

# TRYB PRAWNY KONTROLI INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO

JACEK BRÓLIK

## I. Podatkowe organy interpretacyjne

Na podstawie art. 14b § 1 o.p. pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), na wniosek zainteresowanego, wydaje minister właściwy do spraw finansów publicznych, to jest, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej<sup>1</sup>, Minister Finansów.

Na podstawie art. 14j § 1 o.p., stosownie do swojej właściwości, interpretacje indywidualne wydawać mogą także wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Należy jednak podkreślić, że starostowie i marszałkowie województwa, o których mowa w art. 14j § 1 o.p., będą spełniali funkcje organów wydających indywidualne interpretacje prawa podatkowego dopiero wówczas, kiedy (i jeżeli) konkretne ustawy podatkowe ustala ich właściwość rzeczową jako organów podatkowych w określonym prawnie obszarze. Ponadto, zgodnie z art. 14b § 6 o.p., Ministrowi Finansów przyznane zostało prawo upoważnienia, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów do wydawania w jego imieniu i ustalonym zakresie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, przy jednoczesnym określeniu właściwości rzeczowej i miejscowej upoważnionych organów. Minister prawo to wykorzystał, wydając rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>, które weszło w życie 1 lipca 2007 r. W rozporządzeniu wskazane zostały organy po-

---

1 Ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 ze zm.).

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

datkowe upoważnione do wydawania w imieniu ministra interpretacji indywidualnych, tj. wymienieni w nim dyrektorzy izb skarbowych. Właściwość rzeczowa tych podmiotów została określona w § 2 ust. 2 powołanego rozporządzenia poprzez upoważnienie ich do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających we właściwości naczelników urzędów i dyrektorów izb skarbowych oraz naczelników urzędów i dyrektorów izb celnych. W dalszym tekście rozporządzenia określono zasady właściwości miejscowej działania upoważnionych nim organów.

Oznacza to, że prawo do wydawania interpretacji indywidualnych w rozumieniu przepisów rozdziału 1A działu II o.p. posiadają: Minister Finansów, organy podatkowe wskazane i upoważnione normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych na podstawie rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydanego na podstawie art. 14b § 6 o.p., oraz „samorządowe organy podatkowe” z art. 14j § 1 o.p. – obecnie: wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast). Skonstatowania wymaga, że udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji – nie stanowi o tym zarówno rozporządzenie, jak i nie ustanawia w tym zakresie delegacji przepis art. 14b § 6 o.p., na podstawie którego rozporządzenie to zostało wydane.

Przypomnieć również należy, że prawo do zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, niezależnie od tego, jaki podmiot je wydał, na podstawie art. 14 e § 1 o.p. przysługuje (obecnie) wyłącznie Ministrowi Finansów.

Zgodnie z 3 § 2 pkt 4a ustawy p.p.s.a. zaskarżeniu do sądu administracyjnego podlegać mogą pisemne interpretacje prawa podatkowego wydane zarówno przez Ministra Finansów, jak i przez wszystkie inne wymienione organy<sup>3</sup>.

---

3 A. Kabał, (w:) B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabał, M. Niezgodka–Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2009, s. 36.

## II. Charakter prawny upoważnienia do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego

Upoważnienie do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, które wynika z art. 14b § 6 o.p. oraz z rozporządzenia, w sprawie upoważnienia do wydania indywidualnych interpretacji ma charakter normatywny – zostało zrealizowane na podstawie ustawy, w formie rozporządzenia wykonującego przepis tej ustawy. A zatem odwołanie lub zmiana tego upoważnienia wymagałyby uchylecia lub zmiany aktu prawnego, na podstawie i w drodze którego zostało ono przyznane i unormowane. Analizowanego upoważnienia nie można mylić albo utożsamiać z pełnomocnictwem lub z czynnością ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Wprawdzie upoważniony organ podatkowy wydaje interpretacje indywidualne w imieniu podmiotu, który udzielił upoważnienia, czyni to jednak w granicach specjalnie ustalonej w tym celu właściwości miejscowej i rzeczowej.

Organ podatkowy (jeden ze wskazanych w rozporządzeniu dyrektorów izb skarbowych) wydaje interpretacje w ramach własnej, unormowanej – z upoważnienia ustawy – przepisami rozporządzenia, kompetencji, nie może być zatem traktowany jako „pełnomocnik” Ministra Finansów, tym bardziej że ten ostatni udzielonego upoważnienia, bez zmiany lub uchylecia aktu prawnego w jego przedmiocie, nie może odwołać lub zweryfikować<sup>4</sup>.

Przepisy rozdziału 1A działu II o.p., zawierające unormowania instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, nie stanowią też o czynnościach ogólnego nadzoru Ministra Finansów w sprawach podatkowych i do nich się nie odwołują. Pojęcie interpretacji indywidualnych i postępowanie w sprawie ich wydania stanowią odrębny i relatywnie samodzielny obszar normatywny, także w relacji do praw i obowiązków nadzorczych ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wydawanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie mieści się w zakresie i nie stanowi wykonania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, o którym mowa w art. 14 O.p.. Pojęcie nadzoru w sprawach podatkowych nie obejmuje prowadzenia

4 Analogicznie A. Kabat, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 102.

postępowania administracyjnych i wydawania w ich wyniku interpretacji w przedmiocie oceny możliwości zastosowania, w tym wykładni, prawa podatkowego. Zauważyć w tym kontekście także należy, że art. 14 o.p., stanowiący o ogólnym nadzorze w sprawach podatkowych, nie wchodzi w skład rozdziału 1A działu II o.p., zawierającego unormowania instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego; nie został on w szczególności uwzględniony w treści art. 14h o.p., który wymienia przepisy tej ustawy mogące znaleźć odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Zwrot „sprawy podatkowe”, użyty w art. 14 o.p., nie odnosi się do orzekania w sprawach zobowiązań podatkowych ani też do wydawania interpretacji prawa podatkowego. Dotyczy ogólnie dziedziny, sfery podatków, za którą Minister Finansów jest odpowiedzialny i realizuje w tym zakresie swoje prawa i obowiązki poprzez organizowanie, zabezpieczanie i kontrolowanie funkcjonowania systemu organów podatkowych i związanych z nimi pomocniczych – wykonawczych jednostek administracyjnych<sup>5</sup>.

### III. Biura Krajowej Informacji Podatkowej

W ramach i w wykonaniu odpowiedzialności, zwierzchności i nadzoru w stosunku do poległych mu organów podatkowych, tj. naczelników Urzędów Skarbowych i dyrektorów Izb Skarbowych, na podstawie art. 5 ust. 10 ustawy o urzędach i izbach skarbowych<sup>6</sup>, Minister Finansów określa, w drodze zarządzenia, organizację urzędów i izb skarbowych oraz nadaje im statuty. Stosownie do art. 5 ust. 3 ustawy o urzędach i izbach skarbowych naczelnik Urzędu Skarbowego wykonuje zadania przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego, a dyrektor izby skarbowej przy pomocy kierowanej przez siebie izby skarbowej. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 i art. 13 § 1 pkt 2 o.p. organem podatkowym jest odpowiednio naczelnik Urzędu Skarbowego i dyrektor Izby Skarbowej, a nie urząd skarbowy czy też izba skarbowa. Upo-

---

5 Podobnie C. Kosikowski, (w:), C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s 93–94.

6 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).

