

MAGDALENA KOWALCZYK
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Kontrola skarbową a wydawanie interpretacji podatkowych

1. Wprowadzenie

Ukazanie wzajemnych relacji między kontrolą skarbową a wydawaniem interpretacji podatkowych jest dość problematyczne. W celu zrozumienia tego zagadnienia potrzeba najpierw wyjaśnić pojęcie kontroli skarbowej. Następnie należy przedstawić, jak się ma kontrola w stosunku do wydawanych interpretacji podatkowych. Ważne również jest ukazanie występujących zależności obu pojęć. Nie są one bowiem tożsame, a nawet można powiedzieć, że się wzajemnie wykluczają.

Tematyka ta zasługuje na uwagę. W związku z tym podjęto się analizy relacji obu pojęć. Najczęściej poprzestaje się na stwierdzeniu, że jeśli jest kontrola skarbową, to nie ma możliwości wystąpić o interpretację podatkową. Natomiast na uwagę zasługuje jeszcze przypadek, gdy mamy już interpretację podatkową, a następnie w tym zakresie przeprowadzana jest u nas kontrola skarbową.

Występowanie o interpretację podatkową może mieć znaczenie i wpływ na późniejszą kontrolę skarbową z tego zakresu. Istniejące regulacje prawne, które dotyczą tego problemu nie są doskonałe. Określają one podmioty, które mają możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji podatkowej do właściwego organu. Następnie normują elementy, jakie powinien zawierać ich wniosek, a jakie decyzja interpretująca przepisy prawne wydawana przez odpowiedni organ. Brakuje szczególnej regulacji jak ma wyglądać procedura wykorzystania tych interpretacji. Na uwagę zasługuje sytuacja, gdy inne podmioty

chę skorzystać u siebie z interpretacji wydanej dla podmiotu x, która dotyczy tego samego stanu faktycznego i prawnego.

2. Pojęcie i istota kontroli skarbowej

Nie ma definicji legalnej kontroli skarbowej. Jednakże pod pojęciem kontrola skarbowa rozumiemy:

- 1) „rodzaj kontroli państwowej wykonywalnej przez organy kontroli skarbowej”¹,
- 2) „ogół organów i instytucji zajmujących się ochroną interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa w zakresie określonym ustawą z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej”².

„Ograniczenie się do pojmowania kontroli jako wyłącznej instytucji prawnej byłoby niewątpliwie błędem, jest to bowiem bezsprzecznie również jeden z rodzajów kontroli państwowej, mającej na celu zbadanie i ocenę działalności kontrolowanej jednostki, w której chodzi o stwierdzenie stanu faktycznego odnoszącego się do postępowania kontrolowanej jednostki, porównanie go z przyjętym stanem wzorcowym (wzorze zawarte tutaj są w przepisach podatkowych - przyp. M.K.), ocenę stwierdzonego stanu faktycznego z punktu widzenia interesów i praw Skarbu Państwa oraz wyciągnięcie wniosków i konsekwencji w stosunku do kontrolowanej jednostki w przypadku stwierdzenia naruszenia stanu wzorcowego (naruszenia przepisów)”³.

„Kontrola skarbowa nie jest ściśle kontrolą podatkową, ale finansową obejmującą również kontrolę budżetową i dewizową”⁴. „W ustawie o kontroli skarbowej – kontrola skarbowa jest pojęciem niedookreślonym. Może występować jako postępowanie przygotowawcze, operacyjne czy postępowanie podatkowe”⁵.

¹ J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 106.

² *Ibidem*, s. 107.

³ J. Naczyńska, *Funkcjonowanie instytucji kontroli skarbowej*, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998, t. VIII, s. 96.

⁴ *Ibidem*, s. 95.

⁵ R. Zelwiański, *Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 6, s. 52.

Obecnie minęły 23 lata od uchwalenia ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁶. Zgodnie z tą ustawą 7 lutego 1992 r. przywrócono do życia instytucję kontroli skarbowej. Instytucja ta ma za zadanie chronić prawa majątkowe Skarbu Państwa oraz innych podmiotów, które mają w tym swój interes. Ustawa o kontroli skarbowej jest podstawowym źródłem prawa z tego zakresu, choć nie reguluje ona wszystkich zagadnień kontroli skarbowej. Wymieniony akt prawny nie zawiera unormowania całkowitego, stąd w kontroli mają jeszcze dodatkowo zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej⁷, a także szereg przepisów wykonawczych. Art. 31 ust 1 u.k.s. stanowi: „W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa”.

