

ADMINISTRACJA I POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

*Jacek Brolik**

SAMORZĄDOWE INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie. Wydawanie interpretacji przez organy samorządu terytorialnego działające jako podatkowe organy interpretacyjne, w normatywnym przedmiocie ich funkcjonowania jako organów podatkowych, uzasadnia ogólne nazwanie tych interpretacji: samorządowymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego. W zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe, poza przyznaniem im w art. 14j § 1 o.p. statusu podatkowych organów interpretacyjnych, obowiązujące prawo przewiduje – w relacji do regulacji prawnych rozdziału 1a działu II o.p. – pewne odrębności i cechy specyficzne w zakresie: przedmiotu interpretacji, wniosku i postępowania o wydanie interpretacji, które omówione zostały w niniejszym studium.

Słowa kluczowe: ordynacja podatkowa, indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej, samorządowe organy interpretacyjne.

1. WPROWADZENIE – PODATKOWE ORGANY INTERPRETACYJNE

Na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej¹ 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 rządowej², Minister Finansów.

* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2012, poz. 749 ze zm.) – dalej: o.p.

² Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (t.j. Dz. U. 2013, poz. 743 ze zm.).

Ponadto, na podstawie 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 podatkowego³, które weszło w życie 1 lipca 2007 r. W rozporządzeniu tym wskazane zostały organy podatkowe upoważnione do wydawania w imieniu Ministra interpretacji indywidualnych, to jest 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.

Zgodnie z art. 14j § 1 o.p., stosownie do swojej właściwości, interpretacje indywidualne wydawać mogą także: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Podnieść i podkreślić przy tym należy, że starostowie i marszałkowie województw, o których mowa w art. 14j § 1 o.p., będą spełniali funkcje organów wydających indywidualne interpretacje prawa podatkowego dopiero wówczas, gdy (i jeżeli) konkretne ustawy podatkowe ustalą ich właściwość rzeczową jako organów podatkowych w określonym prawnie obszarze.

Z powyższego wynika, 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).

2. SAMORZĄDOWE PODATKOWE ORGANY INTERPRETACYJNE

Z regulacji prawnej art. 14j § 1 i 3 o.p. wynika, co następuje:

- a) stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje (obecnie) wójt, burmistrz (prezydent miasta);
- b) w zakresie (powyżej) niuregulowanym stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a działu II o.p.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. 2007, nr 112, poz. 770 ze zm.).

Wójt, burmistrz, prezydent miasta są organami samorządu terytorialnego, unormowanego ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁴, organami podatkowymi – zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 o.p. oraz, na podstawie art. 14j § 1 o.p.: organami wydającymi indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Połączenie tych statusów i funkcji prawnych uzasadnia nazwanie tych podmiotów samorządowymi podatkowymi organami interpretacyjnymi.

Zgodnie z art. 16 o.p., właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. Jeśli weźmiemy pod uwagę rozwiązania wynikające z tej zasady, to stwierdzimy, że wydawanie interpretacji indywidualnych należy tylko do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, ponieważ są organami właściwym rzeczowo w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych. Dotyczy to:

- 1) podatku od nieruchomości;
 - 2) podatku od środków transportowych;
 - 3) opłaty od posiadania psów (od dnia 1 stycznia 2008 r.);
 - 4) opłaty targowej;
 - 5) opłaty miejscowej;
 - 6) opłaty uzdrowskiej;
 - 7) opłaty administracyjnej;
- a ponadto:
- 8) podatku rolnego;
 - 9) podatku leśnego⁵.

Kryterium właściwości wskazanych w art. 14j § 1 o.p. organów nie jest związane z kwalifikowaniem określonej daniny publicznej jako dochodu jednostki samorządu terytorialnego. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁶ niczego bowiem w tym przedmiocie nie stanowi, chociaż o niektórych zagadnieniach dotyczących podatków, w tym i określonych czynnościach samorządowych organów podatkowych – które jednak nie obejmują wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego – w swoim rozdziale 3 normuje. Dokonując wykładni art. 14j § 1, należy więc odwołać się do właściwości wymienionych w nim organów w sprawach dotyczących podatkowych danin publicznych. Samorządowe organy interpretacyjne wymienione w art. 14j § 1 o.p., na podstawie art. 13 pkt 1 tej ustawy, są jednocześnie organami podatkowym pierwszej instancji, których właściwość rzeczową, stosownie do art. 16 o.p., ustala się według przepisów określających zakres ich działania. Na podstawie art. 1c ustawy o podatkach i opła-

⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. 2001, nr 142, poz. 1591 ze zm.).

⁵ C. Kosikowski, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 207.

