

# Interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako zabezpieczenie interesu prawnego podatnika

Zagadnienie interpretacji indywidualnych zostało uregulowane w dziale I rozdziale 1a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, zatytułowanym *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*. Analizując instytucję interpretacji indywidualnych, warto zwrócić szczególną uwagę na fakt, że jest to pewna forma udzielenia informacji. Nie wiąże się ona z przyznaniem, stwierdzeniem lub uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa, a zatem nie jest konkretyzacją uprawnienia lub obowiązku ciążącego na podatniku. Nie może ona doprowadzić do wykreowania ani skonkretyzowania obowiązku podatkowego, jego zniesienia bądź ograniczenia<sup>2</sup>. Z tego powodu ani organy podatkowe, ani też osoby, które otrzymały interpretację, nie mają obowiązku zachowania się zgodnego z jej treścią. Podatnik nie jest związany treścią interpretacji podatkowej, może więc swobodnie decydować, czy postąpi zgodnie z udzieloną przez organ informacją lub wedle własnych poglądów, narażając się tym samym na spór z organem podatkowym<sup>3</sup>. Słuszny wydaje się pogląd, zgodnie z którym na etapie uzyskiwania interpretacji podatkowej dochodzi do niewiążącej zarówno organ, jak i podatnika-wnioskodawcę, wymiany poglądów. Natomiast późniejsze zastosowanie się przez podatnika do twierdzeń zawartych w interpretacji, chociażby na etapie składania deklaracji podatkowej, może rodzić określone konsekwencje<sup>4</sup>. Istotnym zagadnieniem z punktu widzenia podatnika jest walor ochronny interpretacji indywidualnych.

Skutki zastosowania się wnioskodawcy do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zostały uregulowane w art. 14k–14n OP. Zgodnie z art. 14k § 1 OP zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego

---

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. ; akt ten będzie dalej powoływany jako OP.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. TNOiK, Toruń 2007, s. 97.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, wyd. ODDK, Gdańsk 2008, s. 31.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 97-98.

uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Przepis ten wprowadza zasadę, zgodnie z którą zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić. Znajduje on zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, jak też po jej doręczeniu<sup>5</sup>. Warto zauważyć, że ochrona wnioskodawcy dotyczy okresu przed zmianą interpretacji indywidualnej lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Datą zmiany interpretacji indywidualnej jest data doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji<sup>6</sup>. W przypadku uchylecia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny, okres ochronny trwa do chwili doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu, a zatem to na wnioskodawcy ciąży obowiązek ustalenia terminu doręczenia tego odpisu. Przyjęte rozwiązanie wydaje się być niekorzystne dla podatnika. Ustawodawca mógł bowiem uregulować tę kwestię w taki oto sposób, aby odpis prawomocnego orzeczenia sądu otrzymywał zarówno organ wydający interpretację, jak i wnioskodawca, lub wprowadzając, jak w art. 14m § 4 OP obowiązek poinformowania podatnika przez organ o dacie doręczenia odpisu orzeczenia.

Warto zauważyć, iż zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej<sup>7</sup>. Wydaje się, że chodzi tutaj o sytuację, kiedy organ w prowadzonym postępowaniu podatkowym nie uwzględni treści interpretacji lub też całkowicie ją pominie. Przyjęta konstrukcja jest bardzo korzystna dla wnioskodawcy. Nie pozwala bowiem organom na ignorowanie stanowiska podatnika, wynikającego z wydanej przez organ podatkowy interpretacji.

Kwestią problematyczną, w kontekście art. 14k § 1, jest niedoprecyzowanie zwrotu „nie może szkodzić”, co skutkuje niejednorodną wykładnią i powoduje pewne trudności również na gruncie stosowania prawa<sup>8</sup>. Wydaje się, że ustawodawca powinien być tutaj bardziej drobiazgowy i wyraźnie określić zakres ochrony, o którym mowa w art. 14 § 1 OP. Abstrahując jednak od sporów doktrynalnych, należy wyraźnie zaakcentować, iż zakres ochrony podatnika-wnioskodawcy jest zróżnicowany. Część negatywnych konsekwencji,

<sup>5</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

<sup>6</sup> C. Kosikowski, L. Etel i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 175.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> Więcej patrz *Ordynacja podatkowa* pod red. H. Dzwonkowskiego, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 208-210.

które nie mogą dotknąć jego osoby, wskazuje art. 14k § 3 OP<sup>9</sup>. Zgodnie z powołanym przepisem, w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Z treści art. 14k § 3 wynika, że określone w nim skutki zastosowania się do interpretacji nie dotyczą sytuacji, gdy interpretacja indywidualna zostanie uchylona przez sąd administracyjny.