Na przestrzeni ponad dwudziestu lat obowiązywania aktu prawnego ustawodawca „modyfikował” treść ustawy pięćdziesiąt trzy razy, w celu dopasowania jej do zmieniających się warunków gospodarczych i społecznych. Najwięcej zmian (6) było np. w 2006, czyli średnio w tym roku co dwa miesiące zmieniano postanowienia tego aktu. W roku 2009 też tych zmian było wiele (5). Inne lata nie przynosiły już tak dużo „poprawek”, choć prawie w każdym wystąpiła przynajmniej jedna lub więcej zmian w ustawie o kontroli skarbowej (wyjątek stanowią lata 1993-1996 – brak zmian). W wyniku tych nowelizacji z tekstu pierwotnego nie pozostawiono w niezmienionym kształcie chyba żadnego artykułu. Wyjątkiem mogą być tylko pewnie przepisy końcowe, tj. rozdział 6 u.k.s. Poprawianie tego aktu nie służy kształtowaniu wśród społeczeństwa poczucia pewności i stabilności porządku prawnego. Jest to zobrazowanie trudności, jakie ma ustawodawca z dostosowaniem regulacji do stanu faktycznego i zapotrzebowania w tym zakresie. Ustawodawca bowiem przez lata zmieniał uprawnienia i obowiązki organów kontroli skarbowej i innych podmiotów. W wyniku zmian ustawodawcy, których dokonał w ostatnich latach (1992-2013), kontrola skarbową może realizować obecnie już funkcje nie tylko kontrolną, ale polegającą na wydawaniu decyzji i wyników kontroli. Natomiast wywiad skarbowy może prowadzić dochodzenia i śledztwa. W kontroli skarbowej wyróżniamy bowiem dwie formy, w których może być ona realizowana, tj. postępowania kontrolne i wywiad skarbowy.

⁶ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.), dalej: ustawa o kontroli skarbowej lub u.k.s.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1998 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 749 ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.

3. Problem wpływu kontroli skarbowej na interpretacje podatkowe

Ustawa o kontroli skarbowej wprowadziła instytucję kontroli skarbowej. Ten akt prawny w początkowych artykułach określa zakres przedmiotowy i podmiotowy ustawy. Poza tym wymieniona regulacja prawna nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wydawania interpretacji podatkowych zarówno tych indywidualnych, jak i ogólnych. To nie znaczy, że dla kontroli skarbowej ten problem nie ma znaczenia. Jak wygląda zależność między wpływem kontroli skarbowej na interpretacje podatkowe – rozstrzyga o tym Ordynacja podatkowa. W sprawach, które nie są uregulowane w ustawie o kontroli skarbowej stosuje się zgodnie z art. 31 u.k.s. przepisy Ordynacji podatkowej⁸. Zakres odesłania do postanowień Ordynacji podatkowej uzależniony jest od stwierdzenia, że sytuacja nie ma regulacji w przepisach ustawy o kontroli skarbowej. Ta zależność regulacji kreuje „hybrydową” konstrukcję prawną, w której uprawnienia organu kontroli skarbowej regulują dwa różne akty prawne – ustawa o kontroli skarbowej i Ordynacja podatkowa. Poza tym problem interpretacji podatkowych nie jest jedynie regulowany w przepisach Ordynacji podatkowej, ale i w rozporządzeniach z tego zakresu. Jednym z nich jest rozporządzenie dotyczące interpretacji podatkowych indywidualnych wydanych przez Ministra Finansów na podstawie art. 14b § 7 o.p. Rozporządzenie to dotyczy wzoru wniosku o wydanie interpretacji⁹.

