

KAROLINA SZCZEPAŃSKA

*k.szczepanska@protonmail.com*

ORCID: 0009-0007-3631-4377

## **Sukcesja prawa do zastosowania się do interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego i ochrony z niej wynikającej**

**Succession of a right to comply with individual interpretations of tax law provisions and a protection resulting therefrom**

**Streszczenie.** Niniejszy artykuł dotyczy problemu sukcesji prawa do zastosowania się do interpretacji indywidualnej oraz ochrony przysługującej na jej podstawie. Możliwość skorzystania następcy prawnego z interpretacji oraz bezpieczeństwo i gwarancja ochrony, przysługujące na mocy art. 14k–14m Ordynacji podatkowej to zagadnienie, które mimo licznych wyroków wzbudza wiele kontrowersji. Zarówno w orzecznictwie, jak i wśród przedstawicieli doktryny występują przeciwstawne stanowiska w kwestii tego, jak należy interpretować wskazane w art. 93 § 1 Ordynacji podatkowej wstąpienie „we wszelkie” przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Rozbieżności i ograniczenia w tym zakresie utrudniają podatnikom ułożenie i zaplanowanie w sposób bezpieczny znaczących podatkowo przedsię-

wzięć, zwłaszcza dotyczących prowadzonej działalności gospodarczej. W artykule poza zasadami sukcesji praw wynikających z interpretacji indywidualnej przedstawiono także podstawowe informacje na jej temat oraz ogólne rozważania dotyczące charakteru interpretacji.

**Słowa kluczowe:** Ordynacja podatkowa; interpretacje indywidualne; następstwo prawne; art. 14k Ordynacji podatkowej; art. 14m Ordynacji podatkowej.

**Abstract.** This article is focused on an issue of a succession of a right to comply with an individual interpretation and a protection provided on its basis. The possibility for the legal successor to benefit from the interpretation, as well as the security and guarantee of protection provided under Articles 14k–14m of the Tax Ordinance is an issue which raises a lot of controversy. Both in case law and among representatives of the doctrine, there are opposing views on how to interpret the provisions indicated in art. 93 § 1 of the Tax Ordinance entering in “all” of the rights and obligations of each of the merging persons or companies provided for in the provisions of tax law. Discrepancies and limitations in this respect make it difficult for taxpayers to arrange and to plan in a safe manner significant tax-related projects. Especially those related to their business activities. The article presents the principles of succession of rights resulting from individual interpretation. Basic information about interpretation is provided. General considerations concerning the nature of interpretation are discussed.

**Keywords:** tax ordinance; individual interpretations; legal succession; Article 14k of the Tax Ordinance, Article 14m of the Tax Ordinance.

## 1. Wstęp

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena orzecznictwa oraz stanowisk prezentowanych przez przedstawicieli doktryny na temat sukcesji prawa do zastosowania interpretacji indywidualnej. Temat ten jest wprawdzie przedmiotem licznych opracowań, jednakże nadal występują istotne rozbieżności stanowisk w tym zakresie. Mają one bezpośredni wpływ na planowanie przez podatników przedsięwzięć podatkowych, szczególnie dotyczących prowadzonej działalności gospodarczej. W opracowaniu podjęto również próbę określenia charakteru interpretacji indywidualnej. Zagadnienie to w sposób bezpośredni oddziałuje na zakres

sukcesji. Artykuł opracowano z wykorzystaniem metody dogmatyczno-prawnej.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego uregulowane zostały w rozdziale 1a działu II Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>. Art. 14b o.p. zawiera regulację dotyczącą indywidualnych interpretacji podatkowych. Zgodnie z § 1 przytoczonego przepisu Dyrektor KIS na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Interpretacje takie, stosownie do swojej właściwości, może wydawać również wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa (art. 14j § 1 o.p.). Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej należy wnieść do organu właściwego. Jeżeli wniosek zostanie skierowany do organu błędnie oznaczonego, organ niezwłocznie przekaze go zgodnie z właściwością. Poinformuje o tym także wnioskodawcę<sup>2</sup>.

Występując z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wnioskodawca ma obowiązek przedstawić własne stanowisko w sprawie oceny prawnej (art. 14b § 3 o.p.)<sup>3</sup>. Główną rolą interpretacji jest ocena stanowiska wnioskodawcy na tle przedstawionego przez niego konkretnego lub abstrakcyjnego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14c § 1 o.p.)<sup>4</sup>. Jeżeli organ negatywnie oceni stanowisko wnioskodawcy, interpretacja będzie zawierała

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p.

<sup>2</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 139.

<sup>3</sup> Wnioskodawca przedstawić ma przepisy prawa podatkowego, które doprowadziły go do zajęcia określonego stanowiska. Następnie na tle wskazanych przez siebie przepisów przedstawia ocenę stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zdarzenie, co do którego zaistniały wątpliwości, musi być przedstawione w taki sposób, by możliwa była jednoznaczna ocena i wykładnia przepisów prawa.

<sup>4</sup> Stan faktyczny to sytuacja budząca u wnioskodawcy wątpliwości odnoszące się do sposobu i zakresu zastosowania przepisów prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno zdarzenia, które już wystąpiło, jak i zdarzeń mogących mieć miejsce w przyszłości. Inaczej mówiąc, wniosek taki określa, o co będzie pytał wnioskodawca, jakie zagadnienie podatkowe wymaga wyjaśnienia: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 77–78.

wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 o.p.).

Należy pamiętać, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych, oraz przepisy mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego (art. 14b § 2a o.p.).