ważnienie udzielone w art. 5 ust. 10 ustawy o urządach i izbach skarbowych nie dotyczy więc określania, wskazywania czy też powoływania przez Ministra Finansów działających w sprawach podatkowych organów administracji rządowej niezespołonej w postaci organów podatkowych, funkcjonujących na podstawie i w ramach obowiązującego ustrojowego, materialnego i procesowego prawa podatkowego. Obejmuje ono wyłącznie organizację urzędów i izb skarbowych, czyli aparatu pomocniczego naczelników Urzędów Skarbowych i dyrektorów Izb Skarbowych, jednostek organizacyjnych obsługujących wykonywanie zadań organów podatkowych, o których mowa w powołanych wyżej zapisach art. 5 ust. 1 ustawy o urządach i izbach skarbowych, w art. 13 o.p. a także w przepisach rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jeżeli w ramach aparatu pomocniczego dyrektora Izby Skarbowej, który jest organem podatkowym upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, utworzone zostaje i działa biuro Krajowej Informacji Podatkowej, to nie jest to niewątpliwie nowy, odrębny, samoistny, samodzielny organ administracji, organ podatkowy, czy też podatkowy organ interpretacyjny, ale tylko i wyłącznie element organizacyjnej struktury izby skarbowej, przy pomocy której, zgodnie z art. 5 ust. 3 ustawy o urządach i izbach skarbowych, dyrektor Izby Skarbowej wykonuje swoje zadania, w tym między innymi funkcje organu interpretacyjnego, o którym mowa w rozporządzeniu wydanym z upoważnienia art. 14 b § 6 o.p.

Prawo wydania zarządzenia w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów przysługuje Ministrowi Finansów na podstawie i z tytułu jego zwierzchnictwa, nadzoru i odpowiedzialności w relacji do organów podatkowych, którymi są m.in. dyrektorzy Izb Skarbowych. Na tej podstawie, w celu zapewnienia powołanym organom pomocy przy wykonywaniu ich zadań, zostało ustawowo wskazane, a następnie zrealizowane prawo Ministra Finansów do określenia (w drodze zarządzenia) organizacji, w tym: struktury, elementów organizacyjnych, nieprocesowych czynności wewnętrznego urzędowania, aparatu pomocniczego organów podatkowych. Dyrektorzy Izb Skarbowych, upoważnieni normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, dzia-

łają przy wykorzystaniu aparatu pomocniczego w postaci kierowanych przez siebie izb skarbowych, których częścią są biura Krajowej Informacji Podatkowej. Jak stanowi § 8 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów<sup>7</sup>, w wymienionych w tym przepisie izbach skarbowych funkcjonują biura Krajowej Informacji Podatkowej; wykaz siedzib tych biur stanowi załącznik nr 3 do powołanego zarządzenia. Na podstawie § 8 ust. 2 tego zarządzenia biurami Krajowej Informacji Podatkowej kierują wicedyrektorzy izb skarbowych wyznaczeni przez Ministra Finansów. Zgodnie z § 3 pkt 6 załącznika nr 4 do powoływanego zarządzenia do zadań biura Krajowej Informacji Podatkowej należy (między innymi) opracowywanie pisemnych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego na wniosek zainteresowanego. Opracowywanie interpretacji nie jest jednak tożsame prawnie z ich wydawaniem. Działające w określonych izbach skarbowych biura Krajowej Informacji Podatkowej stanowią tylko element aparatu pomocniczego obsługującego wykonywanie zadań określonego dyrektora Izby Skarbowej, nie są organem podatkowym i nie są równie niewątpliwie organem upoważnionym normatywnie do wydawania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w imieniu Ministra Finansów. Utworzenie w ramach określonej izby skarbowej biura Krajowej Informacji Podatkowej nie ustanawia kierującego pracą tego biura wicedyrektora Izby Skarbowej organem upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego – nie przewiduje tego delegacja ustawowa z art. 14b § 6 o.p. ani też wydane na jej podstawie rozporządzenie. Powołanie, utworzenie w danej izbie skarbowej biura Krajowej Informacji Podatkowej nie czyni też z dyrektora tej Izby podatkowego organu interpretacyjnego, jeżeli nie został on wymieniony w wydanym z upoważnienia art. 14 b § 6 o.p. rozporządzeniu w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

7 Zarządzenie Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF Nr 10, poz. 45).

## **IV. Kontrola indywidualnych interpretacji prawa podatkowego**

### **1. Uprawnienia Ministra Finansów – tryb i przesłanki zmiany interpretacji prawa podatkowego**

Na podstawie art. 14e § 1 o.p.: Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zawiadomienie o zmiennej interpretacji, zgodnie z art. 14e § 2 o.p., doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.

Według treści przytoczonego unormowania podmiotem uprawnionym do zmiany, tak ogólnej, jak indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych, czyli Minister Finansów. Jeżeli więc interpretacja indywidualna wydana zostanie przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), o których mowa w art. 14j § 1 o.p., to pomimo że wymienione podmioty – spełniające funkcje organów podatkowych, a przez to i organów wydających interpretacje prawa podatkowego – należą zasadniczo do organów samorządu terytorialnego, wyłącznie uprawnionym do zmiany udzielonych przez nie interpretacji będzie Minister Finansów – centralny organ administracji rządowej. Analogicznie, w przypadku wydania interpretacji indywidualnej przez jednego z dyrektorów izb skarbowych wskazanych w (legitymowanym delegacją art. 14b. § 6 o.p.) rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, organem uprawnionym – na podstawie art. 14e § 1 o.p. – do zmiany interpretacji będzie wyłącznie Minister Finansów, tym bardziej że ani art. 14b. § 6, ani też wydane na jego podstawie rozporządzenie o upoważnieniu do zmiany interpretacji prawa podatkowego nie stanowią.

Z uprawnienia do zmiany interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych, w tym tzw. „interpretacji milczących” z art. 14o o.p., Minister Finansów korzysta tylko z urzędu. Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości składania wniosków w sprawie dokona-

nia zmiany interpretacji, także od podmiotów, które były stroną (zainteresowanym) postępowania „interpretacyjnego”.

W odniesieniu do interpretacji ogólnych, które wydawane są wyłącznie z urzędu, możliwość ich zmiany w tym samym, urzędowym, trybie wydaje się ze względu na proces ich powstawania w sposób oczywisty uzasadniona, tym bardziej że interpretacje ogólne nie mają konkretnego, indywidualnego adresata, któremu przyznać by można następnie zindywidualizowane prawo inicjowania postępowania o zmianę interpretacji, która w ocenie niesprecyzowanego kręgu innych zainteresowanych podatników może być przecież trafna, uzasadniona, korzystna.

W sprawach interpretacji indywidualnych natomiast dopuszczenie możliwości zmiany tylko z urzędu jest wynikiem konsekwentnie realizowanej zasady jednoinstancyjności postępowania w ich przedmiocie.

W tym kontekście wystąpienie o administracyjną weryfikację interpretacji stanowić może tylko sygnalizację określonych w stosunku do niej zastrzeżeń, które nie wywołują jednak skutku w postaci wszczęcia postępowania z art. 14e o.p. Jeżeli Minister Finansów podzieli użyte w powyższym zakresie informacje i wnioski, to i tak, wobec jednoznacznej treści art. 14e § 1, zmiana interpretacji prawa podatkowego nastąpi z urzędu.

Informacje uzasadniające zmianę interpretacji napływać mogą do Ministra Finansów z różnych źródeł, na przykład od stron – zainteresowanych w zakończeniu postępowań „interpretacyjnych”, od organów „interpretacyjnych”, a także od innych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej, organizacji zrzeszających podatników, przedsiębiorców, korporacji zawodowych, środków masowego przekazu, z publikacji naukowych itp.

