROBLEMY NATURY PRAWNOKONSTYUCYJNEJ I PRAKSEOLOGICZNEJ

1. CEL ARTYKUŁU

Zalety indywidualnych interpretacji podatkowych są powszechnie znane i zostały bogato opisane w literaturze. Ich krytyka dotyczyła w większości niefortunnych rozstrzygnięć legislacyjnych, a nie samej instytucji interpretacji indywidualnych. Wraz z wejściem w życie rozwiązań w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czy nadużycia prawa w podatku od towarów i usług¹, a także dalszej centralizacji indywidualnych interpretacji podatkowych w ramach projektowanej reformy Krajowej Administracji Skarbowej ich rola ulegnie istotnej zmianie. Jest to więc dobry czas na krytyczne podsumowanie dotychczasowego funkcjonowania tej instytucji.

Celem artykułu jest po pierwsze wskazanie na wątpliwości natury konstytucyjnej co do zgodności instytucji interpretacji indywidualnych z art. 7, 32, 84, i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia

* Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

¹ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 846.

1997r.² (dalej Konstytucja RP). Po drugie wykazanie negatywnego wpływu instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych na działalność administracji podatkowej i sądownictwa administracyjnego, ze szczególnym uwzględnieniem Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA).

Tym samym rozważania autora w mniejszym stopniu będą się koncentrowały na drobiazgowej analizie przepisów dotyczących indywidualnych interpretacji, a w większym stopniu zestawieniu istoty tej instytucji z unormowaniami Konstytucji RP oraz wpływie tej instytucji na administrację podatkową i sądownictwo.

2. WĄTPLIWOŚCI NATURY KONSTYTUCYJNEJ

Podstawową wątpliwością natury konstytucyjnej związaną z instytucją indywidualnych interpretacji jest możliwość wystąpienia sytuacji, w której na podatników znajdujących się w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym nałożone zostaną różne obowiązki podatkowe. Tego typu sytuacja jest modelowo wpisana w formułę indywidualnych interpretacji podatkowych, których podstawą jest funkcja ochronna. Jest ona bowiem niezbędna jedynie w sytuacji, gdy organy podatkowe zaczną stosować różną wykładnię prawa podatkowego od tej, która została ustalona w wydanej podatnikowi indywidualnej interpretacji. Tego typu sytuacja natychmiast rodzi pytanie o zgodność takiej regulacji z art. 7, 32, 84 i 217 Konstytucji RP.

Obciążenia podatkowe nakłada się tylko na te podmioty, u których wystąpi prawnopodatkowy stan faktyczny określony w ustawie. Sytuacja, w której niektóre podmioty zostają zwolnione z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (art. 14m § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej Ordynacja Podatkowa³) skłania do refleksji nad zgodnością z art. 32, 84 i 217 Konstytucji RP⁴. Indywidualne interpretacje podatkowe pozwalają

² Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 wraz z późn. zm.

³ Dz.U. 2015 r., poz. 613 wraz z późn. zm.

⁴ R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” nr 2, 2005; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski i in. (red.) *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005; E. Ruśkowski, J. Salachna, *Problemy konstrukcji i stosowania przepisów*

więc na różnicowanie obciążania podatkowego w zależności od interpretacji przedstawionej przez ten sam organ. Ponadto, indywidualne interpretacje gwarantują uprawnienia, których nie mają podatnicy znajdujący się w tych samym prawnopodatkowym stanie faktycznym jak m.in. zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku do końca okresu rozliczania podatków (odpowiednio rocznego, kwartalnego, miesięcznego), niewszczywanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, umarzanie postępowań wszczętych w tych sprawach, nienaliczanie odsetek za zwłokę czy tzw. milczącą interpretację podatkową. Pozostaje postawić pytanie czy sam fakt zwrócenia się o wydanie interpretacji podatkowej uzasadnia takie różnicowanie? Czy środki stosowane celem spełnienia postulatów pewności prawa są w tym wypadku proporcjonalne?

