

Wojciech Morawski¹

Akty interpretacyjne zamiast aktów prawnych – materializacja idei administracji pomagającej podatnikowi czy dekompozycja konstytucyjnego systemu źródeł prawa podatkowego?²

Streszczenie

Opracowanie nawiązuje do dorobku orzeczniczego prof. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Trybunału Konstytucyjnego. Przedstawiono w nim wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03) oraz jego konsekwencje. Obecnie polskie prawo podatkowe ewoluuje w kierunku, który wydaje się sprzeczny z poglądami Trybunału Konstytucyjnego wynikającymi z tego wyroku.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, indywidualne interpretacje podatkowe, ogólne interpretacje podatkowe, źródła prawa podatkowego

Abstract

The publication refers to the body of rulings of Prof. Teresa Dębowska-Romanowska as a judge of the Constitutional Tribunal. It presents the judgment of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004 (K 4/03) and its consequences. Currently, Polish tax law is evolving in a direction that seems to contradict the views of the Constitutional Tribunal resulting from this judgment.

Keywords: tax law, Constitutional Tribunal, individual tax interpretations, general tax interpretations, sources of tax law

¹ Wojciech Morawski – doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Prawa i Administracji, kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych, przewodniczący Rady Dyscypliny Nauki Prawne UMK, <http://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

² Opracowanie przygotowane w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki, nr rej. 2016/21/B/HS5/00187 „Akty interpretacyjne w prawie podatkowym – między pomocniczością, elastycznością a dezintegracją systemu prawa podatkowego”.

1. Wprowadzenie

Akty interpretacyjne z pewnością są instytucją zasadniczo użyteczną dla podatnika. Trudno sobie wyobrazić polski system podatkowy bez ich istnienia. Jest on na tyle niejasny, że podatnikowi „należy się” pomoc ze strony organów podatkowych. Uzasadnianie tej dość oczywistej tezy można uznać za zbędne. Pojawia się jednak pytanie, czy realizując słuszny cel, nie naruszamy standardów konstytucyjnych.

Warto poruszyć ten temat, gdyż wiąże się on także z aktywnością prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Trybunału Konstytucyjnego.

2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03)³ zapadł na tle stanu prawnego odmiennego od obecnego, dlatego warto go przypomnieć. Istota problemu sprowadzała się do tego, że ogólne interpretacje podatkowe były wiążące dla organu podatkowego⁴. Co do interpretacji indywidualnych, brak było wyraźnej regulacji, która wiązałaby nimi organy podatkowe. Spór przed Trybunałem Konstytucyjnym dotyczył tylko interpretacji ogólnych.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) oraz Rzecznik Praw Obywatelskich w swym wniosku domagali się zbadania, czy regulacja ta nie narusza prawa uczestników postępowania podatkowego do merytorycznego rozpoznania decyzji podatkowych w dwóch instancjach, tj. art. 78 oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ przez naruszenie przez ustawodawcę warunków dopuszczalności stanowienia norm o charakterze wewnętrznie obowiązującym. Twierdzili oni, że związanie organów podatkowych interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez ministra finansów powodowało naruszenie zasady samodzielności decyzyjnej tych organów, co w konsekwencji prowadziło do tego, że postępowanie

³ W jego wydaniu jako sędzia TK brała udział prof. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska.

⁴ Art. 14 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w 2004 r. – dalej: o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

podatkowe jedynie pozornie miało charakter dwuinstancyjny. Ponadto w ocenie wnioskodawców interpretacje te miałyby faktycznie służyć nie tylko związaniu organów podatkowych, ale także decydowaniu o prawach podmiotów pozostających poza sferą tej podległości, co tym samym naruszało zakaz, o którym mowa w art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji RP.

Trybunał zgodził się z wnioskodawcami co do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania. Nie to jest jednak najciekawsze z punktu widzenia tematu publikacji.