⁶ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. 2003, nr 203, poz. 1966 ze zm.).

tach lokalnych⁷ organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w tej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Przywołana ustawa, zgodnie z jej art. 1, normuje natomiast: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłatę targową, opłatę miejscową, opłatę uzdrowską, opłatę od posiadania psów. Wójt (burmistrz, prezydent miasta), na podstawie art. 6a ust. 4a ustawy o podatku rolnym⁸, jest również organem podatkowym w sprawach podatku rolnego, zgodnie zaś z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku leśnym⁹ jest organem podatkowym w sprawach podatku leśnego. Wymienieni w art. 14j § 1 o.p.: wójt, burmistrz, prezydent miasta, są więc organami interpretacyjnymi w zakresie, w którym, zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 i art. 16 o.p., są organami podatkowymi pierwszej instancji w przedmiocie przywoływanych powyżej spraw z zakresu podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i podatku leśnego.

Starostowie i marszałkowie województwa, o których także mowa w art. 14j § 1 o.p., będą spełniali funkcje organów wydających indywidualne interpretacje prawa podatkowego, jeżeli konkretne ustawy podatkowe ustalą ich właściwość rzeczową jako organów podatkowych w określonym prawnie obszarze.

Właściwość miejscowa organów uprawnionych i zobowiązanych w art. 14j § 1 o.p. do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego ustala się według reguł określonych w art. 17 tej ustawy, w nawiązaniu do ustawy podatkowej konstytuującej poszczególne rodzaje daniny publicznej. Zgodnie z tą zasadą, organem podatkowym, a przez to i organem interpretacyjnym: w podatku od nieruchomości będzie wójt lub burmistrz (prezydent miasta) gminy, na terenie której położona jest podlegająca opodatkowaniu nieruchomość; w podatku od środków transportowych – wójt, burmistrz (prezydent miasta) gminy, wskazany w art. 9 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; w opłacie targowej – wójt, burmistrz (prezydent miasta) gminy, na terenie której znajduje się targowisko; w opłacie od posiadania psów – wójt, burmistrz (prezydent miasta) gminy, na terenie której ma miejsce zamieszkania podatnik; w opłacie miejscowej oraz uzdrowskiej – wójt, burmistrz (prezydent miasta) gminy, na terenie której pobiera się takie opłaty; w podatku rolnym i leśnym – wójt, burmistrz (prezydent miasta) gminy, właściwy ze względu na miejsce położenia gospodarstwa rolnego lub lasu.

Poza wskazaniem – w art. 14j § 1 o.p. – samorządowych organów interpretacyjnych ustawodawca normuje postępowanie przed tymi organami poprzez odsłanie – w art. 14j § 3 – do odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 1a działu II o.p. Przypomnieć trzeba, że odpowiednie stosowanie przepisów prawa polega na uwzględnianiu indywidualnych odmienności, specyfiki i charakterystyki

⁷ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (test jedn. Dz. U. 2006, nr 121, poz. 844 ze zm.).

⁸ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. 2006, nr 136 ze zm.).

⁹ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. 2002, nr 200, poz. 1682 ze zm.).

rozwiązań prawnych, do których, albo wespół z którymi, przepisy te z woli prawodawcy mają być stosowane. Prawo nie stanowi wówczas w regulacjach określonych instytucji pewnych przepisów, ale odsyła do innych, już obowiązujących zapisów prawnych, uznając, że te drugie, w obszarze pierwszych, mogą być odpowiednio stosowane. Inaczej rzecz ujmując – odpowiednie stosowanie przepisów oznacza, że unormowań stosowanych odpowiednio nie można przenosić w sposób „mechaniczny”, bez uwzględnienia specyfiki i charakteru określonego trybu, w jakim działa organ. W zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe, poza przyznaniem im w art. 14j § 1 o.p. statusu podatkowych organów interpretacyjnych, obowiązujące prawo przewiduje – względem regulacji prawnych rozdziału 1a działu II o.p. – pewne odrębności w zakresie: przedmiotu interpretacji, wniosku i postępowania o wydanie interpretacji.

3. PRZEDMIOT INTERPRETACJI

Przedmiotem indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego są zasadniczo materialnoprawne regulacje tego prawa. Jeżeli określone pojęcia z przepisów prawnych innych dziedzin prawa zostały wykorzystane w unormowaniach prawa podatkowego, które się do nich bezpośrednio lub w sposób dorozumiany odwołują, to i tak do zobowiązań podatkowych zastosowanie znajdują normy prawa podatkowego, a nie współtworzące je tylko pojęcia zaczerpnięte z pozostałych gałęzi prawa. Norma prawnopodatkowa będzie jednak wówczas zbudowana nie tylko z określonych przepisów ustawy podatkowej, lecz także z regulacji prawnych innych dziedzin prawa. Jeśli więc, na przykład, przedmiotem unormowania jest zagadnienie opodatkowania dotyczące budynku lub budowli, zastosowanie mieć będą niewątpliwie właściwe przepisy (cyt.) o podatkach i opłatach lokalnych, z tym że dla określenia pojęć budynku/budowli niezbędna będzie także wiedza wynikająca z przepisów prawa budowlanego¹⁰. Interpretacji, w rozumieniu rozdziału 1a działu II o.p., podlegać będą wszystkie przepisy tworzące konkretną normę podatkową, w tym przepisy niepodatkowe, których ocena możliwości stosowania i wykładnia są niezbędne dla zinterpretowania normy prawnopodatkowej. Wydanie interpretacji dotyczącej wyłącznie (w całości lub w określonej części) przepisów innych aniżeli podatkowe, które nie tworzą rozważanej normy podatkowej, będzie natomiast nieprawidłowe, to znaczy nie będzie stanowiło interpretacji prawa podatkowego. Ochrona prawna z tytułu zastosowania się do interpretacji została też uregulowana w zakresie skutków materialnoprawnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej, nie zaś w obszarze unormowań innych dziedzin prawa materialnego.