Organy kontroli skarbowej, tj. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej nie mogą wydawać interpretacji podatkowych. Wyjątek stanowi Minister Finansów, który jako naczelny organ kontroli skarbowej (art. 8 ust. 1 pkt 1 u.k.s.) jest kompetentny do wydawania interpretacji. Poza tym Minister Finansów (art. 14b § 1 o.p.) w drodze rozporządzenia upoważnił podległe mu organy do wydawania interpretacji w jego imieniu i w ustalonym zakresie (art. 14b § 6 o.p.). Minister Finansów udzielił takiego upoważnienia wybranym dyrektorom izb skarbowych (w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie) do wydawania w jego imieniu in-

⁸ W. Wojnowska-Ciodyk, *W sprawie interpretacji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej*, „Biuletyn, Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2003, nr 3, s. 63.

⁹ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 107.

interpretacji¹⁰. Na podstawie owego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r.¹¹ dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy został upoważniony do wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli wnioskodawca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwach: kujawsko-pomorskim, podlaskim, pomorskim, warmińsko-mazurskim lub zachodniopomorskim¹². W przypadku dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach upoważniony jest on do wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli wnioskodawca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwach: małopolskim, podkarpackim lub śląskim¹³. Analogicznie – dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi wydaje interpretacje indywidualne wnioskodawcy-mieszkańcowi woj. lubelskiego, łódzkiego, opolskiego lub świętokrzyskiego¹⁴. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu jest właściwym do wydania interpretacji indywidualnej w województwach: dolnośląskim, lubuskim lub wielkopolskim¹⁵. Z kolei dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie jest właściwy do wydania interpretacji wnioskodawcom na terenie województwa mazowieckiego¹⁶. Należy ponadto pamiętać, że organami właściwymi do wydania interpretacji indywidualnej przestali być naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celnych, którzy wcześniej mieli w tym zakresie kompetencje. W efekcie wyraźnie został ograniczony krąg podmiotów upoważnionych do wydawania interpretacji indywidualnych i ogólnych¹⁷. Jest to zgodne z intencją, że wydawanie interpretacji indywidualnych nie powinno należeć do organów podatkowych pierwszej instancji, których zadaniem przecież jest dokonywanie rozstrzygnięć w sprawach stanowiących przedmiot wykładni. Dlatego też słusznie pozbawiono tej kompetencji wymienione wyżej państwowe organy podat-

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 188).

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. Nr 112, poz. 770 ze zm.), dalej: rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

¹² *Ibidem*, § 4.

¹³ *Ibidem*, § 5.

¹⁴ *Ibidem*, § 5a.

¹⁵ *Ibidem*, § 6.

¹⁶ *Ibidem*, § 7.

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie upoważnienia do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz wykonywania niektórych czynności związanych ze złożonymi wnioskami (Dz.U. Nr 296, poz. 1757).

kowe. Teraz kompetencje w zakresie wydawania interpretacji mają tylko Minister Finansów i pięciu upoważnionych przez niego dyrektorów. To na Ministrze Finansów spoczywa przecież obowiązek zapewnienia jednolitości wydawanych interpretacji¹⁸. Temu celowi mają odpowiadać nie tylko interpretacje ogólne, lecz także interpretacje indywidualne. Wiele problemów bowiem miało miejsce, gdy wydawanie interpretacji zależało od różnych organów podatkowych, często odmiennie interpretujących prawo podatkowe. Stąd Ministerstwo Finansów wkłada i wkładało wiele wysiłku, aby zapewnić jednolitość w stosowaniu prawa podatkowego¹⁹.

Oprócz powyższych informacji trzeba dodać, że Minister Finansów, wydając interpretację podatkową, musi uwzględnić nie tylko obowiązujące polskie przepisy podatkowe, ale również przepisy prawa Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego z tego zakresu²⁰. Jeżeli nawet we wniosku podatnik wskaże tylko na przepis polskiej ustawy, to minister nie może się ograniczyć wyłącznie do dokonania wykładni tej normy. Urzędowej interpretacji dokonuje się w przypadku, gdy istnieje rozbieżność w rozumieniu prawa podatkowego materialnego²¹. Minister Finansów i upoważnieni dyrektorzy, dokonując wyjaśnienia prawa, muszą pamiętać, że „Interpretacja ta powinna być dokonywana z uwzględnieniem przyjętych w doktrynie i orzecznictwie dyrektyw wykładni”²².

