

Tomasz BEKRYCHT\*

Jacek BROLIK\*\*

**INSTYTUCJA INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO  
W UJĘCIU ART. 14A I 14B ORDYNACJI PODATKOWEJ  
– ASPEKT TEORETYCZNOPRAWNY  
(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)**

**Wprowadzenie**

Doktrynalne pojęcie oceny możliwości stosowania prawa podatkowego, które poddajemy w niniejszym tekście analizie teoretycznej, w kontekście dwóch wskazanych w tytule jego instytucji, jest fragmentem obszernej problematyki, która w literaturze przedmiotu jest związana z zagadnieniem ideologii tworzenia i realizowania prawa<sup>1</sup>. Wgląd w istniejące systemy prawne z punktu widzenia szeroko rozumianego prawoznawstwa unaocznia, że w wielu jego polach badawczych dochodzi do zmiany istniejących paradygmatów i dekonstrukcji siatki pojęciowej zastanych instytucji prawnych. Obserwujemy, że obecne systemy prawne poddawane są daleko idącym zmianom nie tylko w warstwie samych procedur realizowania prawa, ale również aparatu pojęciowego, a zatem w warstwie ich modeli teoretycznych. Istniejąca obecnie siatka pojęciowa nie jest już wystarczającym narzędziem do poprawnego opisu dokonujących się przekształceń w tym obszarze. Zmiany te są konsekwencją

---

\* Dr, Katedra Teorii i Filozofii Prawa, Uniwersytet Łódzki.

\*\* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

<sup>1</sup> Realizowanie prawa jest pojęciem szerszym od pojęcia stosowania prawa, gdyż obejmuje swym zakresem nie tylko proces stosowania prawa, ale również wszelkie działanie podmiotów na podstawie normy kompetencyjnej. Więcej o dystynkcji pojęć stosowania prawa, jego tworzenia, realizowania i wykonywania zob. **L. Leszczyński**, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 15–17.

coraz większego zróżnicowania procesów społecznych, i to w każdej z ich warstw. Postęp wiedzy pociąga za sobą postęp techniczny, a ten z kolei – postęp ekonomiczny, co rodzi komplikacje podziału pracy i w konsekwencji zmiany zastanych struktur społecznych oraz relacji interpersonalnych. Również obszar prawa pozytywnego w interesującym nas fragmencie, czyli w wymiarze jego tworzenia i realizowania, przestaje być postrzegany jako proste działanie instytucji, które w ramach przyznanej im przez normy prawne kompetencji, na podstawie norm generalnych (ogólnych i abstrakcyjnych), wydają decyzję o charakterze normy indywidualnej (jednostkowej i konkretnej). Okazuje się, że tradycyjne typy współczesnych systemów prawa są oparte jedynie na przestarzałych założeniach idealizacyjnych dla konstruowania własnych modeli teoretycznych, które faktycznie przestają odpowiadać opisowi rzeczywistości. Coraz częściej dostrzegalne jest zjawisko konwergencji współczesnych systemów prawa, czego przykładem – w szczególności w naszej rzeczywistości prawnej – jest wyraźnie zauważalny wzrost aktywizmu tych podmiotów, które tradycyjnie mogą brać udział tylko w dyskursie aplikacyjnym, ale częstokroć wychodzą poza jego ramy, uaktywniając się w dyskursie prawotwórczym. Przyczyną tego zjawiska jest niewątpliwie zwiększające się tempo przemian społecznych, ich skomplikowanie oraz nieprzewidywalność, w efekcie czego podmioty odpowiedzialne za legislację nie nadążają za obecną dynamiką przemian. Zmianie zatem ulega tradycyjny paradygmat pozytywistycznego modelu stosowania prawa, zgodnie z którym reguły dane przez ustawodawcę dadzą się wyprowadzić i stosować w sposób jednoznaczny i precyzyjny. Zjawisko dyferencjacji sfery społecznej wyraźnie pokazuje, że prawodawca nie jest w stanie projektować rzeczywistości społecznej w drodze jasno ustalonych i niezmiennych reguł. Niestety, taka sytuacja uchybia niektórym istotnym wartościom społecznym, które są fundamentem zasady demokratycznego państwa prawnego. Dochodzi do naruszania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, której wartość jest realizowana przez zasadę pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego oraz zasadę legalizmu. Nienadążanie prawodawcy w kształtowaniu treści prawa pozytywnego w związku ze zmianami społecznymi i koniecznością ich uwzględnienia w przepisach prawa powoduje to, że skomplikowany charakter stanowionych norm prawnych i ich stosowanie stają się niekiedy „pułapką” dla obywateli, niemogących nie tylko poprawnie zidentyfikować własnej sytuacji prawnej, ale także przewidzieć decyzji organów stosujących prawo.

Aby zapobiec negatywnym skutkom wskazanej sytuacji, ustawodawca wprowadza rozwiązania, które mają odpowiadać potrzebom zmian społecznych, ich zróżnicowaniu i skomplikowaniu. Na gruncie prawa podatkowego istnieją instytucje, w których można dostrzec realizację łagodzenia procesu inflacji przepisów prawa, spowodowanego zjawiskiem dyferencjacji, przy jednoczesnej próbie realizowania takich wartości, jak pewność prawa i bezpieczeństwo prawne. Mają to zapewniać m.in. normy wyrażone w rozdz. 1a dz. II Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>.

Poniżej dokonamy analizy i rekonstrukcji treści tych norm, posługując się postpozytywistyczną siatką pojęciową wypracowaną przez polskich teoretyków i filozofów prawa ostatnich dwóch dekad, z wykazaniem, że tradycyjny aparat pojęciowy pozytywistycznej koncepcji prawa, za którą nieomal jednomyślnie opowiada się polska jurysprudence<sup>3</sup>, nie spełnia już wymogów ich poprawnego opisu. Jak podkreśla Andrzej Grabowski, zasadniczym celem postpozytywistycznej teorii prawa jest „przywrócenie [jej] wymiaru praktycznego i opracowanie nowych, bardziej niż pozytywistyczne, adekwatnych teoretycznie i przydatnych w praktyce metod teoretycznoprawnej analizy zjawisk prawnych oraz znalezienie środków pozwalających ograniczyć niepewność wynikającą z niedoskonałości regulacji pozytywnoprawnych. Toteż nie może dziwić, że wielu autorów podkreśla nieadekwatność lub niekompletność pozytywizmu prawniczego w zakresie opisu i analizy funkcjonowania współczesnych systemów prawa w ogólności, a praktyki tworzenia oraz interpretacji i stosowania prawa w szczególności”<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926, ze zm. [dalej: **o.p.**].

<sup>3</sup> Syntetyczne ujęcie istniejącego w polskiej jurysprudencji paradygmatu pozytywistycznego wraz z uwagami krytycznymi o jego silnej petryfikacji oraz argumenty za koniecznością jego zmiany patrz **M. Zirk-Sadowski**, *Prawo a uczestniczenie w kulturze*, Łódź 1998; **L. Morawski**, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2000; **idem**, *Pozytywizm „twardy”, pozytywizm „miękki” i pozytywizm martwy*, *Ius et Lex*, 2003/1 (II), s. 321–345.

<sup>4</sup> **A. Grabowski**, *Prawnicze pojęcie obowiązywania prawa stanowionego. Krytyka niepozytywistycznej koncepcji prawa*, Kraków 2009, s. 201–202.

