

## **Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego – uregulowania zawarte w ordynacji podatkowej**

Prawo podatkowe jest jedną z bardziej skomplikowanych dziedzin prawa. W razie wątpliwości dotyczących znaczenia przepisów prawa podatkowego każdy zainteresowany ma możliwość skorzystania z interpretacji indywidualnych celem uniknięcia szkody wynikającej z błędnie dokonanej przez siebie interpretacji prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, przepis prawa podatkowego, interpretacje indywidualne,

**Przedstawienie problemu naukowego i jego znaczenie.** Nie ulega wątpliwości, iż prawo podatkowe jest jedną z bardziej skomplikowanych dziedzin prawa. Trudność stosowania tych regulacji wynikają także z tego, iż ustawy podatkowe ulegają bardzo częstym zmianom, co jest zazwyczaj wynikiem zmieniającej się polityki fiskalnej Państwa i poszukiwania metod na zwiększenie wpływów środków pieniężnych w czasie spowolnienia gospodarczego.

Wskazana zmienność przepisów, która niejednokrotnie skutkuje brakiem korelacji pomiędzy różnymi uregulowaniami, jak również nie zawsze prawidłowa technika ustawodawcza skutkuje wieloma wątpliwościami w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Dokonanie błędnej interpretacji przepisów i na przykład odprowadzenie podatku nieprawidłowej wysokości skutkuje sankcjami finansowymi, które niejednokrotnie mogą nawet doprowadzić do bankructwa podatnika.

**Treść główna i uzasadnienie wyników badania.** Słusznie wskazuje J. Głuchowski [1, s. 13], iż podatek jaki obowiązana jest płacić każda jednostka, powinien być ściśle określony, a nie dowolny. Termin płatności, sposób zapłaty, suma, jaką należy zapłacić – wszystko to powinno być wyraźnie określone, a więc jasne dla podatników, a także dla każdej innej osoby. Tam gdzie jest inaczej, wskazuje J. Głuchowski, naraża się podatnika na samowolę administracji podatkowej. Nieokreślona wysokość opodatkowania sprzyja woluntaryzmowi i korupcji.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa [2] przewiduje możliwość wydawania przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wiąże się to z zapisem zawartym w treści art. 14 a ustawy, wedle którego Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Wyraźne sformułowanie prawa do dokonywania interpretacji urzędowej prawa podatkowego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych po raz pierwszy nastąpiło dopiero w ustawie Ordynacja podatkowa. Jednak instytucja urzędowej wykładni prawa podatkowego funkcjonuje w praktyce już od okresu międzywojennego [3, s. 57].

Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje interpretacje tzw. ogólne i indywidualne. Kwestie związane z wydawaniem interpretacji ogólnych są uregulowane przede wszystkim w art. 14 a ordynacji podatkowej, z uwagi jednak na zakres niniejszego opracowania nie zostaną one szerzej omówione.

Interpretacje indywidualne, zgodnie z treścią art. 14 b można zdefiniować, jako interpretacje przepisów prawa podatkowego dokonane przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na skutek pisemnego wniosku podmiotu zainteresowanego, dotyczące indywidualnej sprawy tego podmiotu. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 stycznia 2011 roku wskazał, iż interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w sytuacji faktycznej, w której znajduje się lub może znaleźć się osoba zainteresowana. Jej istotą jest dokonanie podatkowej kwalifikacji konkretnego lub abstrakcyjnego stanu faktycznego opisanego przez wnioskodawcę. Mimo tego, iż interpretacje indywidualne nie są formalnie wiążące dla organów orzekających w sprawach podatkowych, to zastosowanie się do nich przez podmiot, którego dotyczą rodzi jego ochronę prawną, która musi być w prawie i postępowaniu podatkowym przestrzegana i uwzględniana [4].

Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców skorzystał z wynikającej z art. 14 b §6 ordynacji możliwości upoważnienia podległych mu organów do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie [5]. Po zmianie rozporządzenia, która weszła w życie 1 kwietnia 2011 roku [6] do wydawania indywidualnych interpretacji są upoważnieni Dyrektorzy Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie.

Interpretacje indywidualne mogą również być wydawane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), ale także starostów, czy marszałków województw. Jak stanowi art. 14 j organy te wydają interpretacje indywidualne stosownie do swej właściwości. A. Kabat słusznie stwierdza, iż sformułowanie «stosownie do swojej właściwości» oznacza, że uprawniony do wydania interpretacji jest organ, który w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie będącej przedmiotem interpretacji byłby organem podatkowym właściwym w tej sprawie, przy czym chodzi to o właściwość rzeczową i miejscową [7].