Na mocy art. 14j § 1 o.p. do wydawania interpretacji indywidualnych zobowiązane są także samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji. Organami tymi zobowiązanymi do udzielenia interpretacji są stosownie do swojej właściwości: wójt, burmistrz (prezydent miasta). Kompetencja wójta, burmistrza (prezydenta miasta) do wydawania interpretacji zależy od ich właściwości rzeczowej i miejscowej. Wnioskodawca występuje o wydanie interpretacji do tych organów, które są właściwe do wydawania interpretacji w zakresie przy-

¹⁸ Wyrok WSA w Poznaniu I SA/Po 751/11 z dnia 9 grudnia 2011r. LEX nr 1135376.

¹⁹ C. Kosikowski, *Komentarz do art.14(b) ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX, 2013.

²⁰ Wyrok NSA w Warszawie I FSK 1565/11 z dnia 1 grudnia 2011 r. „Gazeta Prawna” 2011/235/3 oraz wyrok WSA w Krakowie I SA/Kr 6/11 z dnia 6 maja 2011 r. LEX nr 991043 podobnie wyrok WSA w Łodzi I SA/Łd 301/11 z dnia 6 maja 2011 r. LEX nr 795634.

²¹ Wyrok WSA w Łodzi I SA/Łd 1274/11 z dnia 25 stycznia 2012 r. LEX nr 1148163.

²² S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 98-100.

sługujących im danin publicznych. Najczęściej dotyczy to podatków samorządowych, tj. ich wymiaru, poboru i egzekucji, ale tylko wtedy, jeśli właściwy dla nich jest organ samorządowy (np. w zakresie udzielania ulg, umorzeń, rozkładania na raty, zaniechania poboru danin samorządowych). Art. 16 o.p. określa właściwość rzeczową organów podatkowych ustalaną według przepisów określających zakres ich działania. Natomiast art. 17 o.p. określa właściwość miejscową organów. Często pojawia się problem w sytuacji, gdy wniosek o interpretację obejmuje przepisy, których wykładnia należy do właściwości np. dwóch odrębnych i różnych organów. Zgodnie wtedy z art. 14h o.p. i art. 170 § 1 o.p. organ podatkowy rozpatruje wniosek w zakresie, jaki jest właściwy. W pozostałym zakresie wniosek zostaje bez rozpatrzenia i należy go zwrócić wnioskodawcy z pouczeniem, że powinien o dalszą interpretację wystąpić do innego organu²³.

Interpretacja podatkowa może zostać wydana z urzędu lub na wniosek. Z wnioskiem o wydanie interpretacji nie może wystąpić organ kontroli skarbowej, gdyż on sam musi interpretować przepisy i nie może powoływać się na ich nieznajomość. Wnioskodawcą może natomiast być zarówno podmiot będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatnika²⁴. Definicję podatnika zawiera art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej, który wskazuje, że podatnikiem są osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, podlegające na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Skoro zatem status podatnika uzależniono od istnienia obowiązku podatkowego w danym podatku, o interpretację podatkową wystąpić może jedynie podmiot, na którym taki obowiązek ciąży²⁵.

Zatem zainteresowanym w sprawie interpretacji jest ten, kto zwraca się o wydanie interpretacji indywidualnej w celu prawidłowej, tj. zgodnej z obowiązującymi przepisami realizacji swoich interesów w zakresie obowiązującego prawa podatkowego. Wniosek o interpretację może złożyć tylko taka osoba, która po jej wydaniu mogłaby skorzystać z gwarancji, że zastosowanie się do uzyskanej interpretacji nie może jej szkodzić. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej uprawniony podmiot powinien złożyć do odpowiedniego organu.

²³ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 170-173.

²⁴ Wyrok WSA w Warszawie III SA/Wa 20/08 z dnia 26 lutego 2008 r. LEX nr 458884.

²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 30-31.

