



KRAKOWSKA AKADEMIA  
im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Wydział Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych  
NAUKI PRAWNE

Katarzyna Dokukin

CHARAKTER PRAWNY INTERPRETACJI PODATKOWYCH

Rozprawa doktorska  
przygotowana pod kierunkiem  
dr hab. Wojciecha Maciejko, prof. KAAF

Kraków 2022

## SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	5
---------------------	---

### **Rozdział 1. Geneza i kierunki rozwoju wykładni prawa**

1. Zakres przedmiotowy rozprawy .....	11
1.1. Wprowadzenie .....	11
1.2. Cel rozprawy.....	12
1.3. Metody badawcze i struktura rozprawy.....	16
2. Teoretyczne ujęcie aktu interpretującego przepis prawa podatkowego.....	17
2.1. Proces wykładni prawa podatkowego .....	17
2.1.1. Metodyka optymalnej wykładni przepisów prawa podatkowego.....	19
2.2. Historyczne i aktualne ramy wiążącej interpretacji prawa .....	24
2.2.1. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego.....	24
2.2.2. Instytucja powszechnie obowiązującej wykładni ustaw.....	27
2.2.3. Instytucja pytań prawnych .....	30
2.2.3.1. Pytania prawne do Sądu Najwyższego.....	30
2.2.3.2. Księga zasad prawnych .....	35
2.2.3.3. Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego .....	37
2.2.3.4. Pytania prawne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	40
2.2.3.5. Pytania prawne do Naczelnego Sądu Administracyjnego.....	43
2.2.4. Wytyczne wymiaru sprawiedliwości .....	47
2.2.5. Objasnienia podatkowe .....	50
2.2.6. Opinia zabezpieczająca .....	52
2.2.7. Wiążące informacje organów państwowych w zakresie podatków .....	54
2.2.8. Wiążące urzędowe interpretacje prawa.....	58
3. Podsumowanie .....	61

### **Rozdział 2. Podmioty postępowania w sprawie interpretacji podatkowej i przedmiot interpretacji podatkowej**

1. Charakterystyka interpretacji przepisów prawa podatkowego.....	64
1.1. Rys historyczny interpretacji przepisów prawa podatkowego .....	64
1.2. Ogólne i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego w aktualnym stanie prawnym .....	70
2. Organ właściwy w sprawie wydania interpretacji podatkowych .....	73

3. Legitymacja do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego ....	82
4. Przedmiot interpretacji podatkowych.....	85
4.1. Uwagi ogólne.....	85
4.2. Wniosek w przedmiocie interpretacji podatkowych .....	90
4.2.1. Uwagi ogólne .....	90
4.2.2. Interpretacje podatkowe ogólne .....	92
4.2.3. Interpretacje podatkowe indywidualne .....	96
4.2.3.1. Zaistniały stan faktyczny i zdarzenie przyszłe .....	98
4.2.3.2. Stanowisko wnioskodawcy .....	101
4.2.4. Wniosek wspólny.....	102
4.2.5. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiających	104
5. Podsumowanie .....	107

### **Rozdział 3. Postępowanie w sprawach interpretacji podatkowych**

1. Wszczęcie postępowania i strona .....	111
1.1. Treść interpretacji prawa podatkowego.....	111
1.1.1. Postanowienie w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia .....	114
1.1.2. Odmowa wydania interpretacji podatkowej .....	116
1.2. Termin do wydania interpretacji podatkowej .....	119
1.3. Wydanie interpretacji podatkowej milczącej.....	121
1.4. Opłata za wydanie interpretacji podatkowej .....	125
1.5. Doręczenie interpretacji podatkowej .....	127
1.6. Publikacja interpretacji podatkowych .....	130
2. Odmiany ingerencji w obowiązującą interpretację podatkową z urzędu .....	131
2.1. Zmiana interpretacji ogólnej podatkowej .....	131
2.2. Zmiana interpretacji indywidualnej.....	133
2.2.1. Wygaśnięcie interpretacji indywidualnej jako skutek zbiegu z interpretacją ogólną przepisów prawa podatkowego .....	140
2.2.2. Uchylenie interpretacji indywidualnej .....	141
3. Kontrola instancyjna interpretacji podatkowej .....	143
4. Podsumowanie .....	146

## **Rozdział 4. Skutki rozstrzygnięcia w sprawach interpretacji podatkowych i sądowa kontrola interpretacji podatkowych**

1. Istota (forma) interpretacji przepisów prawa podatkowego .....	149
2. Funkcje interpretacji podatkowych .....	156
3. Zakres ochrony wynikający z zastosowania się do interpretacji podatkowej .....	160
3.1. Ochrona prawna w czasie .....	160
3.1.1. Skutki prawne interpretacji milczącej .....	170
3.1.2. Skutki interpretacji indywidualnej co do następców prawnych .....	171
3.1.3. Utrwalona praktyka interpretacyjna .....	175
3.2. Moc prawna wydanej interpretacji ogólnej .....	180
4. Teoretyczne podstawy traktowania interpretacji indywidualnej jako prejudykatu .....	183
4.1. Kontrola organów podatkowych w postępowaniu podatkowym .....	183
4.2. Sądowa kontrola interpretacji indywidualnej .....	185
4.2.1. Zakres kontroli sądowej .....	187
4.2.1.1. Zaskarżenie interpretacji indywidualnej odnoszącej się do kilku stanów faktycznych .....	189
4.3. Wyrok WSA w sprawie ze skargi na interpretację podatkową .....	190
4.3.1 Termin na wydanie interpretacji po jej uchyleniu przez sąd administracyjny .....	194
4.3.2. Zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej po wyroku sądu administracyjnego. Moc wyroku uwzględniającego skargę na interpretację .....	196
5. Podsumowanie .....	204
<b>Konkluzje</b> .....	209
<b>Bibliografia</b> .....	223
<b>Interpretacje organów podatkowych</b> .....	241
<b>Wykaz orzeczeń</b> .....	244

## Wykaz skrótów

### Akty normatywne

**Dyrektywa Rady 2006/112/WE** – Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L 2006.347.1.

**Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze sprost. i ze zm.

**k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.

**k.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2345 ze zm.

**k.p.a.** – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.

**k.p.c.** – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1805 ze zm.

**k.p.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 534 ze zm.

**k.s.h.** – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1526 ze zm.

**o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

**p.p.s.a.** – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.

**pr. przeds.** – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 162 ze zm.

**p.u.m.** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uchwalona przez Sejm Uchwałodawczy w dniu 22 lipca 1952 r., t.j. Dz.U. z 1976 r., Nr 7, poz. 36 ze zm.

*r.u.s.p. z 1928 r. – Rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 6 lutego 1928 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych, Dz.U. z 1928 r., Nr 12, poz. 93 ze zm.*

**TWE** – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Rzymie w dniu 25 marca 1957 r., Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm., nazywany zgodnie z traktatem lizbońskim Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (**TFUE**)

**u.i.d.p.** – ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2070 ze zm.

**u.k.a.s.** – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.

**u.k.r.b.u.** – ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 541 ze zm.

**u.p.d.o.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.

**u.p.d.o.p.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.

**u.p.p.p.** – ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prawnym, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 711 ze zm.

**u.p.t.u.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.

**u.p.z.p.** – ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1129 ze zm.

*u.s.g.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.*

**u.s.k.o** – ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 570 ze zm.

**u.s.n.** – ustawa z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1904 ze zm.

*u.s.n. z 1962 r. – ustawa z dnia 15 lutego 1962 r. o Sądzie Najwyższym, t.j. Dz.U. z 1962 r., Nr 11, poz. 54 ze zm.*

*u.s.n. z 1984 r. – ustawa z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym, t.j. Dz.U. z 1984, Nr 45, poz. 241 ze zm.*

*u.s.n. z 2002 r. – ustawa z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym, t.j. Dz.U. z 2002 r., Nr 240, poz. 2052 ze zm.*

*u.s.p. z 1950 r. – ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o zmianie prawa o ustroju sądów powszechnych, tj. Dz.U. Nr 38, poz. 347 ze zm.*

*u.t.k. – ustawa z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym, t.j. Dz.U. z 1985 r., Nr 22, poz. 98 ze zm.*

*u.z.p. – ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, t.j. Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.*

### **Organy i urzędy władzy publicznej**

**KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa

**KIS** – Krajowa Informacja Skarbowa

**NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny

**SN** – Sąd Najwyższy

**TK** – Trybunał Konstytucyjny

**TS** – Trybunał Sprawiedliwości

**TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

**WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny

**ZUS** – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

### **Czasopisma i publikatory**

**DGP** – Dziennik Gazeta Prawna

**DPP** – Demokratyczny Przegląd Prawniczy

**Dz.U.** – Dziennik Ustaw

**Dz.Urz. MF** – Dziennik Urzędowy Ministra Finansów

**Dz.Urz. UE L** – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej seria L

**GS** – Gazeta Sądowa

**JP** – Jurysdykcja Podatkowa

**KPP** – Kwartalnik Prawa Podatkowego

**Lex** – Lex System Informacji Prawnej „LEX”, Wolters Kluwer

**MP** – Monitor Podatkowy

**M.P.** – Monitor Polski

**NP** – Nowe Prawo

**ONSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

**ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

**OSNAP** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy

**OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

**OSNCP** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

**OSNKW** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa

**OSNP** – Orzecznictwo Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego

**OSP** – Orzecznictwo Sądów Polskich

**OTK ZU** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy

**OTK-A** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego - Seria A



**OTK-A ZU** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy

**PP** – Przegląd Podatkowy

**PiP** – Państwo i Prawo

**POP** – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

**PriP** – Prawo i Podatki

**PS** – Przegląd Sejmowy

**SP** – Studia Prawnicze

**PN** – Przegląd Notarialny

**Prz. Sąd.** – Przegląd Sejmowy

#### **Inne skróty**

**art.** – artykuł

**cz.** – część

**m.in.** – między innymi

**n.** – następna

**np.** – na przykład

**Nr (nr)** – numer

**pkt** – punkt

**por.** – porównaj

**poz.** – pozycja

**PRL** – Polska Rzeczpospolita Ludowa

**(red.)** – redakcja

**RP** – Rzeczpospolita Polska

**s.** – strona

**t.** – tom

**tj.** – to jest

**T.j. (t.j.)** – tekst jednolity

**tzw.** – tak zwany(a)

**UE** – Unia Europejska

**ust.** – ustęp

**WIA** – Wiążąca Informacja Akcyzowa

**WIP** – Wiążąca Informacja o Pochodzeniu

**WIS** – Wiążąca Informacja Stawkowa

**WIT** – Wiążąca Informacja Taryfowa

**ww.** – wyżej wymienione

**zd.** – zdanie

**ze sprost.** – ze sprostowaniem

**ze zm.** – ze zmianami

**zob.** – zobacz

**§** – paragraf

Jednostki redakcyjne, tytuły (skrótty tytułów) lub publikatory nieobowiązujących już aktów normatywnych, a także istniejące nadal jednostki redakcyjne aktów normatywnych w brzmieniu, które już *nie* obowiązują, oznaczono w tekście głównym oraz w przypisach *kursywą*.

## Rozdział I

### Geneza i kierunki rozwoju wykładni prawa

#### 1. Zakres przedmiotowy rozprawy

##### 1.1. Wprowadzenie

Przedmiotem rozprawy jest teoretyczna analiza zagadnień prawnych związanych z instytucją interpretacji przepisów prawa podatkowego. Możliwość dokonywania interpretacji podatkowych ulokowana została w art. 14a § 1 pkt 1 i art. 14b § 1 ustawy z dnia 23 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, przez upoważnione do tego organy administracji publicznej. Interpretacje podatkowe ogólne dokonywane być mogą przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który to jednocześnie w swym działaniu winien dążyć do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego; interpretacje indywidualne na wniosek zainteresowanego wydaje w indywidualnej sprawie Dyrektor KIS<sup>2</sup> lub stosownie do swojej właściwości i w określonym w ustawie zakresie wójt, burmistrz (prezydent miast), starosta lub marszałek województwa.

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

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

Zakres zagadnień dotyczący urzędowych interpretacji podatkowych stanowi interesujący obiekt badań naukowych. Problematyka ta dotychczas była jedynie przedmiotem

---

<sup>1</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

<sup>2</sup> Krajowa Informacja Skarbowa.

nielicznych komentarzy do ustaw (ustawy o.p.), sporadycznie w podręcznikach akademickich i artykułach.

## 1.2. Cel rozprawy

Główna teza badawcza rozprawy ma na celu odnalezienie przyczyny wprowadzenia i funkcji instytucji interpretacji podatkowej. W rozprawie podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, co skłoniło ustawodawcę i jakimi kryteriami się posługiwał formułując normy prawne w tym zakresie oraz, czy interpretacja stanowi dodatkowy element (fazę) postępowania jurysdykcyjnego podatkowego kończącego się decyzją.

W literaturze przedmiotu podkreślano, że interpretacja indywidualna jest (tylko) wyjaśnieniem znaczenia przepisów prawa podatkowego.<sup>3</sup> Nie mniej jednak wskazać należy, że punktem wyjścia wykładni prawa jest tekst prawny. Poprzez tekst bowiem prawodawca przekazuje do wiadomości zainteresowanym podmiotom określone normy postępowania.<sup>4</sup> Normy te powinny być jasne. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2020 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej<sup>5</sup> wskazuje, że przepisy ustawy redagować się winno tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Przedmiot ustawy określa się możliwie najzwięźle, jednakże w sposób adekwatnie informujący o jej treści. Zauważyć ponadto należy, że tworzenie i stosowanie prawa powinno być w pierwszym rzędzie zorientowane na zgodność z Konstytucją RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>6</sup> W art. 217 Konstytucji RP sformułowano zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych oraz zasadę jej zupełności. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej, co oznacza, że stanowić ona powinna wzorzec oceny wszystkich innych aktów prawnych, a w pierwszej kolejności miernik poprawności ustawodawstwa. Przy czym Konstytucja RP, jako najwyższy akt prawny w Polsce nie przewiduje <pomocniczej> interpretacji prawa z żadnych z dziedzin praw.

Nie ma odrębnego katalogu reguł wykładni lub innych metod czy środków interpretacji charakterystycznych dla gałęzi prawa podatkowego, tj. możliwych do wykorzystania tylko w prawie podatkowym. Specyfika prawa podatkowego co do zasady, nie przejawia się bowiem w doborze odmiennych metod i środków interpretacji, ale

---

<sup>3</sup> J. Kabat-Rembelska, A. Kabat, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego - korzyści po zmianach?*, cz. II, PiP 2007, Nr 3, s. 6.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra 1991, Nr 35/10(406), s. 28.

<sup>5</sup> T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

<sup>6</sup> Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze sprost. i ze zm.

w określonym nastawieniu i oczekiwaniach wobec prawa podatkowego.<sup>7</sup> Skoro zatem interpretacja przepisów prawa, w tym np. prawa cywilnego, prawa administracyjnego, odbywa się, co do zasady, na podstawie tych samych dyrektyw wykładni, tj. dyrektyw językowych (wykładnia językowa) oraz pozajęzykowych (wykładnia systemowa, funkcjonalna i celowościowa), rodzi się fundamentalne pytanie; dlaczego na gruncie prawa podatkowego, jako wyjątku, dokonywana jest interpretacja przepisów podatkowych - przez organy podatkowe - za podmioty mające się do tych norm zastosować, tj. podatników.

Stwierdzić należy, iż dotychczasowo wyłącznie w prawie podatkowym, wyodrębniona została samodzielna instytucja interpretacji podatkowych, poprzez które Dyrektor KIS (lub Minister Finansów) ma interpretować przepisy podatkowe za podatników, do których przecież te przepisy są kierowane. Porzucono zasadę, że to właśnie tekst aktu normatywnego powinien być źródłem wiedzy o prawie. W związku z zaprezentowanymi argumentami odszukać należy przyczyny oraz funkcje powołania tej instytucji, w tym wykazać trafność sformułowanej tezy. Zbadania wymaga, jakie względy przesądziły o wprowadzeniu do Ordynacji podatkowej tych wyjątkowych rozwiązań, które wyraźnie kłócą się z podstawionymi zasadami. Zbadania wymaga również, czy interpretacja podatkowa stanowi dodatkowy element postępowania jurysdykcyjnego podatkowego kończącego się decyzją, a jeżeli tak, czy występują dwie decyzje (decyzja dotycząca interpretacji przepisów prawa podatkowego i rozstrzygająca istotę sprawy), a w przypadku odpowiedzi przeczącej, czy mamy do czynienia z jednym rozczłonkowanym postępowaniem, tj. wyodrębnionymi fazami jednego postępowania poświęconemu temu by deklarować wykładnię (co z kolei wiązałoby się z postępowaniem jurysdykcyjnym bez kluczowego elementu dla procedury, czyli podciągnięcia stanu faktycznego pod normę prawną<sup>8</sup>). Nasuwa się w tym miejscu także pytanie, czy nie dochodzi do niepokojącego objawu co do jakości prawa podatkowego i jego czytelności dla stron postępowania. Jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji wywodzącej się z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) jest zasada określoności

---

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 14 i 15.

A także: R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PP 2003, Nr 10, s.13: Specyfika prawa podatkowego, determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego historycznie się wywodzi, co z prawem prywatnym - cywilnym i handlowym. Prawo podatkowe w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego. Zbliżone jest ono bowiem w dziedzinie prawa ustrojowego do i procedury - do prawa administracyjnego, natomiast przy konstruowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wykorzystuje w szerokim zakresie instytucje prawa cywilnego i prawa handlowego - przejmując je w pełni lub też modyfikując dla własnych potrzeb.

<sup>8</sup> Wydanie końcowego orzeczenia (wyroku lub postanowienia), w którym sąd ustanawia normę indywidualną i konkretną, wywnioskowaną z normy prawnej generalnej i abstrakcyjnej, wymaga wcześniejszego dokonania subsumcji, czyli konfrontacji faktu z treścią normy prawnej - Zob. A. Bierć, *Zarys prawa prywatnego. Część ogólna*, Warszawa 2012, s. 140.

prawa. Stanowi ona także element zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie praw<sup>9</sup>, a także jest funkcjonalnie powiązana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego.<sup>10</sup> To na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy. Na oba wymiary określoności prawa składają się takie kryteria, jak: precyzyjność regulacji prawnej, jasność przepisu oraz jego legislacyjna poprawność. Jasność przepisu gwarantować ma jego komunikatywność względem adresatów. Innymi słowy, chodzi o zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Niejasność przepisu oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo.<sup>11</sup> Wymóg określoności odnosi się do relacji między państwem i obywatelami - adresatami regulacji, którzy mają prawo oczekiwać jej czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych, a także nierozmijania się jej skutków z intencjami prawodawcy.<sup>12</sup>

Szczegółowe tezy badawcze mają na celu rozwinięcie tezy głównej. W ramach zagadnień szczegółowych: 1) dokonano analizy zakresu podmiotowo-przedmiotowego oraz oceny kompetencji podmiotów uprawnianych do dokonywania urzędowych wykładni prawa; 2) zbadano skutki oraz procedurę wydania interpretacji.

W polskim systemie podatkowym instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego ma charakter *sui generis*. Stanowi nadzwyczajne rozwiązanie pełniące rolę porady prawnej organu administracji publicznej dla podmiotu, który nie ma pewności, czy prawidłowo kwalifikuje swój realny lub hipotetyczny stan faktyczny do obowiązującego porządku prawnego. Interpretacjom podatkowym przyznaje się dwie główne funkcje: funkcję informacyjną i funkcję gwarancyjną. Ostatnia z nich związana jest ściśle z ochroną prawną wnioskodawcy. Ustawodawca zakłada, że w przypadku, gdy adresat interpretacji zastosuje się do wynikającej z niej informacji, nie będzie ponosił negatywnych skutków podatkowych z niej wynikających. Wątpliwość budzi zachowanie konstytucyjnej zasady równości wobec

---

<sup>9</sup> Zob. wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., K 11/99, OTK 1999, Nr 6, poz. 116, wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2.

<sup>10</sup> Zob. wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 138.

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Zob. wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, Dz.U. z 2005, Nr 68, poz. 609.

prawa osób posiadających i nieposiadających interpretacji w takich samych stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych).

Organy władzy publicznej, do których zaliczane są także organy podatkowe, działają na podstawie i w granicach prawa.<sup>13</sup> Nie powinny zatem opierać się wyłącznie na wykładni prawa przyjętej przez Ministra Finansów, czy wykładni prawa podatkowego dokonanej przez KIS. Co prawda moc wiążąca interpretowanych przepisów aktywowana zostaje dopiero w sytuacji, gdy określony podmiot się do treści interpretacji zastosuje, nie mniej jednak dochodzi to paradoksalnej sytuacji w której to organy władzy związane zostają nijako własną wykładnią prawa, której same uprzednio dokonały. Co prawda, nie wskazuje się obecnie, że interpretacja taka jest wiążąca w stosunku do organów podatkowych, powstaje jednak pytanie, w jakim stopniu organy te będą się <czuły> związane poszczególnymi interpretacjami i jaki będzie ich rzeczywisty wpływ na rozpatrywanie spraw w poszczególnych instancjach.

Istotne wątpliwości co do urzędowych wykładni wysuwają się na kanwie systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Polsce, określonego w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP. Przepis ten wskazuje, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa jest: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe rozporządzenia oraz na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Spór i niejednolitość poglądów w kwestii istoty prawnej interpretacji w sposób wyrazisty przedstawia się w doktrynie przedmiotu. Zaznacza się, że interpretacja podatkowa nie ma charakteru normatywnego i nie może być uznana ani za źródło prawa, ani za akt administracyjny stosowania prawa. Nie może być także podstawą prawną decyzji podatkowych wobec obywateli i innych podmiotów prawa.<sup>14</sup> J. Borkowski<sup>15</sup> uważa, że urzędowe interpretacje prawa podatkowego stanowią akty administracyjne nienormatywne, <które mają powodować takie same skutki prawne dla jednostki, jak przepisy prawa obowiązującego>. Jest to <ingerencja prawie równa rozporządzeniu, jeżeli nie ustawie>. H. Filipczyk<sup>16</sup> uznaje z kolei, że interpretacja indywidualna jest prawną formą działania administracji, mocą której powstaje

---

<sup>13</sup> Art. 7 Konstytucji RP.

<sup>14</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje prawa obywatelskich*, PiP 1998, Nr 7, s. 28 i 29, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa - komentarz*, Toruń 2002, s. 50 i 51, C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, PiP 1998, Nr 2, s. 3, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2005 r., III SA/Wa 1200/04, Lex 169318, wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2003 r., III SA 2012/01, Lex 80742.

<sup>15</sup> J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego*, *Studia nad Ordynacją podatkową*, (red.) B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 227 i 228.

<sup>16</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 26.

administracyjny stosunek prawny (...), inni z autorów<sup>17</sup> stwierdzają, że interpretacje to jedynie poglądy organu podatkowego w kwestii sposobu stosowania prawa.

W związku z tym, ustalenia wymaga do jakich form wykładni interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego należy zaliczyć. Problematyka interpretacji podatkowych zrodziła też inne wątpliwości. Jak słusznie zauważa R. Kubacki<sup>18</sup> ustawodawca wyposażył Ministra Finansów w uprawnienia, które uzasadniają porównanie kompetencji tego organu zarówno do kompetencji władzy ustawodawczej, jak i sądowniczej. Orzeczenia sądowe, które (również) nie są źródłem prawa w myśl art. 87 Konstytucji RP, faktycznie wywierają bardzo duży wpływ na jego stosowanie. Nigdzie nie znajdziemy jednak przepisu, że zachowanie się osoby zgodnie z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy lub inny sąd nie może mu szkodzić. Powstaje więc pytanie dlaczego Minister Finansów został praktycznie wyposażony w uprawnienia dalej idące niż sądy? Pytanie to nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny został pozbawiony prawa dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni.<sup>19</sup> Natomiast w zakresie prawa podatkowego wykładnia ta zastąpiona została wykładnią resortową, umożliwiającą tworzenie prawa powielaczowego.<sup>20</sup>

### 1.3. Metody badawcze i struktura rozprawy

Podstawową metodą badawczą zastosowaną w rozprawie jest metoda dogmatyczna oraz metoda teoretyczno-prawna.

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów, wprowadzenia i podsumowań. Uzupełnieniem rozprawy jest wykaz skrótów, orzeczeń, interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz bibliografia.

Rozdział I obrazuje genezę i kierunki rozwoju prawa w zakresie jego interpretacji. Rozdział ten jest miejscem, w którym zaprezentowano teoretyczne ujęcie aktu interpretującego przepisy prawa podatkowego. Przedstawiono w nim proces wykładni prawa podatkowego oraz historyczne i aktualne ramy wiążącej interpretacji prawa do której m.in. należy instytucja pytań prawnych dokonywanych przez SN, NSA, TK, TSUE, wytyczne wymiaru sprawiedliwości, objaśnienia podatkowe, opinie zabezpieczające, czy wiążące informacje organów państwowych.

---

<sup>17</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, MP 2005, Nr 4, s. 12.

<sup>18</sup> R. Kubacki, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - pozorne korzyści*, PP 1998 r., Nr 8, s. 27.

<sup>19</sup> Na mocy art. 138 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 239 traci moc ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. poz. 643 ze zm. przyznająca TK prawo do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw.

<sup>20</sup> Por. R. Kubacki, *Urzędowe interpretacje...*, s. 27.



Rozdział II zatytułowano <Podmioty postępowania w sprawie interpretacji podatkowej i przedmiot interpretacji podatkowej>. W tej części rozprawy zaprezentowane zostały organy właściwe w sprawie wydania interpretacji podatkowych, a także podmioty, które posiadają legitymację do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej do tych organów. Zobrazowano w nim także przedmiot interpretacji podatkowych oraz dokonano formalnych ustaleń terminologicznych w celu zapewnienia optymalnego stopnia czytelności wywodów zawartych w kolejnych partiach tekstu.

Rozdział III poświęcony został postępowaniu w sprawie interpretacji podatkowych. Skupiono w nim uwagę na wszczęciu i stronie postępowania, jego postaciach oraz przebiegu. W tej części tekstu zobrazowano również odmiany ingerencji w interpretacje podatkowe już obowiązujące.

W rozdziale IV analizie poddane zostały skutki rozstrzygnięcia w sprawie interpretacji podatkowych. Podjęto w nim próbę oceny formy i funkcji interpretacji podatkowych. Rozdział ten jest także miejscem, w którym scharakteryzowano zakres ochrony prawnej wynikłej z zastosowania się podmiotu do interpretacji podatkowej, w tym jego następstwa. Wskazano także na zakres kontroli instancyjnej i sądowej, a w konsekwencji na skutki prawne i rozstrzygnięcia z nich wynikłe.

Podsumowującym elementem systematyki wewnętrznej rozprawy uczyniono <Konkluzje>. Ich rolą jest zebranie i syntetyczna prezentacja wyników badań odzwierciedlonych w poszczególnych rozdziałach, a także podsumowanie dotychczasowych ustaleń szczegółowych.

## **2. Teoretyczne ujęcie aktu interpretującego przepis prawa podatkowego**

### **2.1. Proces wykładni prawa podatkowego**

Istotą wykładni prawa<sup>21</sup> jest ustalenie (wyjaśnienie) znaczenia przepisu prawnego, nasuwającego z różnych względów wątpliwości w sferze stosowania prawa.<sup>22</sup> Wykładnia

---

<sup>21</sup> Z reguły dyrektywy interpretacyjne systematyzuje się w trzy grupy: językowe, systemowe, funkcjonalne (celowościowe) i stosownie do tego podziału wyodrębnia się trzy rodzaje wykładni: wykładnię językową, wykładnię systemową, wykładnię funkcjonalną (celowościową) - A. Gomułowicz, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 260. Ponadto, w literaturze dotyczącej typologii wykładni wyróżnia się wykładnię ze względu na: 1) podmiot (interpretatora), 2) moc wiążącą ustaleń wykładni, 3) funkcje, 4) charakter używalnych dyrektyw interpretacyjnych. Jeżeli chodzi o wykładnię ze względu na interpretatora wymienia się wykładnię pochodzącą: a) od prawodawcy (autentyczna), b) organów stosujących prawo (operatywna), c) doktryny (naukowa), d) jednostki. Druga ze wspomnianych typologii wykładni dokonywana jest ze względu na podmiotowy i przedmiotowy zakres jej mocy wiążącej w systemach prawa ustawowego. Wykładnia ta oparta jest na zinstytucjonalizowanym autorytecie uzależnionym od struktur aparatu stosującego prawo, a nie od merytoryczności decyzji interpretacyjnych - Zob. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław-Warszawa-Gdańsk-Łódź 1990, s. 62.

stanowi pewnego rodzaju proces (zespół czynności) zmierzający do ustalenia znaczenia przepisu prawa, proces zmierzający do odkodowania normy prawnej zawartej w jednostkach reakcyjnych przepisów prawa. Można zatem powiedzieć, że rezultatem wykładni jest jednoznacznie brzmiąca norma, która stanowi nakaz (obowiązek), zakaz (niedopuszczalność), czy też prawo (uprawnienie, z którego adresat może skorzystać) w danej sytuacji.<sup>23</sup>

Podstawowe znaczenie dla dokonania przekładu przepisów prawnych na wypowiedzi mające charakter norm postępowania ma określenie norm prawnych tworzących podatkowo-prawny stan sprawy. Zasadniczym warunkiem bowiem prawidłowego przebiegu procesu wykładni i stosowania prawa podatkowego jest ustalenie zasad regulujących obszar życia społecznego podlegającego opodatkowaniu. Ma to decydujące znaczenie dla zarysowania ram wykładni prawa podatkowego.<sup>24</sup>

Drugim etapem wykładni tekstu prawnego, następującym po przekładzie przepisów prawnych na wypowiedzi o charakterze norm postępowania jest ustalenie znaczenia słów i zwrotów używanych w tych szkicowo zarysowanych normach. Istotne znaczenie ma tu określenie stosunku prawa podatkowego do innych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś do prawa cywilnego. Regulując bowiem podatkowo-prawne stany faktyczne normodawca bardzo często posługuje się takimi określeniami (nazwami), jak nieruchomości, dzierżawca, spadek zapis, sprzedaż rzeczy i praw majątkowych itd. Chodzi więc o to, czy identyczność nazw używanych w prawie podatkowym i prawie cywilnym oznacza identyczność pojęć, co w przypadku odpowiedzi pozytywnej oznaczałoby, że prawo podatkowe jest związane z pojęciami prawa cywilnego. Jednakże prawo podatkowe jest autonomiczne<sup>25</sup> w stosunku do innych gałęzi prawa (w tym do prawa cywilnego).<sup>26</sup>

W prawie podatkowym, w którym interes społeczny (publiczny) wysuwany jest na plan pierwszy, dominuje administracyjnoprawna metoda regulacji stosunków społecznych, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunki społeczne regulowane normami prawa podatkowego to stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy państwo i podatników.<sup>27</sup> Normy te w przeciwieństwie do norm *ius dispositivum*, są bezwzględnie obowiązujące; ich zastosowanie nie może być wolą stron wyłączone lub ograniczone. Właściwe kształtowanie

---

<sup>22</sup> Postanowienie TK z dnia 26 marca 1996 r., W 12/95, OTK 1996, Nr 2, poz. 16.

<sup>23</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2008, s. 47.

<sup>24</sup> B. Hartmann, N. Walter, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, Berlin 1984, s. 223.

<sup>25</sup> Zasada autonomiczności prawa podatkowego jest także wyraźnie podkreślana przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Zob. m.in. wyrok NSA w Poznaniu z dnia 6 maja 1982 r., SA/Po 765/81, Lex 23308, wyrok NSA z dnia 23 listopada 2017 r., I GSK 2186/15, Lex 2418573, wyrok NSA z dnia 22 marca 2018 r., I GSK 401/16, Lex 2478306.

<sup>26</sup> S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 139.

<sup>27</sup> C. Felix, *Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Gegenwartsfragen des Steuerrechts*, Köln 1958, s. 145.

stosunków pomiędzy normodawcą a adresatem normy prawnej wymaga przyjęcia dla prawa podatkowego zamkniętego systemu źródeł prawa, odpowiedniego wyeksponowania w nim roli ustawy, zwłaszcza gdy chodzi o jej treść, a przede wszystkim stosowania go zgodnie z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, ale i ścisłego trzymania się <literary prawa>.<sup>28</sup>

Granica pomiędzy działalnością, którą nazywamy tworzeniem prawa, a działalnością, którą nazywamy wykładnią, jest płynna. Jeszcze bardziej płynna jest granica między tworzeniem prawa, a wykładnią wiążącą pomioty stosujące prawo.<sup>29</sup>

Sąd Najwyższy stwierdził<sup>30</sup>, że wykładnia prawa jest zasadniczym elementem władzy sądowniczej. Jeszcze w czasach Oświecenia powszechny był pogląd, że wykładnia przepisów jest raczej prawem prawodawcy niż organów stosujących prawo i w związku z tym w niektórych krajach znano instytucję rekursu ustawowego, tj. zwracania się sądów do samego ustawodawcy lub odpowiedniej komisji parlamentarnej, by wyjaśnił znaczenie przepisów, które budzą wątpliwości.<sup>31</sup> W jednej z uchwał SN<sup>32</sup>, wyraził myśl, że jeżeli przepis jest sformułowany jednoznacznie, to każda inna próba jego odczytania wkracza nieuchronnie w rejony prawotwórstwa, a w każdym razie stanowi nadinterpretację tego, co ustawodawca wyraził nader jasno i stanowczo. Jak trafnie zauważa L. Morawski<sup>33</sup>, prawo wykazuje dość wyraźną tendencję do ograniczania wszelkich form wykładni wiążącej. Dobrym tego przykładem może być zniesienie najpierw instytucji wytycznych wymiaru sprawiedliwości, a następnie uchwał TK ustalających powszechnie obowiązującą wykładnię ustaw.

### **2.1.1. Metodyka optymalnej wykładni przepisów prawa podatkowego**

Ustawodawca nie wskazuje ani zakresu treści, ani charakteru prawnego wykorzystywanej w interpretacjach prawa podatkowego wykładni. Jej znaczenie jest jedynie funkcjonalne, odbywa się z punktu widzenia dążenia do realizacji standardu jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz tworzenia stanu zaufania do prawa i stosujących je organów.<sup>34</sup> Chcąc jednakże osiągnąć jak najlepszy rezultat wykładni przepisów podatkowych, w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie przyjmują się dominującą rolę wykładni

<sup>28</sup> L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 215.

<sup>29</sup> J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1983, s. 177 i 178.

<sup>30</sup> Uchwała SN z dnia 26 maja 1995 r., I PZP 13/95, OSNAP 1995, Nr 23, poz. 286.

<sup>31</sup> Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 35.

<sup>32</sup> Uchwała SN z dnia 11 listopada 1999 r., I KZP 15/98, OSNKW 1999, Nr 1-2, poz. 1.

<sup>33</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni...* s. 33.

<sup>34</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 25.

językowej.<sup>35</sup> Punktem wyjścia w procesie wykładni jest zawsze warstwa językowa interpretowanego przepisu prawa, gdyż wykorzystanie reguł budowy zdań oraz znaczenie poszczególnych wyrazów i zwrotów, a w konsekwencji zastosowanie reguł semantyki i syntaktyki, pozwala na ustalenie znaczenia tekstu prawnego.<sup>36</sup> Na zasadę pierwszeństwa wykładni językowej kładzie się szczególny nacisk oraz przestrzega rygorystycznie w ramach tych gałęzi prawa, które mają represyjny charakter; w ich ramach ustanawia się obowiązki i obciążenia w stosunku do obywateli (np. prawo podatkowe).<sup>37</sup>

Wykładnia językowa, określona nieraz tradycyjnie jako gramatyczna<sup>38</sup> (określenie to pochodzi z okresu, gdy nauka o języku utożsamiana była z gramatyką), zmierza do ustalenia przepisu w oparciu o jego znaczenie językowe. Podmiot dokonujący wykładni posługuje się w tym celu regułami związanymi ze słownictwem, składnią i konstrukcją tekstu. Tekst ten sformułowany jest w języku, w którym dominują naturalne elementy języka etnicznego, współistniejące jednak z elementami sztucznymi, skonstruowanymi dla potrzeb prawa.<sup>39</sup> Jedną z podstawowych zasad wykładni językowej jest domniemanie języka potocznego, co oznacza, że tak daleko jak to możliwe nadaje się zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym, chyba, że istnieją dostateczne racje przypisywania im swobodnego znaczenia prawnego.<sup>40</sup> Znaczenie prawne zwrotów i pojęć powinno być ponadto rozpatrywane w kontekście całego systemu prawa, zgodnie z regułą, że określone rozwiązanie stanowi jedynie fragment obowiązującego porządku prawnego.<sup>41</sup> Odkodowanie norm prawnych zawartych w przepisach wymaga stosowania wykładni językowej, w co najmniej dwóch płaszczyznach. Chodzi bowiem zarówno o przekład przepisów na wypowiedzi mające

---

<sup>35</sup> A. Mariański, *Wykładnia prawa, koszty uzyskania przychodów*, PiP 2007, Nr 11, s. 7, M. Zieliński, *Wykładnia prawa, zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012, s. 236 i 237, A. Marzec, *Wykładnia językowa w prawie podatkowym - pryzmat czy wyłączenie?*, KPP 2012, Nr 1, s. 63., J. Majchrowski, *Tekst ustawy jako punkt wyjścia wykładni prawa podatkowego*, PP 2002, Nr 1, s. 32, A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia celowościowa prawa podatkowego według orzecznictwa sądów administracyjnych*, KPP 2008, Nr 3 i 4, s. 20, wyrok NSA z dnia 27 listopada 1997 r., SA/Łd 2682/95, Lex 1688966, wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000 r., I SA/Gd 644/98, Lex 46395, wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2000 r., III SA 3167/99, Lex 46943, wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2011 r., III SA/Wa 3093/10, Lex 821589, uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPK 5/01, ONSA 2001, Nr 4, poz. 160, Lex 48454, wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2009 r., I OSK 1082/08, Lex 1925557.

<sup>36</sup> B. Brzeziński, *Podstawy prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 75.

<sup>37</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 156.

<sup>38</sup> Lektura opracowań dogmatycznoprawnych (tj. przede wszystkim komentarzy do aktów prawnych i glos do orzeczeń), prowadzi do wniosku, że terminy <wykładnia gramatyczna> i <wykładnia językowa> używane są zamiennie, jako określenie jednego - zwykle obok wykładni systemowej i celowościowej. Charakterystyczne są następujące wypowiedzi: <(…) językowa (gramatyczna) wykładnia ma zawsze pierwszeństwo przed innymi rodzajami wykładni (...)> A. Bojańczyk, *Glosa do uchwały SN z dnia 5 lipca 2002 r.*, SNO 22/02, PS 2003, Nr 7 i 8, s. 186.

<sup>39</sup> T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa - Kraków 1986, s. 36.

<sup>40</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 444.

<sup>41</sup> R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, PP 1999, Nr 8, s. 3.

charakter normy prawnej postępowania - oznaczenie adresata normy, rzeczowych składników jej zastosowania oraz zakresu unormowania, jak również o ustalenie znaczenia poszczególnych słów czy zwrotów w tej szkicowo zarysowanej normie.<sup>42</sup> W pierwszym etapie wykładni językowej prawa podatkowego należy więc ustalić normy prawne konstruujące podatkowopravne stany faktyczne opodatkowania. W drugim etapie natomiast, wykładnia polegałaby na określeniu znaczenia poszczególnych słów zawartych w tych normach.<sup>43</sup>

Za przyznaniem szczególnego znaczenia wykładni językowej w prawie podatkowym przemawia również jedna z podstawowych zasad prawa podatkowego, usystematyzowana już w XVIII wieku przez A. Smitha, jaką jest zasada pewności podatków. Zasada ta ma swoje odzwierciedlenie w art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy. Pewność prawa podatkowego nie może przejawiać się jednak tylko w formie aktu, w którym to prawo zostało unormowane, ale przede wszystkim powinna być urzeczywistniona w jasnym, precyzyjnym i jednoznacznym sformułowaniu treści przepisów, co pozwoli na łatwe odkodowanie norm prawnych z przepisów prawa. Wysokość świadczenia pieniężnego, termin jego zapłaty oraz sposób jego zapłaty, powinny być wyraźnie określone i zrozumiałe przede wszystkim dla podatników. W przeciwnym razie adresata norm prawa podatkowego naraża się na samowolę administracji podatkowej. Zgodnie z regułą *ignorantia iuris nocet* nieznanomość prawa szkodzi, a jeżeli przepisy prawa podatkowego dopuszczają możliwość różnorodnej interpretacji, a podatnik stosuje się do znanego mu stanowiska organu podatkowego dotyczącej tej kwestii, to nie można stawiać podatnikowi zarzutu naruszenia przepisów.<sup>44</sup> W celu należytego wykonywania swoich obowiązków podatnik musi znać prawo, ale ową znajomość prawa podmiot powinien opierać przede wszystkim na tekście przepisu i jego brzmieniu językowym.<sup>45</sup> Dla podatnika zobowiązanego do przestrzegania norm prawa podatkowego znaczenie ma to, co jest napisane i urzędowo opublikowane, a nie to, co chciał napisać ustawodawca, albo to, co miał on na myśli.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 286.

<sup>43</sup> R. Mastalski, *Wykładnia językowa...*, s. 4.

<sup>44</sup> I. Dąbrowska, J. Kube, *Zasada państwa prawnego w praktyce orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1996, s. 64.

<sup>45</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, KPP 2002, Nr 1, s. 16.

<sup>46</sup> Z. Duniewska, *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998, s. 196.

Wskazać w tym miejscu należy, że wykładnia językowa to nie jedyny pożądanym i zasługujący na uznanie sposób interpretacji prawa podatkowego. Jak powszechnie się przyjmuje, priorytet wykładni językowej można akceptować jedynie w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej ustawodawcy. Polski system prawa tych warunków jednak nie spełnia, przez co wykładnia językowa daje wyniki niepewne. Musi w związku z tym być wspierana wykładnią systemową i funkcjonalną. Wskazuje się również, że uzupełniana być winna wnioskami płynącymi z zastosowania wykładni celowościowej, historycznej i logicznej.<sup>47</sup> Przypadki, w których zasadnym jest odstępianie od prymatu wykładni językowej mogą nastąpić, gdy: a) przepis jest na tyle nieprecyzyjny i skomplikowany, że jego wykładnia językowa może doprowadzić do rezultatów nie dających się pogodzić z założeniem racjonalności ustawodawcy<sup>48</sup>; b) na tle dopuszczalnych reguł znaczeniowych języka etnicznego sens przepisów prawnych jest wieloznaczny<sup>49</sup>; c) sens językowy jest oczywiście sprzeczny z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi, a z relatywnych powodów uchylenie przepisu byłoby w danym momencie niemożliwe lub niecelowe<sup>50</sup>; d) wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia, które w świetle akceptowalnych wartości uznana jest za rażąco niedopuszczalną, niesprawiedliwą, nieracjonalną lub niweczącą ratio legis interpretowanego przepisu<sup>51</sup>; e) wykładnia językowa prowadzi do absurdu<sup>52</sup>; f) został dowiedziony oczywisty błąd legislacyjny<sup>53</sup>; g) normy, które zawierają elementy uznania administracyjnego w sposób nieostry, np. pojęcie <organ może>, czyli takie, którym ciężko jest przypisać jednoznaczność. Ponadto problemy związane z definiowaniem pojęć, które nie występują w języku potocznym, a nie zostały uregulowane na gruncie tejże gałęzi prawa, lub pojęć, które występują w prawie podatkowym, ale odnoszą się do innego rodzaju podatku niż ten, którego dotyczą normy podlegające interpretacji<sup>54</sup>; h) rezultat zastosowania dyrektyw interpretacyjnych pierwszego stopnia (dyrektywy językowe, systemowe, funkcjonalne) nie jest zadawalający, to jest z reguły wówczas, gdy istnieje

<sup>47</sup> Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydanie III - rozszerzone i zaktualizowane na 2000 r., Wrocław 2000, s. 16, J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa...*, s. 171, wyrok SN z dnia 20 czerwca 1995 r., III ARN 22-95, Lex 135, wyrok SN z dnia 8 stycznia 1993 r., III ARN 84/92, Lex 3913.

<sup>48</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/OI 760/10, Lex 1126470.

<sup>49</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 7 października 1992 r., SA/Po 1167/92, Lex 26091.

<sup>50</sup> Uchwała SN z dnia 20 czerwca 2000 r., I KZP 14/00, Lex 40507, uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, ONSAiWSA 2008, Nr 2, poz. 22.

<sup>51</sup> Wyrok SN z dnia 8 stycznia 1993 r., III ARN 84/92, Lex 3913, wyrok NSA z dnia 18 września 2003 r., II SA 2637/02, Lex 80699.

<sup>52</sup> Postanowienie SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 2/07, Lex 272471, uchwała SN z dnia 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99, Lex 39179.

<sup>53</sup> Uchwała SN z dnia 25 lutego 2009 r., I KZP 33/08, Lex 483406.

<sup>54</sup> A. Marzec, *Wykładnia językowa...*, s. 75, J. Majchrowski, *Granice wykładni prawa podatkowego w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście aktu prawnego*, PP 2002, Nr 1, s. 33.

rozbieżność znaczeń przepisu, który ma być zastosowany, ustalony na gruncie tych dyrektyw. Organ musi rozstrzygnąć sprawę na podstawie prawa, wobec czego musi ustalić, które z tych znaczeń jest <prawdziwe>. Dokonuje tego przez posłużenie się dyrektywami preferencyjnymi drugiego stopnia.<sup>55</sup>

Wykładnia celowościowa (utożsamiana również z wykładnią funkcjonalną<sup>56</sup>, uznawana jest za jej rodzaj<sup>57</sup>) oraz wykładnia systemowa, jak już wspomniano, pełnią doniosłą rolę obok wykładni językowej. Ich zastosowanie ma charakter pomocniczy, subsydiarny. Chcąc w sposób symboliczny określić każdą z nich, wskazać można, iż wykładnia celowościowa za zadanie ma odszukanie funkcji regulacji. Ten rodzaj wykładni wyodrębnia się ze względu na cel, jaki przyświecał ustawodawcy przy jej konstruowaniu. Przy odszukaniu wskazanego celu z pomocą przyjść może tytuł aktu, wstęp do ustawy (preambuła), jej uzasadnienie lub przebieg prac parlamentarnych. O znaczeniu wykładni celowościowej w prawie podatkowym wypowiedział się kilkakrotnie Trybunał Konstytucyjny<sup>58</sup> stwierdzając, że wykładnia celowościowa w prawie podatkowym powinna być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową. Wykładnia systemowa natomiast, polegając będzie na ustaleniu znaczenia przepisu - ze względu na system prawa. Zmierza <do ustalenia znaczenia przepisu poprzez analizę jego relacji z pozostałymi przepisami (...)><sup>59</sup>, polega na ocenie <umiejscowienia oraz wzajemnej korelacji przepisów>.<sup>60</sup> Zasadniczo podlega ona podziałowi na zewnętrzną<sup>61</sup> i wewnętrzną<sup>62</sup>, a przy jej dokonywaniu należy brać pod uwagę podstawowe zasady konstytucyjne<sup>63</sup>, jakimi są m.in.: zasada równości wobec prawa, zasada demokratycznego państwa prawnego, zasada *in dubio*

<sup>55</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979 r., s. 397.

<sup>56</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2005 r., VI SA/WA 996/05, Lex 191942, wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2006 r., III SA/Wa 2897/05, Lex 166882.

<sup>57</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa...*, KPP 2002, Nr 1, s. 9.

<sup>58</sup> Uchwała z dnia 26 marca 1996 r., OTK 1996, Tom I, poz. 14.

<sup>59</sup> Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 26/05, Lex 187785.

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2005 r., III SA/Wa 1580/04, Lex 164023.

<sup>61</sup> Rozumiana jako relacja pomiędzy różnymi aktami prawa podatkowego, jak i ustawą a rozporządzeniem, a także powiązania pomiędzy aktami innych gałęzi prawa, np. prawa cywilnego, ustawie o finansach publicznych, ustawie Prawo budowlane - wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r., I FSK 627/05, Lex 193110, wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2005 r., III SA/Wa 1695/04, Lex 180620, wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2004 r., III SA 2043/02, Lex 160707.

<sup>62</sup> Dotyczy analiz treści jednego aktu prawnego. <Treść normy prawnej (...) należy, w ramach wykładni systemowej wewnętrznej, wyjaśnić w związku z jej usytuowaniem w danym akcie prawnym i w powiązaniu z innymi jego przepisami> - uchwała NSA 7 sędziów NSA z dnia 20 listopada 2006 r., II FPS 2/06, ONSAiWSA 2007, Nr 1, poz. 4, uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 7 sędziów NSA z dnia 29 maja 2000 r., FPS 2/00, ONSA 2001/1/2.

<sup>63</sup> Wyrok NSA z dnia 16 marca 2005 r., FSK 511/04, Lex 250847.

*pro tributario*, czy zasada powszechności opodatkowania. Jednocześnie, jak szeroko podkreśla orzecznictwo<sup>64</sup>, oparta ponadto być powinna - w zgodzie z prawem wspólnotowym.

W procesie interpretacji prawa podatkowego występują trzy rodzaje klasyfikacji wykładni prawa. Z jednej strony wykładnia językowa, z drugiej wykładnia systemowa, z trzeciej - celowościowa. Te dwie ostatnie, służą interpretacji prawa podatkowego w granicach określonych przez wykładnię językową.<sup>65</sup> Uznać należy, iż pomimo aprobowanych i uznanych sposobów interpretacji przepisów, interpretacja ta często nie będzie taka sama, co wynika z faktu, że stan świadomości społeczeństwa w różnych dziedzinach, np. logiki, systemu wartości, ocen i norm społecznych - jest inny. Wykładnia przepisów pomimo wielkich starań każdej z <grup> będzie się od siebie różnić, a każda z tych <różnych> interpretacji dla każdej ze stron jej dokonującej będzie właściwa, zaś dla przeciwnej - nieodpowiednia. Niemniej jednak znaczenie przepisów podatkowych wynikać powinno wprost z przepisów tekstu normatywnego.

## **2.2. Historyczne i aktualne ramy wiążącej interpretacji prawa**

### **2.2.1. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego**

W myśl *art. 4* uchylonej w całości ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązanych podatkowych<sup>66</sup> na Ministra Finansów nałożony został obowiązek sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach zobowiązań podatkowych, w ramach którego organ ten winien zapewniać jednolitość stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe. Ustawa ta zdaniem doktryny cechowała się lakonicznością. Pochodząca z okresu zupełnie innych realiów gospodarczych i politycznych, nie nakładała nacisku na ochronę interesów podatników. Nie zawierała ona regulacji odnoszącej się wprost do możliwości wydawania interpretacji prawa podatkowego, a tym bardziej nie odnosiła się do skutków zmiany takiej interpretacji. Oczywiście faktycznie takie interpretacje były wydawane i to w dużej liczbie.<sup>67</sup> Przepis *art. 4 u.z.p.*, podawano jako podstawę prawną interpretacji prawa, a jednocześnie służył on do dokonywania działalności właściwie <prawotwórczej>. Na przykład na jego podstawie wydano wytyczne Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 1996 r., w sprawie

---

<sup>64</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 czerwca 2006 r., III SA/Wa 545/06, Lex 229585, wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 czerwca 2006 r., III SA/Wa 1226/06, Lex 229611, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 stycznia 2004 r., I SA/Wr 2702/01, Lex 129603, wyrok TK z dnia 31 maja 2004 r., K 15/04, Lex 113005.

<sup>65</sup> R. Mastalski, *Wykładnia językowa...*, s. 5.

<sup>66</sup> *T.j. Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.* Ustawa ta została uchylona z dniem 1 stycznia 1998 r.

<sup>67</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 223 i 224.



określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania<sup>68</sup> lub wytyczne Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 1996 r., w sprawie stosowania wzorów ewidencji przebiegi pojazdu.<sup>69</sup> Były to regulacje, które po części znalazły się później w aktach normatywnych. Warto zauważyć, że akty te były określane jako <wytyczne>, akty zaś, które można postrzegać jako klasyczne interpretacje prawa podatkowego, tytułowano zazwyczaj jako <pismo>.<sup>70</sup> Interpretacje te były publikowane w różny sposób. Większość z nich była doręczana do organów podatkowych, a następnie ich część publikowano w czasopismach zajmujących się problematyką podatkową, a nawet w zbiorach interpretacji. W 1995 r. zaczął się ukazywać Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów, wydawany, wbrew tytułowi, przez prywatne wydawnictwo.<sup>71</sup> Czasopismo to było wykorzystywane przez Ministra Finansów do publikacji znacznej liczby interpretacji, co pozwoliło upowszechnić znajomość ich treści w wersji oryginalnej (wcześniej często modyfikowanej).

Wraz z uchwaleniem o.p. (zastępującej *u.z.p.*) w sposób już wyraźny powołana została instytucja interpretacji ogólnej - dokonywana przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej pod nadzorem Ministra Finansów; pisemne informacje w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych były dokonywane przez organy podatkowe pierwszej instancji. Od roku 2003 organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej związane zostały interpretacją Ministra Finansów (art. 14 § 2 o.p.). Wskazane rozwiązanie wzbudziło poważne zastrzeżenia doktryny<sup>72</sup>, a także Prezesa NSA oraz Rzecznika Praw Obywatelskich, którzy, w dniu 17 lutego 2003 r. złożyli wniosek do

---

<sup>68</sup> Dz.Urz. MF, Nr 13, poz. 60.

<sup>69</sup> Dz.Urz. MF, Nr 25, poz. 137.

Wytyczne Ministra Finansów traktowane były jak źródło prawa. Potwierdza to m.in. wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2003 r. I SA/Lu 86/03, Lex 90244, gdzie sąd uznał, że <podatnik powinien uczynić zadość wymaganiom określonym w u.p.d.o.f., tj. m.in. prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów>. Wytyczne Ministra Finansów wpływały też na sferę działania administracji publicznej. Przykładowo Izba Skarbowa utrzymała w mocy decyzje organu pierwszej instancji wskazując na <niedopuszczalność ustalania przebiegu na podstawie ustnych oświadczeń pracowników oraz na zasadę, że prowadzenie ewidencji pojazdów sprzecznie z wzorem określonym w wytycznych Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 1996 r. w sprawie stosowania wzoru ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.Urz. MF, Nr 25, poz. 137) powoduje z mocy prawa utratę uprawnienia do zaliczenia wydatków na samochody osobowe, niestanowiących składników majątku podatnika, do kosztów uzyskania przychodów - Zob. wyrok NSA z dnia 11 marca 2003 r., SA/Bd 427/03, Lex 101996.