Ordynacja podatkowa nie wskazuje żadnego terminu, w którym Minister Finansów byłby uprawniony albo zobowiązany do zmiany interpretacji ogólnych lub indywidualnych – oznacza to, że może je zmienić w każdym czasie.

Postępowanie Ministra Finansów w obszarze art. 14e § 1 o.p. ma charakter czynności gabinetowych, w których nie uczestniczą ani zainteresowany daną interpretacją indywidualną, ani też organ, który ją wydał. Ustawa stanowi tylko, że Minister zmienia wydaną interpreta-



cję, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w tej ocenie w szczególności orzecznictwo przywołanych w art. 14e § 1 sądów i trybunałów. Interpretacja zostanie uznana za nieprawidłową, jeżeli będzie niezgodna z przepisami, których dotyczy, to jest – Minister Finansów oceni, czy poszczególne zagadnienia interpretacji ogólnej lub stan faktyczny interpretacji indywidualnej należało zakwalifikować prawnie inaczej aniżeli wynika to z wydanej uprzednio interpretacji.

Źródłami i uzasadnieniem tej nowej oceny prawnej może być wskazane w treści art. 14e § 1 o.p. orzecznictwo sądów i trybunałów, które stanowi materiał interpretacyjny wykorzystywany przez Ministra Finansów.

Przypomnijmy, że polskie prawo nie stwarza w kwestii dopuszczalności materiałów interpretacyjnych żadnych specjalnych ograniczeń. Interpretator może korzystać z wszelkich materiałów, które są relewantne dla ustalenia treści i znaczenia interpretowanej regulacji prawnej; do materiałów interpretacyjnych zaliczyć można również orzeczenia sądów i trybunałów. Wydając interpretację ogólną czy też indywidualną, uprawniony podmiot może i powinien korzystać z wszelkich istotnie adekwatnych do rozważanego i ocenianego prawnie przedmiotu materiałów interpretacyjnych.

Tak samo czyni też Minister Finansów, zmieniając wydane interpretacje, z tym iż ustawodawca *ekspresis verbis* przypomina mu o wpływających bardzo poważnie na praktykę stosowania i wykładnię prawa orzecznictwie sądów i trybunałów.

Wskazać w tym obszarze w szczególności należy: odtwarzające, odczytujące – w relacji do obowiązujących przepisów – standardy konstytucyjne, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, które kontrolują realizację norm i zasad ustawy zasadniczej w dążeniu do osiągnięcia stanu konstytucyjnego państwa prawnego, również w zakresie funkcjonowania prawa podatkowego. Przywołać trzeba prawnie znaczące dla państwa i organów stosujących w nim prawo orzeczenia prejudycjalne Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wykładające obowiązujące oraz istotne dla interpretacji krajowego prawa podatkowego prawo wspólnotowe, a także orzecznictwo, w tym przede wszystkim działalność uchwałodawczą, Naczelnego Sądu Administracyjnego – wykładające na bieżąco i w sposób zasadniczy przekazane podatnikom do prze-

strzegania, a organom podatkowym do stosowania prawo podatkowe. Wzmiankowany dorobek orzeczniczy jest jednak tylko określoną częścią, rodzajem czy też postacią możliwego do wykorzystania materiału interpretacyjnego, co w art. 14c § 1 o.p. potwierdza odnoszący się doń i znamionujący otwarty katalog przykładowego wskazania zwrot „w szczególności”.

Analizowany przepis art. 14c nie wypowiada się w przedmiocie składników i wymogów dotyczących wyniku dokonanej przez Ministra Finansów zmiany indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Za w pełni uzasadniony przyjęć należy jednak pogląd, że zmieniona interpretacja powinna być zasadniczo zgodna z art. 14c o.p., a ponadto wyjaśniać, na czym polegała nieprawidłowość zmienianej interpretacji i z jakiego powodu została zweryfikowana.

Interpretacja zmieniona przez Ministra Finansów, jeżeli w jej wyniku uznana została prawidłowość stanowiska wnioskodawcy (uprzedniego) postępowania „interpretacyjnego”, powinna stwierdzać okoliczność i zakres zaaprobowania dokonanej i przedstawionej przez zainteresowanego oceny prawnej stanu faktycznego, w tym zdarzenia przyszłego, zaprezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji. Zaznaczyć jednak należy, że nawet w sytuacji uznania prawidłowości stanowiska zainteresowanego w pełnym zakresie Minister nie będzie mógł na podstawie zdania drugiego art. 14c § 1 o.p. odstąpić od uzasadnienia powyższej (swej) oceny prawnej, ponieważ powinien wypowiedzieć się, dlaczego zmienia stanowisko organu „interpretacyjnego”, które nie podzielało stanowiska wnioskodawcy. Jeżeli zmiana interpretacji polegać będzie na nieuznającej prawidłowości stanowiska własnego zainteresowanego weryfikacji – w całości bądź w części – stanowiska organu „interpretacyjnego”, Minister Finansów powinien ocenić stanowisko wnioskodawcy i odnoszącą się do niego – zmienianą – ocenę prawną organu „interpretacyjnego” oraz przedstawić własne wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Rekapitulując: do wyniku czy też efektu zmiany przez Ministra Finansów indywidualnej interpretacji prawa podatkowego może i powinno znaleźć odpowiednie zastosowanie unormowanie art. 14c o.p. regulujące treść interpretacji prawa podatkowego. Konstatacja ta wynika z oceny prawnej, że zmieniona interpretacja „zastępuje” dotychczas-

wą, powinna zatem zawierać odpowiednio analogiczne elementy konstrukcyjne co wcześniejsza i co do zasady każda interpretacja indywidualna.

Pozytywna realizacja przez Ministra Finansów uprawnienia i trybu prawnego z art. 14e § 1 o.p. w postaci zmiany uprzednio wydanej przez niego lub przez inny organ indywidualnej interpretacji prawa podatkowego powoduje dwa skutki prawne.

Po pierwsze, dokonuje się zmiana wcześniejszej interpretacji, która to zmiana, wobec i na podstawie treści art. 14k i art. 14m o.p., posiada znaczenie prawne w obszarze ochrony prawnej wynikającej z tej interpretacji.

Po wtóre, powstaje nowa, zastępująca uprzednią, interpretacja indywidualna, do której zainteresowany w sprawie, w której wydana została interpretacja pierwotna i interpretacja ją zmieniająca, może się zastosować w celu uzyskania wynikającej z tego ochrony prawnej.

Aby zrealizować obie te funkcje oraz podwójny skutek zmiany interpretacji, na podstawie art. 14e § 2 o.p. zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana. Zauważyć należy, że zgodnie z przytoczonym przepisem nie zawiadamia się o „zmianie interpretacji”, ale o „zmienionej interpretacji”, co niewątpliwie oznacza jej nową treść, a nie tylko informację o fakcie skorzystania przez Ministra Finansów z prawa do zmiany interpretacji. Zawiadomienie o zmienionej interpretacji, czyli o treści zmienionej interpretacji, doręcza się zainteresowanemu, co zgodne jest zarówno z art. 14e § 2, jak i z art. 14i § 2 o.p. Jeśliby zmiana interpretacji indywidualnej nie stanowiła nowej interpretacji, to w art. 14e § 2 byłaby mowa o doręczeniu zawiadomienia o „zmianie”, a nie o „zmienionej interpretacji”, ponadto w art. 14i § 2 ustawodawca powinien w takim przypadku postanowić o zawiadomieniu właściwych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej o rzeczonyj zmianie interpretacji, w celu oceny możliwości zastosowania przez nie przepisów o wynikającej z niej ochronie prawnej. Brak w zapisie art. 14i § 2 o.p. słów formułujących obowiązek zawiadomienia wskazanych tam organów o „zmianie interpretacji”, czy też przekazania im danych o dacie doręczenia tej informacji zainteresowanemu, świadczą jednoznacznie, że organy podatkowe właściwe ze względu na

zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwy organ kontroli skarbowej dowiadują się tak o zmianie, jak i o treści zmienionej interpretacji indywidualnej z niezwłocznie im przekazywanej tejże zmienionej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, która uprzednio doręczana jest zainteresowanemu, na którego wniosek wydano pierwszą – zmienioną następnie interpretację.