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej ma charakter podania w sprawie administracyjnej, co wynika z odesłania w art. 14h o.p. do odpowiedniego stosowania art. 168 o.p.<sup>5</sup>. Interpretację indywidualną natomiast można określić jako odpłatną formę uzyskania informacji odnośnie możliwości zastosowania prawa materialnego. Stanowi ona urzędowe poświadczenie co do tego, że opisany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe jest w ocenie uprawnionego organu podatkowego prawidłowo rozumiane przez wnioskodawcę i w sposób zgodny z obowiązującymi w dniu wydania interpretacji przepisami prawa podatkowego<sup>6</sup>.

Interpretacja daje podatnikowi postępującemu zgodnie z jej treścią możliwość zaplanowania swoich przedsięwzięć podatkowych, w tym w zakresie działalności gospodarczej. Pozwala także w razie potrzeby dokonać korekty już zrealizowanego opodatkowania w sposób bezpieczny, niepociągający za sobą konsekwencji podatkowych i karnoskarbowych<sup>7</sup>.

Przyjmuje się, że wydanie interpretacji indywidualnej nie wiąże się z przyznaniem, stwierdzeniem lub uznaniem uprawnień albo obowiązków wynikających z przepisów podatkowych. Celem nie jest rozstrzygnięcie samej sytuacji prawnopodatkowej wnioskodawcy, a ocena stanowiska

---

<sup>5</sup> J. Brolik, E. Mucha, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013, s. 107.

<sup>6</sup> C. Kosikowski, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego* [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 484; K. Teszner, *Art. 14b* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, s. 278.

<sup>7</sup> J. Brolik, *Doręczanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – znaczenie prawne doręczenia* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 167.

zawartego we wniosku i proponowanego w nim rozstrzygnięcia<sup>8</sup>. Inaczej mówiąc, organ dzieli się swoją wiedzą w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, ale jedynie pod warunkiem zaprezentowania przez wnioskodawcę własnego stanowiska<sup>9</sup>.

Interpretacja indywidualna stanowi odpowiedź na wniosek zainteresowanego, a więc jest kierowana do niego, a nie do organu podatkowego, jednak organ interpretację taką również otrzymuje (art. 14i § 2 o.p.). Interpretacja indywidualna ze względu na swój charakter nie posiada mocy formalnie wiążącej wobec zainteresowanych, czyli podatników, płatników, inkasentów oraz osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe, jak i wobec organów podatkowych. Nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach w zakresie indywidualnego opodatkowania wnioskodawcy, nie może zastąpić decyzji podatkowej. Adresat interpretacji posiada prawo, a właściwie przywilej zastosowania się do niej, nie jest to jego obowiązkiem<sup>10</sup>.

Należy zaznaczyć, że interpretacji przepisów prawa podatkowego nie uznaje się za prawo, nie są źródłem prawa, nie mają charakteru stosowania prawa, nie mogą stanowić uzupełnienia prawa ani w żaden sposób go zmieniać. Nie mogą też być uznawane jedynie za źródła wykładni prawa w znaczeniu potocznym lub doktrynalnym<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 10 kwietnia 2015 r., II FSK 2356/13, LEX nr 1774281.

<sup>9</sup> C. Kosikowski, *Interpretacje przepisów...*, s. 486.

<sup>10</sup> Interpretacja indywidualna z podmiotowego punktu widzenia rodzi określone skutki prawne tylko w odniesieniu do wnioskodawcy, pod warunkiem, że się do niej zastosował i jedynie co do przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. W toku postępowania sądowoadministracyjnego, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo skarbowej nie można powoływać się na interpretacje, której adresatem był inny wnioskodawca, nawet jeśli sprawa była identyczna; J. Brolik, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – charakterystyka i zasadnicze funkcje* [w:] T. Falmulski (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 17; K. Teszner, *Art. 14b...*, s. 280.

<sup>11</sup> Wykładnia prawa polega na wyjaśnieniu treści i znaczenia norm prawnych na podstawie obowiązujących przepisów prawa. W rozumieniu Ordynacji podatkowej interpretacja indywidualna to ocena możliwości zastosowania przepisów podatkowych, odnosząc się do konkretnego stanu faktycznego, w którym w razie potrzeby wykładnia prawa może zostać wykorzystana jedynie pomocniczo. Jeżeli przepis nie budzi wątpliwości w zakresie treści i znaczenia, organ podatkowy przedstawi tylko ocenę możliwości zastosowania go w odniesieniu do zawartego we wniosku stanu faktycznego.

## 2. Funkcje interpretacji indywidualnych

Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego pełnią określone funkcje, są to: funkcja informacyjna, funkcja gwarancyjna. Pierwsza z nich realizowana jest przez publikowanie interpretacji w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 14i § 3 o.p.)<sup>12</sup>. Minister Finansów lub organ działający z jego upoważnienia przekazuje informacje o wzorach stosowania prawa podatkowego, dąży w ten sposób do ujednoczenia w zakresie stosowania tego prawa. W ten sposób podatnik uzyskuje wiedzę o praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe oraz czy jego działania są zgodne z przepisami i zostaną zaakceptowane przez te organy<sup>13</sup>. Funkcja informacyjna tworzy stan przewidywalności i służy ograniczeniu ryzyka związanego z wykonywaniem przez podatników obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Szczególnie obowiązku samoobliczania i wpłacania należnego podatku.

Dla posiadacza interpretacji indywidualnej jednakże większe znaczenie ma funkcja gwarancyjna. Stwierdzić można, że walor ochronny stanowi główny powód, dla którego podatnicy występują z wnioskiem o interpretację. Każdy adresat interpretacji indywidualnej, który zastosuje się do jej treści, nie poniesie z tego tytułu negatywnych konsekwencji<sup>14</sup>.

---

Dopiero gdy przepis prawa, z którego konstruowane jest unormowanie, jest niejasny bądź jego treść i znaczenie wymaga wyjaśnienia, organ poza możliwością zastosowania przepisów podatkowych dokona również wykładni prawa; J. Brolik, E. Mucha, *Pisma w sprawach...*, s. 11.