<sup>70</sup> *Jakkolwiek pisma te nie mają charakteru norm prawnych i trudno mówić o ich obowiązywaniu, jednakże w związku z tym, że zawierają wskazówki dla organów podatkowych co do sposobu postępowania, wskazówki te powinny być przez jednostki podległe Ministrowi Finansów brane pod uwagę - Zob. Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat z dnia 6 października 1994 r., PO 7-D-8051-0279/94, zatytułowane: Zwolnienie od opłaty skarbowej przeniesienia własności gospodarstwa rolnego.*

<sup>71</sup> Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów *de facto* nie był oficjalnym publikatorem ministerstwa - Zob. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 72.

<sup>72</sup> R. Zelwiański, *Wątpliwe zmiany w ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, PP 2003, Nr 4, s. 52-55, J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, [w:] *Wkręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 137-139.

Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie, czy przepis ten nie narusza prawa uczestników postępowania podatkowego do merytorycznego rozpoznania decyzji podatkowych w dwóch instancjach. Uzasadnienie przez wnioskodawców zarzutu niekonstytucyjności art. 14 § 2 o.p., skoncentrowało się na problemie naruszenia przez ustawodawcę zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 78 Konstytucji RP) oraz - określonych w art. 93 Konstytucji - warunków dopuszczalności stanowienia norm o charakterze wewnątrznie obowiązującym. W ich ocenie, związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez Ministra Finansów, wykracza poza pojęcie ogólnego nadzoru, o którym mowa w art. 14 § 1 pkt 1 o.p. Wykroczenie to powoduje naruszenie zasady samodzielności decyzyjnej tych organów, co w konsekwencji prowadzić może do tego, że postępowanie podatkowe przybierałoby jedynie pozór postępowania dwuinstancyjnego. Wobec wiążącego charakteru interpretacji dokonywanych przez Ministra Finansów tracił bowiem sens korzystania przez stronę z prawa do odwołania od decyzji organu I instancji, gdyż nie mogło ono doprowadzić do zmiany merytorycznego rozstrzygnięcia.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r.<sup>73</sup> przyznał rację wnioskodawcom konkretyzując, iż w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli podatkowej są niezgodne z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zd. drugie Konstytucji RP. Trybunał wskazał, iż nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalonej przez Ministra Finansów sprawia, że gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka odwoławczego staje się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo zaskarżenia nabiera waloru wyłącznie formalnego środka prawnego. Dokonywanie wykładni prawa będącego podstawą podejmowanego rozstrzygnięcia należy do zasadniczych etapów procesu jego stosowania. Kontrola poprawności wykładni dokonanej przez organ I instancji jest z kolei jednym z najistotniejszych elementów merytorycznej kontroli rozstrzygnięcia przeprowadzanej przez organ odwoławczy. Tymczasem związanie wszystkich (a więc zarówno I jak i II instancji) organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją urzędową sprowadzałoby kontrolę instancyjną do działań formalnych, polegających właściwie jedynie na potwierdzeniu prawidłowości zastosowania się przez organ I instancji do wskazań zawartych w interpretacji Ministra Finansów. Oddziaływanie to zasadniczo ogranicza samodzielność organów administracji właściwych do orzekania w sprawach

---

<sup>73</sup> Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. z 2004, Nr 122, poz. 1288.

podatkowych, przede wszystkim determinując zakres możliwych działań kontrolnych i weryfikacyjnych podejmowanych przez organ II instancji. Wyrok ten, przyczynił się do kolejnych zmian treści przepisów dotyczących interpretacji. Przede wszystkim na jego mocy utracił moc obowiązujący art. 14b § 2 o.p.<sup>74</sup>, w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

### 2.2.2. Instytucja powszechnie obowiązującej wykładni ustaw

Poza zwyczajnym procesem wykładni<sup>75</sup>, w praktyce TK występowała szczególna instytucja, która nosiła nazwę powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Instytucja powszechnie obowiązującej wykładni ustaw pojawiła się najpierw w *ustawie z dnia 20 lipca 1950 r. o Prokuraturze Rzeczypospolitej Polskiej*<sup>76</sup>, następnie została przeniesiona do *Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*.<sup>77</sup> Do chwili gruntownej zmiany Konstytucji w kwietniu 1989 r. kompetencje do wykonywania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw posiadała Rada Państwa - organ pełniący wówczas funkcję głowy państwa, kolejno po przywróceniu do Konstytucji RP funkcji Prezydenta, kompetencje te zostały <przeniesione> na TK.

Podstawę prawną do dokonywania powszechnej wykładni stanowił *art. 33a ust. 1 in fine* utrzymanych w mocy przepisów konstytucyjnych z 1952 r.<sup>78</sup> oraz *art. 5* (wskazanie kompetencji TK do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni) i *art. 13* (regulacja spraw proceduralnych) ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.<sup>79</sup> Jak wskazuje literatura przedmiotu<sup>80</sup> ustawodawca ograniczył się do uregulowania trzech zasadniczych sfer w tym zakresie. Po pierwsze, podmiotami uprawnionymi do występowania z wnioskiem do TK byli: Prezydent, Prezes Rady Ministrów, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz Prokurator Generalny. Krąg wnioskodawców ograniczony został wyłącznie do organów państwowych (stosujących

<sup>74</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

<sup>75</sup> Do podstawowych funkcji TK należy rozstrzyganie sporów konstytucyjnych w państwie, w szczególności orzekając o zgodności ustaw z konstytucją - *Wielka Encyklopedia PWN*, Warszawa 2005, s. 61.

<sup>76</sup> *Art. 4 ust. 2, Dz.U. RP, Nr 38, poz. 346.*

<sup>77</sup> *Art. 25 ust. 1 pkt 3 Konstytucji z 1952 r.: <Rada Państwa ustala powszechnie obowiązującą wykładnię ustaw>.*

<sup>78</sup> *Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Dz.U. Nr 19, poz. 101.*

<sup>79</sup> Na podstawie *ustawy z dnia 29 maja 1989 r. o przekazaniu dotychczasowych kompetencji Rady Państwa Prezydentowi Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej i innym organom państwowym, Dz.U. Nr 34, poz. 178* dokonana została zmiana u.t.k., tj. *Dz.U. Nr 109, poz. 470 ze zm.*

<sup>80</sup> Zob. W. Kręciszczyński, [w:] *Prawo Konstytucyjne*, (red.) W. Skrzydło, Lublin 1996, s. 329.

prawo). Uprawnień takich nie posiadały organizacje społeczne czy partie polityczne, jak również podmioty indywidualne. Funkcji tej nie mógł realizować również sam TK z inicjatywy własnej. Po drugie, ustawodawca określił formę, w jakiej TK ustalał powszechnie obowiązującą wykładnię ustaw. Formą tą była uchwała, podjęta na posiedzeniu pełnego składu (obecność przynajmniej 7 sędziów). Po trzecie, ustawa nakładała obowiązek ogłaszania uchwał powszechnie obowiązującej wykładni ustaw w Dzienniku Ustaw.

Ustalając powszechnie obowiązującą wykładnię ustaw TK rozstrzygał przedstawioną mu wątpliwość interpretacyjną, która polegała na tym, że wskutek niejasnego, nieprecyzyjnego lub niepełnego sformułowania przepisów ustaw, ich sprzeczności w płaszczyźnie językowej lub podobnych zjawisk interpretator miał (lub mógł mieć) trudności z poznaniem rzeczywistego znaczenia normy prawnej lub z wyborem między kilkoma wzajemnie konkurującymi sposobami jej rozumienia.<sup>81</sup> W drodze powszechnie obowiązującej wykładni ustalać można było wyłącznie rozumienie przepisów ustaw lub innych aktów o mocy ustawy. W sprawach podatkowych (w trybie *art. 13 ust. 1 u.t.k.*) TK na wniosek Prezesa NSA dokonał (chronologicznie) wykładni: *art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym*<sup>82</sup>, *art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*<sup>83</sup>, *art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*<sup>84</sup>; na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, TK dokonał wykładni *art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób*

<sup>81</sup> Wypowiedź TK w uchwale z dnia 7 marca 1995 r., W 9/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 20, s. 239.

<sup>82</sup> Uchwała TK z dnia 6 stycznia 1993 r., W 9/92, Dz.U. Nr 5, poz. 28.

Z wnioskiem o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni *art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym* (Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.) wystąpił Prezes NSA oczekując wyjaśnienia, czy przewidzianemu w tym przepisie opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlegają tylko towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez osoby i jednostki prowadzące działalność wytwórczą, usługową i handlową w rozumieniu *art. 1 ust. 1 i 2 tej ustawy*, czy też wszelkie towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez te osoby i jednostki, choćby nawet nie prowadziły one działalności gospodarczej, a charakter i ilość towaru wskazywały na mienie osobiste. W odpowiedzi na wniosek Prezesa NSA, TK wskazał, że opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlegają towary sprowadzane lub otrzymane z zagranicy przez osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, choćby nawet nie prowadziły one działalności wytwórczej, usługowej i handlowej.

<sup>83</sup> Uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, Dz.U. Nr 62, poz. 263.

Prezes NSA wystąpił z wnioskiem do TK o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni *art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* (t.j. Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.) w szczególności czy, jeśli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskuje przychody z tytułu więcej niż jednego stosunku zatrudnienia (stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej), koszty uzyskania przychodów, o których mowa w *art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* odlicza się od przychodów z jednego tylko z tych stosunków, czy też od każdego z nich?

<sup>84</sup> Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, Dz.U. z 1995, Nr 114, poz. 555.

Prezes NSA wniósł o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni *art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) przez wyjaśnienie: <jakie przesłanki winny stanowić podstawę wyboru podatnika przez organ podatkowy, spośród właściciela lub posiadacza nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, przy wymiarze podatku od nieruchomości>.

fizycznych.<sup>85</sup> TK nie dokonywał powszechnie obowiązującej wykładni konstytucji, nie istniała możliwość zapytania o znaczenie przepisu o randze konstytucyjnej *in abstracto*, chyba, że istniał przepis ustawy powtarzający, reprodukcyjny przepis ustawy zasadniczej.<sup>86</sup> Nie istniała również możliwość dokonywania wykładni rozporządzeń i innych aktów wykonawczych.<sup>87</sup>

Uchwały TK miały moc powszechnie obowiązującą. W uchwale z dnia 7 marca 1995 r.<sup>88</sup> Trybunał dokonał m.in. następujących wywodów: a) interpretacja dokonana w uchwale o wykładni obowiązuje wszystkie organy stosujące prawo. Organy te obowiązane są uwzględnić wykładnię we wszystkich sprawach nie zakończonych prawomocnymi rozstrzygnięciami; b) ustalona przez TK wykładnia wiąże organy stosujące prawo, także w sprawach zakończonych, a wznawianych na podstawie stosownych przepisów, a także w sprawach rozpoznawanych na skutek rewizji nadzwyczajnych, jeżeli nie została ona rozpatrzona przed ogłoszeniem uchwały. Wykładnia wiąże swych adresatów tak samo jak ustawa; c) dokonana wykładnia określa wiążące rozumienie przepisu od dnia jego wejścia w życie przez cały okres jej obowiązywania; d) TK może ustalić powszechnie obowiązującą wykładnię tych przepisów ustawy, których wykładnię wcześniej ustalił SN lub ustalić nową interpretację przepisu, który był już interpretacji przez niego poddany w przypadku, gdy wnioskodawca powołał się na zmianę kontekstu społecznego przepisu, która uzasadniała inne jego zrozumienie; e) organy stosujące prawo, w razie rozbieżności między wykładnią TK, a wykładnią pochodzącą od innego organu, są obowiązane przyjmować prymat wykładni powszechnie obowiązującej dokonanej przez TK. Oznacza to, że żaden podmiot nie może powoływać się na inne rozumienie przepisu niż to, które zostało wskazane w uchwale TK.

---

<sup>85</sup> Uchwała TK z dnia 26 marca 1996 r., W 13/95, Dz.U. z 1996 r., Nr 42, poz. 188.

Rzecznika Praw Obywatelskich wniósł wniosek do TK o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) przez wyjaśnienie: 1) czy postanowienia art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy uprawniają akcjonariuszy korzystających z możliwości przewidzianej postanowieniami art. 311 § 3 kodeksu handlowego do dokonywania odliczeń od dochodu wydatków na objęcie akcji w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania (na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) - przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa poniesionych jedynie przed rejestracją spółki; 2) czy uprawnienie takie przysługuje akcjonariuszom również w odniesieniu do wydatków ponoszonych w kolejnych latach podatkowych z tytułu pokrycia całej wartości nominalnej obejmowanych akcji uprawniającej do otrzymania akcji w myśl postanowień art. 346 § 1 kodeksu handlowego.

<sup>86</sup> L. Garlicki, K. Gołyński, *Polskie prawo konstytucyjne. Wykłady*, Warszawa 1996, s. 40.

<sup>87</sup> Postanowienie TK z dnia 18 listopada 1992 r., W 8/92, Lex 25223.

Wspomnieć w tym miejscu ponadto należy, że w uchwale TK z dnia 7 marca 1995 r., W 9/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 20, s. 238, TK przesądził możliwość poddania wykładni przepisów rozporządzeń z mocą ustawy, które wydawane były na podstawie art. 23 Małej Konstytucji.

<sup>88</sup> Uchwała TK z dnia 7 marca 1995 r. w sprawie ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 13 ust. 1 u.t.k., W 9/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 20.

Powszechnie obowiązująca wykładnia ustawy wiązała także inne pomioty (tj. oprócz organów stosujących prawo), np. obywateli, a wreszcie sam Sejm i Senat, którzy nie mogli od niej odstąpić. Największe kontrowersje wywoływał zakres związania wykładnią sądów; powstawało pytanie: czy sędzia stosując ustawę ma obowiązek stosowania powszechnie obowiązującej wykładni ustawy ustalonej przez TK? Poglądy na ten temat były rozbieżne. Przeciwnicy związania sądów uchwałami TK powoływali się przede wszystkim na art. 62 p.u.m. (sędziowie są niezawisli i podlegają tylko ustawom), zwolennicy wysuwali zaś argumenty z art. 33a p.u.m., twierdząc, że ustalona przez TK wykładnia jest jak gdyby <przedłużeniem> ustawy.<sup>89</sup> Dyskusja znalazła po części swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA<sup>90</sup>, w którym stwierdzono, że badając zgodność zaskarżonej decyzji administracyjnej z prawem kontrolować on winien również, czy jest ona zgodna z powszechnie obowiązującą wykładnią ustawy udzieloną przez TK.

W ocenie doktryny<sup>91</sup>, specyfika wykładni powszechnie obowiązującej polegała na szczególnym walorze prawnym: była jedynym w polskim systemie prawa przypadkiem, gdzie wykładni przepisu ustawy przyznano moc powszechnie obowiązującą. Żaden inny organ nie miał takiej kompetencji, w tym również prawodawca. Uznano zatem za niesporne, że wykładnia taka sytuuje się blisko działań prawodawczych. Uznawano również<sup>92</sup>, że TK ustalając interpretację ustaw w coraz szerszym zakresie ingeruje w politykę stosowania prawa. Trybunał Konstytucyjny, utracił prawo dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw w 1997 r.<sup>93</sup> Jego podstawową kompetencją pozostało wiążące orzekanie o niekonstytucyjności poszczególnych przepisów prawa i aktów normatywnych.<sup>94</sup>

### **2.2.3. Instytucja pytań prawnych**

#### **2.2.3.1. Pytania prawne do Sądu Najwyższego**

Instytucja pytań prawnych zarówno konkretnych, jak i abstrakcyjnych nie jest wytworem ostatnich dziesięcioleci, ale ma długą tradycję. Historycznie rzecz ujmując, jako pierwsze pojawiły się pytania konkretne. Pierwowzorem konkretnych pytań prawnych było rzymskie *consultatio ante sententiam*. Jego celem, tj. zapytania prawnego skierowanego przez

<sup>89</sup> L. Garlicki, K. Gołyński, *Polskie prawo...*, Warszawa 1996, s. 37.

<sup>90</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 1992 r., II SA 402/92, Lex 10422.

<sup>91</sup> L. Garlicki, K. Gołyński, *Trybunał Konstytucyjny. Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1996, s. 47.

<sup>92</sup> Z. Czeszejko-Sochacki, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, (red.) J. Trzciniński, A. Jankowicz, Warszawa 1996, s. 39.

<sup>93</sup> TK został pozbawiony kompetencji do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw wraz z wejściem w życie Konstytucji RP, tj. z dniem 17 października 1997 r.

<sup>94</sup> J. Majchrowski, *Wykładnia prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją RP*, PP 2002, Nr 2, s. 33.

sąd niższego rzędu do sądu wyższego rzędu, a w wyjątkowych sytuacjach do Cesarza<sup>95</sup>, było wyjaśnienie wątpliwej kwestii prawnej, co w konsekwencji zapobiegać miało wydawaniu wadliwego wyroku (cel bliższy), a także przyczynić się do podniesienia poziomu orzecznictwa i jego ujednoczenia (cel dalszy). *Consultatio ante sententiam* było aktem pisany sądu, zawierającym pytanie co do wątpliwości prawnej oraz opis stanu faktycznego (*preces refutatoriae, libelli refutatori*) opartego na prawdziwych i kompletnych danych (*vera et universa*). Przedmiotem *consultatio* mogły być jedynie wątpliwości prawne, a nie faktyczne. O zwróceniu się z *consultatio ante sententiam* decydował sąd z urzędu lub na wniosek stron, natomiast samo *consultatio*, za czasów Justyna rozpatrywał - w zastępstwie cesarza - trójosobowy sąd składający się z wysokich dostojników państwowych.<sup>96</sup>

Rozstrzygnięcie sądu wydane w sprawie zadanego *consultatio*<sup>97</sup>, wiązało sąd, który z pytaniem prawnym wystąpił, o ile ustalony przezeń stan faktyczny opowiadał temu, który został opisany w pytaniu. Nie miało ono mocy w innych sprawach, lecz ze względu na autorytet tych odpowiedzi, a zwłaszcza reskryptów cesarskich, wpływały one ogólnie na orzecznictwo w zakresie interpretacji przepisów prawa.<sup>98</sup>

Instytucja pytań prawnych abstrakcyjnych (kierowanych do SN) pojawiła się w momencie odrodzenia się państwowości polskiej po okresie zaborów.<sup>99</sup> Tymczasowa Rada Stanu Królestwa Polskiego w dniu 18 lipca 1917 r. uchwaliła przepisy tymczasowe o urządzeniu sądownictwa w Królestwie Polskim<sup>100</sup>, w myśl których, zarząd wymiarem sprawiedliwości w Królestwie Polskim powierzono Tymczasowej Radzie Stanu w Departamencie Sprawiedliwości. Mimo różnej organizacji sądownictwa na ziemiach byłego zaboru rosyjskiego, pruskiego i austriackiego powołano jeden Sąd Najwyższy. Organ

---

<sup>95</sup> W. Wołodkiewicz, (red.), *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, Warszawa 1986, s. 34 i 41.

<sup>96</sup> Szerzej na ten temat: R. A. Stefański, *Instytucja pytań prawnych do Sądu Najwyższego w sprawach karnych*, Zakamycze 2001, s. 26-28.

<sup>97</sup> Sąd, do którego skierowano *consultatio* mógł tylko udzielić na nie odpowiedzi nie rozstrzygając o przedmiocie procesu albo też mógł sam wydać wyrok.

<sup>98</sup> W. Litewski, *Consultatio ante sententiam*, *Czasopismo Prawno-Humanistyczne* 1965, t. XVII, Nr 1, s. 3-36.

Warto w tym miejscu wspomnieć, że w prawie polskim, zbliżoną instytucją do pytań prawnych było pouczenie udzielane przez Praską Izbę Apelacyjną, której kompetencje obejmował Śląsk. Procedura ich rozpatrywania była szczegółowo uregulowana w ordynacji kryminalnej wydanej przez Józefa I z 1707 r. oraz w przepisach ustrojowych, określających funkcjonowanie Praskiej Izby Apelacyjnej. W myśl *art. 16 Instrukcji Ferdynanda III z dnia 27 listopada 1664 r.* Izba ta miała prawo udzielania pouczeń w każdym wypadku, gdy jedną ze stron była osoba, w stosunku do której miały zastosowanie postanowienia ordynacji ziemskich oraz we wszystkich sprawach sądowych pochodzących z miast królewskich. Zgodnie z postanowieniami cytowanej wyżej ordynacji, po pouczeniu do Praskiej Izby Apelacyjnej mógł zwracać się sąd, m.in. w celu wyjaśnienia wszystkich zawiłości prawnych. Pouczenia te były wiążące dla organu, który się o nie zwracał. - Zob. szerzej na ten temat: J. Koredczuk, *Ordynacja kryminalna Józefa I z 1707 roku. Z dziejów procesu karnego na Śląsku w pierwszej połowie XVIII wieku*, Wrocław 1999, s. 141-146.

<sup>99</sup> Zob. teksty źródłowe z historii państwa i prawa Polski (1864-1954). Wybór i opracowanie J. Ciągwa, A. Lityński, Katowice 1974, s. 69 i 70.

<sup>100</sup> *Dz.Urz. Departamentu Sprawiedliwości, Nr 1, poz. 1.*

ten był uprawniony do wydawania opinii w sprawie wyjaśnienia przepisów obowiązującego prawa.<sup>101</sup> SN w opinii z dnia 13 marca 1920 r. nr 3/20<sup>102</sup> podkreślił, że szczególna we względzie zasadniczego wyjaśnienia wątpliwych kwestii prawnych władza Sądu Najwyższego oparta na *art. 3 ust. a dekretu z dnia 8 lutego 1919 r. w przedmiocie ustroju Sądu Najwyższego*<sup>103</sup> stosuje się jedynie do wypadków, gdy przepisy obowiązującego prawa wywołują w praktyce wątpliwości lub są stosowane rozbieżnie, a Minister Sprawiedliwości z tego tytułu wystąpi do Sądu Najwyższego z wnioskiem o takie wyjaśnienie.

Wraz z upływem czasu w zakresie pytań prawnych, które kierowane być mogły do SN<sup>104</sup>, jej ramy nakreślał *art. 61 Konstytucji z 1952 r.*<sup>105</sup> wraz z przepisami *ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym*<sup>106</sup> Zgodnie z *art. 13 pkt 4 i 5* wspomnianej ustawy, SN podejmował na wniosek uprawnionych podmiotów uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych budzących wątpliwości lub których stosowanie wywoływało rozbieżności w orzecznictwie (pytania abstrakcyjne<sup>107</sup>) oraz uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie (pytania konkretne<sup>108</sup>). W ramach pytań abstrakcyjnych, uchwały w tym zakresie wydawane być mogły wówczas, gdy wątpliwości co do rozumienia przepisów prawa ujawniały się w praktyce organów, nad którymi SN sprawował także pośredni nadzór w zakresie orzekania.<sup>109</sup>

---

<sup>101</sup> R. A. Stefański, *Instytucja pytań...*, s. 29.

Opinie w tej sprawie wydawane były przez Zgromadzenie Ogólne SN na wniosek prokuratora SN, któremu zlecał wystąpienie z nim Minister Sprawiedliwości.

<sup>102</sup> Zbiór Orzeczeń Zgromadzenia Ogólnego Sądu Najwyższego rok: 1918, 1919, 1920, 1921, Dział IV, poz. 11.

<sup>103</sup> *Dz.Pr. z 1919, Nr 15, poz. 199.*

<sup>104</sup> M.in. *Rozporządzeniem Prezydenta RP z dnia 6 lutego 1928 r. - Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 12, poz. 93)* SN wyjaśnienie przepisów prawnych, które budziły wątpliwości lub których stosowanie wywoływało rozbieżności w orzecznictwie, dokonywał w składzie całej izby w drodze uchwały, a z wnioskiem o wyjaśnienie przepisów mógł wystąpić Minister Sprawiedliwości, Pierwszy Prezes SN lub Prezes danej izby.

<sup>105</sup> *Art. 61 ust. 1 Konstytucji z dnia 22 lipca 1952 r. (T.j. z 1976 r., Nr 7, poz. 36 ze zm.)* stanowił, że Sąd Najwyższy jest naczelnym organem sądowym i sprawuje nadzór nad działalnością wszystkich innych sądów w zakresie orzekania.

<sup>106</sup> *T.j. Dz.U. z 1984 r., Nr 45 poz. 241 ze zm.*

<sup>107</sup> Z pytaniem prawnym abstrakcyjnym, w myśl *art. 18 pkt 1 i pkt 2 u.s.n. z 1984 r.*, Sąd Najwyższy podejmował na wniosek Pierwszego Prezesa lub prezesa Sądu Najwyższego, Ministra Sprawiedliwości, Prokuratora Generalnego PRL, a ponadto: w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych - Ministra Prac, Płacy i Spraw Socjalnych, w sprawach z zakresu prawa administracyjnego - Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, w sprawach z zakresu prawa wynalazczego - Prezesa Urzędu Patentowego PRL. Uchwały SN podejmował w składzie siedmiu sędziów, w składzie całej izby, w składzie połączonych izb lub w pełnym składzie SN.

<sup>108</sup> Do przedstawienia SN zagadnień prawnych uprawnione były określone w przepisach szczegółowych sądy oraz składy orzekające SN. Jeżeli zagadnienie prawne przedstawił do rozstrzygnięcia skład trzech lub pięciu sędziów SN, uchwałę SN podejmował w składzie siedmiu sędziów, a gdy zagadnienie prawne przedstawił skład siedmiu sędziów - skład całej izby. W innych wypadkach niż określone w zdaniu drugim, uchwały podejmowane były przez SN w składzie trzech sędziów. Skład ten mógł przedstawić zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów. - *art. 19 pkt 1-3 u.s.n. z 1984 r.*

<sup>109</sup> Postanowienie SN z dnia 16 czerwca 1994 r., II UZP 8/94, Lex 95.



Moc wiążąca wykładni dokonywanej przez SN zależy od rodzaju orzeczenia, w którym została zawarta. Wspomniane już uchwały zapadłe w wyniku pytań abstrakcyjnych, nie mają formalnie mocy wiążącej (o ile nie zostały zawarte w księdze zasad prawnych), nie wiążą SN, a także sądy inne. Pomimo tego, jak wskazuje literatura przedmiotu<sup>110</sup> w praktyce, wykładnia ta funkcjonuje w istocie na zasadach powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Taka praktyczna moc tej wykładni wynika z wysokiego autorytetu SN i zawartej w uchwałach reguły przekonującej argumentacji. Wyjaśnienie przepisów w tym trybie nie następuje na tle konkretnej sprawy, lecz zmierza ono do udzielenia wskazówek, jak należy rozumieć dany przepis, ma ono pomagać sądom w rozwiązywaniu wyłaniających się problemów prawnych. W przedmiocie tym SN w siedmioosobowym składzie wypowiedział m.in. tezę że wymiar podatku od spadków i darowizn ustala się na podstawie przepisów obowiązujących w dniu złożenia zeznania podatkowego,<sup>111</sup> czy wskazał, że osoba, która stosownie do przepisów *ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*<sup>112</sup> jest upoważniona do wystawienia faktury VAT, należy do kategorii innych osób uprawnionych do wystawienia dokumentu w rozumieniu art. 271 § 1 Kodeksu karnego.<sup>113</sup> Jeżeli jednak sprawca wystawia fakturę nierzetelną godząc w obowiązek podatkowy, dopuszcza się wówczas czynu zabronionego.<sup>114</sup>

Odmiennym skutkiem prawnym charakteryzują się uchwały rozstrzygające pytania konkretne z inicjatywy sądu odwoławczego. Ujęta w niej wykładnia zostaje dokonana dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. Zaliczana jest ona do wykładni indywidualnej i jest określana jako wtórna.<sup>115</sup> Ma ona formalną moc wiążącą, a związanie nią jest bezwzględne. Taką moc nadaje jej art. 398<sup>17</sup> § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego<sup>116</sup> (uchwała Sądu Najwyższego jest w danej sprawie wiążąca) i art. 441 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego<sup>117</sup> (uchwała Sądu Najwyższego jest w danej sprawie wiążąca). W kontekście konkretnych pytań prawnych podejmowane zostały zagadnienia prawne z zakresu: postępowania sądowego (podatnik nie może dochodzić w drodze sądowej od płatnika zwrotu nieprawidłowo obliczonej opłaty skarbowej; niedopuszczalna jest droga sądowa do dochodzenia odsetek za opóźnienie się gminy z zapłatą

---

<sup>110</sup> Zob. szerzej na ten temat: R.A. Stefański, *Instytucja pytań...*, s. 387 i 388.

<sup>111</sup> Uchwała SN z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, OSNC 1992, Nr 10, poz. 177.

<sup>112</sup> *Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>113</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2345 ze zm.

<sup>114</sup> Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75.

<sup>115</sup> S. Włodyka, *Zakres mocy wiążącej wykładni sądowej*, SP 1969, z. 23, s. 6.

<sup>116</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1805 ze zm.

<sup>117</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.

odszkodowania; do dochodzenia przez pracownika od pracodawcy roszczenia o kwotę nienależnie pobranego z wynagrodzenia za pracę podatku od wynagrodzeń droga sądowa jest niedopuszczalna<sup>118</sup>), z zakresu podatku VAT (podatek od towarów i usług nie wchodzi w skład niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata z wyboru - art. 98 § 3 k.p.c.<sup>119</sup>), z zakresu podatku dochodowego (koszty uzyskania przychodów, o których mowa w *art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym*<sup>120</sup>, obejmują również wartość użytych przez podatnika podatku obrotowego i dochodowego surowców wyprodukowanych we własnym gospodarstwie rolnym, a następnie wykorzystanych w produkcji związanej z przetwarzaniem tych surowców), z zakresu podatku od spadków i darowizn (podatek od spadków i darowizn po dniu 1 stycznia 1990 r. wymierza się na podstawie przepisów obowiązujących w dniu wymiaru podatku<sup>121</sup>), z zakresu ordynacji podatkowej (nadpłata, o której mowa w art. 74 § 2 pkt 1 o.p. nie może być przedmiotem cesji<sup>122</sup>), z zakresu zobowiązania i obowiązku podatkowego (spór o istnienie lub nieistnienie zobowiązania podatkowego i obowiązku podatkowego nie jest sporem cywilnoprawnym. W sporze takim nie występują równorzędne podmioty, a zobowiązanie podatkowe nie jest zobowiązaniem cywilnoprawnym, skoro podatek jest przymusowym świadczeniem pieniężnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobieranym na pokrycie wydatków państwa. W postępowaniu podatkowym państwo nie występuje jako równorzędny partner podatnika czy też płatnika, lecz jako organ władczy<sup>123</sup>), z zakresu reparacji (odszkodowanie za szkodę poniesioną w wyniku uszkodzenia pojazdu mechanicznego, należącego do poszkodowanego nie będącego podatnikiem podatku VAT, ustalone według cen części zamiennych i usług koniecznych do wykonania naprawy pojazdu, obejmuje mieszczący się w tych cenach podatek VAT; odszkodowanie za szkodę poniesioną przez podatnika podatku VAT na skutek zniszczenia rzeczy, ustalone według ceny rzeczy, nie obejmuje podatku VAT mieszczącego się w tej cenie, w zakresie, w jakim poszkodowany może obniżyć należny od niego podatek o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu rzeczy<sup>124</sup>), czy z zakresu statusu organu

---

<sup>118</sup> Zob. Uchwała SN 7 sędziów - zasada prawna z dnia 23 października 1964 r., III PO 19/63, OSNC 1965, Nr 6, poz. 88, uchwała SN z dnia 7 grudnia 1988 r. III CZP 98/88, OSNC 1989, Nr 12, poz. 204, uchwała SN z dnia 12 maja 1993 r., III CZP 50/93, OSNC 1993, Nr 12, poz. 221.

<sup>119</sup> Uchwała SN z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06, OSNC 2007, Nr 12, poz. 179.

<sup>120</sup> *Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 192; zm.: Dz.U. z 1985 r. Nr 12, poz. 51.*

<sup>121</sup> Uchwała SN cała izba SN - Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 27 maja 1993 r., III AZP 36/92, OSNC 1993, Nr 11, poz. 186.

<sup>122</sup> Uchwała SN z dnia 26 listopada 2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, Nr 1, poz. 5.

<sup>123</sup> Uchwała SN z dnia 12 czerwca 1991 r., III CZP 46/91, OSNC 1992, Nr 3, poz. 38.

<sup>124</sup> Uchwała SN z dnia 15 listopada 2001 r. III CZP 68/01, OSNC 2002, Nr 6, poz. 74, uchwała SN z dnia 22 kwietnia 1997 r., III CZP 14/97, OSNC 1997, Nr 8, poz. 103.

podatkowego (w sprawach z zakresu prawa pracy Urząd Skarbowy nie ma obowiązku uiszczenia opłat sądowych<sup>125</sup>).

### 2.2.3.2. Księga zasad prawnych

Szerszy zasięg mocy wiążącej mają uchwały SN posiadające moc zasad prawnych. Uchwały pełnego składu SN, składu połączonych izb oraz składu całej izby z chwilą ich podjęcia obligatoryjnie moc taką uzyskują, natomiast uchwały składu siedmiu sędziów SN mogą być wpisane do księgi zasad prawnych, jeżeli skład ten tak postanowi.<sup>126</sup> Moc zasady prawnej mają uchwały podjęte w związku z pytaniami abstrakcyjnymi, jak i konkretnymi.<sup>127</sup>

Uchwała składu siedmiu sędziów SN, mająca moc zasady prawnej wiąże wszystkie składy orzekające SN co do wykładni przepisu, którego dotyczyły w tym znaczeniu, że odstępianie od niej przez zwykły skład wymaga przedstawienia zagadnienia prawnego pełnemu składowi izby.<sup>128</sup> Zwiążanie składów sądzących SN zasadą prawną wpisaną do księgi zasad prawnych obejmuje nie tylko to, co dana zasada prawna głosił bezpośrednio, lecz także i to, co z absolutną koniecznością logiczną z niej wynika. Innymi słowy: skład sądzący SN nie może oprzeć swego orzeczenia na poglądzie, którego pogodzenie z wpisaną zasadą byłoby logicznym niepodobieństwem.<sup>129</sup> Wśród rozpoznanych przez SN pytań prawnych, które wpisane zostały do księgi zasad prawnych należała m.in. zasada że <przy ustalaniu wysokości renty wyrównawczej z art. 24 ust. 2 dekretu z 25 czerwca 1954 r. o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin<sup>130</sup> uwzględnia się zarobki pracownika po odliczeniu należnego od nich podatku><sup>131</sup> (autorzy formułują<sup>132</sup>, że uchwała ta położyła kres

<sup>125</sup> Uchwała SN z dnia 8 stycznia 2008 r., II PZP 8/07, OSNP 2008, Nr 11-12, poz. 154.

<sup>126</sup> Art. 87 u.s.n. Kwestie te ówczesnie uregulowane były w: *art. 40 i 41 r.u.s.p. z 1928 r., art. 25 § 1 in fine, t.j. z 1950 r. r.u.p.s. z 1928 r., art. 29-31 u.s.n. z 1962 r., art. 11, art. 23 u.s.n. z 1984 r., art. 61 § 6 u.s.n. z 2002 r.*

<sup>127</sup> Podstawowa różnica pomiędzy kontrolą abstrakcyjną, a konkretną polega na tym, że kontrola abstrakcyjna jest dokonywana niezależnie od stosowania aktu normatywnego w konkretnej sprawie i bez związku z jakąkolwiek toczącą się sprawą, natomiast kontrola konkretna, zawsze ma za punkt odniesienia jednostkową, indywidualną sprawę, na której tle powstała wątpliwość do konstytucyjności czy legalności aktu normatywnego. W ten sposób skutek kontroli konkretnej jest zawsze szerszy. - Zob. M. Masternak-Kubiak, *Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1998, s. 44.

<sup>128</sup> Zob. postanowienie SN z dnia 8 października 2006 r., I PZP 2/06, OSNP z 2007, Nr 15-16, poz. 224.

W myśl art. 88 u.s.n. jeżeli jakkolwiek skład SN zamierza odstąpić od zasady prawnej, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia składowi całej izby. Odstąpienie od zasady prawnej uchwalonej przez izbę, połączone izby albo pełny skład SN, wymaga ponownego rozstrzygnięcia w drodze uchwały odpowiednio przez właściwą izbę, połączone izby lub pełny skład SN. Jeżeli skład jednej izby SN zamierza odstąpić od zasady prawnej uchwalonej przez inną izbę, rozstrzygnięcie następuje w drodze uchwały obu izb. Izby mogą przedstawić zagadnienie prawne do rozpoznania przez pełny skład SN.

<sup>129</sup> Zob. wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1963 r., II CR 511/63, OSNC z 1964, Nr 5, poz. 104, postanowienie SN z dnia 17 listopada 2004 r., III SPP 9/04, Lex 1615095.

<sup>130</sup> *Dz.U. z 1958 r., Nr 23, poz. 97.*

<sup>131</sup> Uchwała SN 7 sędziów - zasada prawna z dnia 22 listopada 1963 r., III PO 31/63, OSNCP z 1963, poz. 63.

niejednorodności judykatury SN w kwestii, czy obliczaniu wysokości szkody polegającej na utracie zarobku należy brać pod uwagę zarobki pracownika netto czy brutto); zasada że <do dochodzenia przez pracownika roszczeń od pracodawcy roszczenia o kwotę nienależnie pobranego z wynagrodzenia za prace podatku od wynagrodzenia droga sądowa jest niedopuszczalna><sup>133</sup>; czy zasada stanowiąca że <właścicielowi majątku opuszczonego w rozumieniu *dekretu z dnia 8 marca 1946 r.*<sup>134</sup> służy po odzyskaniu jego posiadania prawo żądania od osoby, która ten majątek użytkowała, osiągniętych przez nią dochód i korzyści z majątku w okresie czasu, póki majątek był opuszczony, o ile dochody nie były pobrane od niej przez urząd likwidacyjny. Nie dotyczy to jednak instytucyj lub organizacyj, wskazanych w *art. 12 ust. 2* pomienionego *dekretu z dnia 8 marca 1946 r.*, którym majątek został oddany w bezpłatne użytkowanie przez urząd likwidacyjny.><sup>135</sup> Warto w tym miejscu zauważyć, iż pomimo tego, że uchwały SN mające moc zasad prawnych wiążą wszystkie składy SN, nie wywierają one takiego skutku w stosunku do innych sądów. Zdaniem doktryny, treść takiej uchwały jest wskazówką, jak dana kwestia jest przez SN rozstrzygana. Nie ma przepisu, który nakładałby obowiązek orzekania przez inne sądy zgodnie z tymi zasadami, niemniej jednak <zasady> te na sądy oddziałują - siłą autorytetu SN, wynikającą z wysokiego poziomu jego judykatury. Podkreśla się, że uchwały mające moc zasad prawnych, niezależnie od mocy formalnej wiążącej dla SN mogą kształtować praktykę sądów powszechnych.<sup>136</sup> Ponadto działa tu - tzw. motywacja prognostyczna, polegająca na tym, że sądy powszechne akceptują na ogół pogląd prawny SN, zdając sobie sprawę, że niewielkie są szanse na utrzymanie orzeczenia opartego na wykładni sprzecznej z zasadą prawa.<sup>137</sup>

Zasada prawna uchwalona przez wzmocniony komplet orzekający i wpisana do księgi zasad obowiązuje dopóty, dopóki pozostaje w mocy ustawa, do której uchwalona zasada się odnosi, chyba że co do danego zagadnienia ustalona zostanie odmienna zasada, która ma moc uchylającą pierwotnie uchwaloną zasadę.<sup>138</sup>

---

<sup>132</sup> Zob. K. Piasecki, F. Wesely, *Orzecznictwo Sądu Najwyższego w składach powiększonych Izby cywilnej oraz Izby Pracy i Ubezpieczeń Społecznych za lata 1960-1970*, Warszawa 1973, s. 272.

<sup>133</sup> Zob. Uchwała SN 7 sędziów z dnia 23 października 1964 r., III PO 196/63, OSNCP z 1966, poz. 88. W uzasadnieniu do uchwały SN wskazał że, przy rozważaniu zagadnienia ściśle związanego z instytucją podatku od wynagrodzeń godzi się przypomnieć, że - niezależnie od rozmaitych teorii ekonomicznych o istocie i charakterze podatków - podatek jest jednym ze źródeł budżetowych dochodów Państwa i stanowi pobierane przez Państwo jednostronne określone świadczenie, w zasadzie pieniężne, bezzwrotne i nieodpłatne o charakterze ogólnym.

<sup>134</sup> *Dz.U. R. P. Nr 13, poz. 87.*

<sup>135</sup> Uchwała SN 7 sędziów z dnia 14 maja 1948 r., III C 1621/47, OSNC z 1948, poz. 59.

<sup>136</sup> Zob. H. Pietrzykowski, *Prawo do sądu. Wybrane zagadnienia*, Prz. Sąd. 1999 r., Nr 11-12, s. 13.

<sup>137</sup> Zob. S. Włodyka, *Wiążąca wykładnia sądowa*, Warszawa 1971, s. 135.

<sup>138</sup> Orzeczenie SN z dnia 20 grudnia 1937 r., III C 1797/35, OSNC 1939, Nr 3, poz. 111.

### 2.2.3.3. Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego

W ujęciu ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym<sup>139</sup> pytania prawne stanowiły jedną z form wykonywanej przez Trybunał kontroli zgodności prawa z Konstytucją. W związku z toczącym się postępowaniem administracyjnym, sądowym, arbitrażowym, w sprawach o wykroczenia oraz w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, należących do właściwości finansowych organów orzekających<sup>140</sup>, do TK mogły być kierowane pytania prawne co do zgodności aktu ustawodawczego z Konstytucją albo innego aktu normatywnego z Konstytucją lub aktem ustawodawczym, jeżeli od odpowiedzi na nie zależało rozstrzygnięcie sprawy w takim postępowaniu.<sup>141</sup> Postępowanie, w związku z którym wniesiono pytanie prawne, ulegało zawieszeniu z dniem wystąpienia z takim pytaniem, do czasu rozstrzygnięcia sprawy<sup>142</sup>, a z samymi pytaniami zwracać się mogli: Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prezes Państwowego Arbitrażu Gospodarczego oraz naczelne i centralne organy administracji państwowej.<sup>143</sup> Wymienioną grupę podmiotów uzupełniały również (od 1994 r.) pełne składy samorządowych kolegiów odwoławczych. Uprawnienie do wnoszenia pytań prawnych przez te organy wynikało z art. 22 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych<sup>144</sup>, nie mniej jednak jak wskazuje literatura przedmiotu<sup>145</sup>, organ ten

<sup>139</sup> Dz.U. z 1985 r., Nr 22, poz. 98 ze zm., uchylona z dniem 17 października 1997 r.

<sup>140</sup> Pod pojęciem finansowych organów orzekających, w pierwszej instancji rozumiano: urzędy celne i urzędy skarbowe; w instancji drugiej: izby skarbowe i Główny Urząd Ceł - Zob. art. 129 i 130 ustawy Karne Skarbowe z dnia 26 października 1971 r., Dz.U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103 ze zm.

<sup>141</sup> art. 10 pkt 1 u.t.k.

Trybunał Konstytucyjny rozpoznawał wnioski (pytania prawne) dotyczące zgodności aktów ustawodawczych z Konstytucją w składzie pięciu sędziów, a wnioski dotyczące innych aktów normatywnych - w składzie trzech sędziów. W sprawach o szczególnej zawikości prezes Trybunału mógł również zarządzić rozpoznanie wniosku w składzie pełnym - art. 25 pkt 1 i pkt 2 u.t.k.

<sup>142</sup> art. 10 pkt 2 u.t.k.

<sup>143</sup> art. 22 pkt 1 u.t.k.

Katalog ten z ubiegiem czasu uległ modyfikacji. Ustawą nowelizującą z dnia 20 grudnia 1989 r. o zmianie ustaw: Prawo o ustroju sądów powszechnych, o Sądzie Najwyższym, o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, o Trybunale Konstytucyjnym, o ustroju sądów wojskowych i o notariacie, uchylono możliwość kierowania pytań prawnych przez Prezesa Państwowego Arbitrażu Gospodarczego, w kompetencję te zaś wyposażono <składy orzekające Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz sądów rewizyjnych>.

Kolejno, po nowelizacji u.t.k. w 1991 r., Dz.U. z 1991 r., Nr 109, poz. 470 ze zm., zgodnie z art. 25 u.t.k., podmiotami występującymi z pytaniem prawnym do TK być mogli: pierwszy prezes Sądu Najwyższego, prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, składy orzekające Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz sądów rewizyjnych oraz naczelne i centralne organy administracji państwowej, a także (od 1994 r.) samorządowe kolegia odwoławcze.

<sup>144</sup> T.j. Dz.U. z 1994 r., Nr 122, poz. 593 ze zm.

Przedmiotem pytania prawnego mogło być zagadnienie prawne związane ze stosowaniem konkretnego aktu normatywnego, a więc ze sposobem rozumienia tego aktu, znaczeniem użytych w nim określeń lub sformułowań. Przyjęta w ustawie konstrukcja pytań prawnych wymagała, aby przedmiotem pytania było zagadnienie prawne ujęte w sposób ogólny - Zob. uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 7 lipca 1997 r., FPK 12/97, Lex 57405.

<sup>145</sup> A. Kabat, *Pytania prawne w praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, Warszawa 1996, s. 111.

ze wskazanego uprawnienia nie korzystał, a to z uwagi na dość częste korzystanie z innej procedury, w którą wyposażyła je ta sama ustawa, a mianowicie instytucji pytań prawnych do NSA.<sup>146</sup>

Ustawodawca, pytaniom prawnym nadał koncepcję kontroli konkretnej (nie abstrakcyjnej). Kontrola ta ma za punkt odniesienia jednostkową, indywidualną sprawę, na której tle powstała wątpliwość co do konstytucyjności czy legalności aktu normatywnego.<sup>147</sup> Ostateczne orzeczenie TK o konstytucyjności i legalności określonego przepisu podstawowego aktu normatywnego wiązało uczestników postępowania i TK, który je wydał, jak również inne sądy i inne organy państwowe.<sup>148</sup> Trybunał rozpatrywał sprawę w granicach pytania prawnego i tymi granicami był związany.<sup>149</sup>

W obecnym stanie prawnym, pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, w myśl art. 193 Konstytucji RP, może przedstawić Trybunałowi każdy sąd<sup>150</sup>, jeżeli od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed tym sądem. Skutki materialnoprawne, a więc zakres związania sądu rozstrzygnięciem Trybunału w sprawie pytań, wynika z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP - orzeczenia TK mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Moc wiążącą dla sądu pytającego ma cała sentencja wyroku Trybunału, w tym również zamieszczone w niej rozstrzygnięcie aplikacyjne. Takie stanowisko zajął NSA rozstrzygając wyrokiem z dnia 17 czerwca 2002 r.<sup>151</sup> postępowanie, w toku którego skierował do TK pytanie prawne kwestionujące konstytucyjność przepisów obciążających podatkiem akcyzowym dystrybutora gazu płynnego. TK w wyroku z dnia 6

---

<sup>146</sup> Pytanie prawne do NSA mogło być postawione wówczas, gdy pomimo stosowania różnych metod wykładni prawa nasuwały się wątpliwości co do jednoznacznego określenia znaczenia konkretnych przepisów prawa. W sytuacji takiej, NSA udzielał odpowiedzi na pytanie prawne w myśl *art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o NSA, t.j. Dz.U. z 1995 r., Nr 74, poz. 368 ze zm.* Ponadto, wyjaśnienia w tej drodze zagadnienia prawnego nie mogło polegać na udzieleniu odpowiedzi, która stanowiłaby rozstrzygnięcie sprawy - Zob. uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 15 lutego 1999 r., OPK 13/98, ONSA 1999, Nr 3, poz. 79. Z dniem 1 kwietnia 2004 r. *ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1271* uchylono przepis przyznający samorządowym kolegiom odwoławczym prawo do występowania do NSA z pytaniem prawnym.

<sup>147</sup> A. Kabat, *Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego*, Białystok 1995, s. 25, L. Garlicki, J. Trzciniński, *Trybunał Konstytucyjny. Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1996, s. 76.

<sup>148</sup> A. Józefowicz, *Skutki prawne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego konstytucyjność i legalność aktu normatywnego*, PiP 1996, Nr 10, s. 41.

<sup>149</sup> J. Borkowski, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 20 października 1986 r.*, P2/86, PiP 1987, Nr 5, s. 137.

<sup>150</sup> Zgodnie z regulacją konstytucyjną wymiar sprawiedliwości w RP sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe - art. 175 Konstytucji RP. Sąd przed wystąpieniem z pytaniem prawnym do TK dokonać powinien wykładni prokonstytucyjnej dążącej do samodzielnego rozstrzygnięcia sprawy (samodzielnej próby usunięcia sprzeczności aktu niższego rzędu z Konstytucją w drodze wykładni). Dopiero negatywny rezultat przeprowadzonej wykładni, a więc brak możliwości interpretacji przepisu w zgodzie z Konstytucją jest podstawą do skierowania pytania prawnego do TK.

<sup>151</sup> I SA/Wr 1638/02.

marca 2002 r.<sup>152</sup> orzekł o niekonstytucyjności tych przepisów zastrzegając jednocześnie, że nie stwarza to podstawy zwrotu podatku uiszczonego na ich podstawie. NSA w uzasadnieniu wspomnianego wyroku oddalającego skargę na decyzję w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego podkreślił, że orzeczenie TK wiąże sąd w sprawie, której pytanie dotyczyło, zaś art. 190 ust. 1 Konstytucji RP nadaje moc wiążącą całemu orzeczeniu TK i nie różnicuje tej mocy w odniesieniu do poszczególnych jej składników, co oznacza, że wiążąca jest dla sądu również ta część orzeczenia w której rozstrzygnięto o braku podstaw zwrotu podatku uiszczonego na podstawie niekonstytucyjnych przepisów.<sup>153</sup>

Przyznanie orzeczeniom TK mocy powszechnie obowiązującej oznacza, że pod względem podmiotowym związani rozstrzygnięciami w sprawie konstytucyjności lub legalności przepisów prawnych są wszyscy adresaci zawartych w nich norm, w tym także podmioty stosujące te przepisy oraz organy prawodawcze odpowiedzialne za tworzenie prawa zgodnie z hierarchicznym układem jego źródeł. W ramach powszechnej mocy obowiązującej orzeczeń TK można wyróżnić aspekty mocy indywidualnie wiążącej oraz mocy wiążącej ogólnie. Indywidualna moc wiążąca wyroków TK podjętych w następstwie pytań prawnych przejawia się w związaniu składu orzekającego, który wystąpił z pytaniem, treścią rozstrzygnięcia. Ogólna moc orzeczeń TK przejawia się natomiast, jak już zostało to zasygnalizowane, w konieczności ich uwzględnienia przez wszystkie sądy, także te, które nie występowały z pytaniem prawnym, a także inne podmioty (organy stosujące prawo).<sup>154</sup>

Zakres przedmiotowy skutków prawnych wywołanych przez orzeczenie TK uzależniony jest od rodzaju przyjętego przez Trybunał stanowiska. W przypadku uznania konstytucyjności lub legalności przedstawionych do kontroli w tym trybie przepisów (wyrok afirmatywny) stwierdzona zostaje ich zgodność lub brak sprzeczności z odpowiednim aktem wyższego rzędu. Tym samym, potwierdzona zostaje moc obowiązująca tych przepisów oraz konieczność ich stosowania przez wszystkie zobowiązane do tego podmioty, w tym przez skład sędziowski, który wystąpił z pytaniem.<sup>155</sup> Sytuacja taka miała miejsce m.in. w wyroku TK z dnia 2 lipca 2003 r.<sup>156</sup> gdzie Trybunał na pytanie prawne skierowane przez SN uznał że *art. 23 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)* był zgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Odmienne jest w przypadku wyroków Trybunału stwierdzających niezgodność danego aktu

<sup>152</sup> P 7/00, Dz.U. z 2002, Nr 23, poz. 242.

<sup>153</sup> M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006, s. 190.

<sup>154</sup> M. B. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowniczo-administracyjnych*, Warszawa 2010, s. 407 i 408.

<sup>155</sup> *Ibidem*, s. 402.

<sup>156</sup> Wyrok TK z dnia 2 lipca 2003 r., P 27/02, Dz.U. z 2003, Nr 121, poz. 1141.

normatywnego (jego części) z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową (wyroki negatywne). Mają one charakter konstytutywny, stanowiąc zdarzenie prawne powodujące zmianę stanu prawnego; dotychczasowa norma prawna pozbawiona zostaje sankcji, przestając być regułą powinnego zachowania.<sup>157</sup> W postanowieniu z dnia 21 marca 2000 r.<sup>158</sup> TK wskazał, że akt lub jego część (konkretnie oznaczone przepisy) uznane przez Trybunał za niezgodnie z Konstytucją zostają usunięte z porządku prawnego, przestają być jego elementem. Orzeczenie przez TK o niezgodności z Konstytucją aktu normatywnego lub jego części powoduje bezwzględne, bezwarunkowe i bezpośrednie zniesienie (kasację) przepisów (norm) w nim wskazanych.

#### 2.2.3.4. Pytania prawne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej istnieje możliwość - a niekiedy nawet obowiązek<sup>159</sup> - do wystąpienia przez sąd do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie wykładni przepisów prawa wspólnotowego.<sup>160</sup> Z pytaniem takim może wystąpić wyłącznie organ sądowy państwa członkowskiego. Jest to instytucja mająca zapewnić jednolitą wykładnię i jednolite stosowanie wspólnotowego prawa pochodnego<sup>161</sup>, co ma istotne znaczenie dla porządku prawnego Wspólnoty.<sup>162</sup>

---

<sup>157</sup> Z. Czeszejko-Sochacki, *Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego: pojęcie, klasyfikacja i skutki prawne*, PiP 2000, Nr 12, s. 20.

<sup>158</sup> Postanowienie TK z dnia 21 marca 2000 r., K 4/99, OTK 2000, Nr 2, poz. 65.