¹⁰ Przede wszystkim: ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. 2013, poz. 1409).

Dodać należy, że indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego powinny uwzględniać w niezbędnym adekwatnym do ich przedmiotu zakresie obowiązujące prawo unijne oraz orzecznictwo sądów unijnych.

Podmioty samorządowe wskazane w art. 14j § 1 o.p. są podatkowymi organami interpretacyjnymi z tego powodu, że w określonym przedmiocie są organami podatkowymi, a więc w tym zakresie powołane zostały również do tworzenia i przedstawiania ocen możliwości oraz wykładni prawa w formie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Samorządowe podatkowe organy interpretacyjne dokonują interpretacji prawa podatkowego, które w innych postępowaniach stosują jako organy podatkowe, to znaczy: wydają indywidualne interpretacje unormowań prawa o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawa o podatku rolnym i podatku leśnym. Przedstawienie interpretacji w innym przedmiocie – na przykład podatku dochodowego lub VAT – oznaczałoby, że wydał ją organ nieuprawniony, a więc nie byłaby to indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II o.p. Wydawanie interpretacji przez organy samorządu terytorialnego, działające jako podatkowe organy interpretacyjne, w normatywnym przedmiocie ich funkcjonowania jako organów podatkowych, uzasadnia ogólne ich nazwanie samorządowymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego.

4. WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI

Niezależnie od tego, jaki uprawniony organ przedstawia indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, stanowi zasadę i nie ulega zmianom, że postępowanie o jej wydanie wszczynane jest tylko na wniosek, którego treść wyznacza przedmiotowy zakres postępowania interpretacyjnego. Wnioskowy charakter tego postępowania wynika z tego, że może ono zasadniczo dotyczyć tylko indywidualnej, określonej sprawy danego podmiotu i dla niego wyłącznie, jako adresata wydanej interpretacji, wynik postępowania będzie miał znaczenie prawne – w kontekście ochrony prawnej z tytułu zastosowania się do interpretacji. Treść wniosku wyznacza natomiast obszar, w którym badane będą możliwości zastosowania materialnego prawa podatkowego, w pierwszej kolejności konfrontowane z własną oceną prawną zainteresowanego, przedstawianą we wniosku o wydanie interpretacji.

Na podstawie art. 14b § 1 o.p. wniosek o interpretację indywidualną powinien być złożony w formie pisemnej. Wniosek ten jest rodzajem, postacią podania w sprawie administracyjnej, na co wskazuje również odesłanie w art. 14h o.p. do odpowiedniego stosowania art. 168 o.p.

Zgodnie z art. 14b § 3 o.p., składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego

stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stosownie zaś do unormowania art. 14b § 4 o.p., wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do swej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Z przytoczoną regulacją prawną związany jest przepis art. 14b § 5 o.p., zgodnie z którym nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Na podstawie art. 14b § 7 o.p., minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku, o którym mowa w art. 14b § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w art. 14b § 2–5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f, czyli opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Jak przedstawiono w rządowym przedłożeniu projektu ustawy w tym przedmiocie¹¹: „dla uproszczenia i przyśpieszenia postępowania przewiduje się określenie jednolitego standardu wniosku o wiążącą interpretację”. Wykonując powyższą delegację ustawową, Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku¹². Zgodnie z § 2 tego rozporządzenia, jego załącznik stanowi urzędowy wzór wniosku. Załącznik ten obejmuje wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz wzór załącznika do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Wypełnienie wzoru wniosku spełnia w istocie wymogi podania w administracyjnej sprawie podatkowej, które, zgodnie z art. 168 § 2 o.p., powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności), czynić zadość innym wymogom ustalonym

¹¹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw: załącznik do pisma Prezesa Rady Ministrów RP z dnia 22 czerwca 2006 r.; druk sejmowy nr 731 – niepublikowany.

¹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz. U. 2007, nr 112, poz. 771 ze zm.).

w przepisach szczególnych, a także być podpisane przez wnoszącego (§ 3). Jeżeli wniosek, mający w intencji składającego go podmiotu stanowić podanie wszczynające postępowanie o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie przekazuje dostatecznie powyższych informacji, zastosowanie, na podstawie art. 14h o.p., znajdą przepisy art. 169 § 1 i 2 wymienionej ustawy, normujące w przedmiocie usuwania wadliwości formalnych podań, które nie spełniają wymogów określonych przepisami prawa. W przypadku najpoważniejszego – z punktu widzenia potrzeb merytorycznego załatwienia sprawy – uchybienia wniosku, który nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p., to jest nie realizuje obowiązku wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia braków, na podstawie art. 14g § 1 wymienionej ustawy, organ podatkowy orzeka o pozostawieniu takiego wniosku bez rozpatrzenia. W sytuacji stwierdzenia i nieusunięcia innych wad wniosku, które uniemożliwiają wszczęcie postępowania interpretacyjnego, na przykład w razie spełnienia przesłanki negatywnej z art. 14b § 5 o.p. albo nieuiszczenia opłaty wymaganej przez art. 14f tej ustawy, na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h o.p., organ podatkowy wyda postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

