

# Aneta Makowiec

---

## Sukcesja prawa do zastosowania się do otrzymanej pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

---

Roczniki Administracji i Prawa 14/1, 175-188

---

2014

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## SUKCESJA PRAWA DO ZASTOSOWANIA SIĘ DO OTRZYMANEJ PISEMNEJ INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

### 1. WPROWADZENIE

Instytucja interpretacji prawa podatkowego swój obecny kształt zawdzięcza ustawie z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw<sup>1</sup>, która wprowadziła do ordynacji podatkowej rozdział 1a – „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”. W świetle powyższych regulacji interpretacje podatkowe stanowią „formę udzielanej podatnikowi przez organy państwa pomocy, zapewniającej ochronę prawną w warunkach wyjątkowej zmienności bardzo skomplikowanej materii prawopodatkowej, która ogranicza nieco skutki zasady *ignorantia iuris nocet*”<sup>2</sup>. Celem instytucji jest przyczynienie się do zwiększenia stabilności prawa podatkowego, jak również poprawa relacji między organami podatkowymi a obywatelami. Ponadto stanowi ona element ochrony „ukierunkowanej na eliminowanie następstw występujących dysfunkcji prawnych, w tym zapobiegania skutkom niekorzystnych dla jednostki zmian w stosowaniu prawa”<sup>3</sup>. Uzyskanie interpretacji podatkowej pozwala podatnikowi ograniczyć ryzyko nieprawidłowej wykładni przepisów podatkowych, a co za tym idzie zwiększa jego świadomość odnośnie do ciążących na nim obowiązków podatkowych<sup>4</sup>. Postępowanie zgodnie z treścią wydanej interpretacji i związana z tym ustawowa gwarancja ochrony prawnej pozwala zainteresowanemu na zaplanowanie jego podatkowo znaczących przedsięwzięć, w tym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a także na korektę zrealizowanego już opodatkowania, w zakresie którego nie została wydana decyzja podatkowa i nie toczy się postępowanie kontrolne lub podatkowe<sup>5</sup>. Główną przyczyną wzrostu znaczenia tej instytucji jest przede wszystkim stworzenie możliwości wsparcia podatników przy dokonywaniu samowymiaru. Staje się ona skutecznym komponentem planowania podatkowego przez podatników. Systemy interpretacji podatkowych (*Tax Ruling System*),

\* mgr; Uniwersytet Jagielloński w Krakowie.

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 217, poz. 1590 (dalej: ustawa nowelizująca).

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26.04.2005 r., SK 36/03, LEX nr 149966.

<sup>3</sup> Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 4, s. 23.

<sup>4</sup> WSA w wyroku z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10 stwierdza, że „podstawowym celem wiążącej interpretacji przepisów prawa podatkowego (czy to ogólnej, czy to indywidualnej) jest realizacja dyrektyw jednolitości stosowania prawa podatkowego, jego pewności, rozumianej w kontekście przewidywalności treści aktów jego stosowania, a w konsekwencji bezpieczeństwa prawnego podatnika (płatnika, inkasenta) – co jest szczególnie istotne na gruncie ingerencyjnych gałęzi prawa, a takim jest prawo podatkowe – oraz zasady zaufania do państwa i jego organów oraz do stanowionego i stosowanego prawa”. Zob. wyrok WSA z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, POP 2012 nr 5, poz. 100, s. 467.

<sup>5</sup> Zob. J. Brolik, E. Mucha, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013, s. 20.

w różnym kształcie, obowiązują na całym świecie i stanowią ważny element ogólnej strategii ochrony praw podatników, co z kolei jest pewnego rodzaju emanacją zasady zaufania obywateli wobec organów państwa. Zachodzące zmiany w polskiej gospodarce rynkowej znacząco wpływają na liczbę przekształceń spółek. Sprawia to, że szczególnie istotne staje się precyzyjne określenie zakresu sukcesji ochrony prawnej i prawa do zastosowania się do uzyskanej przez poprzednika prawnego interpretacji podatkowej.

Przedmiotem analizy przeprowadzonej w artykule jest, oprócz zaprezentowania ogólnych rozważań odnośnie do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, ustalenie, w jaki sposób i w jakim zakresie wywierają one wpływ na uprawnienia i obowiązki podatników oraz ich następców prawnych. Podjęta została próba odpowiedzi na pytanie - w jakich sytuacjach dochodzi do sukcesji praw i obowiązków wynikających z interpretacji podatkowej, oraz czy dopuszczalna jest sukcesja prawa do zastosowania się do otrzymanej pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przybliżone zostanie najnowsze orzecznictwo odnoszące się do poruszanej problematyki. Na tej kanwie omówione zostanie zagadnienie charakteru indywidualnych interpretacji podatkowych, które od lat wywołuje rozbieżne oceny wśród przedstawicieli doktryny i orzecznictwa. Rozstrzygnięcie tej kwestii ma jednak doniosłe znaczenie ze względu na płynące konsekwencje zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Z punktu widzenia wnioskodawcy oraz jego następcy prawnego znajomość tych zagadnień może być decydująca dla skutecznego wykorzystania instytucji urzędowej wykładni dla ograniczania ryzyka prawnego.

