

Maciej Ślifirczyk

Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w sprawach indywidualnych

Kwartalnik Prawa Publicznego 6/1, 63-104

2006

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Maciej Ślifirczyk*

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W SPRAWACH INDYWIDUALNYCH

1. Wprowadzenie

Wprowadzenie samowymiaru, jako podstawowej metody określania wysokości należnego podatku, nałożyło obowiązek obliczenia podatku na dłużników podatkowych. Doprowadziło to tym samym do obciążenia tych podmiotów ryzykiem ewentualnych błędów w tym zakresie. Prawdopodobieństwo takich błędów jest tym większe, że prawo podatkowe wykazuje tendencję do ulegania ciągłej komplikacji. Prawidłowe funkcjonowanie systemu samowymiaru zakłada oczywiście kontrolę rozliczeń przez organy podatkowe, jednak kontrole takie powinny być skoncentrowane przede wszystkim na wychwytywaniu nadużyć, a nie błędnych działań wynikających z wadliwości przepisów prawa podatkowego lub niewiedzy stosujących te przepisy podmiotów. Skalę błędnych działań dłużników podatkowych można natomiast istotnie zredukować poprzez zapewnienie im pomocy ze strony organów podatkowych w realizacji ciężących na nich obowiązków.

Wprawdzie wobec powszechności techniki samowymiaru organy podatkowe zostały postawione w wygodnej roli kontrolerów działań innych podmiotów, jednakże ta pozycja nie jest pozbawiona negatywnych aspektów. Zakwestionowanie działań podatnika prowadzi bowiem niejednokrotnie do

* Dr Maciej Ślifirczyk – adiunkt w Instytucie Nauk Prawno-Administracyjnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

wdrożenia przez niego procedury odwoławczej. W tej sytuacji organy podatkowe dokonując egzekucji należnej kwoty muszą liczyć się z możliwością późniejszego jej zwrotu jako nadpłaty oraz z obowiązkiem wypłaty odsetek. W skrajnym przypadku wystąpić może nawet odpowiedzialność odszkodowawcza wierzyciela podatkowego¹.

Jak z powyższego wynika ryzyko związane z błędną interpretacją przepisów prawa podatkowego – chociaż w różnym stopniu – ciąży zarówno na dłużnikach podatkowych, jak i na wierzycielach podatkowych. W celu minimalizacji tego ryzyka do systemu prawa podatkowego wprowadzono szereg instytucji, np. instytucję korekty deklaracji, stwierdzenia nadpłaty podatku, jak również instytucję urzędowych interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych². Urzędowe interpretacje prawa podatkowego spełniają jednak także inne funkcje. Są one instytucją w pewien sposób komplementarną w odniesieniu do ogólnych klauzul zapobiegających obejściu prawa podatkowego. Klauzule te, dając organom podatkowym stosunkowo dużo swobody w ocenie działań dokonywanych przez dłużników podatkowych, sprawiają jednocześnie, że konsekwencje podatkowe danych zdarzeń są niepewne a działania organów podatkowych sprawiają wrażenie nieprzewidywalnych. Eliminacji tych negatywnych cech służyć mogą właśnie urzędowe interpretacje³. Prawidłowe funkcjonowanie tej instytucji prowadzi do wzrostu zaufania do organów podatkowych i poprawy efektywności systemu prawa podatkowego.

Instytucja urzędowych interpretacji uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej uległa poważnym zmianom w wyniku nowelizacji tej ustawy, która weszła w życie 1.1.2005 r.⁴ Zmiany te są bardzo rozległe i dotyczą

¹ Patrz np. postanowienie SN z 30.5.2003 r., sygn. akt III CZP 34/03, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 2, s. 30. Co do wzajemnego stosunku zobowiązania odszkodowawczego i zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku patrz szerzej: M. Ślificzyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 235–238.

² Ilekroć w niniejszym tekście mowa o „urzędowych interpretacjach” – a z kontekstu nie wynika nic innego – określenie to oznacza urzędowe interpretacje prawa podatkowego wydawane przez organy podatkowe w indywidualnych sprawach, o ile z kontekstu wypowiedzi nie wynika nic innego.

³ M.J. Ellis [w:] *International Fiscal Association*, „Studies on International Fiscal Law”, vol. LXXXIVb, „Advance rulings”, Rotterdam 1999, s. 25.

⁴ Ustawa z 2.7.2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808), zwana dalej „nowelizacją z 2.7.2004 r.”. W niniejszym opracowaniu pominięty zostanie problem wydawania w indywidualnych sprawach urzędowych interpretacji postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej.

samej istoty wspomnianej instytucji. Niniejsze opracowanie stanowi próbę przedstawienia wspomnianej instytucji w jej nowym kształcie.

2. Założenia nowej koncepcji urzędowych interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych

1. Podstawową rolą instytucji urzędowej interpretacji prawa podatkowego jest eliminacja wątpliwości związanych z zastosowaniem określonych przepisów tej gałęzi prawa⁵. Konstrukcja omawianej instytucji prawnej obowiązująca do 1.1.2005 r. sprawiała jednak, że cel ten nie był realizowany w sposób w pełni efektywny. Przepisy umożliwiały bowiem uzyskanie urzędowej informacji, jednak nie przewidywały bezpośrednio żadnej drogi odwoławczej, która dałaby uprawnionemu podmiotowi możliwość zakwestionowania stanowiska organów podatkowych⁶. Wynikało to zapewne z faktu, że wspomniana informacja stanowiła formę działania organów podatkowych nieznaną procedurze podatkowej. Zdarzało się także, iż organy podatkowe, wbrew wyraźnemu brzmieniu przepisów prawa⁷, informowały podatników wyłącznie o treści przepisów, unikając zajęcia stanowiska co do wątpliwości pojawiających się na ich tle. Zastosowanie się do interpretacji urzędowej przez dłużnika podatkowego nie mogło wprawdzie mu szkodzić, jednakże nie zwalniało z obowiązku uiszczenia podatku. Ryzyko podatkowe było więc jedynie zredukowane a nie eliminowane. Nie ulega wątpliwości, że samo pojawienie się obowiązku uiszczenia podatku wystarcza niejednokrotnie aby pewne przedsięwzięcia z ekonomicznego punktu widzenia okazały się nieopłacalne. Informacja podatkowa nie dawała natomiast gwarancji, że wynikający z niej poziom opodatkowania będzie respektowany przez organy podatkowe⁸.

⁵ Choć w niniejszym tekście przez interpretację prawa podatkowego rozumiana jest interpretacja przede wszystkim przepisów prawa podatkowego, wydaje się, że w wielu przypadkach nie jest możliwa prawidłowa interpretacja tych przepisów bez odwołania się do regulacji z zakresu np. prawa cywilnego. Wynika to m.in. z faktu, że przepisy prawa podatkowego niejednokrotnie traktują zdarzenia cywilnoprawne jako rodzące skutki prawnopodatkowe.

⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26.4.2005 r., sygn. akt SK 36/03, postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 3.9.2001 r. i z 13.3.2002 r., sygn. akt Ts 64/01.

⁷ Por. art. 14a § 3 Ordynacji podatkowej, którego obecne brzmienie nie uległo zmianie od 1.1.2003 r.

⁸ Co do innych zgłaszanych w doktrynie braków wspomnianych regulacji patrz np. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 198–199.

2. Ułomnościom wcześniejszych regulacji zaradzić miała nowa koncepcja urzędowych interpretacji podatkowych, dyskutowana w trakcie prac nad projektem ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ogólnie rzecz biorąc koncepcja ta opiera się na odpowiednim odniesieniu procedury uzyskania wspomnianych interpretacji do postępowania podatkowego.

Ogólnie rzecz biorąc proces zmierzający do wydania decyzji podatkowej⁹ podzielić można na dwa etapy: etap ustalenia stanu faktycznego¹⁰ oraz etap ustalenia adekwatnych przepisów prawa i ich zastosowania do danego stanu faktycznego. W wyniku realizacji wspomnianego procesu określone zostają skutki podatkowe danych zdarzeń faktycznych, co znajduje swoje odzwierciedlenie w decyzji podatkowej. Podstawowym założeniem nowej koncepcji urzędowych interpretacji podatkowych jest sprowadzenie postępowania w sprawie wydania interpretacji do roli procedury szczególnej, stanowiącej odbicie drugiego etapu opisanego wcześniej procesu stosowania prawa podatkowego¹¹. Autonomiczne postępowanie w sprawie uzyskania informacji podatkowej kończyć ma zatem rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczące wyłącznie kwestii prawnych.

Przedstawione założenia w sposób bezpośredni determinują szczegółowe rozwiązania dotyczące omawianego postępowania. Ponieważ postępowanie to dotyczy wyłącznie rozstrzygnięcia zagadnień natury prawnej, co do zasady zbyteczne jest przeprowadzanie w jego ramach czynności zaliczanych do postępowania dowodowego, zmierzających do rekonstrukcji i ustalenia stanu faktycznego sprawy. Czynności te zastępuje podanie wszystkich istotnych okoliczności faktycznych przez podmiot uprawniony do otrzymania interpretacji. Wniosek wszczynający postępowanie powinien zatem zawierać pełne przedstawienie stanu faktycznego. W przypadku niejasności lub braków dotyczących okoliczności faktycznych organ podatkowy – zamiast przeprowadzać czynności dowodowe – powinien wystąpić o uzupełnienie braków formalnych wniosku. Skoro postępowanie w sprawie uzyskania urzędowej interpretacji podatkowej ma spełniać rolę „fragmentarycznego” postępowania wymiarowego, roz-

⁹ Postępowanie to będzie w niniejszym tekście określane także mianem „postępowania wymiarowego”, zaś rozstrzygnięcie kończące to postępowanie – „decyzją wymiarową”.

¹⁰ Problematyką tą zajął się obszernie A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.

¹¹ Stwierdzenie to jest oczywiście pewnym uproszczeniem. Urzędowe interpretacje nie muszą bowiem dotyczyć wszystkich kwestii związanych z ustaleniem właściwych przepisów prawa podatkowego i ich zastosowaniem do danego stanu faktycznego. W tym zakresie kluczowa jest treść wystąpienia dłużnika podatkowego o wydanie urzędowej interpretacji.

strzygnięcie kończące to szczególne postępowanie powinno mieć wpływ na późniejsze postępowanie zmierzające do wydania decyzji podatkowej odnoszącej się do okoliczności ustalonych w wyniku postępowania dowodowego. Oczywiście wpływ taki pojawić może się jedynie wówczas, gdy ustalony w postępowaniu wymiarowym rzeczywisty stan faktyczny odpowiada stanowi faktycznemu będącemu podstawą dla wydania interpretacji. Postępowanie podatkowe musi zatem obejmować – poza wszystkimi występującymi do tej pory czynnościami – działania zmierzające do ustalenia zbieżności lub rozbieżności pomiędzy rzeczywistym stanem faktycznym a stanem faktycznym wskazanym we wniosku. Ustalenia w tym zakresie powinny znaleźć swój wyraz w uzasadnieniu decyzji podatkowej. Jak z tego wynika, w przypadku, w którym już toczy się postępowanie podatkowe lub inna procedura, której przedmiotem są kwestie prawne, nie ma potrzeby inicjowania postępowania w sprawie urzędowej interpretacji. W takim przypadku logiczne jest zatem wyłączenie możliwości uzyskania urzędowej interpretacji i przyznanie pierwszeństwa trybowi, który w sposób pełny rozstrzygnie zarówno kwestie faktyczne, jak i prawne.

Jak już wspomniano, dla realizacji założenia leżącego u podstaw nowej konstrukcji urzędowych interpretacji niezbędne jest związanie organu podatkowego prowadzącego postępowanie wymiarowe dokonaną już interpretacją. Jeśli zatem organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania wymiarowego stwierdzi istnienie interpretacji podatkowej dotyczącej danego dłużnika podatkowego oraz w wyniku postępowania dowodowego ustali stan faktyczny zbieżny ze stanem faktycznym stanowiącym podstawę dokonanej interpretacji, zobligowany jest do identycznego rozstrzygnięcia kwestii prawnych. Odstąpienie od dokonanej wcześniej interpretacji nie może nastąpić w ramach późniejszego postępowania wymiarowego. Oczywiście jest jednak, że tak istotne znaczenie rozstrzygnięcia interpretacyjnego musi z jednej strony przewidywać możliwość wycofania się z błędnej wykładni przez organy podatkowe, z drugiej strony natomiast – wobec wiążącego charakteru wspomnianej interpretacji także dla dłużnika podatkowego – musi dawać temu dłużnikowi możliwość skorzystania z procedury odwoławczej analogicznej do procedury zaskarżenia decyzji wymiarowej. Ostateczne rozstrzygnięcie w tym przedmiocie nie powinno być już zatem w przyszłości podważane w ramach procedury odwołania od decyzji wymiarowej. Ponieważ przedmiotem postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji są wyłącznie zagadnienia prawne, ich rozstrzygnięcie może mieć znaczenie tylko dopóty, dopóki obowiązują przepisy prawa stanowiące podstawę dokonanej wykładni. W przypadku zmiany stanu prawnego, dotychczas wydane interpretacje tracą zna-

czenie dla postępowań wymiarowych dotyczących stanów faktycznych zrealizowanych już na gruncie nowych regulacji¹².