Urzędowy wzór wniosku wskazuje jednoznacznie, że może być wykorzystywany do inicjowania postępowania interpretacyjnego przed Ministrem Finansów, to jest – w praktyce – przed podmiotami upoważnionymi do wydawania w jego imieniu indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa nie stanowi natomiast o wzorze wniosku wszczynającego postępowanie przed organami wymienionymi w art. 14j § 1, brak jest też delegacji ustawowej do wydania przepisów wykonawczych w tym przedmiocie. Jeżeli więc wnioskodawca, występując do samorządowych podatkowych organów interpretacyjnych, skorzysta ze wzoru wniosku adekwatnego do postępowania przed organami podatkowymi upoważnionymi normatywnie do działania w imieniu Ministra Finansów albo też – na przykład – z wzoru uchwalonego przez radę gminy, do wójta której występuje o interpretację prawa podatkowego, przedmiotem badania winno być spełnienie ustawowych wymogów wniosku wszczynającego postępowanie administracyjne o wydanie interpretacji indywidualnej, a nie realizacja poszczególnych zapisów zastosowanego wzoru.

Wymieniając i uogólniając niezbędne wymogi prawne stawiane każdemu wnioskowi o wydanie interpretacji indywidualnej, tak aby odnosiły się one wprost również do wszczęcia postępowania przed organami wskazanymi w art. 14j § 1 o.p., stwierdzić należy, że wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego:

- 1) powinien być złożony na piśmie – art. 14b § 1 o.p.;
- 2) powinien zawierać dane dostatecznie identyfikujące i określające wnioskodawcę oraz jego żądanie – art. 14h w zw. z art. 168 § 2 i art. 169 § 1 o.p.;

3) powinien być opłacony – art. 14f § 1 i 2 oraz art. 14h w zw. z art. 169 § 2 o.p.;

4) może dotyczyć tylko indywidualnej sprawy zainteresowanego – art. 14b § 1 o.p.;

5) może dotyczyć zarówno zaistniałego stanu faktycznego, jak i zdarzeń przyszłych, które tworzą stan faktyczny danego postępowania interpretacyjnego – art. 14b § 1 o.p.;

6) stan faktyczny – tak zaszły, jak i zdarzenia przyszłego – powinien być przedstawiony w sposób wyczerpujący – art. 14b § 3 o.p.;

7) przedmiotem wniosku nie mogą być elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo, które były przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia decyzji lub postanowienia we wcześniejszym, adekwatnym postępowaniu prawnym – art. 14b § 5 o.p.;

8) zgodnie z art. 14b § 4 o.p. powinien zawierać, złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej na podstawie art. 233 § 1 i 6 Kodeksu karnego¹³, oświadczenie wnioskodawcy, że wniosek nie dotyczy stanu faktycznego, o którym mowa w art. 14b § 5.

Podkreślić należy, że dla realności zagrożenia odpowiedzialnością karną z tytułu złożenia niezgodnego z prawdą oświadczenia, wymagane jest pouczenie składającej je osoby zgodnie z dyspozycją art. 233 § 2 Kodeksu karnego;

9) powinien zawierać stanowisko własne zainteresowanego – wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego, w tym zdarzenia przyszłego – art. 14b § 3 o.p.

5. POSTĘPOWANIE O WYDANIE INTERPRETACJI

Na całość regulacji prawnej instytucji wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego składają się dotyczące ich przepisy rozdziału 1a działu II o.p. oraz przewidziane do odpowiedniego w tym zakresie stosowania przepisy wskazane w art. 14h o.p.

W obszarze przywołanych unormowań organ uprawniony do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, w tym: wójt, burmistrz (prezydent miasta), po wplynięciu wniosku o interpretację bada, rozważa i ocenia następujące zagadnienia:

1. Czy wniosek złożony został na piśmie (art. 14b § 1 o.p.) oraz czy zawiera dane dostatecznie identyfikujące i określające wnioskodawcę oraz jego żądanie (art. 14h w zw. z art. 168 o.p.).

¹³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. 1997, nr 88, poz. 553 ze zm.).