## 2. UWAGI OGÓLNE

W myśl art. 14a Ordynacji podatkowej<sup>6</sup> Minister Finansów 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 (dalej: TK), czy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS). Mamy wtedy do czynienia z interpretacjami ogólnymi. Natomiast interpretacja indywidualna jest wydawana wtedy, gdy Minister Finansów na pisemny wniosek zainteresowanego wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zarówno interpretacja ogólna, jak i indywidualna odgrywają znaczącą rolę w realizacji zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego jednostki. Jak podkreśla się w orzecznictwie i piśmiennictwie przedmiotu, interpretacje podatkowe są emanacją instytucjonalnych gwarancji ochrony zaufania do państwa i jego organów<sup>7</sup>.

Wśród najistotniejszych funkcji, jakie pełnią indywidualne interpretacje prawa podatkowego, należy wskazać na informacyjną oraz ochronną. Jak podnosi Z. Kmiecik, „w literaturze akcentuje się informacyjną rolę interpretacji, traktując je przede wszystkim jako czynnik sprzyjający zachowaniu rozumianego obiektywnie ładu prawnego, swoisty instrument usuwania niejasności co do prawa”<sup>8</sup>. Prawo do informacji należy do podstawowych praw podatnika, natomiast regulacje gwarantujące jego realizację eliminują niepewność podatnika odnoszącą się do jego obowiązków i uprawnień oraz pozwalają na właściwe układanie przy-

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 749); (dalej: O.p.).

<sup>7</sup> Zob. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 12.

<sup>8</sup> Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy...*, s. 21-22.

słych planów związanych z działalnością gospodarczą<sup>9</sup>. Fakt, że interpretacje kierowane do indywidualnych adresatów są publikowane, wpływa na poszerzenie wiedzy na temat prawa, praktyki podatkowej oraz ułatwia zapoznanie się z bieżącą linią interpretacyjną. Jest także przejawem dążenia do ujednoczenia stosowania prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe dokonują oceny przestrzegania tego samego prawa przez jego adresatów.

Znaczenie indywidualnych interpretacji podatkowych zwiększa ochronę adresatów, którzy zastosowali się do jej treści. Funkcja gwarancyjna realizuje się poprzez ochronę dobrej wiary podatnika działającego w zaufaniu do informacji udzielonej przez administrację skarbową. Adresat indywidualnej interpretacji po jej otrzymaniu uzyskuje gwarancję, że jeśli zachowa się według przedstawionego w nim wzorca, to jego działania nie będą kwestionowane przez organy podatkowe w trakcie kontroli podatkowej. W takich sytuacjach, z powodu i w obszarze zastosowania się do interpretacji, w zaufaniu do której podatnik budował prognozy, a później prowadził swoje sprawy, nie nalicza się odsetek podatkowych za zwłokę oraz zwalnia się, w określonym zakresie, z obowiązku zapłaty podatku. Oprócz ochrony prawno-podatkowej zainteresowanemu przysługuje ochrona w zakresie prawa cywilnego i karnego w postaci niewszczywania lub umarzania postępowania karnoskarbowego oraz odszkodowania. W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnej, interpretacja ogólna ma charakter instrukcji skierowanej do wszystkich organów podatkowych (pośrednio do podatników), jak należy interpretować dany przepis prawa podatkowego. Podkreślenia przy tym wymaga fakt, że jedynie interpretacje indywidualne podlegają sądowej kontroli ich legalności, tj. sprawdzenia przez podatnika za pośrednictwem sądów administracyjnych, czy sposób interpretacji danego przepisu przez Ministra Finansów jest prawidłowy.

Warto w tym miejscu wskazać na elementy wniosku o wydanie urzędowej interpretacji. W osnowie wniosku powinno znaleźć się formalne żądanie udzielenia pisemnej interpretacji, czyli sformułowanie problemu prawnego do rozstrzygnięcia na tle przepisów prawa podatkowego. Natomiast w uzasadnieniu należy przedstawić wyczerpująco istotne okoliczności zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych oraz własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Istotne jest to, że wniosek niespełniający powyższych wymogów składających się na uzasadnienie wniosku zgodnie z art. 14g O.p. pozostawia się bez rozpoznania, nie wzywając uprzednio do uzupełnienia tych braków. W sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Organ podatkowy związany jest przy dokonywaniu interpretacji zakresem przedmiotowym wniosku. Z przepisu art. 14c § 1 i 2 O.p. wynika, że interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, od którego można odstąpić, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe. Wskazany przepis formułuje więc konieczne elementy składowe interpretacji indywidualnej, na gruncie których ocena stanowiska wnioskodawcy oraz stanowisko prawidłowe wraz z uzasadnieniem prawnym determinowane są przedstawionymi we wniosku elementami stanu faktycznego (zaistniałego lub przyszłego).

Nie ulega wątpliwości, że interpretacji prawa podatkowego nie można utożsamiać wyłącznie z wykładnią prawa w potocznym, bądź doktrynalnym znaczeniu. Wykładnia prawa polega na ustaleniu treści i znaczenia danego unormowania prawnego, odtwarzanego

<sup>9</sup> Zob. W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6, s. 35.

z przepisów prawa, z których wynika<sup>10</sup>. W piśmiennictwie wyrażono pogląd, że interpretacje indywidualne stanowią „ocenę prawną stanowiska pytającego (podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego podatnika, osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika) w jego indywidualnej sprawie, która nie toczy się jednak jeszcze w ramach postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej albo postępowania przed sądem administracyjnym”<sup>11</sup>. Interpretacje stanowią „formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w sytuacji faktycznej, w której znajduje się lub może znaleźć się osoba zainteresowana. Ich istotą jest zatem dokonanie podatkowej kwalifikacji konkretnego lub abstrakcyjnego stanu faktycznego opisanego przez podatnika”<sup>12</sup>. Treścią interpretacji są reguły wskazujące sposób rozumienia norm prawnych. Z jednej strony interpretacje indywidualne wpisują się w system gwarancji pewności prawa, pojmowanej jako pewność tego, że w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. Z drugiej zaś jednolite interpretowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe zostało wskazane jako cel wprowadzenia interpretacji indywidualnych w uzasadnieniu projektu rządowego nowelizacji z 2007 r.<sup>13</sup>