3. Wyżej przedstawiona koncepcja jest w moim przekonaniu rozwiązaniem interesującym. Umożliwia ona niejako wyprzedzenie postępowania podatkowego i wcześniejsze rozstrzygnięcie kwestii, które zwykle są jego przedmiotem. Stwarza w ten sposób dłużnikowi podatkowemu gwarancję bezpieczeństwa, a jednocześnie pozwala na weryfikację stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe bez obciążania wierzyciela podatkowego obowiązkiem zwrotu nadpłaty wraz z odsetkami. Wcześniejsze przesądzenie kwestii prawnych powinno zapewniać także większą stałość decyzji podatkowych wydawanych na podstawie ostatecznych i znajdujących zastosowanie w sprawie interpretacji urzędowych. Koncepcja ta niesie ze sobą jednak także pewne potencjalne konsekwencje negatywne. Organy podatkowe mogą bowiem, unikając „związania” już dokonaną interpretacją, uparczywie wykazywać nieadekwatność stanu faktycznego określonego we wniosku do stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu wymiarowym¹³. Nie zawsze też uprzednie wydanie interpretacji będzie wpływało na uproszczenie przyszłego postępowania wymiarowego. Wiele interpretacji (przede wszystkim niekorzystnych dla dłużników podatkowych) zapewne nigdy nie stanie się podstawą do działań rzeczywistych, które mogłyby być przedmiotem postępowania podatkowego. W każdym natomiast postępowaniu wymiarowym organ podatkowy powinien dokonać sprawdzenia, czy istnieją interpretacje urzędowe mogące mieć zastosowanie do ustalonego stanu faktycznego. W efekcie nakład pracy ze strony urzędników może globalnie ulec zwiększeniu¹⁴. Kolejny problem to kwestia dezaktualizacji już wydanych interpretacji. Wprawdzie – jak wspomniano – zmiana przepisów skutkować powinna co do zasady utratą mocy przez interpretację, jednak oczywiste jest, że nie każda tego rodzaju zmiana jest równie doniosła. Biorąc pod uwagę okoliczność, że przepisy prawa podatkowego zmieniają się stosunkowo często, rygorystyczne podejście do tej kwestii skutkowałoby szybką dezaktualizacją

¹² Taki skutek przyjmuje się w regulacjach wielu państw, w których wprowadzono instytucję urzędowych interpretacji. Patrz: M.J. Ellis, *op.cit.*, s. 25.

¹³ Zabezpieczeniem przed tego rodzaju praktyką może być odpowiednia regulacja prawna wiążąca skuteczność interpretacji z tożsamością istotnych elementów rzeczywistego stanu faktycznego i stanu faktycznego zawartego we wniosku.

¹⁴ Rekompensatą z tego tytułu i jednocześnie hamulcem przed wszczynaniem zbytecznych postępowań w sprawie wydania interpretacji urzędowych może być odpowiednio wysoko ustalona opłata skarbową od wniosków wszczynających to postępowanie.

wydanym interpretacji. Ograniczenie wpływu zmian stanu prawnego tylko do zmian istotnych dla danej sprawy wprowadzałoby natomiast stosunkowo dużą niepewność, czy w konkretnej sprawie interpretacja zachowuje aktualność, czy też już ją utraciła¹⁵. Wymienione wątpliwości nie przekreślają jednak pozytywnych efektów, których osiągnięciu służyć może przedstawiona konstrukcja instytucji urzędowych interpretacji.

4. Zaprezentowana koncepcja, choć leżała u genezy nowelizacji z 2.7.2004 r., zrealizowana została w sposób wyjątkowo nieudany. Nie wszystkie błędy legislacyjne wytłumaczyć przy tym można nowatorstwem wprowadzanych rozwiązań. Problemy związane z uchwalonymi przepisami są tak liczne i różnorodne, że regulacje te wymagają odrębnego, systematycznego omówienia. Przyjęta przez ustawodawcę nowa konstrukcja instytucji urzędowych interpretacji jest przy tym rozwiązaniem na tyle specyficznym, że tylko w ograniczonym zakresie do jej analizy wykorzystany być może wyżej opisany model teoretyczny. Wykładnia przepisów prawa powinna podążać jednak w stronę zapewnienia jak największej zgodności pomiędzy uchwalonymi przepisami, a pierwotnymi założeniami.

3. Urzędowe interpretacje organów podatkowych w sprawach indywidualnych według przepisów obowiązujących od 1.1.2005 r.

3.1. Wszczęcie postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji

1. Jak wynika z wcześniejszych rozważań, instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego jest instytucją wspierającą dłużników podatkowych. Oczywiście jest więc, że postępowanie w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji wszczęte może być wyłącznie na ich wniosek, a nie z urzędu. Do złożenia wniosku uprawnieni zostali podatnicy, płatnicy i inkasenci¹⁶, a także następcy prawni podatnika oraz osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe¹⁷. Takie sprecyzowanie podmiotów uprawnionych wywołuje pewne

¹⁵ Usunięciu stanu niepewności w takiej sytuacji służyć może np. szczególna, fakultatywna procedura stwierdzenia wygaśnięcia urzędowej interpretacji, która na wniosek adresata interpretacji umożliwiałaby organowi podatkowemu zajęcie stanowiska, co do jej mocy obowiązującej.

¹⁶ Art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej.

¹⁷ Art. 14d Ordynacji podatkowej.

wątpliwości z punktu widzenia założeń leżących u podstaw instytucji urzędowych interpretacji. Definicja podatnika z art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje bowiem, iż podatnikiem są osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, **podlegające na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu** (podkreślenie M.Ś.). Skoro zatem status podatnika uzależniono od istnienia obowiązku podatkowego w danym podatku¹⁸, o interpretację podatkową wystąpić może jedynie podmiot, na którym taki obowiązek już ciąży. W ten sposób zamknięta zostaje droga dla uzyskania interpretacji podatkowej podmiotom, które np. nie rozpoczęły jeszcze działalności gospodarczej, a samo rozpoczęcie tej działalności uzależniają od ustalenia możliwych konsekwencji podatkowych¹⁹. Podmioty te nie będą zatem w stanie ograniczyć ryzyka związanego z podjęciem takiej aktywności. Można wprowadzić próbować usprawiedliwić opisane rozwiązanie wolą ograniczenia zakresu zastosowania omawianej instytucji i zwolnienia organów podatkowych od wyjaśniania przepisów, które być może nigdy nie będą dotyczyły podmiotu występującego o interpretację, jednak argumentacja taka nie wydaje się przekonująca. Istnieją bowiem inne, bardziej odpowiadające istocie omawianej instytucji instrumenty, które mogą służyć ograniczeniu liczby wniosków wszczynających procedurę wydawania urzędowych interpretacji podatkowych²⁰.

Na gruncie obecnie obowiązujących regulacji szerszą niż wyżej przedstawiona wykładnię określenia „podatnik” umożliwić może brzmienie art. 7 § 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem ustawy podatkowe ustanawiać mogą podatnikami inne podmioty niż te, na których ciąży obowiązek podatkowy. Przy założeniu, że Ordynacja podatkowa może być zaliczona do „ustaw podatkowych”²¹, można przyjąć, iż przepisy dotyczące interpretacji podatkowych w sposób autonomiczny określają zakres terminu „podatnik”. W efekcie termin ten obejmuje nie tylko podmioty, na które nałożono obowiązek podatkowy, ale również podmioty, które mają „indywidualne sprawy” wymagające zastosowania prawa podatkowego²². Przeprowadzenie podobne-

¹⁸ Por. także M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 76, 83–84, 98–100.

¹⁹ Na problem ten zwraca się także uwagę na gruncie systemów prawnych innych państw. Patrz: M.J. Ellis, *op.cit.*, s. 32.

²⁰ W szczególności – o czym była już mowa – rozważać można wprowadzenie odpowiednio wysokiej opłaty skarbowej od wniosków wszczynających postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji.

²¹ Co do definicji tego określenia patrz art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

²² Biorąc pod uwagę wskazany wyżej związek pomiędzy postępowaniem podatkowym a postępowaniem w sprawie wydania urzędowej interpretacji pewnym argumentem za przedstawionym

go rozumowania nie jest możliwe w odniesieniu do pozostałych podmiotów prawa podatkowego uprawnionych do składania wniosków wszczynających postępowanie w sprawie wydania urzędowych interpretacji. Przepisy regulujące podmiotowość prawnopodatkową płatnika, inkasenta, osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe, jak również następców prawnych, nie zawierają bowiem odpowiednika art. 7 § 2 Ordynacji podatkowej.

2. Podmiotami kompetentnymi do dokonania interpretacji urzędowej są – ogólnie rzecz biorąc – właściwe organy podatkowe pierwszej instancji. Omawiane przepisy, mimo ich zamieszczenia w rozdziale zatytułowanym „Organ podatkowe”, z niezrozumiałych względów nie posługują się jednak takim określeniem. Wskazują one natomiast *expressis verbis* na naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę, marszałka województwa²³. Ponieważ art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej stwierdza, że wniosek składa się do wymienionych organów **stosownie do ich właściwości** przyjąć należy, iż w istocie przepis ten wskazuje na organy ogólnie właściwe do załatwiania spraw podatkowych. Nie ma bowiem przepisów, które odrębnie regulowałyby właściwość do wydawania interpretacji urzędowych. Z art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej wynika natomiast bezpośrednio, że w pewnych sytuacjach kompetentne w tym zakresie będą również organy odwoławcze, co w istocie stanowi odesłanie do art. 13 Ordynacji podatkowej, który definiuje te organy.

3. Celem postępowania w sprawie wydania interpretacji urzędowej jest niejako wyprzedzenie postępowanie podatkowego. Art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej wyłącza zatem możliwość zainicjowania postępowania w sprawie wydania interpretacji urzędowej w sprawach, w których toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub postępowanie przed sądem administracyjnym. Z istoty

rozumowaniem może być także definicja strony sformułowana w art. 133 § 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem stroną w postępowaniu podatkowym może być nie tylko podatnik, ale również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Brzmienie tego przepisu wskazuje na celowość objęcia kategorią podmiotu uprawnionego do wszczęcia postępowania podatkowego także jednostek nie będących podatnikami.

²³ Określeniem „organ podatkowe pierwszej instancji” posłużono się natomiast w piśmie Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 12.1.2005 r. do dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych, nr SP1/12/8012-8/31/05/ES, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 1, s. 6, zwanym dalej „pismem z 12.1.2005 r.”.

omawianej instytucji wynika również, że jeśli w określonej sprawie została już wydana decyzja podatkowa, to nie ma możliwości uzyskania urzędowej interpretacji dotyczącej stanu faktycznego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia.

W przywołanym przepisie brak bezpośredniej wzmianki o kontroli skarbowej prowadzonej na podstawie ustawy z 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej²⁴. Czy tego rodzaju kontrola może zatem skutkować zablokowaniem możliwości uzyskania urzędowej interpretacji? Wydaje się, że na tak postawione pytanie należy dać odpowiedź twierdzącą²⁵. Zaprezentowane stanowisko odpowiada zarysowanej na wstępie istocie omawianej instytucji prawnej. Niekiedy w piśmiennictwie dla uzasadnienia podobnego rozumowania wskazywane jest brzmienie art. 31 ust. 1 ustawy z 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej, który w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej²⁶. Odesłanie to nie rozstrzyga jednak wszystkich wątpliwości, bowiem jest ono równoznaczne jedynie z zastosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej dla rekonstruowania norm prawnych dotyczących kontroli skarbowej, nie nakazuje natomiast uwzględnienia przepisów ustawy o kontroli skarbowej przy konstruowaniu norm prawnych objętych zakresem Ordynacji podatkowej²⁷.

Nie powinna natomiast budzić wątpliwości możliwość wszczęcia postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji w przypadku trwania czynności sprawdzających dokonywanych na podstawie przepisów działu V Ordynacji podatkowej.

Przepisy dotyczące urzędowej interpretacji nie rozstrzygnęły, w jakim momencie powinna nastąpić ocena, czy toczy się postępowanie podatkowe lub inna procedura wykluczająca wydanie takiej interpretacji. Problem jest istotny. Na złożony przez podatnika wniosek o wydanie urzędowej interpretacji organy podatkowe zareagować mogą bowiem np. wszczęciem kontroli podatkowej. Prowadzenie kontroli podatkowej jest natomiast przeszkodą dla

²⁴ T.j.: Dz. U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 ze zm.

²⁵ Podobnie: pismo Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 28.12.2004 r. do Dyrektorów Izb Skarbowych w sprawie udzielania przez organy podatkowe interpretacji w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, nr SP/8010-5/2240/04/EZ, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 1, s. 3, zwane dalej „pismem z 28.12.2004 r.”.

²⁶ Por. w odniesieniu do kwestii zawieszenia uprawnienia do dokonania korekty deklaracji: J. Zubrzycki [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2004, s. 357.

²⁷ Na nieprawidłowości w zakresie redakcji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej wskazywał już J. Kulicki, *Kontrola skarbową. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 325.

wydania urzędowej interpretacji. Wydaje się, że istnieją dwa możliwe warianty rozwiązania omawianej kwestii:

- 1) ocena powinna zostać dokonana wyłącznie w momencie złożenia wniosku o wydanie urzędowej interpretacji,
- 2) ocena może być dokonana w trakcie całego postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji.

Analizę wymienionych wariantów rozpocząć należy od stwierdzenia, że o ile prowadzenie postępowania podatkowego i innych wymienionych wyżej procedur wyklucza możliwość wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji, o tyle to ostatnie postępowanie nie może hamować postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej lub skarbowej. Przeciwnie rozumowanie prowadziłoby do stworzenia łatwego mechanizmu blokowania tych procedur przez dłużnika podatkowego. Za wyeliminowaniem takiej możliwości przemawia inna jeszcze okoliczność. W praktyce może bowiem pojawić się wątpliwość, czy stan faktyczny stanowiący przedmiot postępowania podatkowego jest tożsamy ze stanem faktycznym będącym podstawą dla wydania urzędowej interpretacji. Rozstrzygnięcie tej kwestii wymaga jednak dokonania ustaleń w zakresie dotyczącym okoliczności faktycznych sprawy, a ustalenia takie mogą być dokonane jedynie w ramach odpowiednich procedur. Trwające postępowanie w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji nie może zatem automatycznie zamykać drogi do prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (skarbowej). Mając na uwadze to ustalenie zauważyć należy, że konsekwencją pierwszego w wymienionych wariantów może być powstanie sytuacji, w której organy podatkowe będą równolegle rozpatrywały dwie sprawy, a wynik jednej z tych spraw będzie mógł mieć znaczenie dla drugiej. Taki stan rzeczy nie wydaje się uzasadniony. Skoro toczy się postępowanie, w wyniku którego wydana zostanie decyzja wymiarowa rozstrzygająca m.in. kwestie prawne, nie ma potrzeby kontynuowania postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji. Z istoty instytucji urzędowej interpretacji wynika, że nie może ona konkurować z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową (skarbową). Wymienione procedury zawsze będą zatem wyłączały możliwość prowadzenia postępowania w sprawie uzyskania urzędowej interpretacji, jeśli zostaną wszczęte przed wydaniem takiej interpretacji przez organ pierwszej instancji²⁸. Ocena, czy toczy się postępowanie podatkowe lub inna procedura

²⁸ Podobnie: B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4, s. 12. *De lege ferenda* można jednak rozważać

wykluczająca wydanie urzędowej interpretacji może być więc dokonana również po złożeniu wniosku o wydanie interpretacji. Zauważyć jednak należy, że przedstawiona wcześniej koncepcja urzędowych interpretacji przystosowana jest przede wszystkim do formułowania oceny podatkowej stanów faktycznych, które jeszcze nie wystąpiły. W odniesieniu do takich sytuacji nie istnieje ryzyko wszczęcia innej procedury podatkowej. Problem ogranicza się zatem jedynie do istniejących już stanów faktycznych.