<sup>12</sup> Dotyczy to także interpretacji indywidualnych wydawanych przez pozostałe uprawnione organy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty, marszałka województwa). Interpretacje takie po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w ich treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej właściwego urzędu.

<sup>13</sup> J. Brolik, *Doręczanie indywidualnych...*, s. 164–165.

<sup>14</sup> Uprawnienie do zastosowania się do interpretacji, jak wcześniej wspomniano, posiada jedynie wnioskodawca. Jeżeli wniosek o interpretację indywidualną złoży tylko jedna ze stron transakcji, druga nie może skorzystać z ochrony wynikającej z posiadania i zastosowanie takiej interpretacji. Strona ta musi wystąpić z własnym wnioskiem. Ponadto, jeżeli obie strony wystąpią z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej, uzyskanie przez jedną z nich interpretacji zawierającej określone stanowisko nie powoduje, że druga strona musi otrzymać interpretację zawierającą zbieżne stanowisko;

Zastosowanie się do 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, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14k § 1 o.p.). W przypadku zmiany interpretacji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3 o.p.), ponadto zwalnia się podatnika z obowiązku zapłaty podatku w określonym zakresie (art. 14m § 1 o.p.)<sup>15</sup>. Jednakże w przypadku, gdy skutki podatkowe obejmujące stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe wskazane w interpretacji wystąpią przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku (art. 14l o.p.).

Poza ochroną z obszaru materialnego prawa podatkowego posiadacz interpretacji może również liczyć na ochronę z zakresu prawa karnego w postaci niewszczywania lub umorzenia postępowania karnego skarbowego, a także w zakresie prawa cywilnego<sup>16</sup>. Warto dodać, że brak negatywnych konse-

---

B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 98; K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 143; K. Teszner, *Art. 14k...*, s. 367; Wyrok NSA z 7 grudnia 2012 r., I FSK 2117/11, LEX nr 1366267; Wyrok WSA w Warszawie z 5 czerwca 2013 r., III SA/Wa 439/13, LEX nr 1678506.

<sup>15</sup> Granica czasowa ochrony trwa od dnia doręczenia interpretacji pierwotnej do dnia doręczenia interpretacji nowej, zmienionej lub doręczenia postanowienia o wygaśnięciu interpretacji. W razie uchylecia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny okres ochrony trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu uchylającego interpretację indywidualną. Obowiązek ustalenia tego terminu spoczywa na wnioskodawcy, ponieważ przepisy nie nakładają na dyrektora KIS lub inny właściwy organ podatkowy obowiązku zawiadomienia o tym fakcie zainteresowanego; C. Kosikowski, *Art. 14k [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2013, LEX; A. Kabat, *Art. 14k [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX.

<sup>16</sup> Zastosowanie się do interpretacji zmienionej, uchylonej lub której wygaśnięcie stwierdzono albo nie uwzględniono w rozstrzygnięciu sprawy w postępowaniu podatkowym może być źródłem powstania szkody. Nie zostanie ona naprawiona na podstawie prze-

kwencji wobec podatnika nie oznacza jednak, że organ podatkowy zobowiązany jest wydać błędną, niezgodną z prawem decyzję. Oznacza to jedynie, że adresat nie będzie ponosił jej negatywnych konsekwencji. Ponadto w postępowaniu podatkowym, które dotyczyć będzie wniosku o zastosowanie ulgi poprzez umorzenie zaległości podatkowej albo odsetek za zwłokę, organ prowadzący takie postępowanie uwzględnić powinien wadliwość udzielonej w interpretacji przepisów prawa podatkowego informacji<sup>17</sup>.

Funkcja ochronna interpretacji indywidualnej ma istotne znaczenie nie tylko dla samego adresata interpretacji, ale również dla jego następcy prawnego. Zagadnienie to budzi pewne kontrowersje i spory interpretacyjne zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i wśród przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. W dalszej części zaprezentowane zostaną trzy warianty i odnoszące się do nich stanowiska na temat tego, czy może w nich dojść do sukcesji prawa do zastosowania się do interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego i kiedy następca prawny może zostać objęty ochroną.

### 3. Następstwo prawne w przypadku interpretacji indywidualnych

Prawa i obowiązki następców prawnych i podmiotów przekształconych zostały uregulowane w rozdziale 14 działu III Ordynacji podatkowej<sup>18</sup>.

---

pisów podatkowych. W takiej sytuacji do odpowiedzialności odszkodowawczej zastosowanie będą miały przepisy prawa cywilnego, na podstawie art. 260 o.p.; J. Brolik, *Doręczenie indywidualnych...*, s. 167; A. Kabat, *Art. 14k...*; H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, *Art. 14m* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 202.

<sup>17</sup> C. Kosikowski, *Art. 14k...*

<sup>18</sup> Niniejszy artykuł obejmował będzie jedynie analizę sytuacji przewidzianych w art. 93 o.p. i art. 93a §1 i §2 o.p. Dla ujednoczenia w obu przypadkach stosowane będą określenia „poprzednik prawny” i „następca prawny”. Mimo że w Ordynacji podatkowej występuje rozróżnienie następców prawnych i podmiotów przekształconych, to w obu przypadkach pozycja prawna tych podmiotów ukształtowana została analogicznie. Rozróżnienie ma charakter jedynie terminologiczny. Prawa i obowiązki podmiotów przekształconych nie różnią się od praw i obowiązków następców prawnych wstępujących w najszerszym zakresie w prawa i obowiązki poprzedników prawnych; A. Ole-



Następstwo prawne polega na tym, że w sytuacji zmiany formy prawnej lub utraty bytu prawnego przez dany podmiot stosunków prawnych stosunki te nie wygasną. W miejsce dotychczasowego podmiotu wstąpi inny podmiot, wskazany w przepisach ustanawiających następstwo prawne dla danej sytuacji<sup>19</sup>. W przypadku przekształceń prawnych mowa jest o następstwie pod tytułem ogólnym (sukcesja uniwersalna) praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego<sup>20</sup>. Inaczej mówiąc, jest to nabycie całego majątku, czyli całości praw i obowiązków lub prawnie wyodrębnionych części, na podstawie jednego zdarzenia prawnego<sup>21</sup>.

