

• F I N A N S E I P R A W O F I N A N S O W E •

• Journal of Finance and Financial Law •

Grudzień/December 2014 • vol. I, no. 4

ISSN 2353-5601

## REGUŁY SUKCESJI PODATKOWOPRAWNEJ A SKUTKI OCHRONNE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH

Jarosław Olesiak\*, Łukasz Pajor\*\*

Streszczenie:

Niniejszy artykuł zawiera analizę charakteru prawnej interpretacji indywidualnych dokonaną na potrzeby wyznaczenia przedmiotowego zakresu następstwa prawnego. Rysująca się linia orzecznictwa sądów administracyjnych opiera się na założeniu, że z punktu widzenia pozycji prawnej sukcesora istotne znaczenie ma jedynie to, czy jego poprzednik zastosował się już do wydanej interpretacji. W opracowaniu poddano więc badaniu rodzaje uprawnień, jakie mogą powstawać po stronie zainteresowanych podmiotów w związku z uzyskaną interpretacją, a także jej wpływ na obowiązki poprzednika prawnego (i w konsekwencji – następcy). Przeprowadzono linię podziału między pojęciami uprawnienia i zwolnienia z obowiązku, ponieważ ich utożsamienie utrudnia pełne rozpoznanie mechanizmu sukcesji. Z problematyką tą wiąże się również konieczność określenia momentu, od którego można mówić o istnieniu oczekiwania prawnego (ekspektywy) ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej.

Słowa kluczowe: następstwo prawne, uprawnienia wynikające z interpretacji indywidualnych, prawa majątkowe i niemajątkowe, oczekiwania prawne (ekspektywy).

JEL Class: K340 Tax Law.

---

\* Asystent w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

\*\* Asystent w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

Autorzy opracowania są stypendystami w ramach projektu „Kształcenie kadr dla potrzeb rynku flexicurity i gospodarki opartej na wiedzy – oferta kierunków nauk humanistyczno-społecznych UE”, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

## WPROWADZENIE

Sytuacja następcy prawnego<sup>1</sup> jest w świetle przepisów *Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* [dalej: ordynacja podatkowa albo o.p.] wyznaczana generalną zasadą, w myśl której następca wstępuje w ogół praw i obowiązków poprzednika (art. 93–93c o.p.), względnie przejmuje ogół praw i obowiązków majątkowych z możliwym rozszerzeniem sukcesji na prawa niemajątkowe (art. 97 § 1 i 2 o.p.)<sup>2</sup>. Przejście to następuje *ex lege* i uwarunkowane jest jedynie zaistnieniem zdarzenia, z którym przepisy łączą sukcesję podatkową – nie ma tu więc miejsca na umowne wyłączenia albo ograniczenia zakresu następstwa prawnego [Mariański 2003a: 50]. Można powiedzieć, że mechanizm ten zmierza do zapewnienia stabilności stosunków zobowiązaniowych w sferze prawa podatkowego, skoro ustanie bytu podatnika bądź zmiana jego formy ustrojowej nie przekreśla egzekwowania ciążących na nim obowiązków bądź dochodzenia przysługujących mu praw [Olesińska 2009: 282]. Rzecz jasna, zasadnicze znaczenie dla następstwa prawnego ma aspekt ekonomiczny, ponieważ w każdym przypadku występowania sukcesji w tle pozostaje przejmowanie praw majątkowych zobowiązanego i wykonywanie ciążących na nim powinności. W ślad za tym podąża odpowiedzialność za zapłatę podatku na takich zasadach, jakie odnosiły się do podatnika. Aktualnie przyjęte rozwiązania opierają się na założeniu symetrii transferu uprawnień i obowiązków z poprzednika na następcę. Także i w tym względzie najistotniejsze pozostają względy czysto majątkowe – następca może zatem dochodzić nadpłat czy zwrotów podatkowych przysługujących poprzednikowi. Trzeba jednak mieć na uwadze, że problematyka sukcesji wykracza dalej i nie może być zredukowana wyłącznie do kwestii „rozliczenia rachunku”, jaki pozostaje między stronami stosunku zobowiązaniowego w momencie wystąpienia okoliczności skutkującej przejściem praw i obowiązków. Jest tak dlatego, że znany prawu podatkowemu model następstwa nie obejmuje tylko uprawnień ściśle majątkowych. Gdy chodzi o łączenie, podziały i przekształcenia osób prawnych i niektórych innych jednostek organizacyjnych, bez znaczenia pozostaje kwalifikacja rodzaju uprawnienia i obowiązku dla oceny, czy następca wstępuje w miejsce dotychczasowego podmiotu. W przypadku natomiast osób fizycznych ustawodawca ogranicza

<sup>1</sup> Dla zachowania większej przejrzystości, nie posługujemy się w tekście pojęciem „podmiotu przekształconego”, o jakim mowa w tytule Rozdziału 14 Działu IV o.p. Rozróżnienie to ma charakter czysto terminologiczny [Olesińska 2009: 285].