4. Jak już była o tym mowa, postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji wszczynane jest na wniosek. Z założeń omawianej instytucji wynika, że umożliwia ona przeprowadzenie „fragmentarycznego” postępowania wymiarowego dotyczącego wyłącznie kwestii prawnych. Procedura ta nie obejmuje natomiast dokonywania przez organ podatkowy ustaleń faktycznych. Dostarczeniu niezbędnych informacji organom podatkowym w tym zakresie służy art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej nakładający na wnioskodawcę obowiązek wyczerpującego przedstawienia we wniosku stanu faktycznego sprawy. Regulacja prawna dotycząca tej kwestii stała się przedmiotem dość istotnych wątpliwości. W swojej interpretacji²⁹ Ministerstwo Finansów stwierdziło bowiem: „Wniosek o interpretację powinien dotyczyć konkretnego podmiotu i konkretnego zdarzenia prawnego, które podmiot ten swoim zachowaniem przed wystąpieniem z wnioskiem już wywołał. Udzielona przez organ podatkowy interpretacja powinna zatem odnosić się do prawno-podatkowych skutków zdarzenia, które miało już miejsce. [...] Podkreślić należy, że organ podatkowy powinien rozpatrywać tylko te wnioski o interpretację przepisów, które dotyczą działań faktycznych. Zważywszy, że przepisy art. 14a § 2 wyraźnie stanowią, że wnioskodawca jest zobowiązany do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego należy uznać, iż nie podlegają rozpatrzeniu wnioski, które dotyczą działań hipotetycznych”. Nietrudno zauważyć, że takie zawężenie zakresu zastosowania omawianej instytucji w istocie prowadzi do odejścia od założeń jakie leżały u podstaw

wprowadzenie szczególnych regulacji dotyczących np. oprocentowania zaległości podatkowych w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (skarbowej) w okresie prowadzenia postępowania w przedmiocie urzędowej interpretacji przez organ pierwszej instancji. W tym zakresie godne uwagi jest stanowisko NSA zawarte w wyroku z 7.8.2003 r., sygn. akt I SA/Po 2562/01, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 54: „W świetle art. 2 Konstytucji RP i art. 121 ordynacji podatkowej podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji w przypadku, gdy organ podatkowy nie udzieli mu odpowiedzi na pytanie na podstawie art. 14 ust. 4 ordynacji podatkowej, a następnie rozpocznie postępowanie kontrolne”.

²⁹ Pismo z 28.12.2004 r., s. 3.

wprowadzenia jej do systemu prawa podatkowego³⁰. Instytucja urzędowej interpretacji służy przede wszystkim ograniczeniu ryzyka po stronie dłużnika podatkowego. Takie ograniczenie ryzyka ma podstawowe znaczenie właśnie w odniesieniu do zdarzeń przyszłych, bowiem posiadając wiedzę o stanowisku organów podatkowych dłużnik podatkowy może wówczas jeszcze zmodyfikować sposób swojego postępowania, tak aby zapewnić jego zgodność z otrzymaną interpretacją. W odniesieniu do zdarzeń, które już wystąpiły rola tej instytucji redukuje się w zasadzie do rozstrzygnięcia kwestii prawnych w sposób wiążący dla przyszłego postępowania podatkowego. Pełną wiedzę o stanie faktycznym stanowiącym punkt wyjścia dla ustalenia adekwatnych regulacji prawa podatkowego organ podatkowy czerpie wyłącznie z wniosku uprawnionego podmiotu. Jeśli wniosek ten nie zawiera określonych informacji organ może zwrócić się o jego uzupełnienie w trybie przewidzianym dla usuwania braków formalnych, nie może jednak prowadzić żadnego postępowania dowodowego. Właśnie z tego względu, że ustalenie stanu faktycznego nie jest przedmiotem postępowania w sprawie o wydanie urzędowej interpretacji wynika, iż stan ten może być stanem hipotetycznym. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawnych nie jest bowiem istotne rzeczywiste wystąpienie określonych zdarzeń. Kończąc rozważania nad tą kwestią warto odnotować, że zmiana stanowiska prezentowanego przez Ministerstwo Finansów nastąpiła już w piśmie Sekretarza Stanu z 26.1.2005 r. do dyrektorów izb skarbowych i izb celnych³¹. Stwierdzono w nim, że posłużenie się określeniem „stan faktyczny” w omawianych przepisach „nie oznacza [...] niemożności rozstrzygnięcia kwestii, które mogą zaistnieć w przyszłości. A zatem jeżeli we wniosku zostanie opisany dokładnie stan faktyczny (poszczególne elementy stanu faktycznego są spójne), bez zastosowania trybu warunkowego, wówczas organ podatkowy, który nie jest uprawniony, ani zobowiązany do badania czy przedstawione we wniosku zdarzenia już zaistniały lub mogą zaistnieć, powinien udzielić stosownej interpretacji”. Pogląd ten należy zaaprobować z małym zastrzeżeniem. Jeśli użyty we wniosku tryb warunkowy wiąże się z alternatywnym przedstawieniem różnych wariantów stanu faktycznego, każdy przedstawiony wariant może być potraktowany jako odrębny stan faktyczny, a sam

³⁰ Biorąc pod uwagę możliwość wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (skarbowej) odnoszącej się do już istniejącego stanu faktycznego i wyłączenie w takiej sytuacji możliwości uzyskania urzędowej interpretacji, przywołane stanowisko mogło prowadzić do zmarginalizowania instytucji urzędowych interpretacji.

³¹ Nr SP1/76/8010-4/170/05/AA, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 1, s. 7, zwane dalej „pismem z 26.1.2005 r.”.

wniosek będzie wszczywał postępowanie o wydanie urzędowej interpretacji w tylu sprawach ile wariantów stanu faktycznego zostało zaprezentowanych. W ten sposób możliwe będzie wydanie kilku urzędowych interpretacji, z których każda dotyczyć będzie innej sytuacji.

Kolejnym elementem, jaki powinien zawierać wniosek, jest przedstawienie stanowiska wnioskodawcy w odniesieniu do przepisów, które mają być zastosowane w sprawie. O ile przedstawienie we wniosku kilku wariantów stanu faktycznego – jak już była o tym mowa – może skutkować wszczęciem kilku postępowań w sprawie wydania urzędowej interpretacji prawa podatkowego, o tyle w odniesieniu do każdego stanu faktycznego wnioskodawca powinien przedstawić tylko jedno, jednoznaczne stanowisko³². Warto zwrócić uwagę, że mamy w tym przypadku do czynienia w istocie z nałożeniem na dłużnika podatkowego obowiązku dokonania interpretacji przepisów prawa, zaś organ podatkowy zajmuje pozycję „kontrolera” rozumowania wnioskodawcy. Samoobliczenie podatku zwykle jednak także pociąga za sobą konieczność dokonania interpretacji prawa podatkowego przez dłużnika podatkowego, jego sytuacja nie ulega więc radykalnej zmianie³³.

Omawiając problematykę wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji dodać trzeba, że wniosek taki podlega opłacie skarbowej. Nieuiszczenie takiej opłaty będzie skutkowało analogiczną reakcją organów podatkowych jak w przypadku wystąpienia braków formalnych. Organ podatkowy wezwie zatem wnioskodawcę do uiszczenia opłaty w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku będzie prowadziło do pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia³⁴.

3.2. Przebieg postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji

1. Prawidłowa rekonstrukcja przebiegu postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji wymaga określenia, jakie przepisy mają w tym zakresie zastosowanie. Problem ogniskuje się wokół znaczenia odesłania zawartego w art. 14a § 5 Ordynacji podatkowej. Przepis ten odsyła do odpowiedniego stosowania wyłącznie art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1 Ordynacji podatkowej.

³² Podzielić należy w tym zakresie pogląd wyrażony w piśmie z 28.12.2004 r., s. 3: „w przypadku alternatywnie przedstawionego stanowiska wnioskodawcy organ podatkowy wzywa wnioskodawcę o uzupełnienie braków wniosku”.

³³ Odmiennie przedstawia się ta kwestia na gruncie podatków, w których wysokość należności ustalana jest wyłącznie przez organ podatkowy w drodze wydania decyzji konstytucyjnej.

³⁴ Art. 169 § 1 i 2 w zw. z art. 14a § 5 Ordynacji podatkowej.

Niektórzy autorzy interpretują to odesłanie ściśle i na tej podstawie formułują daleko idące wnioski odrzucające możliwość stosowania w odniesieniu do postępowania w sprawie wydania interpretacji urzędowej innych przepisów działu IV Ordynacji podatkowej³⁵. Przyjmują w związku z tym m.in., że wniosek o wydanie interpretacji nie jest podaniem w rozumieniu art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej i nie wywołuje skutku w postaci wszczęcia postępowania podatkowego. Odrzucenie zastosowania przepisów dotyczących postępowania podatkowego oznacza także, iż niemożliwe jest obecnie np. wystąpienie o udzielenie interpretacji urzędowej za pośrednictwem pełnomocnika. Takie stanowisko wydaje się zbyt rygorystyczne, a jego konsekwencje nie są możliwe do pogodzenia z przedstawionymi wyżej założeniami instytucji urzędowych interpretacji. Konieczność stosowania przepisów o postępowaniu podatkowym w postępowaniu w sprawie wydania urzędowej interpretacji jest widoczna przede wszystkim w odniesieniu do rozdziału 5 (doręczenia), rozdziału 13 (decyzje) i rozdziału 14 (postanowienia) działu IV Ordynacji podatkowej. Niemożność stosowania tych przepisów oznaczałaby nie tylko brak podstawowych regulacji dotyczących treści rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe pierwszej i drugiej instancji, ale także lukę w zakresie określenia sposobu skutecznego doręczenia interpretacji uprawnionemu podmiotowi. Biorąc pod uwagę ściśle określenie terminu na dokonanie interpretacji i poważne konsekwencje, jakie wiążą się z jego przekroczeniem, trudność w określeniu chwili doręczenia mogłaby tworzyć stan dużej niepewności co do tego, jaka interpretacja jest wiążąca: czy zaprezentowana w otrzymanym postanowieniu, czy też przedstawiona przez podatnika we wniosku. Urzędowa interpretacja podatkowa zamiast zwiększać pewność działań dłużnika podatkowego generowałaby zatem nowe obszary ryzyka. Przyjąć w związku z tym trzeba, że co do zasady możliwe jest odpowiednie stosowanie do postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji przepisów dotyczących postępowania podatkowego³⁶. Postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji to wszak rodzaj „fragmentarycznego” postępowania wymiarowego. Warto przy tej okazji zauważyć także, że dopuszcza się odpowiednie stosowanie przepisów z zakresu postępowania podatkowego do innych postępowań szczególnych przewidzianych w dziale III Ordynacji podatkowej, mimo braku wyraźnych odesłań ustawowych. Przykładem może być w tym zakresie postępowanie o stwierdzenie nadpłaty podatku³⁷. Zaprezentowany pogląd nie zmienia faktu, że redakcja art. 14a § 5 jest z pewnością wadliwa. Wydaje się, że przepis ten może

³⁵ B. Brzeziński, M. Masternak, op.cit., s. 11–12.

³⁶ Podobnie: pismo z 28.12.2004 r., s. 3.

³⁷ Patrz w tym zakresie bliżej: M. Ślifirczyk, op.cit., s. 271–273.

być jednak rozumiany obecnie nie tyle jako upoważnienie do odpowiedniego stosowania tylko wybranych przepisów działu IV, ale raczej jako nawiązanie i uzupełnienie regulacji zawartej w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej. Wskazywać na to może brzmienie końcowego fragmentu art. 14a § 5 Ordynacji podatkowej.