<sup>159</sup> Sąd krajowy ma możliwość wniesienia pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości, jeżeli twierdzi, że uzyskanie na to pytanie odpowiedzi jest konieczne do wydania rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (Zob. § 11 Noty informacyjnej dotyczącej składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, Dz.Urz. UE C 160/01 z dnia 28 maja 2011 r.). Do obowiązków sądu krajowego, od którego orzeczeń nie może zostać wniesione odwołanie na podstawie prawa wewnętrznego, należy zwrócenie się z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału. Jednakże w przypadku, gdy Trybunał orzekał już uprzednio w takiej kwestii w podobnej sprawie i została ona już przez niego wyjaśniona to sąd krajowy jest zwolniony z tego obowiązku. - Zob. J. Skrzydło, *Doktryna acte éclairé w orzecznictwie Trybunału Wspólnoty Europejskiej i sądów krajów członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Prawno-Europejskie 1997, t. 2, s. 143 i n.

<sup>160</sup> Podstawą prawną pytań prejudycjalnych jest art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dalej TFUE, który stanowi: <Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym: a) o wykładni Traktatów, b) o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii.> Warto zauważyć, że wpływ orzecznictwa TSUE na proces tworzenia prawa w obszarze podatku na charakter dwojaki. Oprócz powyższego, ustawodawca dostosowuje polskie regulacje do rozstrzygnięć Trybunału w sprawach innych niż dotyczące bezpośrednio przepisów polskiej ustawy. Przykładem takiego działania jest wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.) od 2016 r. regulacji dotyczących tzw. przewspółczynnika (art. 86 ust 2a i n. u.p.t.u.).

<sup>161</sup> J. Skrzydło, *Sędzia polski wobec perspektywy członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, PiP 1996, Nr 11, s. 37.

<sup>162</sup> Doktryna wskazuje, że w związku z zjawiskiem rosnącej komplikacji rozwiązań prawnych z zakresie opodatkowania bezpośredniego, a jednocześnie brakiem postępu w harmonizacji podatków bezpośrednich, mogą powstawać coraz to nowe sytuacje, które będą wymagały oceny w świetle przyjętych przez Trybunał zasad. - Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 10



W obrębie jurysdykcji Trybunału Sprawiedliwości znajdują się wszystkie akty wydawane przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii, bez względu na sposób ich powołania oraz zastrzeżenia nadającego Trybunałowi taką kompetencję.<sup>163</sup> Szeroka jurysdykcja odnośnie aktów, które mogą zostać poddane wykładni TS, została wymieniona w art. 288 TFUE. Zaliczyć, więc do nich należy nie tylko akty prawnie wiążące, ale również akty niewiążące. Brak wątpliwości w tej kwestii został potwierdzony w jednym z orzeczeń TS, w którym stwierdził on, że: <1. Inaczej niż art. 173 TWE (obecnie art. 267 TFUE), który wyklucza kontrolę ze strony Trybunału aktów o charakterze zaleceń, art. 177 TWE (obecnie art. 267 TFUE) przyznaje Trybunałowi jurysdykcję do wydawania orzeczeń prejudycjalnych w sprawie ważności i interpretacji wszystkich aktów instytucji Wspólnoty bez wyjątku. Ma on zatem jurysdykcję do orzekania w sprawie wykładni zaleceń przyjętych na podstawie Traktatu.><sup>164</sup> Po raz pierwszy orzeczenie TS zostało zastosowane przez WSA w Warszawie, który jako pierwszy z polskich sądów wystąpił z pytaniem prejudycjalnym.<sup>165</sup> Wątpliwość w tym przypadku dotyczyła zgodności z prawem wspólnotowym polskich przepisów, nakładających podatek akcyzowy na używane samochody sprowadzane z krajów członkowskich. Postępowanie główne toczyło się skutek zaskarżenia do WSA decyzji organów podatkowych. Orzeczenie to miało rozstrzygnąć, czy w świetle prawa wspólnotowego polski ustawodawca miał prawo nałożyć na podmioty indywidualne określone obowiązki. W omawianej sprawie TS nie zawarł w orzeczeniu prejudycjalnym gotowej odpowiedzi, jak należy rozstrzygnąć spór toczący się przed sadem krajowym. Sformułował natomiast kryteria, które decydują o zgodności opodatkowania z prawem wspólnotowym, i nakazał polskiemu sądowi zbadanie zasad opodatkowania, wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów<sup>166</sup>, w świetle tych kryteriów. Przeprowadzona analiza doprowadziła WSA do wniosku, że samochody używane, sprowadzone z państw

<sup>163</sup> I. Skomerska-Muchowska, *Pytania prejudycjalne sądów krajowych*, [w:] *System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, (red.) A. Wyrozumska, Warszawa 2010, s. V-318 i n.

<sup>164</sup> Wyrok TS z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-322/88 *Salvatore Grimaldi przeciwko Fonds des maladies professionnelles*, Zbiór Orzeczeń 1989, s. 4407.

<sup>165</sup> Zob. Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r., III SA/Wa 679/05, Lex 1694690.

Orzecznictwo Europejskiego TS w sprawach podatków pośrednich koncentruje się głównie na kwestiach związanych z opodatkowaniem wartości dodanej oraz podatkiem akcyzowym. Najczęściej rozwiązywane problemy mają charakter szczegółowy i dotyczą kwestii drugo, czy nawet trzeciorzędnych. Tym niemniej, jako pewna całość - dają dość wyraźny obraz poglądów Trybunału Europejskiego na prawo podatkowe. - Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo...*, s. 10 i 11. Niewyczerpujący dorobek orzecznictwa ETS w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) w latach 1976-2008 wyniósł 360 orzeczeń. - Zob. A. Bącał, D. Dominik, M. Militz, M. Bącał, *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2009, s. 653-672. Liczba orzeczeń ETS w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym do roku 2006 wyniosła ok. 35 orzeczeń. - Zob. B. Bona, R. Horoch, E. Lis, Sz. Parulski, A. Poręba, *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, (red.) A. Kalinowska, Sz. Parulski, Warszawa 2006, s. 9.

<sup>166</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego*, Dz.U. Nr 87, poz. 825 ze zm.

członkowskich podlegają wyższemu opodatkowaniu niż samochody używane, zarejestrowane wcześniej w Polsce. W konsekwencji sąd ten uchylił zaskarżone decyzje, stwierdzając że <(…) rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których nie rozważyły one możliwości naruszenia art. 90 TWE (110 TFUE) w wyniku <<mechanicznego>> zastosowania polskich przepisów, naruszają prawo, tak na skutek niewłaściwego zastosowania przepisów, bez uwzględnienia treści art. 90 TWE (110 TFUE), jak też na skutek błędnej budowy uzasadnienia decyzji>.<sup>167</sup>

Nie może być przedmiotem pytania kwestia interpretacji prawa wewnętrznego (TS nie wypowiada się co do *meritum* sprawy toczącej się przed sądem krajowym) lub jego zgodności z prawem wspólnotowym. Sąd samodzielnie decyduje o przedstawieniu zagadnienia prawnego z urzędu lub na wniosek stron. Postanowienie o wystąpieniu do Trybunału o interpretacje może być podjęte w każdym stadium postępowania sądowego. Zagadnienie prawne musi być istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, dlatego sąd, występując z pytaniem, musi dokładnie określić tło prawne i faktyczne sprawy oraz wyjaśnić okoliczności faktyczne, które rodzą problem prawny.<sup>168</sup> Pytanie prejudycjalne musi być sformułowane w sposób abstrakcyjny, aczkolwiek pozostawać musi w związku z konkretną sprawą. Chodzi o wykładnię *in concreto*, a nie *in abstracto*. Trybunał nie jest związany redakcją pytania i może sam wyodrębnić zagadnienie prawne, którego dotyczy wykładnia Traktatu, mając na uwadze przedmiot sporu (sąd nie jest związany wnioskiem stron).<sup>169</sup>

TS rozstrzyga zagadnienie prawne w trybie orzeczenia wstępnego, które ma charakter abstrakcyjny. Jest to rozstrzygnięcie wiążące.<sup>170</sup> Orzeczenia wstępne w przedmiocie wykładni (*interpretation*) wywołują skutki *inter partes et ex tunc*, z tym że w wyjątkowych sytuacjach Trybunał może ograniczyć działanie orzeczenia w czasie.<sup>171</sup> Wiążą one nie tylko sąd krajowy, który przedstawił zagadnienie prawne, ale także każdy inny sąd krajowy, przed którym stanie konieczność rozstrzygnięcia takiego samego problemu prawnego. Sąd musi przyjąć wykładnię TS lub przedstawić mu pytanie ponownie. Nie może przyjąć innej interpretacji niż zawarta w wyroku TS. Sąd, który otrzymał rozstrzygnięcie TS, może mu przedstawić dalsze pytania co do rozumienia lub stosowania wyroku wstępnego, a także obejmujące nowe

---

<sup>167</sup> Zob. A. Kastelik-Smaza, *Pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw jednostki*, Warszawa 2010, s. 305-307.

<sup>168</sup> M. Korniłowicz, *Wyroki prejudycjalne Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, Radca prawny 1999, Nr 4, s. 35.

<sup>169</sup> Z. Knypl, *Wprowadzenie do prawa europejskiego*, Warszawa 1977, s. 84-86.

<sup>170</sup> J. Skrzydło, *Sędzia polski...*, s. 40.

<sup>171</sup> K. Pazderska, *Art. 177 Traktatu Wspólnoty Europejskiej. Procedura współpracy między sądami*, GS 1999, Nr 5, s. 15.

zagadnienia.<sup>172</sup> Uznaje się, że związanie sądu krajowego orzeczeniem TS wynika z jego wyłącznej właściwości do ostatecznego rozstrzygnięcia kwestii dotyczących wykładni i ważności prawa unijnego.<sup>173</sup>

### **2.2.3.5. Pytania prawne do Naczelnego Sądu Administracyjnego**

Skutki prawne rozstrzygnięć w przedmiocie pytań prawnych w sprawach sądownoadministracyjnych uzależnione są od tego, czy pytanie sądu administracyjnego podjęte zostało w pytaniu abstrakcyjnym, czy też konkretnym. W następstwie abstrakcyjnego pytania prawnego powiększony skład NSA podejmuje uchwałę wyjaśniającą przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie, a w przypadku braku przesłanek do jej wydania - orzeka w formie postanowienia o odmowie podjęcia uchwały albo postanowienia o umorzeniu postępowania. Wszystkie wskazane rozstrzygnięcia kończą postępowanie uchwałodawcze, jednak wydanie przedmiotowych postanowień oznacza brak udzielenia merytorycznej odpowiedzi na przedstawione pytanie. Postanowienia o odmowie podjęcia uchwały oraz umorzeniu postępowania wiążą zatem przedmiotowo jedynie co do sentencji rozstrzygnięcia, wywołując wyłącznie skutki o charakterze procesowym. Mimo praktyki szczegółowego umotywowania zwłaszcza orzeczeń podejmowanych na podstawie art. 267 p.p.s.a., inne podmioty nie są związane ewentualną oceną prawną zawartą w uzasadnieniu. Nawet jeśli powiększony skład NSA dokonał w istocie wykładni wskazanych w pytaniu przepisów prawnych, stanowisko to nie ma charakteru wiążącego, skoro odmówił podjęcia uchwały.<sup>174</sup>

Odmienne natomiast kształtują się skutki prawne uchwały abstrakcyjnej. Treść zawartego w niej rozstrzygnięcia opiera się na wyjaśnieniu przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.<sup>175</sup> W zakresie tym w orzecznictwie NSA zarysowała się m.in. różnica stanowisk co do formy (decyzja czy postanowienie), w jakiej organy gminy powinny wyrażać zgodę na udzielenie przez urząd skarbowy ulg, odroczeń, umorzeń oraz zaniechań poboru w zakresie podatków stanowiących dochody gminy. NSA wypowiedając się w tej sprawie sformułował pogląd, że wyrażenie

---

<sup>172</sup> Z. Knypl, *Wprowadzenie do...*, s. 89.

<sup>173</sup> A. Kastelik-Smaza, *Pytania prejudycjalne...*, s. 176.

<sup>174</sup> M. B. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań...*, s. 384 i 385 i powołana tam literatura.

<sup>175</sup> *Ibidem*, s. 385.

zgody w tej materii, przez zarząd gminy, wójta lub burmistrza (prezydenta miasta) nastąpić powinno w formie decyzji.<sup>176</sup>

Według R. Hausera uchwały NSA podejmowane na wniosek Prezesa NSA, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich nie mają charakteru wiążącego w ścisłym znaczeniu i jedynie autorytet sądu (w składzie powiększonym), który dokonuje wykładni przepisów prawa, powodować ma ujednoczenie orzecznictwa.<sup>177</sup> Chodzi tu o związanie na zasadzie siły przekonywania argumentów zawartych w uzasadnieniu i uznaniu autorytetu (tzw. intelektualna moc wiążąca), ewentualnie o tzw. zniechęcającą moc obowiązywania, a nie moc obowiązującą *sensu stricto* podobną do takiej, którą posiadają ustawy.<sup>178</sup> W ujęciu E. Bojanowskiego<sup>179</sup> uchwały abstrakcyjne można opisać w kategoriach generalnego aktu wykładni prawa, kierowane są one bowiem do potencjalnie wszystkich składów orzekających sądów administracyjnych, a ich ustawową funkcją jest <wyjaśnienie> przepisów prawnych. Nie będąc źródłami prawa, od strony funkcjonalnej działają tak jak źródła prawa, tj. ustalają w sposób wiążący znaczenie interpretowanego przepisu.

Uchwały abstrakcyjne, poza ewentualną siłą argumentacji i autorytetu ich autora, wiążą zatem pośrednio na podstawie art. 269 p.p.s.a. Pod względem podmiotowym związanie to dotyczy składów sądów administracyjnych właściwych do rozpoznania konkretnej sprawy sądownoadministracyjnej powiązanej z przedmiotem uchwały abstrakcyjnej, zarówno składów NSA, jak i wojewódzkich sądów administracyjnych. Nie ma znaczenia etap prowadzonego postępowania ani rodzaj zaskarżonego aktu. Uchwały te mają zatem charakter ogólnie wiążący w tym znaczeniu, że wiążą sądy administracyjne we wszystkich sprawach, w których

---

<sup>176</sup> Zob. uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 18 grudnia 1995 r., VI SA 17/95, ONSA 1996, Nr 1, poz. 8.

W latach 2004-2016 do Izby Finansowej NSA wpłynęło 165 wniosków o wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz przedstawiono przez składy orzekające pytania o rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnych sprawach. W tym okresie podjętych zostało 110 uchwał, w 18 sprawach odmówiono podjęcia uchwały, a w 28 sprawach wnioski załatwiono w inny sposób, a tym 19 spraw przejęto do merytorycznego rozpoznania - Zob. J. Rudowski, *Znaczenie uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego dla jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych* [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski, Warszawa 2017, s. 25.

<sup>177</sup> R. Hauser, *Reforma sądownictwa administracyjnego - podstawowe założenia*, PP 2003, Nr 10, s. 56.

<sup>178</sup> Por. A. Skoczylas, *Działalność uchwalodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 220 i powołana tam literatura.

Stanowiska interpretacyjne zawarte w uchwałach mogą być również traktowane jako racje autorytatywne w uzasadnieniu decyzji administracyjnych, zyskując w tym kontekście charakter precedensów faktycznych (precedensów de facto) niewiązących, ale mających moc. - *Ibidem*, s. 222 i 223.

<sup>179</sup> E. Bojanowski, *Uchwalodawcza działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego i jej znaczenie w systemie prawa*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, Warszawa 2008, s. 142.

miałyby być stosowany interpretowany w uchwale przepis, nie wiążą natomiast sądów powszechnych i Sądu Najwyższego.<sup>180</sup>

Przechodząc do drugiej części rozważań dotyczących mocy wiążącej rozstrzygnięć NSA, tak jak wspomniano wcześniej, sąd ten podejmuje również uchwały w przedmiocie pytań konkretnych.<sup>181</sup> Niezależnie od sposobu zainicjowania procedury uchwałodawczej (na podstawie art. 187 § 1 lub art. 269 § 1 p.p.s.a.) tego typu rozstrzygnięcia mają charakter indywidualnie wiążący. Zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a. uchwała składu siedmiu sędziów NSA jest w danej sprawie wiążąca. Odesłanie do odpowiedniego stosowania tego przepisu zawiera również art. 269 § 1 p.p.s.a. Zdaniem D. Dąbek<sup>182</sup>, uznać należy, że wiążące w tej sprawie będą również uchwały pełnego składu NSA podejmowane w następstwie przekazania zagadnienia prawnego przez Izbę niepodzielającą stanowiska zawartego w uchwale innej Izby (art. 269 § 3 p.p.s.a.), jeżeli zainicjowanie trybu uchwałodawczego nastąpiło przez skład NSA orzekający w konkretnej sprawie. Uchwały NSA podejmowane w następstwie postanowienia składu orzekającego mają zatem podobną moc, bezpośrednio wiążąc w konkretnej sprawie, w związku z którą przedstawiono pytanie. Mogą być one kwalifikowane jako tzw. precedensy konkretne, w których norma ogólna jest formułowana przez sąd w indywidualnej sprawie.

Zakres przedmiotowy mocy wiążącej uchwały konkretnej sprowadza się do zawartego w sentencji tej uchwały wyjaśnienia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości składu orzekającego lub zagadnienia prawnego, co do którego brak jest jednolitego stanowiska między składem orzekającym w konkretnej sprawie a powiększonym składem NSA, który podjął uprzednią uchwałę (ewentualnie między różnymi Izbami). Wyjaśnienie przedmiotowego zagadnienia prawnego polega na dokonaniu wykładni budzących niejasności przepisów prawnych, czasem także na odwołaniu się do odpowiednich reguł walidacyjnych tak, aby odpowiedź na pytanie prawne była użyteczna dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy

---

<sup>180</sup> A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza...*, s. 222.

Zawarta w art. 269 p.p.s.a. regulacja pośrednio nakłada na skład orzekający obowiązek podejmowania rozstrzygnięć zgodnych z wykładnią prawa dokonaną w uchwale abstrakcyjnej. Nieprzyjęcie zawartego w uchwale stanowiska wymaga wystąpienia z pytaniem w konkretnej sprawie. - *Ibidem*, s. 222. Wskazać ponadto należy, że przepisy nie przewidują konsekwencji dla sądu administracyjnego w przypadku wydania rozstrzygnięcia niezgodnego z wykładnią uchwały abstrakcyjnej. Sytuacja tak nie mniej jednak stanowić może podstawę do zaskarżenia wyroku skargą kasacyjną.

<sup>181</sup> NSA udziela odpowiedzi na konkretne pytania prawne w formie uchwały rozstrzygającej zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości, ewentualnie uchwały związane z niepodzielaniem przez skład orzekający zajętego w uprzedniej uchwale NSA - Zob. M. B. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań...*, s. 391.

<sup>182</sup> D. Dąbek, *Między precedensem a źródłem prawa (o uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego)*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, Warszawa 2008, s. 254-256.

sądowoadministracyjnej (co stanowi przejaw wykładni operatywnej).<sup>183</sup> Jak wskazuje NSA<sup>184</sup> przed rozstrzygnięciem przedstawionego składowi siedmiu sędziów zagadnienia prawnego (na podstawie art. 22 u.s.k.o. samorządowe kolegium odwoławcze występowało do NSA z pytaniem prawnym w sprawach podatkowych, na które NSA podejmował uchwały w składach pięciu sędziów<sup>185</sup>) należy rozważyć, czy rzeczywiście budzi ono - w dacie podjęcia uchwały - poważne wątpliwości, o których mowa w art. 187 § 1 p.p.s.a. W przeciwnym przypadku NSA odmówi podjęcia uchwały. Sytuacja taka miała miejsce po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej NSA następującego zagadnienia prawnego: czy w stanie prawnym obowiązującym w 2001 i 2002 r. zwolnieniem na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) objęte były wynagrodzenia (uposażenia) żołnierzy wynikające ze stosunku służbowego, wypłacane w kraju w okresie służby poza granicami państwa? W odpowiedzi NSA uznał iż <rozbieżność orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych, jaka wystąpiła na tle stosowania omawianego zwolnienia podatkowego, była z pewnością zjawiskiem niepożądanym. Jednakże przyczyniła się do tego, że występujący w tych sprawach problem prawny został w zasadzie wyjaśniony w sposób pozwalający na jego właściwe rozstrzygnięcie>.<sup>186</sup>

Skład inicjujący pytanie prawne<sup>187</sup> jest bezwzględnie związany wykładnią prawa zawartą w uchwale stanowiącej na nie odpowiedź.<sup>188</sup> Podjęta w następstwie konkretnego pytania prawnego (zarówno na podstawie art. 187 § 1, jak i art. 269 § 1 p.p.s.a.) uchwała wiąże w danej sprawie, w związku z tym skład ten nie ma możliwości skorzystania

---

<sup>183</sup> *Ibidem*, s. 203.

<sup>184</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 18 czerwca 2007 r., II FPS 4/06, ONSAiWSA 2007, Nr 5, poz. 114.

<sup>185</sup> Zob. uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 28 października 2002 r., FPK 7/02, ONSA 2003, Nr 2, poz. 59, uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2001 r., FPK 1/01, ONSA 2001, Nr 4, poz. 151, uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 12 lutego 1996 r., VI SA 24/95, ONSA 1996, Nr 2, poz. 58. Art. 22 u.s.k.o., który uprawniał pełen skład kolegium do występowania do NSA z pytaniem prawnym został uchylony przez art. 34 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - *Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz.U. Nr 153, poz. 1271) z dniem 1 stycznia 2004 r. Dzień ten był jednoznaczny z dniem wprowadzenia dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego.

<sup>186</sup> NSA odmówił przyjęcia uchwały wskazując, iż o rzeczywistej rozbieżności wykładni można mówić wówczas, gdy różne sposoby interpretacji dają się uzasadnić z jednakową mocą. Odosobniony wyrok nie może doprowadzać do rozbieżności, nie może powodować zmiany linii orzecznictwa NSA. W konsekwencji NSA wskazał na brak podstaw do twierdzenia, że w sprawie występują kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności oraz odpowiedział pozytywnie na postawione w sprawie pytanie - zgodną z przeważającym poglądem WSA.

<sup>187</sup> W odniesieniu do pytań przedstawionych w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. będzie to skład NSA rozpoznający skargę kasacyjną, natomiast w przypadku pytań kierowanych na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. jest to <jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę>, który nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu 7 sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA.

<sup>188</sup> Por. wyrok NSA z dnia 24 maja 2005 r., FSK 353/04, Lex 250423.

z procedury określonej w art. 269 § 1 p.p.s.a., nie może wystąpić ponownie z pytaniem, nawet jeśli nie podziela stanowiska zajętego w podjętej na skutek własnego pytania uchwale.<sup>189</sup> Uchwały konkretne są uwzględniane w działalności orzeczniczej sądów sądownoadministracyjnych przede wszystkim ze względu na przyznaną im moc indywidualnie wiążącą w konkretnej sprawie oraz moc ogólnie wiążącą w innych sprawach sądownoadministracyjnych.<sup>190</sup>

#### 2.2.4. Wytyczne wymiaru sprawiedliwości

Wśród instytucji wiążącej wykładni sądowej szczególne miejsce zajmowały wytyczne w zakresie wykładni i praktyki sądowej.<sup>191</sup> Instytucję tę, jako nieznaną dotychczasowemu ustawodawstwu wprowadzono *art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 27 kwietnia 1949 r. o zmianie prawa o ustroju sądów powszechnych*.<sup>192</sup> Wytyczne zawierały konkretną wykładnię wskazanych przepisów prawnych, mającą stanowić gwarancję należytego ich stosowania oraz wskazówki dla sądów o charakterze zalecającym, ale niepowołujące się na konkretne przepisy prawne.<sup>193</sup> Wytyczne regulujące stosowanie prawa miały charakter ogólny i abstrakcyjny; nie dotyczyły indywidualnej sprawy, lecz określonej kategorii spraw<sup>194</sup>; ustalane były przez SN w drodze uchwały. W praktyce SN korzystał z instytucji wytycznych w sposób nader oględny. W ciągu

---

<sup>189</sup> Por. A. Skoczył, *Moc wiążąca uchwał NSA a prawa jednostki*, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, (red.) J. Filipek, Bielsko-Biała 2003, s. 601.

<sup>190</sup> Por. W. Wróbel, *Wpływ orzecznictwa Sądu Najwyższego na kształtowanie pojęć i instytucji prawnych*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, Warszawa 2008, s. 80 i 81., Por. E. Bojanowski, *Uchwalodawcza działalność...*, Warszawa 2008, s. 140 i 141.

<sup>191</sup> J. Oniszczyk, *Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny*, Warszawa 1995, s. 36.

*Ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o zmianie prawa o ustroju sądów powszechnych*, Dz.U. Nr 38, poz. 347, określała je jako <wytyczne wymiaru sprawiedliwości i praktyki sądowej w sprawach karnych i cywilnych> (*art. 24 ust. 1 u.s.p. z 1950 r.*). W *art. 24 lit. c u.s.n. z 1962 r.*, nazywano je <wytycznymi wymiaru sprawiedliwości i praktyki sądowej>, natomiast w *u.s.n. z 1984 r.*, przyjęły określenie wytycznych <w zakresie wykładni prawa i praktyki sądowej> (*art. 13 pkt. 3 pkt. 3 w brzmieniu pierwotnym*).

<sup>192</sup> *Dz.U. z 1949 r., Nr 32, poz. 237*.

SN w uchwale pełnego składu z dnia 5 maja 1992 r., KwPR 5/92, Lex 3805, wskazał m.in., że instytucja ta stanowiła konsekwencję zastąpienia systemu sądowego trójinstancyjnego systemem dwuinstancyjnym. Zmiana ta wysunęła na pierwszy plan problem skutecznego i szybkiego zapewnienia jednolitości wykładni i stosowania prawa w nowych warunkach ustrojowych. Wytyczne, mimo ich zróżnicowania co do treści i braku jednolitej struktury formalnej, zawierały często wypowiedzi powinnościowe o cechach generalnych i abstrakcyjnych, a więc wypowiedzi o strukturze właściwej dla normy prawnej. Tryb ich uchwalania był podobny do uchwalania norm prawnych. Naruszenie wytycznych mogło stanowić podstawę uchylecia lub zmiany orzeczenia.

<sup>193</sup> S. Walczak, *Teoria i praktyka wytycznych Sądu Najwyższego Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, NP 1955, Nr 1, s. 23.

<sup>194</sup> S. Rozmaryn, *Wytyczne wymiaru sprawiedliwości*, DPP 1949, s. 24.

okresu obowiązywania regulacji (okres od 1949 r. do 1989 r.), które nadawały prawną możliwość ich ustalania, sąd podjął 47 uchwał.<sup>195</sup>

Wytyczne ustalały ogólnie wiążącą dla sądów wykładnię lub zawierały wskazówki dla stosowania norm prawnych do określonej kategorii stanów faktycznych.<sup>196</sup> Wiązały formalnie wszystkie sądy, które nie mogły kwestionować ich prawidłowości i były zmuszone interpretować przepisy według wskazówek w nich zawartych. Taką moc wytycznych wprowadzono nie tylko z regulacji stanowiącej, że naruszenie wytycznych mogło być podstawą środka odwoławczego, czy zmiany lub uchylecia orzeczenia, ale także z istoty i ich funkcji, których celem było zapewnienie prawidłowego stosowania prawa oraz jednolitości orzecznictwa.<sup>197</sup> Były one wiążące tak dla sądów niższych instancji, jak i dla SN (ten ostatni wiązały one wtórnie, gdyż były adresowane do sądów niższych).<sup>198</sup> Wytyczne wiązały sąd niezależnie od tego, w jakim składzie zostały wydane. Ze względu na taką ich moc wskazywano, że można mówić o nadaniu im rangi wykładni samoistnej (...).<sup>199</sup> Nadanie wytycznym bezwzględnej mocy wiążącej, pozwoliło na wyprowadzenie wniosku, że są one źródłem prawa. Wskazywano, że wytyczne zawierając normy ogólne, działają jak ustawa, jakkolwiek formalnie nie są ustawą<sup>200</sup>, nie mają mocy ustawy, ale moc swą czerpią z ustawy, a więc są to normy - podobnie jak rozporządzenia - oparte na ustawie i wydawane

---

<sup>195</sup> W okresie do 1965 r., uchwalonych zostało 15 wytycznych, w tym 7 dotyczących spraw cywilnych, 7 - spraw karnych, oraz 1 - o charakterze z tego punktu widzenia mieszanym. - Szerzej na ten temat: S. Włodyka, *Funkcje Sądu Najwyższego*, Kraków 1965, s. 133. W latach 1965-1970 uchwalonych zostało 4 wytyczne wymiaru sprawiedliwości i praktyki sądowej, tj.: w sprawach cywilnych: z dnia 29 i 30 września 1966 r., M.P. z 1966, Nr 63, poz. 305; z dnia 15 grudnia 1969 r., M.P. z 1970, Nr 3, poz. 30; z dnia 20 grudnia 1969 r., M.P. z 1970, Nr 3, poz. 29, w sprawach rodzinnych: z dnia 18 marca 1968 r., M.P. z 1968, Nr 14, poz. 97. - Por. K. Piasecki, F. Wesely, *Orzecznictwo Sądu...*, s. 10-60. Dogłębna analiza powziętych uchwał SN wskazuje ponadto, że w latach 1965-1970 ponad powyższego uchwalono 2 wytyczne w sprawach karnych, tj.: w dniu 11 marca 1966 r., M.P. z 1966, Nr 30, poz. 158; w dniu 24 lutego 1967 r., M.P. z 1967, Nr 27, poz. 125. Jak zaznacza R. A. Stefański, *Instytucja pytań...*, s. 73-77, w sprawach karnych przez okres od 1949-1989 r. powziętych zostało ogółem 27 wytycznych. Od roku 1970 (do dnia uchylecia instytucji wytycznych) uchwalonych zostało 8 wytycznych. Są to wytyczne: z zakresu kodeksu pracy, tj.: z dnia 23 stycznia 1968 r., M.P. z 1971, Nr 8, poz. 58; z dnia 29 grudnia 1975 r., M.P. z 1976, Nr. 10, poz. 51; z dnia 19 maja 1978 r., M.P. z 1978, Nr 26, poz. 93; z dnia 27 czerwca 1985 r., M.P. z 1985, Nr 24, poz. 192, wytyczne z zakresu spraw cywilnych, tj.: z dnia 15 lutego 1971 r., M.P. z 1971, Nr 20, poz. 126; z dnia 19 grudnia 1972 r., M.P. z 1973, Nr 8, poz. 53; z dnia 30 grudnia 1988, M.P. z 1988, Nr 1, poz. 6, wytyczne w sprawie o alimenty, tj. z dnia 16 grudnia 1987 r. M.P. z 1987 r., Nr 6, poz. 60.

<sup>196</sup> Art. 23 ust. 1 u.s.n. z 1984 r. w sposób formalny, nadał uchwałom zawierającym wytyczne wiążący charakter zarówno dla sądów, jak i dla tych organów. Oznaczało to w praktyce przyznanie wytycznym mocy obowiązującej na równi z normami prawnymi. Od wejścia w życie ustawy z 1984 r. stanowienie wytycznych miało więc cechy wykonywania funkcji normotwórczych - Por. uchwała SN pełny skład SN z dnia 5 maja 1992 r., KwPR 5/92, Lex 3805.

<sup>197</sup> Zob. S. Hanausek, S. Waltoś, *O znaczeniu i aktualności wytycznych Sądu Najwyższego*, NP 1965, Nr 5, s. 456, S. Włodyka, *Zakres mocy...*, s. 456.

<sup>198</sup> S. Włodyka, *Organizacja sądownictwa*, Kraków 1959, s. 274.

<sup>199</sup> S. Hanausek, S. Waltoś, *O znaczeniu...*, s. 456.

<sup>200</sup> Z. Fenichel, *Wytyczne wymiaru sprawiedliwości ustalone przez Sąd Najwyższy*, PN 1949, t. II, s. 37, S. Szer, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1950, s. 83, I. Andrejew, L. Lernell, J. Sawicki, *Prawo karne Polski Ludowej*, Warszawa 1950, s. 90.



z upoważnienia ustawowego; ich zadaniem było m.in. uzupełnienie ustawodawstwa przez ustalenie wiążących dla sądownictwa norm w ramach obowiązującego porządku prawnego.<sup>201</sup> Podkreślano, że zadaniem wytycznych było zapewnienie prawidłowego stosowania prawa, co jest osiąganego przez ustalenie obowiązującej wykładni, lecz również przez ustalenie sposobu wykonania istniejących przepisów, a więc ustalenie nowej normy prawnej, precyzującej wykonanie normy dotychczasowej.<sup>202</sup> Wytyczne dzięki temu, że ich naruszenie mogło stanowić podstawę środka odwoławczego uzyskały w postępowaniu sądowym moc obowiązującą równą ustawom.<sup>203</sup> Wielu przedstawicieli doktryny wskazywało na ich prawotwórczy charakter, inni (krytycy takiego stanowiska) postrzegali je w ramach wiążącej dla sądów wykładni prawa o zasięgu powszechnym.<sup>204</sup>

Ocena wytycznych dowodzi, że w wielu wypadkach dokonywały one interpretacji przepisów, a ich wydanie uzasadniano występującymi wątpliwościami (np. wytyczne z dnia 28 lutego 1975 r.)<sup>205</sup> lub istnienia rozbieżności w stosowaniu niektórych przepisów (np. wytyczne z dnia 19 stycznia 1962 r.<sup>206</sup>, wytyczne z dnia 19 listopada 1976 r.<sup>207</sup>). Podzielić należy pogląd, że przedmiotem wytycznych mogły być wskazówki co do treści obowiązującego prawa w ogóle, a więc wykładnia prawa w szerokim tego słowa znaczeniu, tj. obejmująca wykładnię *sensu stricto*, jak i wskazówki dotyczące stosowania prawa.<sup>208</sup>

Utrzymanie instytucji wytycznych wymiaru sprawiedliwości było nie do pogodzenia z założeniami nowo kształtowanych zasad wymiaru sprawiedliwości i w rezultacie ustawą z dnia 20 grudnia 1989 r. *o zmianie ustaw - Prawo o ustroju sądów powszechnych, o Sądzie Najwyższym, o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, o Trybunale Konstytucyjnym, o ustroju sądów wojskowych i prawo o notariacie*<sup>209</sup> instytucja wytycznych została zniesiona.<sup>210</sup> Powołana ustawa w art. 3 pkt 9 wykreśliła art. 13 pkt 3 u.s.n. z 1984 r., który dawał SN prawo podejmowania uchwał zawierających wytyczne. Jednocześnie skreślony został art. 23 ust 1

---

<sup>201</sup> S. Rozmaryn, *Wytyczne wymiaru...*, s. 26, S. Szer, *Prawo cywilne...*, s. 83.

<sup>202</sup> W. Świda, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 1966, s. 44.

<sup>203</sup> W. Lang, *W sprawie prawotwórczej roli orzecznictwa Sądu Najwyższego*, PiP 1958, Nr 4, s. 666.

<sup>204</sup> Zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 122.

<sup>205</sup> OSNKW z 1975 r., Nr 3-4, poz. 33.

<sup>206</sup> OSNKW z 1962 r., Nr 3, poz. 37.

<sup>207</sup> OSNKW z 1976 r., Nr 12, poz. 141.

<sup>208</sup> S. Włodyka, *Zakres mocy...*, s. 23 i 27.

<sup>209</sup> *Dz.U. Nr 73, poz. 436.*

<sup>210</sup> Niemożliwe jest utrzymanie instytucji ograniczającej sędziowską swobodę orzekania i sprzecznej z ideą podziału władz. Utrzymywanie wytycznych uznać trzeba również za sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w znowelizowanym art. 1 Konstytucji RP. W państwie prawnym przepisy prawne powinny być interpretowane bowiem nie tylko w świetle obowiązujących formalnie ustaw, ale i w zgodzie z przepisami ustawy zasadniczej i wyrażonym w nich systemem wartości. Cechami państwa prawnego są zaś m.in. istnienie podziału władz i niezawisłość sędziów - Zob. uchwała SN pełny skład SN z dnia 5 maja 1992 r., KwPR 5/92, Lex 3805.

u.s.n. z 1984 r., stanowiący, że uchwały zawierające wytyczne wiążą wszystkie sądy oraz inne organy, których orzecznictwo zostało poddane nadzorowi SN.

### 2.2.5. Objaśnienia podatkowe

W znowelizowanym art. 14a § 1 o.p. dodano od 1 stycznia 2017 r. nowy pkt 2.<sup>211</sup> Legitymuje on Ministra Finansów do wydawania z urzędu ogólnych wyjaśnień przepisów w zakresie podatków. Jest to kolejna obok interpretacji ogólnych forma zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, określana jako <objaśnienia podatkowe>.<sup>212</sup> W okresie od początku 2017 r. - do połowy 2020 r. wydanych zostało 20 takich objaśnień.<sup>213</sup>

Wskazuje się<sup>214</sup>, że przepisy o.p. nie dostarczają normatywnych podstaw pozwalających na ustalenie różnicy między interpretacją ogólną a objaśnieniem podatkowym. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców<sup>215</sup>, wskazano jedynie, że dokonana zmiana <(…) ma na celu wprowadzenie do ustawy - Ordynacja podatkowa nowej

---

<sup>211</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz.U. poz. 2255.

<sup>212</sup> K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 183.

<sup>213</sup> Objaśnienia podatkowe: z dnia 17 marca 2017 r. Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych; z dnia 3 lipca 2017 r. Najczęściej zadawane pytania i odpowiedzi w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych; z dnia 17 października 2017 r. dotyczące stosowania w 2019 r. podwyższonych kwotowych kosztów uzyskania przychodów i obniżonej stawki podatkowej do dochodów opodatkowanych według skali podatkowej; z dnia 1 grudnia 2017 r. Rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych transakcji realizowanych w ramach umów o partnerstwie publiczno-prywatnym; z dnia 6 kwietnia 2018 r. w zakresie stosowania przepisów dotyczących przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych; z dnia 11 grudnia 2018 r. w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych; z dnia 18 stycznia 2019 r. w sprawie preferencyjnego opodatkowania dochodów; z dnia 18 stycznia 2019 r. w sprawie obowiązków ciążących na rolnikach; z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych; z dnia 14 czerwca 2019 r. w sprawie cen transferowych; z dnia 11 lipca 2019 r. Ulga na zakup kas rejestrujących online; z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej - IP BOX; z dnia 28 sierpnia 2019 r. w sprawie stosowania przepisów o daninie solidarnościowej zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych; z dnia 16 września 2019 r. w sprawie ulgi termomodernizacyjnej; z dnia 20 grudnia 2019 r. wykaz podatników VAT; z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie Mechanizmu Podzielonej Płatności; z dnia 27 września 2019 r. dotyczące wyboru formy opodatkowania oraz innych uproszczeń dla podatników podatku PIT oraz podatku CIT; z dnia 6 marca 2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z tytułu wsparcia nowej inwestycji; z dnia 9 kwietnia 2020 r. w sprawie samochodów osobowych w prowadzonej działalności; z dnia 14 kwietnia 2020 r. w sprawie tzw. ulgi dla młodych w PIT.

<sup>214</sup> A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 141. Zob. również W. Morawiecki, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS*, PP 2017, Nr 4, s. 38 - <Różnica między objaśnieniami a ogólnymi interpretacjami będzie raczej wizualna (w objaśnieniach będą przykłady zastosowania przepisów) i trudnie merytorycznie do uchwycenia>.

<sup>215</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994, Sejm VIII kadencji, Dz.U. z 2016 r., poz. 2255.

instytucji, tj. ogólnych wyjaśnień dotyczących praktycznych aspektów stosowania prawa podatkowego.<sup>216</sup> W odróżnieniu od interpretacji ogólnych nie będą one dotyczyły wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmować będą również praktyczne ich zastosowanie - wraz z podaniem przykładowych sytuacji.> W. Morawiecki na tle przytoczonego fragmentu uzasadnienia trafnie zauważa, że o.p. w dotychczasowym brzemieniu nie zakazywała Ministrowi Finansów zamieszczenia w interpretacji ogólnej przykładów zastosowania przepisów.<sup>217</sup>

Wydane objaśnienia podatkowe zamieszczane są w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a zastosowanie się do ich treści gwarantuje ochronę dla podmiotu, który się do nich zastosował. Odpowiednie zastosowanie w tym zakresie mają przepisy o.p. wskazujące, że: w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych, stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m o.p.<sup>218</sup> Jak się zatem wskazuje<sup>219</sup>, korzystanie przez podatników z objaśnień podatkowych ma zapewnić rozwiązania dotyczące ochrony prawnej takiej jak w przypadku zastosowanie się do interpretacji ogólnej czy indywidualnej. Z odpowiedzi Ministerstwa Finansów na interpelację nr 29534<sup>220</sup> wynika, że podstawowym warunkiem działania zasady nieszkodzenia z tytułu objaśnień podatkowych jest zastosowanie się podatnika do tych objaśnień. Objasnienia nie dają żadnej ochrony same przez się, a zatem jeżeli podatnik nie zastosował się do nich, to nie może powoływać się na zasadę nieszkodzenia i korzystać z niej tylko z powodu ich wydania i opublikowania. W tym sensie objaśnienia podatkowe nie są wiążące ani dla podatników, ani dla organów podatkowych, ani dla sądów administracyjnych. Znaczenie ma zachowanie się podatnika. To od niego zależy <aktywacja> zasady nieszkodzenia i wynikającego z niej skutku wiążącego względem organów podatkowych i sądów administracyjnych. Na tej zasadzie objaśnienia podatkowe mają pośrednio wiążący charakter. Zasada nieszkodzenia jest bowiem adresowana pierwotnie i przede wszystkim do podatnika jako jej beneficjenta, uzależniając jej działanie od decyzji i zachowania samego podatnika. Dopiero wtórnym

---

<sup>216</sup> Warto w tym miejscu zauważyć, że w objaśnieniach podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dotyczących schematów podatkowych aż w dwóch przypadkach, <przedłużony> został ustawowy termin raportowania schematów podatkowych do szefa KAS. Objasnienia te nijak się mają do regulacji ustawowej której dotyczą, co więcej znacznie przekraczają jej zakres. Ustawa nie przewiduje tego typu wyjątków, a wręcz przeciwnie, wskazuje sztywne i precyzyjne terminy raportowania - szerzej na ten temat: K. Dokukin, *Objasnienia podatkowe nie mogą wykraczać poza zakres przepisów*, DGP z dnia 27 maja 2019 r., Nr 101, s. C3.

<sup>217</sup> W. Morawiecki, *Urzędowa interpretacja...*, s. 38.

<sup>218</sup> Tj. ochrona wnioskodawcy, obowiązek zapłaty podatku, zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku.

<sup>219</sup> K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 184.

<sup>220</sup> Interpelacja nr 29534 z dnia 21 lutego 2019 r. w sprawie wydawanych przez ministra finansów objaśnień podatkowych, <http://sejm.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=29534>, dostęp: 2 listopada 2020 r.

adresatem zasady nieszkodzenia są organy podatkowe i sądy administracyjne jako podmioty kontrolujące jej właściwe stosowanie. Żaden z tych uczestników obrotu prawnego nie jest związany wykładnią przepisów prawa podatkowego zawartą w objaśnieniach i nie ma obowiązku ich stosowania tylko z przyczyny ich opublikowania. Drugim warunkiem działania zasady nieszkodzenia jest tożsamość stanu faktycznego w konkretnej sprawie podatkowej i stanu faktycznego (zagadnienia) określonego w objaśnieniach podatkowych. W tej tożsamości okoliczności faktycznych zawiera się sens zastosowania się podatnika do objaśnień. Nie chodzi o ogólne zastosowanie się do objaśnień, ale o zachowanie się podatnika w tym samym stanie faktycznym i w zgodzie z poglądem wyrażonym przez Ministra Finansów. Zatem to z warunku tożsamości stanu faktycznego logicznie wynika względność ochrony podatnika z tytułu zastosowania się do objaśnień podatkowych. Jednak należy podkreślić, że ochrona nie wynika tylko z subiektywnego przekonania podatnika, iż zastosował się do objaśnień w tożsamym stanie faktycznym. Działanie zasady nieszkodzenia nie opiera się tylko na deklaracji podatnika o spełnieniu warunków działania tej zasady. Jak wskazuje Minister Finansów potrzebna jest tutaj ocena obiektywna, a ta ziścić się może tylko w drodze działania organu podatkowego we właściwej procedurze (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe) i gwarantowanej w tej procedurze obronie interesu podatnika. Na końcu tej drogi jest postępowanie przed sądem administracyjnym, który - tak jak organ podatkowy - ma obowiązek niezależnej (samodzielnej) oceny i ustalenia, czy w konkretnej sprawie podatkowej istnieją przesłanki działania zasady nieszkodzenia.

### **2.2.6. Opinia zabezpieczająca**

W prowadzonych rozważaniach nie może zabraknąć również partii tekstu o opiniach zabezpieczających, które tak jak objaśnienia podatkowe uregulowane zostały w przepisach o.p.<sup>221</sup> Opinia zabezpieczająca, służy ochronie zainteresowanego przed zastosowaniem do dokonywanych przez niego czynności restrykcyjnych wynikających z przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.<sup>222</sup> Adresat opinii nie musi się obawiać, że do

---

<sup>221</sup> Opiniom zabezpieczającym poświęcony został Rozdział 4 o.p., tj. art. 119w-119zf.

Opinia wydawana jest przez Szefa KAS nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (wniosek o wydanie opinii podlega opłacie w wysokości 20 000 złotych). Upływ tego terminu skutkuje tym, że zainteresowany jest chroniony <milcząca> opinią zabezpieczającą, co do stanowiska zawartego we wniosku. Wydana opinia zamieszczana jest w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów i w razie konieczności ulec może z urzędu zmianie (jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem TK lub TSUE) uchyleniu i umorzeniu postępowania w sprawie jej wydania (jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania opinii).

<sup>222</sup> Jednym z instrumentów służących zwalczaniu narastającego zjawiska ucieczki podatników od płacenia podatków jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jest to instrument dosyć powszechnie

czasu zmiany tejże opinii, jego działania zostaną uznane za unikanie opodatkowania. Uzyskanie opinii zabezpieczającej chroni w pełnym zakresie zainteresowanego także w odniesieniu do czynności, które już miały miejsce, co umożliwia weryfikację ryzykownych transakcji z przeszłości.

Opinia zabezpieczająca pełni rolę zbliżoną do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, z tym że chroni jedynie przed zastosowaniem klauzuli przeciwko opodatkowaniu, a nie koniecznością zapłaty podatku. Relacje pomiędzy opinią zabezpieczającą i interpretacją indywidualną są ukształtowane w taki sposób, że nie wydaje się interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnienie przepuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Organ odmawiający wydania interpretacji musi zwrócić się w takim przypadku o opinię do Szefa KAS (art. 14b § 5b i 5c o.p.). W sytuacji, gdy została wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, podatnik traci ochronę przysługującą mu z tytułu interpretacji indywidualnej w odniesieniu do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które było uznane za unikanie opodatkowania. Wynika to z art. 14n o.p., który znajduje zastosowanie do klauzuli nadużycia prawa w podatku od towarów i usług.<sup>223</sup> Opinia zabezpieczająca w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem opinii nie jest ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.<sup>224</sup>

---

wykorzystywany w państwach UE. Najczęściej przybiera on postać przepisu prawnego, którego celem jest umożliwienie organom podatkowym rozstrzygającym sprawę pominięcia skutków podatkowych stworzenia przez podatnika sztucznej konstrukcji prawnej, której podstawowym celem jest wyeliminowanie lub zminimalizowanie obciążenia podatkowego. - Zob. L. Etel, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 804 i 805. W art. 119a o.p. określone zostały elementy składowe klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepis ten stanowi, że czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

<sup>223</sup> L. Etel, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 828.

<sup>224</sup> B. Dauter, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 827.

### 2.2.7. Wiążące informacje organów państwowych w zakresie podatków

Oprócz wskazanych dotychczas form wykładni prawa podatkowego, tych które utraciły swą aktualność, ale i tych które ją zachowują, wskazać należy na obecnie funkcjonujące wiążące informacje. Tematyka z nimi związana zawarta została w kilku aktach prawnych, a kolejno informacje te dotyczą: wiążącej informacji taryfowej (WIT), wiążącej informacji o pochodzeniu (WIP)<sup>225</sup>, wiążącej informacji akcyzowej (WIA)<sup>226</sup> i wiążącej informacji stawkowej (WIS).<sup>227</sup>

Odnosząc się do przedmiotowej charakterystyki każdej z instytucji nakreślić należy, że WIT jest instrumentem zapewniającym podmiotom gospodarczym uzyskanie oficjalnej informacji o klasyfikacji taryfowej towarów, która ma zapewnić jednolite i poprawne stosowanie nomenklatury towarowej<sup>228</sup> zarówno dla potrzeb celnych, jak i potrzeb statystycznych na obszarze Unii.<sup>229</sup> WIP ma na celu stworzenie podmiotom dokonującym obrotu towarowego z zagranicą możliwość ustalenia pochodzenia towarów zanim towary te otrzymają właściwe przeznaczenie celne.<sup>230</sup> WIA jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów. Jest to informacja

---

<sup>225</sup> WIT i WIP reguluje: art. 34 i art. 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE.L. 2013.269.1 ze zm., art. 70 ust. 2 pkt 2 i art. 92 ust. 1 pkt 2 i ust. 2a pkt 2 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne, t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1169 ze zm., art. 19-22 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego, Dz.Urz. UE.L. 2015.343.1, art. 16-23 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE.L. 2015.343.558, art. 4, art. 55 i załączniki do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2016/341 z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teleinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446, Dz.Urz. UE.L. 2016.69.1, art. 27 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2019/1026 z dnia 21 czerwca 2019 r. w sprawie warunków technicznych rozwijania, utrzymywania i wykorzystywania teleinformatycznych systemów wymiany informacji oraz przechowywania takich informacji zgodnie z unijnym kodeksem celnym, Dz.Urz. UE.L. 2019.167.3, § 1 pkt 2 lit. b Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie do prowadzenia niektórych spraw celnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 228.

<sup>226</sup> Art. 7d-7k ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.

<sup>227</sup> Art. 42a-42i ustawy z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.

<sup>228</sup> Rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.Urz. UE.L. 1987.256.1 ze zm.

<sup>229</sup> M. Masłowska, [w:] *Prawo celne*, Warszawa 2017, s. 207.

Ponadto jak wskazano w pkt 28 uzasadnienia wyroku TS z dnia 29 stycznia 1988 r. w sprawie C-315/96, *Lopex Export GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Lex 111538 - celem WIT jest umożliwienie handlowcowi pewności w przypadku wątpliwości co do klasyfikacji towarów w istniejącej nomenklaturze celnej, chroniąc go w ten sposób przed wszelkimi późniejszymi zmianami w stanowisku przyjętym przez organy celne w odniesieniu do klasyfikacji towarów.

<sup>230</sup> W. Czyżowicz, [w:] *Prawo celne*, (red.) W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 110.

wzorowana na WIP (wprowadzona od 1 stycznia 2015 r.). Posiadanie przez wnioskodawcę innych interpretacji prawa podatkowego, na rzecz którego ma być wydana WIA lub posiadacza w tym zakresie interpretacji indywidualnej w rozumieniu o.p., powoduje, że organ podatkowy odmówi jej wydania. Rozwiązanie takie sprzyja dublowaniu wykładni. Ostatnia z informacji - wiążąca informacja stawkowa (WIS), obowiązująca od 1 listopada 2019 r.<sup>231</sup>, dokonuje klasyfikacji danego towaru lub usługi, tj. wskazuje właściwą stawkę podatku od towarów i usług według Nomenklatury Scalonej (CN)<sup>232</sup>, Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB)<sup>233</sup> lub Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).<sup>234</sup>

Wszystkie wymienione informacje, oprócz tego, że ustosunkowują się do odmiennych stanów faktycznych, mają kilka cech wspólnych. Pierwsza dotyczy formy w jakiej są wydawane, a jest to decyzja administracyjna. Decyzje te wydawane są na wniosek przez następujące organy: WIA, WIT i WIP wydaje Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, z kolei WIS, w przypadku przyporządkowania odpowiedniej stawki VAT - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Drugą, istotniejszą cechą jest związanie organów które je wydały.<sup>235</sup> Decyzja WIT lub decyzja WIP wiąże w zakresie klasyfikacji taryfowej lub ustalania pochodzenia towarów: a) organy celne w stosunku do adresata decyzji w odniesieniu do towarów, dla których czynności celne zostały zakończone po dniu, w którym decyzja staje się wykonalna; b) decyzji, w stosunku do organów celnych, ze skutkiem od dnia, w którym powiadomienie o decyzji zostanie mu doręczone lub zostanie uznane za doręczone. Wedle poglądu doktryny<sup>236</sup> informacje te zaliczyć należy do instytucji wyjątkowych, a wyjątkowość ta polega na

---

<sup>231</sup> Na mocy art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1751.

<sup>232</sup> Rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.Urz. UE.L. 1987.256.1 ze zm.

<sup>233</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), Dz.U. z 1999 r., Nr 112, poz. 1316 ze zm.

<sup>234</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. z 2015 r., poz. 1676 ze zm.

<sup>235</sup> Zob. M. Laszuk, [w:] *Prawo celne*, Warszawa 2017, s. 117, T. Nowak, *Stosowanie wiążącej informacji taryfowej oraz wiążącej informacji akcyzowej w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym - wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy*, (red.) T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016, s. 301 i 315, J. Ryszka, *Wiążąca informacja taryfowa jako jeden z instrumentów prawnych współpracy celnej w ramach Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, (red.) P. Stanisławiszyn, T. Nowak, Warszawa 2014, s. 405, A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz-Lublin 2003, s. 178 i 201, J. Chuderski, K. Chuderski, *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Warszawa 2010, s. 238, W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa - nowe rozwiązanie prawne w VAT*, PP 2019, Nr 10, s. 21.

<sup>236</sup> M. Masłowska, [w:] *Prawo celne...*, s. 207 i 213.

Wydana w danej sprawie informacja taryfowa nie wiąże organów celnych w innych sprawach, jednak organ powinien zbadać, czy i jak dalece sytuacja jest analogiczna do sytuacji, w której została ona wydana. - wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Bd 118/17, Lex 2269718.

wiążącym charakterze w stosunku do administracji celnych wszystkich państw członkowskich UE i adresata WIT.