Jeżeli podanie mające stanowić wniosek interpretacyjny wymienionych wymogów nie spełnia, na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., organ wzywa występujący z nim podmiot do usunięcia tych braków w terminie 7 dni. Przepis art. 169 § 1 o.p. przewiduje dosłownie pouczenie o konsekwencji zaniechania sanacji podania w postaci pozostawienia go bez rozpatrzenia, odwołując się tym do treści art. 169 § 4, na podstawie którego: organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie. Zważyć jednak należy, że art. 169 § 4 nie został objęty w art. 14h zakresem wskazania przepisów postępowania podatkowego, które mogą znaleźć odpowiednie zastosowanie w postępowaniu interpretacyjnym. Jeżeli więc wniosek jest na tyle formalnie wadliwy, że na jego podstawie nie można wszcząć postępowania i braki te nie zostały usunięte, organ, na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h o.p., winien wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Poprzedzające to rozstrzygnięcie wezwanie do usunięcia braków podania, z racji odpowiedniego zastosowania art. 169 § 1 o.p., winno obejmować pouczenie, że niewypełnienie tego warunku spowoduje odmowę wszczęcia postępowania interpretacyjnego. Na postanowienie wójta, burmistrza (prezydenta miasta) odmawiające wszczęcia postępowania interpretacyjnego służy zażalenie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego; na ostateczne postanowienie Kolegium w tym przedmiocie przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

2. Czy wniosek o wydanie interpretacji został złożony do właściwego organu.

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest rodzajem podania w sprawie administracyjnej. Jeżeli organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, jest niewłaściwy w danej sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie. Jeżeli natomiast podanie dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości; równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego podanie, że w innych sprawach powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu. Normujące w przywoływanym przedmiocie przepisy art. 170 i art. 171 o.p., na podstawie art. 14h wymienionej ustawy, znajdują odpowiednie zastosowanie w postępowaniu interpretacyjnym. Jeżeli więc, na przykład, naczelnik urzędu skarbowego otrzyma podanie, które – po ewentualnych wyjaśnieniach z wnioskodawcą – zakwalifikować można jako wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, powinien przekazać je niezwłocznie, czyli bez zbędnej zwłoki, właściwemu organowi interpretacyjnemu, to jest odpowiedniemu miejscowo dyrektorowi izby skarbowej uprawnionemu do udzielenia interpretacji w imieniu Ministra Finansów, bądź właściwemu wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, o których mowa w art. 14j § 1. W innej przykładowej sytuacji – kiedy do wójta gminy wpłynie wniosek o interpretację w obszarze dwóch stanów faktycznych, z których jeden dotyczy podatku od nie-

ruchomości drugi natomiast opodatkowania VAT z tytułu obrotu tą nieruchomości, organ rozpatruje sprawę w zakresie, w którym jest dla niej właściwy jako samorządowy organ podatkowy pierwszej instancji, a przez to i samorządowy organ interpretacyjny, w przedmiocie VAT natomiast zawiadamia wnioskodawcę, że powinien wnieść podanie o interpretację do właściwego dyrektora izby skarbowej upoważnionego do wydawania interpretacji indywidualnych w imieniu Ministra Finansów.

3. Czy wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego został przez wnioskodawcę należycie opłacony.

Na podstawie art. 14f § 1 o.p. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku; zgodnie z § 2 tego przepisu – w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Jeżeli wnioskodawca zwleka z zapłatą, na podstawie art. 14h odpowiednie zastosowanie znajdzie art. 169 § 2 o.p. Na tej podstawie organ wezwie wnioskodawcę do uiszczenia opłaty w terminie 7 dni, analogicznie jak w przypadku opisanych w pkt 1 innych formalnych braków wniosku – pod rygorem wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania interpretacyjnego, które w tym przypadku zapaść może na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h o.p. Zważyć bowiem należy, że opłacenie wniosku jest jednym z przewidzianych dla niego wymogów, natomiast sankcją zaniechania strony w tym przedmiocie może być tylko odpowiednie zastosowanie wymienionego w art. 14h art. 165a, ponieważ art. 169 § 4 w postępowaniu interpretacyjnym się nie stosuje, natomiast przepisy rozdziału 1a działu II o.p. o dyscyplinowaniu w zakresie obowiązku uiszczenia opłat odrębnie nie stanowią.

4. Czy wniosek złożony został przez podmiot uprawniony.

Jeżeli z wnioskiem wystąpi podmiot nieuprawniony, na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h o.p. organ powinien odmówić wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej.

Przypomnieć należy, że z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zainteresowany. Z art. 14b § 1 o.p. wynika, że zainteresowanym, jak ustawa nazywa stronę podatkowego postępowania interpretacyjnego, w rozumieniu powołanego przepisu jest ten, kto zwraca się o wydanie wymienionej interpretacji w jego indywidualnej sprawie. Wskazanie we wniosku owej indywidualnej sprawy stanowi niezbędny warunek do uznania konkretnego podmiotu za zainteresowanego, w znaczeniu przyjętym w przywołanym przepisie. Treść art. 14b § 2 wskazuje, że wniosek zainteresowanego może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Należy zatem przyjąć, że osoba zainteresowana to każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia i/lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji

indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego. Wynika to z tej części przepisu art. 14b § 1 o.p., w której stanowi się, że interpretację wydaje się na pisemny wniosek zainteresowanego, „w jego indywidualnej sprawie”. Wykładnia systemowa art. 14b o.p. wskazuje, że dotyczy on wyłącznie takich stanów faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować powstanie odpowiedzialności podatkowej. Wniosek taki wynika z zestawienia wzmiankowanego przepisu z przepisem art. 14p. o.p., który stanowi, że przepisy rozdziału 1a działu II o.p. stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów, zobowiązań osób trzecich oraz do należności, o których mowa w art. 52 § 1. Odstępstwo od zasady, że z wnioskiem o interpretację może wystąpić podmiot zainteresowany, przewiduje art. 14n § 1 o.p. Wynika z niego, że z wnioskiem o interpretację, która będzie dotyczyła spółki, mogą wystąpić również osoby planujące jej utworzenie. Ponadto, z wnioskiem o interpretację dotyczącą sytuacji, w której może się znaleźć oddział lub przedstawicielstwo, może wystąpić tworzący je przedsiębiorca. W obu tych przypadkach wniosek składany będzie przed powstaniem podmiotów, do których sytuacji odnosić się ma wnioskowana interpretacja.

Reasumując i egzemplifikując: osobami zainteresowanymi, które mogą wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b § 1 o.p., są:

a) podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatników, którzy żądają oceny możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego w zakresie własnej – bieżącej lub przyszłej – sprawy dotyczącej opodatkowania;

b) osoby, u których wystąpiła lub może wystąpić zaległość podatkowa, o której mowa w art. 52 § 1 o.p.;

c) osoby planujące utworzenie spółki – w sprawach związanych z przyszłą sytuacją tej spółki;

d) przedsiębiorcy zamierzający utworzyć oddział lub przedstawicielstwo – w sprawach związanych z przyszłą sytuacją tego oddziału lub przedstawicielstwa.

Z wnioskiem o wydanie interpretacji nie może natomiast wystąpić:

a) we własnym imieniu adwokat, radca prawny czy też doradca podatkowy, jeśli chcieliby uzyskać wykładnię dotyczącą pewnego teoretycznego stanu faktycznego;

b) osoba, która chciałaby tylko zaznajomić się z poglądem organu interpretacyjnego na możliwości stosowania oraz wykładnię określonego przepisu prawa podatkowego wyłącznie z przyczyn czysto poznawczych;

c) osoba, na której sytuację ekonomiczną czy faktyczną mogłaby oddziaływać sytuacja podatnika.

Podkreślić należy, że ponieważ stroną postępowania interpretacyjnego jest zainteresowany – w przedstawionym powyżej rozumieniu przepisów rozdziału 1a

działu II o.p., w postępowaniu tym nie będą miały zastosowania przepisy i definicje strony administracyjnego postępowania podatkowego zawarte w przepisach art. 133 i art. 133a (rozdziału 3 działu IV) o.p., których unormowanie art. 14h do postępowania interpretacyjnego nie wprowadza. Organ interpretacyjny nie będzie więc badał wprost interesu prawnego danego podmiotu w uzyskaniu dochodzonej przezeń interpretacji, ale tylko: czy jest on „zainteresowany” w uzyskaniu interpretacji, z uwagi na skutki w zakresie odpowiedzialności podatkowej, które przedstawiany stan faktyczny w jego sprawie bądź (wyjątkowo) w odniesieniu do planowanej spółki albo oddziału lub przedstawicielstwa, może spowodować. Interes prawny w zakresie prawa podatkowego w podatkowym postępowaniu interpretacyjnym tworzy realizację pochłaniającego go wymogu: ubiegania się o interpretację i uzyskanie interpretacji wyłącznie we własnej indywidualnej sprawie podatkowej. Jeżeli wnioskodawca nie wykaże związku przedstawianego (jako zasadnicza podstawa wniosku interpretacyjnego) stanu faktycznego z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową (albo odpowiedzialnością podatkową projektowanej spółki lub tworzonego oddziału albo przedstawicielstwa), będzie to uzasadniało ocenę, że o interpretację nie wystąpił w rozumieniu prawa zainteresowany, to jest, że ubiega się o nią podmiot nieuprawniony w świetle unormowania art. 14b § 1 o.p. W takiej sytuacji organ podatkowy nie tylko nie ma obowiązku udzielenia interpretacji, ale nie ma prawa jej wydania i na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h o.p. powinien wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania interpretacyjnego; podmiotowi ubiegającemu się o uznanie w nim jego przymiotu strony, czyli zainteresowanego, na postanowienie to przysługuje zażalenie¹⁴. W przypadku postanowienia wydanego przez wójta, burmistrza (rezydenta miasta) zażalenie rozpoznawać będzie właściwe Samorządowe Kolegium Odwoławcze.

5. Czy stan faktyczny dochodzonej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe) został we wniosku wyczerpująco przedstawiony.