Należy również wziąć pod uwagę, że gdyby zamiarem ustawodawcy było przyznanie Ministrowi Finansów, w trybie i na podstawie art. 14e o.p., wyłącznie prawa do wzruszenia bytu prawnego nieprawidłowej interpretacji indywidualnej i niezastępowania jej nową – zmienioną – prawidłową, przepis ten stanowiłby o uchyleniu, a nie zmianie interpretacji.

Teoretycznie rzecz biorąc, można było przyjąć koncepcję, że zmiana interpretacji indywidualnej nie skutkuje wydaniem interpretacji zmienionej i nie jest z nią funkcjonalnie związana, powoduje natomiast zamiast tego powrót sprawy do etapu wszczęcia postępowania „interpretacyjnego” lub uzasadnia prawo do ponownego wniosku zainteresowanego o ocenę możliwości zastosowania, w tym i wykładnię, prawa w odniesieniu do tego samego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Rozwiązanie takie, mnożące postępowania prawne w tym samym obszarze, nie spełniałoby jednak wymogów zasady szybkości i prostoty postępowania, która, na podstawie art. 125 § 1 w związku z art. 14h o.p., znajduje odpowiednie zastosowanie w stosowaniu prawa regulującego indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Zmiana przez Ministra Finansów nieprawidłowej interpretacji indywidualnej poprzez zastąpienie jej nową, zmienioną interpretacją stanowi uwzględniające art. 125 § 1 o.p. wykorzystanie możliwie najprostszymi środkami prawnymi w celu zgodnej z prawem oceny możliwości jego zastosowania i operatywnej wykładni w indywidualnej sprawie zainteresowanego uzyskaniem interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Traktowanie interpretacji indywidualnych zmienionych przez Ministra Finansów jako postaci indywidualnych interpretacji prawa podatkowego pozwala też na ich kontrolę w postępowaniu przed sądem administracyjnym, obejmującą zarówno zasadność, jak i wynik tej zmiany.

## 2. Kontrola indywidualnej interpretacji prawa podatkowego przez sąd administracyjny

Na podstawie art. 3 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a powołanej ustawy kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, natomiast stosownie do art. 3 § 2 pkt 8 tej ustawy kontrola ta obejmuje również bezczynność organów w sprawach wydawania wzmiankowanych interpretacji indywidualnych.

W przepisach rozdziału 1a działu II o.p. ustawodawca wzmiankuje bezpośrednio o kontroli sądowej, stanowiąc w art. 14c § 3, że interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Ponadto, w art. 14k § 1 o.p. mowa jest wprost o doręczeniu organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną.

Właściwość sądu administracyjnego pierwszej instancji, do którego można wieść skargę na indywidualną interpretację prawa podatkowego, ustala się na podstawie art. 13 § 1 i 2 p.p.s.a., oraz wydanego na podstawie art. 13 § 3 tej ustawy rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008 r.<sup>8</sup>, zgodnie z którym (§ 1 pkt 1) rozpoznanie spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczących wydawania w indywidualnych sprawach pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), o których mowa w art. 14b ustawy o.p., przekazane zostało wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze właściwości strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę.

W tym stanie obowiązującego prawa właściwość miejscową właściwego rzeczowo wojewódzkiego sądu administracyjnego, jako sądu pierwszej instancji, określać należy na podstawie miejsca zamieszkania

---

8 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008 r. w sprawie przekazania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. Nr 163, poz. 1016).

(siedziby) skarżącego, który w postępowaniu administracyjnym był zainteresowanym wydaniem kwestionowanej w skardze indywidualnej interpretacji prawa podatkowego oraz przy uwzględnieniu przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości<sup>9</sup>. Wskazanie w treści powołanego rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2008 r. tylko przepisu art. 14b o.p. i pominięcie w niej art. 14e tej ustawy nie może stanowić dostatecznego i trafnego argumentu, że zmienione przez Ministra Finansów w trybie i na podstawie ostatniego z wymienionych przepisów interpretacje indywidualne nie podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego. Jak bowiem wcześniej rozważono, interpretacja zmieniona przez Ministra Finansów zastępuje uprzednią nieprawidłową interpretację indywidualną i jest w danej sprawie – w granicach wyznaczonych przez przedstawiony we wniosku interpretacyjnym stan faktyczny i dotyczące go pytanie o możliwość zastosowania prawa – indywidualną interpretacją prawa podatkowego, o której w istocie rzeczy, a także dosłownie stanowi zapis § 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2008 r.

Na podstawie art. 52 § 1 i 2 p.p.s.a., skargę do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu administracyjnym. Jeżeli natomiast ustawa nie przewiduje wzmiankowanych środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, tak jak jest to w przypadku indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a., skargę na nie, zgodnie z przepisem art. 52 § 3 wymienionej ustawy: „można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa”. Usunięcie naruszenia prawa w relacji do wydanej interpretacji prawa podatkowego może polegać na jej zmianie. Zmiany takiej, na podstawie art. 14e § 1 o.p., może dokonać – wyłącznie z urzędu – tylko Minister Finansów. Oprócz przy-

---

9 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz.U. Nr 72, poz. 652 ze zm.).

padków zaskarżenia interpretacji wydanych przez Ministra Finansów, a nie przez inny upoważniony prawnie organ, oraz interpretacji zmienionych w trybie i na podstawie przywołanego w zadaniu poprzednim przepisu art. 14e § 1, zaskarżonym i powołanym przed sąd jako strona przeciwna w postępowaniu sądownoadministracyjnym podmiotem nie będzie Minister Finansów, ale organ podatkowy wskazany w rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego albo też w art. 14j § 1 o.p., który wydał kwestionowaną przez stronę interpretację, jednak – zgodnie z treści art. 14e § 1 o.p. – nie jest uprawniony do jej zmiany.

W przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego interpretacji indywidualnej zainteresowany, na podstawie którego wniosku toczyło się administracyjne postępowanie „interpretacyjne” zakończone wydaniem kwestionowanej interpretacji, będzie niewątpliwie stroną skarżącą postępowania sądowego w rozumieniu art. 32 i art. 50 § 1 p.p.s.a. Jako strona, o której mowa powyżej i przede wszystkim w art. 173 § 2 p.p.s.a., będzie mógł też wnieść skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku sądu pierwszej instancji, który kontrolował legalność zaskarżonej przez niego interpretacji, w tym postępowania, które doprowadziło do jej wydania.