Przechodząc do analizy pierwszego przykładu, jest to sytuacja, w której następcą prawny ma zamiar zastosować się do interpretacji indywidualnej zaadresowanej do poprzednika prawnego, jeszcze zanim nastąpiło przejście na niego praw i obowiązków. Na tym etapie nie powinno budzić wątpliwości, że następcą prawny nie ma takiego prawa. W związku z tym również ochrona wynikająca z art. 14k–14m o.p nie będzie mu przysługiwać. Nie można uznać, że następcą prawny podejmował działania, opierając się na interpretacji indywidualnej. W tej fazie jego postępowania nie mogła ona stanowić podstawy podejmowanych przez niego decyzji. Następcą nie dysponował interpretacją, a wszelkie działania zgodne z jej treścią mają wyłącznie charakter przypadkowej zbieżności<sup>22</sup>.

---

sińska, *Następstwo prawne w prawie podatkowym* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 285.

<sup>19</sup> A. Olesińska, *Następstwo prawne...*, s. 282.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 30 maja 2017 r., II FSK 1224/15, LEX nr 2314653; Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 lipca 2022 r., I SA/Wr 1187/21, LEX nr 3404383; Wyrok WSA w Warszawie z 29 marca 2023 r., III SA/Wa 2175/22, LEX nr 3624403.

<sup>21</sup> Sukcesja prawna oprócz połączeń i przekształceń osób prawnych odnosi się też do takich zdarzeń jak: łączenie i przekształcanie komunalnych zakładów budżetowych, podział osób prawnych, prywatyzacja przedsiębiorstw państwowych, spadkobranie; S. Babiarz, *Art. 93* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 676.

<sup>22</sup> H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?* „Monitor Podatkowy” 2011 nr 9, s. 23–27, Legalis; A. Makowiec, *Sukcesja prawa do zastosowania się do otrzymanej pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Rocznik Administracji i Prawa” 2014 nr 14, s. 179.

W drugim przypadku przyjmuje się, że następca prawny korzysta „jedynie” z ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej, pod warunkiem, że poprzednik prawny zastosował się do niej przed przejściem praw i obowiązków na następcę prawnego. Jest to stanowisko dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Jak wspomniano wcześniej, interpretacja indywidualna wywołuje wobec adresata, który się do niej zastosował, określone skutki prawne w postaci ochrony. Jednakże ochrona ta aktualizuje się dopiero w momencie podjęcia przez posiadacza interpretacji zgodnego z nią zachowania. Sama interpretacja indywidualna nie jest dla podatnika wiążąca i samo jej otrzymanie nie zapewnia mu ochrony.

Zgodnie z art. 93 § 1 o.p. osoba prawna lub spółka komandytowo-akcyjna (powstała) w wyniku łączenia się osób prawnych, osobowych spółek handlowych lub osobowych i kapitałowych spółek handlowych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Natomiast zgodnie z § 2 wskazanego przepisu przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej i spółki komandytowo-akcyjnej łączących się przez przejście innej osoby prawnej (osób prawnych), osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).

Jest to forma pochodnego nabycia praw. Przesłankę stanowi istnienie danego prawa u podmiotu, od którego nabywca (następca prawny) uzyska dotychczasowe prawo. Nie ma możliwości nabycia czegoś, czego nie ma. Z tego powodu następstwo prawne w zakresie praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego realizuje się wyłącznie w przypadku praw i obowiązków, które istniały przed połączeniem się podmiotów wskazanych w omawianym przepisie. Następuje ono w dniu połączenia się osób prawnych, od tego momentu powstają również skutki podatkowe. Przepisy te obejmują swoim zakresem także skutki wynikające z zastosowania się do interpretacji indywidualnych<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, LEX nr 1214169; Wyrok NSA z 27 lutego 2013 r., II FSK 1385/11, LEX nr 1293275; Wyrok WSA w Warszawie z 3 kwietnia 2014 r., III SA/Wa 2561/13, LEX nr 1582537; Wyrok NSA z 21 grudnia

W licznych wyrokach podkreślano, że art. 93 § 1 o.p. w zw. z art. 14k–14m o.p. nie daje podstaw do tego, by uznać że już na etapie wydania interpretacji dla poprzednika powstanie możliwość zastosowanie się do niej następcy prawnego i spowoduje objęcie go ochroną w sytuacji zmiany, uchylecia lub nieuwzględnienia tejże interpretacji. Jeżeli podmiot wymieniony w art. 93 § 1 o.p. był adresatem interpretacji indywidualnej i zastosował się do niej, uzyskał prawo do objęcia ochroną na wypadek zmiany, uchylecia lub nieuwzględnienia interpretacji. Tylko w takiej sytuacji następcą prawnym uzyska ochronę w takim zakresie i na takich warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu. Funkcja ochronna interpretacji indywidualnej ma charakter warunkowy i realizuje się z momentem podjęcia przez podatnika (płatnika, inkasenta) konkretnych działań zdeterminowanych treścią wydanej interpretacji i nie stanowi samoistnej wartości podlegającej sukcesji<sup>24</sup>.