Jak wskazano wyżej interpretacja indywidualna może dotyczyć przepisów prawa podatkowego, jednak tylko prawa podatkowego materialnego. Minister Finansów nie może dokonać urzędowej interpretacji przepisów normujących postępowanie w sprawach podatkowych [8]. W ustawie ordynacja podatkowa znajduje się w art. 3 pkt 2 definicja ustawowa określenia przepisy prawa podatkowego, stanowi ona, iż przepisami tymi są: 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.

W treści art. 14b wskazano, iż interpretacja indywidualna może być wydana na wniosek podmiotu zainteresowanego. Za Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Lublinie wskazać można, iż zainteresowany to każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia i/lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego [9]. Podobnie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 kwietnia 2012 roku [10].

Wskazanie we wniosku indywidualnej sprawy stanowi niezbędny warunek do uznania konkretnego podmiotu za zainteresowanego w znaczeniu przyjętym w art. 14 b ustawy [11].

Interpretacja indywidualna może dotyczyć jedynie indywidualnej sprawy danego zainteresowanego podmiotu. Ustawodawca nie ustanowił jednak definicji normatywnej określenia sprawa indywidualna. W literaturze przedmiotu zauważa się jednak, iż organy podatkowe prezentują stanowisko zgodnie z którym sprawę indywidualną należy rozumieć szeroko jako zobowiązanie podatkowe w konkretnym podatku. Konsekwentnie w sytuacji, gdy toczy się np. kontrola podatkowa mająca za przedmiot prawidłowość wywiązania się z obowiązków podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, organu podatkowe uznają za niedopuszczalne wnioski o interpretacje przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, niezależnie od tego jakiego konkretnie stanu prawnego dotyczy wniosek i czy przepis o którego wykładnię zwraca się podatnik, płatnik lub inkasent był zastosowany w okresie objętym kontrolą [12, s. 290].

Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. W ustawie również w tym przypadku brak jest definicji pojęcia zdarzenie przeszłe. W orzecznictwie sądowo administracyjnym wskazuje się, iż nie jest uzasadnione wąskie rozumienie tego pojęcia, ograniczone jedynie do zdarzeń pewnych, czy planowanych [13].

Dla skuteczności wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji niezbędne jest uiszczenie opłaty w wysokości 40 zł. Zgodnie z art. 14 f ordynacji podatkowej kwotę tę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Początkiem tego terminu jest dzień, w którym nastąpiło złożenie wniosku o wydanie interpretacji. Paragraf 2 art. 14 f ordynacji podatkowej stanowi, iż w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. W ordynacji podatkowej, a dokładniej w art. 14 b § 7, znalazła się delegacja ustawowa dla ministra właściwego do finansów publicznych do wydania rozporządzenia w przedmiocie sposobu uiszczenia opłaty wyżej wymienionej opłaty. Wypełnieniem tego upoważnienia jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 roku w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku [14].

Rolą organu i istotą jego postępowania w sprawie urzędowej interpretacji jest ocena stanowiska strony, nie zaś swobodne wyrażenie poglądów przez organ na tle przedstawionego stanu faktycznego [15, s. 50]. Wynika to także z art. 14 b § 3 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Kiedy w ocenie organu przedstawiony stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe nie są wyczerpująco przedstawione, wówczas organ wzywa wnioskującego do uzupełnienia tego braku [16, s. 46]. Jeśli przedstawiony we wniosku stan faktyczny albo opis zdarzenia przyszłego nie pozwala na dokonanie prawidłowej oceny stanowiska wnioskodawcy, a wezwany do uzupełnienia wniosku w tym zakresie podatnik wniosku nie uzupełnił, wniosek pozostawia się bez rozpoznania (art. 14 g) [17]. Następuje to w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie.

Warunkiem wydania interpretacji indywidualnej jest nie tylko formalne złożenie oświadczenia, co do okoliczności wskazanych w art. 14 b § 4, ale także to, aby te okoliczności nie istniały. Organ opiera swą wiedzę w tym zakresie głównie na oświadczenie wnioskodawcy, jednak, gdy z urzędu będzie miał wiedzę na temat tego, że faktyczne zaistniały wymienione w przepisie okoliczności, wówczas nie może wydać interpretacji indywidualnej. Okolicznościami, które uniemożliwiają wydanie interpretacji indywidualnej są:

– sytuacja, gdy elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej – fakt rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Może zdarzyć się również tak, że jedynie pewne elementy stanu faktycznego w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, wówczas nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego.

Pisemny wniosek zainteresowanego o wydanie indywidualnej interpretacji powinien być ujęty w ramy formularza stanowiącego wzór tego wniosku. Zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 14 b § 7 ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych określił, w drodze rozporządzenia, wzór tego wniosku, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2–5 art. 14 b. Wzór wniosku został określony w tym samym rozporządzeniu, w którym minister wskazał sposób uiszczenia opłaty od wniosku (załącznik do wskazanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 roku).

Odnosząc się pokrótce do formularza oznaczonego symbolem ORD-IN – tj. wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji wskazać należy, iż w pierwszych rubrykach tego formularza oznaczyć należy organ, do którego jest kierowany wniosek, to znaczy określić, do którego z upoważnionych przez ministra dyrektorów izb skarbowych wniosek jest kierowany. Oczywiście nie ma tutaj miejsca na swobodę wnioskującego w zakresie wyboru któregoś z dyrektorów, lecz właściwość organu jest powiązana z miejscem zamieszkania lub siedzibą wnioskodawcy.

W części A2 należy zaznaczyć, czy formularz jest składany w celu pierwszego złożenia wniosku, czy też po to, aby uzupełnić wniosek uprzednio złożony.

Następna część formularza to pola, które pozwalają na wskazanie niezbędnych danych wnioskodawcy (część B). W części D należy przedstawić dane pełnomocnika wnioskodawcy, jeżeli oczywiście taki występuje. W tym przypadku koniecznym jest załączenie do wniosku pełnomocnictwa. Do kwestii związanych z pełnomocnictwem należy stosować przepisy działu IV ordynacji podatkowej – postępowanie podatkowe.

W części C znajduje się miejsce na podanie nazwy i adresu ewentualnie nazw i adresów Naczelnika lub Naczelników Urzędu Skarbowego oraz Urzędu Celnego, które są właściwe dla wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej, której dotyczy omawiany wniosek.

W części E należy wskazać, czy wniosek dotyczy stanu faktycznego, który zaistniał, czy też zdarzenia przyszłego, jak również należy podać liczbę zaistniałych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, co jak wskazano wyżej ma wpływ na wysokość należnej opłaty od wniosku.

Kolejne pola to miejsca na zaznaczenie rodzaju sprawy, a mianowicie, którego z podatków dotyczy wniosek oraz wskazanie konkretnych przepisów prawa podatkowego, które mają być przedmiotem

interpretacji. W tym miejscu zaznaczyć należy, iż pod pojęciem przepis prawny rozumiemy jednostkę redakcyjną tekstu prawnego, a więc konkretny artykuł, paragraf, ustęp, czy punkt aktu prawa powszechnie obowiązującego (np. ustawy, czy rozporządzenia).

W części F znajduje się miejsce na podanie kwoty opłaty, wskazanie sposobu jej uiszczenia oraz sposobu zwrotu nienależnej opłaty. Nienależna opłata jest wówczas, gdy jej kwota przewyższa iloczyn opłaty ustawowej (kwoty 40 zł) i sumy zaistniałych stanów faktycznych oraz zdarzeń przyszłych, których dotyczyć ma interpretacja. Według treści art. 14 f §2 a zwrot nienależnej opłaty powinien nastąpić nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

Najważniejsza część wniosku to części G oraz H formularza. W części G należy przedstawić wyczerpująco stan faktyczny (stany faktyczne), zdarzenie (zdarzenia) przyszłe, pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, natomiast w części H znajduje się miejsce na przedstawienie własnego stanowiska wnioskodawcy, co do przedstawionych w części G kwestii i pytań.

W przypadku, gdy z uwagi na objętość rubryk G i H nie jest możliwe przedstawienie wszystkich niezbędnych kwestii, wówczas należy załączyć do omawianego formularza ORD-IN załącznik lub załączniki oznaczone symbolem ORD-IN/A.

W części J należy zawrzeć oświadczenia, o których mowa w art. 14 b § 4 ustawy 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa.

Wniosek – formularz powinien być oczywiście podpisany przez wnioskodawcę lub osobę upoważnioną do działania w jego imieniu.

Interpretacja indywidualna powinna być wydana bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez właściwy organ. Uchybienie temu terminowi skutkuje tym, iż uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Opisany wyżej skutek wynika z regulacji zawartej w art. 14 o ordynacji podatkowej.

Prawna forma działania właściwego organu w tym zakresie to postanowienie. Elementy jakie powinna zawierać interpretacja indywidualna są wskazane w art. 14 c. Zgodnie z jego treścią należą do nich:

- ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, przy czym możliwe jest odstępianie od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest według organu prawidłowe w pełnym zakresie.

- w przypadku negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

- pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego [18].

Bardzo istotnym elementem interpretacji dokonanej przez organ jest jej uzasadnienie prawne. Za Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Szczecinie należy wskazać, iż prawidłowe uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej winno zawierać przytoczenie przepisów prawa, na których organ oparł swoje stanowisko (wraz z podaniem ich treści), wyjaśnienie znaczenia tych przepisów, w kontekście podanego przez stronę stanu faktycznego, ze wskazaniem jego znamion, istotnych dla zakresu stosowania powołanych przepisów. Sąd zaznaczył także, iż zakres oceny stanu faktycznego, zawartego we wniosku o wydanie interpretacji, wyznacza też treść zadanej przez wnioskodawcę pytania [19].

Po otrzymaniu przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej od jego woli zależne jest to, czy zastosuje się do treści tej interpretacji. Wnioskodawca ma prawo kwestionować interpretację wnosząc skargę do sądu administracyjnego.

Faktem jest jednak to, iż żaden przepis prawa nie obliguje wnioskodawcy do zastosowania się do interpretacji. W sytuacji jednak, gdy wnioskujący o wydanie interpretacji zastosuje się do jej treści, wówczas z mocy art. 14 k ordynacji nie może to powodować dla niego szkody. Wprawdzie ustawodawca nigdzie nie zdefiniował zawartego w treści art. 14 k określenia «nie może szkodzić», jednak doktryna stoi na stanowisku, iż pojęcie to należy rozumieć szeroko, zarówno jako zapobieganie powstaniu szkody, jak i jej naprawienie, rozumiane jako wyrównanie wszelkich szkód [20].

Wydana interpretacji indywidualna może zostać zmieniona, skutki tej zmiany nie mogą jednak szkodzić podmiotowi, który zastosował się do interpretacji przed dokonaniem jej zmiany. Szczegółowe uregulowania dotyczące zmiany wydanej interpretacji indywidualnej, jak również konsekwencji i gwarancji dla wnioskodawcy z tego wynikających zawarte zostały w treści art. 14 e, 14 k, 14 m, 14 n ordynacji podatkowej.

**Podsumowanie.** Dodać również należy, iż interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Występowanie w polskim systemie prawnym możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych należy ocenić pozytywnie. W razie wątpliwości dotyczących znaczenia przepisów prawa podatkowego każdy zainteresowany ma możliwość skorzystania z tego instrumentu prawnego celem uniknięcia szkody wynikającej z błędnie dokonanej przez siebie interpretacji prawa podatkowego. Postulując uproszczenie systemu podatkowego należy mieć nadzieję, iż pozostając w systemie prawnym uregulowania dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego będą coraz rzadziej stosowane w praktyce.

#### *Źródła i literatura*

1. Głuchowski J. Zarys Polskiego prawa podatkowego / J. Głuchowski, J. Patyk. – Warszawa : Lexis Nexis, 2009.
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa // Tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. – Poz. 749.
3. Kulicki J. Zasady, tryb i skutki prawne interpretacji prawa podatkowego / J. Kulicki // Informacje. – Nr 1128. Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz. – Luty 2005. – S. 1 za Z. Ofiarski, Prawo podatkowe. – Warszawa : Lexis Nexis, 2006.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 stycznia 2012r., sygn. akt II FSK 1294/10, opubl. w programie komputerowym Legalis.
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. – Dz. U. z 2007 r. – Nr 112. – Poz. 770 z późn. zm.
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2011r. zmieniające rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. – Dz. U. z 2011 r. – Nr 58. – Poz. 298.
7. Kabat A. w: Komentarz do art. 14j ordynacji podatkowej / w: B. Gruszczyński, M. Niezgódka-Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter // Ordynacja podatkowa. Komentarz, opubl. w programie komputerowym Lex Polonica.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 13 października 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1046/11, opubl. w programie komputerowym Legalis.
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 30 września 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 436/11, opubl. w programie komputerowym Legalis.
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1070/2011, opubl. LexPolonica nr 3917138 oraz <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
11. Babiarz S. w: Komentarz do art. 14b ordynacji podatkowej w: B. Gruszczyński, M. Niezgódka-Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter // Ordynacja podatkowa, op. cit.
12. Nalinowski D. (red.), Dąbrowski A., Szkot E., Blak Ł., Postępowanie przed organami skarowymi / D. Nalinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szkot, Ł. Blak. – Warszawa, 2007.
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 7 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 440/10, opubl. w programie komputerowym Legalis.
14. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 roku w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku // tekst jedn. Dz.U. z 2013. – Poz. 188.
15. Dźwigała G. Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania / G. Dźwigała // «Przegląd Podatkowy. – 2004. – Nr 11.
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 25 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 627/12, opubl. Monitor Podatkowy rok 2012. – Nr 12. – S. 46.
17. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 304/09, opubl. w programie komputerowym Legalis.
18. W postanowieniu z dnia 9 lipca 2009 roku, wydanym w sprawie I SA/Sz 424/09, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał, że jakkolwiek w przepisach ordynacji podatkowej brak jest uregulowania potwierdzającego wprost prawo wnioskodawcy do zaskarżenia wydanej interpretacji indywidualnej, to w sposób pośredni prawo to wyraża art. 14c § 3 ordynacji podatkowej.
19. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 18 maja 2011 r, sygn. akt I SA/Sz 188/11, opubl. w programie komputerowym Legalis.
20. Kabat A. w: Komentarz do art. 14b ordynacji podatkowej w: B. Gruszczyński, M. Niezgódka-Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter // Ordynacja podatkowa, op. cit.

**Ясюк Є. Індивідуальні інтерпретації положень закону про податок – урегулювання на основі податкового статуту.** Податкові закони зазнають частих змін, що є зазвичай результатом фіскальної політики держави й

пошуку методів збільшення вливання грошових ресурсів під час сповільнення розвитку економіки. Указана змінюваність положень, яка часто є наслідком відсутності узгодженості між різними врегулюваннями, а також не завжди правильна законодавча техніка породжують багато сумнівів у сфері інтерпретації положень закону про податок. Здійснення помилкової інтерпретації положень і сплата податку в неналежному обсязі тягне за собою фінансові санкції, які можуть навіть призвести до банкрутства платника податків. Наявність у польській правовій системі можливості отримання індивідуальних інтерпретацій слід оцінити позитивно. У разі виникнення сумнівів, щодо значення положень закону про податок кожен зацікавлений має можливість скористатися цим юридичним інструментом із метою уникнення шкоди, заподіяної внаслідок неправильної інтерпретації закону про податок.

**Ключові слова:** податкове право, норма податкового права, фінансова політика держави, індивідуальні інтерпретації.

**Jasiuk E. Individual Interpretations of Law Provisions About a Tax are a Settlement on the Basis of Tax Charter.** Tax laws are the subject to frequent changes, which is usually the result of fiscal policy and search of the methods of increasing infusion of financial resources during the slowdown of the economy. The specified provisions of such variability, which is often the consequence of the lack of coherence between different settlements and not always correct legal technique generate a lot of doubts in the field of interpreting the law on tax. Making a false interpretation of such provisions and payment of tax in the amount of ill entail financial penalties may even lead to bankruptcy of the taxpayer. The present possibility of obtaining individual interpretations in the Polish legal system should be evaluated positively. In case of doubt about the meaning of the law on tax each concerned party has the opportunity to take advantage of such legal instrument in order to avoid damage caused by misinterpretation of the law on tax.

**Key words:** tax law, the rate of tax, state fiscal policy, individual interpretations.

УДК 352.07(477)

*J. Niczyporuk*

## **On the Need of Regional Development of Ukraine**

Generally it is possible to assume that a regional development is a growth of the economic potential of the country, resulting in the improvement in the standards of living of residents of the region and an increase in its competitiveness. The regional development constitutes the task of the self-government of the province in Poland. One should assume that the regional development will also become an element of reforming the legal system of Ukraine.

**Key words:** region, regional development, self-government of the province, Ukraine.

**Formulation of Scientific Problem and its Meaning.** The regional development constitutes the issue at present about the great importance which results above all from the accession of Poland to the European Union, but should also pose a challenge for Ukraine.

**The Basic Material and Justification of the Results of the Study.** The very term «region» is elusive, and it is the subject of the research of many fields of study. This is definitely an interdisciplinary notion which was moulded along with the development of civilization and economic and cultural development. The term «region» comes from Latin «region», «regionis» and denotes movement in a set direction, land, circuit, surroundings [1, p. 3]. Most often term «region» is determined very generally as the collection of features pointing to, relatively homogeneous area, differing from the precinct with natural and purchased features [2, p. 147].

In particular, region is a unit of the organization of the state territory, irrespective of political form (federation, unitary state, state with the autonomy), of relatively large surface and quite considerable population numbers constituting area comparatively uniform from an economic, public, cultural point of view, in frames which the independent, economic and cultural social policy taking the specificity into account for being conducted by the vocation for it for territorial institutions [3, p. 60]. Under the organizational-legal account, due to the political form of the state, in which regions are arranged, we distinguish: federal regions – the divided authority of the state is all in the federal state between distinguished structures of that federation, in contrast with the unitary state, which is located in the structure of central authorities (federal regions appear for example in Germany); self-government regions – which are distinguished to the purpose of the