Zgodnie z wymienionym powyżej art. 32 p.p.s.a. stroną – stroną przeciwną tego postępowania sądowego będzie natomiast organ, którego działanie jest przedmiotem skargi, to jest organ, który wydał zaskarżoną do sądu interpretację indywidualną. Organem w rozumieniu przywoływanej ustawy, w tym jej art. 32, jest każdy podmiot wykonujący administrację publiczną, a więc nie tylko organ administracji rządowej lub samorządu terytorialnego, ale także inny organ państwowy i jednostka organizacyjna powołane z mocy prawa do wydawania aktów i podejmowania czynności, o których mowa w art. 3 § 2 i 3 p.p.s.a. Podstawowym zadaniem sądów administracyjnych, stosownie do art. 184 Konstytucji i art. 1 ustawy Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>10</sup>, jest kontrola działalności administracji publicznej. Dlatego też podmioty, które tę działalność prowadzą w formach prawnych określonych w art. 3 § 2 i 3 (a więc też art. 3 § 2 pkt 4a) p.p.s.a., mieszczą się w po-

---

10 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.).

jęciu „organu” wymienionej ustawy i jej przepisu art. 32<sup>11</sup>. Jeżeli postępowanie „interpretacyjne” prowadził i zakończył wydaniem zaskarżonej interpretacji „samorządowy” organ podatkowy – „interpretacyjny” – o którym mowa w art. 14j § 1 o.p., albo też dyrektor izby skarbowej umocowany i właściwy na podstawie normującego z delegacji art. 14b § 6 o.p. rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów nie będzie podmiotem, którego działanie stanowi przedmiot skargi sądowoadministracyjnej, ponieważ to nie on wydał zaskarżoną interpretację, chociażby nawet wydana została przez organ upoważniony w jego imieniu. Nie można traktować upoważnienia do wydawania interpretacji jako „swoistego pełnomocnictwa, czy też zlecenia służbowego” w tym zakresie. Upoważnienie to jest pojęciem ustawowym, przewidzianym w art. 14 § 6 o.p., na którego podstawie Minister Finansów nabył i zrealizował – aktem stanowienia prawa<sup>12</sup>, a nie czynnością prawną udzielenia pełnomocnictwa albo czynnością nadzoru – prawo upoważnienia podległych mu organów do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych, czyli do wykonywania przez nie administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. Przypomnienia i podkreślenia w tym miejscu wymagają trafne poglądy komentatorów, że organ podatkowy wydający interpretacje w ramach i w wykonaniu normatywnego upoważnienia udzielonego na podstawie art. 14b § 6 o.p. rozporządzeniem z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, interpretacje te wydaje w zakresie „własnej kompetencji”, „w granicach specjalnie ustalonej w tym celu właściwości rzeczowej i miejscowej”.

Minister Finansów, który nie wydał danej interpretacji, którego interpretacja nie została zaskarżona do sądu administracyjnego, nie jest w tym kontekście i obszarze stroną przeciwną postępowania sądowego w rozumieniu ustawy Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi, ponieważ to nie jego działanie lub bezczynność zostały zaskarżone, czego jednoznacznie wymaga art. 32 powołanej ustawy. W takim przypadku Minister Finansów nie będzie także stroną upraw-

---

11 B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 107–108.

12 Rozporządzeniem wskazanym w przypisie nr 2.



nioną do wniesienia skargi kasacyjnej w rozumieniu art. 173 § 2 wymienionej ustawy.

Powracając do wymogu zapisanego w art. 52 § 3 p.p.s.a., to jest on o tyle nieuzasadniony, że oprócz przypadku zaskarżenia interpretacji wydanej przez Ministra Finansów, a nie przez inny upoważniony prawnie organ, oraz zaskarżenia interpretacji zmienionej, w tym kontekście wydanej przez Ministra Finansów, strona przeciwna postępowania przed sądem administracyjnym niebędąca Ministrem Finansów, o którym mowa w art. 14e § 1 o.p., nie będzie mogła zmienić kwestionowanej interpretacji, i próżno ją do tego wzywać oraz na zmienioną – w wyniku usunięcia zarzucanego naruszenia prawa – interpretację od tego podmiotu oczekiwać.

Do zmiany interpretacji indywidualnej uprawniony bowiem jest (obecnie) wyłącznie Minister Finansów, a nie żaden inny podmiot, chociażby nawet wydał interpretację i był z tego powodu stroną przeciwną postępowania sądowego w rozumieniu art. 32 p.p.s.a. Nie można też zasadnie argumentować, że skarżący, na podstawie art. 52 § 3 p.p.s.a., powinien w każdym przypadku wzywać do usunięcia naruszenia prawa Ministra Finansów, jako upoważnionego do zmiany interpretacji, nawet wówczas, gdy zaskarżonej interpretacji Minister ten nie wydał, a więc nie jest stroną przeciwną konkretnego postępowania sądowego.

Jedyną racjonalizacją analizowanego wzywania niebędącej Ministrem Finansów strony przeciwniej, która wydała zaskarżoną interpretację, do usunięcia naruszenia prawa poprzez jej zmianę, może być tylko przypuszczenie, że Minister Finansów z urzędu, na podstawie art. 14e § 1 o.p., zmieni interpretację indywidualną, o nieprawidłowości której informację przekaze mu organ, do którego zainteresowany wystąpił w trybie art. 52 § 3 p.p.s.a.

Pozwany przed sąd administracyjny jako strona przeciwna (upoważniony normatywnie) dyrektor izby skarbowej albo też wójt, burmistrz, prezydent miasta, którzy w zakresie swojej właściwości wydali zaskarżoną indywidualną interpretację prawa podatkowego, nie będą też mogli skorzystać z prawnej możliwości jej autoweryfikacji w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. Zgodnie z przywołanym przepisem organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy.

Rzecz w tym, że w zakresie właściwości organów określonych – upoważnionych obowiązującym prawem do wydawania interpretacji indywidualnych w cytowanym powyżej rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. oraz w art. 14j § 1 o.p., nie znajduje się zmiana wydanych interpretacji, również przez uwzględnienie skargi sądownoadministracyjnej. W przybliżonym obszarze zaskarżenia interpretacji indywidualnych trybowi prawnemu art. 54 § 3 p.p.s.a. nie towarzyszy podstawa prawna do jego wykorzystania, to jest do wydania zmienionej interpretacji w wyniku uwzględnienia w całości skargi wniesionej na uprzednią nieprawidłową interpretację.

Podobnie, w postępowaniu mediacyjnym strona przeciwna postępowania sądowego w osobie dyrektora Izby Skarbowej lub organu z art. 14j § 1 o.p., który wydał zaskarżoną interpretację, nie będzie uprawniona do jej uchylecia lub zmiany, tj. do podjęcia i wykonania ustaleń, o których mowa w art. 117 § 1 p.p.s.a. Strona przeciwna, która nie jest Ministrem Finansów, nie może zobowiązać się za niego do zmiany interpretacji, nie może jej też samodzielnie zweryfikować, jako podmiot w świetle art. 14e § 1 o.p. do tego nieuprawniony. Stan obowiązującego prawa w analizowanym zakresie jest taki, jakby ustawodawca zapomniał, że w sprawach interpretacji indywidualnych stroną przeciwną postępowania przed sądami administracyjnymi może być nie tylko Minister Finansów, ale również podmioty, o których mowa w wydanym przez niego rozporządzeniu w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz w art. 14j § 1 o.p.

### **3. Skarga na beczynność interpretacyjnego organu podatkowego**

Jeżeli chodzi o skargi na beczynność organu w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, to teoretycznie są one możliwe.

