

Katarzyna Dokukin

WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa

ORCID: 0009-0001-9099-8307

**ZMIANA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA
PODATKOWEGO****Wprowadzenie**

Możliwość dokonywania interpretacji podatkowych przez upoważnione do tego organy administracji publicznej ulokowana została w art. 14a § 1 pkt 1 i art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej¹. Interpretacje podatkowe ogólne dokonywane mogą być przez ministra właściwego ds. finansów publicznych, który jednocześnie w swym działaniu winien dążyć do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego; interpretacje indywidualne na wniosek zainteresowanego² wydaje w indywidualnej sprawie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) lub stosownie do swojej właściwości i w określonym w ustawie zakresie wójt, burmistrz (prezydent miast), starosta lub marszałek województwa.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2023, poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p. Przedmiotem interpretacji podatkowych są przepisy prawa podatkowego. W myśl art. 3 pkt 2 o.p. przez przepisy prawa podatkowego rozumieć należy przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Jak się wskazuje, w określeniu *przepisy prawa podatkowego* w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. mieszczą się także przepisy dyrektywy Rady 2006/12/WE. M. Masternak-Kubiak, *Prawo Unii Europejskiej w polskim porządku prawnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6, s. 325–326. Jednak problem dotyczący granic instytucji interpretacji indywidualnych, tj. czy obejmują one również przepisy proceduralne i ustrojowe, nie został do dzisiaj definitywnie rozwiązany ani w orzecznictwie, ani też w doktrynie. Zob. M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo, piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 94.

² Zainteresowanym jest każda osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organów podatkowych o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego. Por. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009, s. 138; M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016, s. 287–288.

Instytucja urzędowej interpretacji to specyficzny instrument, którego rolą jest wyjaśnienie niejasnego prawa podatkowego. W przypadku, gdy adresat określonych norm prawnych nie ma pewności co do skutków swojego zachowania, które określone zostało w ustawie, ma prawnie przyzwołą możliwość wnioskowania o zinterpretowanie jego indywidualnej sytuacji przez organ administracji publicznej. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. W swojej treści zawierać winien wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacje podlegają publikacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz w Biuletynie Informacji Publicznej.

Zastosowanie się do wydanej interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy.

Zmiana interpretacji ogólnej podatkowej

O potrzebie zmiany wydanej interpretacji ogólnej na podstawie art. 14da o.p. rozstrzyga minister właściwy ds. finansów publicznych, który działa z urzędu (o.p. nie przewiduje procedury, za pomocą której zainteresowany podmiot lub organ podatkowy mógłby wystąpić o zmianę istniejącej interpretacji ogólnej)³. Minister Finansów został uprawniony do zmiany wydanej interpretacji ogólnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość. Przepis 14da o.p. nie zawiera postanowień wskazujących na specjalny sens użytego w nim wyrazu *nieprawidłowość*. Ustalenie treści tego określenia powinno zatem nastąpić przy uwzględnieniu semantycznego znaczenia wyrazów *nieprawidłowość* i *nieprawidłowy*. Według *Słownika języka polskiego* wyraz *nieprawidłowość* oznacza fakt lub zjawisko pozbawione prawidłowości, niezgodne z regułą, zasadą, natomiast *nieprawidłowy* to niezgodny z ustalonymi normami, prawidłami⁴. Kierując się zatem przesłankami natury semantycznej oraz celem regulacji zawartej w art. 14e § 1 o.p., należy przyjąć, że nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę w rozważanym trybie wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. Pełna ocena prawidłowości wydanej interpretacji ogólnej będzie wymagała zawsze uwzględnienia dyrektyw tworzących podstawy interpretacji

³ W kontekście tym warto też odnotować, że zmiana interpretacji ogólnej nie została ograniczona żadnym terminem, nie wskazano na czynności, jakie w tym zakresie powinny być podjęte, a także z jakich elementów zmieniona interpretacja powinna się składać.

⁴ Zob. *Słownik języka polskiego*, t. 3, red. M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 351.

prawa podatkowego (przyznanie pierwszeństwa językowemu znaczeniu norm prawa podatkowego, zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika oraz zakaz analogii)⁵. Ocena jej nieprawidłowości z kolei nastąpić powinna przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 14da o.p.)⁶.

Ogólne wskazanie orzecznictwa sądów i wspomnianych trybunałów uzasadnia przyjęcie, że chodzi zarówno o te sytuacje, w których wydana interpretacja ogólna pominęła istniejące już orzecznictwo, jak i o te, w których orzecznictwo to pojawiło się po wydaniu interpretacji. Powodem zmiany interpretacji ogólnej może być więc również to, że ich treść, prawidłowa w dacie ich wydania, straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni wyjaśnionych w niej przepisów w orzecznictwie sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁷. Przykładowo 27 maja 2020 r. Minister Finansów, działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 oraz art. 14da o.p., w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w zakresie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym zmienił interpretację ogólną z dnia 31 marca 2014 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym⁸. Przy zmianie interpretacji ogólnej z 2014 r.

⁵ Por. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 9 i n.

⁶ Jak wskazuje doktryna, art. 14da o.p. nie zawiera postanowień, które wskazywałyby na konieczność uwzględnienia w tym zakresie określonej kategorii orzeczeń sądów, jednak nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku sądów administracyjnych takimi orzeczeniami będą przede wszystkim uchwały NSA wyjaśniające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości. W ujęciu prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uchwały NSA wyposażone są w tzw. pośrednią moc wiążącą, wyrażającą się m.in. tym, że odstąpienie przez jakikolwiek skład sądu administracyjnego od stanowiska zajętego w uchwale wymaga uruchomienia specjalnej procedury uchwałodawczej przewidzianej w art. 269 p.p.s.a. Zob. A. Kabat [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 151. Za mające duże znaczenie z punktu widzenia rozważanej instytucji, tj. zmiany interpretacji ogólnej, można także uznać te stanowiska wyrażone w konkretnych orzeczeniach, które są powszechnie akceptowane przez inne składy orzekające sądów, co znajduje wyraz w wyrokach rozstrzygających indywidualne sprawy. Chodzi tu przede wszystkim o te orzeczenia sądowe, które wyrażają stałe tendencje w ważnych kwestiach prawa podatkowego. Szerzej por. R. Małstalski, *Jak zmienia się sposób wykładni sądowej prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9, s. 29 i n.

⁷ Zob. A. Kabat [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 150 i 151.

⁸ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 marca 2014 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, nr PT10/033/5/133/WLI/14/RD 30577 (Dz.Urz. MF 2014, poz. 13) została zmieniona interpretacją

Minister Finansów dokonał wyjaśnienia, że mając na uwadze orzecznictwo sądów administracyjnych⁹ ukształtowane po wydaniu zmienianej interpretacji ogólnej, w którym wskazuje się, że za zbyt daleko idące należy uznać twierdzenie, zgodnie z którym o trwałym charakterze połączenia zabudowy meblowej z elementami konstrukcyjnymi budynku można mówić wyłącznie wtedy, gdy zabudowa meblowa jest zamontowana w sposób ingerujący w substancję budynku, uniemożliwiający demontaż takiej zabudowy bez uszkodzenia jej komponentów lub elementów konstrukcyjnych budynku.

Zmiana interpretacji indywidualnej

Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) wyłącznie z urzędu, w trybie nadzoru nad prawidłowością wydanych interpretacji indywidualnych, podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego, może zmienić wydaną interpretację indywidualną (kompetencja ta odnosi się też do zmiany milczących interpretacji, tj. stwierdzających prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie¹⁰), jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość¹¹, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 14e § 1 pkt 1 o.p.). Legitymacja Szefa KAS do modyfikacji wykładni przepisów podatkowych wynika również z ogólnej normy kompetencyjnej zawartej w art. 13 § 2 pkt 4 o.p., która wskazuje,

ogólną Ministra Finansów z dnia 7 maja 2020 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, nr PT3.8101.2.2020 (Dz.Urz. MF 2020, poz. 69).

⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r., sygn. I FSK 1276/15, LEX nr 2351108; wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., sygn. I FSK 40/16, LEX nr 2401608; wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., sygn. I FSK 464/16, LEX nr 2477199; wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 204/17, LEX nr 2616672; wyrok NSA z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. I FSK 792/19, LEX nr 2733775; wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. I FSK 1362/17, LEX nr 277778.

¹⁰ Por. A. Kabat, J. Kabat-Rembelska, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?* cz. 2, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 2 i n.

¹¹ W ocenie NSA nieprawidłowość interpretacji podatkowej jest szerokim kryterium kontroli administracyjnej interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Precyzując znaczenie terminu *nieprawidłowe* na gruncie konkretnej sprawy, Szef KAS powinien dążyć przede wszystkim do realizacji wartości konstytucyjnych, z praworządnością na czele, która jest chroniona przez zasadę legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP. Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2113/08, LEX nr 580524; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1604/10, LEX nr 1116123. Nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2113/08, LEX nr 580524; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 1568/10, LEX nr 992209.

że Szef KAS jest organem podatkowym jako organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 o.p., w zakresie określonym w art. 14e § 1 o.p.¹² W poglądzie judykatury¹³ organ, dokonując zmiany wydanej interpretacji, powinien uwzględnić orzecznictwo, czyli wziąć je pod uwagę, dokonując oceny, czy interpretacja indywidualna jest nieprawidłowa, a następnie – wykorzystując poglądy sądów – dokonać jej zmiany. Czynności te można określić jako proces nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez organ.

Istnienie orzecznictwa sądów administracyjnych nie odbiera jednak organowi sprawującemu funkcje nadzorcze prawa do samodzielnej oceny zdarzeń i wykładni przepisów w sprawach innych niż ta, w której zapadł konkretny wyrok. Intencją tego organu powinna być ocena, czy i na ile określone orzeczenia sądów administracyjnych są przydatne w konkretnej sprawie. Stanowisko to potwierdza inny wyrok¹⁴. Uznano w nim, że wskazany w art. 14e § 1 o.p. dorobek orzeczniczy jest przykładowym źródłem możliwego do wykorzystania przy weryfikacji prawidłowości interpretacji indywidualnej materiału interpretacyjnego. Powyższe oznacza, iż stwierdzenie nieprawidłowości nie musi być wyłącznie wynikiem orzecznictwa sądów¹⁵. Jeżeli już organ podatkowy (nie na zasadzie obligatoryjności) powoła się na określone wyroki, będzie to oznaczać, że argumentację zawartą w tych wyrokach traktuje jako własną na poparcie swojego poglądu w danej kwestii. W tej sytuacji organ podatkowy nawet w przypadku, gdy nie podziela stanowiska zawartego w przedstawionych wyrokach, winien się do nich odnieść pod względem merytorycznym. Mimo że orzecznictwo sądowe co do zasady nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to nie można pomijać faktu, że w zakresie interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) ma ono szczególne znaczenie.

Orzecznictwo sądowoadministracyjne ma normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e o.p.¹⁶ Organ, dokonując zmiany interpretacji, powinien wskazać w sposób widoczny, że treść wcześniejszej interpretacji pozostaje w wyraźnej

¹² Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że nie można na podstawie art. 14e § 1 o.p. uruchomić procedury zmiany interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy jej adresat zaskarżył ją do sądu administracyjnego w trybie art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. W sytuacji takiej do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd Szef KAS może ją zmienić na zasadzie wyjątku, realizując swoje uprawnienia z art. 14e § 1 o.p. w trybie samokontroli administracyjnej przewidzianej w art. 54 § 3 lub w art. 117 § 1 p.p.s.a. Zob. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2010 r., sygn. I GSK 587/10, POP 2011, nr 4, poz. 355–358, wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1242/10, LEX nr 1101101.

¹³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. I SA/Sz 377/18, LEX nr 2529850.

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2017 r., sygn. III SA/Wa 3423/15, LEX nr 2335378.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., sygn. I SA/Po 1105/09, LEX nr 606478.

i oczywistej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów oraz iż charakter tego naruszenia powoduje, że rozstrzygnięcie takie nie może być akceptowane jako akt wydany przez organ praworządnego państwa.

Podstawą zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego jest stwierdzenie nieprawidłowości przeprowadzonej i przedstawionej w niej oceny możliwości stosowania i wykładni prawa podatkowego, nie zaś zmiana interpretowanych regulacji prawnych lub orzecznictwa sądów i trybunałów w ich przedmiocie¹⁷. Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja. Nie ma zatem na etapie jej zmiany możliwości modyfikacji tego stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego. Dokonanie przez Szefa KAS zmiany interpretacji indywidualnej nie wymaga uprzedniego wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, o którym mowa w art. 165 § 2 o.p.¹⁸ Pogląd taki został także zaaprobowany w doktrynie¹⁹.

Przepisy o.p. nie określają (podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnej), w jakim terminie zmiana interpretacji indywidualnej powinna nastąpić oraz jakie obligatoryjne elementy w swej treści powinna ona zawierać. Brak odniesienia w przepisach o.p. do tych kwestii uznać należy za niedoskonałość regulacji. NSA²⁰ potwierdza, że art. 14e § 1 o.p. nie wypowiada się w przedmiocie składników i wymagań dotyczących wyniku dokonanej ówczesznie przez Ministra Finansów, obecnie Szefa KAS zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Za w pełni uzasadniony przyjąć 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 ona zweryfikowana. Interpretacja zmieniająca przez ówczesznie Ministra Finansów, obecnie Szefa KAS, jeżeli w jej wyniku została uznana 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. Do zmiany indywidualnej interpretacji prawa podatkowego powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie unormowania art. 14c § 1 i 2 o.p., regulujące treść indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Konstatacja ta wynika

¹⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. I SA/Sz 377/18, LEX nr 2529850.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1242/10, LEX nr 1101101.

¹⁹ Zob. J. Brolik, *Zmiana indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2012, nr 1, s. 81 i n.; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 305 i 306. Pogląd przeciwny w tej kwestii przedstawiają niektóre wyroki sądowe. Przykładowo: wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 2022/08, LEX nr 532639.

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. II FSK 1193/11, ONSAiWSA 2014, nr 1, poz. 12; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. I FSK 1312/14, LEX nr 1987732.

z oceny prawnej, że zmieniona interpretacja zastępuje dotychczasową i jest w istocie nową interpretacją przepisów prawa podatkowego. Z powyższego należy wyprowadzić wniosek, że interpretacja przepisów prawa podatkowego, zmieniona na podstawie art. 14e § 1 o.p., w przypadku negatywnej oceny stanowiska prawnego zainteresowanego powinna zawierać również wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym, o którym mowa w art. 14c § 2 o.p.

Zwrócić należy też uwagę na inne kwestie. Ordynacja podatkowa oraz literatura przedmiotu nie wskazują, czy istnieje prawna możliwość, po pierwsze, zmiany interpretacji w przypadku zmiany stanu prawnego, dla którego została wydana, oraz po drugie, czy wydaną interpretację zmienić można częściowo; jeżeli tak, czy wiąże ona w pozostałym zakresie. W przypadku pierwszym uznać należy, że gdy stan prawny ulegnie zmianie, wydana interpretacja stanie się bezprzedmiotowa. W konsekwencji zastosowanie powinny mieć przepisy art. 14k § 3 – 14m o.p. Kolejno zaaprobować należy możliwość zmiany interpretacji w części, w której Szef KAS stwierdził jej nieprawidłowość, uwzględniając np. orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (możliwość częściowej zmiany decyzji istnieje na gruncie art. 155 k.p.a.²¹). Nie istnieje konieczność zmiany interpretacji w całości, skoro zawiera ona w swej treści także prawidłową wykładnię prawa podatkowego. W części prawidłowej (niezmienionej) art. 14k § 1 i 2 o.p. przyznawać powinien ochronę prawną wnioskodawcy, w części z kolei nieprawidłowej zastosowanie powinny mieć przepisy art. 14k § 3 – 14m o.p. Artykuł 14e § 1 pkt 1 o.p. (zmiana interpretacji indywidualnej) stanowi, że Szef KAS może, a nie jest zobowiązany, zmienić wydaną nieprawidłową interpretację podatkową, co wskazuje na uznaniową naturę tej kompetencji. W literaturze przedmiotu pojawił się pogląd²², że postępowanie takie jest celowe. Gdyby bowiem uznać, iż nakaz zmiany interpretacji jest bezwzględny, ujawniałaby się luka konstrukcyjna w przepisach, ponieważ ustawodawca nakazałby pewne zachowanie (automatyczną kontrolę i zmianę każdej nieprawidłowej interpretacji), nie tworząc jednocześnie reguł, w jaki sposób taki nakaz należy wykonać, tj. w jaki sposób i w jakim trybie kontrolować każdą wydaną interpretację.

Brak wyraźnie słownie określonego zobowiązania służy ponadto zapewnieniu elastyczności obrotu prawnego. Ze wskazanym poglądem ciężko jest się w zupełności zgodzić. Przepisy o.p. nie określają procedury automatycznej kontroli wydanych interpretacji, jednak jeżeli już dojdzie do ustalenia, że wydana interpretacja podatkowa jest nieprawidłowa, nie można dopuścić do tego, aby pozostała ona w obrocie prawnych i w zakresie jej ewentualnej zmiany pozostawić organom podatkowym pełną swobodę do jej dokonania.

²¹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2024, poz. 572 ze zm.). Zob. np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2020 r., sygn. I SA/Sz 286/20, LEX nr 3064268.

²² Zob. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydawanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 51.

Długoletnią, kontrowersyjną kwestią sporną było przyznanie, czy kompetencje do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej posiadają organy samorządowe, tj. wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, które taką interpretację wcześniej wydały. W doktrynie podjęto polemikę na ten temat, a na jej gruncie ukształtowały się dwa stanowiska. Wskazywano, że jeżeli interpretacja indywidualna wydana została przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), to mimo że wymienione organy spełniają funkcje organów podatkowych, a przez to organów wydających interpretacje prawa podatkowego (art. 14j § 1 o.p.), należą do organów samorządu terytorialnego, a wyłącznie uprawnionym do zmiany udzielonych przez nie interpretacji będzie Minister Finansów – naczelny organ administracji rządowej²³. Przeciwny pogląd przedstawiała H. Filipczyk oraz W. Morawski. Filipczyk²⁴ uznała, że za mało zrozumiały należy ocenić fakt, że zmiany interpretacji indywidualnej nie mogą dokonać organy samorządowe wyposażone w kompetencje do ich wydawania, a dokonywać tego powinien Minister Finansów. Wydaje się to rozwiązaniem wątpliwym w świetle konieczności znajomości Ministra Finansów aktów prawa miejscowego oraz możliwego wpływu treści tych interpretacji na wielkość przychodów z tytułu podatków zasilających budżety gmin, a wreszcie – z punktu widzenia względnej autonomii samorządu terytorialnego. Morawski²⁵ uznał z kolei, że to organy samorządowe, a nie Minister Finansów, mogą zmieniać własne interpretacje prawa podatkowego. Wskazał m.in., że można mieć wątpliwość co do tego, czy możliwe jest centralne kontrolowanie prawidłowości interpretacji wydawanych przez ponad 2 tysiące organów gminy oraz że nie istnieje prawnie reglamentowany mechanizm przekazywania do Ministra Finansów informacji o interpretacjach wydanych przez samorządowe organy podatkowe. Podobnie w kwestii tej wypowiedziało się orzecznictwo sądowe²⁶.

Spór dotyczący tego, który podmiot posiada legitymację do zmiany interpretacji indywidualnej wydanej przez organy samorządowe, został rozstrzygnięty od 1 stycznia 2016 r. na mocy dodanego do o.p. art. 14j § 2a, w którym ustawodawca wyraźnie wskazał, że organem uprawnionym do zmiany interpretacji indywidualnych wydanych przez samorząd jest wyłącznie organ, który je wydał. W stosunku do zmiany interpretacji indywidualnej zastosowanie odpowiednio mają przepisy o.p. dotyczące ochrony prawnej (art. 14k–14m o.p.), publikacji (art. 14i § 4 o.p.), wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁷) oraz doręczenia interpretacji (art. 14e § 4 o.p.).

²³ Zob. szeroko na ten temat: J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 191–194.

²⁴ Zob. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 114.

²⁵ Zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, s. 302–304.

²⁶ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2015 r., sygn. I SA/Kr 469/15, LEX nr 1755823; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 października 2015 r., sygn. I SA/Op 450/15, LEX nr 1932390.

²⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2024, poz. 935 ze zm.).

Skoro uznaje się za bezsporne, że zmieniona interpretacja zastępuje dotychczasową²⁸, to należy uznać, że podmiotowi, na rzecz którego wydano wcześniej interpretację indywidualną, powinno się doręczać zmienioną interpretację, a nie ograniczyć się do doręczenia zawiadomienia o zmianie tej interpretacji²⁹. Stosownie do treści art. 14i § 2 o.p. interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Kolejno zgodnie z art. 14 n § 2 o.p. w przypadku zmiany interpretacji dotyczącej działalności spółki, oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek złożony odpowiednio przez osoby planujące utworzenie spółki lub przedsiębiorcę tworzącego oddział lub przedstawicielstwo zmieniona interpretacja doręczana jest jej adresatom, tj. spółce, oddziałowi lub przedstawicielstwu.

Analizując problematykę zmiany interpretacji podatkowej, należy ocenić, jakie są następstwa zmiany interpretacji na korzyść podatnika oraz zmiany interpretacji na niekorzyść podatnika. Z perspektywy zainteresowanego kluczowym aspektem związanym z uzyskaniem interpretacji indywidualnej jest zniwelowanie niepewności prawnej w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego i ich zastosowania w kontekście jego indywidualnej sprawy, a co za tym idzie – uzyskanie ochrony prawnej. Ochrona ta traci jednak na znaczeniu, gdy ówczesnie wydana interpretacja potwierdzająca stanowisko podatnika zostanie zmieniona. W myśl art. 14k § 1 w zw. z art. 14e § 1a o.p. zastosowanie się do interpretacji przed jej zmianą nie może szkodzić wnioskodawcy, również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Analogiczna sytuacja ma miejsce w stosunku do zmiany interpretacji ogólnej. W trybie art. 14k § 2 zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Jeżeli interpretacja zostanie zmieniona już po tym, jak podmiot się do niej zastosował, wówczas wcześniejsze zastosowanie się do pierwotnej wersji interpretacji nie może mu szkodzić. Należy jednak zauważyć, o czym stanowi art. 14k § 3 o.p., że w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która następnie uległa zmianie, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe,

²⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1242/10, LEX nr 1101101; wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 1736/12, LEX nr 1512597.

²⁹ Jeżeli zainteresowany działa przez pełnomocnika, na podstawie art. 145 § 2 w zw. z art. 14h o.p. indywidualną interpretację prawa podatkowego, w tym interpretację zmienioną, doręcza się pełnomocnikowi uprawnionemu do działania w określonym postępowaniu interpretacyjnym. W przypadku, gdy zmieniona interpretacja prawa podatkowego doręczona została nie zainteresowanemu, ale osobie, która pełnomocnikiem zainteresowanego w zakresie zmiany interpretacji nie była, to interpretacja ta nie wchodzi do obrotu prawnego i nie uzyskuje znaczenia prawnego z tego powodu, że zainteresowany, któremu nie została doręczona, mógł nie mieć możliwości zastosowania się do niej.

a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Kolejno, zastosowanie się do interpretacji, która następnie zostanie zmieniona, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej (art. 14m o.p.)³⁰. Zatem ochrona wynikająca z wydanej interpretacji podatkowej, która następnie zostanie zmieniona, ma granice temporalne. W sytuacji odwrotnej, tj. gdy wydana interpretacja podatkowa była dla podatnika nieprawidłowa, a kolejno jej zmiana spowodowała, że stanowisko podatnika stało się prawidłowe, uznać należy, że podmiot taki objęty zostanie ochroną prawną wynikającą z art. 14k § 1 i 3 o.p., jeżeli się do niej zastosuje.

Podsumowanie

Zmiana interpretacji podatkowej nastąpić może wyłącznie z urzędu. Dokonać tego może Minister Finansów w odniesieniu do interpretacji ogólnych lub Szef KAS, wójt, (burmistrz, prezydenta miasta), starosta lub marszałek województwa w odniesieniu do interpretacji indywidualnych, jeżeli podmioty te stwierdzą nieprawidłowość wydanej interpretacji, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W zakresie tym za mankament uznać należy, że zmiana interpretacji zarówno ogólnej, jak i indywidualnej nie została ograniczona żadnym terminem materialnoprawnym (czasami pewność obrotu to dobro cenniejsze od praworządności), nie wskazano na czynności, jakie w zakresie tym powinny zostać podjęte, a także z jakich elementów zmieniona interpretacja powinna się składać. Ordynacja podatkowa nie przewiduje też procedury, dzięki której sam zainteresowany mógłby o taką zmianę wystąpić. Jeżeli już dojdzie do rozpoznania, że interpretacja podatkowa jest niepoprawna, nie można dopuścić do tego, aby pozostała ona w obrocie prawnych, i w zakresie jej ewentualnej zmiany pozostawić organom podatkowym zupełną swobodę do jej dokonania.

³⁰ Okres, przez jaki wnioskodawca może korzystać ze zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, uzależniony jest od okresu rozliczania podatków. W przypadku rozliczenia rocznego zwolnienie obejmuje okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną; w przypadku rozliczenia kwartalnego zwolnienie obejmuje okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną, oraz kwartał następny; w przypadku rozliczenia miesięcznego zwolnienie obejmuje okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną, oraz miesiąc następny. Zob. art. 14m § 1 i 2 o.p.

Bibliografia

- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Brolik J., *Zmiana indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2012, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Warszawa 2009.
- Filipczyk H., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011.
- Jakubiak vel Wojtczak T., Zawal-Kubiak H., *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydawanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10.
- Kabat A. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Kabat A., Kabat-Rembelska J., *Interpretacja przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?* cz. 2, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3.
- Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Jak zmienia się sposób wykładni sądowej prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9.
- Masternak-Kubiak M., *Prawo Unii Europejskiej w polskim porządku prawnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo, piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- Słownik języka polskiego*, t. 3, red. M. Szymczak, Warszawa 1981.
- Zirk-Sadowski M., *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.

Streszczenie

Artykuł podejmuje problematykę związaną ze zmianą wydanej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Norma kompetencyjna w tym zakresie przyznana została ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych w odniesieniu do interpretacji ogólnej oraz Szefowi KAS, wójtowi, (burmistrzowi, prezydentowi miasta), staroście lub marszałkowi województwa w odniesieniu do interpretacji indywidualnych. Autor dokonuje wykładni przepisów prawa w przedstawionym zakresie, formułuje wnioski oraz wskazuje na istniejące luki prawne dotyczące przedmiotowej materii prawa.

Słowa kluczowe: podatek, prawo podatkowe, interpretacja przepisów, Ordynacja podatkowa

CHANGE IN THE INTERPRETATION OF TAX LAW PROVISIONS

Summary

The article discusses issues related to changes in the issued interpretations of tax law provisions. The competence standard in this respect was assigned to the minister responsible for public finances in the scope of general interpretations and to the Head of the National Tax Administration, the commune head (mayor, city president) or voivodeship marshal in the scope of individual interpretations. The author interprets legal provisions in the presented scope, formulates conclusions and points to existing legal gaps in the subject scope of law.

Keywords: tax, tax law, interpretation of regulations, Tax Ordinance