Słusznym wydaje się pogląd, zgodnie z którym pominięcie omawianego przypadku wyeliminowania interpretacji indywidualnej stanowi przejaw braku konsekwencji ustawodawcy, a nie efekt jego celowych działań. Jeżeli wolą ustawodawcy było objęcie ochroną także wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji indywidualnej następnie uchylonej przez sąd administracyjny (jak wynika to z treści art. 14k § 1 OP), to skutki prawne takiego zachowania powinny być takie same jak w przypadku zmiany interpretacji lub jej nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej<sup>10</sup>.

Analizowany powyżej art. 14k OP ma charakter ogólny. Znajduje zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, jak też po jej doręczeniu<sup>11</sup>. A zatem niezależnie, czy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed doręczeniem interpretacji, czy też po jej doręczeniu, w każdym z tych przypadków w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca całkowicie zrezygnował ze zróżnicowania skutków zastosowania się do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zależności od momentu wystąpienia skutków podatkowych związanych ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji. Jak stanowi art. 14l OP, w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku

<sup>9</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

<sup>10</sup> A. Kabat [w:] S. Babiarz, B. Dauter i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2011, s. 132-133.

<sup>11</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 99.

zapłaty podatku. W sytuacji bowiem, kiedy podatnik podjął określone działania, a następnie wystąpił z wnioskiem o interpretację indywidualną i zastosował się do niej, nie może on podlegać pełnej ochronie prawnej, ponieważ interpretacja ta nie wpływała na jego działania kształtujące stan faktyczny, skoro miał on miejsce przed otrzymaniem interpretacji indywidualnej. Brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy zastosowaniem się podatnika do interpretacji, a obowiązkiem podatkowym oraz wynikającym z niego zobowiązaniem podatkowym. W tym przypadku podatnik nie może oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku<sup>12</sup>. Organ podatkowy prowadzący postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, gdy stwierdzi, że zachowanie się przez podatnika odpowiadało treści interpretacji i doprowadziło do powstania zaległości podatkowej, określi kwotę zobowiązania podatkowego, ale nie będzie mógł naliczyć odsetek za zwłokę<sup>13</sup>. Podatnik podlegał będzie także ochronie przewidzianej w art. 14k § 3 OP. Reasumując, gdy zainteresowany zachowa się zgodnie z treścią interpretacji, która została wydana dopiero po zajściu zdarzenia rodzącego skutki podatkowoprawne, nie będzie on ponosił negatywnych konsekwencji tego zdarzenia, o których mowa w art. 14k OP, poza jedną – zapłatą kwoty podatku<sup>14</sup>.

Przepisem normującym konsekwencje określonego zachowania osoby zainteresowanej w sytuacji, gdy osoba ta zachowała się zgodnie z treścią interpretacji, która została jej doręczona przed zaistnieniem zdarzenia, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, jest art. 14m OP. Jak stanowi § 1 powołanego artykułu, zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli: zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po doręczeniu interpretacji indywidualnej. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku jest więc następstwem zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która uległa zmianie lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Warto zwrócić uwagę, że istnieje korelacja pomiędzy uprawnieniem zobowiązanego do powstrzymania się z zapłatą podatku, a obowiązkiem organów podatkowych powstrzymania się od przymusowego wyegzekwowania zobowiązania podatkowego.

---

<sup>12</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, wyd. Unimex, Wrocław 2011, s. 141-142.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 100-101.

<sup>14</sup> *Ibidem*, s. 101.

Przesłankami warunkującymi skorzystanie z tego zwolnienia jest nieprawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego, będące następstwem zastosowania się do interpretacji oraz nie wystąpienie stanu faktycznego będącego przedmiotem interpretacji w momencie doręczenia interpretacji podatkowej<sup>15</sup>. Mają one charakter kumulatywny, a zatem muszą być spełnione łącznie.

Skutkiem natomiast tak sformułowanego art. 14m § 1 jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w takim zakresie, w jakim interpretacja stała się przyczyną sprawczą powstania stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Warto zwrócić uwagę, że skutki prawne analizowanej interpretacji nie powinny być wiązane z niepowstaniem zobowiązania podatkowego, a z wykonaniem zobowiązania podatkowego (jego wygaśnięciem)<sup>16</sup>. Oto bowiem art. 59 § 1 pkt 10 OP stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m OP.

Istotną kwestią, wymagającą rozważenia, jest zakres zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Otóż zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku następuje w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Dotyczy więc ono wyłącznie tej części kwoty zobowiązania podatkowego, która nie została uiszczona w związku z treścią interpretacji. Jest to kwota, która stanowi różnicę pomiędzy kwotą należną w związku z powstaniem zobowiązania podatkowego wskutek zajścia będącego przedmiotem interpretacji a kwotą zobowiązania, którą, zdaniem Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji, należy uiścić w związku z zajściem tego zdarzenia<sup>17</sup>.