Stroną przeciwną postępowania sądowego w tym przedmiocie będzie organ, którego beczynność jest przedmiotem skargi do sądu administracyjnego. Chodzi tu o Ministra Finansów, o podmiot upoważniony normatywnie do wydawania interpretacji w imieniu Ministra Finansów na podstawie powoływanego powyżej wielokrotnie rozporzą-

dzenia z dnia 20 czerwca 2007 r., a także organ wskazany w art. 14j § 1 o.p., przed którymi toczy się administracyjne postępowanie „interpretacyjne”. Przedmiotem skargi na bezczynność nie może być natomiast zmiana wydanej interpretacji, albowiem Minister Finansów, na podstawie art. 14e § 1 o.p., dokonuje jej tylko z urzędu, tak więc ewentualny wniosek do Ministra w tym zakresie nie powoduje wszczęcia postępowania i może być tylko sygnałem czy też bodźcem do określonych czynności z urzędu.

Zaskarżenie bezczynności administracyjnego organu „interpretacyjnego” nie wymaga realizacji wymogu wynikającego z art. 52 § 1 p.p.s.a., z którego wynika, że skargę do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie. Zważyć bowiem należy, że w postępowaniu podatkowym „środkiem zaskarżenia”, tj. środkiem ochrony prawnej przeciwko bezczynności organów administracji, jest instytucja ponaglenia unormowana w art. 14l o.p. Jak jednak wynika z treści art. 14h o.p., przepisu art. 14l tej ustawy nie stosuje się w postępowaniu o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Rozważając teoretycznie – w przypadku skonstatowania bezczynności organu prowadzącego postępowanie „interpretacyjne” – jego strona, to jest zainteresowany, mogłaby wystąpić ze skargą do sądu administracyjnego bez wykonywania czynności, do których odsyła art. 52 § 1 p.p.s.a. Nie będzie miał też zastosowania wymóg wezwania do usunięcia naruszenia prawa, bo art. 54 § 2 p.p.s.a. w zakresie bezczynności (w tym i organów „interpretacyjnych”) nie stanowi, wypowiedając się tylko odnośnie do zaskarżenia wydanych aktów, czynności i interpretacji. Skarżący nie może zwrócić się przed wniesieniem skargi do właściwego organu z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa, ponieważ stosowny akt, czynność, interpretacja nie zostały w ogóle wydane i istotę skargi na bezczynność stanowi domaganie się ich realizacji. Trudno jednak w uzasadniony prawnie sposób wyobrazić sobie sytuacje, w których skarga na bezczynność organu interpretacyjnego będzie mogła zostać wykorzystana. Bezczynność organu w postaci naruszenia terminu do wydania interpretacji indywidualnej, określonego w art. 14d o.p., powoduje bowiem powstanie stanu interpretacji milczą-

cej z art. 140 § 1 powołanej ustawy, który chroni i zabezpiecza interesy prawne zainteresowanego wydaniem interpretacji poprzez przyjęcie fikcji prawnej uznania, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska prawnego zainteresowanego wnioskodawcy w pełnym zakresie.

#### 4. Zakres kontroli sądowej

Nie ulega wątpliwości, że sądy administracyjne uprawnione i zobowiązane są do kontroli zaskarżonych do nich zgodnie z prawem indywidualnych interpretacji prawa podatkowego zarówno pod względem formalnym, jak i z punktu widzenia ich merytorycznej poprawności<sup>13</sup>. Na podstawie art. 184 (zdanie pierwsze) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrole działalności administracji publicznej. Zgodnie z przepisami art. 1 § 2 p.p.s.a., oraz art. 3 § 1 i 2 p.p.s.a. do których przytoczony zapis – standard konstytucyjny się odwołuje, płaszczyznami przywoływanej kontroli sądowej są:

- a) ocena zgodności rozstrzygnięcia (decyzji albo innego aktu) lub działania z prawem materialnym,
- b) ocena dochowania wymaganej prawem procedury,
- c) ocena respektowania reguł kompetencji.

Wylimitowanie którejkolwiek z nich czyniłoby tę kontrolę ułomną i to w sposób, który godziłby w konstytucyjne prawo do sądu, określone w art. 45 ust. 1 Konstytucji. Przepis ten, stanowiąc, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd, nakłada na sąd administracyjny obowiązek rozstrzygnięcia w sytuacji sporu prawnego o prawach danego podmiotu, do których zaliczyć można i należy także prawo do uzyskania merytorycznie poprawnej, zgodnej z prawem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Obowiązkowi temu nie czyniłaby zadość jedynie ocena, że interpreta-

---

13 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r. (P 36/05), OTK–A 2006, nr 9, poz. 129, uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06), ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

cja wydana została przez właściwy organ, w odpowiedniej procedurze i formie, jednakowoż bez zbadania jej poprawności.

Z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika wola prawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu<sup>14</sup>. Powierzenie sądom administracyjnym merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych stanowi przejaw realizacji konstytucyjnego prawa do sądu.

Wydawania – udzielania – interpretacji prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie można zasadnie utożsamiać wyłącznie z wykładnią prawa.

Wydając interpretację, organ podatkowy postępuje w sposób pozytywnie porównywalny do czynności stosowania prawa, dokonuje bowiem prób, analiz – subsumcji stanu faktycznego zawartego we wniosku zainteresowanego pod określone przepisy materialnego prawa podatkowego. Jeżeli niezbędna okaże się przy tym do tego wykładnia, w rozumieniu – ustalenia treści i znaczenia odpowiednich norm obowiązującego prawa, będzie ona stanowić element składowy działania organu „interpretacyjnego”. Podmiot ten powinien ustalić prawo (przepisy prawa) do danego stanu faktycznego wniosku interpretacyjnego adekwatnie i dokonać pod nie jego subsumcji w ramach badania możliwości zastosowania prawa.

W rozpatrywanym kontekście uchybienie prawu materialnemu polegać będzie na tzw. błędzie w subsumcji, co wyraża się w tym, że stan faktyczny w sprawie błędnie uznano za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w normie prawnej, albo że określonego stanu faktycznego błędnie nie „podciągnięto” pod hipotezę danej normy prawnej. Jest to prawnie znaczące dla regulacji prawnej art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a., na podstawie którego to przepisu sąd administracyjny, kontrolując legalność zaskarżonego wyniku działania organu administracji, jest uprawniony i obowiązany do orzeczenia o jego uchyleniu, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ

---

14 Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 stycznia 1992 r. (K 9/91), OTK 1992, cz. 1, s. 82, z dnia 8 kwietnia 1997 r. (K 14/96), OTK ZU 1997, nr 2, poz. 16, s. 122; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 2006 r. (I OPS 3/06), ONSA i WSA 2006, nr 3, poz. 69.

na wynik sprawy, w rozpatrywanym przypadku na merytoryczną treść wydanej i następnie zaskarżonej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

W przypadku gdy natomiast organ nieprawidłowo ustalił treść i znaczenie przepisów ważkich dla oceny możliwości zastosowania prawa materialnego do stanu faktycznego zaprezentowanego we wniosku interpretacyjnym, uchybienie to będzie istotne dla wyniku sprawy „interpretacyjnej”, a przez to uzasadniać będzie uchylenie interpretacji na podstawie przywoływanego powyżej art. 145 § 1 pkt 1 lit a., jeżeli z tego powodu powstała i przedstawiona została nieprawidłowa, tj. niezgodna z prawem ocena możliwości jego w danej sprawie zastosowania.

Nie może ulegać więc wątpliwości, że aby mieć podstawy do zastosowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. a w związku z art. 146 § 1 p.p.s.a., których żadna regulacja instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie ogranicza i nie wyłącza, sąd administracyjny powinien dysponować prawem i wykonywać obowiązek merytorycznej kontroli legalności wydanych i zaskarżonych doń interpretacji.