## 1. Ocena możliwości stosowania prawa podatkowego w świetle art. 14a o.p.

Treścią regulacji zawartej w art. 14a o.p.<sup>5</sup> jest realizacja celu polegającego na zapewnieniu jednolitości stosowania prawa podatkowego przez administrację podatkową. Jednym z celów tej regulacji jest niewątpliwie urzeczywistnienie spójności aksjologicznej systemu prawa, która mogłaby być naruszona ze względu na wysoki stopień skomplikowania norm prawa podatkowego. Chodzi między innymi o realizowanie takich wartości, jak równość opodatkowania, pewność prawa, jego przewidywalność, które są wartościami składowymi zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Cel ten ma być osiąganym w szczególności poprzez dokonywanie interpretacji, czyli wykładni prawa – dla ustalenia, uzasadnienia i przekazania oceny możliwości jego stosowania. Podmiot, który zapozna się z treścią interpretacji ogólnej, we własnym gospodarczo pojętym interesie będzie mógł się do niej zastosować. Zastosowanie się do interpretacji stanowić będzie istotne kryterium oceny przestrzegania przez zainteresowanego prawa w jego czynnościach podatkowo (prawnie) znaczących. To z kolei powinno zostać ocenione w procesie stosowania zinterpretowanego wcześniej prawa w (ewentualnym, przyszłym) postępowaniu podatkowym w indywidualnej sprawie, uwzględniającym ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji (na wypadek jej zmiany).

Instytucja prawna interpretacji ogólnej prawa podatkowego – tak samo zresztą jak interpretacja indywidualna – nie sprowadza się tylko do wykładni prawa<sup>6</sup>. Proces dokonywania wykładni i pojęcie (doktrynalne) wykładni prawa

<sup>5</sup> Art. 14a o.p.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne)”.

<sup>6</sup> Możemy tu mówić za J. Wróblewskim o interpretacji *sensu largo* i interpretacji *sensu stricto*. Ta pierwsza oznacza przypisywanie znaczenia tekstowi prawnemu jako symbolom-znakom języka. Ta druga oznacza przypisanie właściwego znaczenia tekstowi prawnemu w przypadku wątpliwości przy jego bezpośrednim rozumieniu. **J. Wróblewski**, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 112–115. Jednak jak podkreślają M. Zieliński i Z. Radwański: „We współczesnym prawoznawstwie polskim ukształtowało się i utrwaliło przekonanie o zamienności znaczeniowej obu tych terminów. Potwierdza to zarówno praktyka działalności naukowej, jak i orzecznicza”. **M. Zieliński, Z. Radwański**, *Wykładnia prawa cywilnego*, St. Pr. Pryw. 2006/1, s. 5.

nie są nawet przecież unormowane w obowiązującym prawie pozytywnym. Wykładnia (jeżeli w przedstawionej w interpretacji prawa podatkowego ocenie możliwości stosowania prawa podatkowego jest dokonywana, co w przypadku interpretacji ogólnych wydaje się zasadą) posiada jednak bardzo istotne, często wręcz przesądzające znaczenie dla tej oceny. Gdyby wykładni prawa można było przyznać walor faktycznie wiążącej, to takie samo znaczenie miałyby zrealizowana przy jej wykorzystaniu ocena możliwości stosowania interpretowanego prawa.

Ustawodawca nie wskazuje ani zakresu treści, ani charakteru prawnego wykorzystywanej w interpretacjach prawa podatkowego wykładni prawa; znaczenie jej jest jedynie funkcjonalne – z punktu widzenia dążenia do realizacji standardu jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz tworzenia stanu zaufania obywateli do prawa i stosujących ją organów. Określając rodzaj wykładni, której dokonuje Minister Finansów na podstawie art. 14a o.p., mamy do wyboru wiele teoretycznych klasyfikacji wykładni prawa. Niewątpliwie cztery z nich dominują w literaturze przedmiotu polskiej teorii prawa<sup>7</sup>. W świetle postawionego przez nas zadania poprzestaniemy tylko na jednej z nich, opartej na kryterium podmiotowym i mocy wiążącej.

Wedle tej klasyfikacji, wykładnię dzielimy na autentyczną, legalną, operatywną i doktrynalną. Analizując treść art. 14a o.p. z punktu widzenia kryterium podmiotowego, możemy przyjąć, że wykładnia przepisów prawa podatkowego dokonywana przez Ministra Finansów z oczywistych względów nie może być doktrynalna. Nie może być również wykładnią operatywną, gdyż ta zawsze jest dokonywana przy podejmowaniu decyzji stosowania prawa, czyli w toku rozpoznawania indywidualnej sprawy. W tradycji pojęciowej prawoznawstwa wykładnia operatywna prawa pojawia się zwykle jako element jednego z etapów sądowego stosowania prawa. Zgodnie z materialnym modelem sądowego stosowania prawa, istnieje szereg koniecznych elementów, które wpływają na ustalenie treści decyzji finalnej stosowania prawa. Jednym z nich jest ustalenie znaczenia danego przepisu w stopniu dostatecznie precyzyjnym dla potrzeb rozstrzygnięcia<sup>8</sup>. Wskazuje to wyraźnie, że interpretacyjnego działania

<sup>7</sup> Wyróżniamy klasyfikację ze względu na kryterium podmiotu i mocy wiążącej (1), kryterium sposobu ustalania znaczenia przepisu, zwane też kryterium kontekstu (2), kryterium relacji do obowiązującego prawa (3), kryterium zakresu (4).

<sup>8</sup> **J. Wróblewski**, *Sądowe stosowanie...*, s. 43. Wróblewski wyróżnia trzy typy modeli sądowego stosowania prawa, tj. opisowy, normatywny i mieszany. Model materialny jako podtyp modelu opisowego (a dokładnie opisowo-generalizującego) wydaje się być najbardziej powszechnym

Ministra Finansów, określonego w art. 14a o.p., nie możemy zaliczyć do procesu stosowania prawa, mimo iż jest on organem podatkowym<sup>9</sup>. Pozostaje nam zatem wybór pomiędzy wykładnią autentyczną a legalną. Wykładnię autentyczną definiuje się jako wykładnię dokonywaną przez podmiot stanowiący normę prawną. *De iure* nie jest ona możliwa w tych systemach prawnych, które przyjmują ideologię podziału władz w obszarze powstawania prawa<sup>10</sup>, a zatem modelowo w systemach prawa kontynentalnego (*civil law*). W związku z tym, że polski system prawny do nich należy, interpretacja prawa podatkowego dokonywana przez Ministra Finansów, który jest instytucją władzy wykonawczej, a nie ustawodawczej, nie może być zaliczona do wykładni autentycznej. Jednak *de facto* kwestia ta może być oceniana zupełnie inaczej. Ze względu na to, że większość współczesnych systemów państwowych podejmuje się wielu zadań, które daleko odchodzą od idei liberalnej, realizując tym samym wiele funkcji socjalnych i ekonomicznych, naczelne organy administracji rządowej muszą mieć realny wpływ na treść prawa, gdyż w przeciwnym razie państwo nie mogłoby sprawnie funkcjonować przy ich realizacji. Z tego punktu widzenia Minister Finansów faktycznie decyduje o treści prawa. A zatem interpretację wskazaną w art. 14a o.p. można byłoby oceniać jako realizację ujednoczenia stosowania prawa podatkowego, czyli jako autentyczną *de facto*. Ujawnia się tu fikcja ideologii podziału władz i nieadekwatność zbudowanego na niej aparatu pojęciowego do oceny istniejących relacji faktycznych.

Idąc dalej, biorąc pod uwagę kryterium podmiotu, interpretacja dokonywana przez Ministra Finansów na podstawie art. 14a o.p. może być również uznana za wykładnię legalną, czyli taką, która jest podejmowana przez podmiot upoważniony do takich działań na podstawie norm prawa pozytywnego („Minister [...] dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego [...], dokonując w szczególności jego interpretacji [...]").

