

**URZĘDOWE**  
**INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO**  
W POLSCE I W INNYCH WYBRANYCH KRAJACH  
EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

*pod redakcją naukową*  
*prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego*



**Temida2**

Białystok 2006

**Treść numeru specjalnego**  
„Białostockich Studiów Prawniczych”

Wprowadzenie (E. Ruśkowski) ..... 5

Część I

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

**Cezary Kosikowski,**

Dylematy interpretacji prawa podatkowego dokonywanej  
przez Ministra Finansów na podstawie  
art. 14 Ordynacji podatkowej..... 9

**Eugeniusz Ruśkowski,**

Stosowanie przepisów o urzędowych interpretacjach prawa  
podatkowego w Polsce – w świetle przeprowadzonych badań ..... 22

**Leonard Etel, Rafał Dowgier,**

Stosowanie przepisów o wiążących interpretacjach  
prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe  
w świetle prowadzonych badań ..... 32

**Piotr Woltanowski,**

Przepisy o wiążących interpretacjach prawa podatkowego  
w sprawach indywidualnych w świetle zasad  
prawidłowej legislacji podatkowej ..... 49

**Wojciech Stachurski,**

Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego  
w orzecznictwie sądów administracyjnych..... 72

Część II

URZĘDOWE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO  
W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

**Lidia Abramczik,**

Ogólne reguły interpretacji prawa podatkowego  
w Republice Białoruś..... 87

<b>Petr Mrkývka,</b> Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej.....	103
<b>Andžejus Seliava,</b> Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Litewskiej.....	112
<b>Marina Karasiewa, I. Diemientiew,</b> Konkretyzacja ustaw podatkowych w Federacji Rosyjskiej.....	120
<b>Vladimír Babčák, Miroslav Štrkolec,</b> Wykładnia i urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Słowackiej.....	142
<b>Oksana Muzyka,</b> Stanowienie i urzędowa interpretacja prawa podatkowego w Ukrainie.....	168

### Część III

#### VARIA

<b>Carlo Romano:</b> Advanced Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? (rec. Marcin Tyniewicki).....	179
<b>L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski:</b> Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce, pod red. E. Ruśkowskiego (rec. Joanna Salachna) .....	187
Informacja o Autorach opracowań.....	194
Polska bibliografia urzędowych interpretacji prawa podatkowego (Małgorzata Staręga Ruśkowska).....	196

## **KONTROLA TWORZENIA I STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO POD RZĄDAMI KONSTYTUCJI RP**

*Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2006*

Niebawem, nakładem wydawnictwa Wolters Kluwer ukaże się publikacja książkowa z zakresu prawa podatkowego, autorstwa L. Eteł, C. Kosikowskiego oraz E. Ruśkowskiego pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”. Jest to oryginalne i wyjątkowe opracowanie zasługujące na uwagę z wielu powodów, a oto najważniejsze z nich.

Po pierwsze, jest to jedyna w literaturze prawnopodatkowej kompleksowa analiza poświęcona zagadnieniom tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce (na szczeblu państwa oraz samorządów terytorialnych), traktowanym poprzez pryzmat kontroli tych procesów. Jej unikalność wynika przede wszystkim z faktu, iż stanowi ona rezultat pogłębionych badań (zarówno o charakterze dogmatyczno-prawnym, jak i empirycznym), przeprowadzonych pod kierownictwem autorów przez kilkudziesięcioosobowy zespół osób<sup>1</sup>.

Po drugie, niezaprzeczalnym walorem opracowania jest zawarcie w nim nie tylko precyzyjnego omówienia oraz oceny funkcjonowania kontroli procesów tworzenia i stosowania prawa podatkowego w świetle wyników przeprowadzonych badań, ale także przedstawienie konkretnych przyczyn niedoskonałości istniejącego systemu oraz – co najbardziej istotne – konstruktywnych propozycji jego zmiany w celu

---

<sup>1</sup> Publikacja jest syntezą badań, prowadzonych w latach 2004–2006, w ramach projektu badawczego KBN – Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP (nr 1402A00827).

udoskonalenia obowiązujących prawideł. Owe propozycje mają doskonałe uzasadnienie, poparte wynikami badań, i w większości nie mają charakteru „rewolucyjnego”, co zwiększa ich walory aplikacyjne. Podobne wnioski wynikają także z recenzji poszczególnych części opracowania, sporządzonych przez autorytety nauki prawa podatkowego.<sup>2</sup>

Po trzecie wreszcie – Autorzy prezentując wyniki przeprowadzonych badań, w ujęciu przyczynowo–skutkowym, przewyciężyli obowiązujący przede wszystkim w nauce, ale także w praktyce prawa podatkowego stereotyp odrębności traktowania dziedziny tworzenia (i kontroli tworzenia) prawa podatkowego oraz jego stosowania (i kontroli stosowania tego prawa). Dzięki temu postrzegane dotąd wycinkowo poszczególne (szczegółowe) zagadnienia<sup>3</sup>, którym poświęcono wiele uwagi w literaturze prawnopodatkowej, składające się na fazy: tworzenia i stosowania prawa podatkowego, zostały przedstawione jako nierozzerwalny ciąg zjawisk, który niesie za sobą określone skutki. W olbrzymim skrócie, na podstawie lektury recenzowanej pracy, stwierdzić można, iż w wyniku wadliwie przebiegającego procesu legislacji nie można stworzyć „dobrego”<sup>4</sup> prawa podatkowego (tak na szczeblu państwa, jak i samorządu terytorialnego), a wadliwie skonstruowane normy są stosowane co najmniej na tyle ułomnie, na ile ułomne są same przepisy będące podstawą ich stosowania.

Recenzowana publikacja składa się z trzech zasadniczych części. Pierwsza z nich, autorstwa C. Kosikowskiego, została poświęcona zagadnieniom kontroli tworzenia prawa podatkowego. Przy czym omówienie to dotyczy wyłącznie szczebla państwowego, bowiem ze względów metodologicznych i organizacyjnych, kwestie kontroli tworzenia (oraz stosowania) lokalnego prawa podatkowego stanowią odrębny fragment (część III) przedmiotowej publikacji. Jak wynika z Rozdziału I (pt. „Założenia badawcze”), podstawowy cel badawczy to porów-

---

2 Opracowanie jest podzielone na trzy zasadnicze części (będzie o tym mowa w dalszej części recenzji), które zostały zrecenzowane odpowiednio przez: B. Brzeźniskiego, J. Małeckiego i Z. Ofiarskiego.

3 Przykładowo: analiza orzecznictwa TK, czy sądów administracyjnych w sprawach poszczególnych podatków; zagadnienia kontroli skarbowej, uprawnienia i obowiązki w trakcie prowadzenia kontroli podatkowej, zgodność z prawem podejmowanych przez rady gminy uchwał podatkowych, zagadnienia interpretacji podatkowych.

4 W sensie odpowiadającego standardom legislacji oraz obiektywnym wymogom racjonalności ekonomicznej.

nanie konstytucyjnego modelu tworzenia prawa i jego kontroli z istniejącą praktyką legislacyjną. Kolejny rozdział został poświęcony ocenie organizacji i funkcjonowania procesu legislacyjnego dotyczącego tworzenia prawa podatkowego. Czytelnik znajdzie w niej nie tylko przejrzyste oraz precyzyjne omówienie podstaw oraz poszczególnych faz procesu legislacji, ale przede wszystkim istniejącą w tym zakresie praktykę, której obraz został „wyostrzony” poprzez pryzmat przeprowadzonych badań<sup>5</sup>. Niestety okazało się, że zachowania uczestników procesu legislacyjnego są przeważnie dalekie od istniejącego ujęcia modelowego, które także nie jest doskonałe. Warto podkreślić, że w tym fragmencie omawianej części zawarto także – co istotne – wskazanie przyczyn takiego stanu rzeczy. Rozdział III jest oceną konstytucyjnego modelu kontroli tworzenia prawa podatkowego i jego funkcjonowania, dokonaną w kontekście funkcji i kryteriów tej kontroli oraz jej umiejscowienia ze względu na poszczególne etapy legislacji podatkowej, a także podmiotów, form i trybu jej dokonywania. Tu, podobnie jak to miało miejsce wcześniej, uwypuklono mankamenty oraz ukazano ich źródło. Ostatni rozdział tej części stanowią „Wnioski końcowe i propozycje zmian”. Autor wskazał tu m.in., że ze względu na specyfikę prawa podatkowego, polegającą przede wszystkim na tym, że dotyczy ono głównie obowiązku ponoszenia ciężarów, a w znikomym stopniu – uprawnień, nie ma tu miejsca na domniemania wzajemnych powiązań (korelacji) między obowiązkami a uprawnieniami (lub odwrotnie). Stąd też jedną z podstawowych konkluzji, sformułowanych przez C. Kosikowskiego, wynikającą z przeprowadzonej analizy jest stwierdzenie, że „kontrola tworzenia prawa podatkowego nie może być (...) oparta na ogólnym (uniwersalnym) modelu kontroli tworzenia prawa, gdzie oparcie się na takim korelacie jest możliwe i powszechnie stosowane (poza prawem karnym)”. Ten podstawowy wniosek oraz rezultaty przeprowadzonych badań stały się podstawą do skonstruowania zawartych w tym fragmencie opracowania propozycji zmian, zarówno modelu tworzenia prawa podatkowego, jak i modelu kontroli jego tworzenia.

---

5 Empiryczna część badań została zrealizowana u wszystkich uczestników procesu legislacyjnego.

Druga część recenzowanej pracy, której autorem jest E. Ruśkowski, dotyczy kontroli stosowania prawa podatkowego. Podobnie jak wcześniej omówiona, nie zawiera zagadnień odnoszących się do lokalnego prawa podatkowego (znajdujących się w części III). Rozdział I został poświęcony ogólnej charakterystyce przeprowadzonych badań oraz wyjaśnieniom podstawowych pojęć i klasyfikacji. Wynika z niego m.in., że celem podjętych badań było ustalenie, czy istniejący system kontroli stosowania prawa podatkowego umożliwi wykrywanie i zapobieganie nieprawidłowościom w trakcie jego stosowania, a jeżeli nie – to jakie są przyczyny takiego stanu oraz jakie środki mogą prowadzić do jego poprawy.<sup>6</sup> W kolejnym fragmencie tej części opracowania (Rozdział II) przedstawiona została ogólna charakterystyka i ocena funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego w świetle przeprowadzonych badań. Przy czym, wydaje się wartym podkreślenia, iż Autor dokonał omówienia poszczególnych rodzajów i form kontroli nie według najczęściej spotykanego w literaturze schematu, opartego na pozycji ustrojowej podmiotów kontrolujących, ale wedle ich znaczenia w procesie kontroli prawa podatkowego. Stąd też w pierwszej kolejności analizie poddana została kontrola stosowania prawa podatkowego w administracji skarbowej, a następnie – kontrola sądowa (w tym sądownoadministracyjna na pierwszym miejscu) oraz inne rodzaje i formy tej kontroli. W rozdziale tym znajdujemy gruntowne omówienie stanu prawnego kontroli stosowania prawa podatkowego, niejednokrotnie z perspektywą historyczną omawianych zagadnień, która rzutuje na aktualny stan. Istotne jest jednak to, iż jednocześnie ukazywane są mankamenty i ułomności funkcjonującego obecnie systemu kontroli stosowania prawa podatkowego, z podaniem przyczyn wynikających także z rezultatów szeroko zakrojonych badań empirycznych. Warte odnotowania jest poświęcenie w tym fragmencie opracowania (będącego „tylko” syntezą znacznie obszerniejszego raportu z przeprowadzonych badań) miejsca zagadnieniom egzekucji zobowiązań podatkowych oraz interpretacji prawa podatkowego, wydawanych zarówno przez Ministra Finansów jak i organy podatkowe (państwowe). O ile w świetle wyników przeprowadzonych badań potwierdzo-

---

6 Zob.: Rozdział I, podr. 1. pt. „Cel badań, hipotezy badawcze i ich weryfikacja”.

ny został znaczący wpływ interpretacji (a także wyjaśnień) Ministra Finansów na jednolitość stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, o tyle w zasadzie nie potwierdziły się katastrofalne wizje masowego wydawania w podobnych stanach prawnych i faktycznych rozbieżnych wiążących interpretacji prawa podatkowego przez organy podatkowe. Niemniej jednak zarówno w przypadku jednych, jak i drugich wskazuje się na potencjalne zagrożenia i problemy<sup>7</sup>, wynikające z aktualnego unormowania i praktyki. Podobnie jak w powyżej omówionej części, w ostatnim rozdziale (III) zawarte zostały „Wnioski końcowe i propozycje zmian”. W pierwszej kolejności przedstawione zostały konkluzje o charakterze ogólnym. Jedną z nich jest stwierdzenie, iż „podstawową barierą generalną prawidłowego (lub lepszego niż obecnie) stosowania prawa podatkowego jest aktualny stan tego prawa”, przy czym stan tego prawa jest zły. Następnie zamieszczone są uwagi o charakterze szczegółowym, a ich systematyka nawiązuje do konstrukcji wcześniejszego fragmentu, czyli odnoszą się one kolejno do poszczególnych form i rodzajów kontroli stosowania prawa podatkowego.