Nie można jednak zapominać, że do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II O.p. uprawnione są wyłącznie organy podatkowe, a nie sądy administracyjne.

Jeżeli zaskarżona interpretacja indywidualna narusza prawo, sąd administracyjny powinien rozważyć to, ocenić i skonstatować w wyroku wzruszającym jej byt prawny. Nie może natomiast „udzielać prawidłowych interpretacji” za organy podatkowe, bowiem nie leży to w zakresie jego uprawnień i obowiązków, a także – i przede wszystkim – ponieważ naruszałoby konstytucyjną zasadę rozdzielenia władzy wykonawczej od sędziowskiej<sup>15</sup>. Sąd nie jest władny dokonywać interpretacji „zastępujących” pogląd organu podatkowego, gdyż oznaczałoby to współadministrowanie (byłoby wykonywaniem zadań zastrzeżonych dla organów podatkowych). Sąd obowiązany jest natomiast wytknąć błąd w ocenie możliwości zastosowania prawa i/lub w wykładni, który prowadzi do zajęcia stanowiska niezgodnego z prawem. Nie przybiera to wprawdzie postaci aktu stosowania prawa (decyzji podatko-

---

15 J. Brolik, *Kontrola interpretacji podatkowych*, „Glosa” 2006, nr 1, s. 141.

wej), jednak określa sytuację prawną zainteresowanego, a tym samym musi być odbierane jako zapowiedź wyciągnięcia konsekwencji prawnych w razie niezastosowania się do urzędowej wykładni prawa<sup>16</sup>. O ile więc sądowa kontrola interpretacji indywidualnych sprowadza się do jej oceny pod względem zgodności z prawem w trzech płaszczyznach, tzn.: procesowej, ustrojowej i materialnoprawnej, to jednak kontrola ta nie może polegać na zastępowaniu przez sąd organów podatkowych w ocenie możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego, jeżeli się od niej uchylą bądź też przeprowadzą oraz przedstawia ją błędnie<sup>17</sup>. Wyrok (rozstrzygnięcie i uzasadnienie) sądu administracyjnego ocenia tylko legalność, zgodność z prawem materialnym, procesowym i ustrojowym zaskarżonej interpretacji. W żadnym przypadku nie stanowi interpretacji indywidualnej w rozumieniu przepisów rozdziału 1a działu II O.p.; zastosowanie się do niego nie wywołuje skutków prawnych unormowanych w art. 14k–14m O.p.. Jeżeli więc w uzasadnieniu wyroku sąd administracyjny przedstawi (pozytywnie) własną ocenę możliwości zastosowania i wykładni prawa w relacji do przedmiotu kontrolowanego administracyjnego postępowania „interpretacyjnego”, nie będzie to stanowiło interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu O.p., ale wyłącznie ocenę prawną zaskarżonej interpretacji. Sądowa ocena indywidualnej interpretacji prawa podatkowego przeprowadzona jest we wszystkich trzech sygnalizowanych powyżej obszarach, albowiem sąd administracyjny pierwszej instancji, na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a., nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi także na interpretację indywidualną oraz powołaną w niej podstawą prawną. Ocena ta przedstawiona zostać powinna w uzasadnieniu wyroku, zgodnie z wymogami wynikającymi z unormowania art. 141 § 4 wymienionej ustawy. Na podkreślenie zasługuje ostatnie zdanie powołanej regulacji prawnej, stosownie do którego: jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Wskazania te i oceny prawne, wyrażone w orzeczeniu sądu, na podsta-

---

16 Z. Kmiecik, *Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a § 1 O.p.*, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r. (I SA/Bd 276/05), Glosa 2006, nr 1, s. 127.

17 Podobnie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 stycznia 2009 r. (I SA/Kr 1544/08), Lex nr 475273.

wie art. 153 p.p.s.a., wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia.

Sąd administracyjny w wyroku uchylającym zaskarżoną interpretację indywidualną nie tworzy nowej interpretacji w rozumieniu rozdziału 1a działu II O.p., konstruuje natomiast i przekazuje stronom postępowania sądowego wiążące oceny i wskazania prawne mające na celu doprowadzenie w sprawie do stanu zgodności z prawem poprzez wydanie przez administracyjny organ „interpretacyjny” zgodnej z prawem interpretacji indywidualnej. Uchylenie przez sąd zaskarżonej interpretacji powoduje bowiem, że sprawa administracyjna w jej przedmiocie powraca do etapu, w którym wniosek o wydanie interpretacji wpłynął do właściwego organu.

Nie można zasadnie twierdzić, że w tym przypadku upływ czasu – niewątpliwie znacznie przekraczającego termin wyznaczony w art. 14d. o.p. – po uchyleniu przez sąd zaskarżonej interpretacji „automatycznie”, to jest z mocy prawa, stworzy stan „interpretacji milczącej” z art. 14o wymienionej ustawy.

Tego rodzaju pozytywna konstatacja nie wynika bowiem z dotyczących skutków orzeczeń sądów administracyjnych przepisów prawa. Na szczególne podkreślenie zasługuje okoliczność, że gdyby skutkiem uchylenia przez sąd interpretacji indywidualnej prawa podatkowego miało i mogło być tylko powstanie stanu „interpretacji milczącej”, ustawodawca zapisałby to w regulacjach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a nie stanowił w nich o sądowych wskazaniach dalszego postępowania administracyjnego, które dla powstania interpretacji milczącej byłyby już zbędne, tak samo jak inne aniżeli przywołujące tylko art. 14o o.p. oceny prawne sądu.

Oddalenie skargi na interpretację indywidualną, tak na podstawie art. 151, jak i w trybie art. 188 p.p.s.a., wymaga uzasadnienia, o którym mowa w art. 141 tej ustawy. Aprobując zaskarżoną do sądu pierwszej instancji interpretację indywidualną, sąd orzekający – oddalając wniesioną na nią skargę – interpretację tę ocenia. Nie udziela, nie wydaje nowej, innej aniżeli zaskarżona i skontrolowana, interpretacji, ale oddalając skargę, konstatuje jej ocenę i pogląd prawny o jej zgodności z prawem; w uzasadnieniu sporządzanym na podstawie art. 141 § 2 lub



193 p.p.s.a. ocenę tę uzasadnia i pogląd przekazuje w sposób spełniający wymogi art. 141 § 4 wymienionej ustawy.

## **V. Ministerialne propozycje zmian niektórych przedstawionych rozwiązań prawnych**

W sygnowanych datą 10 lutego 2011 r. założeniach do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa [...] <sup>18</sup>, w zakresie określenia organów uprawnionych do wydawania i zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego Ministerstwo Finansów zaproponowało „wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów w kompetencję zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej.” „Proponuje się zatem utworzenie nowej regulacji wskazującej [...] że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- 1) wydawania interpretacji indywidualnych,
- 2) zmiany interpretacji indywidualnych  
– w jego imieniu i ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów”.

„Na podstawie proponowanego nowego przepisu możliwe będzie wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania i zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego, w którym dodatkowo delegowane zostaną organom upoważnionym do wydawania interpretacji uprawnienia do ich zmiany z urzędu w przypadku:

- 1) stwierdzenia przez organ, w ramach rozpatrywania wniesionego przez wnioskodawcę wezwania do usunięcia naruszenia prawa, że wydana interpretacja jest nieprawidłowa, przez co narusza przepisy prawa, oraz
- 2) stwierdzenia nieprawidłowości tzw. interpretacji milczącej.

---

18 Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Projekt Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2011 r., <http://www.mf.gov.pl>

W obecnym stanie prawnym organy upoważnione do wydawania w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych mogą dokonać zmiany podjętego rozstrzygnięcia wyłącznie na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>19</sup>.