Na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p. organ interpretacyjny uprawniony i zobowiązany jest wezwać wnioskodawcę, aby doprowadził swój wniosek do stanu wyczerpującego przedstawienia podstawy faktycznej dochodzonej interpretacji, który wymagany jest przez art. 14b § 3 (*ab initio*) wymienionej ustawy. Nie oznacza to jednak, że na przywoływanej podstawie organ ma prawo żądać od zainteresowanego merytorycznej zmiany (okoliczności, treści, zakresu) przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, w obszarze których ma zostać udzielona interpretacja. Jeżeli, pomimo powyższych działań nakierowanych na jego sanację, wniosek nie spełnia wymogu wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (w tym zdarzenia przyszłego), na podstawie art. 14g § 1 Ordynacji podatkowej organ pozostawia wniosek bez rozpatrzenia.

¹⁴ Postanowienie NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, LEX nr 607812; wyrok NSA z dnia 21 maja 2014 r., II FSK 1359/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF9E509/B17>.

6. Czy wniosek zawiera stanowisko własne wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego lub prezentowanego zdarzenia przyszłego.

Wymóg w powyższym zakresie wynika z art. 14b § 3 (*in fine*) o.p. Stanowisko własne wnioskodawcy, ponieważ dotyczy oceny prawnej, powinno wskazywać konkretne przepisy prawa, na podstawie których kwalifikuje on stan faktyczny i jego znaczenie podatkowe. Organ, na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., może i powinien wezwać wnioskodawcę do przedstawienia zaniechanej oceny własnej, w tym do wskazania przepisów prawa, na których została ona oparta. Nie oznacza to jednak prawa żądania zmiany przedstawionej oceny prawnej. Jeżeli ubiegający się o interpretację powoła się na nieadekwatne do danego stanu faktycznego przepisy prawa, stanowić to będzie podstawę negatywnej (co najmniej w tym zakresie) oceny stanowiska wnioskodawcy; jeżeli natomiast określone przepisy nie zostaną objęte treścią wniosku – nie będą one przedmiotem oceny stanowiska własnego wnioskodawcy, mogą natomiast zostać przez organ uwzględnione we wskazaniu prawidłowego stanowiska wraz z jego uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 o.p.).

W sytuacji gdy, pomimo zasygnalizowanych czynności procesowych organu, wniosek o interpretację nie zawiera własnego stanowiska prawnego wnioskodawcy w sprawie oceny przedstawionego zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, na podstawie art. 14g § 1 o.p. organ pozostawia ten wniosek bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia – w przypadku wystąpienia nieusuniętych braków dotyczących wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego, w tym zdarzenia przyszłego, oraz stanowiska własnego wnioskodawcy w przedmiocie prawnej jego oceny – zgodnie z art. 14g § 3 o.p. organ interpretacyjny wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. Do wzmiankowanego postępowania wpadkowego w postępowaniu interpretacyjnym, na podstawie powołanego art. 14g § 3, stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 14 („postanowienia”) i 16 („zażalenia”) działu IV („postępowanie podatkowe”) o.p. W przypadku rozstrzygnięć wójta, burmistrza (prezydenta miasta) zażalenie rozpoznaje Samorządowe Kolegium Odwoławcze.

7. Czy wniosek dotyczy przedmiotu, w którym może zostać wydana indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Jeżeli wniosek dochodzi interpretacji w rozumieniu rozdziału 1a działu II o.p. w stosunku do regulacji prawnych poza wzmiankowanym zakresem (na przykład przepisów postępowania podatkowego), na podstawie art. 165a w związku z art. 14h o.p., organ powinien wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania interpretacyjnego.

8. Czy elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz czy w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

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 (aktualnie – Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej). Zawiadomienie o zmienionej interpretacji, zgodnie z art. 14e § 2 o.p., doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja.

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 tego, 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.

Nie można zaaprobować poglądu, że indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), czyli wskazane w art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej samorządowe podatkowe organy interpretacyjne, nie podlegają zmianie przez Ministra Finansów, że to organy samorządowe, a nie Minister Finansów, mogą zmieniać własne interpretacje prawa podatkowego¹⁵. Stanowisko to jest nietrafne przede wszystkim z tego powodu, że nie wynika z niego uzasadniona prawnie odpowiedź na pytanie: jaki podmiot, jeżeli nie Minister Finansów, uprawniony byłby do zmiany przywoływanych interpretacji.

W przepisach rozdziału 1a działu II o.p. jako organ dokonujący zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego, bez rozróżnienia: czy dotyczy to interpretacji ogólnych, interpretacji indywidualnych, interpretacji wydanych przez Ministra Finansów, przez upoważnionych normatywnie do działania w jego imieniu dyrektorów Izb Skarbowych czy też wreszcie przez podmioty z art. 14j § 1 – wskazany został tylko i wyłącznie Minister Finansów.