Analiza teoretyczna komplikuje się jednak w sytuacji, gdy zastanowimy się nad charakterem mocy wiążącej interpretacji Ministra Finansów – zarówno z perspektywy wykładni autentycznej, jak i legalnej. Za ogólnie wiążącym

---

rozumieniem pojęcia „model stosowania prawa”, gdyż jest intuicyjnie najbliższym praktyce prawniczej ujęciem procesu stosowania prawa, ze względu na to, że traktuje decyzję finalną jako zastosowanie przepisów prawa materialnego.

<sup>9</sup> Pozostałe argumenty wspierające tę tezę przedstawione są w pkt 2.

<sup>10</sup> Art. 10 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.: „Ustrój Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sędziowskiej”. Dz.U. z 16 lipca 1997 r., Nr 78, poz. 483, ze zm.

charakterem omawianej interpretacji przemawia jej generalność. Nie jest to bowiem wykładnia dokonywana w procesie stosowania prawa celem rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy, ale takie działanie, które ma na celu potencjalne i przyszłe zachowanie się określonego kręgu podmiotów. Z punktu widzenia powszechnie panującej opinii judykatury i doktryny, opartych niewątpliwie na pozytywistycznej koncepcji źródeł prawa (art. 87 oraz art. 93 Konstytucji), krąg podmiotów, których dotyczy oddziaływanie władcze Ministra Finansów, jest co najwyżej ograniczony do hierarchicznie podporządkowanych mu organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, natomiast nie wiąże podatników. Wprawdzie wiążący charakter tej interpretacji w stosunku do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej ma – można powiedzieć – „słabszą” pozycję z punktu widzenia pozytywistycznie rozumianych źródeł prawa, gdyż posiada jedynie charakter „interny administracyjnej”<sup>11</sup> i nie może tym samym (zgodnie z art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji) stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych i innych podmiotów, to jednak przyjęcie, że interpretacje Ministra Finansów mają wyłącznie charakter wewnątrzadministracyjny, a nie powszechny, jest obecnie właściwie reliktem idei trójpodziału władz i związanej z nim koncepcji źródeł prawa, a ta idea – jak wskazuje Lech Morawski – „jest praktycznie martwa i funkcjonuje dzisiaj wyłącznie jako mechanizm (niezmiernie istotny zresztą) regulacji zasad sprawowania władzy i określania odpowiedzialności politycznej za jej wykonanie. Jak powszechnie wiadomo, administracja publiczna już od dawna tworzy prawo, w wielu wypadkach w samoistny i niezależny od ustaw sposób, i trudno sobie wyobrazić nowoczesne państwo, a zwłaszcza państwo, które w szerokim zakresie sprawuje funkcje ekonomiczne i socjalne, bez tego typu działalności”<sup>12</sup>. A zatem lepszym obecnie podejściem do opisu pozycji źródeł prawa jest propozycja (cytowanego autora) zerwania z tradycyjnie ujmowanym zamkniętym katalogiem źródeł prawa i uwzględnienia konieczności kooperacji trzech władz dla urzeczywistnienia zadania sprawnego działania państwa. Propozycja ta obejmuje podział źródeł prawa na: (1) samoistne, czyli takie reguły, które mogą stanowić samodzielną podstawę decyzji stosowania prawa, oraz (2) niesamoistne, które takiej

<sup>11</sup> „Akty te mają charakter interny administracyjnej, tj. są aktami kierownictwa wewnętrznego. Wynika do z art. 93. Konstytucji. Akty prawa wewnętrznego obowiązują wyłącznie jednostki organizacyjne podporządkowane organowi, który wydał dany akt”. **S. Sagan**, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2003, s. 81.

<sup>12</sup> **L. Morawski**, *Główne problemy...*, s. 198.



samodzielnej podstawy stanowić nie mogą<sup>13</sup>. Jednak to, które reguły zaliczone będą do samoistnych, a które do niesamoistnych, będzie zależało od wielu czynników faktycznych. Podział źródeł prawa na samoistne i niesamoistne w żaden sposób nie uchybia aksjologii demokratycznego państwa prawnego, a wręcz może nawet lepiej realizować wszystkie te wartości, na których jest ono zbudowane. Zasady pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego, a tym samym zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, nie buduje się poprzez konstytucyjne deklaracje, ale w faktycznym działaniu poszczególnych władz. *Ratio legis* art. 14a o.p. stawia wyraźnie na celu realizowanie tych wartości. Nałożenie na Ministra Finansów obowiązku interpretacji ogólnej norm prawa podatkowego jest czymś w rodzaju legislacji delegowanej, opartej na normie kompetencyjnej upoważnienia ustawowego, w celu realizowania istotnej wartości, jaką jest utrzymanie jednolitości stosowania skomplikowanych norm prawa podatkowego, choć instytucja „interpretacji” nie jest żadnym ze źródeł prawa wymienionych przez Konstytucję. Przyjęcie, że nie wiąże ona organów podatkowych i podatników, jest faktyczną fikcją, gdyż z powodu podległości w ramach interny administracyjnej organów podatkowych i organów kontroli skarbowej jej treść decyduje o treści potencjalnego rozstrzygnięcia w postępowaniu przed tymi podmiotami. Nawet jeśli na organach podatkowych i organach kontroli skarbowej nie ciąży prawny obowiązek (*de iure*) zastosowania treści interpretacji do danego rozstrzygnięcia, ze względu na przyjętą pozytywistyczną koncepcję źródeł prawa – w zw. z art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji oraz w zw. z art. 14m o.p., to – jak podkreślaliśmy – są one i tak przecież faktycznie zobligowane więzią administracyjną. Z tego punktu widzenia nadal aktualne wydaje się orzeczenie NSA<sup>14</sup>, że niezastosowanie przez organ podatkowy interpretacji Ministra Finansów zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób, który budzi zaufanie obywatela do prawa, jest jego rażącym naruszeniem, choć wypada zauważyć, że zostało osłabione przez wyrok TK, który opowiedział się za niewiążącym charakterem interpretacji ogólnej wobec organów podatkowych i organów kontroli skarbowej<sup>15</sup>. W naszej ocenie pogląd wyłączający moc wiążącą interpretacji z art. 14a o.p. w stosunku do organów podatkowych i podatników oparty jest raczej na argumentach ideologicznych pozytywizmu prawniczego niż racjonalnych

<sup>13</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2004, s. 106–109.

<sup>14</sup> Wyrok z dnia 12 marca 2003 r. (SA/Bd 658/03), Prz. Orz. Pod. 2003/5, poz. 129.

<sup>15</sup> Wyrok z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03), Dz.U. z 31.05.2004 r., Nr 122, poz. 1288.



i przystających do współczesnych realiów. W związku z tym okoliczność, że podatnik zastosuje się do tej interpretacji, czy też zignoruje jej treść, nie jest dla niego obojętna, gdyż istnieje wysoki stopień prawdopodobieństwa, iż będzie ona skutkowała w jego sprawie (ze względu na reguły interny administracyjnej). Odmawianie tej interpretacji przymiotu wiążącej w stosunku do organów podatkowych i podatnika ma jedynie znaczenie ideologiczne, a pozbawione jest znaczenia praktycznego.

Za faktycznie powszechnie wiążącym charakterem interpretacji z art. 14a o.p. przemawia również *ratio legis* art. 14i § 1, czyli publikacja w Dzienniku Urzędowym. Uznanie, że w stosunku do organów i podatników publikacja ta ma jedynie charakter informacyjny, jest fasadowe, gdyż w rzeczywistości chodzi o znajomość reguł, które kształtują ich potencjalną sytuację prawną.