### 3. SUKCESJA OCHRONY PRAWNEJ WYNIKAJĄCEJ Z INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Regulacja następstwa prawnego w zakresie praw i obowiązków podatkowych została zawarta w rozdziale 14 O.p. zatytułowanym „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. Następstwo prawne, o którym mowa w O.p., związane jest z pochodnym nabyciem prawa, ponieważ w takim przypadku powstaje stosunek prawny między poprzednikiem a nabywcą prawa (odmiennie kształtuje się ta sytuacja przy nabyciu pierwotnym)<sup>14</sup>. Z kolei w zakresie nabycia pochodnego wyróżnia się nabycie pod tytułem szczególnym, które prowadzi do uzyskania indywidualnie oznaczonego prawa oraz następstwo pod tytułem ogólnym, czyli tzw. sukcesja uniwersalna, w wyniku której dochodzi do nabycia wszelkich praw i obowiązków na podstawie jednego zdarzenia prawnego<sup>15</sup>. Z norm zawartych w O.p. wynika, że sukcesja podatkowa jest pochodnym nabyciem prawa i została ukształtowana przez ustawodawcę jako sukcesja uniwersalna, czyli wstąpienie w prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego następuje pod tytułem ogólnym<sup>16</sup>. Następca prawny wstępuje we wszystkie przewidziane regulacjami prawa podatkowego prawa i obowiązki swojego poprzednika, w tym również nabyte na mocy decyzji, wydawanych na podstawie prawa podatkowego. Dochodzi wtedy do rozciągnięcia

<sup>10</sup> Zob. J. Brolik, E. Mucha, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013, s. 11.

<sup>11</sup> C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa, 2006, s. 98.

<sup>12</sup> B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 77-78.

<sup>13</sup> Zob. Druk sejmowy nr 731, dostępny na stronie [www.sejm.gov.pl/archiwum](http://www.sejm.gov.pl/archiwum).

<sup>14</sup> Zob. Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1994, s. 90.

<sup>15</sup> Zob. S. Babiarczyk [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 518.

<sup>16</sup> Zob. A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 71.

na następcę prawnego stosunku prawnopodatkowego<sup>17</sup>. W każdym jednak przypadku sukcesji wymagana jest szczegółowa podstawa prawna<sup>18</sup>.

Od lat liczne wątpliwości wśród przedstawicieli doktryny i orzecznictwa budzi zakres sukcesji ochrony prawnej wynikającej z indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Na tym tle należy rozróżnić dwie możliwe sytuacje, a mianowicie taką, kiedy poprzednik prawny, który był adresatem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, zastosował się do niej, oraz taką, w której nie zastosował się do niej przed dniem przejścia na następcę prawnego jego praw i obowiązków.

Nie budzi wątpliwości, że prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego, o którym mowa w art. 93 § 1 O.p.<sup>19</sup> Powstaje ono z mocy prawa po zastosowaniu się przez adresata indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do tej interpretacji w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji i przekształca się, także z mocy samego prawa, w przewidzianą w art. 14k-14m O.p. ochronę prawną w przypadku zmiany lub uchylecia interpretacji, jak również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej<sup>20</sup>. Prowadzi to do kunkluzji, że jeśli jeden z podmiotów wymienionych w art. 93 § 1 lub 93a § a O.p. był adresatem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i w określonym zaistniałym stanie faktycznym zastosował się do niej, z powyższego tytułu powstało w stosunku do niego prawo objęcia ochroną prawną na wypadek zmiany, uchylecia lub nieuwzględnienia tej interpretacji<sup>21</sup>. Osoba prawna powstała np. z połączenia z tym podmiotem wstąpi w to prawo, jako w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawo jednego z łączących się podmiotów. Oznacza to, że jeżeli jeden z wskazanych podmiotów zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej w obszarze opisanego w niej zdarzenia przyszłego, to w przypadku zaistnienia tego zdarzenia już po powstaniu – w wyniku połączenia – nowej osoby prawnej wywoła to ochronę prawną z tytułu przed i po połączeniu stosowania się do interpretacji – na wypadek jej zmiany, nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej lub uchylecia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego.

Jeżeli natomiast następca prawny zastosował się do interpretacji przed dniem przejścia na niego praw i obowiązków poprzednika prawnego, wtedy nie ma podstaw, aby przyznać mu ochronę prawną na zasadach określonych w art. 14k-14m O.p. Jeżeli podczas działania lub zaniechania następcy prawny nie polegał na interpretacji indywidualnej, oznacza to, że nie była ona czynnikiem decyzyjnym brany przez niego pod uwagę. Fakt, że jego zachowanie było zgodne z treścią interpretacji, może być rozpatrywane jedynie jako przypadkowa zbieżność.

<sup>17</sup> Zob. S. Babiarz [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, s. 518.

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> Zob. wyrok WSA z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, POP 2012 nr 5, poz. 100, s. 467; wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 830/11, Legalis nr 793796; wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, Legalis nr 793875; wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, Legalis nr 814357.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Szerzej na temat zakresu ochrony podatnika uzyskującego interpretację przepisów prawa podatkowego zob. K.F. Turzyński, *Zakres ochrony podatnika uzyskującego interpretację przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6, s. 24-28, zob. także H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 129 i nast.