Znacznie ciekawsze są uwagi oparte na treści art. 93 ust. 2 Konstytucji RP. Trybunał uznał mianowicie, że jednym z podstawowych założeń art. 93 ust. 2 ustawy zasadniczej jest to, że źródła prawa wewnętrznego nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Problem konstytucyjności regulacji ogólnych interpretacji prawa podatkowego TK rozpatrzył, zwracając uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, czy wiążące interpretacje ministra finansów, o których mowa w art. 14 § 2 o.p., mogą być zaliczone do kategorii źródeł prawa wewnętrznego obowiązującego. Po drugie, czy w świetle zakwestionowanego przepisu stanowią one normatywną podstawę do wydawania indywidualnych rozstrzygnięć wobec podmiotów „zewnętrznych”, a więc niepozostających w relacji organizacyjnego podporządkowania wobec ministra finansów. Analizując instytucję ogólnych interpretacji prawa podatkowego, TK stwierdził, że „nie może ona być zaliczana ani do kategorii źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostaje więc poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego, nie mieści się też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. [...] (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo”, nr 7/1998, s. 28 i n.)”. Jednak wątpliwości TK budził rzeczywisty zakres i charakter oddziaływania normatywnego interpretacji na adresatów przepisów prawnopodatkowych. Normatywne oddziaływanie treści interpretacji nie ograniczało się jedynie do sfery wewnętrznej, o której mowa w art. 93 ust. 1 Konstytucji RP. Przeciwnie, interpretacja ta miała kształtować treść decyzji oddziałujących bezpośrednio na prawa podatnika. Trybunał zwrócił też uwagę, że „o normatywnym walorze interpretacji świadczyć może – analogiczny do odnoszonego do źródeł prawa – ustawowy wymóg ich publikacji”.

W ocenie TK rozwiązanie zawarte w art. 14 o.p. było niezgodne także z art. 93 ust. 2 Konstytucji RP. Prowadziło bowiem do „niebezpiecznego i niepożądanego zacierania różnicy między tworzeniem prawa a jego interpretacją, co wynika z nadania waloru rozszerzonego obowiązania urzędowej wykładni, mającej w założeniu wypełniać wyłącznie funkcję ograniczonego podmiotowo porządkowania i ujednolicania działalności orzeczniczej”. Poza tym czyniło z aktów, formalnie rzecz biorąc adresowanych wyłącznie do struktury wewnętrznej aparatu państwa, „środek oddziaływania na sferę praw i wolności podatników, a więc sferę, której regulacja dopuszczalna jest jedynie aktami zaliczanymi do zamkniętej kategorii źródeł prawa powszechnie obowiązującego”. Trybunał zwrócił też uwagę na niebezpieczeństwo „rozchwiania całej przyjętej przez ustrojodawcę koncepcji systemu źródeł prawa”. I właśnie te uwagi zawarte w analizowanym wyroku wydają mi się najwartościowsze i wychodzące poza zakres tej konkretnej sprawy.

3. Trybunał Konstytucyjny a urzędowe interpretacje podatkowe – „za, a nawet przeciw”?

112

Błędem byłoby uznanie, że TK negował sens istnienia urzędowych interpretacji podatkowych. Trybunał nie miał zastrzeżeń do instytucji, a tylko do konkretnych rozwiązań prawnych. Trybunał Konstytucyjny wyraźnie uznał urzędowe interpretacje podatkowe za bardzo potrzebną instytucję⁶. W efekcie instytucja interpretacji ogólnych prawa podatkowego nadal mogła funkcjonować. Powstawało tylko pytanie, czy po wyroku TK mogła ona funkcjonować faktycznie, czy też wyrok TK spowodował w niej takie luki, że należało ją uznać za niestosowalną, i czy w ogóle było możliwe funkcjonowanie interpretacji ogólnych i indywidualnych, gdyby spełnić oczekiwania Trybunału Konstytucyjnego.

Warto zauważyć, że wyrok TK spowodował, że pozycja prawna części podatników pogorszyła się, jeżeli interpretacja była dla podatnika korzystna i zastosował się do niej. Przed wyrokiem TK organ podatkowy był związany treścią interpretacji. W efekcie podatnik nie musiał obawiać się wydania decyzji sprzecznej z nią, co oznaczało, że nie można było co do zasady zażądać od niego zapłaty spornego podatku.

⁶ W tezie wyroku stwierdzono wyraźnie: „Art. 14 § 2 [...] w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 92 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP”.

Po wyroku TK niedookreślona w ówczesnych przepisach zasada, że zastosowanie się do interpretacji przez podatnika nie może mu szkodzić, stała się jedynym instrumentem ochrony jego interesów, gdyż organ podatkowy nie musiał już stosować się do interpretacji ministra finansów. Jednak nie gwarantowała ona tego, że podatnik nie będzie musiał uiścić spornego podatku⁷. Czy więc Trybunał Konstytucyjny nie pozbawiał interpretacji ogólnych skuteczności?

4. Czy tylko interpretacje ogólne są „podejrzane”?

Wyrok TK dotyczył tylko interpretacji ogólnych. Możliwe, że dlatego, iż w wypadku interpretacji indywidualnych nie było przepisu, który konstytuowałby ich wiążący charakter.

Trudno jednak uznać, że TK z pewnością analogicznie odniósłby się do problemu konstytucyjności wiążących interpretacji o charakterze indywidualnym. W ich wypadku bowiem zawsze istnieje możliwość wprowadzenia dwuinstancyjności postępowania. Gdyby wiążące interpretacje indywidualne były przedmiotem takiej procedury odwoławczej, można byłoby uznać, że całość sprawy podatkowej będzie rozpatrzona w dwóch instancjach, jednak w dwóch odrębnych postępowaniach. Inna sprawa, że absolutyzowanie zasady dwuinstancyjności trudno uznać za dobrą drogę. W gruncie rzeczy prawdziwy problem zastępowania przepisów prawa przez interpretacje w analizowanym wyroku TK został nieco przysłonięty przez ów wymóg formalny. Gdyby odnieść – rygorystyczne w kwestii poszanowania zasady dwuinstancyjności – stanowisko TK także do interpretacji indywidualnych, to powstałyby poważne problemy na gruncie stosowania uregulowanych w unijnym prawie celnym wiążących informacji taryfowych, które są – nawet z nazwy – wiążące. Dyskusyjna byłaby także legalność wiążących informacji akcyzowych i wiążących informacji stawkowych, które także są wiążące. Szczęśliwie, skoro mają one formę prawną decyzji, to zamiast oczekiwanej przez TK dwuinstancyjności postępowania wymiarowego, mielibyśmy przynajmniej dwuinstancyjność postępowania interpretacyjnego.

⁷ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 254 i nast.

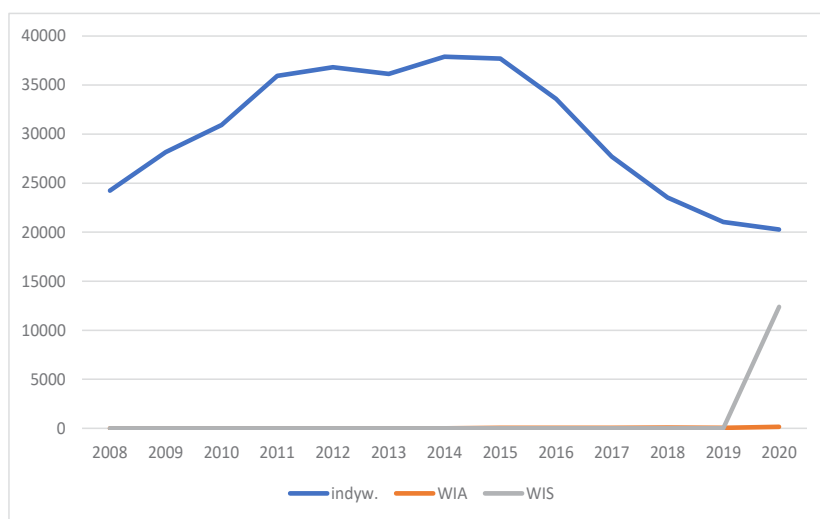
5. Formalnie niewiążące interpretacje ogólne i indywidualne, czyli „obejście” wyroku Trybunału Konstytucyjnego

Aktualny model interpretacji zarówno indywidualnych, jak i ogólnych spełnia na pierwszy rzut oka oczekiwania Trybunału Konstytucyjnego. Formalnie nie są one wiążące. Odrębnie można potraktować przypadek wiążących informacji akcyzowych i wiążących informacji stawkowych. Nie można jednak oprzeć się wrażeniu, że to tylko pozór zgodności z orzeczeniem TK. Przecież jeżeli podatnik posiada korzystną interpretację podatkową, którą organ uzna za wadliwą, to przysługuje mu zwolnienie podatkowe (o ile spór dotyczy zdarzeń przyszłych w stosunku do interpretacji). Faktycznie więc skutek finansowy będzie dla niego taki, jakby interpretacja zastąpiła przepis prawa podatkowego. Tylko formalnie w decyzji podatek zostanie wymierzony zgodnie z prawem, ale podatnik zapłaci podatek pomniejszony o „skutki” zastosowania się do interpretacji. Wygląda na to, że prawodawca osiągnął swój cel, jakim jest ochrona interesów podatnika, ale inną drogą niż ta, którą zakwestionował Trybunał Konstytucyjny.

114

6. Trybunał Konstytucyjny broni wartości, a rzeczywistość skrzeczy...

Trybunał Konstytucyjny, co naturalne, zajął się ściśle prawnym aspektem wypierania prawa przez akty interpretacyjne. Tymczasem istotne jest także to, jak „popularne” są akty interpretacyjne i czy faktycznie nie wypierają one aktów normatywnych w codziennej praktyce stosowania prawa podatkowego. Miarę „chorej popularności” interpretacji indywidualnych obrazuje poniższy wykres.



Wykres 1. Liczba wydanych interpretacji indywidualnych w latach 2008–2020

Źródło: opracowanie własne na podstawie Krajowa Informacja Skarbowa, *Raporty z działalności*, b.r., <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci> (dostęp: 1.06.2022).

Wydawanie corocznie około 37 000 interpretacji indywidualnych trzeba określić jako patologię. Do około 2016 r. można było odnieść wrażenie, że w praktyce podatnik potrzebował jeszcze swego „potwierdzenia” treści ustawy przez interpretację indywidualną.

115

Czy w takim wypadku należy cieszyć się ze spadku liczby interpretacji indywidualnych od 2016 r.? Nie sądzę. Istotniejsze niż liczby są przyczyny tego spadku. Otóż ograniczenie liczby interpretacji indywidualnych osiągnięto przez – po pierwsze – prawne ograniczenie możliwości występowania o nie, po drugie – przez utrudnianie uzyskania interpretacji indywidualnej w postaci żądania od wnioskodawców wyjaśnienia wielu drobnych zagadnień, które nieraz nie miały znaczenia prawnego, a po trzecie – przez wypracowanie przez organy podatkowe praktyki odmowy stosowania interpretacji podatkowych. Podstawą były często zupełnie błahе różnice między treścią wniosku podatnika a zaistniałym stanem faktycznym⁸. Na szczęście Naczelny Sąd Administracyjny w kilku wyrokach ostro zareagował na te absurdalne praktyki

⁸ Szerzej: D. Osada, *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1, s. 25–32; A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–15.

organów podatkowych⁹. Może takie właśnie wyroki pozwoliły ograniczyć spadek liczby interpretacji indywidualnych i przywrócić jakieś minimalne zaufanie do nich.

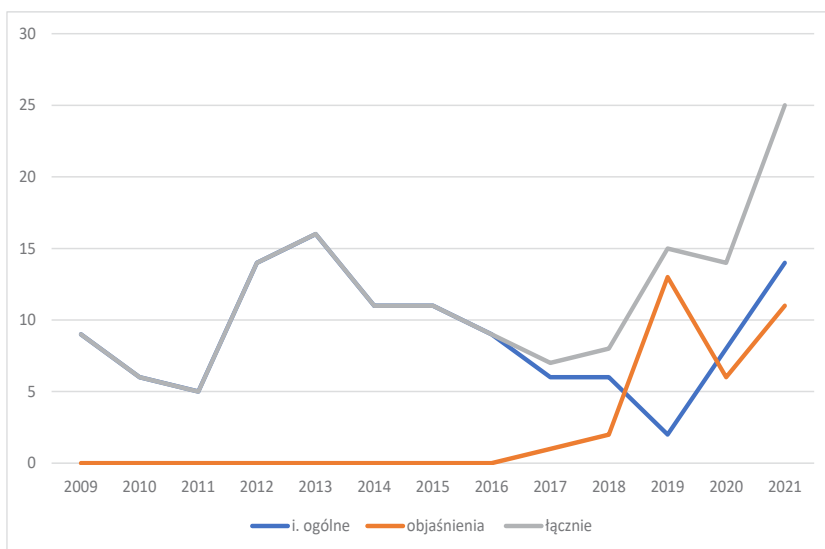
7. Interpretacje ogólne o różnych nazwach

Wydaje się, że większe ryzyko naruszenia dominującej pozycji przepisów prawa podatkowego (czyli w istocie ustawy podatkowej) wynika z rozwoju interpretacji ogólnych. Interpretacje indywidualne mogą zmienić sytuację jednego podatnika, natomiast interpretacja ogólna może *de facto* zmienić ustawę, gdy jest dla podatników korzystna. Każdy z nich będzie bowiem korzystał ze zwolnienia podatkowego, mimo że interpretacja będzie sprzeczna z prawem. Problemem jest liczba interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych. Zwłaszcza ta druga forma interpretacji ogólnej (z nieznanym powodem odróżniona terminologicznie od „zwykłych” interpretacji ogólnych) rozwija się żywiołowo. Przy tym nie zawsze są to tylko „interpretacje”, skoro dochodzi do „uzupełniania” ustawy. Interpretacje ogólne nie są więc czymś, z czego tylko „warto” korzystać, je po prostu „trzeba czytać”. A to oznacza setki stron do przeczytania każdego roku.

116

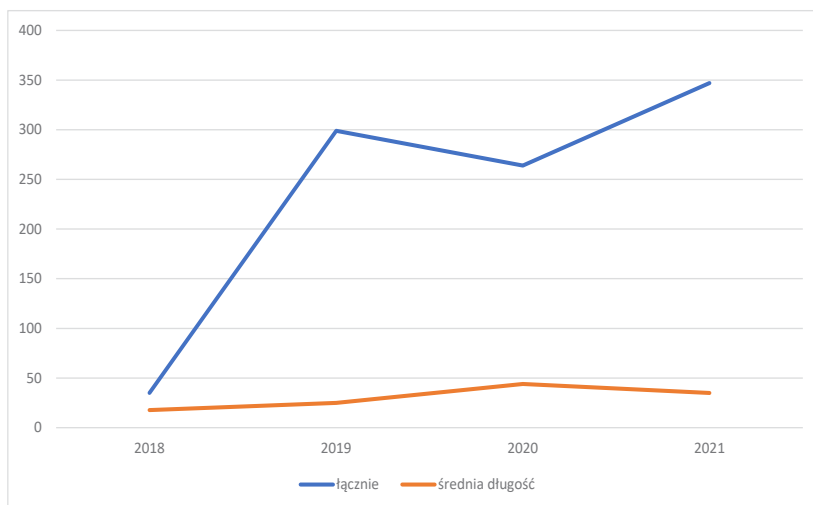
Jeszcze bardziej niepokojące jest zestawienie objętości objaśnień podatkowych. Na wykresie 3 odwołano się do liczby stron tych dokumentów, tak jak zostały opublikowane na stronie Ministerstwa Finansów.

⁹ Na przykład wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 293/17.



Wykres 2. Liczba interpretacji ogólnych i objaśnień w latach 2009–2021

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe*, b.r., <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> (dostęp: 1.06.2022).



Wykres 3. Długość objaśnień podatkowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia...*

8. Czy Trybunał Konstytucyjny miał rację?

Analizowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest dobrym przykładem uzasadnionych obaw co do ewolucji prawa podatkowego w kontekście standardów konstytucyjnych. Trybunał zasadnie wywodzi z Konstytucji RP, że prawo podatkowe to prawo zapisane w Dzienniku Ustaw, a nie w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów lub obecnie w wypadku objaśnień podatkowych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w postaci różnych aktów interpretacyjnych.

Problem w tym, że rzeczywistość idzie w kierunku przeciwnym do oczekiwań TK. Nie chodzi tu tylko o ściśle rozumiane interpretacje podatkowe. Podatnicy na co dzień muszą korzystać z Komentarza OECD¹⁰ w wypadku wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i z wytycznych OECD w wypadku cen transferowych. W efekcie można powiedzieć, że np. w wypadku cen transferowych dodanie do wytycznych OECD naszych krajowych objaśnień lub interpretacji ogólnych już niczego nie zmienia. Coraz bardziej rozwija się kategoria tzw. *soft law* i prawo tworzone przez parlament ma coraz mniejsze znaczenie. Niestety...

118

Bibliografia

- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Krajowa Informacja Skarbowa, *Raporty z działalności*, b.r., <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci> (dostęp: 20.06.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe*, b.r., <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> (dostęp: 20.06.2020).
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Osada D., *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1.

¹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html (dostęp: 1.06.2022).