Nawet jeśli przyjmiemy – z punktu widzenia rozwiązań systemowych odnoszących się do pozytywistycznie ujętych źródeł prawa – że o żadnej mocy wiążącej nie może być mowy, to z prakseologicznego punktu widzenia należy zapytać: jaki jest cel takiej regulacji? Po pierwsze (o czym już wspominaliśmy) – realizowanie wartości jednolitości stosowania prawa nie wydaje się być celem samym w sobie. Wartość jednolitości stosowania prawa ma wyraźnie charakter subsydiarny w stosunku do innych wartości, takich jak pewność prawa i bezpieczeństwo prawne, a te stanowią konieczny warunek idei praworządności. Aby realnie realizować te wartości, a w szczególności interesujące nas wartości jednolitości stosowania prawa, to analizowana instytucja interpretacji Ministra Finansów nie może mieć li tylko charakteru informacyjnego. To za mało, aby poważnie urzeczywistniać najwyższe wartości będące fundamentem aksjologicznym demokratycznego państwa prawnego. Jeśli będziemy obstawać przy tym, że analizowanej interpretacji żadnej mocy wiążącej nie przyznamy, to realizacja wspomnianych wartości z pewnością nie jest prawnie zagwarantowana.

Po drugie – nawet jeśli uznamy, że chodzi tu tylko o charakter informacyjny, to znów z prakseologicznego punktu widzenia należy zapytać: czemu miałyby taka informacja służyć? Jeśli nie temu, że podmioty, do których jest ona skierowana, mają się do niej stosować, to nie jest to rozwiązanie racjonalne. A jeśli uznamy je za racjonalne, to tylko wtedy, gdy przyzna się jej charakter faktycznie wiążący. W przeciwnym razie trudno doszukać się fundamentalnej *ratio* tego unormowania.

Dodać należy, że sam ustawodawca akceptuje, a nawet zobowiązuje (art. 14a *in fine*) Ministra Finansów do tego, aby jego interpretacja uwzględniała orzecznictwo sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), czyli reguły prawne, które nie są rezultatem aktywności władzy ustawodawczej, ale podmiotów stosujących prawo. A zatem interpretacja, o której mówi art. 14a o.p., może być również ujmowana jako kategoria precedensu abstrakcyjnego, czyli takiej decyzji, która nie powstaje *stricte* w procesie stosowania prawa, gdyż nie rozstrzyga w sprawie indywidualnej, ale kreuje *ratio decidendi*, czyli regułę ogólną jako wzorzec dla rozstrzygania podobnych spraw w podobny sposób, celem – jak mówi przepis – zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego.

Obserwacja współczesnych systemów prawnych wyraźnie wskazuje, że sprawne działanie współczesnych systemów państwowych w sferze prawa nie może już być realizowane bez kooperacji instytucji, które idea podziału władz od siebie separuje. Jurydyzacja jest tak wysoce skomplikowana, że bez praktyki legislacji delegowanej i precedensów sprawne działanie państwa nie jest możliwe. „Tworzenie prawa we współczesnych państwach nie jest zatem oparte na zasadzie podziału władzy, ale na zasadzie kooperacji instytucji państwowych”<sup>16</sup>.

## 2. Ocena możliwości (za)stosowania prawa podatkowego w świetle art. 14b o.p.

Analiza teoretyczna wskazuje, że z materialnoprawnego punktu widzenia charakter prawny interpretacji z art. 14b o.p.<sup>17</sup> niewiele się różni od interpretacji z art. 14a. Podzielamy wątpliwości doktryny, iż samo działanie mające za cel dokonanie takiej interpretacji trudno jest jednoznacznie zaliczyć do procesu stosowania prawa, gdyż nie kończy się wydaniem indywidualnej decyzji (aktu

<sup>16</sup> L. Morawski, *Główne problemy...*, s. 222.

<sup>17</sup> Przez indywidualne interpretacje prawa podatkowego w znaczeniu Ordynacji podatkowej rozumiemy przedstawione w nich oceny możliwości zastosowania prawa podatkowego, przy wykorzystaniu, jeżeli jest to niezbędne, wykładni tego prawa.

administracyjnego w indywidualnej sprawie podatkowej)<sup>18</sup>, czyli nie występują dwa elementy materialnego modelu stosowania prawa, który – za Jerzym Wróblewskim – możemy nazwać ustaleniem konsekwencji prawnych, decyzją wyboru konsekwencji i finalną decyzją stosowania prawa<sup>19</sup>. Argument ten jest wsparty treścią § 5 art. 14b o.p.<sup>20</sup>. Również nie występuje tu – podobnie jak przy interpretacji ogólnej – klasyczna dla procesu stosowania prawa faza ustalania faktów sprawy i decyzja dowodowa (uznanie faktu za udowodniony), gdyż spoczywa ona w pełni na wnioskującym. Niemniej element konkretnego stanu faktycznego już zaistniałego lub przyszłego, o którym mówi treść art. 14b § 2, stanowi istotną różnicę w charakterze prawnym między tymi dwoma interpretacjami. Powoduje to, że interpretacja z art. 14b ma dokładnie taki sam charakter jak wykładnia operatywna, czyli taka, która ustala znaczenie przepisów prawa w kontekście konkretnego stanu faktycznego. Należy podkreślić, że zarówno interpretacja z przepisu art. 14a, jak i z przepisu art. 14b o.p. ma zawsze odniesienie do jakiegoś stanu rzeczy lub przedmiotu opisanego w hipotezie i dyspozycji normy prawnej. Nie jest tak, że interpretacja z art. 14a nie uwzględnia stanu faktycznego, bo jest to wykluczone z samej istoty pojęcia normatywności, czyli kształtowania (projektowania) rzeczywistości dla określonego kręgu adresatów za pomocą jedyne go narzędzia, jakim jest norma. Projektowana przez ustawodawcę rzeczywistość jest zawsze odniesiona do jakichś stanów rzeczy lub przedmiotów, które w teorii normy prawnej nazywane są okolicznościami wskazanymi w treści hipotezy i dyspozycji normy prawnej. Jedyna różnica w tym względzie jest taka, że w przypadku art. 14a stany faktyczne, do których odnosi się norma, nie są jeszcze zaktualizowane. One są potencjalne, czyli traktowane, uznawane za możliwe. Dlatego mówimy, że normy zawarte w aktach prawnych mają charakter generalny, czyli ogólny i abstrakcyjny. Przy interpretacji z art. 14a podmiot dokonujący wykładni zakłada, że dokonana przez niego interpretacja będzie dotyczyć wszystkich możliwych stanów rzeczy wyznaczonych odniesieniem przedmiotowym

<sup>18</sup> **B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 84; **B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, por. s. 145.

<sup>19</sup> **J. Wróblewski**, *Sądowe stosowanie...*, s. 237 i n.

<sup>20</sup> Nie dokonuje się interpretacji w przypadku, gdy mamy do czynienia z szeroko rozumianym postępowaniem przez organami podatkowymi w przedmiocie stanu faktycznego objętego wnioskiem oraz w przypadku *res iudicata*, gdy przedmiotem rozstrzygnięcia był stan faktyczny wskazany we wniosku.

ustalonego w wykładni znaczenia treści interpretowanej normy prawnej lub przedmiotów, które będzie można objąć zakresem ustalonego (zinterpretowanego) znaczenia danej nazwy, występującej w treści normy prawnej. Wydając interpretację ogólną prawa podatkowego w rozumieniu art. 14a o.p., Minister Finansów przeprowadza i przedstawia wykładnię prawa w celu ustalenia i zaprezentowania możliwości jego stosowania w relacji do wszystkich, także na przykładach wybranych przez siebie, potencjalnych stanów faktycznych. Interpretacja z art. 14a o.p. jest z tego punktu widzenia, co do zasady, zabiegiem znacznie trudniejszym niż interpretacja z art. 14b, gdzie stan faktyczny, nawet przysły, jest ściśle określony, a nie czysto potencjalny, jak w przypadku interpretacji z art. 14a., choć niewątpliwie ocena stopnia trudności będzie zależała od wielu czynników, m.in. skomplikowania z jednej strony – stanu prawnego, z drugiej zaś – faktycznego dla interpretacji z art. 14b. Dlatego, dokonując interpretacji ogólnej, często przykładowo wskazuje się na stany faktyczne, które mogłyby podlegać subsumcji, czyli zakwalifikowaniu do zakresu zastosowania zinterpretowanej treści normy prawnej<sup>21</sup>.

Co do charakteru wiążącego interpretacji indywidualnej, to tak jak przy interpretacji ogólnej *de iure* nie wiąże ona organów administracyjnych, pomimo ich hierarchicznego podporządkowania w przypadku, gdy interpretację wydaje Minister Finansów, tak samo jak i nie posiada mocy formalnie wiążącej dla podatników. Wynika to z treści art. 14k § 1, art. 14k § 3, art. 14m § 1 o.p., w których mowa jest o nieuwzględnieniu interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Natomiast *de facto* interpretacja z art. 14b będzie wywierała znaczący wpływ, który można nazwać faktycznie wiążącym, zarówno na organ podatkowy, jak i podmiot wnioskujący o jej wydanie, jeśli tylko sprawa będąca jej przedmiotem zostanie objęta zakresem postępowania podatkowego. Na podstawie treści przepisu 14i § 3, który nakłada obowiązek upublicznienia treści interpretacji indywidualnej wraz z treścią wniosku o jej wydanie, należy uznać, że ustawodawca nadał tej interpretacji charakter preskryptywny<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Por. interpretację ogólną nr PT2/033/1/442/TXW/2011/763 Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 2011 r. w sprawie zastosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług przy usługach związanych z utrzymaniem akwenów portowych i torów podejściowych (Dz. Urz. MF z 2.08.2011 r., Nr 6).

<sup>22</sup> Celowo użyliśmy tutaj wyrażenia „preskryptywny” zamiast „normatywny”, gdyż wyrażenie „normatywny” konotuje wyrażenie „pozytywno-prawny”. Używając zwrotu „charakter preskryptywny”, zwracamy uwagę na jedynie potencjalnie sugestywne oddziaływanie publikacji treści interpretacji indywidualnej, a nie na imperatywne w znaczeniu „nakazane”.

w stosunku do wszystkich adresatów, których dotyczy stan faktyczny wskazany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Przyjmując, że interpretacja z art. 14a może być zaliczana do pojęcia precedensu abstrakcyjnego, należy stwierdzić, iż interpretacja z art. 14b działa *de facto* dokładnie tak jak precedens konkretny na gruncie *case law*. Moc faktycznie wiążąca interpretacji indywidualnej przyrównanej do precedensu konkretnego wyraża się w tym, że zastosowanie się do niej jest dla zainteresowanego korzystne z punktu widzenia ochrony prawnej przewidzianej w Ordynacji podatkowej na wypadek zmiany interpretacji, natomiast zmiana lub nieuwzględnienie tej interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej wiąże się dla organów podatkowych (reprezentujących interesy podatko- biorcy) z mniejszymi wpływami fiskalnymi z powodu zastosowania przywoływanej ochrony prawnej. Natomiast jeżeli zainteresowany nie stosuje się do treści interpretacji, to powinien liczyć się z bardzo wysokim prawdopodobieństwem, że wyrażona w niej ocena możliwości zastosowania prawa podatkowego zostanie ponowiona w decyzji podatkowej, co spowoduje co najmniej dolegliwość czasochłonnego i pracochłonnego postępowania prawnego w tym przedmiocie.

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego, działająca na zasadzie porównania jej do faktycznego precedensu, ocenia możliwości zastosowania prawa w określonym stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę – adresata interpretacji, oraz prezentuje możliwości jego „stosowania” w relacji do wszystkich podmiotów, które z treścią upublicznionej (art. 14i § 3 o.p.) interpretacji się zapoznają. Zestawienie przywoływanych terminów: „stosowanie” i „zastosowanie” posłużyło nam do określenia oceny możliwości „(za)stosowania” prawa – odnoszące się do ocen prawnych kwalifikujących indywidualny stan faktyczny danej interpretacji (ocena możliwości zastosowania prawa), jak i do przekazywanych do publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej – jako (przewidywalnych) poglądów organów podatkowych w sprawach takich samych jak stanowiąca podstawę interpretacji, czy też pozytywnie do niej porównywalnych (ocena możliwości stosowania prawa). Wydając indywidualną interpretację prawa podatkowego, podatkowy organ interpretacyjny nie stosuje materialnego prawa podatkowego, a tylko dokonuje oceny możliwości jego (za)stosowania. W ramach powyższego postępuje w sposób pozytywnie porównywalny do czynności stosowania prawa. Dokonuje bowiem prób, analiz oraz (na ich podstawie) uzasadnionego wyboru subsumcji stanu faktycznego zawartego we wniosku zainteresowanego pod

określone przepisy prawa materialnego. Jeżeli niezbędna okaże się przy tym wykładnia tego prawa, to stanowić ona będzie istotny element opisywanego działania organu interpretacyjnego<sup>23</sup>. Dodać w tym kontekście należy, że tylko skierowana do wnioskodawcy treść wydanej w stosunku do niego interpretacji – zawierająca oceny możliwości „zastosowania” prawa w indywidualnym stanie faktycznym przyjętym w postępowaniu interpretacyjnym – spowodować może, z tytułu zgodnego z nią postępowania, ochronę prawną przewidzianą w rozdz. 1a dz. II o.p. Inne podmioty, niebędące stroną danego, zakończonego postępowania interpretacyjnego i adresatem udzielonej w nim interpretacji, na podstawie udostępnionych *erga omnes* ocen możliwości „stosowania prawa”, niebędących w stosunku do nich jednak wynikiem analizy zastosowania prawa w ich indywidualnej sprawie zszłego lub przewidywanego stanu faktycznego, z przywoływanej powyżej ochrony prawnej nie będą mogły skorzystać, jako że oceny możliwości zastosowania prawa w indywidualnej sprawie odnoszą się tylko do konkretnego adresata, nie zaś tych, którzy z treści upublicznionej interpretacji czerpać mogą wiedzę o ocenach organów podatkowych dotyczących stosowania prawa w sprawach pozytywnie porównywalnych do stanowiącej przedmiot konkretnej interpretacji.

W sprawie adresata interpretacji zawarte w niej oceny możliwości zastosowania prawa działają jak faktyczny precedens w relacji do postępowania podatkowego, które w stosunku do tego podmiotu może zostać wszczęte, prowadzone i zakończone. Nieuwzględnienie wydanej interpretacji w treści rozstrzygnięcia sprawy podatkowej spowoduje natomiast związaną z tym ochronę prawną.

W stosunku do pozostałych osób precedensowy charakter interpretacji wydanej w stosunku do innej osoby również będzie oddziaływać, z tym zastrzeżeniem, że respektowanie ocen możliwości zastosowania prawa w indywidualnej sprawie drugiego podmiotu, nazywanych w odniesieniu do określonego tylko przedmiotowo rodzaju porównywalnych spraw „ocenami możliwości stosowania prawa”, nie ukonstytuuje ochrony prawnej z rozdz. 1a dz. II o.p. Pominięcie treści interpretacji w stosunku do podmiotu, który nie był jej adresatem, implikować będzie natomiast konieczność rozważenia przestrzegania zasady zaufania obywateli do państwa, które pochodzące od uprawnionych organów administracji oceny możliwości stosowania prawa w określonej przedmiotowo kategorii spraw przekazało do publicznej wiado-

<sup>23</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 165.

mości. Jeżeli podatnik w zaufaniu do państwa zastosował się do upublicznionej oceny możliwości stosowania prawa, a ta – przez zmianę opublikowanej w Biuletynie Informacji Publicznej interpretacji – uległa zmianie, to ważnym interesem publicznym, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p., wydaje się udzielenie temuż podmiotowi, na podstawie wskazanego przepisu, określonych w nim ulg w wykonaniu podatku.

Można byłoby tu wskazać, że ten publiczny charakter informacji treści interpretacji został wprowadzony przez ustawodawcę w kontekście zasady *ignorantia iuris nocet*. Założenie, że adresaci prawa w pełni znają treść wielu skomplikowanych norm prawa podatkowego, jest trudne do uzasadnienia (oczywiście realistycznie oceniając system prawa podatkowego w Polsce i uwzględniając grupę tych podatników, którzy nie mają wykształcenia prawniczego). Andrzej Grabowski, przeprowadzając szczegółowe analizy dyskursu walidacyjnego *sensu stricto* i sposobów jego argumentacji, konkluduje, że „ukazują [one] wielką złożoność rozumowań i argumentacji prowadzących do często kontrowersyjnych rozstrzygnięć walidacyjnych w praktyce stosowania prawa. Uważamy, że trudno zaakceptować pełną, nieograniczoną odpowiedzialność podmiotów prawa za nieznaną treść prawa obowiązującego, podobnie jak nie sposób – co wskazuje Lang – zawsze obarczać je odpowiedzialnością za nieznaną treść lub błędną wykładnię prawa”<sup>24</sup>. Dlatego też zarówno dla interpretacji z art. 14a, jak i 14b o.p. można wskazać prawotwórcze *ratio legis* w kontekście tej zasady, nawet jeśli pominiemy spór o wiążący charakter tych interpretacji. A zatem powołanie się podatników na nieznaną treść prawa wtedy, gdy jego treść jest przedmiotem którejś z tych instytucji, może im szkodzić i wyłączać ochronę prawną.

Dokonane przez nas analizy wskazują ponadto, że do opisu różnicy między interpretacją ogólną a indywidualną można zastosować aparat pojęciowy koncepcji wykładni derywacyjnej i semantycznej<sup>25</sup>. Wykładnia derywacyjna opiera się na elemencie idealizacyjnym próby przekładu tekstu przepisów

<sup>24</sup> A. Grabowski, *Prawnicze pojęcie...*, s. 557. O dyskursie walidacyjnym i sposobach jego argumentacji *ibidem*, s. 496–551. Zob. również W. Lang, *Zasada clara non sunt interpretanda w kontekście zasady ignorantia iuris nocet oraz zasady zaufania obywateli do prawa*, [w:] S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, Kraków 2005, s. 196–185.

<sup>25</sup> Opozycji pojęć „koncepcja wykładni derywacyjnej” i „koncepcja wykładni semantycznej” nie można mylić z innym przeciwstawieniem, tj. „koncepcją wykładni derywacyjnej” i „koncepcją wykładni klaryfikacyjnej”. W pierwszej opozycji chodzi o kontrowersje wokół



prawa na konstrukcję normy prawnej jednoznacznie scharakteryzowanej, czyli dokonanie takich zabiegów intelektualnych, które pozwolą wyeliminować wszelkie wątpliwości interpretacyjne, także te, które odnoszą się do potencjalnych stanów faktycznych. W interpretacji ogólnej art. 14a o.p. chodzi właśnie o takie działanie, które będzie stanowiło jednoznaczny wzorzec dla przyszłych możliwych stanów faktycznych rozstrzyganych przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej, zapewniając tym samym jednolitość stosowania prawa podatkowego. Natomiast koncepcja wykładni semantycznej koncentruje się na wyprowadzeniu wzoru powinnego zachowania dla konkretnego stanu faktycznego<sup>26</sup>, co modelowo odpowiadałoby opisowi interpretacji z art. 14b. Oczywiście część czynności interpretacyjnych modelu semantycznego wykładni prawa jest zbieżna z zakresem czynności interpretacyjnych ujęcia derywacyjnego, co świadczy nawet o ich komplementarności, a tym samym tylko o częściowej konkurencyjności względem siebie. Główna różnica (obok wskazanej powyżej) dotyczy sporu, który z etapów rozumienia tekstu prawnego można już nazwać wykładnią, a który jeszcze na to miano nie zasługuje.

Należy również zwrócić uwagę, że interpretacje z art. 14a i 14b o.p. mogą stanowić elementy dyskusji nad teoretycznym problemem zarzutu „błędnej wykładni”. Instytucje te stanowiłyby wzorzec interpretacyjny, a tym samym argument za przyjęciem istnienia „jedynego”, „rzeczywistego”, „prawdziwego”, „właściwego” rozumienia tekstu prawnego, które jest wyznaczone przez interpretację Ministra Finansów. To, czy jest to rozumienie obiektywne, jest sprawą kontrowersyjną w literaturze przedmiotu i orzecznictwie<sup>27</sup>. Jeśli jednak odrzucimy istnienie takiego obiektywnego „rozumienia”, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby można było tym interpretacjom przyznać status „słabszego” wzorca, celem realizacji wartości wyznaczonej przez ustawodawcę, czyli jednolitości stosowania prawa, a tym samym realizować zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa. Nie znaczy to oczywiście, że interpretacje te – traktowane nawet jako „słabszy” wzorzec – nie będą narażone na zarzut „błędnej wykładni”, który może być im postawiony w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Istotne jest to, że z punktu widzenia zasady zaufania

---

ustalenia zakresu czynności interpretacyjnych, w drugiej – o przyjęcie kontrowersyjnego założenia *claritas*. W tekście chodzi nam wyraźnie o pierwszą opozycję wskazanych pojęć.

<sup>26</sup> K. Pleszka, T. Gizbert-Studnicki, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, ZNUJ, Pr. z Nauk Polit. 1984/20, s. 17–27.

<sup>27</sup> A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 232.

obywateli do państwa i stanowionego prawa, adresat prawa jest chroniony przed zarzutem „błędnej wykładni” normami art. 14k § 1 i 2.

Z procesowego punktu widzenia, różnice pomiędzy omawianymi interpretacjami są zdecydowania wyrazistsze i nie budzą tylu wątpliwości, co z punktu widzenia materialnego. Przy interpretacji ogólnej Minister Finansów sam inicjuje dokonywanie wykładni, realizując wyznaczoną przez ustawodawcę wartość jednolitości stosowania prawa, natomiast animatorem wykładni indywidualnej jest zawsze wnioskodawca. Różnica ta oddala z kolei interpretację indywidualną od miana „wykładni operatywnej”, a zbliża do jej miana „interpretacji ogólnej”, gdyż w teoretycznym modelu stosowania prawa, o istnieniu sytuacji wykładni decyduje tylko i wyłącznie organ stosujący prawo. Jednak z drugiej strony, w odniesieniu do interpretacji indywidualnej, art. 14e § 1 pozwala Ministrowi Finansów na swoistego rodzaju kontrolę nad dokonaną wykładnią i wprowadzenie w niej późniejszych zmian, co świadczy o elemencie swobody w ocenie podjęcia inicjatywy interpretacyjnej.

Drugą istotną różnicą procesową jest zaskarżalność interpretacji indywidualnej do sądu administracyjnego, co jest wykluczone w przypadku interpretacji ogólnej.

## Wnioski

Analiza teoretyczna instytucji interpretacji Ministra Finansów wskazanych w treści przepisów rozdz. 1a (art. 14a–14p) o.p., której dokonaliśmy powyżej, pozwala również na jej ocenę z punktu widzenia teorii i filozofii prawa. Nasuwają się tu ogólne wnioski uwzględniające kilka perspektywy.

Po pierwsze – jest to perspektywa wyznaczona przez obszar, który mogliśmy określić faktycznym działaniem prawa (*law in action*). W nauce prawa problematyka ta jest przedmiotem refleksji zarówno dogmatyk prawnych, jak i socjologii prawa. W ich obszarze mogłyby być przeprowadzone badania na temat faktycznego wpływu instytucji interpretacji Ministra Finansów na podmioty administracyjne i adresatów prawa za pomocą metody statystycznej, a także badań psychologicznych poziomu świadomości prawnej, czyli faktycznej motywacji przestrzegania treści interpretacji Ministra Finansów, postawy względem niej adresatów prawa i podmiotów stosujących prawo oraz stopnia przekonania obydwu o poprawności jej treści, a tym samym

motywacyjnego stopnia akceptacji. Bez tej refleksji, czyli analizy stopnia przekonania i akceptacji, a zatem postaw wobec prawa, każda jego instytucja jest pozbawiona szczególnego wymiaru faktycznego działania, który nie może być pomijany w racjonalnym modelu tworzenia prawa. Prawo traci wtedy jedną ze swoich perspektyw, czyli perspektywę roszczenia do realnego oddziaływania w rzeczywistości. Wydaje się, że obecność tego elementu powinna być *ratio legis* każdego rozwiązania normatywnego. Na ten wymiar zwraca również uwagę Karl Larenz – wybitna postać prawoznawstwa, stwierdzając, że statuowanie przez ustawodawcę każdego obowiązku ma zawsze swoją perspektywę działania faktycznego, i to nie tylko w wymiarze przestrzegania prawa, ale również potencjalnie szerokiego oddziaływania<sup>28</sup>. Innymi słowy, prawodawca zainteresowany jest nie tylko regulacją normatywną, ale też jej urzeczywistnieniem – możliwie w najwyższym stopniu. W naszej ocenie wymiar faktycznego działania prawa jest również – co podkreślaliśmy powyżej – *implicite* obecny w *ratio* analizowanej instytucji interpretacji prawa podatkowego. Ocena normatywna dokonywana tylko z perspektywy systemu prawa nigdy nie może wyczerpać całości problematyki istnienia prawa w wymiarze społeczno-kulturowym, a tym samym budować ogólnego autorytetu prawa i autorytetu poszczególnych jego elementów (instytucji).

W przypadku analizowanej instytucji faktyczne związanie interpretacją zarówno podmiotów administracyjnych, jak i adresatów prawa nie jest – w naszej ocenie – zdeterminowane ich postawą ideologiczną, ale pragmatyczną, czyli postawą opartą na motywacji celowościowej, którą również określa się jako konformizm uzasadniany ocenami materialnymi<sup>29</sup>. Wprawdzie wniosek ten należałoby dopiero potwierdzić badaniami empirycznymi, to jednak – naszym zdaniem – jest on wysoce prawdopodobny ze względu na tradycyjną postawę adresatów prawa (podatników) względem norm prawa podatkowego, z reguły traktujących je jako „zło konieczne” bądź narzędzie do realizowania gry rynkowej celem zwiększenia swoich aktywów.

Pozostając na gruncie postulatów, ocena instytucji interpretacji z punktu widzenia socjologii prawa dokonana przez nas w ramach studium teoretycznego pozwala spojrzeć na nią również z perspektywy problematyki polityki prawa.

<sup>28</sup> K. Larenz, *Rechtssatz als Bestimmungssatz*, [w:] *Festschrift für Karl Engisch zum 70. Geburtstag*, Frankfurt am Main 1969, s. 157.

<sup>29</sup> S. Pilipiec, *Autorytet prawa obowiązującego*, [w:] O. Bogucki, S. Czepita (red.), *System prawny a porządek prawny*, Szczecin 2008, s. 274.

Z tego punktu widzenia polityczne problemy wykładni prawa mogą być oceniane różnorodnie. Dla charakterystyki teoretycznoprawnej oceny analizowanej instytucji interpretacji prawa podatkowego niewątpliwie najwłaściwszym jest określenie jej: po pierwsze – jako decyzji interpretacyjnej, w zakresie której może być dokonana faktyczna alokacja dóbr, oraz po drugie – jako rezultatu przeniesienia kompetencji prawodawczych w systemie polityczno-społecznym w sposób odbiegający od ideologii tego systemu. Na płaszczyźnie polityki tworzenia prawa (uznając – za J. Wróblewskim – że podstawą tej polityki jest model racjonalnego tworzenia prawa<sup>30</sup>) musimy również wskazać założenia teleologiczne wprowadzenia danej regulacji prawnej – w interesującym nas przypadku zawartej w rozdz. 1a dz. II o.p. Jeśli ma ona służyć realizowaniu wartości pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego, a tym samym zaufania obywateli do państwa i tworzonego prawa, to negując jej prawnie wiążący charakter względem adresatów prawa i organów administracyjnych, pozostaje tylko jej wymiar perswazyjny, który może być oceniany jedynie empirycznie, a nie normatywnie, przenosząc nasze oceny danej regulacji prawnej do problematyki faktycznego autorytetu podmiotu jej dokonującego, a tym samym aspektu faktycznego działania prawa. W naszej ocenie jest owo faktyczne oddziaływanie znaczące.

Z kolei na płaszczyźnie polityki stosowania prawa, przyznana kompetencja interpretacji, aby mieć możliwość rzeczywistego realizowania założonych wartości, musi być oceniana jako faktycznie wiążąca, jeśli ocena ta zakłada choćby podstawowe warunki prakseologiczne, czyli efektywność (skuteczność) i ekonomiczność.

Po drugie – innym obszarem oceny analizowanej instytucji (obok wyżej wskazanego obszaru faktycznego działania prawa) jest dyskurs filozoficzny prowadzony wokół idei demokratycznego państwa prawnego i płaszczyzna krytyki istniejących w nim podstawowych założeń ideologicznych. Empiryczne spojrzenie na system prawny pozwala na stwierdzenie – jak zauważa J. Habermas – iż w produkcji i reprodukcji prawa uczestniczą zarówno partie polityczne, wyborcy, ciała parlamentarne, ale również rząd i kształtująca prawo praktyka decyzyjna sądów i organów administracji<sup>31</sup>. Parafrazując J. Habermasa,

<sup>30</sup> J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985.

<sup>31</sup> J. Habermas, *Faktyczność i obowiązywanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, tł. A. Romaniuk, M. Marszałek, Warszawa 2005, s. 211.

który pisał o istniejącym w prawie napięciu między faktycznością a obowiązaniem, możemy powiedzieć, że wskazana przez nas analiza doskonale ujawnia ową immanentną cechę prawa, czyli napięcie między normatywnością a faktycznością. Napięcie to wynika z charakterystyki ontologicznej normy prawnej, która jako intencjonalny korelat aktu świadomości ustawodawcy nie może być nigdy bytem autonomicznym. Unormowany stan rzeczy zawsze czeka na swoje zrealizowanie<sup>32</sup>. To, czy norma będzie realizowana, nie jest przecież zależne od ustawodawcy, ale adresatów prawa. Obowiązanie prawa i faktyczne działanie (realizowanie) to są dwa odrębne wymiary, które m.in. składają się na ontologiczną kategorię tworów społecznych (kulturowych). Współczesna refleksja nad kondycją demokratycznego państwa prawnego wyraźnie wskazuje, że jednym z elementów katalizujących te dwa obszary jest administracja rozumiana jako władza urzeczywistniająca abstrakcyjnie wyrażane przez prawodawcę wartości. Niedający się już obecnie wyeliminować interwencjonizm państwowy faktycznie może być realizowany jedynie przy zmianie ideologicznego paradygmatu ścisłego oddzielania od siebie trzech władz. Wiąże się to z niemożliwością projektowania rzeczywistości bez specjalistycznej wiedzy, której z racji skomplikowania relacji społecznych tradycyjnie rozumiany ustawodawca już nie posiada. Habermas pisze: „W tej mierze, w jakiej przykładowo wykonywanie programów celowych obarcza administrację, zadaniami organizacyjnymi, które przynajmniej *implicite* mają charakter dalszego kształtowania prawa i stosowania ustaw, podstawa legitymizacyjna tradycyjnych struktur administracji już nie wystarcza. Logika podziału władz musi być wtedy realizowana w zmienionych strukturach [...]”<sup>33</sup>.

Po trzecie – kolejna perspektywa, która wpłynęła na przedstawioną przez nas ocenę statusu prawnego instytucji interpretacji prawa podatkowego uregulowanej w rozdz. 1a dz. II o.p., to współcześnie podnoszona krytyka założeń pozytywistycznie rozumianego systemu prawa. Przede wszystkim założenie niesprzeczności i zupełności systemu prawa jest obecnie nie do utrzymania z perspektywy faktycznego oddziaływania otoczenia na postrzeganie istniejących w nim treści. Wyraźnie widać, że systemu tego nie tworzą perfekcyjnie ułożone reguły, które byłyby niezależne w swej normatywności od faktycznych jego oddziaływań. Spojrzenie na prawo jedynie z perspektywy założeń

<sup>32</sup> T. Bekrycht, *O wartości logicznej normy prawnej*, SPE 2011/84, s. 25–36.

<sup>33</sup> J. Habermas, *Faktyczność...*, s. 208.

systemu zubaża jego wymiar społeczny, któremu ma służyć. Realizowanie zasad systemowych odrywa prawo od rzeczywistości i jego kontekstu funkcjonalnego. Ocena instytucji prawnych nie może realizować tylko wewnętrznych wartości prawa. Pewność prawa nie jest wyłącznie jego wartością wewnętrzną, ale zawsze odniesioną do oceny dokonywanej przez jego adresatów. Z perspektywy wewnętrznej systemu prawa, ocena statusu prawnego instytucji interpretacji prawa podatkowego – zarówno w literaturze przedmiotu, jak i orzecznictwie – z reguły nie wykracza poza poziom normatywności, gdyż przyjmuje, że należy realizować wewnętrzne wartości systemu prawa. Z kolei, z perspektywy faktycznego działania owej normatywności, ocena tej instytucji musi uwzględniać jej wymiar funkcjonalny. Ten punkt widzenia polega na założeniu, że prawo jest zjawiskiem społecznym i elementem kultury realizującym jej rzeczywiste wartości, a nie odwrotnie<sup>34</sup>. Z tej perspektywy analizowana instytucja interpretacji prawa podatkowego ma niewątpliwie wiążący charakter, rozumiany przez pryzmat jej faktycznego oddziaływania.

Po czwarte – analiza teoretyczna wskazanych w tytule niniejszego artykułu instytucji unaocznia nieadekwatność aparatu pojęciowego powszechnie przyjmowanej klasyfikacji wykładni, biorącej za kryterium podziału podmiot i jej moc wiążącą. Powyższe analizy pokazują, że wykładnię z art. 14a i 14b o.p. należy odrębnie klasyfikować z punktu widzenia kryterium podmiotu i z punktu widzenia mocy wiążącej. Biorąc pod uwagę pierwsze kryterium, wykładnia z art. 14a może być oceniana jako autentyczna lub legalna, a wykładnia z art. 14b – jako autentyczna, legalna, a nawet pod względem pewnych elementów jako operatywna. Według natomiast kryterium drugiego, zarówno wykładnia z art. 14a, jak i art. 14b może być oceniana jako wykładnia o ograniczonej mocy wiążącej, jeśli nie pominiemy ważnego obszaru faktycznego działania prawa, co prowadzi do ostatniej konkluzji, jaka się tu nasuwa: jest naszym postulatem, aby mówić nie tylko o ocenie statusu prawnego danej instytucji, ale również o ocenie jej statusu społecznego, z uwzględnieniem zakresu faktycznego działania prawa, albo – jak to często czynił w swoich analizach J. Wróblewski – o ocenie *sensu stricto* i ocenie *sen su largo*. Ta pierwsza byłaby dokonywana tylko z perspektywy normatywności, ta druga korzystałaby z obu

<sup>34</sup> Być może słusznie w art. 2 naszej Konstytucji jest mowa o państwie prawnym, a nie dzierżawczo – o państwie prawa, tzn. państwo ma być prawe, a nie prawo ma zawłaszczać państwo.

wymiarów – normatywności i faktyczności. Do pełnego opisu zjawisk prawych uwzględnienie wyłącznie jednej z tych perspektyw jest niewystarczające.

### Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J.**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007.
- Bekrycht T.**, *O wartości logicznej normy prawnej*, SPE 2011/84
- Bielska-Brodziak A.**, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Brolík J.**, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J.**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Grabowski A.**, *Prawnicze pojęcie obowiązkiwania prawa stanowionego. Krytyka niepozytywistycznej koncepcji prawa*, Kraków 2009.
- Habermas J.**, *Faktyczność i obowiązkiwanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, tł. A. Romaniuk, M. Marszałek, Warszawa 2005.
- Lang W.**, *Zasada clara non sunt interpretanda w kontekście zasady ignorantia iuris nocet oraz zasady zaufania obywateli do prawa*, [w:] S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, Kraków 2005.
- Larenz K.**, *Rechtssatz als Bestimmungssatz*, [w:] *Festschrift für Karl Engisch zum 70. Geburtstag*, Frankfurt Am Main 1969.
- Leszczyński L.**, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
- Morawski L.**, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2000.
- Morawski L.**, *Pozytywizm „twardy”, pozytywizm „miękki” i pozytywizm martwy*, *Ius et Lex* 2003/1 (II).
- Morawski L.**, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2004.
- Pilipiec S.**, *Autorytet prawa obowiązującego*, [w:] O. Bogucki, S. Czepita (red.), *System prawny a porządek prawny*, Szczecin 2008.
- Pleszka K., Gizbert-Studnicki T.**, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, ZNUJ, Pr. z Nauk Polit. 1984/20.
- Sagan S.**, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2003
- Wróblewski J.**, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985.
- Wróblewski J.**, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- Zirk-Sadowski M.**, *Prawo a uczestniczenie w kulturze*, Łódź 1998.
- Zieliński M., Radwański Z.**, *Wykładnia prawa cywilnego*, St. Pr. Pryw. 2006/1.



Tomasz BEKRYCHT

Jacek BROLIK

**THE INSTITUTION OF TAX LAW INTERPRETATION CONTAINED  
IN ART. 14A AND 14B POLISH TAX ORDINANCE ACT – THE THEORETICAL-LEGAL ASPECT  
(DISPUTABLE ARTICLE)**

(Summary)

The article contains a detailed analysis of general and individual interpretations of tax law both in terms of particular articles' content and in a philosophical and sociological perspective. It's a new, critical look at legal norms of interpretation applied by Minister of Finance and contained in Art. 14a and 14b Polish tax law. The authors believe that the present discussion is novel due to its non-positive perspective. The authors explicitly claim that only a close cooperation between legislative, executive and judiciary can secure democratic standards in the law for i.e. both reliability and predictability of law application.