Najwięcej kontrowersji budzi jednak kwestia sukcesji prawa do zastosowania się do otrzymanej pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Odpowiedź na to pytanie należy jednak poprzedzić uwagami co do charakteru prawnego indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

#### 4. CHARAKTER PRAWNY INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO

Interpretacja podatkowa pochodzi od organu państwa i jest formułowana w wykonaniu prawnych funkcji administracji, co nadaje jej szczególną rangę i odpowiada za jej praktyczne znaczenie. Charakter prawny indywidualnych interpretacji prawa podatkowego od lat budzi kontrowersje wśród przedstawicieli doktryny<sup>22</sup>. Spór ten pojawił się już na tle poprzednio obowiązującej regulacji normującej instytucję indywidualnych interpretacji podatkowych, czyli przed 1 lipca 2007 r. Okazuje się jednak, że rozstrzygnięcie tej kwestii ma doniosłe znaczenie zarówno praktyczne, jak i teoretyczne. W tym miejscu warto podjąć próbę przedstawienia i oceny stanowisk reprezentowanych w literaturze przedmiotu.

Na wstępie rozważań należy rozstrzygnąć, czy indywidualna interpretacja podatkowa może być uznawana za akt administracyjny. „Akt administracyjny” w teorii prawa administracyjnego jest definiowany jako władcze działanie prawne organu administracyjnego, skierowane na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych<sup>23</sup>. Twierdzi się zarazem, że akt administracyjny jest aktem stosowania prawa.

Na tym tle pojawia się wątpliwość, czy indywidualna interpretacja prawa podatkowego charakteryzuje się „władczością” pojmowaną jako „dopuszczalność kształtowania przez podmioty administrujące sytuacji prawnej innych podmiotów – administrowanych w sposób niezależny od woli tych podmiotów”<sup>24</sup>. Z. Kmiecik stwierdza, że rozstrzygnięcie, jakim jest interpretacja podatkowa, „określa sytuację prawną wnioskodawcy, stąd nie można (...) argumentować, iż pozbawiony jest on składników władztwa”<sup>25</sup>. W podobnym tonie wypowiada się G. Dudar, przyjmując, że interpretacje podatkowe „są to rozstrzygnięcia o charakterze władczym, tzn. (...) przyznające lub odmawiające przyznania określonych praw – właśnie w postaci gwarancji procesowych, że zastosowanie się do poglądu prawnego organu nie będzie stronie szkodzić, niezależnie od prawidłowości tego poglądu”<sup>26</sup>. Ponadto można zauważyć, że wniosek o wydanie interpretacji jest prośbą o udzielenie adresatowi ochrony prawnej na określonych warunkach<sup>27</sup>. Organ jednostronnie orzeka, w jakim przypadku adresatowi interpretacji będzie przysługiwała ochrona, a mianowicie jakie za-

<sup>22</sup> Zob. Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006 z. 4, s. 26; H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9, s. 23.

<sup>23</sup> Zob. E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 2009, s. 189.

<sup>24</sup> K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 118.

<sup>25</sup> Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy...*, s. 26.

<sup>26</sup> G. Dudar, *Skarga sądowoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawana w indywidualnej sprawie*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 3, s. 93, zob. odmiennie A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 45.

<sup>27</sup> Zob. H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9, s. 25.

chowanie adresata będzie pociągało za sobą ochronę przed negatywnymi konsekwencjami w razie nieuwzględnienia w decyzji wymiarowej założeń przyjętych w interpretacji indywidualnej<sup>28</sup>. Z drugiej jednak strony zastosowanie się do interpretacji nie jest zagrożone użyciem przymusu.

Kolejno należy rozważyć, czy indywidualna interpretacja jest aktem stosowania prawa. B. Brzeziński kwalifikuje interpretację indywidualną do czynności z zakresu administracji publicznej, która polega na przedstawieniu przez Ministra Finansów stanowiska odnośnie do rozumienia treści przepisów i sposobu ich zastosowania w konkretnym stanie faktycznym<sup>29</sup>. Jednakowoż trzeba podkreślić, że celem interpretacji nie jest rozstrzygnięcie konkretnej sprawy. Jest ona efektem procesu, który tylko w części przypomina stosowanie prawa. Świadczy o tym m.in. to, że w przypadku interpretacji indywidualnej nie ustala się stanu faktycznego zgodnie z regułami właściwymi dla procedury podatkowej, nie jest także prowadzone postępowanie dowodowe<sup>30</sup>. Nie określa się również konsekwencji prawnych wynikających z dokonanej subsumcji. Podmiot zwracający się do Ministra Finansów o pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wyczerpująco przedstawia w składanym wniosku zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Wykładnia przeprowadzana przez organ dokonywana jest z perspektywy owego stanu faktycznego, opisanego przez wnioskodawcę. Zatem podstawowe znaczenie w przypadku interpretacji indywidualnej ma sama wykładnia, natomiast stan faktyczny stanowi jedynie jej kontekst.