Z rozważanych regulacji prawnych nie wynika, że organem uprawnionym do zmiany interpretacji jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), który uprzednio wydał interpretację indywidualną, bądź też, na przykład, Samorządowe Kolegium Odwoławcze, które w postępowaniu podatkowym, ale nie interpretacyjnym, pełni rolę organu odwoławczego od decyzji wymienionych samorządowych organów podatkowych. Jeżeli indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego miałyby zmieniać na zasadzie „samokontroli” organ interpretacyjny, który je wydał, nie można by mówić zasadnie, że realizuje on w ten sposób jakiejkolwiek funkcje czy zadania w obszarze ujednoczenia wykładni i stosowania prawa

¹⁵ Por. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana: zmiana oficjalnego stanowiska organu władzy publicznej lub organizacji międzynarodowej w zakresie interpretacji prawa podatkowego i celnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 303.

podatkowego, w szczególności poprzez działania w istocie merytorycznie nadzorcze. Zmiana własnego stanowiska w przedmiocie oceny możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego w indywidualnej sprawie interpretacyjnej nie jest jeszcze ujednocnieniem stosowania prawa w obszarze przekraczającym tę sprawę. Dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, zgodnie z art. 14a § 1 o.p., w szczególności tylko poprzez wydawanie interpretacji ogólnych, a więc również i przez wydawanie interpretacji indywidualnych, jest prawem i obowiązkiem Ministra Finansów, nie zaś podmiotu wymienionego w art. 14j § 1, który nawet nie ma ku temu dostatecznych możliwości oraz adekwatnego obszaru oddziaływania. Ponieważ zmieniona interpretacja stanowi w istocie nową interpretację indywidualną nie można też zasadnie twierdzić, że do wydania jej uprawnione jest Samorządowe Kolegium Odwoławcze, czy też inny (oprócz Ministra Finansów) organ wykonujący administrację publiczną, żaden z nich bowiem nie jest uprawniony do wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym poprzez zmianę uprzednio wydanej interpretacji. Jeżeli, co wydaje się niewątpliwe, przepisy rozdziału 1a działu II o.p. nie ustanawiają przeszkody w interpretowaniu przez Ministra Finansów w drodze interpretacji ogólnych materialnego prawa podatkowego stosowanego przez samorządowe organy podatkowe, to tym bardziej powinien on móc zmienić oceny możliwości zastosowania i wykładni tego prawa przedstawione w indywidualnej sprawie interpretacyjnej. Nie wydaje się też uzasadnione twierdzenie, że zmiana interpretacji indywidualnej przez Ministra Finansów stanowi realne zagrożenie dla niezależności względem administracji rządowej samorządowych organów podatkowych, które interpretacje te mogą również wydawać. Udzielanie interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi wykonywanie administracji publicznej w sferze publiczno-prawnych wszak podatków, za którą Minister Finansów jest odpowiedzialny.

Ponadto, a może nawet przede wszystkim, wydanie i zmiana interpretacji nie stanowią aktu władczego organu interpretacyjnego, a tylko dokonanie i przedstawienie określonych ocen możliwości stosowania i wykładni prawa, które nie mają mocy formalnie wiążącej – tak w stosunku do organów podatkowych, jak i wobec zainteresowanych ich uzyskaniem.

6. PODSUMOWANIE

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego mogą być wydawane również przez podmioty wskazane w art. 14j § 1 o.p., które są organami podatkowymi, w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p., oraz organami samorządu terytorialnego – w obszarze unormowań ustawy o samorządzie gminnym. Z tego powodu można je nazwać samorządowymi organami interpretacyjnymi.

Wydawanie interpretacji przez organy samorządu terytorialnego, działające jako podatkowe organy interpretacyjne, w normatywnym przedmiocie ich funkcjonowania jako organów podatkowych, uzasadnia ogólne nazwanie tych interpretacji samorządowymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego. W zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe, poza przyznaniem im w art. 14j § 1 o.p. statusu podatkowych organów interpretacyjnych, obowiązujące prawo przewiduje – w relacji do regulacji prawnych rozdziału 1a działu II o.p. – pewne odrębności i cechy specyficzne w zakresie: przedmiotu interpretacji, wniosku i postępowania o wydanie interpretacji, które zostały omówione w niniejszym artykule.

BIBLIOGRAFIA

- Brolik Jacek. 2013. *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Brolik Jacek, Dowgier Rafał, Etel Leonar, Kosikowski Cezary, Pietrasz Piotr, Popławski Mariusz, Presnarowicz Sławomir, Stachurski Wojciech. 2013. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Morawski Wojciech. 2012. *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana: zmiana oficjalnego stanowiska organu władzy publicznej lub organizacji międzynarodowej w zakresie interpretacji prawa podatkowego i celnego*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Jacek Brolik

SELF-GOVERNMENTAL INTERPRETATIONS OF TAX LAW PROVISIONS

Abstract. The issuing of interpretations by bodies of a territorial self-government which act as tax interpretation organs, in a normative field of their performance as tax bodies, justifies the general naming of these interpretations: self-governmental interpretations of tax law provisions. In the range of issuing individual interpretations by self-governmental tax bodies, apart from giving them in art. 14j § 1 of the Polish tax law a status of tax interpretation bodies, the binding law stipulates, in relation to legal regulations of chapter 1a section II of the Polish tax law, some peculiarities and specific features in the range of: interpretation subject, application for and proceedings to be issued an interpretation, which have been discussed in this paper.

Keywords: tax law, individual interpretations of tax law provisions, proceedings to be issued individual interpretation, self-governmental interpretation bodies.