Otrzymanie przez podmiot WIA stanowi prawną ochronę jego interesów, co oznacza, że organy podatkowe nie będą mogły przyjąć innej klasyfikacji dla celów akcyzy i wyciągnąć z niej innych konsekwencji związanych z wysokością opodatkowania lub innymi obowiązkami (np. obowiązkiem produkcji w składzie podatkowym bądź obowiązkiem nakładania znaków akcyzy). Analogicznie jak w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych albo wiążących informacji celnych, WIA wiąże organy podatkowe jedynie wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana. W rezultacie ochrona prawna przysługuje tylko i wyłącznie temu podatnikowi, który o nią wystąpił i ją uzyskał.<sup>237</sup> Jak stwierdza J. Materewicz<sup>238</sup> wartość ochronna takiego dokumentu jest zdecydowanie większa niż np. wartość ochronna interpretacji indywidualnej wydawanej wyłącznie na podstawie opisu wnioskodawcy. W przypadku interpretacji organy nie weryfikują materii składającej się na <oceniany> produkt, poprzestając na informacjach podanych przez zainteresowanego, a w WIA organ nie poprzestaje na opisie wnioskodawcy, lecz zazwyczaj - jeżeli zachodzi taka potrzeba - także wysyła produkt do laboratorium celnego w celu przeprowadzenia badań. Stąd wiążąca informacja akcyzowa jest dużo lepszym rozwiązaniem.

Aby móc korzystać z ochrony, podatnik, któremu została wydana WIA, jest zobowiązany poinformować organ podatkowy o jej posiadaniu z chwilą rozpoczęcia przez ten organ kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawie wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego będących przedmiotem tej informacji. Przekazanie takiej informacji ma stanowić dla danego organu podatkowego jednoznaczny sygnał, że klasyfikacja akcyzowa danego wyrobu nie może stanowić przedmiotu kontroli, tj. nie może podlegać kwestionowaniu. Wszystkie skutki prawne związane z produkcją i obrotem danym wyrobem organ podatkowy musi określić, mając na uwadze klasyfikację przyjętą przez WIA. Niemniej jednak brak przedstawienia tej informacji organom kontrolującym nie jest wystarczającą podstawą odmowy ochrony prawnej w sytuacji, gdy w toku kontroli lub postępowania podatkowego organ będzie zmierzał do kwestionowania klasyfikacji akcyzowej przyjętej przez danego podatnika. Organ podatkowy nie ma też podstaw uznania wyrobu za akcyzowy lub samochodu za samochód osobowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli podatnik w toku kontroli lub postępowania przedstawi decyzję o odmowie wydania WIA.

---

<sup>237</sup> Sz. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 130.

<sup>238</sup> J. Materewicz, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 109.



Decyzja ta bowiem jest wydawana, gdy organ powołany do wydawania WIA stwierdził, że dany wyrób czy samochód nie podlega akcyzie.<sup>239</sup>

Przechodząc do ostatniej instytucji, ustawodawca nadał WIS moc wiążącą w stosunku do organów podatkowych wobec podmiotów, na rzecz których WIS została wydana, w odniesieniu do towarów lub usług, które były objęte WIS i były przedmiotem określonych czynności podlegających opodatkowaniu, po dniu, w którym WIS została doręczona adresatowi. Podstawowym elementem tej konstrukcji prawnej jest zakres podmiotowy wiążącej mocy WIS. Ustawodawca przyjął, że zakres adresatów normy ustanawiającej moc wiążącą WIS jest pełny w tym znaczeniu, że żaden z organów podatkowych, których zamknięty katalog jest zawarty w art. 13 § 1-3 o.p., nie został wyłączony.<sup>240</sup>

Związanie WIS wszystkich organów podatkowych oznacza, że zarówno w postępowaniu podatkowym dotyczącym podatku od towarów i usług prowadzonym przez organ I instancji w stosunku do podmiotu, który jest adresatem WIS, jak również w toku kontroli instancyjnej tego postępowania żaden organ podatkowy prowadzący te postępowania nie może: a) zaklasyfikować towaru objętego WIS według jednostki klasyfikacyjnej CN lub PKOB inaczej, niż zostało to dokonane w WIS dla celów określenia stawki podatku od towarów i usług właściwej dla tego danego towaru; b) zaklasyfikować usługi objętej WIS według jednostki klasyfikacyjnej PKWiU inaczej, niż zostało to dokonane w WIS dla celów określenia stawki podatku od towarów i usług właściwej dla tej danej usługi; c) zakwalifikować towaru lub usługi objętej WIS według wskazanych powyżej nomenklatur dla potrzeb stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy, innych niż dotyczące określenia stawki podatku, inaczej niż zostało to dokonane w WIS dla celów określenia stawki podatku od towarów i usług właściwej dla tego danego towaru lub tej danej usługi.

W przypadku gdy adresat WIS w okresie od dnia doręczenia mu WIS do dnia jej uchylecia lub zmiany opodatkuje dostawę, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru lub wykonanie usługi objętej klasyfikacją dokonaną przez WIS, zgodnie z rozstrzygnięciem zawartym w informacji, to związanie organów podatkowych taką decyzją oznacza uzyskanie przez ten podmiot ochrony polegającej na tym, że w stosunku do tego podmiotu w odniesieniu do wskazanych czynności nie jest prawnie możliwe: określenie zniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz zaległości w tym podatku i w efekcie naliczenie odsetek za zwłokę; nałożenie dodatkowego zobowiązania

---

<sup>239</sup> Sz. Parulski, *Akcyza...*, s. 131.

<sup>240</sup> W. Dmoch, *Wiążąca informacja...*, s. 24.

w VAT; wszczęcie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.<sup>241</sup>

### 2.2.8. Wiążące urzędowe interpretacje prawa

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców<sup>242</sup>, w której ustawodawca, przenosząc rozwiązania zawarte już w *ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*<sup>243</sup>, przy jednoczesnym ich rozbudowaniu, daje jasny sygnał woli pogłębienia instytucjonalizacji ochrony przedsiębiorców w świetle zasady pewności prawa i ochrony prawnie uzasadnionych oczekiwań.<sup>244</sup> W pr. przeds. ujęto mechanizmy ochrony przedsiębiorców w zakresie: 1) zastosowania się przez przedsiębiorcę do objaśnień prawnych<sup>245</sup> właściwych ministrów oraz organów, które na podstawie odrębnych przepisów są upoważnione do opracowywania i przekładania Radzie Ministrów projektów aktów prawnych dążą do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa<sup>246</sup> z zakresu działalności gospodarczej, w szczególności wydając, w zakresie swojej właściwości, z urzędu

<sup>241</sup> *Ibidem*, s. 25.

<sup>242</sup> Art. 34 i 35, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 162 ze zm.

<sup>243</sup> T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm. W u.s.g.d.g., która uchylona została z dniem 30 kwietnia 2018 r. uregulowania odnoszące się do urzędowych interpretacji ujęte były w art. 10-10b. Ich analiza wskazuje, że przewidziano tam dwa rodzaje rozwiązań realizujących cele ochrony prawnej: 1) ochrona związana z interpretacją indywidualną wydaną przedsiębiorcy na jego wniosek (art. 10, 10a ust. 1-4 i art. 10b u.s.g.d.g.) oraz 2) ochrona związana z zastosowaniem się przez przedsiębiorcę do utrwalonej praktyki interpretacyjnej (art. 10a ust. 5-6 u.s.g.d.g.).

<sup>244</sup> A. Brzezińska-Radawa, K. Karpus, K. Kucharski, H. Nowicki, B. Rakoczy, M. Szalewska, *Prawo przedsiębiorców*, (red.) B. Rakoczy, Warszawa 2020, s. 70

<sup>245</sup> Autorzy projektu pr. przeds. wskazują, że objaśnienia prawne mają przyczynić się do zwiększenia jednolitości stosowania przepisów prawa przez organy administracji publicznej, a tym samym wpływać na pewność i stabilność prawa. - Zob. uzasadnienie projektu ustawy - Prawo przedsiębiorców, druk sejmowy Nr 2051 VIII kadencji, s. 47. Warto zauważyć, że ustawodawca nie przesądza jakich aktów normatywnych objaśnienia prawne mogą dotyczyć. Należy zatem zauważyć, że będą to zarówno ustawy, jak i rozporządzenia, umowy międzynarodowe, akty UE, oczywiście w zakresie w jakim będą regulowały podejmowanie, wykonanie i zakończenie działalności gospodarczej. Ponadto jak się wskazuje, objaśnienia prawne nie tworzą nowych norm prawnych, a jedynie zawierają wskazówki, jak interpretować i stosować obowiązujące prawo. Nie mogą być sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawnymi ani wyjaśniać konkretnej sytuacji prawnej przedsiębiorcy. Mają charakter generalny i w odróżnieniu od interpretacji indywidualnej unormowanej w art. 34 pr. przeds. nie są kierowane do indywidualnie oznaczonego adresata. - A. Wołoszyn-Cichočka, [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 430.

<sup>246</sup> Warto w tym miejscu wspomnieć, iż w celu jednolitego stosowania zasad określonych w aktach prawnych wydawane były także wytyczne Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Do kompetencji Prezesa ZUS należało również wydawanie Komunikatów, Zarządzeń, Obwieszczenia, a także Instrukcji, które posiadały moc prawną z dniem ich ogłoszenia. Wspomniane Instrukcje wydawane były głównie na podstawie § 53 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego, T.j. Dz.U. z 1993, Nr 68, poz. 330 ze zm. Wszystkie ze wskazanych aktów były publikowane w Dzienniku Urzędowym ZUS. W obecnym stanie prawnym do kompetencji Dyrektora oddziału ZUS należy m.in. podejmowanie i zapewnienie przestrzegania wewnętrznych aktów prawnych - § 28 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 4 lit. a Regulaminu organizacyjnego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, stan prawny na dzień 1 kwietnia 2020 r., <https://bip.zus.pl/documents/493361/0/Regulamin+organizacyjny+Zak%C5%82adu/0bf9d238-c82f-42b4-b422-868cae5b4b3b> dostęp: 2 listopada 2020 r.

lub na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców wyjaśnienia przepisów regulujących podejmowanie, wykonywanie lub zakończenie działalności gospodarczej, dotyczące praktycznego ich stosowania, przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, TK, TSUE (art. 33 ust. 1 pr. przeds.); 2) uzyskania indywidualnej interpretacji<sup>247</sup> właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (art. 34 pr. przeds.); 3) zastosowania się przez przedsiębiorcę do utrwalonej praktyki interpretacyjnej<sup>248</sup> (art. 35 pr. przeds.), przy czym konstrukcja ta jest funkcjonalnie związana zarówno z objaśnieniami prawnymi (art. 35 ust. 5 pr. przeds. - tylko w części dotyczącej wyjaśnień co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub uiszczania składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne) oraz - jak dotychczas - z interpretacjami indywidualnymi (art. 35 ust. 4 pr. przeds.).<sup>249</sup>

---

<sup>247</sup> Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej uregulowanej przez art. 34 pr. przeds. może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Wniosek taki podlega opłacie w wysokości 40 zł. Udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji administracyjnej od której służy odwołanie, a decyzja taka wydana być winna bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia wpływu kompletnego i opłaconego wniosku. Interpretacje zamieszczane są w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ albo państwowej jednostki organizacyjnej. Jak wskazuje art. 34 ust. 17 pr. przeds. szczególne zasady i tryb udzielania interpretacji indywidualnych w tym zakresie reguluje o.p.

<sup>248</sup> Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną należy rozumieć wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych oraz takim samym stanie prawnym - w trakcie danego okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem okresu rozliczeniowego - interpretacjach indywidualnych - art. 35 ust. 5 pr. przeds. Instytucja utrwalonej praktyki interpretacyjnej została wprowadzona w drodze nowelizacji *u.s.g.d.g.* dokonanej na podstawie *art. 15 z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców*, *Dz.U z 2016 r., poz. 2255*. Jej wprowadzenie miało na celu ochronę przedsiębiorców przed ponoszeniem konsekwencji zmiany wykładni przepisów przy jednoczesnym <usprawnieniu ekonomiki> pracy organów administracji publicznej, poprzez uniknięcie konieczności wydawania dużej liczby interpretacji dotyczących na ogół mniej istotnych, jednakże problematycznych zagadnień. Z założeniu stosowanie się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej ma zapewnić przedsiębiorcy taką samą ochronę, jaką zapewnia interpretacja indywidualna - Zob. uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy VIII kadencji Nr 994, s. 37.

<sup>249</sup> Por. A. Brzezińska-Radawa, K. Karpus, K. Kucharski, H. Nowicki, B. Rakoczy, M. Szalewska, *Prawo przedsiębiorców...*, s. 101.

W ramach objaśnień prawnych skierowany został m.in. wniosek o objaśnienie prawne dotyczące u.p.t.u. oraz rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących w zakresie dopuszczalności uznania przez organy podatkowe, na gruncie obowiązujących przepisów, osób prowadzących działalność nierejestrowaną na podstawie art. 5 ust. 1 pr. przeds., za osoby prowadzące działalność gospodarczą i w konsekwencji podatników na gruncie art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., którzy muszą uzyskać Numer Identyfikacji Podatkowej (wniosek z dnia 27 listopada 2018 r., znak: RMSP-327.11.2018, na które zostało udzielone objaśnienie w dniu 26 marca 2019 r., znak: PT3.0723.2.2018); z kolei w zakresie interpretacji indywidualnej uregulowanej w art. 34 pr. przeds. (uprzednio w *art. 10 u.s.d.g.*) Samorządowe Kolegium Odwoławcze wskazało, że przedsiębiorca nie może domagać się (skutecznie prawnie) interpretacji przepisów dotyczących miejsca sprzedaży (podawania) napojów alkoholowych tylko dlatego, że z posiadanymi zezwoleniami wiąże się obowiązek daninowy - opłata za korzystanie z zezwolenia - Zob. decyzja

Artykuł 35 pr. przeds. określa zakres związania przedsiębiorcy oraz organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych interpretacją indywidualną wydaną na podstawie art. 34 pr. przeds., objaśnieniami prawnymi wydanymi na podstawie art. 33 pr. przeds. oraz utrwaloną praktyką interpretacyjną. Warto zauważyć, iż problematyka mocy wiążącej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie oraz skutków zastosowania się przez przedsiębiorcę do utrwalonej praktyki interpretacyjnej była poprzednio uregulowana w *art. 10a ust. 2-3 i 5-6 u.s.g.d.g.*<sup>250</sup> Wspomniany art. 35 pr. przeds. stanowi, że interpretacja indywidualna nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy. Oznacza to, że przedsiębiorca, który uzyskał interpretację indywidualną nie ma obowiązku zachowania zgodnie z jej treścią, a z samego faktu zachowania odmiennego niż wskazane w interpretacji nie mogą mu grozić żadne konsekwencje (co oczywiście nie jest wykluczone, jeżeli zachowanie to będzie niezgodne z prawem). Jeżeli przedsiębiorca zachowa się zgodnie z wydaną interpretacją, to nie może ponosić żadnych konsekwencji prawnych nawet wtedy, gdyby wydana interpretacja była wadliwa.<sup>251</sup> W zakresie, w jakim przedsiębiorca zastosował się do uzyskanej przez siebie interpretacji indywidualnej nie może być obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karnymi ani daninami w wysokości większej niż wynikające z uzyskanej interpretacji indywidualnej. Analogiczna sytuacja ma się również do zastosowania się przedsiębiorcy do objaśnień prawnych lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Nieco odmiennie skutki prawne tyczą się podmiotów, które wskazane akty wydały. Wydana interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania (nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne), z kolei uregulowania prawne nie wskazują aby związanie takie występowało w stosunku do objaśnień prawnych, a ich zmiana nastąpić może w przypadku stwierdzenia ich nieprawidłowości, co w efekcie nie ma wpływu na sytuację przedsiębiorcy, który wcześniej się do nich zastosował, tj. w brzmieniu przed ich zmianą.

---

Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 31 grudnia 2012 r., SKO 4230/9/12, Lex 1281405.

<sup>250</sup> Art. 35 pr. przeds. co do istoty powtarza regulację zawartą w tych przepisach, uzupełniając ją o rozwiązania związane z wprowadzeniem instytucji objaśnień prawnych.

<sup>251</sup> Por. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 112.

### 3. Podsumowanie

Wiele uwagi poświęcono w orzecznictwie oraz literaturze przedmiotu tematyce wykładni prawa podatkowego, jednak problem wykładni urzędowej wiążącej nie został potraktowany w całości, w odrębny sposób. Dokonując klasyfikacji aktów interpretujących prawo poprzez kierunki jego rozwoju zakreslić należy pewne ustalenia. Wyodrębnić można wykładnię ogólną i konkretną; sądową<sup>252</sup> i należącą do organów administracji, w tym podatkowych<sup>253</sup>; zewnętrzną<sup>254</sup> i wewnętrzną<sup>255</sup>. Jednocześnie wykładnia ujęta zostać może w formie decyzji; w formie postanowienia; lub w formie czynności materialno-technicznych, a dotyczyć może podatków lub innych danin publicznych. Kolejna analiza dowodzi, że interpretacja prawa dokonywana być może na podstawie wykładni autentycznej (dokonywanej przez podmiot, który ustanowił daną normę); wykładni legalnej (co do zasady dokonywanej przez organ upoważniony przez prawo do interpretacji określonych przepisów prawa); wykładni doktrynalnej (dokonywanej przez przedstawicieli doktryny prawniczej), czy też wykładni operatywnej do której zaliczyć należy wykładnie dokonywaną przez sądy i inne organy stosujące prawo, w tym indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem badań rozprawy stanowią interpretacje przepisów prawa podatkowego uregulowane w o.p. To one bowiem, jak wskazuje literatura przedmiotu, określane są jako rodzaj feudalnego zezwolenia, nie mającego nic wspólnego z państwem prawa, czy wynaturzeniem wymagającym natychmiastowej zmiany (uchylenia w całości przepisów prawnych dotyczących możliwości wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego).<sup>256</sup>

W ramach podsumowania dotychczasowych rozważań, w których dokonano prezentacji różnych instytucji wykładni prawa podatkowego, sformułować można kilka wniosków. Zwrócić należy uwagę na wartości, jakie ustawodawca chroni tworząc poszczególne odmiany trybów interpretacji prawa podatkowego. Uznać należy, że historyczne oraz aktualne ramy wiążącej interpretacji prawa podatkowego, mimo dynamicznego charakteru unormowania prawnego, mają wspólną cechę, jaką jest zapewnienie bezpieczeństwa prawnego w obrocie prawno-podatkowym. Mają one za cel dbałość o jednolitość orzecznictwa, zapewniania prawidłowego stosowania prawa, co nieco odróżnia te

<sup>252</sup> Tj. powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw.

<sup>253</sup> Tj. interpretacja indywidualna uregulowana w pr. przeds., interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego uregulowana w o.p., interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego, objaśnienia podatkowe, opinia zabezpieczająca, WIT, WIP, WIA i WIS.

<sup>254</sup> Tj. pytanie prawne do SN, pytanie prawne do TK, pytanie prawne do TSUE, pytanie prawne do NSA.

<sup>255</sup> Tj. wytyczne Ministra Finansów, wytyczne wymiaru sprawiedliwości.

<sup>256</sup> Zob. W. Modzelewski, *Materiały źródłowe do przedmiotu wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego (część I)*, Prawo Finansowe i Skarbowość, Warszawa 2020, s. 30 i 33.

instytucje od wykładni urzędowych. Interpretacje przepisów prawa podatkowego dokonywane w przedmiocie indywidualnych interpretacji, objaśnień podatkowych, opinii zabezpieczających, informacji: WIT, WIP, WIA, WIS, objaśnień prawnych, czy utrwalonej praktyki interpretacyjnej służą ochronie interesów podatnika, jako słabszej strony stosunku podatkowoprawnego narażonego na pro-fiskalną, upolitycznioną wykładnię prawa - nastawioną na maksymalizację dochodów budżetowych. Gwarantują one również wartości ekonomiczne oraz materialne, które przejawiają się w stabilności finansowej podmiotów, którzy to takich informacji się zastosują.

Wprowadzona klasyfikacja wykładni pozwala wyodrębnić pewne grupy instytucji, z uwagi na chronione wartości. Zależą one m.in. od charakteru podjętej uchwały, konkretyzując, czy podjęta ona została jako kontrola abstrakcyjna, dokonywana niezależnie od stosowania aktu normatywnego w konkretnej sprawie i bez związku z jakąkolwiek toczącą się sprawą podatkową, czy kontrola konkretna, mająca za punkt odniesienia jednostkową, indywidualną sprawę podatkową. Analogiczna sytuacja ma się do wykładni urzędowej. Np. wykładnia ta udzielona w formie objaśnień podatkowych skierowana jest do wszystkich zainteresowanych obywateli, z kolei decyzja WIS, tyczy się tylko wnioskodawcy. Wartość chroniona może mieć zatem wpływ na jednostkę lub dobro ogółu. Zwrócić należy również uwagę na inne modele tej systematyki. Ustawodawstwo wprowadziło do porządku prawnego instrumenty regulujące specyfikę obrotu krajowego oraz międzynarodowego. Wpływają one na ogólną świadomość i kulturę prawną (instytucje wykładni ogólnej) lub zabezpieczają interesy konkretnego obywatela (instytucje wykładni indywidualnej). Modele te mają w szerszym ujęciu zapewnić bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, gdzie część z nich adresowana jest do przedsiębiorców.

Założenia prawodawcze, wykrystalizowane w trakcie zaprezentowanej dotychczas ewolucji wiążącej wykładni prawa podatkowego, pozwalają stwierdzić, że rozwiązania z zakresu interpretacji przepisów prawa daniowego są instytucją wyjątkową. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się m.in. zasada prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, która nakazuje, aby przepisy formułowane były w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, zwłaszcza wówczas, gdy dotyczą praw i wolności jednostki.<sup>257</sup> Przepis niejasny i nieprecyzyjny rodzi u jego adresatów niepewność co do zakresu ich praw i obowiązków, a organom, które go stosują, daje zbyt dużą swobodę i możliwość zastępowania prawodawcy w zakresie przesądzania tych kwestii, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.

---

<sup>257</sup> Zob. wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2, wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51.

Ustawodawca nie może poprzez niejasne, zawiłe formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom, które mają je stosować, nadmiernej swobody przy ustalaniu zakresu ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to określane jest mianem zasady określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z zasadą państwa prawnego.<sup>258</sup> Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia: 1) przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; 2) przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie; 3) przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.<sup>259</sup> Jak się wskazuje wszelkie przepisy ograniczające realizację wolności i praw jednostki muszą być dostatecznie określone, zaś ich należyta precyzja ma znaczenie szczególne.<sup>260</sup> Dotyczy to w największym stopniu prawa karnego i prawa daninowego.<sup>261</sup> Obowiązek daninowy to element (ciężar publiczny), w postaci obciążenia majątku obywateli na rzecz państwa. Ingeruje więc w sferę praw jednostki.

---

<sup>258</sup> Zob. wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, Dz.U. z 2002, Nr 78, poz. 715.

<sup>259</sup> Zob. wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217.

<sup>260</sup> Zob. wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, Nr 6, poz. 99, wyrok TK z dnia 27 listopada 1997 r., U 11/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 67.

<sup>261</sup> Zob. wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., K 7/05, Dz.U. z 2006, Nr 170, poz. 1223, wyrok TK z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, Dz.U. z 2007, Nr 192, poz. 1395.

## Rozdział II

### Podmioty postępowania w sprawie interpretacji podatkowej i przedmiot interpretacji podatkowej

#### 1. Charakterystyka interpretacji przepisów prawa podatkowego

##### 1.1. Rys historyczny interpretacji przepisów prawa podatkowego

Przyjęte w 1998 r. o.p. rozwiązania<sup>262</sup>, w postaci nałożenia na Ministra Finansów obowiązku dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w literaturze przedmiotu budziło szeroki sceptycyzm. Działo się tak już pod rządami *u.z.p.* Wskazywano na liczne błędy Ministra Finansów związane z wykładnią przepisów prawa podatkowego i uchylanie przez NSA decyzji opartych na jego interpretacjach. W literaturze postulowano, by o.p. gwarantowała ochronę prawną interesów podatnika przed samowolą interpretacyjną organów podatkowych<sup>263</sup> i nie zawierała rozwiązań stworzonych przez resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, której celem będzie głównie zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.<sup>264</sup> O.p. (w latach 1998-2003) stanowiąca w swoim założeniu próbę kodyfikacji prawa podatkowego, spotkała się zarówno w trakcie prac legislacyjnych jak i po jej uchwaleniu z krytyką ze strony nauki i praktyki orzeczniczej.<sup>265</sup> Z upływem czasu dokonano drobnych jej zmian o charakterze formalnym, natomiast w 2000 r. podjęto próbę wprowadzenia zmian istotnych. Podyktowane one były zarówno badaniami dotychczasowej praktyki ich funkcjonowania (znajdującej swój wyraz m.in. w orzecznictwie podatkowym oraz poglądach doktryny), jak i wynikających z konieczności dostosowania tych przepisów do wymogów Konstytucji RP, harmonizacji z prawodawstwem UE, a także synchronizacji z innymi ustawami funkcjonującymi w polskim

---

<sup>262</sup> W okresie od 1 stycznia 1998 r. do 1 stycznia 2003 r. instytucji interpretacji ogólnych i indywidualnych poświęcony został *art. 14 § 1-6 o.p.* Minister Finansów dokonując interpretacji ogólnej obowiązany był uwzględnić orzecznictwo sądów i TK, a w przypadkach rozbieżności orzecznictwa, zawiadomić właściwy sąd lub organ mogący zastosować środki służące ich usunięciu. Interpretacje ogólne zamieszczane były w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów, natomiast zastosowanie się podatnika do jej treści - nie może mu szkodzić. W zakresie interpretacji indywidualnych wprowadzono obowiązek względem organów skarbowych pierwszej instancji do udzielania pisemnej informacji co do stosowania przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych: podatnika, płatnika lub inkasenta, względem których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Zainteresowany, tj. podatnik, płatnik, inkasent, przed otrzymaniem informacji, zobowiązany był do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie.

<sup>263</sup> Zob. A. Komar, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, PP 1995, Nr 11, s. 3 i 4.

<sup>264</sup> R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa, Charakter i cel regulacji*, PP 1995, Nr 12, s. 4.

<sup>265</sup> Liczne publikacje krytyczne dotyczące projektu Ordynacji podatkowej oraz przyjętych w niej rozwiązań prawnych ukazały się m. in. w: PP z 1996 r., tj. Nr 1, s. 3, Nr 3, s. 3, Nr 4, s. 5, Nr 5, s. 5; w PP z 1997 r., tj. Nr 11, s. 3 i 4, Nr 12, s. 27; w PP z 1999 r., tj. Nr 3, s. 3, w Głosie z 1995 r., tj. Nr 6, s.1 i 2.



porządku prawnym.<sup>266</sup> Zmiany te nie przyniosły oczekiwanych rezultatów. O niezadowoleniu doktryny z obowiązujących przepisów o.p. świadczyć może brana pod uwagę możliwość przyjęcia zupełnie nowej ustawy. Na łamach czasopism naukowych<sup>267</sup> podjęte zostały dyskusje, które na celu miały wyrażenie opinii, zastrzeżeń oraz sugestii, dotyczących rządowego projektu ustawy zmieniającej ustawę - Ordynacja podatkowa, w tym modyfikacji przepisu *art. 14 o.p.* regulującego możliwość udzielania przez organy podatkowe informacji, o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego<sup>268</sup>. Dokonano także serii pytań, które dotyczyły tego czy: Minister Finansów urzędowej interpretacji dokonuje na wniosek czy z urzędu?; jaki jest krąg podmiotów, którzy mają legitymację do złożenia wniosku o wydanie interpretacji?; czy wniosek o wydanie interpretacji jest podaniem, o którym mowa w art. 168 o.p.?; jaki jest termin publikacji sporządzonej interpretacji?

W okresie od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2005 r. dokonano kolejnych modyfikacji przepisów w sferze interpretacji podatkowych. W zakresie interpretacji ogólnych, poza ich zdefiniowaniem i wskazaniem, że Minister Finansów zostaje wyłączony od dokonywania interpretacji indywidualnych, a wydane interpretacje ogólne publikowane będą w Dz.Urz. MF, uznano, że interpretacje kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej - są dla ww. organów wiążące<sup>269</sup> oraz że zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego nie może im szkodzić, jednakże nie zwalnia ww. podmiotów z obowiązku zapłaty podatku. W przypadkach zastosowania się do interpretacji - zakazano wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (postępowania wszczęte w tych sprawach były umarzone). W takich okolicznościach nie naliczano odsetek za zwłokę i nie ustalano dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Ponadto, zastosowanie się do interpretacji ogólnej mogło stanowić przesłankę do umorzenia zaległości podatkowych. W obszarze wykładni indywidualnej, uszczegółowiono według właściwości krąg organów, do których można składać wnioski o interpretacje (był to: *urząd skarbowy*, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa), natomiast same wnioski o jej wydanie zawierać musiały

---

<sup>266</sup> R. Mastalski, *Dobre zmiany nie zastąpią reformy*, PP 2001, Nr 1, s. 3-7.

<sup>267</sup> Zob. R. Mastalski, *Dobre zmiany...*, s. 3-7, R. Gwiazdowski, *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej - wybrane zagadnienia*, PP 2002, Nr 7, s. 3-8, H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. I, PP 2002, Nr 9, s. 48-52 oraz cz. II, Nr 10/2002, s. 45-52.

<sup>268</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów Sejmowi RP IV kadencji w dniu 18 kwietnia 2002 r. (druk nr 414, pismo RM 10-68-02). Pierwsze czytanie projektu miało miejsce 26 kwietnia 2002 r.

<sup>269</sup> W wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r. K 4/03, Dz.U. z 2004, Nr 122, poz. 1288, TK uznał, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które wiążą organy podatkowe i organy kontroli podatkowej są niezgodnie z art. 78 oraz 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji RP.

ocenę prawną stanowiska wnioskodawcy wraz z przytoczeniem przepisów prawa. *Izby skarbowe* za zadanie miały czuwać nad poprawnością wydanych przez *urzędy skarbowe* informacji podatkowych, które zamieszczane były na stronie internetowej właściwej *izby skarbowej*, po ich uprzednim przekazaniu do izb przez *urzędy skarbowe*. Dodatkowo wprowadzono zasadę nieszkodzenia w odniesieniu do wydanej interpretacji oraz możliwość złożenia skargi na nieudzielenie informacji w terminie, określanym jako <niezwłoczny>. Kolejna reforma w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, której dokonano początkiem roku 2005 była rewolucyjna.<sup>270</sup> Dotyczyła ona w głównej mierze interpretacji indywidualnych, gdzie bardzo szeroko rozbudowany został art. 14b o.p. Ustanowiono także nowy art. 14d. Wprowadzone regulacje prawne w znacznym stopniu ukształtowały na nowo postępowanie w sprawie wydawania interpretacji prawa podatkowego. Duże w tym kontekście znaczenie miały zmiany dotyczące trybu odwoławczego, mocy wiążącej względem organów ich wydających, czy uregulowań wprowadzających tzw. interpretacje milczące, które to w czasie późniejszym stały się przedmiotem sporów interpretacyjnych.<sup>271</sup> Podobnie tak jak ówczesnie, oprócz nielicznych zmian, które w literaturze przedmiotu uznano za słuszne i potrzebne,<sup>272</sup> omawiana materia spotkała się z krytyką.<sup>273</sup> Wydaje się za

---

<sup>270</sup> W okresie od 1 stycznia 2005 r. do 1 lipca 2007 r. w zakresie interpretacji ogólnych: 1) zmieniono definicję interpretacji, która za swój przedmiot obrała <wyjaśnienia treści obowiązującego prawa podatkowego>; 2) zmieniono definicję zasady nieszkodzenia (odstąpiono od ustalania zobowiązania podatkowego); 3) wprowadzono nakaz publikacji dokonanych zmian w interpretacjach; 4) przy wydawaniu interpretacji Minister Finansów uwzględnić winien obok orzecznictwa sądów i TK, orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W obszarze interpretacji indywidualnych: 1) dotychczasową instytucję udzielania przez organ podatkowy informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach na zapytanie podatnika, płatnika lub inkasenta, zastąpiono udzielaniem interpretacji - co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, na wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta, w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie; tj. pisemne informacje przemianowane zostały na pisemne interpretacje; 2) interpretacje nie są wiążące dla wnioskodawcy, natomiast wiążą w swym zakresie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej które je wydały; 3) zmiana bądź uchylenie interpretacji nastąpić może jedynie w formie decyzji; 4) nakaz publikacji na stronie internetowej izby skarbowej interpretacji indywidualnych samorządowych organów podatkowych; 5) związanie organów podatkowych terminami, tj. interpretacja wydana być winna w terminie 3 miesięcy (możliwość przedłużenia do 4 miesięcy) od dnia przyjęcia wniosku. Niedotrzymanie ww. okresu skutkuje wydaniem tzw. interpretacji milczącej; 6) zmiana definicji zasady nieszkodzenia (odstąpiono od ustalania zobowiązania podatkowego); 7) wprowadzenie i określenie przesłanek powodujących zmianę bądź uchylenie interpretacji oraz wskazanie terminu po upływie którego zmieniona bądź uchylona interpretacja obowiązuje; 8) wprowadzenie zasady wstrzymania wykonania decyzji uchylającej bądź zmieniającej interpretacje indywidualne. Ponadto *ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199*, minister właściwy do spraw finansów publicznych uprawniony został do wydawania pisemnych interpretacji w indywidualnych sprawach, w których nie toczyło się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym, wyłącznie w zakresie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej.

<sup>271</sup> Zob. uchwała NSA cała izba NSA W-wa Izba Finansowa z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS, OSP 2010, Nr 4, poz. 39, wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, OTK-A 2014, Nr 8, poz. 94.

<sup>272</sup> Zob. M. Stolf, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, MP 2004, Nr 8, s. 31-35.

niepotrzebne przytaczanie każdej z uwag z tym zakresie, a jedynie ogólne określenie problemu. Po pierwsze, uznano, że wiążąca <urzędnicza> interpretacja prawa podatkowego jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości podatkowej<sup>274</sup> i różnicuje obciążenia przedsiębiorców nie w zależności od obowiązującego prawa, ale w zależności od jego interpretacji przez słabo do tego przygotowany lub w ogóle nieprzygotowany organ podatkowy. Po drugie, jak m.in. zauważa J. Glumińska-Pawlic<sup>275</sup> ustawodawca, który zezwolił na działanie organów odwoławczych z urzędu tylko wówczas, gdy interpretacja <rażąco> narusza prawo, orzecznictwo TK i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości są nie do zaakceptowania. Przyjęte rozwiązanie oznaczało w konsekwencji, że nie mogą zostać uchylone ani zmienione w trybie nadzoru takie interpretacje, które <tylko> naruszają prawo w sposób <nierażący>, nieistotny. Kolejno, zmiana lub uchylenie postanowienia wywiera skutek począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, a gdy dotyczy to podatku za rok podatkowy - począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona. Zatem decyzja organu II instancji nie wywiera skutków prawnych zgodnie z prawem, co jest zasadniczym celem postępowania odwoławczego. A co więcej, postanowienie wójta - zmienione lub uchylone na skutek zmiany przepisów - może mieć większą moc prawną od ustawy, jeśli organ odwoławczy nie doręczy podatnikowi swojej decyzji przed początkiem roku podatkowego. Oznacza to, że postanowienie zawieszają w stosunku do jego adresata wejście w życie przepisów ustawy na cały rok podatkowy. Po trzecie, za iluzoryczny uznano bezzwłoczny obowiązek przesyłania przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji rozstrzygnięć izdom skarbowym, gdyż taki obowiązek istniał już wcześniej i nie był przestrzegany. Zarzucano również brak ustanowienia przepisów przejściowych<sup>276</sup>, czy brak możliwości uzyskania interpretacji przez podmioty, które jeszcze nie są podatnikami, ale chcą

---

<sup>273</sup> Na ten temat m.in.: R. Kubacki, *Wiążące interpretacje podatkowe - fatalne zmiany*, Głosa 2004, Nr 11, s. 15-18, B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących...*, s. 11-14, R. Zelwianiński, *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, PiP 2005, Nr 4, s. 49-55, E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s. 315-321, A. Bartosiewicz, W. Nykiel, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów-niektóre możliwe rozwiązania*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s. 279-282, P. Woltanowski, *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 107-122, Z. Kmieciak, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, Nr 4, s. 27-29, D. Starzec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach cz. I*, PP 2007, Nr 5, s. 35.

<sup>274</sup> Zasada sprawiedliwości podatkowej polega na powszechności i równości podatkowej - Zob. wyrok NSA (do 2003.12.31) w Poznaniu z dnia 13 stycznia 1994 r., SA/Po 1598/93, Lex 22824.

<sup>275</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, MP 2005, Nr 6, s. 31 i 32.

<sup>276</sup> A. Nowak, A. Zubik, *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych*, MP 2004, Nr 11, s. 28.

i mogliby nimi być, np. inwestor zagraniczny planujący inwestycję na terenie RP chcący uzyskać interpretację przepisów podatkowych dotyczących niektórych aspektów jego sytuacji w związku z planowaną inwestycją.<sup>277</sup>

Jak wskazano powyżej, wprowadzonej reformie zarzucono szereg niedoskonałości i uchybień. Podsumowując omawianą nowelizację<sup>278</sup>, warto przytoczyć jedną z tez G. Borkowskiego<sup>279</sup>: <mogłoby się wydawać, że ustawodawca podatkowy, jeżeli chodzi o jakość prawa, niczym już nie może nas zaskoczyć... . A jednak. [...]. Na jej temat wypowiedzieli się już najwybitniejsi przedstawiciele doktryny wykazując niespotykaną dotąd zbieżność poglądów w ocenie nowych rozwiązań. Nie ukazała się ani jedna publikacja (a były ich dziesiątki) próbująca przeciwstawić się miażdżącej krytyce.> W okresie późniejszym, tj. od 1 lipca 2007 r. do 1 stycznia 2016 r.<sup>280</sup> uznać należy, iż wzięte zostały pod uwagę głosy praktyków i doktryny, którzy to w swoich licznych opracowaniach o zmiany te postulowali. Za przykład podać można np. możliwość wnioskowania o wydanie interpretacji do zdarzeń przyszłych, a więc planowanych przedsięwzięć gospodarczych, czy przyznane uprawnienia Ministra Finansów do zmiany z urzędu wydanych interpretacji indywidualnych i ogólnych, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, w tym możliwość zmiany interpretacji milczących - przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, TK lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Rozwiane zostały także wątpliwości zaskarżania interpretacji. Toczył się bowiem spór, jak wyglądać powinno postępowanie, gdy zainteresowany wniesie skargę do WSA. Pozostawały w tym zakresie dwie postulowane możliwości. Po pierwsze, aby rozstrzygnięcia takie poddawane były pełnej kontroli sądowej, tzn. aby kontrola sądowa nie przybierała jedynie

---

<sup>277</sup> Zob. Stanowisko Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w sprawie nowych unormowań dotyczących interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów. Wskazane stanowisko zamieszczone zostało w KPP 2004, Nr 3, s. 139-142.

<sup>278</sup> *Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 173, poz. 1808.*

<sup>279</sup> G. Borkowski, *Konstytucyjność interpretacji prawa podatkowego*, Głosa 2006, Nr 1, s. 112.

<sup>280</sup> We wskazanym okresie na podstawie *ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy-Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1590*: 1) interpretacje indywidualne wydawane być mogły przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w tym możliwość upoważnienia ministra, w drodze rozporządzenia do wykonywania tych obowiązków przez podległe mu organy w jego imieniu. Ponadto rozszerzono krąg pomiotów mogących ubiegać się o interpretacje, są to wszyscy <zainteresowani>, którzy składać mogli wnioski dotyczące (także) zdarzeń przyszłych. Wniesienie ww. wniosku zaczęło podlegać opłacie w wysokości 75 złotych; 2) w obszarze interpretacji indywidualnych i ogólnych: przyznano ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość zmiany z urzędu wydanej interpretacji w przypadkach stwierdzenia jej nieprawidłowości; wydane interpretacje podlegały publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (w tym również jak ówczesnie w Dz.U.MF) i nie są wiążące ani dla organów podatkowych, ani dla organów podatkowych. Ponadto dokonano odejścia od dotychczasowej formy interpretacji jako: postanowienia i decyzji. Na podstawie *ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. Nr 232, poz. 1378*, interpretacje ogólne wydawane być mogły już nie tylko z urzędu, ale i na wniosek zainteresowanego, w tym określono tryb ich wydania.

formy formalnoprocesowej, ale i obejmowała swym zakresem ocenę prawną dokonywaną przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach.<sup>281</sup> Z kolei strona przeciwna stała na stanowisku, iż sąd ograniczyć się powinien do kontroli czysto formalnej, takiej, która nie będzie wypowiadać się na temat dokonanej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez organy je interpretujące.<sup>282</sup> W zakresie tym, wypowiedział się NSA<sup>283</sup>, przyznając rację drugiemu z przyjętych stanowisk stwierdzając iż <sąd administracyjny sprawując (...) kontrolę działalności administracji publicznej w sprawach skarg na decyzję administracyjną wydane na podstawie art. 14b § 5 o.p.<sup>284</sup> jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonywanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego.> Jedną z wielu, ale uznaną za najistotniejszą ze zmian<sup>285</sup>, które dokonane zostały od połowy 2007 r., jest rezygnacja z dotychczasowego, powszechnie krytykowanego, zdecentralizowanego modelu interpretacji, który prowadził do terytorialnego zróżnicowania treści interpretacji. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydawał w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Modyfikacja ta przeniosła zatem upoważnienie do wydawania interpretacji indywidualnych z naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych na Ministra Finansów. W uzasadnieniu rządowego projektu *ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*<sup>286</sup> wskazano, iż zmniejszenie ilości organów uprawnionych do wydawania interpretacji podatkowych przyczyni się do ujednolicenia prawa przez aparat skarbowy i ułatwi Ministrowi Finansów sprawowanie ogólnego nadzoru w tym zakresie. Wczytując się w dalszą część przepisów (*art. 14b § 6 o.p.*), co uznać należy za rozwiązanie interesujące, ustawodawca przyznał Ministrowi Finansów w drodze rozporządzenia - prawo do upoważnienia do wydawania interpretacji organów mu podległych. Powstaje zatem pytanie: gdzie się podziela planowana, szeroko ogłaszana i pożądana centralizacja? Co istotne w tym kontekście, na mocy § 2 *ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r., w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego*<sup>287</sup>, Minister Finansów takie upoważnienie

<sup>281</sup> Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., I SA/Kr 850/05, Lex 167355.

<sup>282</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 31 sierpnia 2005 r., I SA/Bk 178/05, POP 2006, Nr 6, poz. 102, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 listopada 2005 r., I SA/Sz 500/05, Lex 858274.

<sup>283</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, Nr 2, poz. 27.

<sup>284</sup> *Dz.U. 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.*

<sup>285</sup> R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, s. 134, A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 110.

<sup>286</sup> Sejm RP V kadencji, druk sejmowy Nr 731, s. 35.

<sup>287</sup> *Dz.U. Nr 112, poz. 770.*

przyznał: <Dyrektorom Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie do wydawania w imieniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych.><sup>288</sup>

## **1.2. Ogólne i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego w aktualnym stanie prawnym**

Na podstawie art. 14a § 1 i art. 14b § 1 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz Dyrektor KIS wydają interpretacje przepisów prawa podatkowego.<sup>289</sup> W myśl art. 3 pkt 2 o.p. przez przepisy prawa podatkowego rozumieć należy przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych, których przedmiotem jest podatek. Materii interpretacji podatkowej poświęcone zostały art. 14a-14s rozdziału 1a o.p., a ich uregulowania służyć mają ujednoliceniu stosowania prawa podatkowego oraz eliminacji wątpliwości, poprzez udzielenie swojego rodzaju <pomocy>, w której dokonywana jest wykładnia skomplikowanych, niezrozumiałych dla ich adresatów przepisów.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego to wypowiedź w zakresie wykładni w sprawie jednostkowego podatnika, konkretnej pod względem przedmiotowym. Mimo indywidualnego charakteru, z chwilą wydania i opublikowania nabiera charakteru powszechnego pod względem podmiotowym. Może bowiem stanowić wzorzec interpretacyjny dla wszystkich podatników oraz organów podatkowych. Ma zastosowanie powszechne, mimo że z punktu widzenia treści jest ona jednostkowa i konkretna. Wynika to stąd, że po opublikowaniu każdy może się na nią powołać w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej. Dokonywana jest poprzez zastosowanie wykładni operatywnej. Interpretacje ogólne, jak wynika z ich nazwy, nie odnoszą się do konkretnych stanów faktycznych, nie dotyczą

---

<sup>288</sup> Szerzej na ten temat: K. Dokukin, *Historia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego - okres od 1980 r. do 2016 r.*, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2021, Nr 1, s. 25-32.

<sup>289</sup> W innych krajach, np. w Estonii wydawane są wiążące interpretacje prejudycjalne, w Portugalii i w Niemczech - wiążące informacje.

Zob. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/Pages/default.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/Pages/default.aspx), <https://verwaltungsportal.hessen.de/themen/information/verbindliche-ausk%C3%BCnfte>, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html>, dostęp: 29 października 2021 r.

zatem sytuacji faktycznej lub prawnej konkretnego podatnika, ale mają charakter abstrakcyjny i ogólny, tj. dotyczą określonych typów sytuacji faktycznych lub prawnych oraz pewnych kategorii adresatów.<sup>290</sup> Przesłanką ich wydania jest zaistnienie rozbieżności i ich wykazanie przez wnioskodawcę. Interpretacja tego rodzaju działa wyłącznie interwencyjnie, a nie prewencyjnie.<sup>291</sup> Inaczej jest w wypadku interpretacji indywidualnych. W przypadku działania *ex officio* wystarczającą przesłanką ich wydania jest już samo stwierdzenie przez Ministerstwo Finansów wystąpienia rozbieżności w stosunku wykładanego przepisu prawa. Nie jest konieczne, by zagrożenie to już się zmaterializowało.<sup>292</sup>

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana na podstawie art. 14b § 1 o.p. stanowić ma wskazówkę, metodę czy narzędzie dla podmiotu, który o nią wystąpił (wydawana jest na wniosek), z kolei interpretacja ogólna, uregulowana art. 14a § 1 o.p., której autorem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych, ma zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. W realizacji tego celu uwzględniać należy orzecznictwo sądów<sup>293</sup>, TK oraz TSUE. Jak się wskazuje<sup>294</sup> uwzględnienie orzecznictwa sądów na etapie wykładni wątpliwego przepisu prawa podatkowego i dokonywania jego ogólnej interpretacji z uwzględnieniem reguł wykładni językowej, oznacza, że Minister Finansów powinien zebrać i przeprowadzić analizę wydawanych prawomocnych orzeczeń sądów, nie tylko milcząco przyjąć ich istnienie, ale także w sposób aktywny wziąć pod uwagę zapadłe rozstrzygnięcia, doprowadzając dokonaną interpretację przepisów do jednolitości, tj. zgodności między ich rozbieżnym stosowaniem przez podległe organy a poglądami wyrażonymi w orzecznictwie sądów.<sup>295</sup> Ujednolicenie powinno zrealizować szczególne ważne cele - równość i powszechność opodatkowania, urzeczywistniając w ten sposób zasadę sprawiedliwości podatkowej.<sup>296</sup> L. Morawski<sup>297</sup> wskazuje, że orzecznictwo zawarte w przepisie 14a o.p., stanowi materiał interpretacyjny na

---

<sup>290</sup> Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2019 r., s. 167.

<sup>291</sup> H. Filipczyk, *Interpretacja ogólna na wniosek - nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej*, MP 2012, Nr 3, s. 12.

<sup>292</sup> Inaczej A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz* S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2011, s. 107.

<sup>293</sup> Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na doniosłą rolę Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA), która służy znajomości orzecznictwa sądowniczo-administracyjnego na potrzeby postępowań interpretacyjnych.

<sup>294</sup> K. Teszner, *Wykładnia prawspółnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację publiczną*, [w:] *Prawo europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa, 10-11 czerwca 2010 r., (red.) H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 424.

<sup>295</sup> *Ibidem*.

<sup>296</sup> Por. R. Mastalski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zabrzycki, Wrocław 2006, s. 106-110.

<sup>297</sup> L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 273-274.

podstawie którego dokonuje się wykładni prawa. Materiałami interpretacyjnymi albo materiałami wykładni są wszelkiego rodzaju materiały, na których podstawie interpretator może ustalić treść przepisów prawnych. Polskie prawo nie stwarza w kwestii dopuszczalności materiałów interpretacyjnych żadnych specjalnych ograniczeń - materiałem interpretacyjnym może być w zasadzie każde źródło, w oparciu o które można ustalić treść przepisu prawnego. Można to ująć w postaci następującej dyrektywy interpretacyjnej: interpretatorowi wolno korzystać z wszelkich materiałów, które są relewantne dla ustalenia sensu interpretowanego przepisu prawnego. Do materiałów interpretacyjnych zatem zaliczyć należy w szczególności: akty normatywne, orzeczenia sądów i trybunałów, materiały przygotowawcze - różnego rodzaju sprawozdania z obrad, komisji legislacyjnych oraz różnego rodzaju ciał i instytucji biorących udział w przygotowaniu lub ustanowieniu danego aktu normatywnego, doktrynę prawniczą, teksty uchylonych aktów prawnych normatywnych oraz związane z nimi orzecznictwo i doktrynę, materiały komparatystyczne, wyniki ekspertyz naukowych i opinie biegłych, specjalistyczną wiedzę nieprawniczą, która jest relewantna dla ustalenia sensu przepisów prawnych. Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego są wynikiem urzędowej, legalnej wykładni tego prawa, którą Minister Finansów przeprowadza w ramach swych funkcji urzędowych, opierając się na konkretnej podstawie prawnej. Dla określenia pojęcia wykładni legalnej prawa najczęściej przyjmuje się, że jest to wykładnia dokonywana przez organ, który ustanowił daną normę, ale przez organ upoważniony przez samo prawo do interpretacji określonych przepisów prawa.<sup>298</sup> Przez wykładnię urzędową można natomiast rozumieć wykładnię prawa przeprowadzaną przez organ państwa w ramach wykonywania jego prawnych funkcji. W przypadku instytucji interpretacji ogólnych do czynienia mamy z urzędową wykładnią prawa, o wszystkich cechach wykładni legalnej, której wynikiem jest udzielana i publikowana przez ministra interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego. Pochodzi ona od organu (urzędu) państwa i realizowana jest w ramach jego urzędowej funkcji. Do interpretacji prawa podatkowego minister właściwy do spraw finansów publicznych upoważniony jest jednoznacznie podstawą prawną wynikającą z art. 14a o.p. Z przepisu tego wynika również, że interpretacje ogólne są wydawane z urzędu lub na wniosek; z urzędu wyłącznie na podstawie art. 14e § 1 *in initio* o.p. - minister może zmienić wcześniejszą interpretację. Przywołane przepisy statuują procedurę, tryb, sposób wydania i zmiany interpretacji ogólnych. Interpretacjom tym towarzyszy też immanentnie z nimi związana swoista moc wiążąca, którą można i należy wywieść z zobowiązania organów

---

<sup>298</sup> *Ibidem*, s. 37.



podatkowych do działania zgodnie z przepisami prawa (art. 7 Konstytucji RP, art. 120 o.p.). Do przepisów tych należą także regulacje ochrony prawnej podatnika, który do interpretacji ogólnych Ministra Finansów, wydanych na skutek legalnej wykładni prawa podatkowego, się zastosował.<sup>299</sup>

W trybie art. 14a § 1 pkt 2 o.p. Minister Finansów uprawniony jest również do wydawania objaśnień podatkowych. Różnica pomiędzy interpretacją ogólną przepisów prawa podatkowego, a objaśnieniami podatkowymi jest nieznaczna. Po pierwsze, interpretacje ogólne wydane są na wniosek i z urzędu; objaśnienia podatkowe z urzędu. Po drugie, interpretacja ogólna na celu ma ujednolicanie stosowania przepisów prawa podatkowego, z kolei objaśnienia podatkowe wyjaśniają je w nawiązaniu do stanów faktycznych projektowanych (popartych przykładami); służą <wytlumaczeniu> zastosowania treści przepisu prawnego, przepisu prawnego (zazwyczaj) dopiero ustanowionego lub znowelizowanego. O.p. nie daje ponadto normatywnych podstaw do ustalenia dodatkowych różnic pomiędzy interpretacjami ogólnymi, a objaśnieniami podatkowymi. Obie ze wskazanych instytucji służą zapewnieniu jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Instytucje te porównać można do wytycznych wymiaru sprawiedliwości. Wytyczne wymiaru sprawiedliwości - tak jak interpretacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe - zawierały konkretną wykładnię przepisów prawnych, mających stanowić ogólny i abstrakcyjny charakter; nie dotyczyły indywidualnej sprawy. Zawierały wskazówki dla stosowania norm prawnych dla określonych stanów faktycznych, aby (w tym wypadku) sądy stosowały przepisy prawa według ich zaleceń, według ich wykładni.

## 2. Organ właściwy w sprawie wydania interpretacji podatkowych

W teorii prawa norma prawna powierzająca pewnemu podmiotowi możliwość dokonywania jakiejś czynności konwencjonalnej z określonym skutkiem prawnym określana jest jako norma kompetencyjna.<sup>300</sup> Taką normę kompetencyjną, do dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego uzyskał minister właściwy do spraw finansów publicznych, Dyrektor KIS oraz samorządowe organy podatkowe.<sup>301</sup> Na podstawie art. 14a o.p. Minister

<sup>299</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 71.

<sup>300</sup> S. Wronkowska, [w:] *Zarys teorii państwa i prawa*, A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Warszawa 1992, s. 147.