W orzecznictwie wskazywano także, że błędny jest pogląd, zgodnie z którym następcą prawnym może skorzystać ze skutków interpretacji podatkowych wydanych na wniosek jego poprzednika dla zdarzeń jedynie odpowiadających stanom faktycznym stanowiącym ich przedmiot, a zaistniałym po połączeniu w podmiocie przejmującym. Takie stanowisko jest, zdaniem sądu, nie do zaakceptowania. Prowadziłoby to do uznania, że interpretacja wydana w sprawie indywidualnej wywoływałaby przewidziane prawem skutki także w stanach faktycznych jedynie odpowiadających stanowi faktycznemu (zdarzeniu przyszłemu) zaprezentowanemu we wniosku o udzielenie interpretacji. Rozwiązanie takie sprzeczne jest z samą istotą instytucji interpretacji indywidualnej, czyniąc akt wydany

---

2016 r., II FSK 3534/14, LEX nr 2205089; Wyrok WSA w Warszawie z 22 stycznia 2018 r., III SA/Wa 3594/16, LEX nr 2562054.

<sup>24</sup> Wyrok NSA z 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, LEX nr 1227985; Wyrok WSA w Warszawie z 9 maja 2013 r., III SA/Wa 92/13, LEX nr 1609253; Wyrok NSA z 25 września 2013 r., I FSK 1404/12, LEX nr 1555945; Wyrok WSA w Warszawie z 12 maja 2014 r., III SA/Wa 3204/13, LEX nr 1566247; Wyrok NSA z 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13, LEX nr 1846474; Wyrok NSA z 17 grudnia 2015 r., II FSK 3977/13, LEX nr 1988731; Wyrok WSA w Warszawie z 25 października 2017 r., III SA/Wa 3584/16, LEX nr 2445314.

w indywidualnym stanie faktycznym interpretacją wydaną w innych sprawach jedynie temu stanowi odpowiadających<sup>25</sup>.

Powyższe stanowisko jest podzielane również przez niektórych przedstawicieli doktryny. Następca prawny nie może zastosować się do interpretacji indywidualnej uzyskanej przez poprzednika, ponadto nie jest chroniony taką interpretacją w zakresie zdarzeń, które zaistniały u następcy przed dniem sukcesji. Następca skorzysta z ochrony przysługującej na mocy art. 14k o.p. i art. 14m o.p. jedynie, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, sam się wcześniej do niej zastosował<sup>26</sup>.

W literaturze wskazuje się, że z samego posiadania interpretacji nie wynikają żadne prawa, które przejść mogłyby na następcę prawnego. Z tego powodu nie można stwierdzić, że interpretacja indywidualna zapewnia ochronę prawną podmiotowi powstałemu z przekształcenia (łączenia, podziału), jeżeli poprzednik prawny się do niej nie zastosował. Dopiero zastosowanie się do interpretacji stanowi podstawę uprawnień wnioskodawcy, a po stronie organu stwarza obowiązek jej respektowania. Bez zastosowania się do interpretacji, jest ona jedynie zaprezentowaniem poglądów organów podatkowych na temat stosowania określonych przepisów prawa podatkowego<sup>27</sup>.

Odmienny pogląd na temat charakteru interpretacji indywidualnej ma T. Nowak, który uważa, że interpretacja indywidualna stanowi akt władczy Ministra Finansów. Jest tak, ponieważ wywiera dla adresata skutki prawne w postaci nałożenia określonych obowiązków lub przyznania uprawnień<sup>28</sup>. Zdanie to podziela H. Filipczyk, która również uważa, że interpretacja jest aktem władczym<sup>29</sup>. W momencie jej doręczenia zindy-

---

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 30 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2975/10, LEX nr 1084593.

<sup>26</sup> P. Prus, *Sukcesja ochrony prawnej wynikającej z pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego* [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 107.

<sup>27</sup> K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 151–152; P. Prus, *Sukcesja ochrony...*, s. 107.

<sup>28</sup> T. Nowak, *Art. 14c* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 147–148.

<sup>29</sup> Tak samo również m.in. Z. Kmieciak, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 4, s. 25–26; przeciwnie stanowisko

widualizowany podmiot zostaje wyposażony w określone uprawnienia. Uprawnienie to jako istniejące w chwili zdarzenia uzasadniającego sukcesję może przejść na następcę prawnego<sup>30</sup>. Z tego powodu interpretacja wydana dla poprzednika prawnego chroni następcę pod warunkiem, że skutki podatkowe zdarzenia, któremu odpowiadał stan faktyczny, będący przedmiotem interpretacji, zaistnieją u poprzednika prawnego do dnia sukcesji, oraz gdy skutki prawne tego zdarzenia wystąpią u następcy prawnego po dniu sukcesji<sup>31</sup>.

W tym miejscu warto wspomnieć, że organy interpretacyjne prezentowały stanowisko, w którym odmawiały ochrony następcy prawnemu w prezentowanej sytuacji. Miało to jednak miejsce przede wszystkim w krótkim czasie po uchyleniu art. 14d o.p., obowiązującego przed 1 lipca 2007 r.<sup>32</sup> Głównym argumentem, jaki podnoszono, był fakt, że w regulacji obowiązującej od 1 lipca 2007 r. brakuje przepisu odpowiadającego uchylonemu art. 14d o.p. Z tego powodu skutki zastosowania się przez podatnika do uzyskanej interpretacji nie mogą mieć zastosowania wobec jego następcy prawnego<sup>33</sup>.

Nie sposób jednak przyznać racji takiemu wnioskowaniu, ponieważ jak już wskazano, podstawę sukcesji stanowi art. 93 o.p., a regulacja od-

---

prezentuje np. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego: stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 133–144; H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, *Art. 14b...*, s. 150; J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 80; J. Olesiak, Ł. Pajor, *Reguły sukcesji podatkowo-prawnej a skutki ochronne interpretacji indywidualnych*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2014 nr 1, s. 126.

<sup>30</sup> H. Filipczyk uważa, że również gdy postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej lub postępowanie sądownoadministracyjne w sprawie ze skargi na interpretację toczy się w czasie gdy ma miejsce sukcesja podatkowa, to następca prawny powinien wstąpić także w uprawnienia procesowe poprzednika prawnego; H. Filipczyk, *Czy interpretacja...*

<sup>31</sup> T. Nowak, *Art. 14c...*, s. 149; H. Filipczyk, *Czy interpretacja...*

<sup>32</sup> W stanie prawnym obowiązującym między 1 stycznia 2005 r. a 30 czerwca 2007 r., przepis ten stanowił, że art. 14a–14c o.p. stosuje się odpowiednio do następcy prawnego podatnika.

<sup>33</sup> Interpretacje indywidualne: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z 22 września 2009 r., IPPB3/423-348/09-3/AG; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 lipca 2010 r., ILPP2/443-635/10-2/MR; Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 26 lipca 2010 r., IBPBI/2/423-637/10/CzP.

powiadająca art. 14d o.p. stanowiłaby zbędne powtórzenie. Zachowanie w ustawie zarówno przepisu szczególnego, jak i potwierdzającego go przepisu ogólnego byłoby niezgodne z zasadą racjonalnego ustawodawcy, unikającego tworzenia zbędnych przepisów lub powtarzających się w tej samej ustawie norm prawnych.

Zarówno na gruncie art. 14d o.p. w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2007 r., jak i na gruncie art. 93 w zw. z art. 14k i nast. o.p., istniała i istnieje ochrona prawna zapewniana następcy prawnemu wnioskodawcy, który zastosował się do treści uzyskanej interpretacji. W poprzednim stanie prawnym sukcesja praw wynikających z interpretacji podatkowych została unormowana dwukrotnie, z tego powodu art. 14d o.p. był zbędnym przepisem. Z przepisów art. 14k–14m o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2007 r. w sposób jasny wynika, jaki rodzaj uprawnień rodzi zastosowanie się do interpretacji przez wnioskującego o jej udzielenie. Natomiast w dyspozycji art. 93 § 1 o.p. wyraźnie wskazano, że osoba prawna lub spółka komandytowo-akcyjna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się: osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Z tego powodu dodatkowe unormowanie tej kwestii w odrębnym przepisie było zbyteczne<sup>34</sup>.

Ostatni z analizowanych przykładów wywołuje najwięcej sporów. Jest to sytuacja, w której uznaje się, że następcą prawnym ma prawo zastosować się do interpretacji indywidualnej wydanej dla poprzednika prawnego po przejściu na niego praw i obowiązków i skorzystać z ochrony przysługującej na jej podstawie. Warunkiem takiego uprawnienia jest, że stan faktyczny zaprezentowany we wniosku będzie odpowiadać stanowi faktycznemu, jaki zaistnieje u następcy prawnego.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 93 § 1 o.p., należy rozumieć tak, że wstąpienie „we wszelkie” przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki łączących się osób lub spółek nie

---

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, LEX nr 1084594; Wyrok WSA w Krakowie z 26 października 2012 r., I SA/Kr 1209/12, LEX nr 1233371; Wyrok NSA z 27 maja 2015 r., II FSK 884/13, LEX nr 1774632.

powinno być ograniczane tylko do praw lub obowiązków publicznoprawnych istniejących w momencie połączenia obu podmiotów. Ustawodawca nie wprowadził żadnych ograniczeń w tym zakresie. Następstwo prawne w prawie podatkowym to wstąpienie w prawa i obowiązki podatnika nabyte także na mocy interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie prawa podatkowego. Sukcesji uregulowanej w art. 93 § 1 o.p. podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, a nie tylko prawa, które zostały zrealizowane. Odstępstwa od zasady szerokiego ujęcia następstwa prawnego muszą wprost wynikać z odrębnych ustaw czy ratyfikowanych umów międzynarodowych<sup>35</sup>. Dla przejścia na następcę prawnego praw i obowiązków podatkowych nie jest potrzebna dodatkowa regulacja odnosząca się bezpośrednio do instytucji interpretacji indywidualnych<sup>36</sup>.

Jeśli jeden z podmiotów wskazanych w art. 93 § 1 o.p. (spółka przejmująca) zastosował się do interpretacji indywidualnej wydanej wobec innego podmiotu (spółki przejmowanej), to w sytuacji zaistnienia takiego samego stanu faktycznego jakkolwiek już w odniesieniu do innego podmiotu (spółki przejmującej) wywoła to ochronę prawną na wypadek jej zmiany, uchylecia prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego lub nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Tak samo kształtuje się sytuacja, w której stan faktyczny przedstawiony we wniosku interpretacyjnym i wydanej na jego tle interpretacji dotyczy zdarzenia przyszłego, które spełni się dopiero po połączeniu podmiotów. W takim przypadku nowy podmiot (spółka przejmująca), w razie zastosowania się do interpretacji, zostanie objęty ochroną przewidzianą w art. 14k–14m o.p.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Wyrok NSA z 22 listopada 2016 r., II FSK 2903/14, LEX nr 2199186; Wyrok NSA z 25 sierpnia 2020 r., II FSK 2023/18, LEX nr 3061874; Wyrok NSA z 25 sierpnia 2020 r., II FSK 951/18, LEX nr 3058175.

<sup>36</sup> Wyrok NSA z 5 listopada 2014 r., I FSK 1551/13, LEX nr 1532383.

<sup>37</sup> Gdyby przyjąć założenie, zgodnie z którym w przypadku zdarzeń przyszłych ochrona wynikająca z interpretacji nie obejmuje następcy prawnego, stawałoby go to w pozycji dyskryminującej (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP). Nie doszłoby w ogóle do przejęcia praw wynikających z udzielonej interpretacji indywidualnej, ponieważ poprzednik prawny nie miałby w ogóle czasu się do niej zastosować; Wyrok WSA w Rzeszowie z 21 grudnia 2010 r., I SA/Rz 791/10, LEX nr 750254; Wyrok NSA z 11 grudnia 2012 r.,

Jak wskazuje S. Babiaryz, zastosowanie się przez poprzednika do interpretacji indywidualnej nie ma znaczenia dla przedmiotowego zakresu następstwa prawnego. Zgodnie z art. 93 § 1 i § 2 o.p. następcą wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Z tego powodu następstwo prawne pod tytułem ogólnym prowadzi do wstąpienia następcy w sytuację prawną poprzednika, sięgając aż do skutków już z momentu złożenia przez poprzednika wniosku o wydanie interpretacji. Skorzystanie z interpretacji nie może stanowić warunku ograniczającego zakres następstwa prawnego. Z żadnych przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych ani też z Ordynacji podatkowej nie wynika ograniczenie w postaci zastosowania się poprzednika do interpretacji<sup>38</sup>. Następstwo prawne w odniesieniu do interpretacji indywidualnych może nastąpić na każdym etapie ich wydawania. Przepisy art. 93–94 o.p. stanowią wprost o wstąpieniu we wszelkie prawa bez względu na to, jaki jest ich charakter<sup>39</sup>.

W przepisach prawa materialnego w obecnym stanie prawnym nie istnieje warunek w postaci dodatkowych podstaw dla sukcesji praw i obowiązków prawnopodatkowych. Wyjątki od tej zasady, jak już wcześniej zaznaczono, mogą zawierać przepisy szczególne, jednakże nie występują one w odniesieniu do interpretacji indywidualnych<sup>40</sup>. Użycie pojęcia „wszelkie” stanowi wystarczający przekaz intencji ustawodawcy, który chciał, aby sukcesja obejmowała możliwie najszerszy zakres sytuacji prawnej podatnika. Ograniczenia w tym zakresie są sprzeczne z celem

---

II FSK 830/11, LEX nr 1367086; Wyrok WSA w Krakowie z 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, LEX nr 1305408; Wyrok NSA z 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, LEX nr 2114357; S. Babiaryz, *Art. 93...*, s. 686.

<sup>38</sup> Brak odesłania do konkretnego przepisu w art. 14h o.p. też nie jest tożsamy z jednoznacznym wyłączeniem ogólnych zasad sukcesji.

<sup>39</sup> S. Babiaryz, *Art. 93...*, s. 685–686; S. Babiaryz, *Art. 93a* [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 690; por. R. Dowgier, *Art. 93* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, s. 1014.

<sup>40</sup> A. Mariański, *Art. 93* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 505–506; P. Prus, *Sukcesja ochrony...*, s. 100–101; P. Sołtyśiak, *Głosa do wyroku NSA z dnia 17 listopada 2015r., II FSK 2085/13*, LEX/el. 2016.



instytucji następstwa prawnego, które służyć ma pełnemu wejściu następcy w sytuacji prawną poprzednika<sup>41</sup>.

Zauważyć również warto, że w uzasadnieniu projektu rządowego nowelizacji Ordynacji podatkowej nie ma informacji o tym, że ustawodawca chciał wykluczyć możliwość stosowania przez następcę prawnego ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej wydanej dla podmiotu przejmowanego lub przekształcanego<sup>42</sup>. Mając to na uwadze, prawo do zastosowania się do udzielonej interpretacji indywidualnej powinno przejść na następcę, ponieważ jest to uprawnienie, które wynika z ustawy, ma określoną treść i wywiera wiążące skutki w razie jego realizacji<sup>43</sup>.

Ponadto, jak wskazuje S. Babiarz, następca prawny może wstąpić również w sytuację prawną nie do końca ukształtowaną. Sukcesja uniwersalna obejmuje również ekspektatywy nabycia prawa jako tymczasowe prawa podmiotowe podlegające takiej samej ochronie prawnej jak ukształtowane prawo podmiotowe<sup>44</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Jednym z głównych problemów który wpływa na zagadnienie sukcesji interpretacji indywidualnej, jest jej charakter prawny, o czym już wcześniej wspomniano. Interpretacja indywidualna stanowi swoistą formę działania administracji. Nie można kojarzyć jej ani z czynnością materialno-techniczną, ani z indywidualnym aktem władczym. Pismo zawierające interpretację potwierdza istnienie lub nieistnienie określonych uprawnień

---

<sup>41</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 311–312.

<sup>42</sup> Druk nr 731 z 22 czerwca 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wraz z projektami aktów wykonawczych; A. Makowiec, *Sukcesja prawa...*, s. 186.

<sup>43</sup> J. Olesiak, Ł. Pajor, *Reguły sukcesji...*, s. 13; P. Sołtysiak, *Glosa do wyroku...*; A. Buwaj, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r. (I SA/Lu 875/10) – następstwo prawne a indywidualne interpretacje prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012 nr 5, s. 424.

<sup>44</sup> S. Babiarz, *Art. 93...*, s. 677; A. Buwaj, *Glosa do wyroku...*, s. 423.

i obowiązków ze sfery prawa podatkowego. Mimo że nie konkretyzuje ona praw i obowiązków, to jest ich samoistnym źródłem<sup>45</sup>.

Należy przyznać, że sytuacja prawna wnioskodawcy, który uzyskał interpretację indywidualną, zmienia się w pewnym zakresie. Po otrzymaniu interpretacji podatkowej po stronie adresata kształtuje się prawo do zastosowania się do jej treści, a także gwarancja ochrony. W ten sposób interpretacja nabiera waloru znacznie poważniejszego niż tylko wymiana informacji z organem podatkowym na temat przedstawionej we wniosku sytuacji prawnopodatkowej. Uznanie, że z samego posiadania interpretacji nie wynikają żadne prawa, prowadzi do ograniczenia zakresu sukcesji prawnej. Uchylenie skutków ochronnych wynikających z udzielonej interpretacji indywidualnej tylko dlatego, że nie doszło do zrealizowania opisanego we wniosku stanu prawnopodatkowego do określonego momentu, można uznać za sprzeczne z ideą instytucji interpretacji indywidualnych.

Warto również zauważyć pewną niekonsekwencję i nieracjonalność ustawodawcy. Dopuszcza on możliwość rozpoznania skutków podatkowych i związaną z tym ochronę prawną dla podmiotów jeszcze przed ich powstaniem, ale nie przyznaje jej podmiotom przekształcanym<sup>46</sup>. Przepisy art. 14k o.p. i 14m o.p. stosuje się odpowiednio m.in. w przypadku zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących jej utworzenie – w zakresie dotyczącym działalności tej spółki (art. 14n §1 pkt 1 o.p.) oraz zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa wydanej przed ich powstaniem, na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy (art. 14n §1 pkt 2 o.p.). W przedstawionych przypadkach wprost wskazano, że interpretacja chroni podmiot, którego byt prawny rozpocznie się już po jej wydaniu.

---

<sup>45</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 84.

<sup>46</sup> Stosując wykładnię *a maiori ad minus*, oczywistym staje się, że skoro dopuszczalne jest wystąpienie o interpretację przez podmiot jeszcze nieistniejący, to tym bardziej prawo to powinny posiadać również podmioty przekształcane; H. Filipczyk, *Czy interpretacja...*; A. Makowiec, *Sukcesja prawa...*, s. 185; P. Sołtyśiak, *Glosa do wyroku...*; A. Buwaj, *Glosa do wyroku...*, s. 422.

Interpretacje indywidualne często stanowią element zarządzania ryzykiem podatkowym. Dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą są nierzadko fundamentem działań, ponieważ w oparciu o nie tworzą cały model funkcjonowania. Ponadto interpretacje takie wykorzystywane są wielokrotnie. Odnoszą się do zdarzeń ciągłych, o charakterze powtarzalnym, ściśle związanym z rodzajem danej działalności. Często-krotnie następcą prawny kontynuuje działalność swojego poprzednika, opierając się na tym samym modelu. Konieczność wystąpienia przez niego z nowym wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zaburza ciągłość działalności. Angażuje spółkę i organ do powtórzenia wykonanej już procedury, zwłaszcza jeśli jedyną zmianą, jaka zaszła, to zmiana formy prawnej podatnika<sup>47</sup>. Ponadto jeżeli interpretacja będzie zawierała stanowisko niekorzystne, odmienne od otrzymanego wcześniej przez poprzednika, może to zaważyć na dalszych planach biznesowych i doprowadzić do konieczności przemodelowania planu działalności<sup>48</sup>.

Należy również jeszcze raz podkreślić, że brak odpowiednika art. 14d o.p. w obecnym stanie prawnym nie oznacza, *a contrario*, że sukcesją podatkową nie może zostać objęte prawo do zastosowania się do interpretacji indywidualnej i ochrony z niej wynikającej. Odmowa tego uprawnienia i ochrony podmiotom powstałym w wyniku łączeń i przekształceń wydaje się niezgodna z zasadami wykładni i sprzeczna z samą istotą interpretacji. Uniemożliwia w sposób pełny realizację ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej przyznanej podatnikowi oraz wpływa na ciągłość podmiotową, która zapewniana jest w wyniku sukcesji.

---

<sup>47</sup> Nie dotyczy to sytuacji, w której forma prawna podatnika jest elementem stanu faktycznego i ma istotne znaczenie dla interpretacji przepisów prawa podatkowego.

<sup>48</sup> Zgodnie z zasadą zaufania organ podatkowy powinien powielić swoje stanowisko w odniesieniu do takiego samego stanu faktycznego zawartego w niezmienionej interpretacji wydanej wcześniej na rzecz spółki przekształcanej. Jednakże przepisy nie nakładają na organy interpretacyjne takiego obowiązku; Wyrok WSA w Krakowie z 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, LEX nr 1305408; H. Filipczyk, *Czy interpretacja...*

### **Bibliografia:**

- Babiarz S., Art. 93 [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Babiarz S., Art. 93a [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Brolik J., *Doręczanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – znaczenie prawne doręczenia* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015.
- Brolik J., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – charakterystyka i zasadnicze funkcje* [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2013.
- Brolik J., Mucha E., *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Lexis Nexis, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007.
- Buwaj A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r. (I SA/Lu 875/10) – następstwo prawne a indywidualne interpretacje prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012 nr 5, s. 421–424.
- Dowgier R., Art. 93 [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Unimex, Wrocław 2009.
- Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., Art. 14b [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., Art. 14m [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?* „Monitor Podatkowy” 2011 nr 9, s. 23–27, Legalis.

- Kabat K., *Art. 14k* [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006 nr 4, s. 20–33.
- Kosikowski C., *Art. 14k* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, LEX.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Makowiec A., *Sukcesja prawa do zastosowania się do otrzymanej pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Rocznik Administracji i Prawa” 2014 nr 14, s. 175–188.
- Mariański A., *Art. 93* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2023.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Nowak T., *Art. 14c* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Reguły sukcesji podatkowoprawnej a skutki ochronne interpretacji indywidualnych*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2014 nr 1, s. 123–136.
- Olesińska A., *Następstwo prawne w prawie podatkowym* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Prus P., *Sukcesja ochrony prawnej wynikającej z pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego* [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2013.
- Sołtyśiak P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13*, LEX/el. 2016.
- Teszner K., *Art. 14b* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Teszner K., *Art. 14k* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Turzyński K.F., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.