<sup>2</sup> Sporne w literaturze przedmiotu jest poddanie sukcesji obowiązków niemajątkowych spadkodawcy [Mariański 2013: 109].

wprowadzie sukcesję do praw i obowiązków majątkowych, ale warunkowo rozszerza jej zakres na prawa i obowiązki niemajątkowe związane z działalnością gospodarczą zmarłego podatnika w razie jej kontynuowania przez spadkobiercę. Takie rozwiązanie prowadzi do pełniejszego odwzorowania sytuacji prawnej poprzednika na sytuacji sukcesora, ale z drugiej strony wprowadza szereg wątpliwości interpretacyjnych. Dla ustalenia granic przedmiotowych następstwa konieczne staje się uprzednie ustalenie natury prawnej danego uprawnienia lub obowiązku. Jak się wydaje, trudności z tym związane wpłynęły na linię orzeczniczą sądów administracyjnych ukształtowaną na tle przejścia prawa do zastosowania się do interpretacji indywidualnej wydanej poprzednikowi prawnemu. Stanowisko, w myśl którego następcą korzysta z ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej tylko wtedy, gdy poprzednik już się do niej zastosował, należy uznawać za dominujące w judykaturze. Symptomatyczne jest jednak to, że w analizach poświęconych temu zagadnieniu reguły dotyczące sukcesji podatkowoprawnej zostały potraktowane marginalnie, a nacisk położono na niewładczy charakter interpretacji jako szczególnej postaci aktu administracyjnego. Naturalnie, udzielenie odpowiedzi na pytanie o to, czy z interpretacji wypływają uprawnienia podlegające sukcesji, nie może nastąpić w oderwaniu od swoistych cech interpretacji, ale ostateczne rozstrzygnięcie zarysowanego problemu musi znajdować zakotwiczenie w przepisach o następstwie. Już w tym miejscu chcielibyśmy wskazać, że przedstawiane w piśmiennictwie zapatrywania na ten temat również nie są w pełni zadowalające. O ile słusznie zwraca się uwagę, że w związku z wydaniem interpretacji powstaje prawo do zastosowania się do niej, o tyle nie rozstrzygnięto charakteru tego prawa – a jest to decydujące dla pełnego obrazu granic przedmiotowych następstwa. Jeśli przyjmiemy, że prawo to jest prawem majątkowym – podlega sukcesji na równych zasadach tak w przypadkach następstwa regulowanych dla osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych, jak i dla osób fizycznych. Jeśli zaś oprzemy się na tezie o jego niemajątkowej naturze – wynik ustaleń doprowadzi do wniosku, że nieuzasadnione byłoby zarówno całkowite wykluczenie, jak i generalne dopuszczenie przejścia prawa do zastosowania się do interpretacji. Analiza orzecznictwa i poglądów doktryny pozwoli na weryfikację każdego z poczynionych założeń. Zanim to jednak nastąpi, rozstrzygnięcia wymaga jeszcze skutek wydania i doręczenia samej interpretacji wnioskodawcy.

## 1. CHARAKTER PRAWNY INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH I ICH SKUTKI A PRZEDMIOT SUKCESJI

Problem charakteru prawnego interpretacji indywidualnych wywoływał szereg kontrowersji i właściwie rzecz biorąc w doktrynie nigdy nie wypracowano jednolitego stanowiska w tej sprawie. Jest to po części wynik patrzenia na interpretację przez pryzmat różnych funkcji tych aktów: informacyjnej i gwarancyj-

nej. Uwikłanie niniejszych rozważań w spór co do prawotwórczego pierwiastka interpretacji, ich władczego bądź niewładczego charakteru utrudniałoby dojście do konkluzji w zasadniczym przedmiocie opracowania [szeroko na ten temat – Dzwonkowski 2011: 175 i nast.], aczkolwiek opowiadamy się zdecydowanie przeciwko dostrzeganiu w nich aktów władczych. Z tak rozumianej konieczności ograniczymy się do kilku podstawowych i najistotniejszych zagadnień związanych z interpretacjami.

Po pierwsze, wydając interpretację indywidualną organ podatkowy rozstrzyga o poprawności zarówno procesu interpretacyjnego przedstawionego przez wnioskodawcę, jak i prawidłowości subsumpcji określonych norm względem opisanego we wniosku stanu faktycznego.

Po drugie, adresat interpretacji może, ale nie musi postąpić zgodnie z przedstawionym przez siebie stanowiskiem zaaprobowanym przez organ podatkowy. Analogicznie – w razie przyjęcia przez organ, że zapatrywanie wnioskodawcy jest nieprawidłowe, ten ostatni nie jest w zmuszony do postępowania według wytycznych zawartych w uzasadnieniu stanowiska zaprezentowanego obligatoryjnie przez organ.

Po trzecie, w razie zastosowania się przez adresata do uzyskanej interpretacji, zaczyna działać zasada nieszkodzenia. W myśl art. 14k § 1 o.p., zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W sytuacjach wymienionych w art. 14 m § 1 pkt 1 i 2 o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, jeśli mieści się w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji.