<sup>301</sup> W innych krajach podmiotami uprawnionymi do wydawania interpretacji podatkowych jest np.: Rada ds. Uprzednich Interpretacji Podatkowych (Szwecja), Federalny Centralny Urząd Skarbowy (Niemcy), Centralna Specjalistyczna Jednostka Prawna (Austria), Izba Podatków i Ceł (Estonia). W Wielkiej Brytanii - wiążące informacje, pod nazwą *formal rulings* wydaje jeden z pionów administracji podatkowej *Inland Revenue*. - Zob. H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. II. PP 2002, Nr

Finansów dąży do zapewniania jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne). Zwrócić należy uwagę na szeroki wachlarz kompetencji Ministra Finansów, który może nie sprzyjać zachowaniu jednolitości przepisów podatkowych przy wydawaniu interpretacji podatkowych ogólnych. Z dniem 1 marca 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>302</sup> w miejsce trzech niezależnie funkcjonujących pionów zajmujących się gromadzeniem dochodów budżetowych: administracji podatkowej, w skład której wchodziły izby i urzędy skarbowe, Służby Celnej wraz z izbami celnymi, urzędami celnymi i oddziałami celnymi oraz kontroli skarbowej, została powołana jednolita Krajowa Administracja Skarbowa (KAS), która ministrowi do spraw finansów publicznych podlega. Cel utworzenia KAS klóci się ponadto z celem dążenia do zapewniania jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego, gdyż zdaniem twórców wskazanej ustawy<sup>303</sup> skonsolidowanie służby w KAS za zadanie miało stworzyć wyspecjalizowaną administrację rządową, realizującą zadania związane z poborem należności podatkowych i celnych w sposób spójny i jednolity z optymalnym wykorzystaniem (w praktyce wykorzystywaniem) dostępnej kadry, zasobów organizacyjnych i finansowych oraz zmniejszenia kosztów administracyjnych związanych z poborem podatków i ceł. Ujednolicenie miało dotyczyć szczególnie kontroli podatnika, gdyż w obowiązującym (ówcześnie) stanie prawnym funkcjonowały cztery regulacje ustawowe<sup>304</sup>, w różny sposób normujące zagadnienia dotyczące kontroli, która mogła być przeprowadzana zarówno przez naczelnika urzędu skarbowego, jak i dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub naczelnika urzędu celnego. W zamierzeniu nowego modelu skonsolidowanej administracji skarbowej było poprawienie efektywności poboru podatków, w tym poprawa skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych i celnych. Tak więc, wskazanym zmianom organizacyjnym przyświeca cel fiskalny. W art. 14a § 1 o.p. regulującego interpretacje podatkowe ogólne, użyto sformułowania nieprecyzyjnego i trudno określić, co znaczy pod względem juretrycznym wyraz <dąży>. Wskazuje się, że trzeba chyba przyjąć, że oznacza on obowiązek starania się

---

10, s. 45, P. Rochowicz, *W innych krajach unijnych fiskus też odpowiada na pytania podatników*, Rzeczpospolita z dnia 19 marca 2012 r., Nr 66 (9186), s. D4, <https://www.bmf.gv.at/en/the-ministry/internal-organisation/Central-Services-.html>, dostęp: 29 października 2021 r.

<sup>302</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 442 ze zm.

<sup>303</sup> Zob. W. Brzykowski, A. Zdunek, *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej - organy, zadania oraz forma ich realizacji*, PP 2017, Nr 3, s. 47.

<sup>304</sup> T.j. *Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej*, Dz.U. z 2015 r., poz. 720 ze zm., *ustawa z dnia 26 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych*, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 578 ze zm., *ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Cywilnej*, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1799 ze zm., *ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej*, Dz.U. z 2015 r., poz. 1269 ze zm.

Ministra Finansów o zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego, a nie obowiązek zapewnienia tej jednolitości. Nałożenie na Ministra Finansów takiego obowiązku wywołuje różne wątpliwości. Jednolitość orzecznictwa administracyjnego jest pewnym stanem idealnym, który może poświadczyć jednakowe rozumienie tego samego tekstu przepisu prawa przez różne podmioty dokonujące jego interpretacji i stosowania. Gorzej, jeśli jednolite stosowanie tego przepisu stanowi jedynie o przestrzeganiu nakazu jego interpretacji według ustalonego <odgórnie wzorca>. Jeszcze gorzej jest zaś wtedy, gdy wzorzec ten ustala się, abstrahując w gruncie rzeczy od przepisu prawa, a biorąc pod uwagę inne okoliczności (np. interesy fiskalne, założenia polityki). W takich sytuacjach dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania prawa jest już tylko jego łamaniem.<sup>305</sup> Pozbawia bowiem organy orzekające samodzielności, natomiast podatnika pozbawia w gruncie rzeczy dwuinstancyjności postępowania, skoro organy I i II instancji muszą działać jednolicie według wzorca ustalonego przez ich przełożonego, czyli Ministra Finansów.<sup>306</sup> Należy się również zgodzić z C. Kosikowskim<sup>307</sup>, że sformułowanie użyte w art. 14a § 1 o.p., tj. <dąży> wskazuje na to, że dokonywanie interpretacji przepisów prawa podatkowego powinno mieć miejsce przede wszystkim z urzędu. To zaś stawia Ministra Finansów w dość osobliwej sytuacji. Jest on bowiem najczęściej projektodawcą tych przepisów i jeśli nawet ulegną one zmianie w toku prac parlamentarnych, to nie odbywa się to bez obecności Ministra Finansów lub jego służb. Dokonując interpretacji z urzędu, Minister Finansów musiałby uznać, co uważa za niezbędne do wyjaśnienia (jakie przepisy). Jeśli tak miałyby być, to lepiej chyba, aby Minister Finansów wystąpił z inicjatywą zmiany tych przepisów. Jeśli zaś interpretacja ma polegać na narzucaniu punktu widzenia Ministra Finansów, to zabieg taki odkrywa przykrą prawdę o roli urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Druga możliwość to dokonanie urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego na wniosek. Z prawnego punktu widzenia powstaje problem, czy wniosek taki stanowi podanie w rozumieniu art. 168 o.p., czy też stanowi jedynie formę sygnalizacji wątpliwości wokół wybranych przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie pierwszej możliwości nadaje wnioskowi reżim prawny i wiąże się z obowiązkiem dokonania urzędowej interpretacji lub wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozparzenia (art. 169 § 4 o.p.). Natomiast przyjęcie drugiej możliwości czyni załatwienie wniosku działaniem pozostającym do

---

<sup>305</sup> Por. C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji...*, s. 10, A. Gomułowicz, *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej*, cz. I, MP 1998, Nr 4, s. 101 i 102, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ordynacja podatkowa*, Poznań 1998, s. 17, T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku...*, s. 28 i 29.

<sup>306</sup> Zob. C. Kosikowski, [w:] *Ustawa Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 65.

<sup>307</sup> Por. C. Kosikowski, [w:] *Ustawa Ordynacja...*, s. 66 i 67.

swobodnego uznania i nie nakłada żadnych obowiązków. Przyjęcie tej ostatniej opcji oznacza potwierdzenie, że Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego tylko w takim zakresie i kierunku, w jakim uzna to za celowe i wygodne dla siebie. Minister Finansów w swoich działaniach interpretacyjnych obowiązany jest do uwzględniania orzecznictwa sądów, TK lub TSUE. Takimi orzeczeniami będą przede wszystkim uchwały wyjaśniające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości, a także te stanowiska wyrażone w konkretnych orzeczeniach, które są powszechnie akceptowane przez inne składy orzekające sądów, co znajduje wyraz w orzeczeniach rozstrzygających indywidualne sprawy. Przy dokonywaniu interpretacji ogólnej nie powinny być pomijane również te orzeczenia, w których sąd administracyjny za podstawę rozstrzygnięcia przyjął normę prawną wynikającą z Konstytucji RP. Chodzi tu w szczególności o orzeczenia, w których treść Konstytucji RP została uwzględniona w procesie wykładni normy ustawowej w wyniku współstosowania Konstytucji RP. Dokonywana bowiem w takich wypadkach wykładnia ustaw i innych aktów normatywnych prowadzi z reguły do dostosowania ich do zasad i wymagań Konstytucji RP i tym samym warunki do uwzględniania wskazanej właściwości tych aktów przy ich stosowaniu w konkretnych sprawach.<sup>308</sup> Uwzględnienie orzecznictwa sądów, TK lub TSUE, o którym mowa w art. 14a o.p., powinno polegać na dokonaniu interpretacji ogólnej takiej treści, która nie będzie sprzeczna z tym orzecznictwem. Oznacza to również, że interpretacja ta nie może polegać na uwzględnieniu tego orzecznictwa w postaci zmodyfikowanej przez Ministra Finansów odbiegającej od treści i sensu wykorzystywanych orzeczeń sądów lub trybunałów.<sup>309</sup> W praktyce, wpływ orzecznictwa WSA na interpretację przepisów prawa przez organy podatkowe należy ocenić jako marginalny. WSA masowo wręcz krytykują fakt ignorowania przez organy podatkowe ich orzecznictwa.<sup>310</sup> Ignorowanie orzecznictwa WSA idzie z kolei w parze z ignorowaniem orzecznictwa NSA. Należy podkreślić, że w pismach organów podatkowych razi nie tyle ich bagatelizowane, ale zupełny brak odniesienia się do nich i zawartych w nich argumentów.

---

<sup>308</sup> Zob. A. Kabat, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* [w:] *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, (red.) K. Działocha, Warszawa 2005, s. 85 i n., A. Chmielarz, *Funkcja prawna konstytucji na przykładzie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2011, s. 183 i n.

<sup>309</sup> A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 134.

<sup>310</sup> Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1305/09, Lex 611920, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Po 1053/09, Lex 559524, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2010 r., III SA/Wa 1571/09, Lex 592769, wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2010 r., I SA/Kr 1755/09, Lex 559472, wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2010 r., III SA/Wa 1368/09, Lex 641968, wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 18 lutego 2010 r., I SA/Go 23/10, Lex 659824, wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2010 r., III SA/Wa 1370/09, Lex 576808, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2010 r., I SA/Po 1124/09, Lex 610158, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 lutego 2010 r., I SA/Ol 749/09, Lex 622420, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 marca 2010 r., I SA/Rz 39/10, Lex 606491.

Przykładem ilustrującym są pisma<sup>311</sup> wydawane w odpowiedzi na pytania podatników dotyczące opodatkowania VAT, tzw. nieodpłatnych przekazów towarów na cele związane z przedsiębiorstwem podatnika. Organy podatkowe całkowicie zignorowały dotyczące tej problematyki orzecznictwo WSA<sup>312</sup>, NSA<sup>313</sup> i TS. Kolejnym przykładem lekceważenia przez organy podatkowe orzecznictwa NSA jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r.<sup>314</sup>, dotycząca wpływu potwierdzenia odbioru faktur korygujących na możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w VAT i tym samym obniżenia podatku należnego. Pogląd NSA i WSA odnośnie do tego problemu był i jest od wielu lat jednolity. Zdaniem sądów przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>315</sup> nie nakładają na podatnika obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez kontrahenta, jako warunku skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o wartość wynikającą z faktury korygującej. Wprowadzenie tego rodzaju ograniczenia przez polskie ustawodawcę<sup>316</sup> narusza zasadę neutralności VAT oraz zasadę proporcjonalności środków podejmowanych w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. W konsekwencji w świetle przepisów dyrektywy 112/2006/WE, podatnik ma prawo skorygować obrót w przypadku wystawienia faktury korygującej, nawet jeśli nie otrzyma potwierdzenia odbioru tej faktury przez kontrahenta.<sup>317</sup> Argumentacja zawarta w orzeczeniach polskich sądów jest spójna z orzecznictwem TS<sup>318</sup>. Pomimo tego organy podatkowe

---

<sup>311</sup> Np. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-831/08-4/AD, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-832/08-4/AK, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-834/08-4/ISN, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-835/08-4/EWW.

<sup>312</sup> Należy wymienić np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r., I SA/Wr 152/07, Lex 744545, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 września 2007 r., III SA/Wa 811/07, Lex 467021, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 września 2007 r., III SA/Wa 984/07, Lex 465016, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2007 r., III SA/Wa 1255/07, Lex 356884, wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 listopada 2007 r., III SA/Wa 1268/07, Lex 311939, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 14 lutego 2008 r., I SA/Rz 875/07, Lex 347445, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 marca 2008 r., I SA/OI 53/08, Lex 352145.

<sup>313</sup> Warto wskazać w szczególności, że w odniesieniu do problemu nieodpłatnych przekazów już w czasie obowiązywania nowych przepisów (po 1 czerwca 2005 r.) NSA wypowiedział się do momentu tego pisma trzy razy: w wyroku z dnia 13 maja 2008 r., I FSK 600/07, Lex 371671, w wyroku z dnia 25 czerwca 2008 r., I FSK 743/07, Lex 468860 i w wyroku z dnia 24 września 2008 r., FSK 922/08, Lex 514943. W odniesieniu do tego samego problemu, lecz w starym stanie prawnym (do 31 maja 2005 r.), NSA wydał uchwałę z dnia 28 maja 2007 r., I FPS 5/06, ONSAiWSA 2007, Nr 5, poz. 108. Z treści tej uchwały można było wyciągnąć wnioski prowadzące do prawidłowego rozstrzygnięcia problemu po zmianie przepisów.

<sup>314</sup> IPPP1-443-1183/09-4/MP.

<sup>315</sup> Dz.Urz. UE L 2006.347.1.

<sup>316</sup> Art. 29 ust. 4a-4c u.p.t.u.

<sup>317</sup> Tak wypowiedział się np. NSA w wyroku z dnia 27 stycznia 2009 r., I FSK 1828/07, Lex 530341 oraz w wyroku z dnia 20 lutego 2009 r., I FSK 1978/07, Lex 513224.

<sup>318</sup> Zob. wyrok TS z dnia 24 października 1996 r., w sprawie C-317/94 Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, ERC 1996, s. I-05339

prezentują pogląd przeciwny. Podejście organów podatkowych do przepisów prawa UE także nie jest jednolite. Biorąc pod uwagę ogół postępowań o wydanie interpretacji, w których powinno znaleźć zastosowanie prawo UE, można wyróżnić kilka sposobów radzenia sobie przez organy podatkowe z obowiązkiem wykładni. Po pierwsze, ignorują one istnienie przepisów prawa unijnego, wydając interpretacje tak, jakby te przepisy w ogóle nie obowiązywały. Po drugie, wykładają przepisy prawa unijnego *contra legem*. Po trzecie, dokonują rozszerzającej wykładni przepisów prawa unijnego, mówiąc najogólniej, na niekorzyść podatnika. Po czwarte, dokonują wykładni przepisów prawa unijnego w sposób pozornie prawidłowy. Po piąte wreszcie, dokonują wykładni prawa unijnego w pełni prawidłowo. Pominięcie przepisów UE przez polskie organy podatkowe, pomimo tego że powinny one znaleźć zastosowanie w sprawie, zdarza się w praktyce bardzo często (o problemie tym pisano także w prasie codziennej<sup>319</sup>).<sup>320</sup>

Jednym z sześciu organów KAS jest Dyrektor KIS, który w zakresie swoich kompetencji wydaje interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Jak wspomniano, z dniem 1 marca 2017 r. u.k.a.s. dokonała gruntowej modyfikacji kształtu polskiej administracji podatkowej. W myśl art. 22 ust. 1 pkt 1 i 2 u.k.a.s., do zadań Dyrektora KIS należy m.in. zapewnianie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, w tym jej przetwarzanie i udostępnianie, a także prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.<sup>321</sup> Przed wspomnianą reformą administracji publicznej podmiotami odpowiedzialnymi za wydawanie interpretacji indywidualnych, na podstawie upoważnienia Ministra Finansów (*art. 14b § 6 o.p.*) byli Dyrektorzy Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie.<sup>322</sup> Obecnie interpretacje indywidualne wydaje - Dyrektor KIS. Należy zauważyć, iż myśl art. 14h o.p. w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się m.in. odpowiednio

<sup>319</sup> Zob. np. *Fiskus nie stosuje zasady neutralności VAT*, DGP z dnia 25 listopada 2009 r., *Polskie organy podatkowe nie respektują prawa UE*, DGP z dnia 30 grudnia 2009 r., *Urzędnicy skarbowi nie stosują przepisów wspólnotowych*, DGP z dnia 6 sierpnia 2009 r.

<sup>320</sup> W kontekście uwzględniania orzecznictwa przez organy podatkowe przy dokonywaniu interpretacji podatkowych przeprowadzone zostały badania w oparciu o bazę interpretacji podatkowych zamieszczonych na stronach Ministerstwa Finansów, a także przy wsparciu baz komercyjnych, m.in. podatki.biz. - Na ten temat: I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej dokonywana przez polskie organy podatkowe*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, (red.) B. Brzeziński, J. P. Tarno, Warszawa 2011, s. 17-31.

<sup>321</sup> Do zadań Dyrektora KIS w myśl art. 22 u.k.a.s. należy również: 1) prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego; 2) realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w Krajowej Informacji Skarbowej; 3) identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych; 4) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

<sup>322</sup> Na podstawie *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego*, *Dz.U. z 2015 r., poz. 643 ze zm.* Wskazane rozporządzenie zostało uchylone z dniem 1 marca 2017 r.

przepis art. 143 o.p. Przepis ten stanowi, że organ podatkowy może upoważnić funkcjonariusza lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń, a upoważnienie to (stosownie do art. 143 § 2 pkt. 4 o.p.) może być udzielone również pracownikom KIS - przez Dyrektora KIS.<sup>323</sup> Należy zatem zauważyć, iż z punktu widzenia organizacyjnego wspomniana wyżej reforma administracji podatkowej nie jest rewolucyjna. Pogłębiając analizę treści wskazanych przepisów wynieść można wniosek, że może dojść do przeniesienia właściwości organu, który wydaje interpretacje w ramach (własnej) struktury organizacyjnej. Zadaniem pracowników KIS powinno być z kolei dokonywanie rozstrzygnięć w sprawach stanowiący przedmiot wydanej interpretacji. Przypomnieć należy, że uprzednie upoważnienie Dyrektorów Izb Skarbowych do wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego było krytykowane ze względu na rozbieżności w wydawanych interpretacjach, co nie służyło ich jednolitości. Stan prawny w tym zakresie teoretycznie uległ zmianie, natomiast w dalszym ciągu jest kontynuowany, jedynie w innej postaci. Przewrotnym jest zatem twierdzić, że dzięki wydawanym interpretacjom podatkowym jednolitość stosowania prawa faktycznie zostaje zachowana.

Kompetencje Dyrektora KIS w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych nie obejmują podatków realizowanych przez samorządowe organy podatkowe, których kompetencje w tym zakresie, w niezmienionym po dziś kształcie obowiązują od 2007 r. Na podstawie art. 14j § 1 o.p. interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego wydawane są także przez samorządowe organy podatkowe. W praktyce upoważnienie to realizuje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.<sup>324</sup> Samorządowe organy podatkowe wydają interpretacje indywidualne według swojej właściwości<sup>325</sup>, jako organ pierwszej instancji. Oznacza to, że uprawniony do wydawania

---

<sup>323</sup> KAS w okresie od 1 stycznia do 13 sierpnia 2020 r. 29 razy ogłosiło nabór na stanowisko: Asystenta ds. rozpatrywania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Do zakresu zadań należało m.in. <opracowywanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach w celu udzielenia odpowiedzi na wnioski zainteresowanych>. - <https://www.kis.gov.pl/ogloszenia/nabor/oferty-pracy>, dostęp: 6 października 2020 r.

<sup>324</sup> Powodem takiego stanu rzeczy jest fakt wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie aktów prawa miejscowego kształtujące, np. zakres zwolnień oraz stawek podatku.

<sup>325</sup> W przypadku złożenia wniosku do organu niewłaściwego mają zastosowanie przepisy art. 170 i 171 o.p. Jeżeli organ podatkowy, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie. Jeżeli podanie dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego podanie, że w sprawach innych powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu. Z kolei w sytuacji gdy podanie dotyczy kilku spraw, w tym spraw niepodlegających załatwieniu przez organy podatkowe, organ

wspomnianej interpretacji jest organ, który w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie będącej przedmiotem interpretacji byłby organem podatkowym właściwym w tej sprawie.<sup>326</sup> Wobec tego, że w przepisie 14j § 1 o.p. jest mowa o właściwości, bez wskazania jej rodzaju, należy uznać, że chodzi tu o kategorie właściwości wymienione w art. 15 § 1 o.p.<sup>327</sup>, tj. właściwości rzeczowej i miejscowej. W zakresie właściwości rzeczowej wójt, burmistrz (prezydent miasta) jest uprawniony do wydawania interpretacji podatkowych indywidualnych dotyczących: 1) podatku od nieruchomości; 2) podatku od środków transportowych; 3) opłaty targowej; 4) opłaty miejscowej; 5) opłaty uzdrowskiej; 6) opłaty reklamowej; 7) opłaty od posiadania psów.<sup>328</sup> Ponadto, wójt, burmistrz (prezydent miasta) jest organem podatkowym w sprawie podatku rolnego oraz podatku leśnego.<sup>329</sup> Właściwość miejscową do wydawania interpretacji indywidualnych ustala się według reguł określonych w art. 17 o.p. Jak zaznacza K. Teszner<sup>330</sup>, interpretacje indywidualne przepisów prawa wydawane na wniosek przez wójta, mogą cechować się specyfiką wynikającą z wątpliwościami podatników związanych ze sposobem opodatkowania przedmiotu podatku zlokalizowanego w gminie wiejskiej. Należy przyjąć, że większość wydawanych przez wójtów interpretacji będzie dotyczyła sposobu opodatkowania gruntów podatkiem rolnym, leśnym, od nieruchomości, a także możliwości zastosowania ulg i zwolnień w tych podatkach, jak również sposobu opodatkowania gruntów określonych w ewidencji gruntów jako rolne, leśny bądź nieużytki - wykorzystywanych przez przedsiębiorcę. Ponadto coraz częściej wójt obowiązany jest interpretować przepisy lokalnego prawa podatkowego na wniosek skierowany przez inwestora, w związku z planowanymi zamierzeniami inwestycyjnymi w gminie np. budową wieży telefonii komórkowej, elektrowni wiatrowi itp., chociaż nie jest do tego odpowiednio przygotowany.<sup>331</sup> Stąd pojawiają się

---

podatkowy, do którego wniesiono podanie, zawiadania wnoszącego, że w tych sprawach powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu. Dojść może także do zdarzenia, gdzie podanie zostanie wniesione do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie będzie można ustalić albo właściwym w sprawie jest sąd. W ten czas organ podatkowy zwraca podanie osobie, która go wniosła, z odpowiednim pouczeniem. Zwrot podania następuje w formie postanowienia na które służy zażalenie.

<sup>326</sup> Podobnie H. Litwińczuk, P. Krawat, *Urzędowa wykładnia...*, cz. II, s. 48.

<sup>327</sup> Zob. A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 160.

<sup>328</sup> Zob. art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm.

<sup>329</sup> Zob. art. 6a ust. 4a ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 333 ze zm. i art. 6 ust.1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, t.j. Dz.U. 2019, poz. 888 ze zm.

<sup>330</sup> K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, (red.) A. Melezini, Warszawa 2017, s. 130.

<sup>331</sup> *Ibidem*.

W latach 2003-2004 gminne organy podatkowe wydały 174 pisemne informacje o zakresie zastosowania przepisów prawa podatkowego. Dotyczyły one: podatku i opłat lokalnych, w tym podatku od nieruchomości - 144 informacje, podatku od posiadania psów - 1 informacja, podatku od środków transportowych - 4 informacje, podatku rolnego - 4 informacje, podatku leśnego - 1 informacja, wyjaśnienia dotyczące opłaty skarbowej - 20



niezrealizowane dotąd postulaty dotyczące odebrania kompetencji wydawania interpretacji przez gminne organy pierwszej instancji i przekazanie tych uprawnień samorządowym kolegiom odwoławczym.<sup>332</sup> Podkreśla się przede wszystkim niski poziom kompetencji merytorycznych samorządowych organów podatkowych.<sup>333</sup> Biorąc pod uwagę, że w Polsce funkcjonuje blisko 2500 gmin, interpretacje te często bywają rozbieżne w tych samych stanach faktycznych, czy zdarzeniach przeszłych.<sup>334</sup>

W kontekście kompetencji podmiotów, które uzyskały możliwość dokonywania wykładni prawa podatkowego, zaznaczyć należy, że wydawane przez dyrektorów izb skarbowych indywidualne interpretacje nagminnie były zaskarżane do wojewódzkich sądów administracyjnych, gdzie w zdecydowanej większości skargi te były uwzględniane.<sup>335</sup> Pomimo dokonanych modyfikacji, w postaci zmiany organu upoważnionego do dokonywania interpretacji indywidualnych w 2017 r., uznać należy stan ten nie uległ zmianie. Z informacji o działalności sądów administracyjnych za 2018 r. zaprezentowanych podczas corocznego Zgromadzenia Ogólnego Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>336</sup> wynika, że prawie jedna trzecia skarg kasacyjnych dotyczyła interpretacji podatkowych. W NSA spory w sprawach interpretacji indywidualnych stanowiły ponad 27% wszystkich skarg kasacyjnych (1563 sprawy). Nieznacznie mniejszy odsetek był w 2017 r. (25%). Podatnicy złożyli też 154 skargi kasacyjne od wyroków WSA na interpretacje gminnych organów podatkowych. W roku 2018 sądy wojewódzkie zgodziły się ze stanowiskiem podatników 1168 razy, a instytucjom wchodzącym w skład aparatu skarbowego państwa - przyznały rację 1079 razy.<sup>337</sup> Ministrowi Finansów i organom które w jego imieniu wydawały interpretacje

---

informacji. Jak wykazała analiza, treść wydanych w latach 2003-2004 pisemnych interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego miała wymiar ogólnokrajowy. Oznacza to, że podnoszone w nich problemy występowały powszechnie i były szeroko komentowane w literaturze przedmiotu. Większość z nich doczekała się także wyjaśnień ministerialnych. Druga grupa informacji miała charakter bardzo indywidualny w tym znaczeniu, że dotyczyła problemów rzadkich i specyficznych. Gminne organy podatkowe, co było powszechną praktyką udzielały wyjaśnień dotyczących przepisów prawa podatkowego, nie opierając się na regulacjach ustawowych. Zob. L. Etel, R. Dowgier, [w:] *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i w innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, (red.) E. Ruśkowski, Białystok 2006, s. 33-35 i 43.

<sup>332</sup> M.in. K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 436.

<sup>333</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Wiążące interpretacje...*, s. 38.

Przykładowo dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego Prezydent miasta w maju 2009 r. na wniosek podatnika wydał interpretację w formie postanowienia (interpretacje były wydawane w tej formie do 1 lipca 2007 r.), z nieprawidłowym pouczeniem w zakresie środka zaskarżenia. Kolejno wydał drugą interpretację w tej samej sprawie, w czerwcu 2009 r. opatrzoną tą samą sygnaturą. - Zob. wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2010 r., II FSK 570/10, Lex 576217.

<sup>334</sup> Zob. K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 202.

<sup>335</sup> C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 165.

<sup>336</sup> Ł. Zalewski, *Prawie jedna trzecia skarg kasacyjnych dotyczy interpretacji*, DGP z dnia 11 czerwca 2019 r., Nr 112 (5014), s. B2.

<sup>337</sup> *Ibidem*.

indywidualne zarzucano wiele uchybień. Zarzucano m.in. to że: 1) organy podatkowe nie ograniczały się w swoich ocenach do stanu faktycznego zawartego we wniosku wnioskodawcy, lecz same dokonywały jego zmiany<sup>338</sup>, 2) organ podatkowy wykraczał poza zakres stanu faktycznego czy też wyrażone przez wnioskodawcę stanowisko w sprawie<sup>339</sup>, 3) Minister Finansów nie wyrażał w ogóle stanowiska w części sprawy, co skutkowało brakiem precyzji w ocenie stanowiska strony skarżącej, ale też wewnętrzną niespójnością i sprzecznością interpretacji, która była przy tym niekompletna<sup>340</sup>, 4) dochodziło do udzielenia interpretacji w niepełnym zakresie w stosunku do kwestii objętej wątpliwościami wnioskodawcy<sup>341</sup> oraz lakonicznym i nieodpowiadającym wymogom prawnym jej uzasadnieniu<sup>342</sup>, 5) pomijano przy wydawaniu interpretacji wyroki sądów administracyjnych wydawanych w analogicznych sprawach<sup>343</sup>, 5) Minister Finansów zmierzał do uchylenia się od wydania interpretacji indywidualnej poprzez nieuzasadnione stwierdzenia<sup>344</sup>, 6) organ prezentował nielogiczne stanowisko, które faktycznie i obiektywnie niemożliwe jest do zrealizowania<sup>345</sup>, 7) interpretacje wydawane zostały z naruszeniem przepisów proceduralnych, które miały istotny wpływ na wynik sprawy.<sup>346</sup>

### **3. Legitymacja do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego**

Przepisy o.p. nie wskazują jednoznacznie, kto jest uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego. Wiadomym jest, kto z wnioskiem takim bezwzględnie wystąpić nie może. Jest to organ administracji publicznej.<sup>347</sup> W rozumieniu art. 5 § 2 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego<sup>348</sup> przez organy administracji publicznej rozumie się ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespólonej i niezespólonej), organy jednostek

<sup>338</sup> *Pisemne interpretacje - brak możliwości ustalania stanu faktycznego przez organ podatkowy*, wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 20/2008, MP 2008, Nr 8, s. 50.

<sup>339</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 6 października 2009 r., I SA/Op 289/09, Lex 529457.

<sup>340</sup> Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., I FSK 1217/09, Lex 598782.

<sup>341</sup> *Granice interpretacji udzielonej przez organ podatkowy*, Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1834/14, MP 2015, Nr 3, s. 27.

<sup>342</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2010 r., I SA/Wr 1141/10, Lex 751081,

<sup>343</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 1 grudnia 2009 r., I SA/Go 428/09, Lex 582599, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Po 1053/09, Lex 559524.

<sup>344</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1380/16, Lex 2197885.

<sup>345</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2019, III SA/Wa 1851/18, Lex 2696621.

<sup>346</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 lutego 2010 r., I SA/Po 1004/09, Lex 559517, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2010 r., I SA/Wr 114/10, Lex 751081.

<sup>347</sup> Art. 14a § 1b o.p.

<sup>348</sup> T.j. Dz.U. z 2021, poz. 735 ze zm.

samorządu terytorialnego oraz organy i podmioty wymienione w art. 1 pkt 2 k.p.a., tj. inne organy państwowe oraz inne podmioty, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw w drodze decyzji administracyjnej. Określenie <organ administracji publicznej>, obejmuje również organy podatkowe wymienione w art. 13 § 1 pkt 1-3 o.p. Ze względu na brak jednoznacznego stwierdzenia, kto jest uprawnionym do złożenia wniosku o interpretację ogólną uznać można, że oprócz organów administracji publicznej uczynić do może <każdy> podmiot (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej).<sup>349</sup> W odniesieniu do interpretacji indywidualnej, ustawodawca w art. 14b § 1 o.p. określił, że Dyrektor KIS interpretację taką wydaje na wniosek zainteresowanego, w jego indywidualnej sprawie.<sup>350</sup> Ustawa o.p. nie definiuje co należy rozumieć pod pojęciem zainteresowany, ale definicję tę wykształciła doktryna<sup>351</sup> i judykatura. W poglądzie sądów administracyjnych<sup>352</sup>, osobą zainteresowaną w sprawie w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. jest tylko taki podmiot, który pyta o własną sytuację prawnopodatkową, a nie o sytuację prawną innych podmiotów<sup>353</sup>, osoba zainteresowana to osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której

---

<sup>349</sup> Na podstawie art. 14a § 1 i art. 14a § 9 w zw. z art. 135 o.p.

<sup>350</sup> Przykładowo o wiążącą interpretację podatkową mogą wystąpić w Hiszpanii podatnicy (w tym ich pełnomocnicy). Dopuszczalne jest również występowanie z wnioskiem w interesie wielu podatników. Mogą to być stowarzyszenia zawodowe, izby gospodarcze, organizacje pracodawców, związki zawodowe, stowarzyszenia konsumenckie, organizacje zrzeszające osoby niepełnosprawne oraz federacje tych organizacji (organizacje mogą występować o wydanie interpretacji dotyczących ich samych albo ich członków). We Francji, interpretacja podatkowa jest odpowiedzią administracji na pytania dotyczące interpretacji tekstu podatkowego lub faktycznej sytuacji w odniesieniu do prawa podatkowego. Ta procedura jest dostępna niezależnie od tego, czy wnioskodawcą jest osoba fizyczna, podmiot profesjonalny, organizacja non-profit czy władza lokalna. W Niemczech z kolei, z wnioskiem o wydanie interpretacji może wystąpić podatnik albo zagraniczna firma chcąca rozpocząć w tym kraju działalność gospodarczą. - Zob. P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4, <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/quest-ce-que-le-rescrit-fiscal>, dostęp: 29 października 2021 r.

<sup>351</sup> Np. zainteresowanym jest każda osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organów podatkowych o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego. - H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych - wybrane zagadnienia* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, (red.) W. Miemiec, Warszawa 2009, s. 138.

<sup>352</sup> Zob. np.: wyrok NSA z dnia 28 września 2016 r., I FSK 2183/15, Lex 2142834, tj. podmiotem uprawnionym do złożenia wniosku o interpretację indywidualną jest osoba, która wykaże związek przedstawionego stanu faktycznego z jej możliwą (choćby potencjalnie) odpowiedzialnością podatkową, lub wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 lutego 2010 r., I SA/Lu 643/09, Lex 591523: zainteresowanym tj. podmiotem uprawnionym do wystąpienia o udzielenie interpretacji podatkowej może być jedynie podmiot, który zwraca się o jej wydanie w swojej indywidualnej sprawie. Oznacza to, że warunkiem niezbędnym do uznania za zainteresowanego w rozumieniu art. 14b o.p. jest wskazanie owej indywidualnej sprawy, tj. istnienia pomiędzy wnioskodawcą, a sytuacją faktyczną przedstawioną we wniosku zależności tego rodzaju, że przedstawione we wniosku wątpliwości dotyczą sfery opodatkowania lub ewentualnego przyszłego opodatkowania wnioskodawcy.

<sup>353</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 maja 2009 r., I SA/Łd 84/09, Lex 534620.

wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, mogący powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego. Będą to: 1) podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe - niezależnie od tego, czy interpretacja dotyczy ich obecnej, czy też przyszłej sytuacji, 2) osoby, u których wystąpiła lub może wystąpić zaległość podatkowa, 3) osoby planujące utworzenie spółki - w sprawach związanych z przyszłą sytuacją podatkową tej spółki, 4) przedsiębiorcy zamierzający utworzyć oddział lub przedstawicielstwo - w sprawach związanych z przyszłą sytuacją podatkową tego oddziału lub przedstawicielstwa. Natomiast z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej nie może wystąpić: 1) we własnym imieniu adwokat, radca prawny, czy też doradca podatkowy, jeśli chcieliby uzyskać wykładnię dotyczącą pewnego teoretycznego stanu faktycznego, 2) osoba, która chciałaby tylko zaznajomić się z poglądem organu interpretacyjnego na możliwości stosowania oraz wykładnię określonego przepisu prawa podatkowego wyłącznie z przyczyn czysto poznawczych, 3) osoba, na której sytuację ekonomiczną, czy faktyczną mogłaby oddziaływać sytuacja podatnika.<sup>354</sup> Podkreślić należy, że stroną postępowania interpretacyjnego jest zainteresowany (w rozumieniu przepisów rozdziału 1a o.p.) i w postępowaniu tym nie będą miały zastosowania przepisy i definicje strony administracyjnego postępowania podatkowego zawarte w przepisach art. 133 i art. 133a o.p. (rozdziału 3 o.p.). Organ podatkowy nie będzie badał więc wprost interesu prawnego danego podmiotu w uzyskaniu dochodzonej przezeń interpretacji, ale tylko: czy jest on <zainteresowany> w uzyskaniu interpretacji, z uwagi na skutki w zakresie odpowiedzialności podatkowej, które przedstawiany stan faktyczny w jego sprawie, bądź (wyjątkowo) w odniesieniu do planowanej spółki albo oddziału lub przedstawicielstwa, może spowodować. Interes prawny w zakresie prawa podatkowego w podatkowym postępowaniu interpretacyjnym konstytuuje wymóg: ubiegania się o interpretację i uzyskanie interpretacji wyłącznie we własnej indywidualnej sprawie podatkowej. Jeżeli wnioskodawca nie wykaże związku przedstawianego (jako zasadnicza podstawa wniosku interpretacyjnego) stanu faktycznego z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową (albo odpowiedzialnością podatkową projektowanej spółki lub tworzonego oddziału albo przedstawicielstwa), będzie to uzasadniało ocenę, że o interpretację nie wystąpił w rozumieniu prawa zainteresowany, to jest, że ubiega się o nią podmiot nieuprawniony w świetle unormowania art. 14b § 1 o.p.

---

<sup>354</sup> Do katalogu osób nieuprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zaliczyć należy biuro rachunkowe występujące z wnioskiem o określenie sytuacji prawnopodatkowej prowadzonego przez nią podmiotu (wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2009 r., III SA/Wa 1659/08, Lex 506670), a także Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich RP (J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 88 i 89).

W takiej sytuacji organ podatkowy nie tylko że nie ma obowiązku udzielenia interpretacji, ale nie ma prawa jej wydania i na podstawie art. 165a w związku z art. 14h o.p., powinien wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania <interpretacyjnego>, na które zainteresowanemu przysługuje zażalenie. Rozwiązanie przyjęte w art. 14b § 1 o.p. sugeruje, że zainteresowanym nie może być grupa osób fizycznych lub prawnych, skoro wniosek może dotyczyć tylko indywidualnej sprawy. Tymczasem może się zdarzyć, że przedmiotem wniosku jest taki stan faktyczny, w tym zdarzenie przyszłe, którego oceną prawną są zainteresowane liczne podmioty, ponieważ dotyczy ich ona w jednakowym stopniu. Można w tym miejscu wymienić przykłady różnych podmiotów, w tym organizacji, reprezentujących interesy podatników i płatników lub potencjalnych podatników i płatników, którzy w ich imieniu mogliby wystąpić w roli zainteresowanego. Takiej możliwości nie ma, gdy idzie o wydanie interpretacji indywidualnej. Teoretycznie istnieje ona natomiast w odniesieniu do interpretacji ogólnej.<sup>355</sup> Należy zwrócić uwagę, że o.p. przewiduje odstępianie od zasady, że z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócić się może zainteresowany. Z art. 14n § 1 o.p. wynika, że mogą być to także osoby planujące utworzenie spółki (w zakresie dotyczącym działalności tej spółki) i spółki planującej utworzenie podatkowej grupy kapitałowej, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych (w zakresie działalności tej grupy kapitałowej). Ponadto może to być oddział lub przedstawicielstwo, przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy oraz przedsiębiorstwo w spadku, przed śmiercią przedsiębiorcy.

#### **4. Przedmiot interpretacji podatkowych**

##### **4.1. Uwagi ogólne**

Interpretacje podatkowe, zarówno indywidualne jak i ogólne, nie dotyczą wszelkich wątpliwości podatników związanych ze stosowaniem prawa. Obejmują one jedynie <przepisy prawa podatkowego>. Jak już wskazano, zgodnie z art. 3 pkt 2 o.p. pojęcie to obejmuje przepisy ustaw podatkowych<sup>356</sup>, postanowienia ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych

---

<sup>355</sup> Postanowienia NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, Lex 607812.

<sup>356</sup> Przez termin ustawa podatkowa rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich - art. 3 pkt 1 o.p.

dotyczących problematyki podatkowej<sup>357</sup>, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Uznaje się<sup>358</sup>, że pomimo zdefiniowania pojęcia <przepisy prawa podatkowego> ich interpretacja nie jest oczywista.<sup>359</sup> W kontekście tym należy podjąć próbę wskazania, jakie ustawy i akty podustawowe podlegają interpretacji w ramach postępowania interpretacyjnego, a jakie nie powinny podlegać wykładni w trybie art. 14a § 1 i art. 14b § 1 o.p. Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje na możliwość rozszerzenia potocznego rozumienia pojęcia przepisów prawa podatkowego, które interpretować powinny podmioty wydające interpretacje indywidualne i ogólne. Obejmować ono będą nie tylko ustawę podatkową (VAT, CIT, PIT, PCC), ale i inne ustawy związane z prawem podatkowym, chociażby tylko w sposób pośredni. Judykatura wskazuje, że przepisy prawa podatkowego obejmują przykładowo: ustawę z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy<sup>360</sup>, ustawę z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych<sup>361</sup>, ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>362</sup>, ustawę z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej<sup>363</sup>, ustawę

---

<sup>357</sup> Przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, wskazane w art. 3 pkt 2 o.p. i zrównane z nim z przepisami ustaw podatkowych, będą mogły stanowić przedmiot oceny możliwości zastosowania i wykładni w interpretacjach prawa podatkowego, jeżeli ich regulacje wpływają na normę prawnopodatkową, w której realizacji w danej sprawie są wykorzystywane. Uzasadnionym przykładem może być interpretacja przepisów dotyczących zastosowania stawki podatkowej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. - J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 49. Ratyfikowane umowy międzynarodowe to umowy, o których mowa w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP. Przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w doktrynie prawa podatkowego rozumie się umowy międzynarodowe zapobiegające nakładaniu się zakresów podmiotowych i przedmiotowych podobnych podatków od dochodu i majątku obowiązujących w systemach prawnych różnych państw. Zapobieganie to polega na ustalaniu zakresu zachowania lub utraty roszczeń podatkowych umawiających się państw. - H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 261.

<sup>358</sup> Szerzej na ten temat: Ł. Karczyński, *Kilka uwag o interpretacji terminów <przepisy prawa podatkowego> i <ustawa podatkowa> na gruncie OrdPU*, MP 2009, Nr 7, s. 20.

<sup>359</sup> *Ibidem*.

<sup>360</sup> T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm. Zob. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2013 r. II FSK 27/12, POP 2014, Nr 1, poz. 50-51: Jeżeli przedmiotem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p. (...) jest regulacja prawa podatkowego, która odwołuje się do przepisów prawa pracy, ocena możliwości stosowania i wykładni interpretowanej normy podatkowej przepisy te powinna uwzględniać i obejmować.

<sup>361</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 746 ze zm. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., III SA/Wa 1737/07, MP 2008, Nr 3, poz. 45, poz. 45.

<sup>362</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r., I SA/Bd 197/09, Lex 505657. Przeciwny pogląd przedstawił sąd w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 września 2009 r., I SA/Gd 412/09, Lex 528242, uznając, że: <Interpretacje przepisów prawa podatkowego, zarówno interpretacja ogólna Ministra Finansów, jak i interpretacja indywidualna dotyczyć może wyłącznie interpretacji przepisów prawa podatkowego, a nie przepisów ustawy z 1994 r. o rachunkowości, przedmiotem indywidualnej interpretacji nie są bowiem wątpliwości wnioskodawcy w zakresie procesu księgowania, a w zakresie prawa podatkowego obejmującego skutki działań podatnika.>

<sup>363</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 372 ze zm. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2009 r., III SA/Wa 620/09, Lex 642482.

z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>364</sup>, ustawę z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny<sup>365</sup>, czy dyrektywę Rady 2006/112/WE. W poglądach sądów administracyjnych pojawił się problem dopuszczalnego zakresu interpretacji w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego odwołują się do regulacji (definicji, pojęć) z innych dziedzin praw. NSA<sup>366</sup>, wyjaśniał tę kwestię stwierdzając, że jeżeli przedmiotem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, która odwołuje się do przepisów prawa pracy, ocena możliwości stosowania i wykładania interpretowanej normy podatkowej powinna przepisy te uwzględniać i obejmować.<sup>367</sup> Dyspozycja art. 3 pkt 2 o.p. zasięgiem swym obejmuje także Dyrektywy Rady 2006/112/WE.<sup>368</sup> Orzecznictwo administracyjne próbowało także wskazać na przepisy niestanowiące przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14a § 1 i art. 14b § 1 o.p. Przykładem takiego wyroku może być ten, który odmówił Ministrowi Finansów prawa do interpretowania ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>369</sup>, czy przepisów ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.<sup>370</sup> Ponadto, wyraźne skompresowanie zakresu materialnego, który nie może być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zostało wprost określone w art. 14b § 2a o.p. Na tle zaprezentowanych wyżej przykładów przepisów, na konieczność interpretacji których sądy administracyjne zwróciły uwagę, szczególne interesujące jest prawo unijne, w tym przepisy nieimplementowanych prawidłowo bądź nieimplementowanych w ogóle dyrektyw. Mogą mieć one bowiem znaczący wpływ na prawa i obowiązki podatników, płatników i inkasentów lub szerzej na prawa i obowiązki zainteresowanych wydaniem interpretacji indywidualnych lub ogólnych prawa podatkowego. W zakresie przepisów prawa unijnego, konieczność ich interpretacji wynikać będzie zarówno z zasad ich bezpośredniej skuteczności (traktat, rozporządzenia), jak i z powszechnie przyjętych zasad jego stosowania - zapewniania mu

<sup>364</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1100 ze zm. Zob. wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2014 r. II FSK 1781/12, Lex 1518920.

<sup>365</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1085 ze zm. Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Ke 465/08, Lex 478231.

<sup>366</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2013 r., II FSK 27/12, POP 2014, Nr 1, poz. 50-51.

<sup>367</sup> Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 17 kwietnia 2014 r., I FSK 779/13, Lex 1480723, uznając, że interpretacji w rozumieniu o.p. podlegają wszystkie przepisy tworzące konkretną normę podatkową, tj. przepisy określające podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe oraz ulgi i zwolnienia podatkowe. Elementem normy podatkowej są również przepisy definiujące pojęcia użyte przez ustawodawcę.

<sup>368</sup> Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 61/09, OSP 2011, Nr 5, poz. 54, wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2012 r., I FSK 1418/11, Lex 1215955. Podkreślić jednak należy, że stanowisko to nie jest zgodnie. Uznaje się także, że przepisy dyrektywy unijnej nie mieszczą się w art. 3 pkt 2 o.p. - Zob. L. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 marca 2010 r. I FSK 61/09*, OSP 2011, Nr 5, s. 375.

<sup>369</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 741 ze zm. Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2010 r., I SA/Bk 118/10, Lex 653454.

<sup>370</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 746 ze zm. Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., III SA/Wa 1737/07, MP 2008, Nr 3, s. 45.

skuteczności (dyrektywa). Oczywiście w przypadku bezpośrednio skutecznych przepisów rozporządzeń czy traktatów problem będzie znacznie mniejszy. Konieczność ich interpretacji nie wzbudza nawet sprzeciwu organów podatkowych.<sup>371</sup> Przepisy te wywołują bowiem bezpośredni skutek dla zainteresowanych interpretacją podmiotów prywatnych i w konsekwencji wpływają na ich prawa i obowiązki podatkowe. W przypadku dyrektyw unijnych, które nie zostały prawidłowo implementowane do krajowego porządku prawnego lub też nie zostały implementowane w ogóle, kwestia jest bardziej skomplikowana. Zgodnie z konsekwentną linią orzecniczą TSUE, państwo członkowskie nie może powoływać się na swoje zaniechania, które skutkowały brakiem implementacji przepisów dyrektyw tworzonych przez prawodawcę unijnego, do prawa krajowego. Jeśli implementacja nie nastąpiła w odpowiednim czasie, a przepisy dyrektywy są wystarczająco precyzyjne, konkretne i bezwarunkowe, obywatele mogą bezpośrednio powoływać się na ich treść nie tylko przed sądami, ale także przed organami administracji.<sup>372</sup> W konsekwencji mogą to czynić także przed organami podatkowymi zobowiązanymi do wydawania interpretacji indywidualnych i ogólnych. Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego, w ramach której powstaje sprzeczność przepisów krajowych z postanowieniami dyrektywy, powinien w wydanej interpretacji uwzględnić odpowiednie, bezwarunkowe, jasne i precyzyjne postanowienia dyrektywy. Tak samo stanie się w przypadku braku implementacji postanowień dyrektyw do prawa krajowego. Działania takie, podejmowane w szczególności w przypadku interpretacji ogólnych, prowadzić mogą *de facto* do usunięcia sprzeczności krajowych regulacji z unijnymi, jednak wyłącznie na poziomie stosowania prawa. Trzeba jednak zaznaczyć, że interpretacja przepisów dyrektyw nie powinna, zdaniem sądów, następować samoistnie. Jak wskazał NSA: organ udzielający interpretacji (...) zobowiązany jest do wykładni przepisów u.p.t.u. w świetle celów i brzemienia dyrektywy Rady 2006/112/WE, jeżeli przepisy te odnoszą się do przedstawionego stanu faktycznego, a w przypadku stwierdzenia sprzeczności przepisów prawa krajowego z normami wynikającymi z tej dyrektywy do odmowy zastosowania przepisów prawa krajowego.<sup>373</sup> W konsekwencji, możliwość złożenia wniosku dotyczącego wyłącznie przepisów dyrektywy będzie ograniczona. Co do zasady, dyrektywy nie stanowią samoistnego źródła prawa wywołującego

<sup>371</sup> Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 lipca 2010 r., IPPB2/415-335/10-2/AS, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2011 r., IPPP1-443-226/11-2/PR, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2011 r., ILPP2/443-770/11-4/MR.

<sup>372</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92 *Faccini Dori*, Lex 119888, wyrok TSUE z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 *Becker*, Lex 83869.

<sup>373</sup> Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11, Lex 1230393, wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2011 r., I FSK 301/11, Lex 1096289.



konsekwencje dla podmiotów prywatnych, nie będą mogły one zostać uznane za samoistne przepisy prawa podatkowego podlegające interpretacji bez odpowiedniego kontekstu. Będą bowiem wpływać na wykładnię krajowych przepisów prawa podatkowego *sensu stricto* w przypadku wzajemnych sprzeczności pomiędzy obydwoma grupami regulacji. Zazwyczaj jednak nie będą stanowić samoistnego przedmiotu interpretacji prawa.

Jak wskazano, nie istnieje jeden zamknięty katalog przepisów prawa podatkowego, który można przedstawić w formie skończonego zbioru i który znajdowałby zastosowanie w każdej sytuacji. Dany przepis może stać się przepisem prawa podatkowego w rozumieniu art. 14 § 1 lub art. 14b § 1 o.p. w zależności od kontekstu i konkretnego stanu faktycznego. Jeśli dana regulacja wpływa na prawa lub obowiązki podmiotu, takie jak wysokość podatku, zwolnienie z opodatkowania czy moment powstania obowiązku podatkowego, staje się ona w danej sprawie przepisem prawa podatkowego. Na poparcie tego twierdzenia można przytoczyć wyrok WSA<sup>374</sup>, w którym stwierdzono, że w kontekście stosowania art. 6 u.p.t.u., art. 551 k.c. stał się przepisem prawa podatkowego mimo zamieszczenia go w ustawie wykraczającej poza ramy spraw wymienionych w art. 3 pkt 1 o.p. Kolejne z orzeczeń wskazują<sup>375</sup>, że ocena czy dane przepisy podlegają będą zakresowi przedmiotowemu interpretacji podatkowych aktualizuje się na gruncie konkretnego stanu faktycznego rozumianego jako wniosek w indywidualnej sprawie. Zdaniem sądu, jeśli stosowanie konkretnych przepisów tej ustawy będzie miało bezpośrednie przełożenie na określenie zobowiązania podatkowego czy wyliczenie podatku, to takie przepisy stają się przepisami prawa podatkowego, a organy są zobowiązane do ich interpretacji podczas wydawania interpretacji indywidualnej. Ocena katalogu przepisów prawa podatkowego następować będzie *ad casum*. Z pewnością będą zaliczać się do nich regulacje wprost wskazane w art. 3 pkt 1 i 2 o.p., ale także inne, które w danej sprawie będą istotne dla rozstrzygnięcia zagadnienia prawopodatkowego. <Oznacza to, że w wielu przypadkach dla ustalenia na przykład podstawy opodatkowania, daty powstania obowiązku podatkowego itd. koniecznym będzie, dla wydania interpretacji indywidualnej, sięgnięcie także do przepisów ustaw <pozapodatkowych> (k.c., kodeksu spółek handlowych itd.), ale tylko wtedy, gdy będzie to konieczne dla prawidłowego rozwiązania danego problemu podatkowego>.<sup>376</sup> Zważając na powyższe, to kształt norm prawnych determinuje sytuację prawną podatnika, a przepisy

---

<sup>374</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Ke 465/08, Lex 478231.

<sup>375</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r., I SA/Bk 197/09, Lex 505657, wyrok WSA w Krakowie za dnia 9 grudnia 2011 r., I SA/Kr 1691/11, Lex 1150226.

<sup>376</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Rz 866/11, Lex 1107899. Na ten temat: K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 34-46.

prawa podatkowego, które są przedmiotem interpretacji podatkowej, nie zawsze zawarte być muszą w ustawie podatkowej - dotyczącej podatku. Okoliczność taka zachodzi pomimo faktu, że art. 3 pkt 2 o.p. stanowi, że przez przepisy prawa podatkowego rozumie się przepisy ustaw podatkowych.

## **4.2. Wniosek w przedmiocie interpretacji podatkowych**

### **4.2.1. Uwagi ogólne**

Wniosek inicjuje postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej i ogólnej, zarazem determinując zakres przedmiotowy tego postępowania. Treść wniosku określa <o czym> będzie wydana interpretacja<sup>377</sup>, a jego składniki określone zostały w dualistyczny, a zarazem pokrywający się sposób. Po pierwsze, zgodnie z art. 168 o.p. na mocy art. 14a § 9 i art. 14h o.p. znajdującym odpowiednie zastosowanie w sprawach interpretacji podatkowych indywidualnych i ogólnych, żądanie wydania interpretacji podatkowej stanowi podanie. Podanie takie, w myśl wskazanego przepisu zwinąć powinno, co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsce zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów - numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego.<sup>378</sup> Po drugie, wniosek o wydanie interpretacji podatkowej złożony być powinien na określonym formularzu. Z upoważnienia zawartego w art. 14a § 11 o.p. wydane zostało rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 lutego 2017 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek ustalający wzór wniosku<sup>379</sup> (wzór ORD-OG). Na podstawie

---

<sup>377</sup> Por. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 45.

<sup>378</sup> Dla porównania wymogi dotyczące wniosku o wydanie orzeczenia w Estonii w trybie prejudycjalnym określa § 915 Maksukorralduse seadus, RT I 2002, 26, 150. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym składa się do Urzędu Podatkowego i Celnego na piśmie. Wniosek musi zawierać wyczerpujący opis proponowanej transakcji oraz analizę okoliczności istotnych dla jej opodatkowania, a także dokonaną przez wnioskodawcę ocenę podstawy prawnej. Zgodnie z wymogami formalnymi wniosek musi mieć formę pisemną (można go również złożyć drogą elektroniczną) i zawierać powinien następujące obowiązkowe elementy: nazwę organu administracyjnego, do którego jest składany, dane wnioskodawcy, tj.: imię i nazwisko; osobisty numer identyfikacyjny lub kod rejestrowy; adres pocztowy i inne dane kontaktowe; oświadczenie, że według jego wiedzy, nie istnieją podstawy do zawieszenia postępowania, wykaz dokumentów i projektów dokumentów, które są istotne dla wykonania czynności opisanej we wniosku i są dostępne w momencie składania wniosku, planowany czas wykonania operacji. - Zob. <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksudetasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted>, dostęp: 29 października 2021 r.