2. Przepisy ustawy nie są w pełni jasne, jeśli chodzi o ustalenie terminu dla załatwienia sprawy dotyczącej udzielenia urzędowej interpretacji. Odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu podatkowym prowadziłyby do wniosku, iż załatwienie takiej sprawy powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 2 miesięcy. Warto jednak zwrócić uwagę, że art. 139 § 1 *in fine* Ordynacji podatkowej zastrzega, że wymieniony termin obowiązuje tylko o tyle, o ile brak w tym zakresie przepisów szczególnych. Czy zatem przepisami takimi mogą być § 3 i 4 art. 14b Ordynacji podatkowej? Zauważyć trzeba, że § 3 art. 14b bezpośrednio reguluje jedynie pewnego rodzaju konsekwencję związaną z niewydaniem urzędowej interpretacji w terminie 3 miesięcy, zaś § 4 tego artykułu umożliwia w uzasadnionych wypadkach przedłużenie tego terminu do 4 miesięcy. Taka redakcja nie wskazuje zatem bezpośrednio, że mamy do czynienia z terminem wyznaczonym na załatwienie sprawy przez organ podatkowy. Można bowiem zakładać, że przekroczenie terminu określonego zgodnie z § 3 i 4 art. 14b Ordynacji podatkowej ogranicza możliwość wydania interpretacji przez organ podatkowy, sama interpretacja – zgodnie z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej – powinna być jednak wydana w ciągu maksymalnie 2 miesięcy. Uchybienie natomiast temu terminowi łączy się z konsekwencjami przewidzianymi w art. 140–142 Ordynacji podatkowej. Biorąc pod uwagę, że postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji jest w pewnym sensie „fragmentarycznym” postępowaniem wymiarowym, trudno zaprzeczyć, że przedstawione rozumowanie ma pewne podstawy. Skoro postępowanie wymiarowe powinno zakończyć się w ciągu 2 miesięcy, to dlaczego rozstrzygnięcie tylko kwestii prawnych ma wymagać dłuższego czasu? Takie ujęcie omawianego zagadnienia pomija jednak dość istotne różnice w zakresie przekroczenia terminu do załatwienia sprawy w postępowaniu wymiarowym i w postępowaniu o uzyskanie urzędowej interpretacji. Postępowanie wymiarowe w praktyce może ulegać bardzo poważnemu przedłużeniu, a sankcje z tego tytułu obciążające organ podatkowy wydają się raczej symboliczne. W przypadku postępowania o uzyskanie urzędowej interpretacji termin 4 miesięcy jest terminem nieprzekraczalnym. Ponieważ nie ma możliwości przedłużenia terminu do wydania interpretacji urzędowej zrozumiałe może być zastosowanie w tym przypadku dłuższego terminu. Po upływie terminu przewidzianego w § 3 i 4 art. 14b Ordynacji podatkowej nie jest już możliwe dokonanie

interpretacji urzędowej przez organ podatkowy pierwszej instancji³⁸. Uzasadnione wydaje się zatem stanowisko Ministerstwa Finansów, aby termin ten był przestrzegany w sposób bezwzględny³⁹.

Zasadniczy termin, w jakim powinno nastąpić wydanie interpretacji urzędowej wynosi 3 miesiące. W przypadkach „uzasadnionych złożonością sprawy” termin ten może zostać przedłużony do 4 miesięcy. Zgodzić się należy, że kryterium złożoności sprawy nie należy do kryteriów w pełni precyzyjnych. Powstaje też wątpliwość, czy „sprawę złożoną” w rozumieniu art. 14b § 4 można utożsamiać ze sprawą „szczególnie skomplikowaną”, o jakiej wspomina art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. Wydaje się, że takiego znaku równości postawić nie można. O ile każda sprawa szczególnie skomplikowana będzie bowiem sprawą złożoną, o tyle nie każda sprawa złożona będzie należała do szczególnie skomplikowanych. **Wydłużenie terminu do wydania interpretacji urzędowej wymaga zatem spełnienia łagodniejszych warunków, aniżeli konieczne dla przyjęcia 2 miesięcznego terminu do załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.** Trzeba mieć także na uwadze, iż o ile w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej termin załatwienia sprawy uzależniony jest głównie od komplikacji postępowania dowodowego⁴⁰, o tyle w art. 14b § 4 dla przyjęcia, że mamy do czynienia ze sprawą złożoną istotne są przede wszystkim trudności w zakresie interpretacji przepisów prawa. Z wymienionych powodów istnieje dość duża trudność w ocenie, czy przedłużenie terminu w danej sytuacji będzie uzasadnione, czy też nie⁴¹. Zważywszy na poważne konsekwencje związane z przekroczeniem terminu jest to problem o dużym znaczeniu praktycznym. Jeśli bowiem sprawa nie może być zaliczona do złożonych, wydanie postanowienia interpretacyjnego przed upływem 4 miesięcy, ale po upływie 3 miesięcy jest bezprzedmiotowe, a postanowienie takie naruszało będzie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej.

3. Jak wspomniano, w przypadku przekroczenia terminu na wydanie urzędowej interpretacji niedopuszczalne jest wydanie takiej interpretacji sprzecznej z interpretacją zawartą we wniosku. Art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej

³⁸ Konsekwencje przekroczenia terminu do wydania interpretacji przez organ podatkowy pierwszej instancji będą omówione obszerniej w dalszej części niniejszego tekstu.

³⁹ Pismo z 28.12.2004 r., s. 4; pismo z 12.1.2005 r., s. 6.

⁴⁰ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, op.cit., s. 540.

⁴¹ Warto zauważyć, że Ministerstwo Finansów w swoim wyjaśnieniu zaleciło wydawanie interpretacji w terminie 3 miesięcy, bez stosowania instytucji przedłużenia tego terminu. Patrz: pismo z 28.12.2004 r., s. 4.

stwierdza: „W przypadku nie wydania przez organ postanowienia w terminie [...] uznaje się, że organ ten jest związany stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku. Przepis § 5 stosuje się odpowiednio.”

Wspomnianą regulację można rozumieć na co najmniej dwa sposoby:

- po przekroczeniu terminu bezprzedmiotowe jest dalsze postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji urzędowej, co powinno skutkować umorzeniem tego postępowania; moc wiążącą uzyskuje natomiast interpretacja zawarta we wniosku⁴²,
- związanie organu podatkowego stanowiskiem dłużnika podatkowego oznacza, że organ ten powinien wydać interpretację urzędową zgodną z interpretacją zawartą we wniosku.

Rozstrzygnięcie, która z wymienionych koncepcji jest prawidłowa nie jest proste. Pierwsza z możliwości oznaczałaby, że art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej zawiera błąd. Przewiduje on bowiem związanie interpretacją zawartą we wniosku jedynie organu, który powinien wydać urzędową interpretację, a nie wszystkich organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy⁴³. Inne konsekwencje związane byłyby zatem z interpretacją przedstawioną we wniosku, a inne z interpretacją zawartą w postanowieniu organu podatkowego pierwszej instancji⁴⁴. Można mieć także wątpliwość, czy interpretacji zawartej we wniosku dotyczą postanowienia gwarancyjne z art. 14c Ordynacji podatkowej. Przepis ten odsyła bowiem wyłącznie do art. 14a § 1, a więc do przepisu dotyczącego interpretacji urzędowej wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji. Wymienione problemy nie powstaną w przypadku drugiej z przedstawionych koncepcji. Przy takiej wykładni niezrozumiałe jest jednak odesłanie zawarte w zdaniu drugim § 3 art. 14b Ordynacji podatkowej. Skoro bowiem mamy do czynienia z postanowieniem zawierającym interpretację urzędową, zastosowanie będą miały wszystkie przepisy dotyczące takiego postanowienia, w tym m.in. art. 14b § 5. Odsyłanie do tego przepisu uznać należy zatem za zbędne. Powstaje też

⁴² Ministerstwo Finansów w odniesieniu do omawianej kwestii stwierdza: „Z uwagi na to, że po upływie terminu określonego w art. 14b § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej (milcząca przyjęcie), organ podatkowy nie może wydać postanowienia w sprawie, w której – wskutek niedopatrzenia organu podatkowego – zostało ukonstytuowane nawet nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy, organ ten powinien niezwłocznie przesłać stosowną informację wraz z posiadanymi dokumentami dyrektorowi izby skarbowej”. Patrz: pismo z 28.12.2004 r., s. 4.

⁴³ G. Dźwigala, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, PP 2004, nr 11, s. 52.

⁴⁴ Por. art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej.

wątpliwość, czy sensowne jest wymaganie od organów podatkowych aby wykonywały czysto techniczne działania polegające na powieleniu interpretacji zawartej we wniosku dłużnika podatkowego. Takie czynności mogą niepotrzebnie angażować organy podatkowe i przedłużać postępowanie. Mając powyższe na uwadze uznać trzeba, że nie jest możliwe jednoznaczne rozstrzygnięcie omawianej kwestii. Wydaje się, że zawarte w ustawie przepisy prezentują jednocześnie dwie odmienne koncepcje rozwiązania tego samego problemu. Omawiane zagadnienie nie ma przy tym wyłącznie charakteru teoretycznego. W zależności od tego, która z koncepcji zostanie przyjęta inny będzie moment, od jakiego wnioskodawca będzie mógł powoływać się na skutki związane z wydaniem interpretacji. Odmienne będzie także wyglądała procedura zakwestionowania dokonanej interpretacji. W pierwszym przypadku przekroczenie terminu stwarza obowiązek umorzenia postępowania przez organ pierwszej instancji oraz automatycznie umożliwia wszczęcie z urzędu przez organ odwoławczy trybu zmiany lub uchylecia interpretacji, w drugim – postępowanie wymaga zakończenia poprzez wydanie postanowienia zawierającego urzędową interpretację i dopiero z tym momentem możliwa jest weryfikacja stanowiska wnioskodawcy przez organ drugiej instancji.

Wobec przedstawionych wątpliwości prawnych – nie bez wahania – odpowiedzieć należy się za poglądem, zgodnie z którym *de lege lata* po upływie terminu moc wiążącą uzyskuje interpretacja zawarta we wniosku dłużnika podatkowego. Takie rozwiązanie wydaje się bardziej korzystne dla wnioskodawcy i upraszcza postępowanie w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji.

3.3. Postanowienie interpretacyjne i inne formy zakończenia postępowania w sprawie udzielenia urzędowej interpretacji

1. Zgodnie z art. 14a § 1 i 4 Ordynacji podatkowej udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego następuje na piśmie, w formie postanowienia⁴⁵. Z wcześniejszych rozważań wynika, że do postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji stosować należy co do zasady przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, a zatem omawiane postanowienie powinno zawierać wszystkie elementy określone w art. 217 Ordynacji podatkowej. Oprócz tych elementów art. 14a zawiera dodatkowe wymogi, jakim odpowiadać powinno to postanowienie. Zgodnie

⁴⁵ Zawarta w art. 14a § 1 wzmianka, że interpretacji udziela się na piśmie wydaje się zbyteczna wobec brzmienia art. 218 Ordynacji podatkowej.

art. 14a § 1 przedmiotem interpretacji ma być zakres i sposób zastosowania prawa podatkowego, zaś z § 3 tego artykułu wynika, że zawierać ma ona ocenę prawną stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa⁴⁶. Jeśli postanowienie zawierać ma ocenę prawną stanowiska pytającego to oczywiście jest, że postanowienie to musi odnosić się do interpretacji przedstawionej we wniosku przez dłużnika podatkowego. Ministerstwo Finansów odnosząc się do tej kwestii stwierdziło: „W sentencji postanowienia organ podatkowy powinien ograniczyć się do oceny stanowiska wnioskodawcy jako prawidłowego lub nieprawidłowego. Natomiast ocena prawna stanowiska wnioskodawcy uznanego za nieprawidłowe z przytoczeniem przepisów prawa powinna znaleźć się w uzasadnieniu postanowienia”⁴⁷. Pogląd ten zasadniczo można zaaprobować z tym jednak zastrzeżeniem, że podstawy prawnej dla odstąpienia od sporządzania uzasadnienia postanowienia w przypadku zaaprobowania stanowiska wnioskodawcy poszukiwać należy w art. 210 § 5 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej⁴⁸. Oczywiście jest też, że uznanie interpretacji przedstawionej przez wnioskodawcę za nieprawidłową będzie skutkowało koniecznością przedstawienia w postanowieniu interpretacji dokonanej przez organy podatkowe⁴⁹. Poza wymienionymi już elementami Ministerstwo Finansów sugeruje, aby wydawane postanowienia zawierały informację, że interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia tego zdarzenia oraz, że interpretacja nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta, wiąże natomiast właściwe organy podatkowe i organy kontroli skarbowej – do czasu jej zmiany lub uchylecia⁵⁰. Nie negując celowości zamieszczania takich informacji w postanowieniu należy zwrócić uwagę, że praktyka taka nie ma wyraźnych podstaw w przepisach prawa⁵¹.

⁴⁶ Redakcja art. 14a § 3 Ordynacji podatkowej może budzić wątpliwości. Wydaje się bowiem, że interpretacja jako taka nie może zawierać oceny prawnej stanowiska pytającego. Ocena taka może być natomiast zawarta w postanowieniu wydawanym przez organy podatkowe i być wynikiem porównania ustaleń organu podatkowego z wykładnią dokonaną przez podatnika.

⁴⁷ Pismo z 28.12.2004 r., s. 4.

⁴⁸ Zauważyć w związku z tym trzeba, że sformułowane w dalszej części przywołanego pisma Ministerstwa Finansów zalecenie, aby w uzasadnieniach postanowień ujmowano również opis stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oznacza w praktyce obowiązek sporządzania uzasadnienia przez organy podatkowe w każdym przypadku.

⁴⁹ B. Brzeziński, M. Masternak, op.cit., s. 13.

⁵⁰ Pismo z 28.12.2004 r., s. 4.

⁵¹ Wydaje się, że pewną podstawę w tym zakresie stanowić może jedynie ogólna regulacja zawarta w art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze istotę i cel postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji nie można zgodzić się z prezentowanym w doktrynie poglądem, że postanowienie zawierające interpretację nie jest rozstrzygnięciem władczym⁵². Postanowienie to w sposób „fragmentaryczny” rozstrzyga kwestie, które mogą być przedmiotem „całościowego” postępowania podatkowego zakończonego decyzją wymiarową. Postanowienie interpretacyjne jest przy tym wiążące dla organu podatkowego prowadzącego późniejsze postępowanie wymiarowe. Skoro zatem decyzja podatkowa kończąca postępowanie wymiarowe jest rozstrzygnięciem władczym, w sposób analogiczny należy traktować postanowienie zawierające urzędową interpretację.

2. Wątpliwości dotyczą sposobu zakończenia postępowania w przypadku, kiedy treść wniosku będzie wskazywała na brak podstaw do wydania urzędowej interpretacji prawa podatkowego. Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów, formę postanowienia powinny przyjąć orzeczenia organu **odrzucające wniosek** jako **niedotyczący interpretacji prawa podatkowego**, wniesiony przez podmiot nieuprawniony lub nieuzupełniony mimo prawidłowego wezwania do uzupełnienia⁵³. Wydaje się, że wbrew tej wypowiedzi organy podatkowe nie mają w takich przypadkach podstaw dla „odrzucaenia wniosku”. W przypadku wniosku **niedotyczącego interpretacji prawa podatkowego** organ podatkowy – w zależności od konkretnej sytuacji – powinien wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych wniosku, rozważyć przekazanie wniosku innemu organowi⁵⁴, zwrócić wniosek z odpowiednim pouczeniem⁵⁵, ewentualnie wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania⁵⁶. Z tej ostatniej możliwości organ podatkowy może skorzystać także w przypadku wniesienia wniosku przez podmiot nieuprawniony⁵⁷. Nie uzupełnienie braków powinno skutkować z kolei wydaniem postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia⁵⁸. **Przepisy dotyczące postępowania w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji nie znają natomiast formy rozstrzygnięcia w postaci postanowienia o odrzuceniu wniosku.**

⁵² B. Brzeziński, M. Masternak, op.cit., s. 12.

⁵³ Pismo z 28.12.2004 r., s. 4.

⁵⁴ Por. art. 170 i 171 Ordynacji podatkowej

⁵⁵ Art. 171 § 3 Ordynacji podatkowej.

⁵⁶ Art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej.

⁵⁷ Art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej.

⁵⁸ Art. 169 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej.

3. Zgodnie z art. 14b § 7 Ordynacji podatkowej, ostateczne postanowienia oraz decyzje dotyczące interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach zamieszczane są na stronie internetowej właściwej izby skarbowej lub izby celnej, bez podania danych identyfikacyjnych podatnika, płatnika lub inkasenta. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa interpretacje co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach przesyłają niezwłocznie do właściwego dyrektora izby skarbowej, celem ich zamieszczenia na stronie internetowej izby skarbowej. Ten bezwzględny obowiązek publikacji wynikający z przepisów prawa jest łagodzony przez stanowisko Ministerstwa Finansów. Zgodnie z tym stanowiskiem, publikacji podlegają interpretacje dotyczące odmiennych stanów faktycznych lub prawnych wobec interpretacji już opublikowanych (po uprzednim usunięciu elementów interpretacji, umożliwiających identyfikację wnioskodawców)⁵⁹. Choć pogląd ten nie ma bezpośredniego oparcia w brzmieniu przepisów prawa wydaje się, że powinien zostać zaaprobowany. Skoro publikacja interpretacji ma służyć pozyskaniu wiedzy o praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe nie ma potrzeby powielania interpretacji, która już została opublikowana. Tego rodzaju działanie zamiast pomóc zainteresowanym podmiotom mogłoby utrudnić poszukiwanie informacji. Obowiązek publikacji urzędowych interpretacji realizowany jest za pomocą System Informacji Podatkowej. System ten umożliwia bieżący monitoring praktyki stosowania prawa przez organy podatkowe, a co za tym idzie – na podstawie art. 14 § 1 Ordynacji podatkowej – pozwala na podjęcie odpowiednich działań przez Ministerstwo Finansów w przypadku rozbieżności tej praktyki.

3.4. Skutki prawne udzielenia urzędowej interpretacji

1. Z art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że interpretacja jest wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy. Jeśli wnioskodawca nie zgadza się z otrzymaną interpretacją powinien wszcząć postępowanie weryfikujące stanowisko organu podatkowego pierwszej instancji, inaczej w przyszłości będzie ono wiązało organy podatkowe w postępowaniu wymiarowym. Wprawdzie zgodnie z art. 14b § 1 wspomniana interpretacja nie jest wiążąca dla dłużnika podatkowego, jednak moc wiążąca tej interpretacji przesądza wynik przyszłego postępowania podatkowego. Zaniechanie przez dłużnika podatkowego wspomniana-

⁵⁹ Pismo z 28.12.2004 r., s. 5–6.

nych działań doprowadzi do sytuacji, w której w sposób w pełni skuteczny będzie on mógł bronić swych racji dopiero przez sąd administracyjny. Interpretacja przywołanych przepisów prowadzi bowiem do wniosku, że sądy nie są związane urzędowymi interpretacjami organów podatkowych. Gdyby przyjąć, że interpretacja taka ma moc wiążącą również dla sądu administracyjnego rozstrzygającego skargę na decyzję wydaną w późniejszym postępowaniu wymiarowym uznać należałoby, iż stwierdzenie o braku wiążącej mocy interpretacji urzędowej dla dłużnika podatkowego zawarte w art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej jest pozbawione praktycznego znaczenia. Dłużnik podatkowy nie miałby bowiem prawnej możliwości wykazania, że jego działania są zgodne z prawem. Pojawia się w związku z tym pytanie, czy rozstrzygnięcie sądu administracyjnego zapadłe w sprawie określonego dłużnika podatkowego, w odniesieniu do stanu faktycznego zbieżnego z uzyskaną przez niego urzędową interpretacją nie powinno być przesłanką do zmiany urzędowej interpretacji, a przynajmniej do jej uchylecia? Obecnie obowiązujące przepisy stwarzają taką możliwość wyłącznie w przypadku, gdy orzeczenie sądu wskaże na rażące naruszenie prawa przez interpretację urzędową⁶⁰.

Warto także zwrócić uwagę, że regulacja zawarta w art. 14b § 1 zd. 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą interpretacja urzędowa nie jest wiążąca dla dłużnika podatkowego, stanowi w istocie odstępstwo od koncepcji uznającej postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji za rodzaj „fragmentarycznego” postępowania wymiarowego. Gdyby regulacje prawne w tym zakresie były w pełni konsekwentne, postanowienie interpretacyjne wiązałoby także dłużnika podatkowego i sądy administracyjne. Przepisy prawa stwarzają obecnie dwie równoległe drogi kwestionowania wspomnianego postanowienia interpretacyjnego. Dłużnik podatkowy może złożyć zażalenie na postanowienie, a w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia – skargę do sądu administracyjnego. Nie wyklucza to negocjowania interpretacji przyjętej przez organy podatkowe w odwołaniu i skardze do sądu administracyjnego wniesionych od decyzji wymiarowej wydanej na podstawie postanowienia interpretacyjnego. Ostateczne rozstrzygnięcie kończące postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji będzie jednak wiążące dla postępowania wymiarowego prowadzonego przez organy podatkowe, zaś prawomocny wyrok sądu administracyjnego dotyczący urzędowej interpretacji wiązać będzie sąd administracyjny w przypadku rozpatrywania skargi na decyzję wymiarową⁶¹.

⁶⁰ Por. art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

⁶¹ Zgodnie z art. 170 ustawy z 30.8.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony

2. Treść obecnie obowiązujących przepisów prawa może wywoływać wątpliwość, od jakiego momentu interpretacja uzyskuje moc wiążącą. W przepisach prawa dotyczących urzędowych interpretacji uregulowano jedynie moment od jakiego wywiera skutek decyzja zmieniająca lub uchylająca postanowienie interpretacyjne. Brak natomiast wyraźnego wskazania chwili, z którą staje się wiążące samo postanowienie interpretacyjne. Można wprawdzie poślikować się w tym zakresie treścią art. 212 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej i przyjąć, że postanowienie takie staje się wiążące z momentem jego doręczenia, jednak warto zwrócić uwagę, że art. 212 w zw. z art. 219 odnosi się wyłącznie do organu podatkowego, który wydał postanowienie, a nie do wszystkich organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy. Rozszerzająca wykładnia przywołanych przepisów wydaje się mimo to bardziej przekonująca, aniżeli wiązanie skuteczności postanowienia interpretacyjnego z momentem przekazania postanowienia izbie skarbowej lub z chwilą publikacji urzędowej interpretacji w internecie. W tych ostatnich przypadkach dłużnik podatkowy miałby bowiem trudność z prawidłowym określeniem właściwego momentu. Można oczywiście rozważać, czy moment nabrania mocy wiążącej przez interpretację nie powinien być wyznaczony w jeszcze inny sposób. Skoro mamy w tym przypadku do czynienia z urzędową interpretacją określonych regulacji, może pojawić się koncepcja, aby dana interpretacja miała zastosowanie od momentu wejścia w życie tych regulacji, a jedyne ograniczenia w tym zakresie ustanawiałby art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej. Wniosek taki w istocie oznaczałby, że urzędowa interpretacja dotyczy nie tylko istniejących i przyszłych stanów faktycznych, ale także stanów faktycznych, które wystąpiły w przeszłości na gruncie tych samych przepisów. W takiej sytuacji pojawić się może problem już wydanych decyzji podatkowych dotyczących takich stanów faktycznych, a w szczególności, czy decyzje te nie powinny podlegać wzruszeniu z uwagi na brzmienie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej. Wydaje się, że rozstrzygnięcia tych wątpliwości poszukiwać należy w zawartym w przepisach ograniczeniu gwarancyjnego efektu interpretacji do przypadków zastosowania się do urzędowej interpretacji⁶². Zastosować się do interpretacji można jedynie wówczas, gdy interpretacja taka została już wydana. Działania dokonane przed doręczeniem

i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Prawomocny wyrok wydany w odniesieniu do postępowania dotyczącego urzędowej interpretacji jest zatem wiążący dla sądu administracyjnego w przypadku rozpatrywania skargi na decyzję wymiarową.

⁶² Por. art. 14b § 1 i § 14c Ordynacji podatkowej.

postanowienia interpretacyjnego nie podlegają zatem ochronie przewidzianej w przepisach prawa. Wniosek ten powinien ulec jednak jeszcze pewnej modyfikacji. Zastosowanie się do interpretacji może bowiem polegać m.in. na tym, że dłużnik podatkowy powstrzymuje się z podjęciem działań korygujących jego dotychczasową praktykę, np. rezygnując z korekty deklaracji podatkowej. Jeśli zatem organ podatkowy nie wszczął postępowania wymiarowego w odniesieniu do już zaistniałych stanów faktycznych, uzyskana interpretacja urzędowa powinna rozciągać swój skutek również na takie przypadki, ale ze skutkiem dopiero od momentu jej doręczenia.

3. Jak już wspomniano, podstawowym założeniem leżącym u podstaw obecnie obowiązujących przepisów dotyczących urzędowych interpretacji jest stworzenie mechanizmu pozwalającego na ustalanie skutków podatkowych dla przyjętego stanu faktycznego. Nie jest zatem konieczne istnienie takiego stanu faktycznego w momencie wydawania urzędowej interpretacji, zaś skutki interpretacji odnosić się będą do określonych stanów faktycznych jakie wystąpią w przyszłości. Aby tak było musi wystąpić zbieżność istotnych z podatkowego punktu widzenia elementów stanu faktycznego przyjętego za podstawę interpretacji i elementów rzeczywistego stanu faktycznego. Konstatacja ta prowadzi do wniosku, że zbieżność taka występować może w odniesieniu do całej grupy rzeczywistych stanów faktycznych, jakie pojawią się po uzyskaniu urzędowej interpretacji. Podatnik znając stanowisko organu podatkowego może bowiem w zaufaniu do tego stanowiska ponawiać określone działania. W odniesieniu do tej kwestii nie jest zatem pozbawione podstaw stanowisko Ministerstwa Finansów: „Interpretacja [...] będzie wiążąca, jeżeli przedstawiony w niej stan faktyczny się ziści i nie ulegnie zmianie stan prawny. Należy przy tym zauważyć, że rozstrzygnięcia wiążących interpretacji odnoszą się nie tylko do konkretnego opisanego zdarzenia, ale również do innych zdarzeń, których istotne elementy pozostają tożsame z głównym zdarzeniem przedstawionym we wniosku”⁶³. W ten sposób rozstrzygnięcie zawarte w postanowieniu interpretacyjnym nabiera dość specyficznego znaczenia. Postępowanie w przedmiocie uzyskania urzędowej interpretacji – z uwagi na swój przedmiot – stanowi bowiem „fragmentaryczne postępowanie” w stosunku do bliżej nieokreślonej liczby przyszłych postępowań wymiarowych⁶⁴.

⁶³ Pismo z 26.1.2005 r., s. 7. Kwestia wpływu zmiany stanu prawnego na moc wiążącą interpretacji podatkowych będzie przedmiotem dalszych rozważań.

⁶⁴ Na tym tle pojawia się pytanie, czy skuteczność urzędowych interpretacji nie powinna mieć bardziej uniwersalnego charakteru z uwagi na podmiot, którego dotyczy. Skoro bo-

4. Istota mocy wiążącej urzędowych interpretacji zawarta została w stwierdzeniu, iż „organ nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej [...] zobowiązanie podatkowe bez zmiany albo uchylenia postanowienia [...] jeżeli taka decyzja byłaby niezgodna z interpretacją zawartą w tym postanowieniu”⁶⁵. Uzupełnieniem tej reguły jest brzmienie art. 14c Ordynacji podatkowej: „W zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku, o którym mowa w art. 14b § 5 zdanie drugie”. Decyzja wymiarowa musi być zatem zgodna z postanowieniem interpretacyjnym w odniesieniu do okresu, w którym postanowienie to było prawnie skuteczne (wiążące). Jest to bezpośrednia konsekwencja wspomnianego „fragmentarycznego” charakteru postępowania w przedmiocie urzędowej interpretacji. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na poważny błąd zawarty w przywołanych regulacjach. Mowa w nich wprawdzie o podatniku, płatniku i inkasencie, jednak formułują one wyłącznie zakaz wydawania niezgodnych z postanowieniem interpretacyjnym decyzji „określających lub ustalających zobowiązani podatkowe”. Regulacja ta odnosić się może wyłącznie do podatnika, bowiem stosunek prawny wiążący płatnika czy inkasenta z wierzycielem podatkowym nie jest stosunkiem zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach zakaz ustalania lub określania zobowiązania podatkowego jest bezprzedmiotowy. Niestety, omawiany zapis jest jednym z wielu przykładów nieprawidłowej redakcji nowych przepisów dotyczących urzędowych interpretacji. Istota przyję-

wiem stan faktyczny, do jakiego może mieć ona zastosowanie określany jest przez wskazanie na pewne cechy istotne, w podobny sposób można określać podmiot, który jest uprawniony do powołania się na wspomnianą interpretację. Jest to o tyle proste, że urzędowe interpretacje podlegają publikacji. Rozwiązanie takie prowadziłoby do większej jednolitości praktyki organów podatkowych i jednocześnie zwolniłoby te organy z rozstrzygania podobnych spraw różnych podmiotów. Idea taka wykracza jednak poza przyjętą obecnie konstrukcję urzędowej interpretacji. Jej wprowadzenie oznaczałoby też poważną zmianę w zakresie koncepcji tej instytucji i konieczność zmiany szeregu regulacji. W szczególności celowe wydaje się wówczas zmodyfikowanie procedury uzyskiwania interpretacji i jej uchylenia lub zmiany, skoro skutek z tym związany rozciągałby się nie tylko na wnioskodawcę ale także na inne podmioty. Pojawia się także wątpliwość, czy taki kształt omawianej instytucji nie byłby równoznaczny z nadaniem urzędowej interpretacji charakteru specyficznego źródła prawa. W efekcie istnieje ryzyko uznania takiej konstrukcji za sprzeczną z Konstytucją. Warto jednak zauważyć, że w niektórych państwach (np. w Danii) dopuszcza się występowanie o wydanie urzędowej interpretacji na rzecz całych grup anonimowych podmiotów. Por. w tej kwestii: Bente Moll Pedersen [w:] *International Fiscal Association, Studies on International Fiscal Law*, vol. LXXXIVb, *Advance rulings*, Rotterdam 1999, s. 322.

⁶⁵ Art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.

tej konstrukcji prawnej wskazuje, że w odniesieniu do płatnika i inkasenta organ podatkowy nie powinien wydawać decyzji określającej lub ustalającej należności przypadające od tych podmiotów.

Przepisy fundamentalne dla instytucji urzędowych interpretacji cechuje jeszcze jedna – zapewne również niezamierzona – niekonsekwencja. Jak wspomniano, ustanawiają one dla dłużnika podatkowego gwarancję, że nie zostanie wydana decyzja określająca lub ustalająca zobowiązanie w sposób sprzeczny z wiążącym postanowieniem interpretacyjnym. Konsekwencje nie wydania decyzji ustalającej i nie wydania decyzji określającej są jednak całkowicie inne. O ile brak decyzji ustalającej zobowiązanie oznacza, że zobowiązanie takie nie powstaje, o tyle brak decyzji określającej nie wpływa na istnienie zobowiązaniowego stosunku prawnego⁶⁶. W tym ostatnim przypadku zobowiązanie obciąża dłużnika podatkowego, co więcej: jego niezrealizowanie w terminie będzie z reguły prowadziło do powstania zaległości podatkowej i generowało obowiązek zapłaty odsetek od tej zaległości. Wprawdzie nie będzie można wydać decyzji w sposób deklaracyjny stwierdzającej istnienie tego zobowiązania, jednak nie zawsze będzie to równoznaczne z brakiem możliwości prowadzenia postępowania egzekucyjnego. W pewnych sytuacjach podstawą do wystawienia tytułu wykonawczego może być bowiem bezpośrednio np. deklaracja lub zeznanie podatkowe⁶⁷. Jeśli zatem sam dłużnik podatkowy wykaże kwotę zobowiązania w takim dokumencie, nie będzie mógł powoływać się na interpretację urzędową. Podobnie w przypadku, gdy dłużnik podatkowy dokona wpłaty należności podatkowej wbrew urzędowej interpretacji, wówczas nadpłata podatku nie powstanie. Opisane konsekwencje prawne nie były zapewne zakładane przez autorów regulacji. Dowodzą one jednak, jak istotna jest znajomość reguł funkcjonowania instytucji prawnopodatkowych przy konstruowaniu nowych rozwiązań prawnych.

Pewne modyfikacje w odniesieniu do przedstawionych wyżej ustaleń wprowadza art. 10 ust. 2 ustawy z 2.7.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami finansowymi lub ka-

⁶⁶ Nie wydaje się w związku z tym przekonujące stwierdzenie, że: „Interpretacja ta może [...] prowadzić do zwolnienia podatnika (w określonym w niej zakresie) z obowiązku podatkowego. Pozostaje to w rażącej sprzeczności z podstawowymi zasadami tworzenia i stosowania prawa podatkowego.” (R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, PP 2005, nr 2, s. 4).

⁶⁷ Por. art. 3a ustawy z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. z 2002 r., Nr 110, poz. 969 ze zm.).

rami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji⁶⁸. Jak jednak rozumieć zakaz „obciążania daninami”, o którym mowa w tym przepisie? Czy oznacza on, że zobowiązania podatkowe nie powstają? Czy jest to zakaz wydawania decyzji, czy może prowadzenia egzekucji wobec dłużnika podatkowego? Wydaje się, że ostatnia z wymienionych możliwości jest najbardziej uzasadniona. **Organy podatkowe nie powinny zatem prowadzić egzekucji w stosunku do dłużników podatkowych w takim zakresie, w jakim zastosowali się oni do uzyskanej interpretacji urzędowej.** Mocno wątpliwe jest natomiast twierdzenie, że „obciążenie daniną” występuje również w sytuacji, w której podatnik sam dobrowolnie reguluje należność podatkową. Wspomniany zakaz prowadzenia egzekucji nie oznacza jednak wygaśnięcia istniejących zobowiązań, ani też nie wyklucza powstawania nowych. Jak wspomniano może to prowadzić do powstania zaległości podatkowych. Negatywne konsekwencje dla dłużnika podatkowego związane z pojawieniem się zaległości podatkowej wykraczają poza sam obowiązek uiszczenia zaległej kwoty wraz z odsetkami. Istnienie zaległości podatkowej może bowiem skutkować np. wykluczeniem z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego⁶⁹. Czy tego rodzaju konsekwencja również pozostaje w sprzeczności z art. 10 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej? Bez względu na to, jaka jest odpowiedź na to pytanie warto pamiętać, że art. 14c Ordynacji podatkowej wyraża ogólną regułę, iż zastosowanie się dłużnika podatkowego do urzędowej interpretacji nie może mu szkodzić. Można przyjąć, że zasada ta wykracza poza sferę prawa podatkowego. Istnienie w opisanej sytuacji zaległości podatkowej nie może zatem skutkować dla dłużnika podatkowego negatywnymi konsekwencjami także na gruncie innych gałęzi prawa.

5. Jak wynika z dotychczasowych rozważań, wskazać można na dwa podstawowe rodzaje konsekwencji związanych z wydaniem postanowienia interpretacyjnego:

- postanowienie interpretacyjne jest wiążące dla przyszłego postępowania wymiarowego,

⁶⁸ Warto zwrócić uwagę, że przepis ten nie zalicza do pojęcia danin publicznych sankcji finansowych i kar. Tego rodzaju rozwiązanie może budzić wątpliwości. Oznacza bowiem, że tzw. sankcje podatkowe o charakterze finansowym (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe) nie stanowią rodzaju daniny publicznej.

⁶⁹ Art. 24 ust. 1 pkt 3 ustawy z 29.1.2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. Nr 19, poz. 177 ze zm.).

- zastosowanie się dłużnika podatkowego do urzędowej interpretacji, nie może mu szkodzić.

Generalna zasada nieuszkodzenia sformułowana w art. 14c Ordynacji podatkowej została w tym przepisie uszczegółowiona. Zgodnie z pkt 1 tego artykułu w odniesieniu do okresu, w którym postanowienie było skuteczne nie ustala się „dodatкового zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług”. Zapis ten po raz kolejny wskazuje na brak dyscypliny pojęciowej ustawodawcy. W ustawie o podatku od towarów i usług mowa jest bowiem nie o „dodatkovym zobowiązaniu”, a o „dodatkovym zobowiązaniu podatkowym”⁷⁰. Konsekwencją zasady nieuszkodzenia są także pkt 2 i 3 art. 14c Ordynacji podatkowej. Stwierdzają one, że w przedmiotowym okresie nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych. Jak wspomniano, regulacje zawarte w art. 14c pkt 1–3 stanowią jedynie rozwinięcie i uszczegółwienie zasady nieuszkodzenia i nie stanowią zamkniętego katalogu gwarancji wynikających z tej zasady. Zasada nieuszkodzenia powinna być zatem rozumiana szeroko i odnosić się także do innych gałęzi prawa.

3.5. Uchylenie lub zmiana urzędowej interpretacji

1. Zgodnie z art. 14a § 4 i art. 14b § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej, urzędowa interpretacja podlega zaskarżeniu w drodze zażalenia. Wobec braku w przepisach dotyczących urzędowych interpretacji wyraźnego odeślania do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących zażalenia zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej pojawiają się poglądy, że w istocie nie mamy w tym przypadku do czynienia z zażaleniem w rozumieniu przepisów postępowania podatkowego, lecz ze specyficzną instytucją, która stanowi wniosek o zmianę lub uchylenie postanowienia zawierającego interpretację⁷¹. Takie rozumowanie nie wydaje się przekonujące. Pomijając już omówioną wyżej

⁷⁰ Por. art. 109 ust. 4–8 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Pewne odstępstwa w zakresie przyjętej terminologii zawarte w tej ustawie są w pełni czytelne z uwagi na swój kontekst. Nie jest natomiast rozwiązaniem prawidłowym posługiwanie się przywołaną formą skróconą w innych aktach prawnych. Podobny błąd zawiera art. 14 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Przy okazji można zwrócić uwagę, że prawidłowa terminologia występuje w art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej.

⁷¹ B. Brzeziński, M. Masternak, op.cit., s. 13.

kwestię stosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej do postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji zauważyć trzeba, że wprowadzenie możliwości zaskarżenia postanowienia interpretacyjnego pozostaje w zgodzie z koncepcją „fragmentarycznego” postępowania wymiarowego. Uznanie, że w omawianym przypadku nie mamy do czynienia z zażaleniem znanym procedurze podatkowej nie rozwiązuje natomiast żadnego problemu. Wykluczenie zastosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej nie ułatwia chociażby ustalenia warunków, jakie powinny być spełnione, aby omawiane zażalenie było uznawane za skuteczne. Warto zauważyć, że przepisy dotyczące urzędowych interpretacji nie określają samodzielnie nawet terminu w jakim należy wnieść ten środek odwoławczy. Trudno zakładać, że racjonalny ustawodawca pominął milczeniem tak istotną kwestię.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że do zażalenia wymienionego w przepisach dotyczących urzędowych interpretacji stosować należy odpowiednio przepisy zawarte w rozdziale 16 działu IV Ordynacji podatkowej. Zażalenie przewidziane w przepisach dotyczących urzędowych interpretacji jest bowiem szczególnym rodzajem zażalenia znanego postępowaniu podatkowemu. Co do zasady zażalenie takie powinno być zatem wniesione w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia interpretacyjnego. Musi ono zawierać zarzuty przeciw postanowieniu, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem zażalenia oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie⁷².

2. Zgodnie z art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej „Interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1 [...] może zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5”. Taki zapis wskazuje na dwa istotne warunki usunięcia z obrotu prawnego postanowienia interpretacyjnego. Po pierwsze może to nastąpić wyłącznie rozstrzygnięciem wydanym w formie decyzji. Po drugie – decyzja taka może być wydana jedynie w trybie określonym w § 5 art. 14b. Pierwszy z wymienionych warunków wynika jednak również z odesłania do art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stwierdza bowiem, że zmiana albo uchycenie postanowienia interpretacyjnego wymaga formy decyzji. Akcentowanie tej kwestii w art. 14b § 2 wydaje się więc zbytecznym powtórzeniem. Przy okazji zauważyć należy, że uchylanie postanowienia w drodze decyzji jest dość niezrozumiałym wyjątkiem od zasady, że zażalenie jest rozstrzygane w formie postanowienia. Nie jest także

⁷² Art. 222 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej.

jasne, jakie rozstrzygnięcie i w jakiej formie powinien wydać organ odwoławczy, w przypadku uznania zażalenia za niezasadne. Ponieważ art. 14b § 5 pkt 1 dotyczy wyłącznie sytuacji, w której zażalenie uznane zostaje za zasadne, kwestia pozostaje otwarta. Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym przez Ministerstwo Finansów: „Zażalenie jest rozstrzygane przez dyrektora izby skarbowej w drodze decyzji. Jeżeli uzna on słuszność zażalenia wniesionego przez uprawniony podmiot wyda decyzję zmieniającą lub uchylającą postanowienie wydane przez urząd skarbowy, w przeciwnym razie **wydaje decyzję utrzymującą w mocy zaskarżone postanowienie**”⁷³. Pomimo pewnych wątpliwości pogląd ten należy podzielić. Znajduje on oparcie w art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej.

Przepisy prawa nie rozstrzygają sposobu dalszego postępowania w przypadku uchylenia postanowienia interpretacyjnego. W szczególności nie jest jasne, czy sprawa powinna być przesłana do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, czy też postępowanie w każdym przypadku powinno być umorzone przez organ odwoławczy. Analizując tę kwestię należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, że art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej nie wskazuje wszystkich rodzajów rozstrzygnięć, jakie mogą być wydawane przez organ odwoławczy. Jak wspomniano, organ odwoławczy może wydać także decyzję utrzymującą w mocy zaskarżone postanowienie, zaś o decyzji takiej nie wspomina art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej. Wydaje się, że w sytuacji, w której organ odwoławczy w sposób merytoryczny zajmie stanowisko w przedmiocie interpretacji, powinien on wydać decyzję o zmianie postanowienia interpretacyjnego. Będzie tak również wówczas, gdy organ odwoławczy zajmie stanowisko przeciwne do stanowiska organu pierwszej instancji. Uchylenie postanowienia będzie zatem możliwe w sytuacji, w której ze względów proceduralnych nie było lub nie jest możliwe wydanie urzędowej interpretacji. Rozstrzygnięcie takie zapaść powinno zatem np. jeśli organ odwoławczy stwierdzi przekroczenie przez organ pierwszej instancji terminu do wydania postanowienia. Co do zasady organ odwoławczy nie będzie mógł jednak przekazać sprawy do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej. W postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji rozstrzygnięcie sprawy nie wymaga bowiem prowadzenia postępowania dowodowego.

Kontrowersyjny jest przypadek, w którym w wyniku złożonego zażalenia, organ odwoławczy dochodzi do wniosku, że w danej sprawie powinna

⁷³ Pismo z 28.12.2004 r., s. 5.

być wydana interpretacja mniej korzystna dla dłużnika podatkowego, aniżeli zawarta w postanowieniu interpretacyjnym. Uznanie, że w takiej sytuacji organ odwoławczy może wydać taką interpretację poprzez zmianę postanowienia pozbawia dłużnika podatkowego prawa odwołania do drugiej instancji. Wydawana decyzja będzie bowiem kończyła sprawę w sposób ostateczny⁷⁴. Wniosek ten jest nie do pogodzenia z założeniem, że postępowanie w przedmiocie wydania urzędowej interpretacji jest „fragmentarycznym” postępowaniem wymiarowym. Dłużnik podatkowy w takim postępowaniu powinien mieć podobną sytuację proceduralną jak w postępowaniu wymiarowym. Jest to związane z faktem, że rozstrzygnięcia interpretacyjne nie będą mogły już być kwestionowane w przyszłym postępowaniu wymiarowym. Odpowiednie zastosowanie art. 230 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej budzi jednak wątpliwości. Regulacje te mogłyby stanowić podstawę dla zmiany postanowienia interpretacyjnego przez organ podatkowy pierwszej instancji, jednak art. 14b § 3 w zw. z § 5 wyraźnie wyklucza zmianę decyzji przez organ podatkowy inny, niż organ odwoławczy. Innym możliwym rozwiązaniem analizowanego problemu jest przyjęcie, że w opisanej sytuacji organ odwoławczy powinien uchylić postanowienie interpretacyjne i przekazać sprawę organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania. Działanie to nie ma jednak w istocie podstawy prawnej. W przypadku uchylecia postanowienia interpretacyjnego i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania pojawia się ponadto problem dotrzymania terminu przewidzianego w art. 14b § 3 i 4 Ordynacji podatkowej. Zwykle bowiem wydanie nowego postanowienia interpretacyjnego w tym terminie może już nie być możliwe. Poszukując rozwiązania omawianego problemu warto rozważyć jeszcze inną koncepcję. Zgodnie z nią organ odwoławczy powinien utrzymać w mocy zaskarżone postanowienie, a następnie z urzędu wszcząć postępowanie w przedmiocie jego zmiany. Stanowisko to wydaje się *de lege lata* najbardziej uzasadnione. Dokonanie z urzędu zmiany postanowienia interpretacyjnego wymaga jednak spełnienia warunków przewidzianych w art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Nie w każdym przypadku, w którym organ odwoławczy uważa, że interpretacja urzędowa powinna być mniej korzystna dla dłużnika podatkowego możliwe będzie zatem jej skorygowanie.

3. Odrębnym trybem zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego jest działanie z urzędu przez organ podatkowy. Art. 14b § 5 pkt 2 wy-

⁷⁴ Por. art. 127 Ordynacji podatkowej.

mienia trzy sytuacje w których uprawniona jest zmiana lub uchylenie postanowienia interpretacyjnego na tej drodze. Są to przypadki, gdy postanowienie „rażąco narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów”. Taka stylistyka omawianej regulacji wywołuje szereg problemów interpretacyjnych. W pierwszej kolejności zwrócić należy uwagę, że przesłanką uchylenia postanowienia interpretacyjnego jest **rażące naruszenie** prawa i orzecznictwa. Jeśli zatem postanowienie narusza prawo lub orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sposób, który nie można określić jako rażący, brak podstaw do jego uchylenia⁷⁵. Zapewne twórcy takiej regulacji chcieli zagwarantować dużą stabilność postanowień interpretacyjnych, jednak efekt ich działań wydaje się niemożliwy do zaakceptowania. Pozostawienie w obrocie prawnym postanowienia interpretacyjnego korzystnego dla określonego podmiotu i jednocześnie sprzecznego z prawem (choć nie w stopniu rażącym) sprawia, że podmiot taki uzyskuje pozycję uprzywilejowaną w porównaniu z podmiotami działającymi przy zastosowaniu interpretacji zgodnej z prawem. W skrajnych przypadkach można w związku z tym rozważać nawet odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę poniesioną przez te ostatnie podmioty w opisanej sytuacji. Postanowienie sprzeczne z prawem w stopniu, który nie jest rażący, będzie przy tym w praktyce nieusuwalne z obrotu prawnego. Zwrócić należy uwagę także na okoliczność, że „rażące naruszenie prawa” mimo licznym orzeczeń odwołujących się do tego kryterium, jest określeniem w pełni nie zdefiniowanym i w dużej mierze ocennym. Zmiana lub uchylenie postanowienia interpretacyjnego z powołaniem na tę przesłankę może być zatem w łatwy sposób kwestionowana. Dyskusyjne jest także, w jaki sposób postanowienie interpretacyjne może być sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Chodziło zapewne o to, że orzeczenia wymienionych organów w wielu przypadkach kształtują normy prawne. Jeśli jednak tworzą one w istocie pewien porządek prawny, to sprzeczność z prawem obejmuje również sprzeczność z takimi orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Wobec wskazanych wyżej, trudnych do zaakceptowania konsekwencji wynikających z przedstawionej interpretacji art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej, prezentowane są koncepcje oparte na odmiennej wykładni tego przepi-

⁷⁵ Podobnie: R. Mastalski, op.cit., s. 6.

su. Proponuje się, aby przez „rażące naruszenie prawa” rozumieć jedynie rażąco naruszenie przepisów regulujących postępowanie w sprawie wydania urzędowej interpretacji. Zgodnie z tym ujęciem, w odniesieniu do przepisów interpretowanych nie może bowiem wystąpić „naruszenie prawa”, a co najwyżej wadliwość ich interpretacji⁷⁶. Pogląd ten, choć z pewnością interesujący i nie pozbawiony podstaw, nie jest jednak bezdyskusyjny. Nie pozwala on bowiem przekonująco wytłumaczyć pełnego brzmienia art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten otwiera możliwość zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego w przypadku, gdy rażąco narusza ono prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości „w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów”. Trudno przyjąć, że zmiana przepisów, która ma skutkować zmianą postanowienia interpretacyjnego, to zmiana regulacji prawnych dotyczących wyłącznie postępowania w przedmiocie wydania interpretacji. Czemu miałyby służyć zmiana postanowienia interpretacyjnego w takiej sytuacji? Jeśli zmiana przepisów ma być podstawą do zmiany postanowienia interpretacyjnego logiczne wydaje się, że chodzić musi o regulacje prawne, których wykładnia zawarta została w postanowieniu interpretacyjnym. Takie ustalenie przemawia jednak przeciwko zawężeniu znaczenia wyrazu „prawo” użytego w art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej wyłącznie do przepisów dotyczących procedury wydawania urzędowej interpretacji. W efekcie przywołany pogląd nie posiada wystarczającego oparcia w brzmieniu przepisów prawa. Możliwość wyjaśnienia treści art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej w sposób odmienny od wcześniej zaprezentowanego wydaje się zatem bardzo ograniczona, a jednocześnie przedstawione wyniki wykładni językowej są w dużym stopniu kontrowersyjne. Uznać należy, że w omawianym zakresie mamy do czynienia z bardzo poważnym błędem legislacyjnym.

4. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że art. 14b § 5 pkt 2 nakłada na organ odwoławczy obowiązek wszczynania z urzędu postępowań w sprawie zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego, jeśli niezgodność z prawem tego postanowienia jest wynikiem zmiany przepisów⁷⁷. Taka konstatacja prowadzi do ustaleń o bardzo istotnych konsekwencjach praktycznych. Organy podatkowe zostały bowiem obecnie zobowiązane do bieżącego monitorowania wszystkich zmian przepisów będących przedmiotem ich in-

⁷⁶ B. Brzeziński, M. Masternak, op.cit., s. 14.

⁷⁷ Podobnie: pismo z 28.12.2004 r., s. 5.

terpretacji, konfrontowania zmian tych przepisów z treścią wydanych postanowień i w razie dostrzeżenia niezgodności – do wszczynania postępowań w celu odpowiedniej zmiany lub uchylecia tych postanowień. Warto przy tym pamiętać, że przepisy podatkowe niejednokrotnie funkcjonują w powiązaniu z regulacjami innych gałęzi prawa i ich interpretacja powinna uwzględniać ten związek. W istocie zatem także zmiana przepisów spoza prawa podatkowego może prowadzić do zmiany lub uchylecia wydanej interpretacji. Nie jest jasne, czy dla wszczęcia postępowania z urzędu konieczne jest, aby postanowienie interpretacyjne było sprzeczne z nowymi przepisami w sposób rażący. Jeśli na pytanie to udzielimy odpowiedzi twierdzącej, organy podatkowe będą musiały oceniać dodatkowo stopień sprzeczności wydanych interpretacji z nowymi regulacjami. Skala obowiązków nałożonych na organy podatkowe jest więc niezmiernie duża i będzie miała tendencję rosnącą wraz ze zwiększaniem się liczby wydanych interpretacji. Można mieć wątpliwości, czy organy podatkowe podołają tym obowiązkom. Trudno ocenić, na ile projektodawcy analizowanych regulacji zdawali sobie sprawę z konsekwencji do jakich prowadzą stworzone przez nich przepisy.

5. Warto zwrócić uwagę, że organ uprawniony do dokonania zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego z urzędu określony został w art. 14b § 5 mianem organu odwoławczego. Taka terminologia jest myląca. W istocie bowiem mamy w tym przypadku do czynienia z nowym postępowaniem, odrębnym od postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji. Przedmiotem postępowania wszczynanego z urzędu przez organ odwoławczy jest kwestia obowiązywania postanowienia interpretacyjnego. Jest to zatem nowa sprawa rozstrzygana w pierwszej instancji⁷⁸. Jeżeli postępowanie wykaże brak podstaw dla uchylecia lub zmiany decyzji powinno ono zostać umorzone⁷⁹.

6. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że możliwość zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego na podstawie art. 14b Ordynacji podatkowej jest mocno ograniczona. Rozważenia wymaga kwestia, czy istnieje możliwość stosowania w tym zakresie przepisów dotyczących nadzwyczajnych trybów postępowania zawartych w rozdziałach 17–19 działu IV Ordynacji podatkowej. Za prawidłowe uznać należy stanowisko odrzucające taką

⁷⁸ B. Brzeziński, M. Masternak, *op.cit.*, s. 13–14.

⁷⁹ *Ibidem*, s. 14.

możliwość⁸⁰. Problem rozstrzyga brzmienie art. 14b § 2, w którym mowa, iż postanowienie interpretacyjne może zostać zmienione lub uchylone „**wyłączenie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5**” (podkreślenie – M.Ś.). Regulacja ta wyłącza zatem stosowanie innych trybów, które prowadzić mogą do uchylecia lub zmiany postanowienia interpretacyjnego.

7. Rozstrzygnięcie organu odwoławczego dotyczące postanowienia interpretacyjnego wydawane w wyniku wniesienia zażalenia przez uprawniony podmiot, jak również z urzędu, zapaść powinno w formie decyzji. Decyzja taka w istocie zawierać może również urzędową interpretację przepisów prawa podatkowego⁸¹. Będzie tak zwłaszcza wówczas, gdy organ odwoławczy dokona zmiany postanowienia interpretacyjnego. W takiej sytuacji to właśnie decyzja zawierać będzie ostateczne stanowisko organów podatkowych w przedmiocie interpretacji określonych regulacji prawnych. Postanowienie interpretacyjne oraz decyzja mają więc podobne znaczenie merytoryczne. Mimo to regulacja ostatecznej z wymienionych form urzędowej interpretacji jest niezwykle skąpa. Skutkuje to pojawieniem się szeregu problemów, które wymagają rozstrzygnięcia.

Przepisy dotyczące urzędowych interpretacji nie rozstrzygają, w jakim trybie i w jakich przypadkach możliwe jest uchylene lub zmiana decyzji wydanej przez organ odwoławczy (zarówno wówczas, gdy decyzja kończy postępowanie zażaleniowe, jak i wtedy, gdy jest ona wydawana przez organ podatkowy z urzędu). Art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej, podobnie jak § 5 tego artykułu, dotyczy wyłącznie postanowień interpretacyjnych. W tej sytuacji przyjęć należy, że do wspomnianej decyzji stosować można ogólne instytucje przewidziane w postępowaniu podatkowym. Od decyzji wydanej z urzędu – jako od decyzji wydanej w pierwszej instancji – przysługuje zatem odwołanie. Możliwe jest także zastosowanie w stosunku do niej (podobnie jak w stosunku do decyzji kończącej postępowanie odwoławcze w związku ze złożonym zażaleniem) nadzwyczajnych trybów postępowania przewidzianych w rozdziałach 17–20 działu III Ordynacji podatkowej. Podstawy do zmiany lub uchylecia decyzji będą więc inne, niż podstawy do zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego. W szczególności zmiana przepisów prawa nie będzie z zasady stanowiła przesłanki do zmiany lub uchylecia wspomnianej decyzji. Ponadto zastosowanie trybów nadzwyczajnych może prowadzić do

⁸⁰ Pismo z 28.12.2004 r., s. 3.

⁸¹ Pośrednio na okoliczność tę wskazuje m.in. art. 14b § 7 Ordynacji podatkowej.

sytuacji, w której organem kompetentnym do podjęcia odpowiednich działań będzie minister właściwy ds. finansów publicznych, zaś z art. 14e Ordynacji podatkowej wynika, że minister ten wydaje interpretacje wyłącznie w zakresie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej. Przyjąć należy, że w omawianym przypadku mamy do czynienia z wyjątkiem od reguły ogólnej ustanowionej w tym artykule.

Dalszą poważną wadą przepisów dotyczących urzędowych interpretacji, jest zawężenie zakresu gwarancji związanych z uzyskanymi interpretacjami. Podstawowe w tej kwestii regulacje zawarte w art. 14b § 1 i art. 14c dotyczą wyłącznie interpretacji wydanej w formie postanowienia⁸². Wydaje się, że uzasadnione jest jednak stosowanie tych przepisów w drodze analogii także do decyzji. Nie ma bowiem żadnych podstaw, aby dłużnik podatkowy opierający swoje działania na decyzji zmieniającej postanowienie interpretacyjne był traktowany w sposób mniej korzystny, niż dłużnik podatkowy, który stosuje się do postanowienia interpretacyjnego.

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, regulacje dotyczące decyzji zawierających urzędową interpretację posiadają poważne braki. Część ze wskazanych luk nie jest przy tym możliwa do usunięcia na drodze wykładni i wymaga ingerencji ustawodawcy.

8. Regulując kwestię decyzji wydawanych przez organ odwoławczy w postępowaniu w sprawie urzędowej interpretacji, ustawodawca posługuje się z jednej strony terminem „skuteczności” decyzji, z drugiej natomiast – „wykonalności” decyzji.

Zgodnie z art. 14b § 5 *in fine* „Zmiana albo uchylenie postanowienia wywiera skutek począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi, a gdy zmiana lub uchylenie 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.” Zestawienie art. 14b § 1 i art. 14c Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że postanowienie interpretacyjne traci

⁸² W odniesieniu do kwestii związania organów podatkowych decyzją dotyczącą zmiany lub uchylenia postanowienia interpretacyjnego warto zwrócić uwagę na wypowiedź zawartą w piśmie z 28.12.2004 r., s. 5: „Wydaną decyzję dyrektor izby skarbowej przekazuje niezwłocznie także dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej, albowiem ten również jest związany interpretacją zawartą w decyzji” (podkreślenie – M.Ś.).

moc wiążącą z momentem, w którym decyzja uzyskuje skuteczność. Ponieważ – jak wspomniano – decyzja organu odwoławczego powinna mieć analogiczną moc wiążącą jak postanowienie interpretacyjne wydawane przez organy pierwszej instancji można przyjąć, że „skuteczność” w rozumieniu omawianych przepisów znaczy w istocie to samo, co moc wiążąca. Mając na względzie okoliczność, że nie mogą wiązać jednocześnie dwa odmienne rozstrzygnięcia, uzyskanie skuteczności przez decyzję kończy okres, przez który moc wiążącą posiadało postanowienie interpretacyjne. Zauważyć jednak trzeba, że zmiana taka następuje jedynie na przyszłość. Postanowienie interpretacyjne pozostaje zatem skuteczne w okresie od dnia jego doręczenia, do upływu okresu rozliczeniowego, w którym decyzja zmieniająca lub uchylająca to postanowienie została doręczona dłużnikowi podatkowemu⁸³. Rozwiązanie takie budzi poważne i zrozumiałe zastrzeżenia, zwłaszcza wobec sformułowania obowiązku zmiany lub uchylecia postanowienia interpretacyjnego w związku ze zmianami przepisów prawa. Przykładowo można założyć, że zmiana przepisów w podatku dochodowym od osób fizycznych nastąpi z końcem listopada. W takim przypadku organy podatkowe będą miały jeden miesiąc, aby sprawdzić wszystkie wydane interpretacje pod kątem wprowadzonych zmian, wydać decyzje i przesłać je właściwym dłużnikom podatkowym. Mając na uwadze, że podstawowy termin na wydanie urzędowej interpretacji ustawodawca określił na 3 miesiące można z dużą dozą pewności przyjąć, że nie wszyscy dłużnicy podatkowi otrzymają decyzje przed końcem roku kalendarzowego. W efekcie w stosunku do części z nich w kolejnym roku podatkowym zachowają moc wiążącą wydane interpretacje podatkowe, nawet jeśli są rażąco sprzeczne z nowymi przepisami, pozostali dłużnicy podatkowi będą natomiast zobowiązani do pełnego zastosowania się do nowych rozwiązań prawnych. Opisana sytuacja – niestety dość prawdopodobna – nie wydaje się możliwa do zaakceptowania. Trudno uznać za prawidłowe rozwiązanie, które oznacza w istocie utrzymanie mocy obowiązującej interpretacji w sytuacji, gdy przepisy, których ta interpretacja dotyczy już nie obowiązują. Wobec faktu, że przedmiotem interpretacji zawsze muszą być określone regulacje, zachowanie jej skuteczności po zmianie prze-

⁸³ Wskazać należy na jeszcze jeden błąd zawarty w przepisach dotyczących urzędowych interpretacji. W art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej mowa jedynie o miesięcznych i rocznych okresach rozliczeniowych, pominięto natomiast milczeniem okresy kwartalne jakie mogą występować na gruncie niektórych podatków (np. podatku od towarów i usług). Wydaje się, że w odniesieniu do takich przypadków odpowiednio należy stosować zasadę zawartą w przywołanym przepisie.

pisów wydaje się tworem sztucznym i burzącym porządek prawny. Jest to przy tym koncepcja unikalna na skalę światową⁸⁴. Przyjęte rozwiązania nie oznaczają jednak, że nowe przepisy nie znajdują zastosowania do podmiotów postępujących zgodnie z nieaktualną, ale nie zmienioną jeszcze urzędową interpretacją. Nowe regulacje dotyczą także tych podmiotów, z mocy indywidualnie udzielonego im przywileju egzekwowanie wspomnianych przepisów jest natomiast ograniczone. Z tego względu nie można traktować interpretacji urzędowej jako źródła prawa. Nie zmienia to jednak faktu, że przyjęte rozwiązania prawne są w poważnym stopniu wadliwe i nie mogą zostać zaakceptowane.

Art. 14b § 6 Ordynacji podatkowej stwierdza: „Wykonanie decyzji, o której mowa w § 5, podlega wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a jeżeli na decyzję zostanie złożona skarga do sądu administracyjnego – do czasu zakończenia postępowania przed sądem administracyjnym. Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia podatnika, płatnika lub inkasenta prawa do wykonywania takiej decyzji.”. Przepis ten odwołuje się zatem – odmiennie niż § 5 art. 14b Ordynacji podatkowej – do „wykonalności decyzji”, nie podając jednak bliżej, jak wspomnianą wykonalność należy rozumieć. Wskazuje się na teoretyczny problem, czy w ogóle można w tym przypadku mówić o wykonalności decyzji, a w szczególności, czy decyzja taka może podlegać wykonaniu przez stronę⁸⁵. Mimo tych zastrzeżeń przyjmuje się, że wstrzymanie wykonania decyzji na gruncie omawianych regulacji należy rozumieć jako zakaz ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego do czasu zakończenia postępowania przed sądem administracyjnym⁸⁶. Oczywiście tak rozumiane wstrzymanie wykonania decyzji odnosi się wyłącznie do działań organu podatkowego. Z punktu widzenia dłużnika podatkowego wykonanie decyzji polega na zastosowaniu się do interpretacji w niej zawartej. Podatnik – zgodnie z wyraźnym brzmieniem przepisu – ma prawo do takiego zachowania. Jeśli decyzja jest niekorzystna dla dłużnika podatkowego może to doprowadzić do zwiększenia się płaconej przez niego kwoty należności publicznoprawnej. Pojawia się w związku z tym pytanie, czy uiszczenie należności w takiej sytuacji może skutkować powstaniem nadpłaty podatku. Warto zauważyć, że nie chodzi w tym przypadku o nadpłatę związaną z jakąkolwiek decyzją wymienioną w art. 73 lub

⁸⁴ Por. M. J. Ellis, *op.cit.*, s. 42.

⁸⁵ G. Dźwigła, *op.cit.*, s. 52, B. Brzeziński, M. Masternak, *op.cit.*, s. 14.

⁸⁶ Pismo z 28.12.2004 r., s. 5.

art. 77 Ordynacji podatkowej⁸⁷. Wobec regulacji zawartej w art. 81b Ordynacji podatkowej problematyczne jest także dokonanie w okresie wstrzymania wykonalności decyzji korekty już złożonego zeznania (deklaracji)⁸⁸. Wydaje się, że w omawianym przypadku nadpłata jednak powstanie. Co więcej – wobec braku szczególnych regulacji – będzie to nadpłata oprocentowana od chwili swojego powstania⁸⁹.

Nawiązując do wyżej dokonanego rozróżnienia pomiędzy skutecznością i wykonalnością decyzji zmieniającej lub uchylającej postanowienie interpretacyjne ustalić warto wzajemną relację tych dwóch pojęć. Wydaje się, że przepisy dotyczące urzędowej interpretacji rozumieć należy w ten sposób, że z chwilą wykonalności decyzja powinna być stosowana od momentu skuteczności. Oczywiście w stwierdzeniu tym „stosowanie decyzji” będzie oznaczało możliwość wymiaru zobowiązania za okres następujący po chwili, w której decyzja stała się skuteczna. Celem przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania było zapewne zabezpieczenie interesów wierzyciela podatkowego. Skoro wydana i doręczona została decyzja zmieniająca lub uchylająca postanowienie interpretacyjne dłużnik podatkowy jest już świadom, że podejmuje ryzyko działania wbrew tej decyzji. Wprawdzie do momentu ostatecznego jej zweryfikowania nie grozi mu wymiar podatku dokonany przez organy podatkowe w oparciu o tę decyzję, ale gdy moment ten nadejdzie wymiar taki będzie mógł nastąpić w stosunku do całego okresu po doręczeniu decyzji. Wstrzymanie wykonalności decyzji nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak z chwilą wniesienia skargi do sądu administracyjnego zawieszenie takie nastąpi na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej⁹⁰.

⁸⁷ Wydaje się, że wobec faktu, iż mamy w tym przypadku do czynienia z „fragmentarycznym” postępowaniem wymiarowym zapłata podatku zgodna z decyzją zmieniającą lub uchylającą urzędową interpretację powinna być *de lege ferenda* traktowana w sposób podobny, jak zapłata podatku związana z decyzją ustalającą lub określającą zobowiązanie podatkowe.

⁸⁸ Zawieszenie prawa do dokonania korekty następuje jednak jedynie „na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą”. W przypadku postępowania w sprawie wydania urzędowej interpretacji przedmiotem postępowania nie jest wymiar określonego zobowiązania podatkowego. Można zatem bronić poglądu, że postępowanie to ma charakter bardziej abstrakcyjny i w związku z tym nie skutkuje zawieszeniem prawa do dokonania korekty.

⁸⁹ Obecnie art. 78 § 1 Ordynacji podatkowej ustanawia zasadę oprocentowania nadpłaty podatku.

⁹⁰ Wniesienie skargi do sądu administracyjnego nie będzie natomiast przerywało biegu terminu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Przedłużanie postępowania

3.6. Problem braku przepisów intertemporalnych

Nowelizacja z 2.7.2004 r. nadając instytucji urzędowych interpretacji nowy kształt nie zawierała przepisów międzyczasowych regulujących sposób potraktowania wniosków o wydanie urzędowej interpretacji złożonych przed 1.1.2005 r. Wobec istotnej zmiany w zakresie konstrukcji prawnej urzędowych interpretacji zagadnienie to nabrało dużego znaczenia praktycznego. Ministerstwo Finansów uznało w związku z tym, że do wniosków złożonych przed wskazaną datą zastosowanie znaleźć powinny przepisy dotychczasowe. Zgodnie z tym stanowiskiem nowe regulacje stosować należy więc do wniosków złożonych dopiero od 1.1.2005 r.⁹¹ Pogląd ten nie wydaje się prawidłowy. Za wskazówkę dotyczącą zasad intertemporalnych uznać należy bowiem art. 16 ustawy z 12.9.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁹² odnoszący się do zmian w przepisach regulujących urzędowe interpretacje zawartych w tej ustawie. Przepis ten wprowadził zasadę intertemporalną, zgodnie z którą do zapytań niezalutwionych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy stosuje się przepisy w wersji znowelizowanej. Przywołaną regułę można przez analogię zastosować do zmian wprowadzonych nowelizacją z 2.7.2004 r. Wnioski o wydanie urzędowej interpretacji złożone przed 1.1.2005 r. zalutwione powinny być zatem w oparciu o nowe przepisy.

4. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza wskazuje, że choć nowa koncepcja urzędowych interpretacji prawa podatkowego jest rozwiązaniem interesującym, przepisy prawa podatkowego realizujące tę koncepcję są obciążone wieloma bardzo poważnymi wadami, z których część stanowi po prostu oczywiste błędy legislacyjne. Zwolennicy obecnych rozwiązań podnosili, że zwiększają one pewność i bezpieczeństwo prawne podatników. Ocena konstrukcji tego

zmierzającego do zakwestionowania decyzji zmieniającej lub uchylającej postanowienie interpretacyjne może więc w wielu przypadkach prowadzić do przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Zabezpieczenie interesów wierzyciela podatkowego nie jest zatem pełne.

⁹¹ Pismo z 28.12.2004 r., s. 3.

⁹² Dz. U. Nr 169, poz. 1387.

rodzaju rozwiązań prawnych nie może jednak być oparta wyłącznie na analizie sytuacji jednego dłużnika podatkowego, ale również na zbadaniu wpływu nowych rozwiązań prawnych na sytuację poszczególnych podmiotów prawa podatkowego względem siebie. Obecne rozwiązania mogą prowadzić do sytuacji, w której jeden podatnik znajdzie się w nieuzasadniony sposób w pozycji korzystniejszej od innego. Wprawdzie sytuacja taka może pojawić się także przy błędnym zastosowaniu innego rodzaju instytucji prawa podatkowego, jednak w odniesieniu do omawianych regulacji wada ta jest niejako w nie wpisana poprzez obciążenie organów podatkowych obowiązkami w praktyce niewykonalnymi. Przyjęte rozwiązania sprawiają, że stosunkowo łatwe staje się nadużywanie przez dłużników podatkowych przyznanych im uprawnień. Skala i waga błędów legislacyjnych poważnie utrudniają ponadto stosowanie omawianej instytucji. Wszystkie wymienione okoliczności prowadzą do wniosku, że niezbędna wydaje się ingerencja ustawodawcy. Ostrożne i przemyślane zmiany mogą sprawić, że urzędowe interpretacje prawa podatkowego w swojej nowej formie staną się instytucją stanowiącą trwały element systemu polskiego prawa podatkowego i usprawniającą wydatnie jego funkcjonowanie.