Wniosek ten musi spełniać następujące wymagania: złożony na piśmie, dotyczy tylko indywidualnej sprawy zainteresowanego, związany z zaistniałym stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym (art. 14b § 1 i 2). Musi ponadto zawierać informacje przedstawione w sposób wyczerpujący i własne stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przedstawionego we wniosku (art. 14b § 3). Ważne jest jeszcze, że przedmiotem wniosku nie mogą być te elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej. Również nie można złożyć wniosku o interpretację w przedmiocie decyzji lub postanowienia w sprawach, które zostały już rozstrzygnięte, co do istoty (art. 14b § 5). Do wniosku dołączane jest oświadczenie wnioskodawcy złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że przedstawiony stan faktyczny nie jest przedmiotem kontroli skarbowej lub podatkowej (art. 14b § 4). Jeśli mimo to wnioskodawca złożył oświadczenie niezgodne z prawdą, a następnie organ na tej podstawie wyda interpretację indywidualną, choć nie wiedział o zatajeniu prawdy, to interpretacja ta nie wywoła skutków prawnych (art. 14b § 5). W tej sytuacji wnioskodawca poniesie odpowiedzialność karną przewidzianą w przepisach kodeksu karnego²⁶.

W pełni zrozumiałe jest zabronienie możliwości złożenia wniosku o interpretację, którego przedmiotem jest stan faktyczny objęty postępowaniem podatkowym, czy kontrolą podatkową, lub postępowaniem kontrolnym prowadzonym na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Moment wszczęcia kontroli wyklucza bowiem możliwość występowania o interpretację w zakresie w jakim prowadzona jest kontrola skarbową lub podatkową. Po pierwsze – jest już za późno, by pytać się o to, jak być powinno lub należało zinterpretować przepisy prawne. Poza tym problem byłby z uwzględnieniem tej interpretacji przez organ kontrolny (np. moment wydania interpretacji, a czas trwania kontroli). Jednocześnie taka sytuacja może powodować złe następstwa w czasie prowadzenia kontroli, np. przedłużać kontrolę. Również nie można domagać się interpretacji w zakresie rozstrzygniętej już sprawy, co do istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W takiej sytuacji jest już „po fakcie” i nie ma potrzeby pytać się organu, jak on by rozstrzygnął dane

²⁶ C. Kosikowski, *Komentarz do art. 14(b) ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX, 2013.

zagadnienie, które zostało już skontrolowane i zakończone decyzją lub wynikiem kontroli²⁷.

Ponieważ wniosek musi odpowiadać wymaganiom w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, to w tym zakresie mają zastosowanie unormowania art. 14b-14p o.p. Zgodnie z jednym z orzeczeń wymienione przepisy regulują: „szczególny typ postępowania administracyjnego. Specyfika tego postępowania polega między innymi na tym, że organ wydający interpretację może »poruszać się« tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę», zadanego przez niego pytania oraz zajętego stanowiska w sprawie²⁸. W przypadku, gdy przedstawiony we wniosku „stan faktyczny jest niejasny, nieprecyzyjny i budzi wątpliwości organu podatkowego”, organ ten powinien wezwać wnioskodawcę do wyjaśnień²⁹. Jednakże specyfika regulacji dotyczącej interpretacji przepisów prawa podatkowego wprost wyklucza stosowanie niektórych przepisów, np. regulujących postępowanie dowodowe³⁰. W przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji nie może być zbierany materiał dowodowy w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 o.p. w związku z art. 122 o.p. Innymi słowy, organ może od wnioskodawcy żądać wyłącznie uszczegółowienia opisu stanu faktycznego³¹. „Stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być „dopowiadany” dołączonymi do wniosku dokumentami. Podatnik w tym postępowaniu nie powinien, a tym bardziej nie musi udowadniać, że przedstawiony przez niego stan faktyczny ma umocowanie i potwierdzenie w określonym materiale dowodowym”³². Nie może bowiem

²⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 77-83.

²⁸ Wyrok NSA w Warszawie I FSK 897/10 z dnia 20 czerwca 2010 r. LEX nr 976050.

²⁹ Wyrok NSA w Warszawie I FSK 2149/08 z dnia 26 stycznia 2010 r. LEX nr 593822.

³⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim I SA/Go 406/09 z dnia 20 października 2009 r. LEX nr 573352: „Wydając interpretację w trybie art. 14b o.p. organ nie przeprowadza postępowania dowodowego w związku z czym nie jest obowiązany, ani uprawniony do ich oceny, jest związany wyłącznie opisem stanu faktycznego przedstawionym przez wnioskodawcę i jego stanowiskiem. Wnioskodawca w celu jego sprecyzowania może posiłkować się dokumentami, które dołączy do wniosku. Jeżeli dokumenty te precyzują stan faktyczny, to nie ma przeszkód prawnych, aby organ, dokonując interpretacji, uwzględnił te jego elementy”.

³¹ Wyrok WSA w Warszawie III SA/Wa 20/08 z dnia 26 lutego 2008 r. „Monitor Podatkowy” 2008/8/47 i LEX nr 458884.

³² *Ibidem*.

być prowadzone „klasyczne postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych, a następnie poddawanie ich swobodnej ocenie, zgodnie z art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa”³³.

Po złożeniu wniosku, który spełnienia wymagania określone w przepisach, organ przeprowadza wykładnię, jak należy rozumieć prawo podatkowe. Jednakże: „interpretacje podatkowe nie są źródłem prawa, nie są też źródłem obowiązków, stąd nie wiążą one podatników w ramach przedstawionego przez nich stanu faktycznego. Pismo rozstrzygające interpretacje nie jest rozstrzygnięciem władczym, nie ma także charakteru aktu stosowania prawa”³⁴. Wydając interpretację, organ podatkowy nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego. „Stosownie do przepisu art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1 o.p., jest wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy”³⁵. Oznacza ten przepis, że o ile pomiędzy wnioskodawcą, a właściwym dla tego wnioskodawcy „organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej istnieje stosunek publiczno-prawno-podatkowy, to każdy ze wspomnianych organów będzie związany tą interpretacją”³⁶.

Stąd interpretacja podatkowa nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia. Nie jest to także prawo stanowione, tylko jest to „pogląd” o sposobie rozumienia treści przepisów podatkowych. Ma ona znaczenie i zastosowanie w konkretnej sytuacji, którą przedstawił podatnik. Poza tym „organ nie może dokonać ustalenia wysokości podatku, do zapłaty którego będzie zobowiązany wnioskodawca, bowiem przedmiotem interpretacji indywidualnej mogą być jedynie przepisy regulujące zasady jego ustalania”³⁷. Interpretacja nie ma charakteru

³³ Wyrok WSA w Szczecinie I SA/Sz 518/07 z dnia 6 grudnia 2007 r. LEX nr 332325.

³⁴ Wyrok WSA w Łodzi I SA/Łd 441/07 z dnia 20 listopada 2007 r. LEX nr 475615.

³⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie I SA/Rz 594/08 z dnia 6 listopada 2008 r. LEX nr 467171 podobnie w tym zakresie określa wyrok WSA we Wrocławiu I SA/Wr 168/09 z dnia 6 maja 2009 r. LEX nr 534594.

³⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie I SA/Rz 594/08 z dnia 6 listopada 2008 r. LEX nr 467171.

³⁷ Wyrok WSA w Szczecinie I SA/Sz 335/10 z dnia 14.07.2010 r. LEX nr 661995.

normatywnego i nie można „być uznana ani za źródło prawa, ani za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa”³⁸.

„W myśl art. 14b § 5 o.p. nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, gdy w dniu złożenia wniosku sprawa została już rozstrzygnięta w tym zakresie co do jej istoty w decyzji organu podatkowego. Jeżeli jednak wniosek o wydanie interpretacji podatkowej ma na celu wyjaśnienie przyszłych skutków wydanej decyzji wymiarowej, należy uznać, że dotyczy on stanu faktycznego odmiennego niż ten, który stanowił podstawę decyzji. W związku z tym organ obowiązany jest taką interpretację wydać”³⁹.

Przepis art. 14k § 2 o.p. wskazuje nie tylko na to, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej nie może szkodzić temu, który się do niej zastosował. Jeśli więc organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej nie uwzględni jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, to adresat rozstrzygnięcia jest objęty ochroną. Odnosi się ona jednak tylko do sytuacji, gdy nie jest on zadowolony z tego rozstrzygnięcia i powołuje się na interpretację ogólną nieuwzględnioną przez ten organ w jego sprawie⁴⁰. Natomiast inne podmioty nie mogą się powoływać i wykorzystywać interpretacje indywidualne, które otrzymał podmiot x. Nie ma ona bowiem zastosowania powszechnego. Inaczej jest z interpretacjami ogólnymi.