<sup>379</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 352.

Wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej składa się z 8 części oznaczonych literami od A do H. Wskazać należy w części: A - Zakres i cel złożenia wniosku, poprzez wskazanie rodzaju sprawy (A1) oraz celu złożenia wniosku (A2); B - Dane wnioskodawcy, składające się z danych identyfikacyjnych (B1), adresu

delegacji ustawowej, art. 14b § 7 o.p. określony został wzór służący wnioskowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej, tj. rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej<sup>380</sup> (wzór ORD-IN). Określenie jednolitego standardu wniosku niesie ze sobą pozytywny skutek. Dzięki takiemu rozwiązaniu wniosek jest zharmonizowany, a wnioskodawca po jego kompletnym uzupełnieniu, powinien być pewien, że wskazał wszystkie istotne fakty, które posłużyć mają do wydania interpretacji podatkowej w danej sprawie. Przykładowo, w wyznaczonym przez wzór do wydania interpretacji indywidualnej miejscu, zainteresowany wskazuje rodzaj sprawy, której wniosek dotyczy; może to być podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, Ordynacja podatkowa, podatek od wydobycia niektórych kopalin (specjalny podatek węglowodorowy), oraz inny, np. podatek od gier, podatek od niektórych inwestycji finansowych, zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Ponadto, zainteresowany uzyskaniem wykładni prawa podatkowego wskazuje swoje dane identyfikacyjne poprzez określenie swojego statusu, tj. czy jest osobą fizyczną, osobą prawną,

---

zamieszkania/adresu siedziby wnioskodawcy (B2), adresu do korespondencji wnioskodawcy (B3), wniosek o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (B4); C - Pełnomocników i przedstawicieli wnioskodawcy, poprzez skonkretyzowanie informacji o pełnomocniku do doręczeń lub dane przedstawiciela (C1), adres do doręczeń przedstawiciela (C2), wniosek przedstawiciela o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (C3), informacji o pełnomocniku szczególnym (C4); D - Sposób uiszczenia i zwrotu opłaty; E - Zagadnienia oraz przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej; F - Niejednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego; G - Informacje o załącznikach ORD-OG/A; H - Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej.

<sup>380</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 2433.

Wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej składa się z 12 części oznaczonych literami od A do L. Wskazać należy w części: A - Zakres i cel złożenia wniosku, poprzez wskazanie rodzaju sprawy (A1) oraz celu złożenia wniosku (A2); B - Dane wnioskodawcy, składające się z danych identyfikacyjnych (B1), statusu wnioskodawcy (B2), adresu zamieszkania/adresu siedziby wnioskodawcy (B3), adresu do korespondencji wnioskodawcy (B4), wniosek o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (B5); C - Organy podatkowe właściwe dla wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej; D - Pełnomocników i przedstawicieli wnioskodawcy, poprzez skonkretyzowanie informacji o pełnomocniku do doręczeń lub dane przedstawiciela (D1), adres do doręczeń przedstawiciela (D2), wniosek przedstawiciela o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (D3), informacji o pełnomocniku szczególnym (D4); E - Przedmiot wniosku; F - Wysokość, sposób uiszczenia i zwrotu opłaty; G - Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) i pytania (pytań); H - Elementy transgraniczne stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego na które składają się dane dotyczące osób fizycznych (H1), dane dotyczące osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (H2), dane dotyczące zagranicznych zakładów (H3); I - Własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego; J - Informacje o załącznikach ORD-IN/A; K - Oświadczenie i podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej; L - Powiadomienie o wydanej interpretacji.

Wspomnieć również należy, że na podstawie delegacji ustawowej art. 14r § 6 o.p. określony został rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 grudnia 2020 r. w sprawie wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz.U. z 2020 r., poz. 2458), wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wspólnej.

jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podatkową grupą kapitałową, czy innym podmiotem, a także określa cel złożenia wniosku, tj. złożenie wniosku lub jego uzupełnienie. Wnioski o wydanie interpretacji podatkowych mogą być składane pisemnie lub ustnie do protokołu<sup>381</sup>, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>382</sup>, lub portal podatkowy. W przypadku interpretacji indywidualnej, wniosek odnosić się może do nie ograniczonej liczby pytań w nim wskazanych, a także dotyczyć może przepisów zawartych w kilku ustawach podatkowych; o.p. w zakresie tym nie przewiduje żadnych ograniczeń. Z kolei w przypadku interpretacji ogólnych, w art. 14a § 1a o.p. wskazano, że interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego. Przyjąc zatem należy, że wniosek taki dotyczyć może jednego przypadku nie jednolitego stosowania przepisów prawa. Datą wniesienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej na żądanie strony, wniesionego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jest dzień wprowadzenia żądania do systemu teleinformatycznego organu podatkowego.

#### **4.2.2. Interpretacje podatkowe ogólne**

Od 1 stycznia 2012 r. Minister Finansów obok możliwości dokonywania interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego z urzędu, wydawać je może także na wniosek.<sup>383</sup> Jak się wskazuje<sup>384</sup>, pomimo tego, że art. 14a o.p. przed 2012 r. możliwości wnioskowania o wydanie interpretacji ogólnej nie przewidywał, nie oznaczało, że możliwość taką wyłączał. Za dopuszczalne więc należało uznać wystąpienie konkretnego podmiotu o skorzystanie z tego uprawnienia. Pismo zawierające wniosek o jej wydanie było jednak tylko sygnalizacją wątpliwości prawnych, których wyjaśnienie było niezbędne w celu zapewnienia jednolitego

---

<sup>381</sup> Wniosek wniesiony pisemnie albo ustnie do protokołu powinien być podpisany przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli wniosek wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, wniosek lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

<sup>382</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2070 ze zm.

Wniosek wniesiony w formie dokumentu elektronicznego powinien: 1) być podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym; 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze wniosku określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie wniosków według określonego wzoru; 3) zawierać adres elektroniczny wnoszącego podanie. - Art. 168 § 3a o.p.

<sup>383</sup> Art. 9 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. z 2011, Nr 232, poz. 1378.

<sup>384</sup> Zob. J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 89 i 90.

stosowania prawa podatkowego. Minister Finansów nie był w żadnym stopniu związany tym stanowiskiem; nie wszczynano ono postępowania interpretacyjnego i tylko do organu zależała ocena istnienia takiej potrzeby i skorzystania z uprawnienia do dokonania interpretacji. Pismo dochodzące interpretacji na podstawie i w rozumieniu art. 14a o.p. należało natomiast uznać za wniosek w obszarze unormowań wynikających z przepisów działu VIII k.p.a. Na podstawie art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. przepisy działu VIII tej ustawy mają zastosowanie w sprawach uregulowanych w o.p. W przywołanym zakresie normatywnym, na podstawie art. 241 k.p.a. przedmiotem wniosku mogą być w szczególności sprawy ulepszenia organizacji, wzmocnienia praworządności, usprawnienia pracy i zapobiegania nadużyciom, ochrony własności, lepszego zaspokajania potrzeb ludności. Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem wniosku, o którym mowa w art. 14a o.p. do końca 2011 r. mogła być również potrzeba i uzasadnienie wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej prawa podatkowego. Na podstawie art. 244 w zw. z art. 237 § 1 k.p.a. Minister Finansów na przedstawiony wniosek miał odnieść się bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu miesiąca.<sup>385</sup> W razie niemożności załatwienia wniosku w przedstawionym terminie, na podstawie art. 245 k.p.a. możliwym było przedłużenie terminu jego załatwienia. W przypadku takim, organ podatkowy obowiązany był zawiadomić wnioskodawcę o czynnościach podjętych w celu rozpatrzenia wniosku oraz o przewidywanym terminie jego załatwienia.<sup>386</sup> Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności: 1) przedstawienia zagadnienia oraz wskazania przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej; 2) wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.<sup>387</sup> Powinien on ponadto, w myśl art. 14 § 9 w zw. z art. 168 o.p. spełniać wymogi niezbędne do uznania go za podanie w sprawie administracyjnej. Skorzystanie zatem przez wnioskodawcę z możliwości ubiegania o interpretacje ogólną, zważywszy na elementy wniosku, jakie muszą się w jego składnikach znajdować, wystąpić muszą rozbieżności wskazujące na potrzebę podjęcia działań mających na celu ich eliminację. Sytuacja taka wystąpić może przede

---

<sup>385</sup> *Ibidem.*

<sup>386</sup> Zawiadomienie powinno zostać doręczone wnioskodawcy zgodnie z przepisami k.p.a. (dział I, rozdział 8 k.p.a.). Jeżeli organ nie załatwił wniosku w terminie miesiąca, wnioskodawca, na podstawie art. 246 § 2 k.p.a., mógł wnieść skargę w trybie określonym w dziale VIII rozdział 2 k.p.a. Podobne uprawnienie przysługiwało wnioskodawcy, jeżeli organ nie załatwił wniosku w terminie wyznaczonym na podstawie art. 245 k.p.a.

<sup>387</sup> Art. 14a § 2 o.p.

Z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej nie może wystąpić organ administracji publicznej.

wszystkim wtedy, gdy w takim samym stanie faktycznym wydane zostaną interpretacje indywidualne zawierające inne rozstrzygnięcia. Okoliczności takie miały m.in. w sprawie podatku VAT od realizacji zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na jednostki samorządu terytorialnego. Organy podatkowe, jak i sądy administracyjne zajmowały sprzeczne stanowiska w materii opodatkowania czynności szkół i przedszkoli, jak również usług opiekuńczych. W toku prowadzonych postępowań, organy podatkowe akceptowały traktowanie tych wpływów jako niepodlegające opodatkowaniu VAT. Jednakże w wydanych interpretacjach indywidualnych nakazywano ich opodatkowanie VAT jako czynności zwolnione. W wyroku z dnia 9 czerwca 2017 r.<sup>388</sup>, NSA uznał, iż opłata za pobyt i wychowanie dzieci w przedszkolach oraz opłaty za wyżywienie nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż w swym charakterze zbliżają się do daniny publicznej, a strony nie mają pełnej swobody w ustaleniu jej wysokości.<sup>389</sup> Zaś wyroki NSA z dnia 14 grudnia 2017 r. przesądziły, że gmina nie jest podatnikiem VAT, gdy pobiera opłaty m.in. za pobyt dzieci w żłobkach, <wsad do kotła><sup>390</sup> oraz od mieszkańców w domach pomocy społecznej.<sup>391</sup> Zdaniem NSA, nie można tu mówić o ekwiwalentności pobieranych świadczeń, rekompensują one jedynie niewielki procent kosztów. Scalając konieczność, bądź jej brak, polegającą na opodatkowaniu wskazanych czynności wykonywanych przez jednostki samorządowe w dniu 15 czerwca 2020 r. Ministerstwo Finansów opublikowało interpretację ogólną<sup>392</sup> niwelującą spory w tym zakresie. Ministerstwo Finansów uznało, że w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, jednostki samorządu terytorialnego nie występują w roli podatników VAT (po spełnieniu określonych w ww. interpretacji przesłankach) i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT.

W celu wywiązania się Ministra Finansów z nałożonego na niego obowiązku wydania interpretacji ogólnej, na pisemne jego żądanie organy podatkowe są zobowiązane niezwłocznie przekazać akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji ogólnych. Prawo dostępu do akt sprawy wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikacyjnych stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku

<sup>388</sup> Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1317/15, ONSAiWSA 2018, Nr 6, poz. 104.

<sup>389</sup> Analogicznie w wyroku NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1271/15, OSP 2018, Nr 7-8, poz. 84.

<sup>390</sup> Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I FSK 2196/15, Lex 2422527.

<sup>391</sup> Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I FSK 2073/15, Lex 2422525.

<sup>392</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, Nr PT1.8101.3.2019, Dz.Urz.MF. z 2020 r., poz. 81.

o jej wydanie.<sup>393</sup> Interpretację ogólną, w myśl art. 14a § 3 o.p. wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawie nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie. Minister Finansów pozostawia wniosek bez rozpatrzenia, w przypadku niespełnienia warunku przedstawionego w zdaniu poprzednim i gdy, przedstawione zagadnienia oraz wskazane przepisy prawa podatkowego nie wymagają wydania interpretacji ogólnej, lub przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie na które służy zażalenie. Wspomnieć również należy, że w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców, na podstawie upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 14a § 10 o.p. wydane zostało rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie upoważnienia do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz wykonywania niektórych czynności związanych ze złożonymi wnioskami.<sup>394</sup> Rozporządzenie to upoważnia Dyrektora KIS, jako organ pierwszej instancji, do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz do występowania z pisemnym żądaniem do organów podatkowych o niezwłoczne przekazanie akt dotyczących wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych. Przy uwzględnieniu wymogów ustawowych, jakim odpowiadać powinien wniosek o wydanie interpretacji ogólnej, przyjęć należy, że w przypadku, gdy w decyzjach, postanowieniach, czy interpretacjach podatkowych niejednorodność (rozbieżność) stosowania przepisów prawa podatkowego nie występuje, wydanie interpretacji ogólnej jest nieuzasadnione. Należy zauważyć, jak prezentuje doktryna<sup>395</sup>, że ustalenie, czy określone decyzje, postanowienia lub interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego zostały wydane w takich samych stanach faktycznych oraz w takich samych stanach prawnych, z reguły wymagałoby dokładanego zapoznania się z treścią określonych decyzji lub postanowień, a niejednokrotnie z treścią materiałów sprawy, w których wydano powyższe akty, co w wypadku podmiotu, który nie był uczestnikiem postępowania, będzie co najmniej utrudnione, a najczęściej niemożliwe. Uznaje się także, że naruszony zostanie art. 14a o.p. w przypadku dokonania interpretacji ogólnej zaraz po wejściu w życie konkretnego aktu normatywnego. Uściślając,

---

<sup>393</sup> Art. 14a § 6 i 7 o.p.

<sup>394</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 341.

<sup>395</sup> Zob. A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 129.

dopóki praktyka organów podatkowych nie wskazuje na potrzebę podjęcia działań, dopóty skorzystanie z uprawnienia z art. 14a o.p. jest pozostawione dostatecznych podstaw prawnych.

#### 4.2.3. Interpretacje podatkowe indywidualne

Indywidualne interpretacje podatkowe udzielane są na wniosek zainteresowanego. Wnioskowy charakter tego postępowania wynika z faktu, że może ono zasadniczo dotyczyć tylko indywidualnej, określonej sprawy danego podmiotu i dla niego wyłącznie, jako adresata wydanej interpretacji, wynik postępowania będzie miał znaczenie prawne - w kontekście ochrony prawnej z tytułu zastosowania się do tej interpretacji. Treść wniosku natomiast wyznacza obszar, w którym badane będą możliwości zastosowania materialnego prawa.<sup>396</sup> Zawężenie zakresu materialnego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zawiera wprost o.p.<sup>397</sup> Wskazuje, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużyć przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej<sup>398</sup> lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego. W konsekwencji przedmiotem interpretacji indywidualnej nie mogą być:

- a) zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1 (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania);
- b) zawarte w art. 5a pkt 33d, (definicja pojęcia <rzeczywisty właściciel>), art. 24 ust. 19 i 20 (zasady ustalania dochodu do opodatkowania - skutki unikania bądź uchylania się od opodatkowania), art. 30f ust. 18, 20 i 20a (kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>399</sup> oraz art. 4a pkt 29 (definicja pojęcia <rzeczywisty właściciel>), art. 12 ust. 13 i 14 (sytuacje, w których połączenie lub podział spółek powoduje niezaliczenie określonych środków pieniężnych do przychodu), art. 22c (wyłączenie przepisów o zwolnieniu od podatków dochodów z dywidend w przypadku czynności nie mających rzeczywistego charakteru), art. 24a ust. 16, 18 i 18a (odpowiednio: przypadki, w których w stosunku do zagranicznej jednostki kontrolowanej nie stosuje się art. 24a ust. 1, 13a, i 14 u.p.d.o.p.,

<sup>396</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 116.

<sup>397</sup> Art. 14b § 2a o.p. Zob. również: A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 138 i 139.

<sup>398</sup> Zob. art. 24a ust. 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.

<sup>399</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.



(kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) u.p.d.o.p; c) dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązаными, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.f i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.p; d) środki ograniczające umowne korzyści.<sup>400</sup> Przedmiotem wniosku nie mogą być także elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb o.p.

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej do Dyrektora KIS 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.<sup>401</sup> Stosownie do art. 14g § 1 o.p. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający tych wymogów pozostawia się bez rozpatrzenia.<sup>402</sup> Jednakże pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia może nastąpić dopiero wówczas, gdy wnioskodawca nie uzupełni lub nie poprawi wniosku według zaleceń organu wydającego interpretację i w wyznaczonym przezeń terminie. Zgodnie bowiem z art. 14h o.p. w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio m.in. art. 169 § 1 i 2 o.p. Jeżeli zatem wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p., tj. nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego, co uniemożliwia dokonanie oceny stanowiska w nim wyrażonego, organ podatkowy obowiązany jest w pierwszej kolejności wezwać wnioskodawcę, na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., do uzupełnienia jego braków.<sup>403</sup> Wezwanie do uzupełnienia

---

<sup>400</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 19 o.p. przez środki określające umowne korzyści rozumie się postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

<sup>401</sup> Art. 14b § 3 o.p.

<sup>402</sup> Minister Finansów pozostawił wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpoznania, albowiem w ocenie organu złożony wniosek nie spełniał wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. - Zob. wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2018 r., I FSK 1084/16, Lex 2530022.

<sup>403</sup> Podobnie sytuacja przedstawia się w Estonii. W przypadku stwierdzenia braków we wniosku Izba Podatków i Cel wyznacza wnioskodawcy termin do 15 dni kalendarzowych na usunięcie braków. W przypadku niezuzupełnienia wniosku w wyznaczonym terminie lub braku możliwości wydania orzeczenia w trybie

opisanego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) powinno zmierzać do ustalenia stanu faktycznego, który jest konieczny dla jego podatkowoprawnej oceny z punktu widzenia przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne. Wzywając zatem wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku, w trybie art. 169 § 1 o.p., organ zobowiązany jest do szczegółowego wskazania, w jakim zakresie wniosek powinien być uzupełniony.<sup>404</sup>

#### 4.2.3.1. Zaistniały stan faktyczny i zdarzenie przyszłe

Wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej w myśl art. 14b § 2 o.p. dotyczyć może zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.<sup>405</sup> Art. 14b § 3 o.p. doprecyzowuje, że zaistniały stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe powinno być przedstawione wyczerpująco. Ustawodawstwo, nie zdefiniowało co rozumieć pod terminem <wyczerpująco> jednak w celu, jakemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, że opisać on powinien te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia, czy przepis, którego

---

prejudycjalnym na podstawie uzupełnionego wniosku, organ podatkowy nie rozpatruje wniosku. - Zob. <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted>, dostęp: 29 października 2021 r.

<sup>404</sup> Zdaniem A. Bartosiewicza, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, MP 2019, Nr 6, s. 11 i 12, w ostaniu kilkunastu miesiącach można zaobserwować, że organy powołane do udzielania wnioskodawcom interpretacji indywidualnych niejako zmieniają się rolą z wnioskodawcami. Zamiast odpowiadać - przede wszystkim pytają. Powoli wyjątkiem, a nie regułą, stają się przypadki, w których organy wydają interpretację bez wcześniejszego dopytywania wnioskodawcy o określone elementy stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Z jednej strony bowiem organy informacji podatkowej przy rozpatrywaniu danego wniosku żądają od wnioskodawców padania wielu szczegółów dotyczących opisanego zdarzenia, przy czym (czego dowodzą później również wydawane w tych właśnie sprawach interpretacje) z reguły szczegóły te nie mają żadnego znaczenia dla załatwienia wniosku. Nie mają one bowiem wpływu na sposób zastosowania danych przepisów prawa podatkowego, których interpretacja ma dotyczyć (są nieistotne dla treści interpretacji). Przykładowo, przy pytaniu o możliwość zastosowania zwolnienia z VAT (związanego z pierwszym zasiedleniem) przy sprzedaży budynku organy dopytywały o to, co nabywca zamierza zrobić z budynkiem; przy pytaniu o stawkę amortyzacji organy dopytywały o liczbę najemców, czas trwania umów najmu, metraż pomieszczeń. Z drugiej strony natomiast organy, pytając o elementy stanu faktycznego, niekiedy wymagają od wnioskodawców uzupełnienia tego stanu faktycznego o elementy ocenne, które w istocie zaczynają być już elementem samego procesu wykładni prawa. Przykładowo, podatnik składający wniosek o interpretację chciał się dowiedzieć czy działania przez niego podejmowane zostaną uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu stosowanych przepisów dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Po przedstawieniu we wniosku swojego *modus operandi* oraz okoliczności faktycznych sprawy organ udzielający interpretacji wezwał wnioskodawcę do sprecyzowania, czy aktywność podatnika jest prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, czyli w sposób stały, nieokazjonalny, profesjonalny, metodyczny, systematyczny i uporządkowany, który wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją poszczególnych działań/zamierzeń. Przy czym, to właśnie wnioskodawca chciał się od organu dowiedzieć - czy jego aktywność zostanie uznana za zorganizowaną i ciągłą, a nie odwrotnie.

<sup>405</sup> Warto nadmienić, że w Niemczech wniosek o wydanie interpretacji podatkowej może dotyczyć jedynie przyszłych stanów faktycznych. Analogicznie sytuacja przedstawia się w Szwecji i Belgii. Przedmiotem wiążącej informacji udzielanej na wniosek podatnika mogą być wyłącznie przyszłe (planowane) działania lub transakcje podatnika. - Zob. H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia...*, cz. I, Nr 9, s. 50, P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4.

stosowania dotyczy wniosek, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie - więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej.<sup>406</sup> Wyczerpujący stan faktyczny to taki, na podstawie którego można w sposób pewny i nie uzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, a także przedstawienie danego zagadnienia na tyle wszechstronnie, dogłębnie, szczegółowo, gruntownie i dokładnie, aby wnioskodawca mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, zaś organ podatkowy na tej podstawie mógł udzielić jednoznacznej odpowiedzi co do konkretnego zdarzenia przyszłego lub obecnego.<sup>407</sup> Nie jest zdarzeniem przyszłym przedstawienie w trybie warunkowym wielu wariantów możliwości faktycznych działań wnioskodawcy. Warunkowe, wielowariantowe i abstrakcyjne przedstawienie sytuacji, która być może będzie miała miejsce, wyklucza możliwość wydania interpretacji podatkowej w indywidualnej sprawie. W razie braku wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego, stanowiącego podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydania interpretacji indywidualnej, nie zachodzi brak w zakresie elementów wniosku (art. 169 § 1 o.p.), lecz jego niedopuszczalność (art. 165a § 1 o.p.).<sup>408</sup> Pojęcia stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego muszą mieć zindywidualizowany jednoznacznie charakter.<sup>409</sup> W wyroku NSA<sup>410</sup> zwrócono uwagę, że brak wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego (rozumianego jako zaistniały stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe), stanowiącego podstawę klasyfikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej, oznacza, że nie można zasadnie oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania. Podobnie wskazano w innym z wyroków NSA<sup>411</sup> gdzie sąd uznał, że warunkowe, wielowariantowe i abstrakcyjne przedstawienie sytuacji, która być może będzie miała miejsce, wyklucza możliwość wydania interpretacji podatkowej w indywidualnej sprawie. Zainteresowany wydaniem interpretacji

---

<sup>406</sup> Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Kr 121/11, Lex 1127210.

<sup>407</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1408/07, Lex 486273, wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 1201/13, Lex 1710316, wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., II FSK 1059/13, Lex 1783515, wyrok NSA z dnia 14 października 2019 r., II FSK 3569/17, Lex 2866019, wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r., II FSK 3887/17, Lex 3019786.

<sup>408</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13, Lex 1990365, wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., I FSK 1364/15, Lex 2294139. Z twierdzeniem tym nie zgadza się W. Morawski, *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń, Edycja 2015*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017, s. 68-70, uznając m. in., że <nie ma racji sąd, gdy formułuje tezę o niedopuszczalności składania wielowariantowych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Jeżeli są one klarowne i należycie opłacone, to nie widać przepisu, który by ich zakazywał.>

<sup>409</sup> Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2846/16, Lex 1988617.

<sup>410</sup> Wyrok NSA z dnia 24 maja 2016 r., II FSK 249/15, Lex 208295.

<sup>411</sup> Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2016 r., II FSK 310/14, Lex 2036513.

podatkowej w jego indywidualnej sprawie przedstawić powinien wniosek w całym niezbędnym dla oceny prawnej zakresie wprost w treści wniosku, który kieruje do organu mającego wydać interpretację. Oznacza to między innymi, iż stan faktyczny brany pod uwagę do udzielenia interpretacji nie może być <dopowiadany> np. dołączanymi do wniosku dokumentami. Do wniosku o wydanie interpretacji podatkowej nie należy zatem dołączać dowodów, gdyż organ wydający interpretację nie jest uprawniony do ich przeprowadzania. Niezbędne jest natomiast dokładne opisanie we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przysłego wynikającego z tej dokumentacji.<sup>412</sup> Oprócz tego, o.p. ustala dodatkowe obowiązki zainteresowanego w sytuacji, gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przysłe obejmują transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia, kolejno: 1) z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej: a) które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, b) które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, c) będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium lub 2) mające skutki transgraniczne, tj. zdarzenia mającego skutki w dwóch krajach. W przedstawionych sytuacjach składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

Zważając na przedstawione zauważyć należy, że postępowanie w zakresie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego jest postępowaniem o <wykładnię>, a nie o <fakty> - stąd brak postępowania dowodowego. Zainteresowany wydaniem interpretacji podatkowej przedstawiając zaistniały stan faktyczny bądź zdarzenie przysłe stwarza fakty prawotwórcze, tj. fakty tworzące prawo.

---

<sup>412</sup> Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 czerwca 2010 r., IBPBI/2/423-459/10/CzP, wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2008 r., III SA/Wa 1669/08, Lex 516599.

#### 4.2.3.2. Stanowisko wnioskodawcy

Wnioskodawca ubiegający się o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, oprócz obowiązku wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, zobowiązany jest ponadto, do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko własne wnioskodawcy jak się wskazuje<sup>413</sup>, stanowi prawną kwalifikację przedstawionego (zaistniałego lub przyszłego) stanu faktycznego, w obszarze którego toczy się postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej. Konstytuują je przepisy prawa, na podstawie których wnioskodawca kwalifikuje podatkowo znaczącą sytuację, która budzi u niego wątpliwości co do sposobu zastosowania prawa podatkowego i w tym kontekście wymaga zbadania w postępowaniu interpretacyjnym w celu potwierdzenia zweryfikowania trafności kwalifikacji prawnej proponowanej przez stronę.<sup>414</sup> Na przedstawienie oceny prawnej składa się wskazanie proponowanej treści normy prawnej, którą wnioskujący uważa za właściwą, a także usprawiedliwienie prawne tego wskazania. Wskazanie przepisów prawa powinno być skonkretyzowane poprzez zaprezentowanie przepisu bądź grupy przepisów, na podstawie których wnioskodawca w powiązaniu z przedstawionym przez siebie stanem faktycznym formułuje normę indywidualną.<sup>415</sup> Jednocześnie w orzecznictwie przyjmuje się, że o ile opis stanu faktycznego może być sformułowany dowolnie, o tyle pytanie i stanowisko własne w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego musi być sformułowane w sposób, który nie rodzi wątpliwości co do tego, jakich przepisów dotyczy wnioszek. Akcentuje się, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe muszą być przedstawione w relacji do przepisów prawa wskazanych w stanowisku wnioskodawcy.<sup>416</sup> A. Bartosiewicz i R. Kubacki<sup>417</sup> uznają, że treść własnego stanowiska wnioskodawcy powinno sugerować odpowiedź, a w miarę potrzeby stanowić gotowe uzasadnienie dla postanowienia organu podatkowego dotyczącego interpretacji, a co za tym idzie - poprzeczka ustawiona jest wysoko. Dochodzi bowiem do paradoksu, który przejawia się tym, że zainteresowany, po pierwsze, posiadać powinien wysoką wiedzę prawniczą, po drugie, skoro zwraca się o wydanie interpretacji prawa podatkowego to logicznym jest, że takiej wiedzy mu w swoich sprawach brakuje. Wspomnieć także należy na fakt, iż w miarę możliwości wnioskodawca odszukać powinien wydane już interpretacje podatkowe (w celu poparcia argumentów

<sup>413</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 128.

<sup>414</sup> *Ibidem*.

<sup>415</sup> Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., II FSK 3077/13, Lex 1968879.

<sup>416</sup> Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2016 r., II FSK 1627/14, Lex 2101344, wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2016 r., II FSK 1605/14, Lex 2082914.

<sup>417</sup> *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych - aspekty praktyczne*, PP 2006, Nr 8, s. 52.

zawartych we wniosku przez organ, dla zainteresowanego <korzystnych>) wydawanych w podobnych (takich samych) sprawach. Jeżeli wnioskodawca odszuka takie interpretacje to należy je powołać przy przedstawianiu własnego stanowiska w sprawie, co zwiększa szanse, że organ podatkowy podzieli stanowisko wnioskodawcy. Obok wskazania (lub ich braku) we wniosku wydanych ww. sprawach interpretacjach podatkowych wnioskodawca powołać powinien orzecznictwo sądowe. Jeżeli istnieje uzasadnienie, także TK i TSUE. W kontekście obowiązku przedstawienia przez wnioskodawcę własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego uznać należy, że nie bez znaczenia są również względu natury psychologicznej. Badania dotyczące dysonansu poznawczego<sup>418</sup> wykazały, że nie przetwarzamy informacji w sposób bezstronny, lecz zniekształcamy je tak, by pasowały do naszych wcześniej uformowanych poglądów.<sup>419</sup> Jak trafnie zauważa jeden z autorów<sup>420</sup>, adresaci przepisów prawa konfrontują tekst przepisów z kontekstem swoich przekonań, wartości i oczekiwań. Podatnik zatem zawsze może wybrać korzystne dla siebie warianty interpretacyjne. Z kolei organ podatkowy może się do wybranego wariantu przychylić, np. ze względu na natłok postępowań interpretacyjnych, a zasadniejszym byłoby, aby to organ podatkowy, jako podmiot wyspecjalizowany - obiektywnie odniósł się do przedstawionego przez wnioskodawcę problemu interpretacyjnego przedstawionego we wniosku sprawy w postaci stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Innymi słowy, organowi wydającemu interpretację, będzie <wygodniej> poprzeć argumenty zawarte we wniosku, niż formułować je samemu, jeżeli tylko (nawet pobieżnie) uzna, że przedstawione we wniosku interpretacje podatkowe, czy orzecznictwo sądowe odpowiada zaistniałemu stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku zainteresowanego.

#### 4.2.4. Wniosek wspólny

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mającym uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym. Zainteresowani, w przypadku

---

<sup>418</sup> Dysonans poznawczy jest stanem napięcia, który występuje wtedy, gdy dana osoba posiada jednocześnie dwa elementy poznawcze (idee, postawy, przekonania, opinie), które są psychologicznie niezgodne ze sobą. Redukcja dysonansu często doprowadza do uniemożliwienia rozpoznania rzeczywistości.

<sup>419</sup> E. Aronson, *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012, s. 186 i 194, Na temat dysonansu poznawczego por. również: D.G. Myers, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003, s. 177-182, M. Kofta, T. Szutrowa, *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015, s. 100 i 108.

<sup>420</sup> R.N.M. Graham, *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, *Statute Law Review* 2009/30, s. 49.

takim, zobowiązani są wskazać we wniosku jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji. Wskazanie takie powoduje szereg następujących po sobie konsekwencji. Osoba <wyznaczona>, na podstawie art. 14r § 2 o.p. będzie stroną nie tylko w tym postępowaniu, ale także w potencjalnie mogących zaistnieć procedurach zmiany, uchylecia lub wygaśnięcia interpretacji. Tym samym organ prowadzący postępowanie interpretacyjne będzie komunikował się wyłącznie z podmiotem będącym stroną, z pominięciem pozostałych zainteresowanych. Na skutek wspólnego wniosku złożonego przez kilku wnioskodawców organ wyda jedną interpretację, która będzie doręczana tylko podmiotowi wskazanemu przez wnioskodawców jako strona postępowania, pozostałym zaś zainteresowanym doręczony zostanie jej odpis. <Grupowy> wniosek w swojej treści zawierać powinien oświadczenia wszystkich zainteresowanych, że zdarzenie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie jest w stosunku do poszczególnych wnioskodawców przedmiotem toczącego się wobec nich postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w wydanej dla nich decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Wniosek taki powinien ponadto spełniać wszystkie warunki przewidziane dla wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej.<sup>421</sup> W celu uzupełnienia braków formalnych wniosku (np. o doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku) organ będzie występował wyłącznie do zainteresowanego określonego we wniosku jako strona postępowania i ona też będzie udzielała organowi wyjaśnień. Czynności dokonywane w postępowaniu przez innych zainteresowanych będą bezskuteczne. Pomimo ww. ograniczeń w stosunku do podmiotu zainteresowanego (niewyznaczonego jako strona), wydana interpretacja indywidualna nie umniejsza skutków prawnych co do wynikającej z interpretacji ochrony. Przysługuje ona bowiem, wszystkim zainteresowanym, którzy wystąpili z wnioskiem o jej wydanie i będzie ona wywoływała skutki prawne od dnia doręczenia interpretacji podmiotowi wskazanemu we wniosku, jako strona postępowania.<sup>422</sup> Przykładami sytuacji<sup>423</sup>, w których regulacje art. 14r o.p. mogą znaleźć zastosowanie, są zagadnienia dotyczące: stawki VAT, obowiązków płatnik-podatnik w podatkach dochodowych, wypłaty

---

<sup>421</sup> Wniosek wspólny powinien zawierać wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich zainteresowanych, którzy złożyli wniosek wraz z uzasadnieniem.

<sup>422</sup> W stosunku do wniosku wspólnego stosuje się odpowiednio przepisy Rozdziału 1a o.p., a więc przepisy regulujące interpretacje przepisów prawa podatkowego. Z wnioskiem wspólnym w sprawie wydanie interpretacji podatkowej wystąpić można od 1 stycznia 2016 r.

<sup>423</sup> Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy Nr 3462, Sejm VII kadencji.

przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidenty oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zbycia wspólnego składnika majątku przez małżonków. Wniosek może dotyczyć jednego podatku lub różnych podatków, jeżeli interpretacja przepisów różnych ustaw jest wzajemnie sprzężona, np. VAT, podatek cywilnoprawny, podatek od spadków i darowizn.

Przy wniosku wspólnym ustawodawca kategoryzuje zainteresowanego od strony. Różnica pomiędzy nimi polega na tym, że to strona <reprezentuje> pozostałych zainteresowanych w postępowaniu o wykładnię. Tylko stronie, organ wydaną interpretację doręczy, pozostałym podmiotom doręczy jej odpis. Rodzi się w tym miejscu pytanie, jaka występuje różnica pomiędzy wydaną interpretacją indywidualną, a jej odpisem? Przecież odpis to również interpretacja (chroni wnioskodawców); oraz czy wskazane różnicowanie zainteresowanych na strony jest racjonalne? Zainteresowani formalnie stronami nie są, choć są nimi materialnie. Niemniej jednak, rozwiązanie prawne, w konstrukcji możliwości wystąpienia o interpretację prawa podatkowego przez kilka podmiotów zasługuje na aprobatę. Dzięki niemu, liczba składanych wniosków jest mniejsza, ponadto interpretacje indywidualne nie są dublowane, w postaci wydawania tożsamyh interpretacji dla takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, dotyczących kilku podmiotów. Problem natury praktycznej pojawić się może w przypadku zaskarżania wydanej interpretacji, bowiem zaskarżanie interpretacji indywidualnej przez stronę postępowania<sup>424</sup> - odniesie skutek wobec wszystkich zainteresowanych. Przyjąć zatem należy, że skoro z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wystąpić może <kilka> podmiotów, to mają oni wspólny interes prawny.

#### **4.2.5. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej składany przez zamawiających**

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14s § 1 o.p. wystąpić może zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo

---

<sup>424</sup> Warto zwrócić uwagę, że w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy Nr 3462, Sejm VII kadencji) uznano, że prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego przysługuje wszystkim zainteresowanym. Tak samo: K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory...*, s. 80. Odmiennie, jednolite stanowisko w ten kwestii przedstawiają NSA, uznając, że legitymacja skargowa przysługuje tylko podmiotowi wskazanemu we wniosku jako strona postępowania. - Zob. postanowienie NSA z dnia 22 grudnia 2016 r., II FZ 889/16, POP 2017, Nr 4, poz. 305-306, postanowienie NSA z dnia 27 stycznia 2017 r., II FZ 20/17, Lex 2196938, postanowienie NSA z dnia 14 lutego 2017 r., II FZ 967/16, Lex 2219682.



zamówień publicznych<sup>425</sup>, w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym, kolejno, podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym<sup>426</sup>, w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym, a także zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi<sup>427</sup>, w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi.

Zgodnie z art. 16 u.p.z.p. obowiązkiem zamawiającego jest przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji i równe traktowanie wykonawców oraz zgodnie z zasadami proporcjonalności i przejrzystości. Realizując ten obowiązek, zamawiający przygotowuje specyfikację istotnych warunków zamówienia, której istotnym elementem jest opis sposobu obliczenia ceny. Z art. 4 ust. 1 u.p.p.p. wynika, że do wyboru partnera prywatnego i umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym (w zakresie nieuregulowanym) stosuje się przepisy ustawy - Prawo zamówień publicznych. Obowiązkiem podmiotu publicznego jest wybór najkorzystniejszej oferty, z uwzględnieniem ustawowych kryteriów oceny ofert. Z kolei jak stanowi art. 6 ust. 1 u.p.p.p., najkorzystniejszą jest oferta, która przedstawia najkorzystniejszy

---

<sup>425</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1129 ze zm.

Przez zamawiającego w myśl art. 7 pkt 31 u.p.z.p. rozumieć należy osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej obowiązana do stosowania wskazanej ustawy.

<sup>426</sup> T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 711 ze zm.

Przez podmiot publiczny w myśl art. 2 pkt 1 u.p.p.p. rozumieć należy: a) jednostkę sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, b) inną, niż określona w lit. a, osobę prawną, utworzoną w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, niedziałającą w zwykłych warunkach rynkowych, której celem nie jest wypracowanie zysku oraz nieponoszącą strat wynikających z prowadzenia działalności, jeżeli podmioty, o których mowa oraz w lit. a, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot: finansują ją w ponad 50%; lub posiadają ponad połowę udziałów albo akcji; lub sprawują nadzór nad organem zarządzającym; lub mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego, c) związki podmiotów, o których mowa w lit. a i b.

<sup>427</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 541 ze zm.

Przez zamawiającego w rozumieniu art. 2 pkt 11 u.k.r.b.u. rozumieć należy: a) podmiot, o którym mowa w art. 4 u.p.z.p., b) podmiot, o którym mowa w art. 4 u.p.z.p., w zakresie, w jakim wykonuje jeden z rodzajów działalności sektorowej, o ile umowa koncesji jest zawierana w celu prowadzenia działalności sektorowej, c) przedsiębiorstwo publiczne, przez które należy rozumieć przedsiębiorstwo wykonujące jeden z rodzajów działalności sektorowej, na które podmiot, o którym mowa w art. 4 u.p.z.p., pojedynczo lub wspólnie z innymi takimi podmiotami, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot wywiera dominujący wpływ, w szczególności: posiada ponad połowę udziałów albo akcji w tym przedsiębiorstwie lub posiada ponad połowę głosów przypadających na akcje wyemitowane przez to przedsiębiorstwo lub wynikających z udziałów w tym przedsiębiorstwie, lub ma prawo do powoływania ponad połowy składu organu zarządzającego lub nadzorczego przedsiębiorstwa o ile umowa koncesji jest zawierana w celu prowadzenia działalności sektorowej, d) podmiot inny niż określony w lit. a-b, który wykonuje działalność na podstawie praw szczególnych lub praw wyłącznych, o których mowa w art. 5 ust. 2 u.p.z.p., przyznanych w celu wykonywania działalności sektorowej, o ile umowa koncesji jest zawierana w celu prowadzenia działalności sektorowej.

bilans wynagrodzenia partnera prywatnego albo spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a u.p.p.p., lub koszt przedsięwzięcia ponoszonego przez podmiot publiczny i innych kryteriów odnoszących się do przedsięwzięcia. Wybór najkorzystniejszej oferty przekłada się na postanowienia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, której *essentialia negoti* jest zobowiązanie partnera prywatnego się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem. W ramach tego wynagrodzenia może być w umowie wyodrębniona wysokość płatności ponoszonych przez podmiot publiczny na finansowanie wytworzenia, nabycia lub ulepszenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych w ramach realizacji przedsięwzięcia (art. 7 ust. 2a u.p.p.p.). Wskazane wyżej wymogi wpływają w istotny sposób na zakres przedmiotowy wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Treścią wniosku zamawiającego albo podmiotu publicznego nie może być jakikolwiek stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Zamawiający nie może pytać o to co chce i przedstawiać dowolny stan faktyczny, bowiem zakres przedmiotowy wniosku interpretacyjnego został wyraźnie ograniczony. Wniosek o wydanie interpretacji zakresowo może dotyczyć wyłącznie okoliczności, które mają wpływ na sposób obliczenia: 1) ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym - w przypadku wniosku zamawiającego o którym mowa w u.p.z.p., lub 2) wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym - w przypadku wniosku podmiotu publicznego w rozumieniu u.p.p.p.p., lub 3) wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi - w przypadku wniosku zamawiającego o którym mowa w u.k.r.b.u. W konsekwencji wnioski zamawiających oraz podmiotu publicznego będą dotyczyły przede wszystkim zdarzeń przyszłych<sup>428</sup> i spełniać powinny wymogi określone w art. 14b § 3 o.p.<sup>429</sup> Przykładem wydanej interpretacji indywidualnej na rzecz zamawiającego jest interpretacja z dnia 5 grudnia 2018 r. nr 0115-KDITI-2.4012.798.21018.1.AD, w której Dyrektor KIS uznał, że stanowisko podatnika - Urzędu Morskiego w Słupsku przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania 0% stawki podatku na roboty związane z budową/rozbudową istniejących budowli hydrotechnicznych oraz wykonaniem prac zabezpieczających brzegi morskie w zakresie ostróg i opasek brzegowych - jest prawidłowe.<sup>430</sup> Wnioskodawcy nie są zobowiązani (w przeciwieństwie do

---

<sup>428</sup> K. Teszer [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2020.

<sup>429</sup> 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.

<sup>430</sup> Zob. wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 19 czerwca 2020 r., KIO 517/20, Lex 3042080.

zainteresowanych o wydanie interpretacji podatkowej na podstawie art. 14b, art. 14r i art. 14j o.p.) do złożenia oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Wynika to z faktu, że kwestie te dotyczą nie zamawiającego, ale podmiotów, które ewentualnie będą ubiegać się o udzielenie zamówienia publicznego lub złożą ofertę, a skutki podatkowe wynikające ze zdarzeń objętych zamówieniem publicznym, co do zasady, powstaną już po wydaniu interpretacji, w związku z tym nie mogą być przedmiotem toczących się postępowań oraz wydanych decyzji lub postanowień.

## 5. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza zakresu podmiotowo-przedmiotowego regulacji interpretacji przepisów prawa podatkowego dowodzi względnej jednolitości zarówno podmiotów uprawnionych do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji, jak i elementów składowych wniosku. Granice przedmiotowe interpretacji indywidualnej określić można dwojako. Po pierwsze, granice te, w ujęciu abstrakcyjnym - wyznacza charakter tej instytucji oraz przepisy prawa, w tym zwłaszcza treść art. 14b § 1 o.p. Zgodnie z nim Dyrektor KIS na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego.<sup>431</sup> Wynika stąd, że interpretacja indywidualna ma za przedmiot wykładnię przepisów prawa podatkowego oraz że wydawana jest w indywidualnej sprawie. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana na podstawie art. 14b § 1 o.p. ma w przeciwieństwie do interpretacji ogólnej i objaśnień podatkowych charakter jednostkowy, wobec podmiotu który o taką interpretację wystąpił. Po drugie, granice interpretacji indywidualnej, kształtuje wniosek zainteresowanego, tj. podmiotu lub podmiotów, którzy

---

<sup>431</sup> Pojęcie <przepisy prawa podatkowego>, o którym mowa w art. 14b § 1 o.p., nie można ograniczać wyłącznie do ustaw, które w swoim tytule zawierają takie pojęcie, lecz chodzi o rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie. Organy podatkowe, dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego, zobowiązane są do posiłkowania się przepisami z innych dziedzin prawa dla wyjaśnienia znaczenia występujących w przepisach ustaw podatkowych pojęć i instytucji z tych innych dziedzin prawa. Wynika to stąd, że przepisy prawa podatkowego jakkolwiek stanowią autonomiczną dziedzinę prawa, to jednak nie są całkowicie odrębne, niezależne i niepowiązane z innymi dziedzinami systemu prawnego, a wręcz przeciwnie, wraz z przepisami innych gałęzi prawa stanowią część jednego porządku prawnego obowiązującego na terytorium RP. Poszczególne ustawy podatkowe zawierają obszerną liczbę przepisów odwołujących się do pojęć i instytucji właściwych dla innych dziedzin prawa - wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 kwietnia 2020 r., I SA/Gd 1962/19, Lex 3034356.

występują do organu podatkowego o jej wydanie. Granice te wyznacza problem prawny, z którym zwraca się zainteresowany na tle przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Na aprobatę zasługuje fakt, aby zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe przedstawiane być powinno w sposób wyczerpujący. Jeżeli bowiem w toku postępowania podatkowego, organy interpretacyjne uznają, że opisany we wniosku stan faktyczny jest niezgodny ze stanem rzeczywistym, wnioskodawcy z tytułu tego nie będzie przysługiwała ochrona prawna. Na aprobatę zasługuje również ustalenie, że w trybie art. 14b § 3 o.p. nie istnieje konieczność <wyczerpującego> przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zauważyć jednak należy, że niewystarczające, niepełne przedstawienie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy, przynieść może negatywne skutki w postaci negatywnej oceny wniosku przez organ podatkowy. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>432</sup> które stwierdza, że <zaniechanie przez stronę jasnego i nie budzącego wątpliwości wskazania przepisów prawa, o których wykładnie w kontekście danego stanu faktycznego się ubiega, uzasadnia ocenę, że wniosek mający wszcząć postępowanie interpretacyjne nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanowiska własnego wnioskodawcy>. Analizując obligatoryjne elementy wniosku o wydanie interpretacji podatkowej uznania wymaga, że nie należy (w ogóle) wymagać od zainteresowanego profesjonalizmu w sprawie, tj. profesjonalnego uzasadnienia prawnego w przedmiocie przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko takie potwierdza także doktryna. Przykładowo J. Brolik stwierdza iż: < (...) od wnioskodawcy nie można wymagać wiedzy prawniczej ani korzystania z pomocy prawnej, w szczególności jeżeli nie wynika to z ustawowego obowiązku ustanowienia fachowego zastępstwa prawnego.><sup>433</sup> Z kolei C. Kosikowski<sup>434</sup> słusznie przyjmuje, że nie można żądać od podatnika kompetencji w sprawie. Zaprzeczałoby to istocie instytucji interpretacji podatkowej albowiem to organ podatkowy ma być w sprawie ekspertem, a nie podatnik. Celem wprowadzenia tego rozwiązania jest wyjaśnienie problemu przez organ, a nie samego zainteresowanego. Autor konstatuje<sup>435</sup> iż <bardzo kłopotliwe okazać się może wypełnienie wymagania dotyczącego

---

<sup>432</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1408/07, Lex 486273. Podobnie J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 79, tj.: Niewystarczające, np. niepełne, nieprecyzyjne wskazanie przepisów prawa tworzących podstawę oceny prawnej wnioskodawcy może stanowić uzasadniony powód jej negatywnej oceny przez organ podatkowy.

<sup>433</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 130.

<sup>434</sup> C. Kosikowski, *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, Glosa 1999 r., Nr 5, s. 4.

<sup>435</sup> C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 160.

Z merytorycznego punktu widzenia wymagania stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej należy ocenić również jako bardzo trudne (rygorystyczne). Nie jest zrozumiałe m.in. to, dlaczego ustawodawca

przedstawienia własnego stanowiska w sprawie. Może bowiem okazać się, że wnioskodawca nie ma żadnej wiedzy o prawie podatkowym i trudno wobec tego oczekiwać od niego jakiegokolwiek stanowiska.> W przedstawionej sytuacji, powstaje pytanie, czy organ podatkowy może rozpoznać wniosek, w którym wnioskodawca wyraźnie stwierdzi, że nie posiada własnego stanowiska w sprawie, czy też rozpoznanie takiego wniosku jest niemożliwe? W celu odpowiedzi, przytoczyć można orzecznictwo sądowe, które przesądza drugi we wskazanych wariantów. WSA<sup>436</sup> w pojęciu <stanowisko podatnika>, użytym w art. 14b § 3 o.p., do którego obowiązany jest odnieść się organ, mieści się nade wszystko istota (sedno) wątpliwości interpretacyjnych zainteresowanego, wynikająca z zasadniczego sensu zadanego pytania, jaki i w pojęciu tym należy widzieć przede wszystkim podanie przepisów prawnych, na podstawie których wnioskodawca takie stanowisko zajął. Zatem brak wyraźnej i zindywidualizowanej oceny prawnej na tle przedstawionego stanu faktycznego, stanowiącej podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej, oznacza, że nie można oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania. Powyższa teza nie zasługuje na poparcie. Bezwzględnie natomiast zgodzić się należy z inną z tez w brzmieniu: <Nie można wymagać od podatnika, by sens normy prawnej odczytywał w drodze skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, stosując przy tym wykładnię systemową, historyczną i celowościową.><sup>437</sup> Tym samym nie winno wymagać się przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. To właśnie na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) organ podatkowy powinien udzielać odpowiedzi wnioskodawcy, w nurtujących i dotyczących go kwestiach prawnych prawa podatkowego. Postępowanie takie w pełni spełniałoby funkcję informacyjną wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, a także eliminowałoby zarzuty, że organy interpretacyjne, np. wskutek natłoku prac, potwierdzają (korzystną) zaprezentowaną argumentację prawną przez wnioskodawcę, bez głębszej analizy sprawy.

---

przerzucił na wnioskodawcę ciężar udowodnienia faktu występowania niejednorodności stosowania przepisów prawa podatkowego. - *Ibidem*, s. 127 i 130. We wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, nie tylko należy wskazać przepisy wymagające wydania interpretacji, lecz także dobrze je uzasadnić, wskazując przy tym niejednorodne stosowanie przepisów w konkretnych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych - co istotne - w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. - wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I FSK 1547/13, Lex 1598112.

<sup>436</sup> Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2010 r., I SA/Wr 941/10, Lex 751353, wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 lipca 2010 r., I SA/Kr 848/10, Lex 660695, wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., II FSK 1242/18, Lex 3037802.

<sup>437</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 13 lutego 2009 r., I FPS 3/09, ONSAiWSA 2009, Nr 6, poz. 101.



## Rozdział III

### Postępowanie w sprawach interpretacji podatkowych

#### 1. Wszczęcie postępowania i strona

##### 1.1. Treść interpretacji prawa podatkowego

W pierwszej kolejności wskazać należy, że z art. 165a § 1 o.p. wynika, że w fazie wstępnej postępowania organ podatkowy bada, czy wniosek (podanie) pochodzi od osoby posiadającej legitymację procesową oraz czy nie zachodzą inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania w sprawie z wniosku o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. W sytuacji stwierdzenia, że w sprawie zachodzą przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania, organ zobowiązany jest odmówić wszczęcia postępowania<sup>438</sup> zgodnie z art. 165a o.p., przy czym odmowa ta jest obligatoryjnym następstwem stwierdzenia przez organ przesłanek wymienionych w tym przepisie.<sup>439</sup> W postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji, tylko podatnik (albo płatnik albo inkasent) wyczerpująco przedstawia stan faktyczny. Przedstawia go przy tym w całym niezbędnym dla oceny prawnej zakresie wprost w treści wniosku, który kieruje do organu mającego wydać interpretację. Oznacza to, iż stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być <dopowiadany> dołączanymi do wniosku dokumentami.<sup>440</sup> Podatnik w tym postępowaniu nie powinien, a tym bardziej nie musi udowadniać, iż przedstawiany przez niego stan faktyczny ma umocowanie i potwierdzenie w określonym materiale dowodowym. Jednocześnie nie może wymagać, aby organ podatkowy z urzędu stan faktyczny ustalał, uzupełniał go, czy też oceniał zgodność opisu stanu faktycznego formułowanego we wniosku z rzeczywistością (w przypadku, gdy wniosek podatnika dotyczy stanów, które mają lub miały już miejsce). Z przyczyn zaś oczywistych jest to zupełnie niemożliwe w odniesieniu do stanów przyszłych - hipotetycznych, a takich także może dotyczyć interpretacja. Postępowanie w przedmiocie interpretacji opiera się więc wyłącznie na stanie faktycznym, wyczerpująco przedstawionym przez wnioskodawcę, czyli takim stanie, którego wszelkie elementy istotne dla wyrażenia własnego stanowiska w zakresie i sposobu zastosowania prawa podatkowego podatnik przedstawi we wniosku. W stosunku do tak opisanego stanu faktycznego wyrażane jest

<sup>438</sup> Odmowa wszczęcia postępowania następuje w formie postanowienia na które służy zażalenie.

<sup>439</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1718/19, Lex 3026880.