Powyższe rozważania skłaniają do przyjęcia, że indywidualna interpretacja prawa podatkowego nie stanowi aktu stosowania prawa w czystej postaci<sup>31</sup>. Jak można wyinterpretować z analiz zaprezentowanych w piśmiennictwie, stosowanie prawa polega na wyprowadzeniu z normy generalnej i abstrakcyjnej normy zindywidualizowanej i konkretnej<sup>32</sup>. Jest to określenie skutków prawnych jakiegoś faktu, poprzez wydanie indywidualnej decyzji w rozstrzyganej sprawie<sup>33</sup>. Konkretyzacja normy ogólnej, czy też ustalenie konsekwencji prawnych określonego stanu faktycznego dokonywane są przez podmiot państwowy bądź inny podmiot wyposażony we władztwo publiczne. Czynności organu interpretacyjnego są w pewien sposób analogiczne do tych podejmowanych na potrzeby stosowania prawa. Jak pisze J. Brolik, „wydając rozstrzygnięcie interpretacyjne, organ podatkowy postępuje w sposób pozytywnie porównywalny jak przy stosowaniu prawa, dokonuje bowiem (prób, analiz) subsumcji stanu faktycznego zawartego we wniosku o interpretację pod określone przepisy materialnego prawa podatkowego”<sup>34</sup>. R. Mastalski natomiast nazywa ten proces „*quasi* stosowaniem prawa podatkowego”<sup>35</sup>. Zachodząca relacja pomiędzy interpretacją a podlegającym zastosowaniu przepisem prawa jest dość nietypowa. Prawo nie zostaje zastosowane, a jedynie warunkowo podana zostaje informacja o możliwości takiego zastosowania<sup>36</sup>. Dochodzi do potencjalnej subsumcji.

<sup>28</sup> Zob. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego...*, s. 22.

<sup>29</sup> Zob. B. Brzeziński [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 84.

<sup>30</sup> Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 130.

<sup>31</sup> Stanowisko to zostało również wyrażone w wyroku WSA z dnia 1 marca 2013 r. Zob. wyrok WSA z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, Legalis nr 1061741.

<sup>32</sup> Zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010, s. 250.

<sup>33</sup> Zob. J. Nowicki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994, s. 175.

<sup>34</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 165.

<sup>35</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 131.

<sup>36</sup> Zob. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego...*, s. 24.



Płyń stąd wniosek, że indywidualna interpretacja podatkowa jest czymś więcej niż jedynie zwykłą wykładnią przepisów prawa, gdyż zawiera symulację zastosowania przepisów, a równocześnie czymś mniej niż stosowanie prawa, gdyż organ nie aktualizuje obowiązku ani uprawnienia wynikającego z prawa podatkowego, nie dokonuje autoratywnej konkretyzacji materialnego stosunku prawnopodatkowego<sup>37</sup>. Trafnie na temat indywidualnej interpretacji prawa podatkowego pisze H. Dzwonkowski, stwierdzając, że „jest wzorcem wykładni prawa, wydawanym na indywidualny wniosek zainteresowanego, który zawiera reguły wykładni i rozumienia pojęć i zwrotów obowiązującego prawa dla sytuacji faktycznej lub mogącej zaistnieć w przyszłości”<sup>38</sup>.

## 5. PRAWO DO ZASTOSOWANIA SIĘ DO INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Kolejną bardzo istotną kwestią wmagającą rozstrzygnięcia jest to, czy indywidualna interpretacja prawa podatkowego wyposaża zindywidualizowany podmiot w określone prawo lub uprawnienie. W piśmiennictwie wyrażono pogląd, że interpretacja „nie konkretyzuje (...) wprowadzie uprawnienia lub obowiązku w indywidualnej sprawie podatkowej, lecz jest mimo wszystko samoistnym źródłem określonych uprawnień i obowiązków”<sup>39</sup>. Orzecznictwo nie było w tej kwestii jednolite<sup>40</sup>. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w wyroku z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10 przyjął, że „interpretacja przepisów prawa podatkowego, w odróżnieniu od decyzji administracyjnej, nie kreuje praw i obowiązków podmiotu, do którego jest adresowana. Jest to czynność (akt) uprawnionego organu stanowiący ocenę stanowiska wnioskodawcy albo wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym zdeterminowanym elementami stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionymi przez zainteresowanego we wniosku o wydanie interpretacji, w którym organ ją wydający nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach podatkowych wnioskodawcy wynikających z danego stanu faktycznego czy zdarzenia przyszłego”. WSA uznał, że jedynym prawem wynikającym z indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest prawo ochronne powstające tylko wtedy, kiedy adresat decyzji zastosuje się do niej. Nie wyróżnił innego prawa lub uprawnienia. To powodowało z kolei, że następca prawny zainteresowanego mógł w związku z tym skorzystać z ochrony, o jakiej mowa w art. 14k i art. 14m O.p. wyłącznie wówczas, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, zastosował się do niej przed dniem połączenia (przejęcia)<sup>41</sup>. Uzyskiwał przy tym ochronę tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu. Stanowisko to zostało podtrzymane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 10 maja

<sup>37</sup> Zob. T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009.

<sup>38</sup> H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych-wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 143 i 144.

<sup>39</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 84.

<sup>40</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, Legalis nr 793875; wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, Legalis nr 814357.

<sup>41</sup> WSA stwierdził, że funkcja gwarancyjna i ochronna wydanej interpretacji podatkowej nie stanowi samoistnej wartości podlegającej sukcesji, zob. wyrok WSA z dnia z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, Legalis nr 341848.

2012 r., II FSK 2046/10<sup>42</sup>. W prezentowaną linię orzeczniczą wpisał się także wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r.<sup>43</sup> Na miano „rewolucyjnego” założył natomiast wyrok WSA z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13. WSA przyjął, że interpretacja podatkowa wyposaża jej adresata w „prawo zastosowania się do interpretacji indywidualnej”, które należy uznać za prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Poczynione ustalenia implikują doniosłe konsekwencje. Jeżeli poprzednik prawny uzyskał prawo do zastosowania się do interpretacji podatkowej poprzez uzyskanie wydanej na jego wniosek pisemnej interpretacji indywidualnej, to jego następca prawny przejmie uprawnienie do zastosowania się do interpretacji w takim samym zakresie i na takich samych warunkach, jakie przysługiwały poprzednikowi. Jeżeli natomiast podatnik uzyskał – poprzez zastosowanie się do interpretacji – prawo do ochrony, to prawo do ochrony przejdzie na następcę prawnego podatnika.

Wydawać by się mogło, że przyjęte stanowisko zakończy prowadzony od dłuższego czasu spór o zakres sukcesji w prawie podatkowym, tak jednak się nie stało. WSA w wyroku z dnia 4 marca 2014 roku, III SA/Wa 2560/13<sup>44</sup> powrócił do poprzednio przyjętej linii orzeczniczej. Uznał, że „interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są prawem ani aktem administracyjnym, nie nakładają na zainteresowanych ich wydaniem żadnych obowiązków, ale nie dają też formalnie praw, poza prawem zapoznania się z przedstawianymi w nich informacjami o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego oraz prawem zastosowania się do interpretacji, ze skutkiem z postaci powstania z tego tytułu przewidzianej w art. 14k-14n OrdPU ochrony prawnej”. Ponadto uznał, że prawo z tytułu uzyskanej interpretacji indywidualnej powstaje dopiero z powodu i w zakresie zastosowania się do niej przez jej adresata. Natomiast na etapie wydawania interpretacji indywidualnej stanowi ona w istocie wymianę poglądów między zainteresowanym a organem interpretacyjnym na temat zastosowania i wykładni operatywnej prawa podatkowego w relacji do określonego stanu faktycznego. Zdaniem sądu, zasadniczym, wymiernym, sensu stricte prawem z wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku i z tytułu zastosowania się do niej. Z drugiej jednak strony WSA poszedł o krok dalej w stosunku do wcześniejszych orzeczeń. Uznał bowiem, że istnieje możliwość skorzystania z ochronnego skutku interpretacji indywidualnej uzyskanej przez poprzednia prawnego, również wówczas, gdy zdarzenie będące przedmiotem interpretacji zajdzie u następcy prawnego. Warunkiem jest jednak to, że podmiot, który uzyskał interpretację podatkową, musiał zastosować się do niej „jeżeli jeden z podmiotów wskazanych w art. 93§1 O.p. zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej w obszarze opisanego w niej zdarzenia przyszłego, to w przypadku zaistnienia (realizacji) tego zdarzenia już po powstaniu – w wyniku połączenia – nowej osoby prawnej wywoła to ochronę prawną z tytułu przed i po połączeniu stosownie do interpretacji – na wypadek jej zmiany, nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu

<sup>42</sup> Wyrok NSA z dnia z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, Legalis nr 793875.

<sup>43</sup> NSA przyjął, że „wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego stanowi czynność z zakresu administracji publicznej wykonywaną na podstawie przepisów rozdziału 1a działu II Ordynacji podatkowej przez wskazane w tych regulacjach prawnych podmioty (...). Czynność ta nie dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, a tylko o nich się wypowiada. Polega ona bowiem wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się natomiast z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa”; zob. wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, Legalis nr 814357.

<sup>44</sup> Zob. wyrok WSA z dnia 4 marca 2014 roku, III SA/Wa 2560/13, Legalis nr 1061741.

sprawy podatkowej lub uchylenia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego”. Stanowisko WSA w tym zakresie spotkało się z uznaniem w piśmiennictwie<sup>45</sup>. Podniesiono, że brak jest materialnych przesłanek do różnicowania sytuacji poprzednika prawnego i następcy, skoro mamy do czynienia z tożsamym stanem faktycznym jak przedstawiony w interpretacji podatkowej i zapewnioną w wyniku sukcesji ciągłością podmiotową. Stanowisko niewątpliwie zastrzega na aprobatę. Jest także zgodne z wykładnią celowościową przepisów prawa podatkowego z zakresu indywidualnych interpretacji prawa podatkowego i sukcesji podatkowej.

## 6. PRÓBA OCENY STANOWISKA PREZENTOWANEGO W ORZECZNICTWIE

Nie ulega wątpliwości, że brak jednolitości w orzecznictwie, rozbieżność w prezentowanych stanowiskach odnośnie do zakresu sukcesji w prawie podatkowym nie są korzystne zwłaszcza z punktu widzenia podatników, będących zarówno adresatami interpretacji podatkowych, jak i ich następcami prawnymi. W świetle powyższych rozważań należy podzielić stanowisko wyrażone w wyroku WSA z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13 i uznać, że interpretacja podatkowa jest źródłem prawa wnioskodawcy interpretacji, a mianowicie ma on uprawnienie, by żądać, aby zastosowanie się do interpretacji mu „nie szkodziło”<sup>46</sup>. WSA podkreślił dobitnie, że samo już uzyskanie interpretacji indywidualnej kształtuje sytuację prawną podatnika, nadając mu prawo do zastosowania się do stanowiska organu wyrażonego w interpretacji i w konsekwencji do zastosowania się do uzyskania ochrony<sup>47</sup>. Korrelatem tego prawa jest natomiast obowiązek organów podatkowych zapewnienia ochrony we wskazanym zakresie. To wskazuje, że charakter prawny interpretacji indywidualnych jest odmienny od niewiążącej wymiany poglądów, czy też deklaracji poglądów. Natomiast sama ochrona jest zupełnie innym prawem, które aktualizuje się w chwili zastosowania się do interpretacji.