Zestawienie instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych z art. 32 i 84 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że nie spełnia ona kryteriów równości i powszechności kształtujących ideę sprawiedliwości podatkowej⁵. Nie spełnia ona również kryteriów wyznaczonych przez art. 217 Konstytucji RP, z którego funkcji gwarancyjnej wynika zasada jednej i jedynej kwoty podatku dla podatników znajdujących się w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym⁶.

W ten sposób minister właściwy ds. finansów publicznych (dalej Minister Finansów) lub inny organ upoważniony ustawowo do wydawania interpretacji podatkowych, a w przypadku interpretacji milczącej nawet sam podatnik może znaleźć się w roli nie tylko organu stosującego prawo, lecz także organu je tworzącego⁷. Należy uczciwie przyznać, że jest to zarzut, który można postawić zarówno instytucji indywidualnych, jak i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Niemniej jednak instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych przyznaje Ministrowi Finansów kompetencję, w którą Konstytucja RP nie wyposaża nawet ustawodawcy – tj. potencjalną możliwość różnicowania obciążeń podatko-

o wiążących interpretacjach prawa podatkowego, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, Warszawa 2005.

⁵ E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *op. cit.*, s. 317–318.

⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionej przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze BAS” nr 2, 2015, s. 2.

⁷ R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego...*, s. 4; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *op. cit.*, s. 317.

wych w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym. Tymczasem w świetle zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP) i zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) organy władzy nie mają prawa do indywidualizacji rozumienia treści przepisu od strony podmiotowej⁸.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej na Ministra Finansów nałożony został obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego. Nie zmienia to faktu, jak wcześniej wspomniano, że w sam model instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej wpisana jest niejednolitość stosowania przepisów prawa podatkowego. Świadczą o tym kompetencje przyznane Ministrowi Finansów w art. 14e Ordynacji Podatkowej oraz uprawnienia ochronne przyznane podatnikowi na wypadek zmiany, stwierdzenia wygaśnięcia czy nie uwzględnienia indywidualnej interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Truizmem jest więc powiedzieć, że przepisy obowiązującego prawa zakładają niejednolitość jego stosowania wynikającą z wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Przewrotnie niejednolitości dowodzą też faktyczne działania Ministra Finansów podejmowane w celu jej przeciwdziałania np. wzrost liczby zmienianych interpretacji z 0 w 2007 r. do 840 w 2013 r.⁹

Warto zwrócić również uwagę na fakt, że wnioskodawca aby uzyskać indywidualną interpretację podatkową obowiązany jest przedstawić ocenę własnego stanowiska i jej uzasadnienie prawne. Stoi to do pewnego stopnia w sprzeczności z przypisywaną interpretacjom podatkowym funkcją informacyjną¹⁰. Budzi to wątpliwości natury konstytucyjnej w kontekście wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP zasady równego traktowania. Tak ukształtowana instytucja może bowiem spełniać swoją podstawową funkcję informacyjną jedynie względem osób, które w jakimś stopniu są już poinformowane lub są w stanie pozwolić sobie na zatrudnienie specjalisty z zakresu prawa podatkowego¹¹. Dla osób nie posiadających dostatecznej wiedzy lub zasobów finansowych instytucja ta jest niedostępna. Na tak po-

⁸ W. Modrzewski, *Komentarz nieuczestny: czym jest interpretacja przepisów prawa podatkowego?*, [w:] „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 336, <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=776&start=1> [dostęp 29.06.2016].

⁹ Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.

¹⁰ J. Brolik, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – charakterystyka i zasadnicze funkcje*, [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstwa*, Warszawa 2013; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s. 10.

¹¹ J. Chlebowicz, *Wiążące interpretacje podatkowe – kontrowersyjna instytucja*, „Doradztwo Podatkowe” nr 4, 2006, s. 44.

stawiony zarzut wielu odpowiedziałoby na pewno rzymską paremią *ignorantia iuris nocet*. Taka replika wydaje się o tyle nietrafiona, że instytucja interpretacji podatkowej zakłada niewiedzę lub stan niepewności prawnej pytającego. Osoba będąca w stanie przedstawić ocenę własnego stanowiska i jej uzasadnienie prawne jest więc tylko trochę lepiej „poinformowana” od osoby, która takiej czynności nie jest w stanie wykonać – obie bowiem znajdują do pewnego stopnia w stanie niewiedzy prawnej. Uzależnienia udzielenia odpowiedzi przez prawodawcę od skali niewiedzy podatnika może więc budzić pewne wątpliwości.