„W postępowaniu o wydanie interpretacji istnieje możliwość i konieczność odpowiedniego stosowania innych przepisów proceduralnych (np. dotyczących doręczeń)”⁴¹. Zastosowanie ma regulacja dotycząca doręczeń, gdyż wydane interpretacje indywidualne podlegają przede wszystkim doręczeniu wnioskodawcy. Poza tym ustawa nakazuje przekazanie ich także organom podatkowym i organowi kontroli skarbowej, właściwym rzeczowo i miejscowo ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Jeśli przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej właściwe organy nie uwzględnią wydanej interpretacji, to wobec wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji, nie

³⁸ J. Glumińska-Pawlic, „Urzędowe” interpretacje prawa podatkowego a orzecznictwo samorządowych organów podatkowych, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia i praktyka*, A. Pomorska (red.), Lublin 2004, s. 476.

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie III SA/Wa 623/08 z dnia 5 września 2008 r. „Monitor Podatkowy” 2008, 11/3.

⁴⁰ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 130-133.

⁴¹ Wyrok NSA w Warszawie I FSK 2149/08 z 26 stycznia 2010 r. LEX nr 593822.

wszczyna się postępowania karnego skarbowego, a postępowanie wszczęte umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3), a także powoduje to zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku (art. 14m). W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowała się pewna tendencja orzekania w zakresie następstw prawnych zachowania zgodnego z wydaną interpretacją podatkową. Ochrona pytającemu o dokonanie stosownej wykładni prawa podatkowego przysługuje tylko i wyłącznie z tytułu zastosowania się do udzielonej interpretacji, a nie z tytułu odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa⁴². Interpretacja wiąże w przedstawionym stanie faktycznym. Podatnik nie jest chroniony, jeśli stan faktyczny będzie odbiegał od rzeczywistości. Jego weryfikacja jest możliwa w toku kontroli podatkowej bądź kontroli skarbowej, a następnie w toku postępowania podatkowego. W przypadku, gdy stan faktyczny nie zgadza się z opisanym we wniosku, podatnik ponosi wszelkie następstwa tego⁴³.

4. Zakończenie

O potrzebie wydawania interpretacji podatkowych przekonane są organy kontroli skarbowej i każdy z nas. „Ogromna liczba przepisów podatkowych, ich niestabilność, ogólnikowość i brak precyzji wiele zamieszczonych w nich sformułowań, pojęć i definicji, pozostawianie luk w regulacjach ustawowych – z jednej strony, a z drugiej strony – specyfika i trudności materii, jakiej dotyczą, powodują, iż prawo podatkowe uznaje się za jeden z najbardziej skomplikowanych i hermetycznych działów prawa, niezrozumiały dla większości podatników, co najwyżej dla wąskiej grupy specjalistów”⁴⁴. Na czoło wysuwa się występowanie luk w prawie, które w głównej mierze są rezultatem szybkich zmian dokonywanych w prawie podatkowym na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat. Dlatego ważna staje się kwestia stworzenia spójnego systemu prawnego adekwatnego do stanu rzeczywistego. Stąd należy zacząć od uporządkowania i uproszczenia regulacji prawa podatkowego⁴⁵. „W prawie podatkowym istotne

⁴² Wyrok WSA w Poznaniu I SA/Po 870/09 z dnia 26 listopada 2009 r. LEX nr 549921.

⁴³ Wyrok WSA w Krakowie I SA/Kr 496/09 z dnia 24 czerwca 2009 r. LEX nr 507644.

⁴⁴ A. Pomorska, *Stosowanie prawa podatkowego przez aparat skarbowy – główne problemy i nieprawidłowości*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi C. Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska (red.), Lublin 2005, s. 301.

⁴⁵ *Ibidem*, s. 313.

znaczenie ma jednolitość jego stosowania przez administrację podatkową, co z kolei winno zagwarantować realizację konstytucyjnych zasad sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania⁴⁶.