W kolejnych założeniach zmian ustawowych<sup>19</sup> (z dnia 18 marca 2011 r.) Ministerstwo Finansów wycofało się z koncepcji zmiany milczących interpretacji prawa podatkowego przez organ normatywnie upoważniony do działania w imieniu Ministra Finansów.

Z zaprezentowanych istotnościowo ministerialnych propozycji zmian w obszarze regulacji prawnych dotyczących organów wydających, w tym zmieniających, indywidualne interpretacje prawa podatkowego, wpływają trzy zasadnicze grupy wniosków.

Ministerstwo Finansów potwierdza, że organ upoważniony do wydawania interpretacji indywidualnych w imieniu Ministra Finansów i interpretacje te w imieniu tegoż Ministra wydający nie jest podatkowym organem interpretacyjnym prawnie tożsamym z Ministrem Finansów. Projektodawca powołuje i akceptuje stanowisko piśmiennictwa podatkowego<sup>20</sup>, cytując, że „udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania interpretacji indywidualnych, Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji”; następnie argumentuje się, iż „udzielenie upoważnienia do zmiany interpretacji nie pozbawi ministra właściwego do spraw finansów publicznych kompetencji w tym zakresie”. Interpretacje indywidualne wydawać więc może, a w przyszłości będzie mógł także zmieniać, organ (dyrektor Izby Skarbowej) normatywnie – wydanym z upoważnienia ustawy rozporządzeniem – upoważniony, natomiast inny organ, to jest Minister Finansów, zachowa swoje „niewyżbyte” prawo, tak do wydawania, jak i do zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Przyznanie, innym aniżeli Minister Finansów, organom normatywnie upoważnionym do wydawania w jego imieniu interpretacji, nor-

---

19 Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Projekt Ministerstwa Finansów z dnia 18 marca 2011 r., <http://www.mf.gov.pl>

20 J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 81.

matywnego uprawnienia do zmiany (w imieniu Ministra) wydanych interpretacji, projektodawca uzasadnia stworzeniem możliwości stwierdzenia przez tenże organ upoważniony „w ramach rozpatrywania wniosonego przez wnioskodawcę wezwania do naruszenia prawa, że wydana interpretacja jest nieprawidłowa, przez co narusza przepisy prawa”. Przytoczone sformułowanie założeń do zmian o.p. niewątpliwie odnosi się do regulacji art. 53 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którą: jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi (do sądu administracyjnego – wtrącenie autora), skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu [...] do usunięcia naruszenia prawa. Jeżeli interpretację indywidualną wydał nie Minister Finansów, ale działający na podstawie normatywnego upoważnienia w jego imieniu inny organ interpretacyjny, wzywanie tego ostatniego podmiotu do usunięcia naruszenia prawa jest w istocie rzeczy niecelowe (choć wymagane), ponieważ organ ten nie ma prawa zmienić wydanej przez siebie i zaskarżonej do sądu administracyjnego interpretacji; może to obecnie uczynić, na podstawie art. 14 e § 1 o.p., wyłącznie Minister Finansów. Zmiana prawna proponowana przez Ministerstwo Finansów, jeżeli zostanie wprowadzona do obowiązywania, pozwoli więc skarżącym i organom interpretacyjnym na efektywne wykorzystanie możliwości usunięcia w interpretacji naruszenia prawa – w trybie prawnym art. 52 § 3 p.p.s.a.

Wskazać również należy, że autorzy projektu założeń zamian O.p. widzą obecnie możliwość weryfikacji zaskarżonych do sądu administracyjnego interpretacji przez upoważniony normatywnie do ich wydawania w imieniu Ministra Finansów organ „na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a.”

Wymieniony przepis stanowi, że: organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy. Przywołując przepis art. 54 § 3 p.p.s.a. i akceptując możliwość jego zastosowania w sytuacji, gdy do sądu administracyjnego zaskarżona została interpretacja wydana przez organ normatywnie upoważniony do wydawania interpretacji w imieniu Ministra Finansów, Ministerstwo Finansów potwierdza, że organ upoważniony, a nie Minister Finansów, jest podmiotem,

który wydał interpretację, i z tego powodu, to organ ten, a nie Minister Finansów, jest stroną przeciwną postępowania sądownoadministracyjnego – jako organ, którego działanie jest przedmiotem skargi, o którym mowa w art. 32 p.p.s.a. i w art. 54 § 3 p.p.s.a. Dodać tylko należy, że trafnie rozróżniając na gruncie art. 54 § 3 p.p.s.a.: organ, który wydał interpretację, od Ministra Finansów, który interpretacji nie wydawał, założenia omawianego projektu nowelizacji zapominają, że przepis art. 54 § 3 p.p.s.a. nie może stanowić samoistnej podstawy weryfikacji zaskarżonej do sądu interpretacji; wskazuje on tylko tryb prawny zmiany, do której, zgodnie z art. 14 e § 1 o.p., uprawniony jest obecnie wyłącznie Minister Finansów.

Rozszerzenie kręgu pomiotów uprawnionych do zmiany nieprawidłowych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, pomimo niedostatecznej jeszcze jednoznaczności i precyzji założeń projektu prawodawczego, należy, moim zdaniem, ocenić pozytywnie. Nowelizacja prawa w zasygnalizowanym kierunku odciąży Ministra Finansów, nie pozbawiając go jednocześnie prawa do zmian interpretacji we własnym zakresie. Nie wydaje się niezbędne ani potrzebne, aby Minister Finansów badał z urzędu prawidłowość każdej wydanej przez inne podmioty interpretacji indywidualnej. Przyznanie organom upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego uprawnienia do ich zmiany pozwoli na weryfikacje interpretacji trybie prawnym art. 52 § 3 i art. 54 § 3 p.p.s.a.

Zasadniczym ujemnym skutkiem projektowanych zmian prawnych może być dalsza dekoncentracja w obszarze wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego; wszak zmieniona interpretacja stanowi nową, wydaną w administracyjnym trybie zmiany, interpretację indywidualną. Spowodować to może niebezpieczeństwo niejednorodności orzecznictwa interpretacyjnego i wprowadzać zainteresowanych w błąd co do przewidywalności rozumienia i ocen możliwości stosowania prawa przez podatkowe organy interpretacyjne, tym bardziej że interpretacje dostępne są do zapoznania się na stronach internetowych Biuletynu Informacji Publicznej. W celu zapewnienia drogi prawnej ujednoczenia interpretacji należałoby, być może, rozważyć wprowadzenie regula-

cji prawnej, zgodnie z którą indywidualna interpretacja prawa podatkowego, stanowiąca wynik zmiany uprzedniej interpretacji, może już być w trybie administracyjnym zmieniona tylko przez jeden organ, to jest przez Ministra Finansów. W przypadku interpretacji, które z powodów naruszenia prawa procesowego są tak wadliwe, że uzasadnia to ocenę, iż nie powinny zostać w danym postępowaniu wydane, wskazane byłoby też przewidzenie możliwości ich uchylecia, a wyłącznie nie merytorycznej zmiany, przez określony organ, na przykład Ministra Finansów. Podkreślić należy, że rzeczywiste wykonywanie przez Ministra Finansów prawa do własnego – bezpośrednio przez siebie – wydawania interpretacji indywidualnych oraz prawidłowa realizacja przez ten podmiot uprawnienia do zmiany interpretacji stanowiącą drogę dążenia do jednolitości orzekania o prawie w indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego.