

Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym

Jednolitość stosowania prawa stanowi podstawowy warunek realizacji przez organy podatkowe konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania. Z uwagi na zawłość przepisów prawa podatkowego w celu zapewnienia podatnikom pomocy w procesie stosowania prawa wprowadzono instytucje interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jest to stosunkowo nowa instytucja prawa podatkowego, bowiem została wprowadzona do krajowego porządku prawnego wraz z uchwaleniem ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Od tego czasu była ona przedmiotem licznych nowelizacji, w rezultacie uzyskując szersze unormowanie w osobnym rozdziale zatytułowanym *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*.

W swoim obecnym brzmieniu Ordynacja podatkowa rozróżnia dwa rodzaje interpretacji podatkowych: ogólne i indywidualne. W zakresie przedmiotowym niniejszych rozważań pozostają interpretacje indywidualne.

Celem głównym jest przedstawienie istoty pojęcia interpretacji indywidualnych, funkcji jakie pełni, a także zasady skorzystania z ochrony wynikającej z interpretacji. Uzasadniając wybór takiego tematu, pragnęłabym podkreślić, że znaczenie interpretacji indywidualnych w polskiej rzeczywistości podatkowej jest trudne do przecenienia. Ową instytucję można pojmować jako instrument zarządzania ryzykiem podatkowym. Wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację należy do tej grupy działań podejmowanych zarówno przez przedsiębiorców, jak i osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, które zmierzają do redukcji tego ryzyka.

Przepisy prawa podatkowego cechuje zmienność i znaczny stopień złożoności. Technika samoobliczenia powoduje, że ryzyko związane z właściwym ustaleniem należności podatkowych spoczywa na podatniku². Zważywszy na postępującą komplikację

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: OP.

² R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, Unimex, s. 124.

regulacji normatywnej jak i częste zmiany w tej dziedzinie prawa pojawienie się możliwości zapytania organów podatkowych o wiążącą interpretację przepisów prawa podatkowego stało się dobrodziejstwem i szansą na względną stabilność prawa podatkowego dla wielu podatników. W konsekwencji nie może dziwić fakt, że interpretacje są instrumentem obecnym we współczesnym prawie i praktyce administracyjnej wielu krajów³. W polskim systemie prawnym instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego należy do unikalnych, gdyż tylko Ordynacja podatkowa daje możliwość występowania przez podmiot zainteresowany do organu administracji publicznej z wnioskiem dotyczącym oceny przez ten organ, czy wnioskodawca prawidłowo kwalifikuje zastosowanie obowiązujących przepisów prawa podatkowego do podanego (realnego lub hipotetycznego) stanu faktycznego⁴.

Instytucja wiążących interpretacji podatkowych doczekała się szczegółowego unormowania w osobnym rozdziale Ordynacji podatkowej. Artykuły 14a–14p tworzą rozdział 1a działu II *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*. Przepisy te można uznać za swego rodzaju pomoc prawną, której minister udziela organom podatkowym i podatnikom w procesie stosowania skomplikowanych przepisów prawa podatkowego.

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego wydawana na podstawie art. 14b § 1 i nast. OP ma w przeciwieństwie do interpretacji ogólnej charakter jednostkowy i konkretny w odniesieniu do podmiotu, który wystąpił o jej udzielenie⁵. Wiąże się to z uprawnieniem podatnika (płatnika, inkasenta) do żądania od Ministra Finansów udzielenia pisemnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach. Dlatego też interpretacje indywidualne można pojmować jako instrument zmierzający do redukcji ryzyka podatkowego przedsiębiorcy przy współdziałaniu administracji skarbowej. Warto też wspomnieć, że interpretacje indywidualne stanowią niezmiernie popularny instrument zarządzania ryzykiem podatkowym, coraz częściej wykorzystywany. Na podstawie danych uzyskanych w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy od 1 lipca 2007 r. do 31 grudnia 2010 r. organy upoważnione przez Ministra Finansów wydały ogółem aż 21 296 interpretacji. Co więcej, liczba wydanych interpretacji z roku na rok rośnie (przez połowę 2007 r. wydano 1.633, w 2008 r. – 5.902, w 2009 r. – 6.309, w 2010 r. – 7.452).

³ E. Ruśkowski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, red. E. Ruśkowski, Białystok 2007, Temida 2, s. 5.

⁴ C. Kosikowski, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 9.

⁵ R. Mastalski, *op.cit.*, s. 125-126.

Interpretacje indywidualne stanowią instytucję prawa niezwykle cenioną. Warto więc wskazać na podstawowe funkcje, jakie spełniają na gruncie stosowania prawa. Do najważniejszych funkcji należą: informacyjna oraz gwarancyjna.

Zaczynając od pierwszej funkcji, warto wskazać, iż we współczesnych systemach podatkowych prawo do bycia poinformowanym należy do podstawowych praw podatnika⁶. Interpretacja indywidualna stanowi informację na temat sposobu wykładania i stosowania przepisów prawa podatkowego. Ma ona na celu wskazanie prawnopodatkowych skutków określonego zachowania podatnika. Wprowadzając instytucję interpretacji indywidualnych, ustawodawca kierował się uzasadnioną potrzebą zapewnienia podatnikom informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu zobowiązanego do udzielenia interpretacji zgodny z prawem obowiązującym w dniu jej wydania⁷. Uznać zatem należy, iż interpretacje mają za zadanie wspomagać samoobliczenie i eliminować niepewność związaną z często zmieniającym się prawem podatkowym. Jak zauważa Z. Kmieciak, interpretacje stanowią swoisty instrument usuwania niejasności co do prawa, co w efekcie sprzyja akcentowaniu w literaturze ich roli informacyjnej⁸.

Na podstawie art. 14i § 3 OP interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Zainteresowani mogą się z nimi zapoznać i postępować zgodnie z ich treścią. Z uwagi na to publikacja interpretacji daje możliwość poszerzenia wiedzy na temat prawa i praktyki podatkowej nie tylko wśród oznaczonych adresatów. Należy jednak zwrócić uwagę, iż postępowanie zgodnie z interpretacją indywidualną przez podmiot niebędący jej adresatem nie wywołuje dla niego ochrony prawnej. Może jednak stanowić powód do wystąpienia o wszczęcie i przeprowadzenie postępowania interpretacyjnego.

Nawiązując do ochrony prawnej z tytułu zastosowania się adresata do wydanej w jego sprawie interpretacji, wyłania się kolejna istotna rola jaką odgrywa omawiana instytucja. Indywidualna interpretacja prawa podatkowego spełnia funkcję gwarancyjną (ochronną). Ustawodawca zakłada, że adresat, który zastosuje się do informacji uzyskanej od organu interpretacyjnego, nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji podatkowych stąd wynikających. W ten sposób ustanowił zabezpieczenia chroniące podatników

⁶ W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 5, s.34.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 2 lutego 2009 r., Sygn. Akt. III SA/Wa 1967/08. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7002842469>.

⁸ Z. Kmieciak, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 21-22.

przed skutkami zastosowania się do wadliwej interpretacji. Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego stanowi swego rodzaju pomoc prawną, której celem jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych⁹. Zatem funkcja gwarancyjna realizuje się poprzez ochronę dobrej wiary podatnika działającego w zaufaniu do informacji udzielonej przez organy podatkowe¹⁰. Dlatego też interpretacje indywidualne należą do instytucjonalnych gwarancji wyżej wspomnianej ochrony zaufania do państwa i jego organów¹¹.

Zarówno funkcja informacyjna, jak i ochronna ma fundamentalne znaczenie, lecz nie można pominąć faktu, iż interpretacje indywidualne sprzyjają osiągnięciu jednolitości stanowiska organów interpretacyjnych. Instytucja ta wpływa dodatnio na nadanie spójności praktyce stosowania prawa, przez co istotnie trudne w odbiorze i przestrzeganiu prawo podatkowe staje się przystępniejsze dla podatników, w szczególności dzięki większej przewidywalności rozstrzygnięć organów podatkowych. Podsumowując, dzięki wskazanym działaniom interpretacje indywidualne przyczyniają się do polepszenia relacji między podatnikiem a administracją skarbową.

Jak już wspomniano wcześniej, z roku na rok przybywa interpretacji podatkowych. Są one coraz jaśniejsze. Ciągłe jednak nie jest idealnie, wad nie brakuje.

Interpretacje mają kilka mankamentów. Przede wszystkim należy stwierdzić, iż postępowanie interpretacyjne nie pozostawia szans dyskusji z administracją skarbową. Zbyt sformalizowane postępowanie w sprawach interpretacyjnych oraz wyłączenie udziału w nim zainteresowanego daje obraz nieufności panującej w stosunkach między obywatelem a organem podatkowym. W sprawach oczywistych, drobnych, wspartych linia orzecniczą z powodzeniem mogłyby sprawdzić się nieformalne konsultacje z urzędnikami, bez konieczności podejmowania stosunkowo złożonej procedury interpretacyjnej. To rozwiązanie pozwoliłoby organom interpretacyjnym koncentrować się na problemach złożonych, które dzięki temu byłyby rozstrzygane w sposób bardziej przemyślany.

Wnioskodawcom nie ułatwia życia także to, że w niejednej sprawie organ podatkowy upiera się przy swoim, mimo jednolitego, korzystnego dla podatników orzecznictwa sądowego. Prowadzi to do niepotrzebnych sporów i opóźnia uzyskanie zgodnej z prawem interpretacji.

⁹ Wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r. Sygn. Akt. I FSK 1796/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C2ECDC6F8>.

¹⁰ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011 r., Wiedza i Praktyka, s.11.

¹¹ *Tamże*, s.12.

Trzeba też pamiętać, że adresat interpretacji skorzysta z ochrony tylko wtedy, gdy opis stanu faktycznego zawartego we wniosku będzie zgodny z rzeczywistością. W ograniczeniu ryzyka następczego, związanego z uznaniem, iż we wniosku przedstawiono stan faktyczny w sposób nieadekwatny do rzeczywistości, mogłaby pomóc możliwość dołączania dodatkowych dokumentów (np. kopii umów). Wnioskodawca musi liczyć się, niestety, z tym, iż nie zostaną one uwzględnione, gdyż organ wydający interpretację nie jest uprawniony do analizy tej dokumentacji¹². Zdaniem organów i sądów¹³ przyjęty model interpretacji wyklucza załączanie do wniosku dokumentów. Zwiększa to ryzyko, że w czasie ewentualnej kontroli fiskus wyprze się własnych poglądów, twierdząc, że we wniosku zostało opisane inne zdarzenie niż to, które miało miejsce. A czy nie więcej satysfakcjonujących rozstrzygnięć zarówno dla organu, jak i podatnika niesłoby za sobą wprowadzenie rozwiązań, gdzie organy interpretacyjne miałyby prawo do analizy dokumentów, a także wymiany poglądów z wnioskodawcą? Z pytaniem tym zwrócić należy się do ustawodawcy, którego interwencja doprowadziłaby do naprawy tego stanu rzeczy.

¹² Zob. np. interpretacja DIS w Poznaniu z dnia 25.06.2010, IPPB2/415-532/07-4/AK

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z 22 grudnia 2009 r., I SA/Kr 1635/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E4F7780F09>.