<sup>440</sup> Udzielnie interpretacji podatkowej opiera się na stanie faktycznym nakreślonym we wniosku o jej wydanie. Dołączanie jakichkolwiek dokumentów w tym zakresie lub odwoływanie się do nich nie może mieć znaczenia prawnego. Dokumenty takie nie powinny być brane pod uwagę, gdyż korzystanie z nich przez organ wiąże się automatycznie z formułowaniem ocen, które mogą prowadzić do innych ustaleń faktycznych niż przedstawia to wnioskodawca. - wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 2136/07, Lex 461791.

stanowisko przez podatnika. Natomiast organ podatkowy dokonuje oceny prawnej stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa. Organ ten, co należy podkreślić, w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji nie jest uprawniony do ingerowania (poprzez negację bądź uzupełnianie) w stan faktyczny nakreślony we wniosku o jej udzielenie. Jak już wspomniano, nie może go własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w jakimkolwiek zakresie<sup>441</sup>, nawet wówczas, gdyby w oparciu o inne źródła, czy wiedzę znaną mu z urzędu, miał uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego z obiektywną rzeczywistością. Instytucja interpretacji podatkowej nie daje bowiem organowi podatkowemu w tym względzie stosownych uprawnień dowodowych, co ma swoje uzasadnienie w zupełnie innej roli, jaką ma do spełnienia ten organ w tym postępowaniu (wyraża w nim prawną kwalifikację opisanego przez wnioskodawcę zdarzenia podatkowego - stanu faktycznego) w stosunku do roli, która przypada mu w klasycznym postępowaniu podatkowym (ustala w nim istnienie określonego zdarzenia podatkowego - stanu faktycznego oraz dokonuje jego prawnej kwalifikacji). W postępowaniu w przedmiocie udzielenia interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 w zw. z art. 122 o.p. Innymi słowy, postępowanie to nie może zmierzać do kwestionowania przez organ podatkowy stanu faktycznego podawanego przez wnioskodawcę, lecz organ ten ma obowiązek przyjąć do sformułowania oceny prawnej taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik. Co najwyżej, może wyłącznie w trybie art. 169 § 1 o.p. żądać od wnioskodawcy uszczegółowienia opisu stanu faktycznego, jeśli uzna, że jest to niezbędne do dokonania jego prawidłowej kwalifikacji prawnej<sup>442</sup>, pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia. Organ podatkowy ma obowiązek w sposób wyczerpujący, na potrzeby przepisów prawa podatkowego, które mają zastosowanie w danej sprawie, przeanalizować przedstawione przez wnioskodawcę okoliczności faktyczne lub zdarzenie przyszłe. Nie oznacza to, że

---

<sup>441</sup> Organy podatkowe nie są uprawnione do dowolnego ustalania i weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej. - Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1408/07, Lex 486273, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2014 r., I SA/GI 1543/13, Lex 1440346. Nie są także uprawnione do zmiany danego stanu faktycznego bądź żądania tego od strony postępowania. - Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2008 r., II FSK 1210/07, Lex 475554, wyrok NSA z dnia 13 listopada 2008 r., II FSK 391/08, Lex 510143. Organ podatkowy, ani sąd nie mogą także czynić własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności podanych przez wnioskodawcę lub uzupełniających te okoliczności (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2011 r., I SA/Gd 1123/10, Lex 747808, wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., III SA/Wa 2741/14, Lex 1974823), a także nie prowadzi postępowania dowodowego, nie ustala stanu faktycznego celem weryfikacji twierdzeń zawartych we wniosku o udzielenie interpretacji (wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r., I SA/Lu 583/09, Lex 559480, wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r., I FSK 1122/10, Lex 964288, wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., I SA/Łd 1256/13, Lex 1502099.

<sup>442</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 20/08, Lex 458884.



zobligowany jest do ustosunkowania się do wszystkich argumentów stanowiska strony, ale do tych, które mają mieć istotne znaczenie w dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego.<sup>443</sup> Zasadniczym elementem interpretacji indywidualnej jest wyrażenie oceny, co do stanowiska wnioskodawcy, zaprezentowanego we wniosku. Wykonanie tego obowiązku zamyka się w zasadzie stwierdzeniem: stanowisko wnioskodawcy <jest prawidłowe>, albo stanowisko wnioskodawcy <jest nieprawidłowe>. Jeśli ocena stanowiska wnioskodawcy jest pozytywna, to interpretacja może ograniczyć się do stwierdzenia, że stanowisko wnioskodawcy ocenia się jako prawidłowe. Wiele zależy przy tym od tego, czy ocenę prawidłowości odnosi się do pełnego zakresu stanowiska wnioskodawcy, czy też tylko do jego części. Jeśli zatem organ wydający interpretację indywidualną uzna, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie, to wówczas może odstąpić od uzasadnienia prawnego wydanej interpretacji indywidualnej. Gdy zaś uzna, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe tylko w pewnym zakresie, to wówczas powinien określić, w jakim zakresie i dlaczego w pozostałej części stanowiska wnioskodawcy nie można uznać za prawidłowe (art. 14c § 1 o.p.). Oznacza to, że w tym wypadku konieczne jest już zamieszczenie w interpretacji jej uzasadnienia prawnego. Istotne natomiast znaczenie ma uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej, w razie negatywnej oceny stanowiska strony. W takim bowiem przypadku konieczne jest przedstawienie w interpretacji stanowiska, które według organu jest prawidłowe oraz dokonanie wykładni przepisów prawa podatkowego, które będzie wyczerpująco uzasadniało po względem prawnym to stanowisko, negując tym samym ocenę prawną podatnika.<sup>444</sup> Kwestią bezsporną zatem pozostaje fakt, że wydana interpretacja, zawierająca stanowisko organu, musi zawsze zawierać ustosunkowanie się do poglądu (stanowiska), jakie w danym stanie faktycznym zaprezentował sam wnioskodawca. Tym samym organ nie może zaprezentować własnego poglądu prawnego, który byłby oderwany nie tylko od realiów sprawy (stanu faktycznego czy zdarzenia

---

<sup>443</sup> Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2019 r., II FSK 46/18, Lex 2782409, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2010 r., I SA/Wr 152/10, Lex 5775503, wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2020 r., II FSK 320/18, Lex 3051093.

<sup>444</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 lutego 2010 r., I SA/Po 1004/09, Lex 559517.

Z uzasadnienia prawnego interpretacji powinien wynikać tok rozumowania organu interpretacyjnego, który doprowadził z jednej strony do zanegowania stanowiska wnioskodawcy, a z drugiej strony do przyjęcia przez organ stanowiska odmiennego. Uzasadnienie prawne musi bowiem stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie określone przepisy znajdują zastosowanie, a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd nie zasługuje na uwzględnienie. Stanowisko organu powinno być jasne i konkretne, aby nie pozostawiać jakichkolwiek wątpliwości co do tego, z jakich powodów, i w jakim zakresie, stanowisko wnioskodawcy zostało uznane za nieprawidłowe. Urzędowa, choć niewiążąca, wykładnia prawa dokonana przez organ, musi być na tyle jednoznaczna, aby podatnik miał możliwość wyboru i mógł oraz wiedział, do czego ma się zastosować. - Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2020 r., I SA/GI 1649/19, Lex 3045253, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 lipca 2020 r., I SA/Po 93/20, Lex 3040033.

przyszłego), ale także od tej oceny prawnej, jaką na tle przedstawionych okoliczności wyraził wnioskodawca. Tak więc przedstawione wymagania ustawowe co do treści wydanej interpretacji indywidualnej oraz obligatoryjnych elementów wniosku sprawiają, że organ nie może wydać interpretacji na podstawie jakichkolwiek, nieskonkretyzowanych przez wnioskodawcę regulacji prawnych.<sup>445</sup> Natomiast zaniechanie przez stronę jasnego i nie budzącego wątpliwości wskazania przepisów prawa, o których wykładnię w kontekście danego stanu faktycznego się ubiega, uzasadnia ocenę, że wniosek mający wszcząć postępowanie interpretacyjne nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanowiska własnego wnioskodawcy.<sup>446</sup> Wydana interpretacja indywidualna zawierać powinna pouczenie o treści art. 14na o.p. oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, w terminie 30 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o jej wydaniu (art. 53 § 2 p.p.s.a.).<sup>447</sup> Interpretację indywidualną wydaną w formie dokumentu elektronicznego opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

### **1.1.1. Postanowienie w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia**

Organy podatkowe nie są uprawnione do ustalania i dowodowego weryfikowania stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), ani do udzielania interpretacji w obszarze regulacji prawnych nieprzedstawionych w stanowisku wnioskodawcy odnośnie podatkowej kwalifikacji danego stanu faktycznego. Organ wydający interpretację jest związany merytorycznie zakresem problemu prawnego, jaki strona przedłożyła we wniosku. W zakresie tym, wystąpić mogą sytuacje, kiedy złożony wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie będzie spełniał wymogów określonych przepisami prawa, nie będzie w nim zawarte wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenie przyszłe lub własne stanowisko podatnika w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia

---

<sup>445</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2017 r., I SA/GI 298/17, Lex 2332752.

<sup>446</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2018 r., III SA/Wa 457/17, Lex 2612046.

<sup>447</sup> Przykładowa treść pouczenia brzmi: Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do WSA (...), za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 p.p.s.a.) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej KIS na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a p.p.s.a), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 p.p.s.a). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 p.p.s.a). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a p.p.s.a., skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

przyszłego; a także, w przypadkach określonych w art. 14b § 3a o.p. - nastąpi brak wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania osoby fizycznej, danych identyfikujących osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić. Opisując stan faktyczny w celu uzyskania interpretacji prawa wnioskodawca bierze na siebie odpowiedzialność za jego kompletność i jego też obciążać będą ewentualne nieścisłości w tym zakresie. Jeżeli wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełnia ww. wymogów, organ obowiązany jest w pierwszej kolejności wezwać go, w trybie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., do uzupełnienia braków takiego wniosku w terminie 7 dni (termin ten nie podlega przedłużeniu). Wezwanie organu dotyczyć powinno tych elementów wniosku, bez których nie jest możliwa ocena, czy przedstawiane we wniosku stanowisko i jego klasyfikacja prawna jest poprawna, czy też nie. W przypadku, gdy wnioskodawca nie uzupełni w ogóle, uzupełni w niepełnym obszarze lub nie poprawi wniosku według zaleceń organu wydającego interpretację, organ pozostawia wniosek o interpretację podatkową bez rozpatrzenia. Bez rozpatrzenia pozostawi również wniosek, gdy strona nie wniosła stosownej opłaty z tytułu wystąpienia do organu o wykładnię prawa podatkowego, która powinna zostać uiszczona z góry albo, gdy (bez wezwania do usunięcia braków wniosku) nie wskazała adresu, co uniemożliwia rozpoznanie podmiotu wnoszącego podanie.<sup>448</sup> Na postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia<sup>449</sup> - przysługuje zażalenie (art. 236 w zw. z art. 14h o.p.). Zażalenie składa się do tego samego organu, który wydał postanowienie, tj. Dyrektora KIS. Tryb taki należy uznać za wadliwy. Wynika to z faktu, że zaskarżenie postanowień o pozostawieniu wniosku przez organ podatkowy bez rozpatrzenia, przez ten sam organ jest nieskuteczny.<sup>450</sup> Postulować zatem należy o zmianę przepisów prawa

---

<sup>448</sup> Minister Finansów pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia jeżeli wnioskodawca: nie przedstawi zagadnienia oraz nie wskazał przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji, wskazane zagadnienie było już przedmiotem obowiązującej interpretacji ogólnej, nie wskaże niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, a także, jeżeli w dniu złożenia wniosku toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie.

<sup>449</sup> Postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia w swojej treści zawierać powinno: oznaczenie organu podatkowego; datę jego wydania; oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu; powołanie podstawy prawnej; rozstrzygnięcie; pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego; podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego, kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.

<sup>450</sup> W 2020 r. niespełna 2 procent skarg na postanowienia Dyrektora KIS zostało rozstrzygnięte na korzyść wnioskodawcy. Z danych KIS wynika, że w 2020 r. organ wydał 3,8 tysięcy postanowień o pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, z czego w 550 przypadkach podatnicy złożyli zażalenia - 10 z nich zostało

umożliwiająca składanie zażaleń do innego organu niż Dyrektor KIS lub możliwość złożenia skargi do WSA bez konieczności (jak jest obecnie) skorzystania z tego środka zaskarżenia.<sup>451</sup>

### 1.1.2. Odmowa wydania interpretacji podatkowej

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie wymaga przedstawienia aspektów gospodarczych, ekonomicznych oraz korzyści podatkowych. Ustawodawca przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym tam gdzie pojawia się uzasadnione przypuszczenie<sup>452</sup>, że możemy mieć do czynienia z przypadkiem art. 119a § 1 o.p., co według art. 14b § 5c o.p., kończy postępowanie interpretacyjne przez odmowę wydania interpretacji indywidualnej, na podstawie art. 14b § 5b pkt 1 o.p. Organ podatkowy traci w takim stanie rzeczy uprawnienie do merytorycznej analizy okoliczności opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i formułowania w tej mierze stanowiska prawnego. Odmawia się bowiem wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przepuszczenie, że mogą: stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 o.p., tj. wyłączenie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Jak wspomniano, odmowa rozpoznania wniosku przez organ podatkowy następuje w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one m.in. przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art.

---

rozstrzygniętych na ich korzyść. Analogiczne rozstrzygnięcia miały także miejsce w roku 2019 i 2018 - Zob. A. Pokojska, *Zażalenie do Dyrektora KIS mało skuteczne*, DGP z dnia 18 stycznia 2021 r., Nr 10 (5418), s. B1.

<sup>451</sup> Warto podkreślić, że podobna problematyka dotyczyła wydanych interpretacji dla podatnika niekorzystnych, tj. do 31 maja 2017 r. wnioskodawca w celu złożenia skargi do WSA, obowiązany był złożyć do organu wezwanie do usunięcia naruszenia prawa. Za sprawą ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935), od 1 czerwca 2017 r. nastąpiło uchylenie obowiązku złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa poprzedzającego złożenie skargi do WSA.

<sup>452</sup> Przez sformułowanie <uzasadnione przypuszczenie> zawarte w art. 14b § 5b o.p. należy rozumieć popartą argumentami prognozę możliwości wystąpienia określonego zdarzenia, stanu rzeczy. W przypadku <przypuszczenia> mowa jest jedynie o możliwości, prawdopodobieństwie zaistnienia określonego stanu rzeczy, zjawiska. Przypuszczenie nie wymaga pozostawania w pewności co do określonego osądu. - Zob. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2019 r., II FSK 451/18, Lex 2799437, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2020 r., I SA/Gd 375/20, Lex 3017616. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

119a o.p. Pierwszy wyrok w sprawie odmowy wszczęcia postępowania w zakresie ochrony prawnej wynikającej z otrzymanej interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania został wydany w 2017 r.<sup>453</sup> NSA ostatecznie osądził, że zainteresowany, który przed wejściem w życie klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania otrzymał korzystną interpretację indywidualną na podstawie art. 14b § 1 o.p., nie może się domagać oceny ze strony organu, że daje ona ochronę przed klauzulą występując o kolejną interpretację indywidualną dotyczącą wyłącznie zakresu ochrony z uprzednio wydanej interpretacji na podstawie art. 14m § 1 i § 2 pkt 1 w zw. z art. 14k § 1 tej ustawy. Przed odmową wydania interpretacji w sprawie, organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwrócić się powinien do Szefa KAS o opinię, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa KAS. Opinia Szefa KAS, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy. Wystąpienie o opinię nie zależy od uznania organu interpretującego. Orzecznictwo sądowe<sup>454</sup> podkreśla, że ustawodawca nakazując zwrócenie się o opinię nie unormował jej charakteru i nie wskazał wyraźnie na jej wiążący dla organu interpretującego charakter.<sup>455</sup> Sąd kontynuuje, że brak jednoznacznej

---

<sup>453</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2017 r., II FSK 935/17, OSP 2018, Nr 7-8, poz. 83.

Kanwą sporu był wniosek jednej ze spółek kapitałowych, która w jego treści wyjaśniła, że w październiku 2015 r. wystąpiła do organu podatkowego o potwierdzenie skutków podatkowych aportu. W interpretacji, którą otrzymała w odpowiedzi, organ podatkowy wydał korzystną dla niej wykładnię prawa (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 grudnia 2015 r., IPPB3/4510-867/15-2/MC). Rok później (w czerwcu 2016 r.) wspomniana spółka wystąpiła z kolejnym wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącym o.p. w zakresie ochrony prawnej wynikającej z otrzymanej wcześniej interpretacji w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Postępowanie takie miało na celu upewnienie się, czy w przypadku ponownego dokonania aportu, po wydaniu pierwotnej interpretacji i po wejściu w życie od lipca 2016 r. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 846 ze zm.), w trakcie roku 2016 będzie mogła nadal korzystać z ochrony, w tym zwolnienia z zapłaty podatku oraz odsetek od zaległości - wynikającej z otrzymanej już interpretacji. Organ podatkowy w sytuacji tej odmówił wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji. Sprawa na podstawie skargi wnioskodawcy trafiła na wokandę WSA, a następnie NSA za sprawą skargi kasacyjnej Ministra Finansów.

Kolejno, odmowa wydania interpretacji z uwagi na przypuszczenie unikania opodatkowania była przedmiotem m.in.: wyroku WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2020 r., I SA/Kr 75/20, Lex 3031113, wyroku WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2020 r., I SA/Gd 375/20, Lex 3017616, wyroku NSA z dnia 18 sierpnia 2020 r., II FSK 1231/18, Lex 3046209.

<sup>454</sup> Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2020 r., II FSK 893/18, Lex 3037134.

<sup>455</sup> Stanowisko to potwierdza m.in. H. Filipczyk, *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania - problemy wybrane*, MP 2017, Nr 9, s. 16 i 17, oraz zob. K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 204, wskazując, że w o.p. próżno jest szukać prawnoprosocowej normy stwierdzającej wiążący charakter opinii z art. 14b § 5c o.p. Również w pozostałych przepisach rozdziału 1a Działu II o.p. brak jest przepisu powiązanego treściowo z tym art., który

wypowiedzi ustawodawcy w tym zakresie nie oznacza jednak, że opinia ta nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację, z czym bezwzględnie należy się zgodzić. O.p. nakazuje zasięgnięcia opinii przez Szefa KAS (innego organu) wprost w przepisie art. 14b § 5c o.p. W takim przypadku, nie może być ona traktowana jako zwykła ocena określonego stanu, lecz stanowi szczególną instytucję prawną i ma w związku z tym charakter wiążący. Opinia o której mowa w art. 14b § 5c o.p. ma zbliżony charakter normatywny, choć nie tak bardzo rozbudowany, do współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych określonym w art. 209 o.p. Zgodnie z art. 209 o.p., jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenia opinii, decyzję wydaje się po zasięgnięciu stanowiska przez ten organ.<sup>456</sup> Ustawodawca w przepisie tym doprecyzował, co jest wymagane również w stosunku do opinii z art. 14b § 5c o.p., że organ do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest je przedstawić niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcia stanowiska, w tym organ obowiązany do zajęcia stanowiska może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające - o czym winno się zawiadomić stronę. Kolejno, zajęcie przez organ stanowiska nastąpić powinno w formie postanowienia. Zwrócić należy uwagę, że opinia wydana przez KAS w procesie wydania interpretacji indywidualnej jest ważnym etapem poprzedzającym rozstrzygnięcie, tj. ewentualnej odmowy wydania interpretacji, w związku z czym postępowanie w tej sprawie nie powinno budzić wątpliwości. Odmowa wydania interpretacji podatkowej, w formie postanowienia, oprócz przypuszczenia unikania opodatkowania, nastąpić może z uwagi na zakres przedstawionego wniosku, a konkretyzując, gdy pytanie interpretacyjne nie będzie dotyczyło stosowania przepisów prawa podatkowego oraz przepisów prawa materialnego. Niejednokrotnie organ podatkowy rozstrzygał, że <wydanie żądanego przez wnioskodawcę rozstrzygnięcia stałoby w sprzeczności z przepisem art. 14b § 1 o.p., ponieważ zagadnienie przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji nie dotyczy interpretacji przepisów prawa materialnego.><sup>457</sup> Analogiczna sytuacja występuje w przypadku, gdy podanie zostanie

---

przewidywałby, że organ podatkowy w postępowaniu o wydanie o wydanie interpretacji indywidualnej jest związany tą opinią. Jakkolwiek zwrócenie się o taką opinię jest ustawowym obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie (którego niedopełnienie skutkuje wadliwością wydanego rozstrzygnięcia), to jednak nie przesądza ona o kierunku lub treści rozstrzygnięcia.

<sup>456</sup> W praktyce przepis art. 209 o.p. ma zastosowanie tylko w jednym przypadku, tj. pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, gdy naczelnik tego urzędu prowadzi postępowanie w sprawie umorzenia, odroczenia terminu zapłaty lub rozłożenia na raty należności oraz zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru należności. - <https://sip.lex.pl/#publication/469898135/rozycki-karol-zajecie-stanowiska-przez-inny-organ?pit=2021-08-04&cm=URELATIONS>, dostęp: 6 sierpnia 2021.

<sup>457</sup> Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r., I SA/Po 52/20, Lex 3040065.

wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie takie nie będzie mogło być wszczęte, w trybie art. 165a w zw. z art. 14h o.p.

## 1.2. Termin do wydania interpretacji podatkowej

Zasada szybkości, tj. zasada osiągnięcia celu końcowego postępowania administracyjnego w najkrótszym czasie, należy do zasad ogólnych postępowania.<sup>458</sup> Pogląd ten, wyrażony wprawdzie w odniesieniu do postępowania ogólnego określa podstawowe założenia decydujące o sposobie gospodarowania czasem, przeznaczonym przez organ podatkowy na załatwienie sprawy zgodnie z zasadą ogólną szybkości postępowania podatkowego.<sup>459</sup> Realizacja tej zasady polega na interpretowaniu przepisów w świetle nakazu wynikającego z art. 125 w zw. z art. 14h o.p., w myśl której organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Na podstawie art. 14d o.p. i art. 14a w zw. z art. 14a § 9 o.p. interpretację ogólną oraz indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się<sup>460</sup> bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy<sup>461</sup> od dnia otrzymania

---

<sup>458</sup> Por. E. Iserzon, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego, tekst, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 62.

<sup>459</sup> M. Szubiakowski, *Terminy załatwiania spraw w ordynacji podatkowej*, PP 2001, Nr 4, s. 50.

<sup>460</sup> Jak słusznie zauważa M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016, s. 296, w doktrynie i orzecznictwie wiele kontrowersji wywołało pojęcie wydania interpretacji zawarte w art. 14d o.p. Zarysowały się przy tym w zasadzie dwa stanowiska. Według pierwszego z nich <wydanie> interpretacji oznacza to samo co <doręczenie> interpretacji wnioskodawcy (zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, Nr 1, poz. 2). Według drugiego stanowiska termin <wydanie> jest różny od terminu <doręczenie>, a przez pojęcie wydanie interpretacji rozumie się czynność organu polegającą na sporządzeniu tego aktu, opatrzeniu go podpisem upoważnionej osoby i wyeksponowaniu do wnioskodawcy. Przykładem takiego stanowiska jest wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Gl 1017/08, Lex 515190, w którym sąd stwierdził, że dzień wydania interpretacji to data, w której czynność została uzewnętrzniona, a więc sporządzona (na piśmie) i podpisana (przez osobę upoważnioną). Dla ustalenia dochowania terminu udzielania interpretacji istotna jest również data jej nadania w urzędzie pocztowym (polskiej placówce pocztowej). Od 1 stycznia 2016 r. zarysowany problem został w pewien sposób złagodzony. Po pierwsze, wprowadzono możliwość wydania interpretacji indywidualnej w formie elektronicznej i zgodnie z art. 14d § 2 o.p. w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu 3 miesięcy, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 o.p., zostało przesłane przed upływem tego terminu. Po drugie, według nowej regulacji zawartej w art. 14d § 3 o.p., wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej - nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

<sup>461</sup> Trzy miesięczny termin na wydanie interpretacji podatkowej obowiązuje także w Belgii oraz Francji. - Zob. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section\\_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006163093/?anchor=LEGIARTI000042909759#LEGIARTI000042909759](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006163093/?anchor=LEGIARTI000042909759#LEGIARTI000042909759), dostęp: 29 października 2021 r., P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4. W Estonii, termin do wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynosi sześćdziesiąt dni kalendarzowych od dnia wpłynięcia wniosku do Izby Podatków i Ceł lub usunięcia jego braków. Jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności prawne lub faktyczne okażą się bardziej skomplikowane (np. kwestie

wniosku (dzień doręczenia wniosku organowi podatkowemu).<sup>462</sup> Do terminu tego nie wlicza się terminów i okresów o których mowa w art. 139 § 4 o.p., a więc terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania (zob. art. 201 o.p.) oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony (np. czas na uzupełnienie braków we wniosku, uiszczenia brakującej opłaty), albo z przyczyn niezależnych od organu (np. wezwanie strony do uzupełniania braków we wniosku).<sup>463</sup> Do trzymiesięcznego terminu na wydanie interpretacji podatkowej nie wlicza się okresu pomiędzy wezwaniem zainteresowanego do uzupełniania wniosku, a jego przez zainteresowanego uzupełnieniem.<sup>464</sup> Ponadto, jak trafnie wywiedziono w literaturze<sup>465</sup>, czas oczekiwania na opinię Szefa KAS nie wlicza się do trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji określonego w art. 14d § 1 o.p. (okoliczność ta stanowi bowiem jeden z okresów, o których mowa w art. 139 § 4 o.p.). Sądy administracyjne stwierdzają<sup>466</sup>, iż niewliczanie terminów określonych w art. 139 § 4 o.p. oznacza, że z perspektywy organu podatkowego w postępowaniu podatkowym czas <stoi w miejscu>, nawet jeżeli podejmowane są jakiegokolwiek czynności przez organ podatkowy.<sup>467</sup> W przypadku nie załatwienia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. Ten sam

---

związane z międzynarodowymi opodatkowaniem), termin wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym może zostać wydłużony o trzydzieści dni kalendarzowych. - <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted>, dostęp: 29 października 2021 r.

<sup>462</sup> W przypadku wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez wnioskodawcę reprezentowanego przez profesjonalnego pełnomocnika, organ podatkowy powinien w trzymiesięcznym terminie, liczonym od dnia otrzymania wniosku, nie tylko sporządzić interpretację, ale i skierować do pełnomocnika zawiadomienie o możliwości pobrania takiej interpretacji w formie dokumentu elektronicznego. Jedynie przy wypełnieniu tak określonych reguł postępowania zachowany zostanie trzymiesięczny termin na wydanie interpretacji indywidualnej. - Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Łd 218/18, Lex 2506341.

<sup>463</sup> Przy czym zauważyć należy, że w wyroku NSA z dnia 18 stycznia 2011 r., II FSK 1589/09, Lex 952681, sąd wskazał, że nieuzasadnione wezwanie do usunięcia braków wniosku nie może być wliczane do trzymiesięcznego terminu na wydanie interpretacji indywidualnej. Innymi słowy, wezwanie przez organ wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku musi być uzasadnione. Brak uzasadnienia wezwania nie może wydłużać terminu trzech miesięcy na wydanie interpretacji podatkowej.

<sup>464</sup> Wynika to m.in. z odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 21 maja 2008 r. na interpelację poselską Nr 2836 w sprawie interpretacji prawa podatkowego przez urzędy skarbowe. W odpowiedzi tej uznano, że w praktyce przedłużenie trzymiesięcznego terminu występuje sporadycznie i tylko w przypadku gdy wniosek nie spełnia wymogów formalnych, a wnioskodawca jest wzywany do jego uzupełnienia. Wówczas okres pomiędzy wysłaniem wezwania do uzupełnienia braków formalnych, a otrzymaniem odpowiedzi od wnioskodawcy nie jest wliczany do trzymiesięcznego terminu i o ten czas termin ten ulega przedłużeniu z mocy prawa (art. 139 § 4 o.p.). - Zob. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/56EF6DB8>, dostęp: 21 października 2020 r.

<sup>465</sup> Zob. H. Filipczyk, *Interpretacje indywidualne...*, s. 16, K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 204. Na marginesie wspomnieć wypada, że ustawodawca, w obecnym stanie prawnym nie wyznaczył terminu w jakim opinia Szefa KAS powinna zostać wydana.

<sup>466</sup> Wyrok NSA z dnia 6 marca 2020 r., II FSK 1039/18, Lex 2979632.

<sup>467</sup> Ibidem.



obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 w zw. z art. 14h o.p.).<sup>468</sup> Niewydanie interpretacji indywidualnej w trzymiesięcznym terminie, bez konieczności uzupełniania braków wniosku, czy zawieszenia postępowania skutkuje uznaniem, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie, tzw. interpretacja milcząca. Należy przy tym zauważyć, że regulacja ta nie ma zastosowania do interpretacji ogólnej wydawanej przez Ministra Finansów. W porównaniu z terminami załatwiania spraw administracyjnych określonych w art. 35 k.p.a., termin na wydanie interpretacji podatkowej jest zbyt długi.<sup>469</sup> W znaczący sposób wstrzymuje on planowane przedsięwzięcia gospodarcze podatnika, co z kolei wpływa na jego sytuację finansową. Interpretacja podatkowa w konsekwencji wydawana być powinna bez zbędnej zwłoki jednak nie później w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wpływu wniosku zainteresowanego do organu.

### **1.3. Wydanie interpretacji podatkowej milczącej**

W sytuacji niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d o.p. (wydać ją należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku), ustawodawca przewidział fikcję prawną wydania interpretacji

---

<sup>468</sup> Zgodnie z art. 141 o.p. na niezakończony w terminie ustalonym na podstawie art. 140 o.p. stronie służy ponaglenie. Organ podatkowy, uznając ponaglenie za uzasadnione, wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezakończony sprawy w terminie, a w razie potrzeby podejmuje środki zapobiegające naruszaniu terminów załatwiania spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezakończony sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa. Ponadto, stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego na beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania. Uwzględnienie skargi na beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organy w sprawach określonych w art. 3 § 2 pkt 1-4 p.p.s.a. albo na przewlekłe prowadzenie postępowania w sprawach określonych w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. na podstawie art. 149 p.p.s.a. polega na: 1) zobowiązaniu organu administracji publicznej do wydania w określonym terminie interpretacji podatkowej, 2) zobowiązaniu organu do stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa, 3) stwierdzeniu, czy organ dopuścił się beczynności lub przewlekłego postępowania. Termin wyznaczony orzeczeniem WSA jest terminem dodatkowym w stosunku do terminu, w którym sprawa powinna zostać zakończona.

<sup>469</sup> Warto również wskazać, że za sprawą art. 31g ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374, 567, 568), w przypadku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej złożonych i nierozpatrzonej do dnia 31 marca 2020 r. oraz złożonych od dnia 31 marca 2020 r. do dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19 w Polsce, termin na wydanie interpretacji indywidualnej określony w art. 14d o.p. przedłużono o trzy miesiące. Ponadto, w myśl art. 31g ust. 3 ww. ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużyć termin do wydania interpretacji indywidualnej o dalsze okresy, nie więcej jednak niż o trzy miesiące, uwzględniając skutki wywołane COVID-19. W konsekwencji interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana być może w terminie sześciu miesięcy od dnia doręczenia wniosku organowi podatkowemu, z możliwością jego przedłużenia do miesiąca dziewięciu.

indywidualnej w całości uznającej za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, tj. interpretację milczącą. W takim przypadku uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie (art. 14o § 1 o.p.). Oznacza to, że w sytuacji, jeśli organ nie wyda interpretacji lub postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w przewidzianym ww. terminie, do obrotu prawnego wejdzie milcząca jego zgoda uznająca stanowisko zainteresowanego za prawidłowe. W piśmie Sekretarza Stanu z dnia 28 grudnia 2004 r. do dyrektorów izb skarbowych<sup>470</sup> podkreślono, że < kategorycznie i bezwzględnie należy przestrzegać terminów do załatwienia wniosków o interpretację>. Przy liczeniu trzymiesięcznego terminu należy mieć na uwadze zastrzeżenia zawarte w art. 14d o.p. W zakresie tym w orzecznictwie wyłoniły się dwa odrębne stanowiska. Zdaniem pierwszego z nich termin, o którym mowa w art. 14d o.p. może być uznawany za zachowany tylko wówczas, gdy przed jego upływem interpretacja zostanie skutecznie doręczona wnioskodawcy. Po przekroczeniu trzymiesięcznego terminu na doręczenie interpretacji zastosowanie znajduje art. 14o § 1 o.p.<sup>471</sup> Według drugiego stanowiska konsekwencja, z jaką ustawodawca używa odrębnych pojęć: <wydanie> i <doręczenie>, nie pozwala przyjąć, że w przypadku o którym mowa w art. 14d i 14o o.p., utożsamiał wydanie interpretacji z jej doręczeniem. Jeżeli organowi wyznaczono termin do dokonania określonej czynności - to dokonanie jej w którymkolwiek, także ostatnim przed jego upływem dniu, jest równoznaczne z dochowaniem ustawowego terminu. Kolejno, w kwestiach dotyczących interpretacji decydujące znaczenie ma data wydania interpretacji, a nie data doręczenia.<sup>472</sup> Spór ten (w zakresie prawidłowego rozumienia wyrażenia <wydanie interpretacji>) został rozstrzygnięty przez skład całej Izby Finansowej NSA. W dniu 14 grudnia 2009 r. została podjęta uchwała<sup>473</sup>, która przesądza o tym, że termin liczy się od dnia doręczenia

---

<sup>470</sup> W piśmie Sekretarza Stanu z dnia 28 grudnia 2004 r. do dyrektorów izb skarbowych podkreślono, że <kategorycznie i bezwzględnie należy przestrzegać terminów do załatwienia wniosków o interpretację>. - Zob. pismo Sekretarza Stanu z dnia 28 grudnia 2004 r. do dyrektorów izb skarbowych, SP/8010-5/2240/04/EZ, Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów 2005, Nr 1, s. 4. Analogicznie w: piśmie Sekretarza Stanu z dnia 12 stycznia 2005 r. do dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych, SP1/12/8012-8/31/05/ES, Biuletyn Skarbowy 2005, Nr 1, s. 6.

<sup>471</sup> Zob. wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2009 r., I SA/Op 27/09, Lex 549310, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 maja 2009 r., III SA/GI 68/09, Lex 505763, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2011 r., I SA/GI 2448/10, Lex 858929. Szerzej na ten temat: S. Marciniak, *Termin wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, PP 2010, Nr 6, s. 6 i n.

<sup>472</sup> Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 listopada 2010 r., I SA/Rz 585/10, Lex 617233, wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., II FSK 1263/09, Lex 745587.

<sup>473</sup> Uchwała NSA cała izba NSA W-wa - Izba Finansowa z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, OSP 2010, Nr 4, poz. 39.

Wcześniej, w uchwale NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, Nr 1, poz. 2, sąd wskazał, że w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie <niewydanie postanowienia>,

interpretacji.<sup>474</sup> W uchwale tej uznano, że <w stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2007 r. pojęcie <niewydanie interpretacji> użyte w art. 14o § 1 o.p., nie oznacza braku jej doręczenia w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy>. Stanowisko to zostało potwierdzone w kolejnych wyrokach NSA<sup>475</sup>, a także TK<sup>476</sup> zaaprobował zgodność art. 14o § o.p. z Konstytucją RP przyznając że art. 14o § 1 o.p., rozumiany w ten sposób, że pojęcie <niewydanie interpretacji> nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d o.p., jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Wskazać należy na istniejący związek pomiędzy uregulowaniami prawnymi określonymi w o.p. dotyczącymi interpretacji milczącej, a milczącym załatwieniem sprawy określonym w k.p.a. K.p.a. normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych albo załatwianych milcząco. Sprawę uznaje się za załatwioną milcząco w sposób w całości uwzględniający żądanie strony, jeżeli w terminie miesiąca od dnia doręczenia żądania strony właściwemu organowi administracji publicznej albo innym terminie określonym w przepisie szczególnym organ ten nie wyda decyzji lub postanowienia kończącego postępowanie w sprawie (milcząco zakończenie postępowania) albo nie wniesie sprzeciwu w drodze decyzji (milcząca zgoda).<sup>477</sup> Ułomnością o.p. w zakresie milczącej interpretacji jest brak jednoznacznych przepisów prawnych regulujących formę i tryb potwierdzenia milczącej interpretacji.<sup>478</sup> Organ w zakresie tym, na wniosek strony, w drodze postanowienia, wydawać powinien zaświadczenie albo odmówić jego wydania; na które przysługiwałoby zażalenie. Organ odmawiałby wydania zaświadczenia, gdy wniosek nie pochodziłby od strony lub gdy strona żądałaby wydania zaświadczenia o <wydaniu> interpretacji milczącej, podczas gdy sprawa nie została załatwiona w sposób milczący. Wymagane byłoby również wskazanie, z jakich elementów potwierdzenie <wydania> milczącej interpretacji podatkowej powinno się składać. Określać one powinno w szczególności oznaczenie organu podatkowego i strony

---

użyte w art. 14b § 3 o.p., oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku.

<sup>474</sup> Patrz glosa S. Babiarez, *Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia)*, PriP 2010, Nr 3, s. 27 i n., por. A. Sarna, *Trzymiesięczny termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, PriP 2010, Nr 3, s. 32.

<sup>475</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., II FSK 1005/09, Lex 745417, wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 748/09, Lex 745833, wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., II FSK 767/09, Lex 745847, C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, 218.

<sup>476</sup> Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, OTK-A 2014, Nr 8, poz. 94.

<sup>477</sup> Zob. art. 1 pkt 1 i art. 122a k.p.a.

<sup>478</sup> Należy zauważyć, że w trybie art. 306a o.p. organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. Zaświadczenie takie wydaje się, jeżeli osoba ubiega się o zaświadczenie ze względu na swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego. O.p. nie wskazuje jednak, że przepis ten ma zastosowanie w stosunku do instytucji interpretacji milczącej.

postępowania, datę jego wydania, powołanie podstawy prawnej, treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco, datę milczącego załatwienia sprawy, pouczenie o możliwości wniesienia zażalenia oraz podpisu z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego pracownika organu upoważnionego do wydania zaświadczenia, a jeżeli zaświadczenie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego - kwalifikowany podpis elektroniczny. Ponadto, złożenie wniosku o wydanie zaświadczenia nastąpić powinno w każdym czasie oraz spełniać wymagania podania określonego w art. 168 o.p. Zaświadczenie o <wydaniu> milczącej interpretacji nie tworzyłoby nowego stanu prawnego, lecz potwierdzałoby, że organ podatkowy, uznał stanowisko strony wskazane we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej za prawidłowe. Dzięki niemu wnioskodawca miałby pewność, że uzyskanie przez niego pozytywnej interpretacji indywidualnej w trybie milczącej interpretacji faktycznie miało miejsce, w tym objęty został ochroną prawną, w przypadku gdy się do niej zastosuje. Możliwość korekty interpretacji milczącej przewiduje art. 14e o.p. Przepis ten pozwala z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli Szef KAS stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub TSUE, jak i ją uchylić jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania. Istnieje także możliwość stwierdzenia wygaśnięcia takiej interpretacji przez Dyrektora KIS w trybie art. 14e § 1a pkt 2 o.p., jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym. Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 14e § 3, wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Stanowi o tym wprost art. 14o § 2 o.p. w brzmieniu: przepisy art. 14e i art. 14i § 2 stosuje się odpowiednio. Wykładni dotyczącej art. 14o o.p., jak wskazuje orzecznictwo i doktryna<sup>479</sup> nie można jednak dokonywać w oderwaniu od pozostałych przepisów rozdziału 1a Działu II o.p., dotyczącego interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym przede wszystkim art. 14b § 1 o.p. Sytuacja ta dotyczy także przepisów określających ochronę dla wnioskodawcy, a mianowicie art. 14k, 14l i 14m o.p.<sup>480</sup> Milcząca interpretacja nie jest wydawana na piśmie.

---

<sup>479</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., II FSK 940/09, Lex 745970, wyrok NSA z dnia 8 października 2010 r., Lex 745679, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zabrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 145.

<sup>480</sup> Warto wspomnieć, że sporadycznie w piśmiennictwie uznaje się, że interpretacja milcząca jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości podatkowej i różnicuje obciążenia przedsiębiorców nie w zależności od obowiązującego praw, ale w zależności od jego interpretacji lub dopatrzania przez słabo do tego przygotowany lub nieprzygotowany w ogóle samorządowy organ podatkowy. Wskazuje się, że zwolnienie w tym trybie podatnika z istniejącego obowiązku podatkowego może być sprzeczne z Konstytucją RP, z przepisami UE i może zostać uznane za niedozwoloną pomoc publiczną dla przedsiębiorcy i naruszenie w Unii zasady

W postępowaniu dotyczącym indywidualnych interpretacji nie ma zastosowania art. 126 o.p., a zatem nie przysługuje na nią skarga do sądu administracyjnego. W trybie art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.

#### **1.4. Opłata za wydanie interpretacji podatkowej**

Wydanie interpretacji indywidualnej oraz ogólnej prawa podatkowego podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.<sup>481</sup> Kwota ta nie dotyczy jednak wniosku jako całości, a ilości przedstawionych w nim stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Wnioskodawca musi zatem sam ustalić ich ilość, co w niektórych przypadkach być może problematyczne. Zakładając hipotetyczną sytuację, w której w jednym z wniosków sformułowane zostanie pytanie odnoszące się do konsekwencji podatkowych stanu faktycznego w różnych podatkach, np. podatku dochodowym od osób prawnych - z punktu widzenia kosztów wnioskodawcy, podatku dochodowym od osób fizycznych - z punktu widzenia ewentualnego przychodu dla pracownika i obowiązków pracodawcy jako płatnika oraz dodatkowego na gruncie u.p.t.u. Rodzi się pytanie: czy wnioskodawca może uiścić jedną opłatę, ponieważ pytania dotyczą różnych podatków, ale związane są one z wyraźnie określonym jednym stanem faktycznym? Czy też wątpliwości interpretacyjne w każdym podatku należy potraktować jako odrębny stan faktyczny? W przedstawionej sytuacji przychylić należałoby się do pierwszego z wariantów. Art. 14f § 2 o.p. wskazuje, że w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od

---

konkurencyjności podmiotów gospodarczych. Udzielanie przedsiębiorcom z różnych krajów niejednakowych interpretacji może spowodować wniesienie skargi do ETS, a sytuacja może jeszcze bardziej się skomplikować, gdy ten sam podatek prowadzący działalność gospodarczą na terenie kilku gmin otrzyma od ich organów podatkowych rozbieżne interpretacje. Przepis o tzw. milczącej interpretacji to przejaw walki z patologią bezczynności organów, dążenie do rozwiązywania problemów i walka z ich konserwowaniem. Milcząca interpretacja powinna pozostać <martwą literą prawa>. Z bezczynnością organów podatkowych powinien radzić sobie nadzór nad administracją. Uznaje się na szkodliwość takich interpretacji, a nawet idąc dalej, że jest ona bardziej szkodliwa niż zła wykładnia. Zob. J. Gumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa...*, s. 34, T. Nowak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2008, s. 172 i 173.

<sup>481</sup> Przykładowo, w Niemczech, za wydanie interpretacji podatkowej pobierane są opłaty, proporcjonalne do podanej we wniosku kwoty podatku (wynoszą one poniżej jeden procent tej kwoty). Opłaty nie pobiera się od zagadnień podatkowych, których wartość nie przekracza 10 tys. euro. - Zob. P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4. W Szwecji oraz w Estonii uiszczenie opłaty za wydanie interpretacji podatkowej uzależnione jest od tego, czy z wnioskiem występuje osoba fizyczna, czy podatnik (np. w Estonii rozpatrzenie wniosku o wydanie wiążącego orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynosi od podatnika 1180 euro; od osoby fizycznej 300 euro). - Zob. <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted>, dostęp: 29 października 2021 r.

każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. W efekcie opłacie podlega odrębny stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, a nie suma ustaw w tym stanie faktycznym lub zdarzeniu przeszłym zawarta. W sytuacji jednak, gdy opłata wniesiona zostanie w sposób nieprawidłowy, np. poprzez błędną kwalifikację samoistnego stanu faktycznego, organ podatkowy obowiązany jest wezwać wnioskodawcę do jej uiszczenia w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 w zw. art 14f § 1 o.p.). Zdarzyć się może także sytuacja odwrotna. Zainteresowany wniesć może zapłatę w wysokości przekraczającej ilość przedstawionych we wniosku stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, co w następstwie spowoduje zwrot nienależnie wniesionej należności, który nastąpić powinien nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji. Opłata za wydanie interpretacji podatkowej, która każdorazowo uiszczona powinna być na rachunek KIS lub urzędu gminy (miasta) obsługującej wójta (burmistrza, prezydenta miasta) właściwego do wydania interpretacji, podlegać może również zwrotowi w ściśle określonych przypadkach, które warunkuje art. 14f § 2b o.p. Okoliczności takie mogą nastąpić: po pierwsze gdy, wnioskodawca cofnie wniosek w całości; do drugie, wnioskodawca cofnie część wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego - w odpowiedniej części; lub po trzecie, o czym już wspomniano, uiszczenia opłaty w kwocie wyżej od należnej. W kontekście tym, wartym rozważania byłaby możliwość wprowadzenia przez ustawodawcę zwrotu opłaty także w okolicznościach wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia braków wniosku, a jego przez wnioskodawcę niedokonania, czy też postanowienia w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia lub odmowę jego rozpoznania, gdy opłata została już uiszczona. Danina z tytułu wniesienia wniosku o interpretację podatkową do ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ministra finansów) lub Dyrektora KIS stanowi dochód budżetu państwa, tj. w odniesieniu do wykładni indywidualnej oraz ogólnej, natomiast należności dotyczące opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej samorządowych organów podatkowych, stanowią dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Opłatę od wniosku o wydanie interpretacji podatkowej można uznać za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 3 pkt 8 o.p. Rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

## 1.5. Doręczenie interpretacji podatkowej

Zewnętrzny charakter działania administracji polegający na wydawaniu interpretacji prawa podatkowego powoduje, że są one doręczane zainteresowanemu. Dotyczy to zindywidualizowanych podmiotowo i przedmiotowo interpretacji indywidualnych. Interpretacje ogólne nie mają określonego adresata, kierowane są do wszystkich potencjalnie zainteresowanych ich treścią, wobec czego, na podstawie art. 14i § 1 o.p., publikowane są do powszechnej wiadomości w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane są w Biuletynie Informacji Publicznej.<sup>482</sup> Doręczenie zaliczane jest do czynności pomocniczych postępowania, a jego przedmiotem jest pismo.<sup>483</sup> Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego jest pismem organu skierowanym do strony<sup>484</sup>, zawierającym urzędową informację o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego. Jako pismo, doręczane jest stronie postępowania o wydanie interpretacji indywidualnych. Tylko prawidłowe doręczenie, tzn. dokonane zgodnie z zasadami określonymi w przepisach rozdziału 5 działu IV o.p. (art. 144-154c o.p.), powoduje skuteczność czynności doręczenia podejmowanych przez organ podatkowy.<sup>485</sup> W myśl art. 14h o.p. przepisy rozdziału 5 działu IV o.p. znajdują odpowiednie zastosowanie w postępowaniu o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Doręczenie pism w sprawach podatkowych opiera się na zasadzie oficjalności.<sup>486</sup> Z uwagi na to, że organ podatkowy jest <gospodarzem> postępowania, to wyłącznie na nim, z urzędu, spoczywa obowiązek doręczania wszelkich pism kierowanych zarówno do strony, jak i do innych uczestników postępowania. Adresat nie musi zabiegać o doręczenie mu pisma. Nie może on również ponosić negatywnych konsekwencji płynących z wadliwego jego doręczenia. Przepisy o doręczaniu pism mają charakter gwarancyjny. Oznacza to, że tylko prawidłowe doręczenie, tzn. dokonane zgodnie z zasadami określonymi w art. 144 - 154c o.p., uzależniają skuteczność czynności

<sup>482</sup> W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą <Objaśnienia podatkowe> zamieszczane są także objaśnienia podatkowe. - Zob. art. 14i § 1a o.p.

<sup>483</sup> Pismo obejmuje wszelkie akty i dokumenty wydawane, podejmowane lub sporządzone w związku z wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego. Należą do nich m.in. wezwania, protokoły, zawiadomienia, żądania informacji, postanowienia, decyzje oraz wszelkie inne dokumenty kierowane przez organ administracji publicznej do strony lub innych uczestników postępowania - Zob. G. Łaszczyca, A. Matan, *Doręczenia w postępowaniu ogólnym i podatkowym*, Kraków 1988, s. 215-230.

<sup>484</sup> Przy wniosku wspólnym, wnioskodawcom niebędącym stroną, organ doręcza odpis wydanej interpretacji indywidualnej.

<sup>485</sup> Zob. J. Brolik, *Doręczenie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego - znaczenie prawne doręczenia*, Głosa 2015, Nr 1, s. 105 i 106.

<sup>486</sup> Organ podatkowy doręcza pisma: 1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub 2) za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

podejmowanych przez organ.<sup>487</sup> Pisma kierowane przez organ podatkowy do stron oraz innych uczestników postępowania podatkowego mogą być sporządzane w dwóch formach: papierowej oraz elektronicznej.<sup>488</sup> Co do zasady, pisma są dostarczane ich adresatom w formie, w jakiej zostały one sporządzone. Co do zasady, gdyż w kwestii tej ustanowiony został wyjątek wskazujący, że w przypadku pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, doręczenie może polegać na wydruku pisma odzwierciedlającego jego treść<sup>489</sup>, jeżeli strona nie wniosła o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczanie pism w taki sposób. Zasadą jest, że pisma doręcza się stronie, a w przypadku, gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi.<sup>490</sup> Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje (alternatywnie) za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego, tj. w postaci papierowej (art. 144 § 5 o.p.<sup>491</sup>). Organ podatkowy doręcza interpretację za pokwitowaniem (w sytuacji doręczeń za pośrednictwem operatora

---

<sup>487</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 534/08, Lex 477376, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 maja 2009 r., I SA/Wr 156/09, Lex 534595.

<sup>488</sup> Pismo sporządzone w formie elektronicznej to dokument elektroniczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 346 ze zm. (dalej u.i.d.p.) Art. 3 pkt 2 u.i.d.p. definiuje dokument elektroniczny jako stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z następujących warunków: 1) złoży podanie w formie dokumentu elektronicznego przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy; 2) wniesie o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny; 3) wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.

<sup>489</sup> Wydruk pisma zawiera: 1) informację, że pismo zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby, która je podpisała; 2) identyfikator tego pisma, nadawany przez system teleinformatyczny. - Art. 144b § 2 o.p.

<sup>490</sup> Pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje adresu do doręczeń w kraju, pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej na wskazany adres elektroniczny.

<sup>491</sup> W literaturze wskazano, że regulacja prawna zawarta w art. 144 § 5 o.p. jest wadliwa. Mianowicie, z treści tego przepisu wynika, że wobec podmiotów w nim wymienionych (oprócz doręczeń elektronicznych) może mieć zastosowanie wyłącznie doręczenie w siedzibie organu, a tymczasem doręczenie w ten sposób może okazać się niemożliwe, gdyż organ podatkowy nie jest uprawniony do <wymuszania> obecności adresata w swojej siedzibie. Zgodnie z zasadą oficjalności doręczeń organ podatkowy nie jest uprawniony do nałożenia na adresata obowiązku odbierania pism w jego siedzibie. Należy przy tym zauważyć, że do sytuacji uregulowanej w tym przepisie nie ma zastosowania § 4 art. 144 o.p. stanowiący o tym, iż w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się w sposób przewidziany dla pism w formie papierowej. - Zob. M. Kalinowski, M. Masternak, *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, PP 2016, Nr 4, s. 12. Przedstawione stanowisko w pełni zasługuje na aprobatę.



pocztowego)<sup>492</sup> lub za urzędowym poświadczeniem odbioru (w sytuacji doręczeń za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej).<sup>493</sup> Doręczanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej następuje przez portal podatkowy lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą.<sup>494</sup> W przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys, za pokwitowaniem. Jak zauważa orzecznictwo administracyjne<sup>495</sup>, zwrotne potwierdzenie odbioru (potocznie zwane zwrotką) jest dokumentem wystawianym przez doręczającego i odbiorcę. Jego otrzymanie przez organ powoduje powstanie domniemania, że skierowana do adresata przesyłka została mu przekazana w określonym terminie. Obowiązek posiadania przez organ tego dokumentu wyznacza treść art. 144 o.p. w zw. z art. 14h o.p.<sup>496</sup> Data doręczenia interpretacji indywidualnej wiąże się z powstaniem szeregu istotnych skutków prawnych. Wyznacza ona początek biegu terminu do wniesienia środka zaskarżenia, czy termin do usunięcia wad formalnych wniosku zainteresowanego. Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego doręczana jest do miejsca, w zależności od podmiotu, który o taką interpretację z wnioskiem wystąpił. Inaczej sytuacja ta wygląda w stosunku do osób fizycznych<sup>497</sup>, inaczej

---

<sup>492</sup> Odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia. Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyla się od tego, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo, i przyczynę braku jej podpisu.

<sup>493</sup> W przypadku doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej doręczenie jest skuteczne, jeżeli adresat potwierdzi odbiór pisma w sposób, o którym mowa w art. 152a § 1 pkt 3. W celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające: 1) informację, że adresat może odebrać pismo w formie dokumentu elektronicznego; 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma; 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w określony sposób. W przypadku nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego, organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.

<sup>494</sup> Według definicji zawartej w art. 3 pkt 14 o.p. portalem podatkowym jest system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei w rozumieniu art. 3 pkt 17 u.i.d.p. elektroniczna skrzynka podawcza to dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego

<sup>495</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2013 r., I SA/Ke 37/13, Lex 1302802.

<sup>496</sup> Ibidem.

<sup>497</sup> W przypadku osób fizycznych, pismo doręcza się pod adresem miejsca zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju. Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczone: 1) w siedzibie organu podatkowego; lub 2) w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata - adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji. Art. 148 § 3 o.p. stanowi, że razie niemożności doręczenia pisma w wyżej określony sposób, a także w innych uzasadnionych przypadkach pismo doręczyć można w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie. Istnieje również możliwość doręczenia zastępczego. W przypadku bowiem nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma - sąsiadowi,

dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.<sup>498</sup> Generalnie wyróżnić można doręczenie zwykłe (bezpośrednie) oraz szczególne, np. zastępcze.