Zwolnienie przewidziane w art. 14m OP obejmuje w przypadku rocznego rozliczenia podatków okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, a w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków – okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności oraz kwartał następny. Natomiast w sytuacji, kiedy podatnik rozlicza się miesięcznie, zwolnienie, o którym mowa, obejmuje okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności

<sup>15</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 143.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 143-144.

<sup>17</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski i inni, *Ordynacja...*, s. 104.

oraz miesiąc następny<sup>18</sup>. Jest to pewien bufor dla podatnika, pozwala bowiem na zweryfikowanie stanowiska i dostosowanie go do zaistniałej sytuacji (zmiany lub uchylecia interpretacji) bez potrzeby podejmowania nagłych i nieprzemyślanych decyzji.

Pozytywnie należy odnieść się również do § 3 analizowanego artykułu. Oto bowiem ustawodawca stanowi, iż na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określa wysokość nadpłaty<sup>19</sup>. Ponadto, organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia uchylającego interpretację indywidualną, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji<sup>20</sup>. Powyższe rozwiązanie stanowi ogromne ułatwienie dla podatnika. Warto zaznaczyć, że jest to obowiązek organu, co pozytywnie wpływa na działania organów administracji podatkowej w zakresie informowania podatnika. Niestety, ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do interpretacji, które dotyczą zdarzeń przyszłych. W przypadku interpretacji, których przedmiotem jest zdarzenie przeszłe, ustawodawca nie przewidział informowania podatnika na wzór art. 14m § 4.

Analizując art. 14m OP nie sposób pominąć poziom jego legislacji. Można bowiem dopatrzeć się pewnej niekonsekwencji ustawodawcy. W § 1 mowa jest bowiem wyłącznie o zastosowaniu się do interpretacji indywidualnych, następnie zmienionych lub nieuwzględnionych w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Brakuje natomiast prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację. Tymczasem w § 2 traktującym o okresach, które obejmuje zwolnienie z art. 14m, ustawodawca wprowadza obok zmiany i nieuwzględnienia interpretacji także ich uchylenie prawomocnym orzeczeniem sądu. Powstaje zatem pytanie, w jakim celu ustawodawca w § 2 wprowadził okres m.in. do końca roku podatkowego, w którym doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, jeżeli w myśl § 1 ustawodawca wprowadza ochronę wyłącznie w zakresie zmiany lub nieuwzględnienia interpretacji indywidualnej. Wydaje się, że mamy do czynienia z oczywistym błędem legislacyjnym, który należałoby skorygować.

Regulacje dotyczące skutków prawnych zastosowania się do interpretacji indywidualnej oraz zastosowanie się do interpretacji skutkujące zwolnieniem z obowiązku zapłaty podatku stosuje się odpowiednio w przypadku zastosowania się przez spółkę do

---

<sup>18</sup> Art. 14m § 2 pkt 1-3 OP.

<sup>19</sup> Art. 14m § 3 OP.

<sup>20</sup> Art. 14m § 4 OP.

interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki w zakresie dotyczącym działalności tej spółki oraz zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa, wydanej przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy<sup>21</sup>. W powyższych przypadkach zmienioną interpretację indywidualną doręcza się odpowiednio spółce, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej<sup>22</sup>. Warto zauważyć, iż warunkiem uzyskania ochrony jest w tej sytuacji wskazanie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przyszłej spółki, oddziału lub przedstawicielstwa.

Mówiąc o walorach ochronnych interpretacji indywidualnych, warto również odnieść się do bierności organów podatkowych w zakresie ich wydawania. Otóż w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie (nie później niż 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku) uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie<sup>23</sup>.

Podsumowując, należy zauważyć, iż ustawodawca zróżnicował sytuację prawną podmiotu w zależności od tego, czy interpretacja indywidualna dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, czy też zdarzeń przyszłych. W tym drugim przypadku ochrona interesu prawnego podatnika jest pełniejsza. Wydaje się więc, że korzystniej jest występować z wnioskiem o interpretację indywidualną przed podjęciem określonych działań będących przedmiotem interpretacji. Ponadto, mimo pewnych niedoskonałości i wskazanych postulatów zmian, należy docenić rolę, jaką pełnią obecnie interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Stanowią one ważny instrument w relacjach pomiędzy podatnikiem, a organem podatkowym. Odpowiednio wykorzystane mogą okazać się niezwykle cennym narzędziem i elementem planowania podatkowego firmy.

---

<sup>21</sup> Art. 14n § 1 pkt 1-2 OP.

<sup>22</sup> Art. 14n § 2 OP.

<sup>23</sup> Art. 14o § 1 OP.