W tym miejscu nie sposób nie wspomnieć patologicznych zjawisk, które rodzi instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych. Do języka prawniczego na stałe weszło określenie „korzystnych” i „niekorzystnych” interpretacji podatkowych¹². Zdarzają się sytuacje, w których wyspecjalizowane podmioty próbują w sposób nie budzący podejrzeń uzyskać korzystną interpretację podatkową dla określonej osoby prawnej, która następnie staje się „centrum optymalizacyjnym” zazwyczaj odsprzedawanym innym podmiotom gospodarczym¹³. Podobnym procederem jest występowanie o wydanie interpretacji podatkowej jedynie celem „przełamania” linii orzeczniczej i stworzenia „produktu” w postaci oferty „załatwienia” równie „korzystnej” interpretacji podatkowej dla klientów konkretnej kancelarii prawnej. O charakterze ofensywnym instytucji interpretacji podatkowych w sposób otwarty mówią przedstawiciele nauki i doradcy podatkowi¹⁴.

Określenie indywidualnych interpretacji „feudalnymi zezwoleniami”¹⁵ być może nosi cechy przesadnej ekspresji językowej, ale nie sposób odmówić kryjącej się za tym stwierdzeniem diagnozie słuszności. Indywidualne interpretacje podatkowe są w pewnym sensie krokiem wstecz od dominującej w polskim systemie podatkowym zasady samowymiaru zobowiązania podatkowego. Standardem stało się już, że w przypadku większych operacji gospodarczych składa się wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, co *de facto* (oczywiście nie *de iure*) pozycjonuje podatnika

¹² W. Modrzewski, *Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym*, <http://biznes.onet.pl/wiadomosci/analizy/analizy-podatkowe/sola-scriptura-czas-skonczy-cz-feudalizmem-interpretacyjnym-w-prawie-podatkowym/b1ej8r> [dostęp 29.06.2016].

¹³ Ibid.

¹⁴ K. Kunowska, K. Kunowski, *Interpretacja podatkowa – oręż czy tarcza?*, [w:] T. Fałmulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.

¹⁵ W. Modrzewski, *Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym...*

pomiędzy system samoobliczania podatku a powstawania zobowiązań w drodze decyzji konstytucyjnej organu podatkowego.

Urzędowe interpretacje podatkowe miały wpisywać się w światową tendencję tworzenia prawa responsywnego, tj. prawa nastawionego na współpracę podatników z organami podatkowymi polegającego na rosnącym zakresie wzajemnej wymiany informacji oraz wzmocnieniu elementów negocjacyjnych¹⁶. Responsywność prawa, które może prowadzić do indywidualizowania ciężaru podatkowego w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym budzi jednak, jak wskazano powyżej, uzasadnione wątpliwości natury konstytucyjnej. W tym kontekście warto więc przemyśleć model responsywności polskiego prawa podatkowego.

3. WPŁYW INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI NA DZIAŁALNOŚĆ SĄDÓW I ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

Liczba składanych wniosków i wydawanych indywidualnych interpretacji podatkowych od kilku lat znajduje się na podobnym poziomie – w 2015 r. złożono 36 922 wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych oraz wydano 37 710¹⁷. Liczba etatów pracowników zajmujących się wydawaniem interpretacji indywidualnych (nie uwzględniając kadry kierowniczej) w Biurach Krajowej Informacji Podatkowej (dalej KIP) wg stanu na dzień 1 lutego 2016 r. wyniosła 411,5¹⁸. Na wydanie jednej interpretacji przeznaczono ok. 19,7 godzin pracy¹⁹. Z przedstawionych

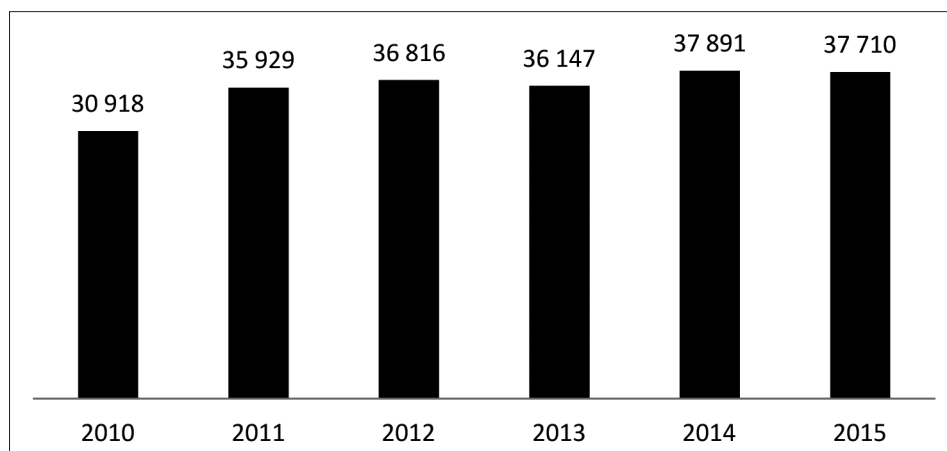
¹⁶ B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2012.

¹⁷ Krajowa Informacja Podatkowa, *Raporty z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych w latach 2010–2015*.

¹⁸ Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.

¹⁹ Za: [<http://www.gofin.pl/prawo-pracy/17,2,96,136137,wymiar-czasu-pracy-w-2015-r.html>] liczba roboczogodzin przypadająca na etat w 2015 r. wyniosła 2.016 h. Po pomniejszeniu tej liczby o urlop w wysokości 26 dni (założenie maks. wymiaru urlopu), czyli o 208h (26x8=208) otrzymujemy przeciętny czas pracy przypadający na jednego pracownika w wysokości 1808 godzin (2016–208=1808). Po przemnożeniu czasu pracy przeciętnego pracownika przez 411,5 etatu (przyjęto orientacyjnie za przekazaną przez KIP informacją stan osobowy na 2 lutego 2016 r.) otrzymujemy liczbę godzin 743992 przeznaczanych przez KIP na wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Tę liczbę dzielimy przez liczbę wydanych interpretacji w wysokości 37 710, co daje nam przeciętny czas spędzony nad wydaniem jednej indywidualnej interpretacji podatkowej 19,72930257 godziny.

danych można więc wyciągnąć wniosek, że wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych jest sporym obciążeniem dla administracji podatkowej. Kosztów alternatywnych takiego wykorzystania zasobów osobowych administracji podatkowej jest wiele m.in. niewydolność administracji podatkowej w zakresie egzekucji należności podatkowych, co bardzo dobrze ilustrują raporty dotyczące luki w podatku dochodowym od osób prawnych²⁰ i podatku od towarów i usług²¹. Autor oczywiście nie twierdzi, że proste przesunięcie zasobów ludzkich rozwiąże problem luki podatkowej, ale poddaje refleksji efektywność alokacji zasobów osobowych administracji podatkowej.



Rys. 1. Liczba wydanych przez Ministra Finansów indywidualnych interpretacji w latach 2010–2015

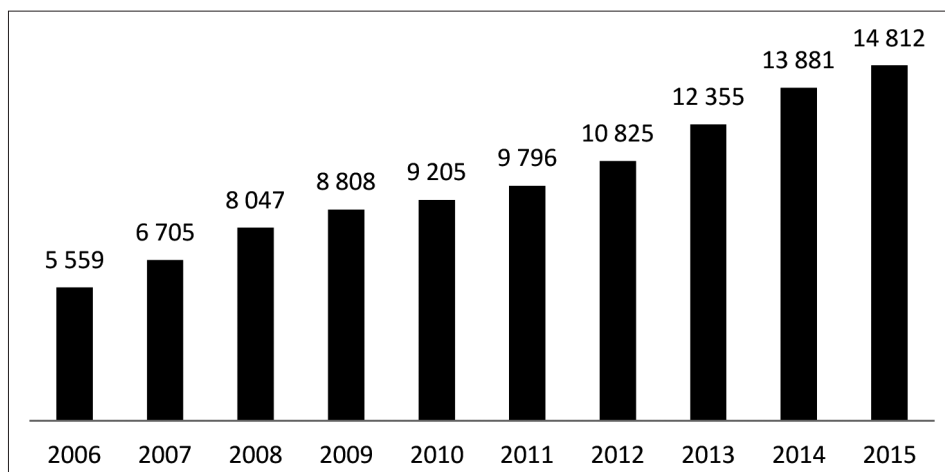
Źródło: oprac. własne na podstawie, *Raporty z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych w latach 2010–2015*.