Prawo podatkowe jest mało stabilne, co powoduje problemy i utrudnia pracę organom podatkowym. W tych warunkach dochodzi do niejednolitego stosowania prawa podatkowego. Z roku na rok bowiem przybywa zmian w regulacjach podatkowych. Często wydaje się akty wykonawcze do prawa podatkowego i obowiązują one „z dnia na dzień”⁴⁷. Brak wymaganego i potrzebnego podatnikowi oraz organom podatkowym odpowiedniego *vacatio legis*, który pozwoliłby zapoznać się ze wszystkim zmianami⁴⁸.

Po prześledzeniu obowiązujących ustaw prawa podatkowego można zauważyć, że są one bardzo często zmieniane. Obszerność regulacji prawnych wskazuje na zawilgość materii. Podejmowane próby zmian w celu uproszczenia przepisów prawa podatkowego nie przynoszą oczekiwanych rezultatów. „Ustawodawca podatkowy, który zapomina o nakazie prostoty i jasności przepisów podatkowych, tworzy tym samym warunki nieskuteczności ustawodawstwa podatkowego”⁴⁹.

Tej sytuacji może pomóc wydawanie ogólnych i indywidualnych interpretacji podatkowych, które przy istniejącym stanie prawnym są konieczne. Tworzy się bowiem stan polegający na udzieleniu informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć nie ma takiego obowiązku. Zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego. Z istoty interpretacji wynika, że nie rodzi ona dla zainteresowanego wiążących skutków prawnych. W jednym z orzeczeń przyjęto, że: „jeśli podatnikowi zostanie udzielona błędna informacja dotycząca interpretacji przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, która nie była przez niego spowodowana, podatnik nie będzie ponosił negatywnych skutków zastosowania się do niej”⁵⁰.

⁴⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa...*, op. cit., s. 135.

⁴⁷ A. Hussein, *System podatkowy w świetle badań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, A Pomorska (red.), Lublin 2004, s. 356-357.

⁴⁸ A. Gomułowicz, J. Małeckie, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 113-114.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 114.

⁵⁰ Wyrok NSA w Warszawie II FSK 737/08 z dnia 7.10.2009 r. LEX nr 551737.

Tax inspection and issuing tax rulings

Summary

The institutions of tax inspection and tax ruling constitute a controversial element of contemporary law, therefore discussing their mutual relations is important. Their proper understanding requires an explanation of the notion of tax inspection and then the significance of issued tax rulings. A tax ruling may be issued *ex officio* or upon a motion. A motioner may be a subject involved in the case, who submits a motion to an appropriate body. A control body can not submit a motion for issuing a ruling. Issuing tax rulings in the current legal order is obligatory. Rulings provide information on application and interpretation of law, but they are not a source of law. A ruling is binding for tax bodies and tax inspection.

Finanzkontrolle und der Erlass von Interpretationen steuerlicher Vorschriften

Zusammenfassung

Die Institution der Finanzkontrolle und der Erlass von Steuerinterpretationen stellen umstrittene Elemente des aktuellen Rechts dar. Der Hinweis auf die gegenseitigen Verhältnisse zwischen der Finanzkontrolle und dem Erlass von Steuerinterpretationen erscheint daher sehr wichtig zu sein. Um dieses zu verstehen müssen zuerst der Begriff der Finanzkontrolle und dann der des Erlasses von Steuerinterpretationen erklärt werden. Eine Steuerinterpretation kann von Amts wegen oder auf Antrag erteilt werden. Der Antragsteller kann eine in der Sache interessierte Partei sein, die eine Anfrage an das zuständige Amt richtet. Ein Kontrollorgan darf keinen Antrag auf den Erlass einer Interpretation stellen. Außerdem kann während einer laufenden Kontrolle keine Interpretation des Rechts aus dem kontrollierten Bereich beantragt werden. Der Erlass von Steuerinterpretationen ist in dem bestehenden Rechtsstand eine Notwendigkeit. Die Interpretationen schaffen einen Stand, der auf der Erteilung von Informationen über die mögliche Anwendung und Auslegung des Rechts beruht, sie sind aber keine Rechtsquelle. Der Inhalt der Interpretationen ist jedoch für die Steuer- und Finanzkontrollorgane bindend.