Prowadzi to do uznania, że z chwilą doręczenia interpretacja wyposaża adresata w określone prawo. Jest to prawo do tego, żeby w razie zastosowania się do niej domagać się ochrony na zasadach określonych w art. 14k-14m O.p. Uprawnionym jest wyłącznie jej adresat. Zatem prawo takie, jako istniejące w momencie zdarzenia uzasadniającego sukcesję, może przejść

<sup>45</sup> Zob. F. Majdowski, *Ochronne skutki interpretacji indywidualnej a następstwo prawne*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 10, s. 4-5.

<sup>46</sup> Przeciwnie stanowisko zaprezentował TK w wyroku z dnia 26 kwietnia 2005 r., sygn. akt P 3/04, zapadłym jeszcze na tle poprzednio obowiązującego stanu prawnego, sprzed nowelizacji z 2007 r., uznając: „Na etapie zasięgnięcia informacji podatkowej dochodziło jedynie do niewiążącej «wymiany poglądów» (...). Interpretacje stanowiły jedynie swoisty «drogowskaz» czy też «deklarację poglądów» aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogły rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie była w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciężącego na nim obowiązku, bowiem zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone były ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu «o zakresie stosowania prawa», nie mogły prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowaniu obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia”.

<sup>47</sup> Tak również A. Buwaj, *Głosa do wyroku wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 5, s. 422.

na następcę prawnego<sup>48</sup>. Nie jest to jedynie ekspektatywa, jak wskazał A. Buwaj w głosie do wyroku dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, a skonkretyzowane prawo, które ma obiektywne znaczenie dla adresata udzielonej interpretacji<sup>49</sup>.

Trudne do zaakceptowania byłyby konsekwencje przyjęcia przeciwnego stanowiska. Interpretacje często dotyczą powtarzalnych zdarzeń dokonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Niejednokrotnie następcą prawny kontynuuje działalność poprzednika według tego samego modelu. Sama koncepcja sukcesji opiera się na założeniu ciągłości działania. Konieczność ponownego występowania z wnioskiem o dokonanie interpretacji podatkowej wiąże się również z możliwością otrzymania odmiennego rozstrzygnięcia, a to z kolei może wpłynąć na konieczność zmiany przyjętego modelu biznesowego działalności. Taki skutek natomiast jest sprzeczny z istotą instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej, jak i sukcesji podatkowej. Nie bez znaczenia dla takiego pojmowania tego zagadnienia jest również to, że doktryna prawa opowiada się za koniecznością potraktowania sukcesji praw i obowiązków wpływających z regulacji podatkowych w jak najszerzy sposób<sup>50</sup>.

Za tym stanowiskiem przemawia także wykładania systemowa<sup>51</sup>. Nie wydaje się uzasadnione różnicowanie sytuacji podmiotów objętych sukcesją generalną oraz unormowanych w art. 14n O.p. W przywołanym przepisie przewidziana została możliwość wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej osób planujących utworzenie spółki w zakresie dotyczącym przyszłej jej działalności. Faktycznie interpretacja podatkowa wydawana jest podmiotowi jeszcze nieistniejącemu. W efekcie możliwe jest uzyskanie ochrony przez powstały podmiot na podstawie interpretacji podatkowej, której adresatem był podmiot nieistniejący. Z drugiej jednak strony odmawia się takiej możliwości podmiotom powstałym w wyniku przekształceń. Należy zgodzić się z A. Buwaj, że „rozumienie prawa, które umożliwia uzyskanie ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej podmiotom nieistniejącym, a uniemożliwia podmiotom powstałym w wyniku przekształceń, jest niezgodne z założeniem racjonalności ustawodawcy i powoduje powstanie niepożądanego sytuacji, w której pewien rodzaj podmiotów jest bezzasadnie wyłączony z zakresu regulacji, a więc powoduje istnienie luki *extra legem*”<sup>52</sup>.

Warto także zwrócić uwagę na wykładnię celowościową. *Ratio legis* wprowadzonej regulacji było stworzenie możliwości rozpoznania, zanim podmiot powstanie, rozpocznie działalność gospodarczą lub podejmie znaczącą decyzję biznesową, konsekwencji podatkowych jego działań. Należy mieć na uwadze, że bardzo często sama decyzja o przeprowadzeniu połączenia przez zawiązanie nowej spółki czy też przekształceń z art. 93a § 1 O.p. uzależniona jest od znajomości skutków podatkowych. Brak przejścia uprawnień na spółkę przekształconą oznaczałoby w praktyce, że spółka ta, chcąc skorzystać z wydanej uprzednio interpretacji dla spółki przekształcanej, musiałaby ponownie wystąpić z wnioskiem o interpretację. Kolejna interpretacja z uwagi na zasadę zaufania powinna być taka sama w swej treści jak poprzednia. Proces ten powoduje niepotrzebną stratę czasu oraz obciążenie wnioskodawcy i organu.

<sup>48</sup> Zob. H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej...*, s. 25.

<sup>49</sup> Zob. A. Buwaj, *Glosa do wyroku...*, s. 422.

<sup>50</sup> Zob. M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2008, s. 569.