Liczba wpływających do KIP skarg na wydane indywidualne interpretacje podatkowe wzrosła z 46 za okres lipiec–grudzień 2007 do 2855 za rok 2013²². W latach 2010–2015 wpływ skarg oscylował pomiędzy 2403 a 2855. Wpływ skarg kasacyjnych dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych do Izby Finansowej NSA w 2010 r. wyniósł 1028, w 2015 r. 1453,

²⁰ J. Toro i in., *Administracja Podatkowa – Wyzwania Modernizacyjne i Priorytety Strategiczne*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy 2015.

²¹ *Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015*, PricewaterhouseCoopers 2015.

²² Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.



Rys. 2. Wzrost liczby skarg kasacyjnych do załatwienia w Izbie Finansowej NSA

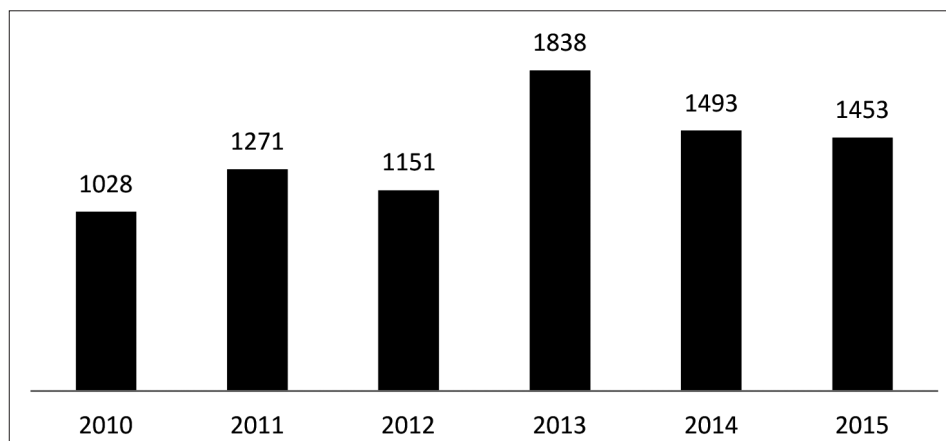
Źródło: Źródło: oprac. własne na podstawie, *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*.

a w rekordowym 2013 r. 1838²³. Stosunek wpływu skarg kasacyjnych do Izby finansowej NSA (1453) do wpływu skarg do KIP za 2015 r. (2 457) wyniósł więc 59%²⁴. Można orientacyjnie przyjąć, że ponad połowa wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych została zaskarżona. To zjawisko jest jedną z przyczyn postępującego paraliżu Izby Finansowej NSA. Liczba skarg do załatwienia wzrosła z 5 559 w 2006 do 14 812 w 2015²⁵, a więc średniorocznie liczba skarg do załatwienia rosła o ok. 925. Ten wynik jest niższy od średniorocznego wpływu do Izby Finansowej NSA skarg kasacyjnych

²³ *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*. Statystyka dotycząca indywidualnych interpretacji podatkowych nie była prowadzona we wcześniejszych latach. W podanych danych celowo nie uwzględniono skarg kasacyjnych na indywidualne interpretacje wydawane przez inne organy niż Minister Finansów – ułatwia to porównywanie danych udostępnianych przez Krajową Informację Podatkową. Liczba skarga kasacyjnych na interpretacje wydane przez inne organy niż Minister Finansów oscylowała w latach 2010–2015 pomiędzy 12 a 47. Tym samym jej pominięcie nie zmienia obrazu wpływu indywidualnych interpretacji na działalność Izby Finansowej NSA.

²⁴ Autor zdaje sobie sprawę z niedoskonałości przyjętej metody mającej mierzyć liczbę zaskarżanych wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Brak dostępu do danych jednostkowych pozwalających stwierdzić, ile wyroków faktycznie zostało zaskarżonych sprawia, że w ocenie autora jest to metoda pozwalająca najwierniej odwzorować rzeczywistość bazując na dostępnych danych globalnych.

²⁵ *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*.



Rys. 3. Wzrost skarg kasacyjnych na indywidualne interpretacje podatkowe wydane przez ministra finansów do Izby Finansowej NSA

Źródło: Źródło: oprac. własne na podstawie, *Sprawozdania statystyczne NSA z ruchu i sposobu załatwienia spraw za lata 2010–2012 oraz informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2013–2015*.

na indywidualne interpretacje wydawane przez Ministra Finansów, który za lata 2010–2015 wyniósł ok. 1372 sprawy. *Caeteris paribus* można więc przyjąć, że bez skarg na indywidualne interpretacje wydawane przez Ministra Finansów liczba spraw w Izbie Finansowej zamiast rosnąć zmniejszałaby się średniorocznie o ok. 447 sprawy. Oczywiście, tego typu model nie oddaje należycie rzeczywistości ze względu m.in. na zjawisko „wyprzedzania” sporów przez indywidualne interpretacje podatkowe. Jest ono jednak trudne do zbadania, a w ocenie autora jego skala jest powszechnie zawiązana.

Racjonalnym jest więc postawianie pytania o wpływ indywidualnych interpretacji podatkowych na efektywność sądownictwa administracyjnego, zwłaszcza na Izbę Finansową NSA. Główną zaletą indywidualnych interpretacji podatkowych nad „konkurencyjną” metodą zarządzania ryzykiem podatkowym jaką jest wystąpienie o stwierdzenie nadpłaty²⁶ jest możliwość bezpiecznego planowania podatkowego, także na poziomie scenariuszy potencjalnych operacji gospodarczych wywołujących konsekwencje podatkowe. Indywidualne interpretacje podatkowe skutecznie bowiem zabezpieczają interesy podatnika na przyszłość, także te hipotetyczne. Cierpi na tym jednak szybkość postępowania sądownoadministracyjnego,

²⁶ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka...*, s. 160.

zwłaszcza przed Izbą Finansową NSA. Należy poważanie zastanowić się, czy rozstrzyganie spraw opartych często na hipotetycznych stanach faktycznych zaprezentowanych przez podatników jest na tyle istotne, aby opóźnić decyzję w rzeczywistych sprawach, które nierzadko decydują o bycie ekonomicznym podatników. W prawie podatkowym bowiem jako prawie o charakterze ingerencyjnym paremia „spóźniona sprawiedliwość to żadna sprawiedliwość” nabiera szczególnego znaczenia.

4. PODSUMOWANIE ORAZ WNIOSKI DE LEGA LATA I DE LEGE FERENDA

Institucja indywidualnych interpretacji podatkowych budzi wątpliwości natury konstytucyjnej oraz ma negatywny wpływ na efektywność administracji podatkowej oraz sądownictwa administracyjnego. Ewentualna rezygnacja z indywidualnych interpretacji podatkowych nie musi jednak oznaczać pogorszenia stanu pewności prawnej, który według niektórych przedstawicieli nauki nie jest niewiążącym zaleceniem, a prawnym nakazem wynikającym z art. 2 (samodzielnie i w zw. z 217) Konstytucji RP i art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej²⁷.

Można sobie wyobrazić wiele rozwiązań alternatywnych wzmacniających stan pewności prawnej w stosowaniu prawa podatkowego. Idealistycznie, należałoby zacząć od postulatu podniesienia jakości legislacji. Autor nie może się oprzeć wrażeniu, że instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych jest dla prawodawcy swoistego rodzaju usprawiedliwieniem dla stanowienia niejednoznacznego i niskiej jakości prawa.

Innym rozwiązaniem jest wzmocnienie roli instytucji interpretacji ogólnych. Sam fakt likwidacji indywidualnych interpretacji podatkowych na pewno zwiększyłby zainteresowanie instytucją ogólnej interpretacji na wniosek²⁸. W przeciwieństwie jednak do interpretacji ogólnej wydawanej z urzędu, przesłanką wydania interpretacji ogólnej na wniosek jest zaistnienie rozbieżności w stosowaniu wykładni prawa, a nie samo zagrożenie jego wystąpienia²⁹. Być może warto więc nadać indywidualnej interpretacji

²⁷ H. Filipczyk, *Normatywne podstawy postulatu pewności stosowania prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2012, s. 48–49.

²⁸ H. Filipczyk, *Interpretacja ogólna na wniosek – nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” nr 3, 2012, s. 15–16.

²⁹ H. Filipczyk, *Interpretacja ogólna na wniosek – nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej...*

podatkowej na wniosek charakter prewencyjny, nawet gdyby ich wydanie nie miało przyjąć charakteru obligatoryjnego dla Ministra Finansów. Dodatkowo można rozważyć włączenie, w roli wnioskodawców lub podmiotów sygnalizujących, różnych organizacji zbiorowych jak np. samorządów doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów, czy organizacji pracodawców i związków zawodowych. Dla tak ukształtowanej instytucji interpretacji ogólnych należałoby zapewnić szybką ścieżkę kontroli abstrakcyjnej przed sądownictwem administracyjnym. Stworzyłoby to właściwe sprzężenie zwrotne pomiędzy administracją podatkową a sądownictwem administracyjnym i przeciwdziałałoby tworzeniu sfery niepewności prawnej, w ramach której administracja podatkowa stosowałaby się do wykładni zaprezentowanej przez Ministra Finansów³⁰, a sądy administracyjne wydawałyby sprzeczne z tą wykładnią wyroki³¹.

Jak trafnie zauważył Bogumił Brzeziński właściwym podmiotem dla odpowiedzi na pytanie „jaka jest właściwa, najlepsza i najbardziej trafna wykładnia określonych przepisów?” jest NSA³², z czym autor w pełni się zgadza. Postulat występowania o interpretacje przepisów prawa do NSA nie tylko przez podatników, ale i przez organy podatkowe wydaje się ciekawy³³. Interpretacje te jednak nie mogłyby mieć charakteru indywidualnego, a musiałyby przyjąć charakter ogólny – inaczej powielalyby wady obecnie obowiązujących interpretacji indywidualnych. Jeśli tego typu zmiana oka-

³⁰ Oczywiście autor odnosi się do pewnej praktyki administracji podatkowej, która jako organizacja hierarchiczna nie jest skłonna wydawać decyzji sprzecznych z interpretacją ogólną wydaną przez Ministra Finansów. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5/41 interpretacje ogólne nie mają mocy wiążącej w stosunku do organów podatkowych, ponieważ czyniłoby to gwarancję ponownego rozpatrzenia sprawy pozorną i iluzoryczną.

³¹ Koncepcja zakłada, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej będzie nadal powodować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Jak wcześniej sygnalizowano rozwiązanie to również budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, w szczególności na tle art. 84 i 217 Konstytucji RP, jednak ich szczegółowe rozwinięcie pozostaje poza zakresem tego artykułu.

³² B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa...*, s. 60.

³³ W pewnym zakresie tego typu rozwiązanie przewidywał art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Nacelnym Sądzie Administracyjnym (Dziennik ustaw z dnia 30 czerwca 1995 r. Nr 74, poz. 368 wraz z późn. zm.). NSA był obowiązany udzielić odpowiedzi na pytania prawne przedstawiane do rozstrzygnięcia przez samorządowe kolegia odwoławcze, izbę skarbową lub przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach podatkowych.

załaby się zbyt trudna do wprowadzenia, warto byłoby chociaż rozważyć modyfikację instytucji uchwał abstrakcyjnych NSA. Pomóc mogłoby, podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych, rozszerzenie zakresu podmiotów zbiorowych uprawnionych do wnioskowania lub choćby sygnalizowania konieczności wydania uchwał. Ponadto, warto zmienić praktykę wydawania tego typu uchwał poprzez wiele szybszą reakcję na występowanie niejednorodności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

Obecny system interpretacji podatkowych oraz uchwał abstrakcyjnych NSA (za wyjątkiem interpretacji ogólnych *ex officio*) z zasady znajduje zastosowanie dopiero w momencie pojawienia się rozbieżności w wykładni przepisów prawa. Tymczasem przedstawiciele nauki i praktyki prawa podatkowego często wiele wcześniej zdają sobie sprawę z faktu, że niejednorodność stosowania prawa będzie miała miejsce. Długotrwałe ucieranie się poglądów przedstawicieli nauki i organów stosujących prawo często uważane jest za wartość samą w sobie, ponieważ ma pozwolić wyłonić „najdoskonalszą” wykładnię prawa. Tezę tę jednak trudno udowodnić, za to koszty niejednorodności stosowania prawa są wiele bardziej wymierne. Proponowane przez autora mechanizmy przyspieszające rozstrzygnięcie sporów interpretacyjnych zapewnią realizację wartości konstytucyjnej jaką jest pewność prawa. Propozycje te mają także tę zaletę, że stanowią rozwiązanie wcześniej postawionego problemu nieefektywności administracji podatkowej i sądownictwa administracyjnego, a także likwidują zaprezentowane wątpliwości natury konstytucyjnej.

Mając świadomość, że ortodoksyjne recepty często nie są możliwe do implementacji w praktyce warto zastanowić się nad rozwiązaniami alternatywnymi. Problem rozbieżności indywidualnych interpretacji podatkowych można minimalizować zwiększając centralizację i kontrolę nad ich wydawaniem, co w ostatnich latach miało w pewnym zakresie miejsce. Warto również stosować zdecydowanie częściej instytucję ogólnej interpretacji podatkowej wydawanej z urzędu, co znacząco zmniejszyłoby liczbę wydawanych interpretacji podatkowych poprzez realizację funkcji informacyjnej interpretacji podatkowej oraz stosowanie mechanizmu przewidzianego w art. 14b § 5a Ordynacji Podatkowej. Dobrą praktyką po stronie zarówno administracji podatkowej, jak i NSA byłoby szybsze reagowanie na pojawiające się rozbieżności w stosowaniu przepisów prawa. Reakcja na taki stan rzeczy powinna następować w momencie ich pojawienia, a nie w momencie, w którym się one utrwaliły. Na koniec, pewnym rozwiązaniem mogłoby być podwyższenie opłat za wydanie indywidualnych interpretacji

podatkowych. Wydanie indywidualnej interpretacja wymaga określonego nakładu pracy po stronie administracji podatkowej oraz może negatywnie wpływać na sądownictwo administracyjne, a przy tym daje szczególnego rodzaju gwarancje podatnikowi. Pewna bariera kosztowa dla indywidualnych interpretacji podatkowych zapewniłaby więc ich bardziej racjonalne wykorzystanie. Równocześnie, wyższa opłata za wydanie indywidualnej interpretacji mogłaby premiować wśród podatników występowanie o wydanie ogólnej interpretacji podatkowej. Opłaty mogłyby, podobnie jak w Niemczech³⁴, być uzależnione od wartości transakcji. Tak ukształtowana instytucja opłat, w przeciwieństwie do opłat ryczałtowych, utrzymałaby ich powszechną dostępność, ale przeciwdziałała nadużywaniu instytucji interpretacji podatkowych.

SUMMARY

ADVANCE TAX RULINGS – CONSTITUTIONAL AND PRAXEOLOGICAL ISSUES

The article offers a critique of the institution of advance tax rulings with regards to the practical aspects of its functioning and its conformity to the constitution. The aim of the article is first of all to indicate particular doubts between advance tax rulings and art. 7, 32, 84 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland. Secondly, the negative impact the advance tax rulings have on the functioning of both the tax administration and the administrative judiciary, especially the Financial Chamber of the Supreme Administrative Court.

The article will conclude by presenting proposals that aim to eliminate or limit the issues regarding the functioning of advance tax rulings. The author proposes to eliminate the institution of advance tax rulings and offers alternative solutions that guarantee legal certainty in the application of the tax legislation. If the solutions are not feasible, the author offers ways of improving the functioning of the advance tax rulings.

³⁴ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka...*, s. 151.