Nie ulega wątpliwości, że interpretacje pozwalają wnioskodawcy zapoznać się z przyjmowaną przez organ ścieżką interpretacji właściwych przepisów prawa podatkowego i w tym rozumieniu stanowią realizację „prawa do bycia poinformowanym” [Nykiel 2005: 278]. Zachowują aktualność poglądy wyrażane pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów, że „interpretacja (...) nie kształtuje bezpośrednio jakichkolwiek uprawnień lub obowiązków wnioskodawcy. Dlatego też w istocie rzeczy ma ona charakter czynności materialno-technicznej” [Brzeziński i Masternak 2006a: 410; Brolik 2010: 55]. Trafnie więc przyjmuje się w piśmiennictwie, że „interpretacja wywołuje skutki materialne, ale wynikają one z przepisów stojących poza regulacją stanowiącą o treści obowiązku podatkowego” [Dzwonkowski 2009: 141]. Innymi słowy, skutki ochronne interpretacji nie wynikają z niej samej, ale powstają z mocy prawa po ziszczeniu się określonych przesłanek, do których należy m. in. doręczenie interpretacji wnioskodawcy [Brzeziński i Masternak 2006b: 315]. Przytoczone wypo-

wiedzi przedstawicieli doktryny zasługują na aprobatę i wykluczają, naszym zdaniem, kwalifikowanie interpretacji jako władczych aktów stosowania prawa [przy pewnych zastrzeżeniach można by tu mówić co najwyżej o pierwiastkach władczości – por. Kmiecik 2006: 26 i nast.]. Poglądy przeciwne [por. m. in. Dudra 2006: 10] *de facto* różnicowałyby status interpretacji w zależności od tego, czy zostałyby one w przyszłości zmienione (bowiem tylko w takim przypadku może dojść do uruchomienia skutków ochronnych), czy też nie. Mogłoby to wieść równie dobrze do forsowania tezy o tym, że natura interpretacji jest zmienna w czasie – a nie wydaje się, aby zabieg taki był metodologicznie uzasadniony i wartościowy poznawczo. Nie wyklucza to badania interpretacji w płaszczyźnie ich faktycznego oddziaływania na podmioty prawa podatkowego, zwłaszcza zaś z perspektywy pragmatycznej postawy adresatów obowiązków z tej dziedziny prawa uwarunkowanej względami materialnymi [Bekrycht i Brolik 2012: 28]. Jest to jednak płaszczyzna nie mająca wpływu na ocenę charakteru interpretacji dokonywaną przez pryzmat aktualnie obowiązujących rozwiązań.

W tym stanie rzeczy, przed przystąpieniem do dalszych rozważań, należy postawić pytanie o to, jakie uprawnienia związane są z interpretacjami – a w konsekwencji o to, jaki rodzaj uprawnień miałby być przedmiotem sukcesji. Brak precyzji pojęciowej może być tutaj zgubny. Nie ulega przecież wątpliwości, że następstwo nie dotyczy sytuacji prawnej jako takiej (choć zmierza w pewnym sensie do jej „odtworzenia” po stronie następcy), jak również nie obejmuje mgliście brzmiącej „ochrony” przysługującej poprzednikowi. Jeśli można o następstwie mówić, to w odniesieniu do wyodrębnionych uprawnień i obowiązków. Tymczasem wydanie interpretacji „nie wiąże się (...) z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa” [Brzeziński i in. 2007: s. 97; *Wyrok NSA z dnia 21.11.2012 r...*]. Jaki zatem miałby być substrat sukcesji?

W piśmiennictwie wypowiedzi na ten temat są nieliczne, a prezentowane stanowiska dalekie są od jednomyślności.

H. Filipczyk [2011: 25], wychodząc z założenia o władczym charakterze interpretacji stwierdza, że „z chwilą doręczenia interpretacja wyposaża zindywidualizowany podmiot – adresata w określone uprawnienie. Jest to prawo do tego, by w razie zastosowania się do niej domagać się ochrony na zasadach określonych w art. 14k–14m o.p.”. Następca przejmowałby zatem prawo do domagania się ochrony prawnej z tytułu udzielonej interpretacji. Autorka przyjmuje przy tym, że „nawet jeśli uznać „uprawnienie przed zastosowaniem się” za nie w pełni skonkretyzowane, wciąż powinno ono podlegać sukcesji”, ponieważ podlegają jej „również ekspektatywy nabycia prawa”.

A. Buwaj [2012: 422] przyjmuje, że prawem poddanym następstwu jest zarówno uprawnienie do zastosowania się do interpretacji, jak również ochrona z niej wynikająca. Odpowiada to również poglądom J. Olesiaka [2014: 256 i 275].

M. Leconte uznaje, że prawem poddanym następstwu jest samo uprawnienie do zastosowania się do interpretacji. Autor przyjął jednocześnie – w ślad za wyrażonym w judykaturze poglądem [*Wyrok WSA w Krakowie z dnia 01.03.2013 r...*] – że odrębnym od powyższego jest uprawnienie do ochrony [Leconte 2013: 516].

P. Prus [2013: 107] wypowiedział się natomiast całkowicie przeciwko tezie o następstwie prawnym z tytułu wydania interpretacji indywidualnej, argumentując, że „skoro przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują wyraźnie, jakie prawa powstają w momencie otrzymania interpretacji indywidualnej, to na gruncie prawa podatkowego nie będziemy mieli do czynienia z sukcesją tzw. uprawnień przed zastosowaniem się”.

W orzecznictwie zagadnienia powstające na styku interpretacji i sukcesji zostały zredukowane do ustalenia momentu, w którym można już mówić o działaniu zasady nieszkodzenia i aktualizacji skutków ochronnych, o których mowa w art. 14k–14m o.p. W myśl dominującego poglądu judykatury, następcą prawnym zainteresowanego może przejść uprawnienia gwarancyjne (ochronne), wynikające z interpretacji prawa podatkowego udzielonej w indywidualnej sprawie pod warunkiem, że uprawnienia te nabył sam zainteresowany. Sądy więc przyjęły, że następca może skorzystać z ochrony, o jakiej mowa w art. 14k i art. 14m o.p. wyłącznie wówczas, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, sam się już do niej zastosował [*Wyroki NSA: z dnia 10.05.2012 r...*; *z dnia 21.11.2012 r...*; *z dnia 11.12.2012 r...*; *z dnia 21.03.2013 r...*].

Rekonstruując tok rozumowania, który doprowadził do wyprowadzenia w orzecznictwie wniosku o dopuszczalności korzystania z funkcji ochronnej interpretacji tylko wtedy, gdy poprzednik zdążył się już do niej zastosować, należy zwrócić uwagę na trzy przesłanki tego wnioskowania. Po pierwsze, punkt wyjścia stanowiła tu okoliczność, iż interpretacje nie nakładają na zainteresowanych ich wydaniem żadnych obowiązków, ale nie dają też formalnie praw. Po drugie, sądy dość konsekwentnie przyjmują, że prawo z tytułu uzyskanej interpretacji indywidualnej powstaje dopiero po zastosowaniu się do niej przez jej adresata, ponieważ „na etapie wydawania interpretacji indywidualnej stanowi ona w istocie wymianę poglądów między zainteresowanym a organem interpretacyjnym na temat zastosowania i wykładni operatywnej prawa podatkowego w relacji do określonego stanu faktycznego” [*Wyrok NSA z dnia 11.12.2012 r...*]. Po trzecie, prawem, o którym mowa, ma być „prawo objęcia ochroną prawną na wypadek zmiany, uchylecia lub nieuwzględnienia tej interpretacji”.

Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że przedstawiana materia obrosła kontrowersjami wokół zupełnie podstawowych pojęć prawa podatkowego. Wobec mnożących się kwalifikacji skutków wydania interpretacji i ewentualnego przedmiotu sukcesji, konieczne staje się podjęcie analiz niejako od samego po-

czątku – z odniesieniami do stanowisk doktryny i orzecznictwa. Winno poprzedzać je skrótowe przypomnienie reguł rządzących sukcesją.

## 2. REGUŁY SUKCESJI A POJĘCIE UPRAWNIENIŃ ZWIĄZANYCH Z WYDANIEM INTERPRETACJI

Nie ulega wątpliwości, że warunkiem translatywnego nabycia prawa – czy to pod tytułem ogólnym, czy szczególnym – jest istnienie tego prawa u poprzednika [Mariański 2003b: 25]. Nawet znane cywilistyczne odstępstwa od zasady *nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet* dotyczą jedynie sukcesji syngularnej – od rządzącej dziedziczeniem maksymy *nemo plus commodi heredi suo relinquit quam ipse habet* wyjątków nie ma. Sukcesja uniwersalna w prawie podatkowym z oczywistych przyczyn znać ich również nie może. Prawo mające przechodzić na następcę musi więc istnieć w momencie zdarzenia, które w myśl odpowiedniej normy uruchamia sukcesję.

Wyróżnienia wymaga też dodatkowe, istotne uwarunkowanie następstwa prawnego między osobami fizycznymi. Uprawnienia majątkowe przechodzą na spadkobiercę co do zasady, a niemajątkowe warunkowo – jeśli dojdzie do kontynuacji działalności gospodarczej spadkodawcy.

W tych warunkach całościowa analiza problematyki skutków interpretacji z punktu widzenia następstwa powinna obejmować nie tylko ustalenie kształtu i źródła uprawnienia, będącego przedmiotem translatywnego nabycia pod tytułem ogólnym, ale i określenie jego właściwości, pozwalających zaszeregować je do którejś z wyróżnionej normatywnie kategorii praw (majątkowych albo niemajątkowych). Trzeba zatem wrócić do postawionego wcześniej pytania o postać uprawnienia, mającego w związku z wydaniem interpretacji podlegać sukcesji. Uważamy, że w grę może wchodzić jedynie prawo do zastosowania się do interpretacji – jak trafnie przyjęto w *Wyroku WSA w Krakowie z dnia 01.03.2013 r.*<sup>3</sup>, a nie prawo domagania się ochrony, bowiem takowe na etapie wydania interpretacji w ogóle nie istnieje. Wynika to z faktu, że po wydaniu interpretacji nie dochodzi do jakichkolwiek zmian w sytuacji prawnej jej adresata, przy czym mamy tutaj na myśli zmiany, których źródłem miałyby być sama interpretacja. Z regulacji zawartych w art. 14k–14m o.p. można natomiast wywieść uprawnienie do działania w zgodzie z rozumieniem przepisów przedstawionym w interpretacji. Zainteresowany ma więc w pełni autonomiczny wybór przyjęcia określonej ścieżki wykładni i podporządkowania jej swojego postępowania z myślą o przyszłych skutkach podatkowych [Brzeziński i in. 2007: 97, Ofiarski 2008: 77]. Dla niniejszych rozważań można ten stan przedstawić jeszcze bardziej precyzyjnie – z chwilą doręczenia interpretacji wnioskodawca nabywa prawo wyboru: może się do niej zastosować, bądź ją zignorować. Takie ujęcie mogłoby

<sup>3</sup> Wyrok ten w chwili opracowania niniejszego artykułu pozostaje nieprawomocny.

spotkać się z zarzutem, że zjawiska indyferentne prawne służą za podstawę budowania skonkretyzowanych uprawnień adresatów interpretacji. Mylne byłoby jednak przeświadczenie, że w warunkach po jej doręczeniu mamy do czynienia z dozwoleńcem jako kategorią co do zasady jurydycznie obojętną [Ziemiński 2004: 127]. Prawo wyboru, o którym mowa, jest przez ustawodawcę traktowane jako przesłanka stosowania zasady nieszkodzenia aż do zwolnienia z obowiązku zapłaty tego, kto postąpił zgodnie z interpretacją. Nie jest to zatem obszar regulacyjnie wolny, a prawo zastosowania się do udzielonej interpretacji ma w pełni ukształtowaną postać i wymierne skutki.

Problematycznie przedstawia się natomiast możliwość konstruowania „prawa do ochrony” i czynienia z niego przedmiotu sukcesji. Jest jasne, że o interpretację występuje się po to, aby zabezpieczyć swój interes przed ryzykiem niewłaściwego odczytania norm podatkowoprawnych. Nie ma jednak w naszej ocenie podstaw do tworzenia pojęcia „prawa do ochrony”, ponieważ ta ostatnia wynika z dyspozycji normy aktualizującej się po spełnieniu hipotezy (po zastosowaniu się do interpretacji w granicach opisanego we wniosku stanu faktycznego). Nie zawsze więc korzystne konsekwencje są dla danego podmiotu efektem korzystania z przysługującego mu prawa. Założenie przeciwne, przedstawiane w literaturze, wiodłoby do zatarcia różnicy między uprawnieniem a zniesieniem obowiązku, a przecież jedno nie odpowiada drugiemu. Jeśli ordynacja podatkowa przewiduje, że w określonym układzie zdarzeń dochodzi do zwolnienia z obowiązku zapłaty, to przecież nie można mówić o prawie do zwolnienia w takiej sytuacji. To samo dotyczy postanowień art. 14k § 3 o.p., który stanowi, że w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się. Przepis ten wyznacza relację przyczyna (działanie w zgodzie z interpretacją) – skutek (zakaz wszczynania postępowań karnoskarbowych bądź nakaz umarzenia wszczętych), nie uzasadnia natomiast tezy o istnieniu „prawa do niewszczymania postępowania” czy „prawa do umorzenia postępowania”.

Aby rozwinąć przyjęte tu pojmowanie uprawnienia odwołamy się do zapartywań prezentowanych na tle sukcesji w prawie podatkowym w cytowanych już powyżej wyrokach NSA, w świetle których następcą prawnym zainteresowanego może przejść uprawnienia ochronne wynikające z interpretacji pod warunkiem, że uprawnienia te nabył sam zainteresowany. Problem rysuje się przecież zgoła inaczej, ponieważ zastosowanie się przez poprzednika do interpretacji nie przyznaje zasadniczo praw<sup>4</sup>, ale redukuje zakres przejmowanych obowiązków, o ile ziszcza się przesłanka zmiany bądź uchylecia interpretacji (sytuacje, w których

<sup>4</sup> Uprawnienia, które mogą tutaj powstawać, dają się wyprowadzić jedynie z art. 14m § 3 o.p. Daje on prawo do złożenia wniosku o określenie podatku objętego zwolnieniem albo wniosku o określenie wysokości nadpłaty.

do jej ziszczenia się nie doszło, omawiamy w dalszej części opracowania). Ta grupa stanów faktycznych jest powiązana z zagadnieniami dotyczącymi sukcesji tylko dlatego, że regułą każdego następstwa jest wstąpienie sukcesora w tyle obowiązków, ile miał poprzednik – i to obowiązków w takim kształcie, w jakim występowały one przed zdarzeniem uruchamiającym przejście powinności pod tytułem ogólnym.

Jeśli jednak poprzednik nie zdążył skorzystać z prawa do zastosowania się do udzielonej interpretacji, niewątpliwie przechodzi ono na następcę. Dla zaprzeczenia tej tezie judykatura nie podniosła jak dotąd żadnych przekonywających argumentów. Mamy bowiem do czynienia z uprawnieniem: a) wynikającym z ustawy; b) mającym określoną treść; c) wywierającym wiążące skutki w razie jego realizacji.

Istnienie ekspektatywy w przypadku wydania interpretacji jest kwestią osobną. O ile wypada opowiedzieć się za generalną dopuszczalnością sukcesji ekspektatyw [Filipczyk 2011: 25; Babiarczyk 2013a: 569], o tyle trudniejsze jest sprecyzowanie granic znaczeniowych tego pojęcia. Nie każda jego postać uzasadnia przyjęcie, że mamy do czynienia z ekspektatywą jako kategorią prawnie znaczącą [por. *Wyrok NSA z dnia 29.11.2012 r...*].

Instytucja ekspektatyw występowała już w dawnym prawie polskim w formie pism królewskich, zawierających nominację na obsadzone jeszcze urzędy [Bardach 1964: 456], które nominat obejmował dopiero po wystąpieniu wakatu. Pisma te można by więc w pewnym sensie uznawać za rodzaj przyrzeczenia, które realizowało się wraz z opróżnieniem stanowiska. Jest tu dostrzegalny pewien okres przejściowy i etapowość procesu powoływania. Te cechy wykazują także ekspektatywy wyodrębniane w nauce prawa współcześnie. Z tego też powodu określa się je mianem „praw tymczasowych”, albo jeszcze szerzej – „oczekiwaniami prawnymi” [Gandor 1968: 11]. Źródłem powstania oczekiwania prawnego jest zawsze określone przez pewną normę zdarzenie, a jej celem ochrona interesu oczekującego [co do postaci ekspektatyw – por. Gandor 1968: 20 i nast.].

Wprowadzenie do analizy doktrynalnej mającej za przedmiot na instytucję interpretacji indywidualnych pojęcia „ekspektatywy” nakazuje w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, jak kształtuje się sytuacja wnioskodawcy na poszczególnych etapach postępowania o wydanie interpretacji i w późniejszych okresach – aż do powstania skutków z art. 14k–14m o.p. Analiza ta przedstawia się następująco:

1) w chwili złożenia wniosku powstaje uprawnienie wnioskodawcy do otrzymania w terminie pisemnej interpretacji (odpowiada mu obowiązek organu do udzielenia interpretacji) – na tym etapie nie można mówić o jakichkolwiek oczekiwaniach prawnych w badanym rozumieniu;

2) w momencie doręczenia interpretacji zainteresowanemu, powstaje po jego stronie uprawnienie do zastosowania się do jej treści; na tym etapie, co istot-

ne, można mówić jedynie o oczekiwaniu faktycznym (spes) co do przyszłych skutków ochronnych, bowiem w tej fazie porządek prawny nie wiąże jeszcze wyraźnych konsekwencji z interpretacją [co do koniecznego zakresu tych konsekwencji – Gandor 1968: 12]; nie można w szczególności powiedzieć, że już w tym czasie rodzi się ekspektatywa ochrony, ponieważ termin ten ma inne znaczenie, aniżeli przypisywane mu niekiedy w piśmiennictwie (wątek ten rozwijamy w kolejnych punktach);

3) w chwili zastosowania się przez wnioskodawcę do interpretacji powstaje specyficzny stan: nie występują jeszcze skutki ochronne – te bowiem dla ziszczenia się wymagają dodatkowego zdarzenia – a mianowicie zmiany lub uchylecia interpretacji, ale dochodzi do aktualizacji oczekiwania prawnego (ekspektatywy) – polega ono na tym, że wnioskodawca jeszcze nie jest zwolniony z obowiązku zapłaty podatku<sup>5</sup>, ale wie, że będzie, jeżeli tylko dojdzie do zmiany (uchylecia) interpretacji. Jak pisaliśmy już wcześniej, nie działa tu prawo do ochrony, ale trwa ekspektatywa redukcji obowiązku. Wypada podzielić wobec tego pogląd, że na tle interpretacji występuje oczekiwanie prawne, ale powstaje w innym momencie, aniżeli szeroko przyjmowany. Podobnie jak ma to miejsce przy prawie do zastosowania się do interpretacji, źródłem ekspektatywy jest ustawa (art. 14k § 2 o.p.), a nie sam szczególny akt administracyjny.

Pojęcie ekspektatyw jest prawnie doniosłe w szczególności wtedy, gdy po ziszczeniu się przedostatniej przesłanki pożądanego stanu (sytuacji) dochodzi do zablokowania pełnego zrealizowania się owego, różnie rozumianego, punktu docelowego [*Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.10.2000 r...*]. Dlatego w orzecznictwie sądów administracyjnych nie wyklucza się wejścia następcy w oczekiwanie prawne w powyższym rozumieniu<sup>6</sup>, ale sposób nieuprawniony zawęża się w nim granice sukcesji. Sądy bezpodstawnie przyjęły, że w granicach tych mieści się tylko ekspektatywa (choć sformułowanie takie, oczywiście, w uzasadnieniach orzeczeń nie pada), ale już nie prawo do zastosowania się do interpretacji przez następcę.

### 3. CHARAKTER UPRAWNIENIA DO ZASTOSOWANIA SIĘ DO INTERPRETACJI

Zdecydowanie łatwiej zlokalizować źródło uprawnienia do zastosowania się do interpretacji (jak już wskazano, jest nim ustawa), aniżeli ich miejsce w klasyfikacji. W tym ostatnim przypadku trudność wiąże się z nieprzystającym do

<sup>5</sup> Dla zachowania przejrzystości tekstu nie wymieniamy wszystkich ochronnych rezultatów zastosowania się do zmienionej lub uchylonej interpretacji.

<sup>6</sup> W istocie rzeczy, związek tej problematyki łączy się z sukcesją z uwagi na omówioną już zasadę, że zarówno prawa, jak i obowiązki, przechodzą na następcę w takim stanie, w jakim były u poprzednika. Jeśli więc obowiązek u danego podmiotu mógł być uwarunkowany zmianą (uchyleniem) interpretacji, to pozostaje taki również u sukcesora. Obowiązek w pewnym sensie warunkowy przechodzi więc w takiej samej postaci w ramach następstwa. Jest to spostrzeżenie o dużej doniosłości teoretycznej i praktycznej.

prawa podatkowego podziałem praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe [Mariański 2003c: 20; Wilk 2012: 16]. Jakkolwiek zastrzeżenia co do zasadności tego podziału są oczywiste, to w świetle art. 97 § 1 i 2 o.p. konieczne jest przesądzenie o charakterze praw, które przejmują spadkobiercy. Na wstępie opracowania wskazywaliśmy już, że na tym tle mogłoby dochodzić do różnicowania reżimu sukcesji prawa do zastosowania się do interpretacji w zależności od tego, jaki krąg podmiotów jest nią objęty (jednostki organizacyjne czy osoby fizyczne).

Jak się wydaje, dotychczas potrzebę zbadania tego wycinka problematyki następstwa jako jedyna dostrzegła H. Filipczyk [2011: 27], według której „uprawnienia ochronne związane z interpretacją” mają charakter niemajątkowy, jeśli następca prawny zastosował się do niej po dniu przejścia na niego praw i obowiązków poprzednika prawnego, a jeśli to poprzednik się do niej zastosował – majątkowy, o ile uzasadnia to przedmiot interpretacji. Pomijając kontrowersje wokół samego przedmiotu sukcesji uważamy, że podział taki zdaje się być niejasny z punktu widzenia leżących u jego podstaw kryteriów. Poniżej przedstawiamy własne stanowisko w tej sprawie – z tą uwagą, że jest ono dostosowane do wyodrębnionego uprawnienia podlegającego następstwu.

Prawo do zastosowania się do interpretacji samo w sobie nie jest nośnikiem takich cech, które mogłyby przy próbie jego zaszeregowania stanowić niezawodną wskazówkę klasyfikacyjną. W gruncie rzeczy wątpliwości nie rozwiewa przyjęcie, że prawa majątkowe bezpośrednio rzutują na interesy ekonomiczne, a niemajątkowe takiego przełożenia nie mają [Pahl 2010: 614; *Wyrok NSA z dnia 10.02.2009 r...*]. To, jak określona postać prawa bądź obowiązku wpływa na sytuację uprawnionych bądź zobowiązanych, trzeba rozpatrywać w możliwie szerokim kontekście, ale i tak spory, które się na tym tle rysują, są w rzeczywistości nierozstrzygalne [Babiarz 2006: 21; Mastalski 2011: 496]. Wprowadzenie omawianego podziału należy do poważnych mankamentów uregulowania następstwa spadkobierców w ordynacji podatkowej.

Dla przesądzenia charakteru prawa do zastosowania się do interpretacji najistotniejszy jest, jak uważamy, sam skutek zastosowania się – który polega na wejściu w oczekiwanie prawne ochronny wyrażającej się w regule nieszkodzenia i w zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku. Jest to więc prawo, którego realizacja nie przynosi jeszcze efektów majątkowych w postaci realnego przyrostu zobowiązań lub zmniejszenia aktywów, ale warunkowo zabezpiecza te ostatnie przed uszczupleniem w przyszłości. Szeroki kontekst uzasadnia więc, naszym zdaniem, zaliczanie prawa do zastosowania się do interpretacji do praw majątkowych – i to niezależnie od przedmiotu interpretacji. Nie wydaje się słuszne, aby do problemu podchodzić inaczej wtedy, gdy interpretacja dotyczy np. obowiązków instrumentalnych. Wadliwa realizacja tych ostatnich może wywoływać bowiem poważne konsekwencje wymiarowe. Mając świadomość dyskusyjności dokonanej oceny, nie dostrzegamy możliwości odmiennego kwalifikowania

prawa do zastosowania się do interpretacji przy uwzględnieniu pełnego kontekstu systemowego tej instytucji. Przesądzenie o majątkowej naturze prawa do zastosowania się do interpretacji zmusza do przyjęcia, że przechodzi ono na spadkobierców także wtedy, gdy nie kontynuują oni działalności gospodarczej spadkodawcy. Nie można jednak tracić z pola widzenia, że w tym wypadku ochrona związana z interpretacją jest w większym nasileniu niepewna. Wynika to z tego, że jest ona uzależniona od tożsamości stanu faktycznego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji ze stanem faktycznym mającym miejsce w rzeczywistości. O identyczność okoliczności zdecydowanie łatwiej w stosunkach zachodzących między jednostkami organizacyjnymi (zwłaszcza w stosunkach spółkowych), a trudniej w sytuacji osób fizycznych, gdy spadkobiercy nie kontynuują dodatkowo działalności gospodarczej poprzednika. W tym aspekcie sprawa jest więc bardziej skomplikowana i z powodzeniem mogłaby stanowić przedmiot odrębnego opracowania.

#### PODSUMOWANIE

Przedstawione rozważania pozwalają na ostateczne wyprowadzenie kilku uogólnień dotyczących instytucji interpretacji indywidualnych. Po pierwsze, prawo do zastosowania się do interpretacji indywidualnej jest wynikającym z przepisów prawa podatkowego prawem podatnika do przyjęcia określonego rozumienia tych przepisów i podejmowania własnych decyzji ze świadomością stanowiska, jakie prezentuje organ na tle określonego stanu faktycznego. Jest to prawo majątkowe, a jego sukcesja nie jest zawężona do relacji między osobami prawnymi (dotyczy również osób fizycznych). Po drugie, o ekspektatywie ochrony można mówić dopiero wtedy, gdy wnioskodawca zastosuje się do interpretacji, ponieważ oczekiwania prawne, jakkolwiek są konstrukcją tymczasową (prowizoryczną), to jednak wymagają minimum ukształtowania – porządek prawny nie chroni oczekiwań faktycznych. Po trzecie, od strony następstwa ekspektatywa, o której mowa, nie dotyczy uprawnień, ale prowadzi do ograniczenia zakresu przejmowanych obowiązków. Zasadą sukcesji jest to, że nowy podmiot wstępuje w obowiązek ukształtowany u poprzednika, co oznacza, że jeśli przed zdarzeniem uruchamiającym następstwo obowiązek ten był już warunkowo zdeterminowany zmianą bądź uchYLENIEM interpretacji, pozostaje taki również po tym zdarzeniu.

Analiza zakresu następstwa prawnego w związku z wydaniem interpretacji indywidualnej może być przeprowadzona w pełni jedynie z odwołaniem się do skonkretyzowanych reguł sukcesji. Za istotne należy tu uznawać w szczególności – podkreślane przez nas w niniejszym opracowaniu – rozgraniczenie uprawnienia kształtowanego przepisami prawa podatkowego od zmniejszenia obowiązku. Od strony przedmiotowej rozgraniczenie to przekłada się na sytuację prawną następy.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., 2006, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie prawa*, cz. II. *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, nr 2.
- Babiarz S., 2013a, *Prawa i obowiązki następców prawnych i podmiotów przekształconych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa.
- Babiarz S., 2013b, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa.
- Bardach J., 1964, *Historia państwa i prawa Polski*, t. 1, Warszawa.
- Bekrycht T., Brolik J., 2012, *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny (artykuł dyskusyjny)*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. LXXXV.
- Brolik J., 2010, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., 2007, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń.
- Brzeziński B., Masternak M., 2006a, *Glosa do postanowienia WSA w Warszawie z dnia 15.11.2005 r., III SA/Wa 2416/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 5.
- Brzeziński B., Masternak M., 2006b, *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 28.06.2005 r., I SA/Bd 276/05*, „Orzecznictwo Sądów Polskich”, z. 6.
- Buwaj A., 2012, *Glosa do wyroku WSA w Lublinie z dnia 04.03.2011 r., I SA/Lu 875/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 5.
- Dudra D., 2006, *Tok instancji i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 2.
- Dzwonkowski H. (red.), 2011, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Dzwonkowski H., 2009, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław.
- Filipczyk H., 2011, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy”, nr 9.
- Gandor K., 1968, *Prawa podmiotowe tymczasowe (ekspektywy)*, Wrocław.
- Kmieciak Z., 2006, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo”, nr 4.
- Lecante M., 2013, *Glosa do wyroku WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 6.
- Mariański A., 2003a, *Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych – rozważania na tle art. 494 § 2 i 5 k.s.h. – polemika*, „Przegląd Prawa Handlowego”, nr 12.
- Mariański A., 2003b, *Sukcesja podatkowa – podstawy i zakres (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3.
- Mariański A., 2003c, *Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I*, „Monitor Podatkowy”, nr 9.
- Mariański A., 2013, *Koszty uzyskania przychodu z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych – sukcesja podatkowa spadkobierców*, „Glosa”, nr 1.
- Mastalski R. 2011, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław.
- Nykiel W., 2005, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów – niektóre możliwe rozwiązania*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin.

- Olesiak J., 2014, *Odpowiedzialność podatkowa następców prawnych i podmiotów przekształconych*, [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe*, Łódź.
- Olesińska A., 2009, *Następstwo w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń.
- Ofiarki Z., 2008, *Prawo podatkowe*, Warszawa.
- Pahl B., 2010, *Następstwo prawnopodatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa.
- Prus P., 2013, *Sukcesja ochrony prawnej wynikającej z pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, DzU 2012, poz. 749 t.j.
- Wilk M., 2012, *Sukcesja podatkowa spadkobierców – umorzenie jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym a prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na ich nabycie poniesionych przez spadkodawcę*, „Monitor Podatkowy”, nr 7.
- Wyrok NSA z dnia 10.02.2009 r.*, II FSK 1625/07, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok NSA z dnia 10.05.2012 r.*, II FSK 2046/10, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok NSA z dnia 21.11.2012 r.*, II FSK 2486/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok NSA z dnia 29.11.2012 r.*, II FSK 737/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok NSA z dnia 11.12.2012 r.*, II FSK 830/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok NSA z dnia 21.03.2013 r.*, I FSK 806/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.10.2000 r.*, SK 7/00, OTK ZU 2000, nr 7, poz. 256.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 01.03.2013 r.*, I SA/Kr 46/13, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).
- Ziemiński Z., 2004, *Logika praktyczna*, Warszawa.

#### TAX SUCCESSION RULES AND THE PROTECTIVE EFFECT OF INDIVIDUAL INTERPRETATIONS OF TAX LAW

The article presents an analysis of the legal nature of individual interpretations made for the purposes of determining the scope of succession under the Polish tax law. The leading case-law is based on the assumption that from the successor's point of view the only important issue is whether his predecessor has already complied with the interpretation. The essay also concerns the nature of right which arises from interpretations, as well as its impact on the predecessor's obligations. Authors draw a dividing line between the term of „right” and „exemption from duty”, because they are not equal to each other. It is not beneficial to blur abovementioned line as it may hinder the full recognition of the tax succession mechanism. The additional issue is to indicate the moment when the legitimate expectation of protection connected with interpretations gets its beginning.

Key words: tax succession, rights arising from the written interpretation of the provisions of tax law, property and non-property rights, legitimate expectations.