<sup>51</sup> Zob. M. Leconte, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r. (I SA/Kr 46/13)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 6, s. 516.

<sup>52</sup> A. Buwaj, *Glosa do wyroku WSA z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 5, s. 422.

W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wprowadzającej zmiany w przepisach odnoszących się do interpretacji podatkowych podniesiono, że celem zmian była konieczność usunięcia „nieścisłości i luk utrudniających ich praktyczne zastosowanie przez organy podatkowe”. Uchylono wcześniej obowiązujące przepisy i dodano do Działu II O.p., zredagowany na nowo, Rozdział 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”. W żadnym miejscu uzasadnienia nie odnajdziemy informacji, że celem ustawodawcy było wykluczenie możliwości stosowania przez następcę prawnego ochrony wynikającej z interpretacji wydanych podmiotowi przejmowanemu czy przekształcanemu. W konsekwencji nie można zgodzić się, że następcą prawnym uzyska ochronę o jakiej mowa w art. 14k i art. 14m O.p. wyłącznie wówczas, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, zastosował się do niej przed dniem połączenia (przejęcia).

## 7. PODSUMOWANIE

Podsumowując, należy stwierdzić, że interpretację indywidualną możemy niewątpliwie zakwalifikować jako prawną formę działania administracji publicznej. Słuszne wydaje się również przyjęcie, że interpretacja podatkowa zdecydowanie bardziej przypomina akt administracyjny niż czynność materialno-techniczną.

Konflikt stanowisk zaznacza się natomiast przy określeniu, czy interpretacja ma charakter władczy oraz czy kreuje ona uprawnienia lub obowiązki dla wnioskodawcy. Analiza przeprowadzona w artykule daje podstawy, aby przyjąć, że indywidualna interpretacja prawa podatkowego cechuje się władczym charakterem. Ponadto wstąpienie następcy prawnego w prawo do zastosowania się do interpretacji sprawia, że także w stosunku do niego powstanie prawo do uzyskania wydanej ochrony, jeśli spełni określone warunki powstania tego prawa, czyli np. zastosuje się do interpretacji.

Na koniec warto przybliżyć stanowisko przedstawione przez H. Filipczyk, która stwierdza, że „interpretacja indywidualna jest prawną formą działania administracji, mocą której powstaje administracyjny stosunek prawny, w ramach którego wnioskodawca – adresat interpretacji indywidualnej zastaje uprawniony do tego, by żądać od organów władzy publicznej ochrony przez ujemnymi konsekwencjami zastosowania się do tej interpretacji na warunkach określonych przez art. 14k-14m Ordynacji podatkowej. Jest ona zbliżona do aktu administracyjnego, lecz nie stanowi aktu stosowania przepisów prawa podatkowego będących jej przedmiotem”<sup>53</sup>.

## Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010.
- Babiarz S. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

<sup>53</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego...*, s. 26.

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12.
- Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B. [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Buwaj A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r.*, I SA/Lu 875/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 5.
- Dudar G., *Skarga sądownoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawana w indywidualnej sprawie*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 3.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Filipczyk H., *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9.
- Filipczyk H., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011.
- Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 4.
- Kosikowski C. [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Lecante M., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r.* (I SA/Kr 46/13), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 6.
- Majdowski F., *Ochronne skutki interpretacji indywidualnej a następstwo prawne*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 10.
- Mariański A., *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001.
- Nowacki J., Tabor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994.
- Nykiel W., Strzelec D., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, cz. II, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne*, Toruń 2009.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1994.
- Turzyński K.F., *Zakres ochrony podatnika uzyskującego interpretację przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6.
- Woś T., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009.
- Zdebel M. [w:] *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2008.
- Ziemski K.M., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010.

**Streszczenie:** Przedmiotem opracowania jest analiza bardzo aktualnych, węzłowych kwestii odnoszących się do problematyki sukcesji ochrony prawnej wynikającej z pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W pracy, oprócz zaprezentowania ogólnych rozważań odnośnie do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, podjęta została próba odpowiedzi na pytanie, w jakich sytuacjach dochodzi do sukcesji praw i obowiązków wynikających z interpretacji podatkowej. Nie zostało również pominięte zagadnienie charakteru indywidualnych interpretacji podatkowych, które od lat wywołuje rozbieżne oceny wśród przedstawicieli doktryny i orzecznictwa. Rozstrzygnięcie tej kwestii ma doniosłe znaczenie ze względu na konsekwencje zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Rozważania zamykają wnioski płynące z przeprowadzonej analizy.

**Słowa kluczowe:** indywidualna interpretacja prawa podatkowego, sukcesja ochrony prawnej, pisemna interpretacja prawa podatkowego, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, prawo podatkowe

SUCCESSION OF LEGAL PROTECTION RESULTING FROM WRITTEN  
INTERPRETATION OF TAX LAW

**Summary:** The paper focuses on the analysis of current crucial issues connected with succession of legal protection resulting from a written interpretation of tax law. The work apart from presenting a general discussion on individual tax rulings also attempts to define in what situations succession of rights and obligations arising out of a tax ruling occur. Within this context, the article cites the judgements of the Supreme Administrative Court. The article also touches upon the problem pertaining to the nature of individual tax rulings which causes divergent attitudes among representatives of the doctrine and the judicature. The issue is very significant because of practical and theoretical consequences it generates. The discussion ends with conclusions on the conducted analysis.

**Key words:** individual tax rulings, succession of legal protection, written interpretation of tax law, judgment of the Supreme Administrative Court, tax law