Autorem ostatniej – III części opracowania jest L. Etel. Traktuje ona o kontroli tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego. W rozdziale I sformułowano jej podstawowy cel, jako „(...) ocenę funkcjonującego w Polsce modelu tworzenia i stosowania prawa podatkowego przez organy gmin”. Przy jednoczesnym założeniu, iż aktualny system nie jest efektywny, o czym świadczy chociażby niski poziom legislacyjny aktów organów lokalnych (podejmowanych tak na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego). Kolejny fragment opracowania (Rozdział II) zawiera wyjaśnienie zagadnień terminologicznych, dotyczących pojmowania miejscowego oraz lokalnego prawa podatkowego. Wypada przytoczyć w tym miejscu opinię recenzenta tej części opracowania, Z. Ofiarskiego, którego zdaniem „poczynione w tym zakresie ustalenia – co wyraźnie należy podkreślić – nie mają tylko waloru teoretycznego, ale również istotne znaczenie praktyczne, przydatne dla właściwego wyodrębnienia (...) czynników wpływają-

7 Wskazuje się przykładowo na zjawisko „regionalizacji” wiążących interpretacji prawa podatkowego w sprawach indywidualnych.



cych na nieefektywność obowiązującego aktualnie modelu tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego”. W Rozdziale III zaprezentowane zostały w przejrzysty sposób prawne podstawy stanowienia lokalnego prawa podatkowego, a następnie (Rozdział IV) omówienie specyficznego przedmiotu badań, jakim jest kontrola tworzenia i stosowania lokalnego i miejscowego prawa podatkowego. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że dla zrealizowania celów badawczych przyjęto podział podmiotów objętych badaniem na dwie zasadnicze grupy, tj. na kontrolujących tworzenie miejscowego i kontrolujących stosowanie lokalnego prawa podatkowego. Jednocześnie z uwagi na istotność oraz odrębność niektórych obszarów badawczych, postanowiono, iż zagadnienia wydawania przez organy gmin urzędowych interpretacji prawa podatkowego oraz instytucja współdecydowania gminnych organów podatkowych z naczelnikami urzędów skarbowych o stosowaniu ulg uznaniowych w niektórych podatkach będą potraktowane odrębnie. W kolejnych fragmentach – Rozdziały V i VI – przedstawiono wnioski wynikające z przeprowadzonych badań dotyczące systemu kontroli – odpowiednio – tworzenia oraz stosowania prawa podatkowego przez organy gmin. Są one uszeregowane wedle rodzajów stwierdzonych w trakcie badań problemów. Przy czym Autor w każdym z przypadków, analogicznie do wcześniejszych rozważań, nie poprzestaje na ich precyzyjnym sformułowaniu, lecz – co najbardziej istotne – wskazuje na przyczyny takiego stanu oraz proponuje konstruktywne rozwiązania w tym zakresie. Część III opracowania zamykają „Konkluzje”, w których na podstawie wcześniej przeprowadzonych rozważań zawarto twierdzenia o bardziej generalnym charakterze. Co ciekawe, wynika z nich m.in., że podstawową przyczyną tworzenia przez organy gminy wadliwych aktów nie są mankamenty systemu ich kontroli<sup>8</sup>, lecz niski poziom ustaw regulujących podatki samorządowe. Ten zaś „przekłada się” na problemy tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego.

---

8 Niedoskonałości istniejącego systemu kontroli zostały omówione przez L. Etela głównie w Rozdziale V, gdzie wskazuje on m.in. na nieprawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej procesu tworzenia miejscowego prawa podatkowego, mankamenty wynikające z braku obowiązku przedkładania RIO projektów uchwał podatkowych, czy też na brak sankcji za niewywiązywanie się organów gminy z obowiązków uchwałodawczych.

Powszechnie panuje przekonanie, że stan polskiego prawa podatkowego jest zły i wymaga w związku z tym gruntownej reformy. Co jakiś czas pojawiają się nowe koncepcje zmian, oparte przede wszystkim na przesłankach politycznych, często nieuwzględniające złożoności zjawisk podlegających regulacji i całości skutków, które mogą być ich rezultatem.

W świetle powyższego, recenzowana praca, będąca kompleksową, rzetelną i pogłębioną analizą procesów kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce jest dziełem unikalnym i wyjątkowym. Zdiagnozowano w niej poszczególne przyczyny ułomności obowiązującego systemu. Przy czym, co jest szczególnie istotne, nie traktowano omawianych zagadnień w sposób „wycinkowy”, dzięki czemu uzyskano kompleksowy, harmonijny „raport”, w którym nie występują sprzeczności między poszczególnymi wnioskami, a proponowane zmiany uwzględniające uwarunkowania o zróżnicowanym charakterze posiadają uzasadnienie i tworzą harmonijną całość. Stąd też rezultaty przeprowadzonych badań stać się powinny przedmiotem zainteresowania nie tylko przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego, ale także – a może przede wszystkim – stosownych organów państwowych. Pożądanym jest, aby wnioski i postulaty zmian zawarte w opracowaniu autorstwa L. Etela, C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego były wykorzystane przy opracowywaniu konstrukcji przyszłego, lepszego systemu tworzenia i stosowania prawa podatkowego.

*Joanna M. Salachna*