### 1.6. Publikacja interpretacji podatkowych

W myśl art. 14i § 1 o.p. interpretacje ogólne są publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów<sup>499</sup> oraz w Biuletynie Informacji Publicznej<sup>500</sup>. W zakresie tym występuje zatem dwutorowość publikacji. Publikacja interpretacji ogólnej w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów ma być zastosowana bez zbędnej zwłoki i ma walor oficjalny. Tylko interpretacja ogólna opublikowana w tym trybie może spełniać rolę, do jakiej została przewidziana, a także realizować cel określony w art. 14a § 1 o.p. Jest nim jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Opublikowanie interpretacji ogólnej służy więc organom podporządkowanym organizacyjnie Ministrowi Finansów oraz Szefowi KAS do zrozumienia problematyki stanowiącej przedmiot tej interpretacji.<sup>501</sup> Zamieszczanie interpretacji ogólnych w Biuletynie Informacji Publicznej jest mniej oficjalną formą ich publikacji. Ma wyłącznie charakter informacyjny i służy zwiększeniu ich dostępności dla zainteresowanych przez zebranie wszystkich interpretacji (ogólnych i indywidualnych) w jednym miejscu. Ich zamieszczanie w Biuletynie Informacji Publicznej nie wywołuje takich samych skutków prawnych jak opublikowanie w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Podatnik, chcąc skutecznie podnieść zarzut niezastosowania się organów administracji podatkowej do interpretacji ogólnej, powinien oprzeć się na jej treści zamieszczonej w Dzienniku Urzędowym.<sup>502</sup>

---

zarządcy domu lub dozorca - gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorca umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata, lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano jako adres do doręczeń.

<sup>498</sup> Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego doręcza się: w lokalu ich siedziby; lub w miejscu prowadzenia działalności - osobie upoważnionej do odbioru korespondencji; lub prokurentowi; lub w siedzibie organu podatkowego. W razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby, doręcza się je za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorca, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorca umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej, na drzwiach lokalu siedziby adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której mieści się lokal tej siedziby.

<sup>499</sup> Wydawanie Dziennika Urzędowego Ministra Finansów kierującego działami administracji rządowej wynika z przepisów ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1523 ze zm.

<sup>500</sup> Obowiązek wydawania Biuletynu Informacji Publicznej wynika z ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2176 ze zm.

Warto wskazać, że publikacja interpretacji podatkowych praktykowana jest w także np. w Hiszpanii, Portugalii oraz Szwecji. - Zob. P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4

<sup>501</sup> K. Teszner, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 245.

<sup>502</sup> R. Mastalski, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego po 1 lipca 2007 roku*, Rzeczpospolita z dnia 15 lutego 2007 r., s. C4.

Interpretacje indywidualne, ich zmiana oraz postanowienia o wygaśnięciu interpretacji wraz z informacją o dacie doręczenia wnioskodawcy przekazywane są niezwłocznie organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz innych podmiotów wskazanych w jej treści (np. dane personalne wnioskodawcy, adres i jego nazwa), są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej w formie elektronicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W miejscu tym zamieszcza się informacje o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, a także informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie może zostać zmieniona, uchylona lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia. Oprócz interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora KIS oraz interpretacji ogólnych ministra właściwego do spraw finansów publicznych, publikacji na stronach urzędów obsługujących, podlegają interpretacje indywidualne wydane przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka sejmiku. W zakresie upubliczniania do powszechnej wiadomości wydanych interpretacji podatkowych<sup>503</sup> odnotować można pewną ich hierarchię. Najistotniejsze znaczenie w tym kontekście ma publikacja interpretacji ogólnych. Ponadto, że ich publikacja (jako jedyna) podlega w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, to organ podatkowy jest nią związany w tym znaczeniu, że nie może wydać interpretacji indywidualnej, lecz wydając postanowienie stwierdzające bezprzedmiotowość wniosku w sprawie, odesłać powinien do interpretacji ogólnej, która ma zastosowanie do sytuacji wnioskodawcy. Zastrzeżenie budzi fakt, że interpretacje samorządowych organów terytorialnych publikowane są w Biuletynie Informacji Publicznej poszczególnych gmin, co sprzyja ich nieujednolicaniu oraz rodzi trudności w odnalezieniu treści przez wnioskodawców, innych niż sam ich adresat.

## **2. Odmiany ingerencji w obowiązującą interpretację podatkową z urzędu**

### **2.1. Zmiana interpretacji ogólnej podatkowej**

O potrzebie zmiany wydanej interpretacji ogólnej, na podstawie art. 14da o.p. rozstrzyga minister właściwy do spraw finansów publicznych, który działa z urzędu (o.p. nie przewiduje procedury, za pomocą której zainteresowany podmiot lub organ podatkowy

---

<sup>503</sup> Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady dostępu do informacji publicznej jest ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2176 ze zm. oraz odniesienie do ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych, t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1781 ze zm.

mógłby wystąpić o zmianę istniejącej interpretacji ogólnej).<sup>504</sup> Minister Finansów został uprawniony do zmiany wydanej interpretacji ogólnej - jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość. Przepis 14da o.p. nie zawiera postanowień wskazujących na specjalny sens użytego w nim wyrazu <nieprawidłowość>. Ustalenie treści tego określenia powinno zatem nastąpić przy uwzględnieniu semantycznego znaczenia wyrazów <nieprawidłowość> i <nieprawidłowy>. Według *Słownika języka polskiego* wyraz <nieprawidłowość> oznacza fakt lub zjawisko pozbawione prawidłowości, niezgodne z regułą, zasadą, natomiast <nieprawidłowy> - niezgodny z ustalonymi normami, prawidłami.<sup>505</sup> Kierując się zatem przesłankami natury semantycznej oraz celem regulacji zawartej w art. 14e § 1 o.p., należy przyjąć, że <nieprawidłowość> interpretacji uzasadniająca jej zmianę w rozważanym trybie wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. Pełna ocena prawidłowości wydanej interpretacji ogólnej będzie wymagała zawsze uwzględnienia dyrektyw tworzących podstawy interpretacji prawa podatkowego (przyznanie pierwszeństwa językowemu znaczeniu norm prawa podatkowego, zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika oraz zakaz analogii).<sup>506</sup> Ocena jej nieprawidłowości z kolei nastąpić powinna przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, TK lub TSUE (art. 14da o.p.).<sup>507</sup> Ogólne wskazanie orzecznictwa sądów i wspomnianych trybunałów uzasadnia przyjęcie, że chodzi zarówno o te sytuacje, w których wydana interpretacja ogólna pominęła istniejące już orzecznictwo, jak i o te, w których orzecznictwo to pojawiło się po wydaniu interpretacji. Powodem zmiany interpretacji ogólnej może być więc również to, że ich treść, prawidłowa w dacie ich wydania, straciła walor

---

<sup>504</sup> W kontekście tym warto również odnotować, że zmiana interpretacji ogólnej nie została ograniczona żadnym terminem, nie wskazano na czynności jakie w zakresie tym powinny być podjęte, a także z jakich elementów zmieniona interpretacja powinna się składać.

<sup>505</sup> Zob. *Słownik języka polskiego*, (red.) M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981, s. 351.

<sup>506</sup> Por. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPP 2004, Nr 4, s. 9 i n.

<sup>507</sup> Jak wskazuje doktryna, art. 14da o.p. nie zawiera postanowień, które wskazywałyby na konieczność uwzględnienia w tym zakresie określonej kategorii orzeczeń sądów, jednak nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku sądów administracyjnych takimi orzeczeniami będą przede wszystkim uchwały NSA wyjaśniające zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości. W ujęciu prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uchwały NSA wyposażone są w tzw. pośrednią moc wiążącą, wyrażającą się m.in. tym, że odstąpienie przez jakikolwiek skład sądu administracyjnego od stanowiska zajętego w uchwale wymaga uruchomienia specjalnej procedury <uchwałodawczej> przewidzianej w art. 269 p.p.s.a. - Zob. A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 151.

Za mające duże znaczenie z punktu widzenia rozważanej instytucji, tj. zmiany interpretacji ogólnej, można także uznać te stanowiska wyrażone w konkretnych orzeczeniach, które są powszechnie akceptowane przez inne sądy orzekające sądów, co znajduje wyraz w wyrokach rozstrzygających indywidualne sprawy. Chodzi tu przede wszystkim o te orzeczenia sądowe, które wyrażają stałe tendencje w ważnych kwestiach prawa podatkowego. - szerzej por. R. Mastalski, *Jak zmienia się sposób wykładni sądowej prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej?*, PriP 2006, Nr 9, s. 29 i n.

prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni wyjaśnionych w niej przepisów w orzecznictwie sądów, TK lub TSUE.<sup>508</sup> Przykładowo 27 maja 2020 r. Minister Finansów działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 oraz art. 14da o.p., w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w zakresie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, zmienił interpretację ogólną z dnia 31 marca 2014 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.<sup>509</sup> Przy zmianie interpretacji ogólnej z 2014 r. Minister Finansów dokonał wyjaśnienia że, mając na uwadze orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>510</sup>, ukształtowane po wydaniu zmienianej interpretacji ogólnej, w którym wskazuje się, że za zbyt daleko idące należy uznać twierdzenie, zgodnie z którym o trwałym charakterze połączenia zabudowy meblowej z elementami konstrukcyjnymi budynku można mówić wyłącznie wtedy, gdy zabudowa meblowa jest zamontowana w sposób ingerujący w substancję budynku uniemożliwiający demontaż takiej zabudowy bez uszkodzenia jej komponentów lub elementów konstrukcyjnych budynku.

## **2.2. Zmiana interpretacji indywidualnej**

Szef KAS, wyłącznie z urzędu, w trybie nadzoru nad prawidłowością wydanych interpretacji indywidualnych, podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego, może zmienić wydaną interpretację indywidualną (kompetencja ta odnosi również do zmiany milczących interpretacji, tj. stwierdzających prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie), jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość<sup>511</sup>,

---

<sup>508</sup> Zob. A. Kabat, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 150 i 151.

<sup>509</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 marca 2014 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, Nr PT10/033/5/133/WLI/14/RD 30577, Dz.Urz. MF z 2014 r., poz. 13, została zmieniona interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 7 maja 2020 r. w sprawie opodatkowania właściwą stawką podatku od towarów i usług świadczenia polegającego na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, Nr PT3.8101.2.2020, Dz.Urz. MF z 2020 r., poz. 69.

<sup>510</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r., I FSK 1276/15, Lex 2351108, wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., I FSK 40/16, Lex 2401608, wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., I FSK 464/16, Lex 2477199, wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019 r., I FSK 204/17, Lex 2616672, wyrok NSA z dnia 3 lipca 2019 r., I FSK 792/19, Lex 2733775, wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2019 r., I FSK 1362/17, Lex 277778.

<sup>511</sup> W ocenie NSA nieprawidłowość interpretacji podatkowej jest szerokim kryterium kontroli administracyjnej interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Precyzując znaczenie terminu <nieprawidłowe> na gruncie konkretnej sprawy, Szef KAS powinien dążyć przede wszystkim do realizacji wartości konstytucyjnych,

uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub TSUE (art. 14e § 1 pkt 1 o.p.). Legitymacja Szefa KAS do modyfikacji wykładni przepisów podatkowych wynika również z ogólnej normy kompetencyjnej zawartej w art. 13 § 2 pkt 4 o.p., który wskazuje, że Szef KAS jest organem podatkowym jako organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 o.p., w zakresie określonym w art. 14e § 1 o.p.<sup>512</sup> W poglądzie judykatury<sup>513</sup>, organ dokonując zmiany wydanej interpretacji powinien uwzględnić orzecznictwo, czyli wziąć je pod uwagę, dokonując oceny, czy interpretacja indywidualna jest nieprawidłowa, a następnie - wykorzystując poglądy sądów - dokonać jej zmiany. Czynności te można określić jako proces nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez organ. Istnienie orzecznictwa sądów administracyjnych nie odbiera jednak organowi sprawującemu funkcje nadzorcze prawa do samodzielnej oceny zdarzeń i wykładni przepisów w sprawach innych niż ta, w której zapadł konkretny wyrok. Intencją tego organu powinna być ocena, czy i na ile określone orzeczenia sądów administracyjnych są przydatne w konkretnej sprawie. Stanowisko to potwierdza innych wyrok<sup>514</sup>. Uznano w nim, że wskazany w art. 14e § 1 o.p. dorobek orzeczniczy jest przykładowym źródłem możliwego do wykorzystania przy weryfikacji prawidłowości interpretacji indywidualnej materiału interpretacyjnego. Powyższe oznacza, iż stwierdzenie nieprawidłowości nie musi być wyłącznie wynikiem orzecznictwa sądów.<sup>515</sup> Jeżeli już organ podatkowy (nie na zasadzie obligatoryjności) powoła się na określone wyroki, będzie oznaczać, że argumentację zawartą w tych wyrokach traktuje jako własną na poparcie swojego poglądu w danej kwestii. W tej sytuacji, organ podatkowy, nawet w przypadku gdy nie podziela stanowiska zawartego w przedstawionych wyrokach, winien się do nich odnieść pod względem merytorycznym. Mimo, że orzecznictwo sądowe, co do zasady, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to nie można pomijać faktu, że w zakresie interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) ma ono szczególne

---

z praworządnością na czele, która jest chroniona przez zasadę legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP - Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, Lex 580524, wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1604/10, Lex 1116123. Nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. - Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, Lex 580524, wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2011 r., II FSK 1568/10, Lex 992209.

<sup>512</sup> Warto w miejscu tym zwrócić uwagę, że nie można na podstawie art. 14e § 1 o.p. uruchomić procedury zmiany interpretacji indywidualnej, w sytuacji, gdy jej adresat zaskarżył ją sądowi administracyjnemu w trybie art. 3 § 2 pkt. 4a p.p.s.a. W sytuacji takiej, do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd, Szef KAS może ją zmienić na zasadzie wyjątku, realizując swoje uprawnienia z art. 14e § 1 o.p. w trybie samokontroli administracyjnej przewidzianej w art. 54 § 3 lub w art. 117 § 1 p.p.s.a. - Zob. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2010 r. I GSK 587/10, POP 2011, Nr 4, poz. 355-358, wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, Lex 1101101.

<sup>513</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Sz 377/18, Lex 2529850.

<sup>514</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2017 r., III SA/Wa 3423/15, Lex 2335378.

<sup>515</sup> Ibidem.

znaczenie. Orzecznictwo sądowno-administracyjne ma normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e o.p.<sup>516</sup> Organ dokonując zmiany interpretacji, powinien wskazać w sposób widoczny, że treść wcześniejszej interpretacji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów oraz iż charakter tego naruszenia powoduje, że rozstrzygnięcie takie nie może być akceptowane jako akt wydany przez organ praworządnego państwa. Podstawą zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego jest stwierdzenie nieprawidłowości przeprowadzonej i przedstawionej w niej oceny możliwości stosowania i wykładni prawa podatkowego, nie zaś zmiana interpretowanych regulacji prawnych lub orzecznictwa sądów i trybunałów w ich przedmiocie.<sup>517</sup> Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przeszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja. Nie ma zatem możliwości, na etapie jej zmiany ten stan faktyczny, bądź zdarzenie przyszłe modyfikować. Dokonanie przez Szefa KAS zmiany interpretacji indywidualnej nie wymaga uprzedniego wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, o którym mowa w art. 165 § 2 o.p.<sup>518</sup> Pogląd taki został także zaaprobowany w doktrynie.<sup>519</sup> Przepisy o.p. nie określają (podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnej), w jakim terminie zmiana interpretacji indywidualnej powinna nastąpić, a także jakie obligatoryjne elementy w swej treści powinna ona zawierać. Brak odniesienia w przepisach o.p. do tych kwestii uznać należy za niedoskonałość regulacji. NSA<sup>520</sup> potwierdza, że art. 14e § 1 o.p. nie wypowiedzi się w przedmiocie składników i wymagań dotyczących wyniku dokonanej (ówcześnie przez Ministra Finansów, obecnie Szefa KAS) zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Za w pełni uzasadniony przyjąć należy jednak pogląd, że zmieniona interpretacja powinna być zasadniczo zgodna z art. 14c o.p., a ponadto wyjaśniać, na czym polegała nieprawidłowość

<sup>516</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., I SA/Po 1105/09, Lex 606478.

<sup>517</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Sz 377/18, Lex 2529850.

<sup>518</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, Lex 1101101.

<sup>519</sup> Patrz: J. Brolik, *Zmiana indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, JP 2012, Nr 1, s. 81 i n., W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, s. 305 i 306.

Pogląd przeciwny w kwestii tej przedstawiają niektóre wyroki sądowe. Przykładowo w wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 222/08, Lex 532639, uznano, że zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej wymaga uprzedniego wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w tym przedmiocie na podstawie art. 165 § 2 o.p. Teza wskazanego wyroku niesie za sobą konkluzję, że doręczenie zmienionej interpretacji bez wydania postanowienia niesie za sobą skutek zaskoczenia adresata, a kolejno prowadzi do zaburzenia zasady funkcji gwarancyjnych związanych z uzyskaniem interpretacji indywidualnej. Postanowienie pełniłoby funkcję powiadomienia (sygnalizację), że organ ma zamiar wydaną w danej sprawie interpretację zmienić, tak, aby jej adresat mógł do takiej zmiany się <przygotować>.

<sup>520</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., II FSK 1193/11, ONSAiWSA 2014, Nr 1, poz. 12, wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., I FSK 1312/14, Lex 1987732.

zmienianej interpretacji i z jakiego powodu została ona zweryfikowana. Interpretacja zmieniająca przez (ówczasie Ministra Finansów, obecnie Szefa KAS), jeżeli w jej wyniku została uznana prawidłowość stanowiska wnioskodawcy (uprzedniego) postępowania interpretacyjnego, powinna stwierdzać okoliczność i zakres zaaprobowania dokonanej i przedstawionej przez zainteresowanego oceny prawnej stanu faktycznego, w tym zdarzenia przyszłego, zaprezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji. Do zmiany indywidualnej interpretacji prawa podatkowego powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie unormowania art. 14c § 1 i 2 o.p., regulujące treść indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Konstatacja ta wynika z oceny prawnej, że zmieniona interpretacja <zastępuje> dotychczasową i jest w istocie nową interpretacją przepisów prawa podatkowego. Z powyższego należy wyprowadzić wniosek, że interpretacja przepisów prawa podatkowego, zmieniona na podstawie art. 14e § 1 o.p., w przypadku negatywnej oceny stanowiska prawnego zainteresowanego powinna zawierać także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym, o którym mowa w art. 14c § 2 o.p. Zwrócić należy także uwagę na inne kwestie. O.p. oraz literatura przedmiotu nie wskazuje, czy istnieje prawna możliwość, po pierwsze, zmiany interpretacji w przypadku zmiany stanu prawnego dla którego została wydana oraz, po drugie, czy wydaną interpretację zmienić można częściowo; jeżeli tak, czy wiąże ona w pozostałym zakresie? W przypadku pierwszym, uznać należy, że gdy stan prawny ulegnie zmianie, wydana interpretacja stanie się bezprzedmiotowa. W konsekwencji zaistniałego zastosowanie powinny mieć przepisy art. 14k § 3 - 14m o.p. Kolejno, zaaprobować należy możliwość zmiany interpretacji w części, w której Szef KAS stwierdził jej nieprawidłowość uwzględniając np. orzecznictwo TK (możliwość częściowej zmiany decyzji istnieje na gruncie 155 k.p.a.<sup>521</sup>). Nie istnieje konieczność zmiany interpretacji w całości, skoro zawiera ona w swej treści <także> prawidłową wykładnię prawa podatkowego. W części prawidłowej (niezmienionej), art. 14k § 1 i 2 o.p. przyznawać powinien ochronę prawną wnioskodawcy, w części z kolei nieprawidłowej, zastosowanie powinny mieć przepisy art. 14k § 3 - 14m o.p. Art. 14e § 1 pkt 1 o.p. (zmiana interpretacji indywidualnej) stanowi że Szef KAS może, a nie jest zobowiązany zmienić wydaną nieprawidłową interpretację podatkową, co wskazuje na uznaniową naturę tej kompetencji. W literaturze przedmiotu pojawił się pogląd<sup>522</sup>, że postępowanie takie jest celowe. Gdyby bowiem uznać, iż nakaz zmiany interpretacji jest bezwzględny, ujawniałaby się luka

---

<sup>521</sup> Zob. np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2020 r., I SA/Sz 286/20, Lex 3064268.

<sup>522</sup> Zob. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydawanie interpretacji indywidualnych*, PP 2009, Nr 10, s. 51.



konstrukcyjna w przepisach, ponieważ ustawodawca nakazałby pewne zachowanie (automatyczną kontrolę i zmianę każdej nieprawidłowej interpretacji), nie tworząc jednocześnie reguł, w jaki sposób taki nakaz należy wykonać, tj. w jaki sposób i w jakim trybie kontrolować każdą wydaną interpretację. Brak wyraźnie określonego słownie zobowiązania służy ponadto zapewnieniu elastyczności obrotu prawnego. Ze wskazanym poglądem ciężko jest w zupełni się zgodzić. Przepisy o.p. nie określają procedury automatycznej kontroli wydanych interpretacji, niemniej jednak, jeżeli już dojdzie do ustalenia, że wydana interpretacja podatkowa jest nieprawidłowa, nie można dopuścić do tego, aby pozostała ona w obrocie prawnych i w zakresie jej <ewentualnej> zmiany - pozostawić zupełną swobodę organom podatkowym do jej dokonania. Długoletnią, kontrowersyjną kwestią sporną było przyznanie, czy kompetencje do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej posiadają organy samorządowe, tj. wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, które taką interpretację wcześniej wydały. W doktrynie podjęto polemikę na ten temat, a na jej gruncie ukształtowały się dwa stanowiska. Wskazywano, że jeżeli interpretacja indywidualna wydana została przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), to mimo że wymienione organy - spełniają funkcje organów podatkowych, a przez to organów wydających interpretacje prawa podatkowego (art. 14j § 1 o.p.) - należą do organów samorządu terytorialnego, wyłącznie uprawnionym do zmiany udzielonych przez nie interpretacji będzie Minister Finansów - naczelny organ administracji rządowej.<sup>523</sup> Przeciwny pogląd przedstawiała H. Filipczyk oraz W. Morawski. H. Filipczyk<sup>524</sup> uznała, że za mało zrozumiałe należy ocenić, że zmiany interpretacji indywidualnej nie mogą dokonać organy samorządowe wyposażone w kompetencje do ich wydawania, a dokonywać tego powinien Minister Finansów. Wydaje się to rozwiązaniem wątpliwym w świetle konieczności znajomości Ministra Finansów aktów prawa miejscowego oraz możliwego wpływu treści tych interpretacji na wielkość przychodów z tytułu podatków zasilających budżety gmin, a wreszcie - z punktu widzenia względnej autonomii samorządu terytorialnego. W. Morawski<sup>525</sup> uznał z kolei, że to organy samorządowe, a nie Minister Finansów, mogą zmieniać własne interpretacje prawa podatkowego. Wskazał, m.in. że można mieć wątpliwość, co do tego, czy możliwym jest centralne kontrolowanie prawidłowości interpretacji wydawanych przez ponad 2 tysiące organów gminy oraz że nie istnieje prawnie reglamentowany mechanizm przekazywania do Ministra Finansów informacji o wydanych

---

<sup>523</sup> Zob. szeroko na ten temat J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 191-194.

<sup>524</sup> Zob. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 114.

<sup>525</sup> Zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, s. 302-304.

przez samorządowe organy podatkowe interpretacjach. Podobnie, w kwestii tej wypowiedziało się orzecznictwo sądowe.<sup>526</sup> Spór w postaci, jaki podmiot posiada legitymację do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej wydanej przez organy samorządowe został rozstrzygnięty od dnia 1 stycznia 2016 r. na mocy dodanego do o.p. art. 14j § 2a. W art. 14j § 2a o.p. ustawodawstwo wyraźnie wskazano, że organem uprawnionym do zmiany wydanych interpretacji indywidualnych wydanych przez samorząd jest - wyłącznie organ który je wydał. W stosunku do zmiany interpretacji indywidualnej zastosowanie odpowiednio mają przepisy o.p., dotyczące ochrony prawnej (art. 14k-14m o.p.), publikacji (art. 14i § 4 o.p.), wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.) oraz doręczenia (art. 14e § 4 o.p.) interpretacji. Skoro uznaje się za bezsporne, że zmieniona interpretacja zastępuje dotychczasową<sup>527</sup>, to należy uznać, że podmiotowi, na rzecz którego wydano wcześniej interpretację indywidualną, powinno się doręczać zmienioną interpretację, a nie ograniczyć się do doręczenia zawiadomienia o zmianie tej interpretacji. Jeżeli zainteresowany działa przez pełnomocnika, na podstawie art. 145 § 2 w związku z art. 14h o.p., indywidualną interpretację prawa podatkowego, w tym interpretację zmienioną, doręcza się pełnomocnikowi uprawnionemu do działania w określonym postępowaniu interpretacyjnym. W przypadku, gdy zmieniona interpretacja prawa podatkowego doręczona została nie zainteresowanemu, ale osobie, która pełnomocnikiem zainteresowanego w zakresie zmiany interpretacji nie była, to interpretacja ta, nie wchodzi do obrotu prawnego i nie uzyskuje znaczenia prawnego z tego powodu, że zainteresowany, któremu nie została doręczona, mógł nie mieć możliwości zastosowania się do niej. Stosownie do treści art. 14i § 2 o.p., interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Kolejno, zgodnie z art. 14 n § 2 o.p. w przypadku zmiany interpretacji dotyczącej działalności spółki, oddziału lub przedstawicielstwa, na wniosek złożony odpowiednio przez osoby planujące utworzenie spółki lub przedsiębiorcę tworzącego oddział lub przedstawicielstwo, zmieniona interpretacja doręczana jest jej adresatom, tj. spółce, oddziałowi lub przedstawicielstwu.

Analizując problematykę zmiany interpretacji podatkowej należy ocenić, jakie są następstwa zmiany interpretacji na korzyść podatnika oraz zmiany interpretacji na niekorzyść podatnika. Z perspektywy zainteresowanego kluczowym aspektem związanym z uzyskaniem

---

<sup>526</sup> Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2015 r., I SA/Kr 469/15, Lex 1755823, wyrok WSA w Opolu z dnia 30 października 2015 r., I SA/Op 450/15, Lex 1932390.

<sup>527</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, Lex 1101101 oraz wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., II FSK 1736/12, Lex 1512597.

interpretacji indywidualnej jest zniwelowanie niepewności prawnej w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego i ich zastosowania w kontekście jego indywidualnej sprawy, a co za tym idzie uzyskania ochrony prawnej. Ochrona ta traci jednak na znaczeniu, gdy ówczesnie wydana interpretacja potwierdzająca stanowisko podatnika zostanie zmieniona. W myśl art. 14k § 1 w zw. z art. 14e § 1a o.p. zastosowanie się do interpretacji przed jej zmianą nie może szkodzić wnioskodawcy, również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Analogiczna sytuacja ma miejsce w stosunku do zmiany interpretacji ogólnej. W trybie art. 14k § 2 zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Jeżeli interpretacja zostanie zmieniona już po tym, jak podmiot się do niej zastosował, wówczas wcześniejsze zastosowanie się do pierwotnej wersji interpretacji nie może mu szkodzić. Należy jednak zauważyć, o czym stanowi art. 14k § 3 o.p., w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która następnie uległa zmianie 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. Kolejno, zastosowanie się do interpretacji, która następnie zostanie zmieniona powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatki w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej (art. 14m o.p.).<sup>528</sup> Zatem, ochrona wynikająca z wydanej interpretacji podatkowej, która następnie zostanie zmieniona ma granice temporalne. W sytuacji odwrotnej, tj. gdy wydana interpretacja podatkowa była dla podatnika nieprawidłowa, a kolejno jej zmiana spowodowała, że stanowisko podatnika stało się prawidłowe, uznać należy, że podmiot taki objęty zostanie ochroną prawną wynikającą z art. 14k § 1 i 3 o.p., jeżeli się do niej zastosuje.

---

<sup>528</sup> Okres przez jaki wnioskodawca może korzystać ze zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku uzależniony jest od okresu rozliczania podatków. W przypadku rozliczenia rocznego, zwolnienie obejmuje okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną; w przypadku rozliczenia kwartalnego, zwolnienie obejmuje okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną, oraz kwartał następny; w przypadku rozliczenia miesięcznego, zwolnienie obejmuje okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną, oraz miesiąc następny. - Zob. art. 14m § 1 i 2 o.p.

### **2.2.1. Wygaśnięcie interpretacji indywidualnej jako skutek zbiegu z interpretacją ogólną przepisów prawa podatkowego**

Eliminacja z obrotu prawnego interpretacji indywidualnych nastąpić może poprzez ich wygaśnięcie. Podstawą wygaśnięcia interpretacji indywidualnej jest relacja pomiędzy wydaną interpretacją indywidualną, a wydaną po niej - interpretacją ogólną. Dochodzi do niego, gdy interpretacja indywidualna jest niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym (art. 14e § 1a pkt 2 o.p.). Przekładając przepisy prawne na praktyczny aspekt widzenia, stwierdzić należy, że interpretacja ogólna wydana przez Ministra Finansów, jest bardziej doniosła od wykładni przepisów prawa podatkowego dokonanej przez Szefa KAS, w związku z czym następuje jej <zastąpienie> na interpretacją ogólną. Do sytuacji takiej doszło np. w stosunku do pewnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zdaniem organu podatkowego, a kolejno WSA<sup>529</sup>, wydana interpretacja indywidualna dla spółki z o. o., w części była niezgodna z wydaną interpretacją ogólną wydaną przez Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r., znak PT.1.8101.5.2017.PSG.622, co poczyniło do jej wygaśnięcia, z czym spółka się nie zgadzała. Sąd w sprawie tej, w tezie wskazał, że zestawienie wprost okoliczności wskazanych we wniosku oraz treści ww. interpretacji ogólnej (tj. wymaganych warunków podmiotowo-przedmiotowych do zastosowania zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18a w zw. z art. 43 ust. 17a u.p.t.u.) widać, że interpretacja indywidualna w części uznającej stanowisko skarżącej za prawidłowe, jest niezgodna z interpretacją ogólną, bowiem skarżąca nie jest podmiotem leczniczym, zatem nie spełnia wymogu podmiotowego określonego w ww. przepisach u.p.t.u. i ww. interpretacji ogólnej. Zasadnie zatem, wbrew twierdzeniom skargi organ na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 o.p. stwierdził, że zarówno interpretacja ogólna jak i szczególna zostały wydane w tym samym stanie prawnym, a więc należało stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej. Znaczące znaczenie, w kontekście wygaśnięcia interpretacji indywidualnej ma także art. 14b § 5a o.p. Stanowi on, że jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie. Wskutek zażalenia, w trybie art. 14e § 1a pkt 5 o.p. organ podatkowy może uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a o.p., jeżeli

---

<sup>529</sup> Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 15 listopada 2018 r., I SA/Ke 383/18, Lex 2591287.

przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej i rozpatruje wniosek o interpretację indywidualną. Postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna, które uniemożliwiło wydanie interpretacji indywidualnej, może być uchylone, w sytuacji gdy nastąpi zmiana interpretacji ogólnej (art. 14e § 1a pkt 5 o.p.). W miejscu tym rodzi się pytanie, jak ustalić rozbieżność (zbieżność) stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych? Stwierdzić należy, że kwestia ta należy do uznania organu podatkowego. Ustawodawca dopuszcza względnie elastyczne jego działanie. Według słownika języka polskiego <rozbieżny> to <krańcowo różny>, <rozchodzący się z jednego punktu w różne strony><sup>530</sup>. Warto podkreślić, że nie do zaakceptowania byłaby sytuacja, w której organ bez uzasadnionej przyczyny odstępstwa, stwierdziłby bezprzedmiotowość wniosku zainteresowanego. W postanowieniu uznającym, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, wskazać należy wyraźnie na argumenty, które zdaniem organu do rozbieżności prowadzą. Zatem, wszelkie ustalenia rozbieżności na tle stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) wymagają szczegółowego uzasadnienia ze wskazaniem powodów stwierdzenia rozbieżności. Tylko wtedy podatnik będzie mógł mieć przeświadczenie, że nie stał się adresatem arbitralnego lub dowolnego rozstrzygnięcia organu.

### **2.2.2. Uchylenie interpretacji indywidualnej**

Instytucja uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej została wprowadzona w art. 14e § 1 pkt 2 i 3 oraz w § 1a pkt 3 o.p. i dotyczy trzech przypadków. Każdy z nich jest przejawem działania z urzędu i podziału kompetencji między różnymi organami, tj. Szefem KAS oraz Dyrektorem KIS. Pierwszy z nich (tj. z art. 14e § 1 pkt 2 o.p.) uprawnia Szefa KAS do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej i umorzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Warunkiem uchylenia interpretacji i umorzenia postępowania jest istnienie na dzień wydania interpretacji indywidualnej przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Co ważne, jest to dzień wydania interpretacji, a nie dzień wpływu wniosku o jej wydanie do właściwego organu podatkowego. Nie zmienia to jednak faktu, że istniała przesłanka odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a o.p., której organ podatkowy nie zastosował. W praktyce

---

<sup>530</sup> <https://sjp.pwn.pl/sjp/rozbiezny;2515938.html>, dostęp: 10 września 2021 r.

chodzi tu o przypadki, gdy wniosek nie pochodził od osoby uprawnionej (czyli zainteresowanego), nie dotyczył przepisów prawa podatkowego albo dotyczył przepisów prawa podatkowego, ale takich, które regulują właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych i z tego powodu nie mógł być przedmiotem rozpatrzenia. Drugi przypadek uchylecia wydanej interpretacji indywidualnej został określony art. 14e § 1 pkt 3 o.p. Przepis ten rozszerza uprawnienia nadzorcze Szefa KAS, stwarzając możliwość wyeliminowania wydanych przez dyrektora KIS interpretacji indywidualnych ze względu na wystąpienie przesłanki wskazanej w art. 14b § 5b o.p.<sup>531</sup> *Ratio legis* rozwiązania przyznającego Szefowi KAS uprawnienie nadzorcze jest uszczelnienie systemu interpretacji indywidualnych. Przewidziano bowiem możliwość składania przez podmioty zainteresowane otrzymaniem interpretacji coraz bardziej skomplikowanych wniosków, w celu ominięcia przesłanek zawartych w art. 14b § 5b o.p. W niektórych przypadkach takie sytuacje mogą powodować niezauważenie przez organ podatkowy nowego schematu unikania opodatkowania czy nadużycia prawa, czego efektem finalnym będzie wydanie interpretacji indywidualnej i wejście jej do obowiązywania. W tej sytuacji Szef KAS może z urzędu uchylić już wydaną interpretację, ze względu na wystąpienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 14b § 5b o.p. i odmówić, w drodze postanowienia<sup>532</sup> (na które służy zażalenie) wydania interpretacji indywidualnej. Według uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>533</sup> możliwość zaskarżenia tych postanowień w drodze zażalenia oznacza, że w dalszej kolejności na te akty będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego. Trzeci przypadek stosowania instytucji uchylecia interpretacji indywidualnej został określony w art. 14e § 1a pkt 3 o.p. Wskazuje on na realizowane z urzędu uprawnienie Dyrektora KIS do uchylecia wydanej interpretacji indywidualnej i jednocześnie wydania postanowienia wymienionego w art. 14b § 5a o.p. Dotyczy to przypadku, gdy już po wydaniu interpretacji indywidualnej organ podatkowy stwierdzi, że przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają

---

<sup>531</sup> W myśl art. 14b § 5b op. odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą: 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 o.p. (tj. unikanie opodatkowania) lub; 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczające umowne korzyści, lub; 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

<sup>532</sup> Stosownie do art. 217 § 1 i 2 w zw. z art. 14h o.p. postanowienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o przysługującym zażaleniu. Wykonanie tego ostatniego warunku może stanowić spore wyzwanie, ponieważ przepisy nie przewidują, w jakim trybie i do jakiego organu wnosi się zażalenie na postanowienie Szefa KAS, o którym mowa w art. 14e § 1 pkt 3 o.p. Wydaje się, że mamy do czynienia z niedewelutywnym środkiem zaskarżenia, bowiem zastosowanie art. 14h o.p. w powiązaniu z art. 239 i 221 o.p. pozwala stwierdzić, że organem tym jest również Szef KAS.

<sup>533</sup> VII kadencja, druk sejmowy Nr 3462.

zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym. Wówczas, zgodnie z dyspozycją art. 14b § 5a o.p., należy wydać postanowienie stwierdzające w treści, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna. W postanowieniu tym stwierdza się jednocześnie, że wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej był bezprzedmiotowy oraz wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Powiązanie uprawnień określonych w art. 14e § 1a pkt 3 o.p. z treścią art. 14b § 5a o.p. powoduje, że instytucja uchylecia interpretacji jest dość skomplikowana. Użycie określenia <uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a> sugeruje, że w praktyce powinny być wydane dwa postanowienia. Jedno - uchylające interpretację, drugie - o treści wskazanej w art. 14b § 5a o.p. Potwierdzenie tego stanowiska znajduje się w art. 14e § 3 oraz w art. 14b § 5a o.p., który odrębnie stanowi o przyznanych środkach zaskarżenia na oba postanowienia. Wydaje się, że przyjęte rozwiązanie można uprościć. Należałoby dopuścić możliwość wydania jednego postanowienia, w którym organ: 1) uchyla wydaną interpretację indywidualną; 2) stwierdza bezprzedmiotowość wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej; 3) stwierdza, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna; 4) wskazuje oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Takie samo rozwiązanie jak w przypadku zmiany interpretacji indywidualnych przyjęto odnośnie do doręczania postanowień.<sup>534</sup> W myśl art. 14e § 4 o.p. należy je doręczyć podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja indywidualna, albo jego następcy prawnemu.<sup>535</sup>

### **3. Kontrola instancyjna interpretacji podatkowej**

Zwrócić należy uwagę, czy zmiana interpretacji podatkowej jest kontrolą instancyjną, czy też postępowanie jest jednoinstancyjne i wzruszane są interpretacje jakby <ostateczne>. Kontrola instancyjna opiera się na kryteriach kontroli<sup>536</sup>. Najważniejszym z nich jest kryterium legalności, od którego postępowanie kontrole się rozpoczyna. Słownikowe ujęcie

---

<sup>534</sup> K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 231 i 232.

<sup>535</sup> Zmianę, uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmianę lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a o.p., doręcza się odpowiednio spółce, podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu u.p.d.o.p., oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej. - Art. 14n § 2 o.p.

<sup>536</sup> Należą tutaj np. kryteria: legalności, gospodarności, celowości. - Zob. R. Czyżak, M. Czyżak, *Kontrola w administracji publicznej: istota, cele i rodzaje*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2003, Nr 3/4, s. 82.

terminu definiuje legalność jako zgodność działań z prawem<sup>537</sup>. Zadaniem więc kontroli pod kątem legalności jest weryfikacja przestrzegania przepisów prawnych. W stosunku do zmiany interpretacji podatkowej dochodzi do stwierdzenia jej nieprawidłowości, zgodnie z art. 14da i 14e o.p. <w szczególności z orzecnictwem sądów, TK lub TSUE>. Jak trafnie wskazuje H. Dzwonkowski, są to źródła wskazane przykładowo. Równie dobrze o nieprawidłowości interpretacji można dojść na podstawie ponownego przemyślenia problemu i zmiany koncepcji wykładni, wskazówek nauki zawartych w różnych publikacjach, opinii i ekspertyz albo sygnałów o stosowaniu prawa płynących od organów podatkowych. Wszystkie te źródła mogą stać się czynnikiem uruchamiającym proces zmiany interpretacji. Nie są to jednak <przepisy prawne>. Ponadto, kontrola instancyjna oparta jest w obszarze administracji publicznej na zasadzie władztwa i podporządkowania.<sup>538</sup> Zmiany interpretacji ogólnej dokonuje ten sam podmiot, minister właściwy do spraw finansów publicznych. Przyjąć zatem należy, że zmiana interpretacji podatkowej stanowi postępowanie jednoinstancyjne, gdzie wzruszane są interpretacje <ostateczne>.

W miejscu tym nasuwa się kolejne z pytań, czy konstrukcja jednoinstancyjna istnieje tylko formalnie, czy też uprawnienia organu w ramach <zmiany> interpretacji nie są II instancją uruchamianą z urzędu. Istnieją wątpliwości dotyczące przebiegu toku instancji z tego powodu, iż ustawodawca przewidział rozwiązanie, stanowiąc, że wydana interpretacja ulec może <zmianie>. Podjąć należy zatem próbę ustalenia, czy zmiana wydanej interpretacji indywidualnej jest postępowaniem w I, czy też II instancji. Wskazując raz jeszcze, zgodnie z art. 14b § 1 o.p. Dyrektor KIS, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego. Kolejno, może on z urzędu: stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym (art. 14e § 1a pkt 2 o.p.); uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a o.p. (art. 14e § 1a pkt 3 o.p.). Uprawnienia do wyruszenia interpretacji podatkowej posiada również Szef KAS. Jest on właściwy uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej oraz uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b o.p. (art. 14e § 1 pkt 2 i 3 o.p.). W trybie art. 14e § 3 o.p. uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub

---

<sup>537</sup> Por. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1979, s. 157.

<sup>538</sup> Zob. A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1969, s. 17.



uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a o.p., następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.<sup>539</sup> Na podstawie w art. 14e o.p., dojść może do okoliczności, gdzie wydana już interpretacja indywidualna zostać może uchylona bądź stwierdzone zostanie jej wygaśnięcie - w formie postanowienia, na które stronie przysługuje zażalenie. Zakres rozstrzygnięcia organu odwoławczego sprowadza się do utrzymania w mocy zaskarżonego postanowienia lub jego uchylenia (art. 233 i art. 239 w zw. z art. 14h o.p.), nadając tym samym ostateczne rozstrzygnięcie. Organ odwoławczy działa w toku instancji, na co wprost wskazuje art. 216 § 1 o.p.: <w toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia>. Postanowienia te są zaskarżalne. Nie jest właściwym uznać, że postanowienie jest nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia, ponieważ gdyby tak było, organ je wydający nie musiałby pouczać strony o możliwości wniesienia na to postanowienie zażalenia. Z kolei niezaskarżalne postanowienie nigdy nie byłoby ostateczne. Uznać należy, że <ostateczność> zmiany interpretacji nastąpi, gdy strona nie wniesie na postanowienie zażalenia, w określonym przepisami prawa terminie, a jeżeli je wniesie - w sytuacji wydania postanowienia o utrzymaniu go w mocy bądź jego uchyleniu. Zmiana interpretacji nie byłaby <ostateczna>, gdyby nie przysługiwały od niej zwyczajny środek zaskarżenia. Ustawodawca przyjął, że aby zmiana interpretacji była <ostateczna>, pierwotnie nieostateczna być musi, tak aby za sprawą środka odwoławczego w postaci zażalenia, ostateczną stać się mogła.

Oceniając, czy dokonywanie interpretacji prawa podatkowego następuje w konstrukcji jednoinstancyjnej jedynie formalnie, czy też uprawnienia organu w ramach instytucji <zmiany> interpretacji nie są II instancją uruchamianą z urzędu należałoby odnieść się także do przepisu art. 127 o.p. Zgodnie z tym unormowaniem postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Realizacja tej zasady przejawia się w art. 220 o.p. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji. O.p. od reguły tej przewiduje wyjątek, w postaci braku dewolutywności w stosunku do wydanych interpretacji przez Szefa KAS oraz Dyrektora KIS. Oznacza to, iż istnieje zakaz badania tej samej sprawy w toku jednej instancji więcej niż jeden raz. Stwierdzić zatem należy, że <dodatkowy etap> badania sprawy spowodowałby tytuł do dwukrotnego rozpatrzenia sprawy oraz stanowiłby naruszenie wspomianej zasady instancyjnej.

---

<sup>539</sup> Zażalenie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia do organu, który je wydał (art. 221 w zw. z art. 239 i art. 236 o.p.). Jednocześnie, zgodnie z art. 222 w zw. z art. 239 o.p., zażalenie na postanowienie organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw postanowieniu oraz określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem zażalenia.

#### 4. Podsumowanie

Sceptyzm budzi konstrukcja uregulowań związanych z odmową rozpoznania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, *expressis verbis* konieczności uzyskania opinii Szefa KAS w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przeszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą: 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 o.p., tj. wyłączenie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści; 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Przepisy o.p. nie określają, w jakim czasie Szef KAS opinię ww. okolicznościach powinien wydać. Brak jakiegokolwiek terminu obligującego Szefa KAS na wydanie opinii o której mowa w art. 14b § 5c o.p. jest luką w przepisach o.p., której usunięcie wymaga reakcji prawodawcy. Nieokreśloność terminu sprzyja sytuacji, gdzie sprawa w przedmiocie wydania interpretacji może się ciągnąć w nieskończoność. Szef KAS opinię taką, w obecnym stanie prawnym, wydać może w czasie stosownie do własnego uznania, co powodować może zwłokę w wyniku której organ podatkowy pozbawiony jest podstawy materialnej do wydania bądź odmowy wydania interpretacji podatkowej. Wiązać się to może z poważnymi konsekwencjami. Zauważyć bowiem należy, że po terminie przewidzianym w trybie art. 14d § 1 o.p., wnioskodawca na podstawie art. 14o o.p. ma prawo uznać, że w dniu następnym, w którym upłynął termin na wydanie interpretacji, została wydana interpretacja milcząca, stwierdzająca prawidłowość stanowiska zainteresowanego w pełnym zakresie, a co za tym idzie, do przyjętej przez siebie wykładni się zastosować. W celu eliminacji przedstawionego problemu zaproponować można pewne rozwiązania. Pierwsze to przyjęcie, że interpretacja indywidualna w przypadku konieczności wystąpienia przez organ podatkowy do Szefa KAS o opinię na podstawie art. 14b § 5c o.p. powinna zostać wydana w terminie nie późniejszym niż trzy miesiące od dnia otrzymania wniosku (termin o którym mowa w art. 14d § 1 o.p.). Jednocześnie nowelizacji wymagałby art. 14b § 5c o.p. stanowiący w nowym brzmieniu, że opinia Szefa KAS wydana być powinna w np. w czternastodniowym terminie od dnia wystąpienia Szefa KIS lub samorządowego organu podatkowego o jej wydanie. Po drugie, rozwiązaniem optymalnym może być wyraźne ustawowe przyjęcie, że okres wydania opinii przez Szefa KAS mieści się w dyspozycji art. 139 § 4 o.p. Na podstawie art. 139 § 4 o.p. do trzymiesięcznego terminu na wydanie interpretacji indywidualnej nie wlicza terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień

spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.<sup>540</sup> Kolejno, dopuszczalnym rozwiązaniem uznać należy odpowiednie stosowanie art. 209 § 1-4 o.p. w zw. z art. 14h o.p lub przyjęcie rozwiązania wynikającego z art. 140 § 1 w zw. z art. 14h o.p., który stanowi, że o każdym przypadku niezakończania wniosku w przewidzianym terminie organ wydający interpretację ma obowiązek zawiadomić zainteresowanego, podając przyczyny niedotrzymania terminu i jednocześnie wskazać nowy termin wydania interpretacji. Reasumując nie ma wątpliwości, że o.p. powinna określać termin: na wydanie interpretacji w trybie art. 14b § 5b o.p.; oraz na wydanie opinii Szefa KAS, w trybie art. 14b § 5c o.p. Deficyt w tym zakresie powoduje naruszenie gwarancji wynikającej z zasady szybkości postępowania podatkowego oraz zasady zaufania do organów podatkowych. Przedstawione wnioski dają podstawę do sformułowania jeszcze innych wątpliwości. Zmiana interpretacji podatkowej nastąpić może wyłącznie z urzędu, przez organ który interpretację podatkową pierwotnie wydał. Może zatem tego dokonać Minister Finansów, w odniesieniu do interpretacji ogólnych, lub Szef KIS, wójt, (burmistrz, prezydenta miasta), starosta lub marszałek województwa, w odniesieniu do interpretacji indywidualnych - jeżeli podmioty te stwierdzą nieprawidłowość wydanej interpretacji, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub TSUE. W zakresie tym, za mankament uznać należy, że zmiana interpretacji zarówno ogólnej, jak i indywidualnej nie została ograniczona żadnym terminem materialnoprawnym (czasami pewność obrotu to dobro cenniejsze od praworządności), nie wskazano na czynności jakie w zakresie tym powinny zostać podjęte, a także z jakich elementów zmieniona interpretacja powinna się składać. O.p. nie przewiduje również procedury, dzięki której sam zainteresowany mógłby o taką zmianę wystąpić. Jeżeli już dojdzie do rozpoznania, że interpretacja podatkowa jest niepoprawna, nie można dopuścić do tego, aby pozostała ona w obrocie prawnych i w zakresie jej <ewentualnej> zmiany, pozostawić zupełną swobodę organom podatkowym do jej dokonania. Wynieść można także zastrzeżenia, co do publikacji interpretacji indywidualnych. Nie chodzi w tym miejscu o publikację interpretacji wydawanych przez Dyrektora KIS, a przez samorządowe organy podatkowe. Co do zasady, interpretacja podatkowa, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w jej treści, jest niezwłocznie zamieszczana w

---

<sup>540</sup> NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2019 r., II FSK 4004/17, Lex 2772009, wskazał na zasadniczy problem, czy wystąpienie przez organ podatkowy do Szefa KAS o opinie w trybie art. 14b § 5c o.p. jest okolicznością, o której mowa w 139 § 4 o.p (sprawa dotyczyła odmowy wszczęcia postępowania po wydaniu interpretacji indywidualnej w trybie art. 14o o.p., tj. interpretacji milczącej). W doktrynie uznano z kolei, że czas oczekiwania na opinię szefa KAS nie wlicza się do trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji określonego w art. 14d § 1 o.p., a okoliczność ta stanowi jeden z okresów, o których mowa w art. 139 § 4 o.p. - Zob. H. Filipczyk, *Interpretacje indywidualne...*, s.16.

Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Problem polega na tym, że w Biuletynie tym odnaleźć można <tylko> interpretacje: Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, Dyrektora KIS oraz Ministra Finansów. Nie znajdują się tam interpretacje <samorządowe>, gdyż publikowane są one w Biuletynie Informacji Publicznej poszczególnych urzędów gmin, miast lub miast i gmin. Biuletyny te nie mają jednego skatalogowanego wzorca, a poruszanie się po nich, w celu odszukania opublikowanych interpretacji podatkowych jest bardzo pracochłonne. Postępowanie takie nie sprzyja spójności, a rodzi dezorientację i chaos. Zauważyć w tym miejscu należy, że Polska na rok 2020, dzieli się na 314 powiatów i 2 477 gmin (302 miejskich w tym 66 miast na prawach powiatu, 642 miejsko-wiejskich oraz 1 533 wiejskich). Nie miałyby to może większego znaczenia, gdyby nie fakt, że interpretacja indywidualna oprócz funkcji ochronnej, pełnić powinna funkcję informacyjną. Prawo do bycia poinformowanym należy do podstawowych praw podatnika we wszystkich nowoczesnych systemach podatkowych demokratycznych państw. Umożliwia to odpowiednie projektowanie przedsięwzięć gospodarczych oraz prawidłowe wypełnianie obowiązków podatkowych. Powstaje więc pytanie, czy funkcję taką faktycznie ona pełni? Odpowiedź jest przecząca. Zaaprobować w zakresie tym można centralizację publikacji interpretacji samorządowych w Biuletynie Informacji Publicznej, gdzie publikowane są obecnie interpretacje podatkowe Dyrektora KIS oraz Ministra Finansów. Jeden ogólny publikator sprzyjałby jej jednolitości, jasności oraz szybkiej weryfikacji.

## Rozdział IV

### Skutki rozstrzygnięcia w sprawach interpretacji podatkowych i sądowa kontrola interpretacji podatkowych

#### 1. Istota (forma) interpretacji przepisów prawa podatkowego

Przepisy o.p. nie wskazują w sposób wyraźny na to, w jakiej formie wydaje się interpretacje indywidualne. Do 1 lipca 2007 r., załatwienie wniosku w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego następowało w formie postanowienia<sup>541</sup>, obecnie w drodze <interpretacji> skierowanej do wnioskodawcy. Rozwiązanie to uznać należy za prawidłowe z uwagi na samą istotę interpretacji. Postanowienie jest indywidualnym aktem administracyjnym i stanowi rozstrzygnięcie sprawy (co do zasady procesowej). Jest więc władczym jednostronnym rozstrzygnięciem o prawach lub obowiązkach indywidualnie określonego podmiotu w konkretnej oznaczonej sprawie. Tymczasem istota interpretacji sprowadza się do ustalenia znaczenia przepisu. Tak więc natura prawna postanowienia sprawia, że nie powinna być formą prawną dla interpretacji podatkowej.<sup>542</sup> Podobnie statuowała doktryna, twierdząc<sup>543</sup>, że poprzez wydanie postanowienia zawierającego interpretacje organ podatkowy nie ustanawiał żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawiał swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. Nadanie interpretacjom formy postanowienia nie zmienia charakteru samej interpretacji - nie jest rozstrzygnięciem władczym.<sup>544</sup> Po uchyleniu art. 14a § 4 o.p., który formułował charakter prawny interpretacji, definicja interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego przez o.p. nie została określona i po dziś dzień wywołuje kontrowersje. W miejscu tym, warto przedstawić sformułowane na tym tle poglądy w piśmiennictwie oraz w orzecznictwie administracyjnym. Zasadniczo nie budzi wątpliwości, że interpretacja podatkowa nie jest aktem stanowienia prawa.<sup>545</sup> Czy w związku z tym interpretacja indywidualna jest aktem stosowania prawa? Poglądy są rozbieżne. Wskazuje się, że są to akty zbliżone do stosowania

<sup>541</sup> Wynikało to z przepisu art. 14a § 4 o.p.

<sup>542</sup> Zob. *Stanowisko Centrum Dokumentacji...*, s. 139-142.

<sup>543</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących...*, s. 12. B. Brzeziński, M. Mastalski, W. Nykiel, *Wiążące interpretacje do poprawki*, Rzeczpospolita z dnia 25 sierpnia 2005 r., s. C5.

<sup>544</sup> *Ibidem*.

<sup>545</sup> Zob. np. postanowienie NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r., I SA/Ka 17/96, Lex 29796, wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/2003, OTK 2004, Nr 5A, poz. 41, P. Krzykowski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a system źródeł prawa*, KPP 2005, Nr 3-4, s. 15.

prawa albo akty *quasi* stosowania prawa podatkowego.<sup>546</sup> Odnosić należy także poglądy zdecydowanie przeciwstawiające się uznawaniu interpretacji indywidualnych za akty stosowania prawa.<sup>547</sup> Zgadza się z tym poglądem G. Dudar argumentując, że przez wydanie interpretacji indywidualnej organ nie ustanawia normy indywidualnej; nie jest ona aktem rozstrzygającym o prawach i obowiązkach podmiotu w konkretnej sprawie podatkowej. <Przypomina> natomiast wiążącą wykładnię prawa.<sup>548</sup> B. Brzeziński wskazuje, że wydanie interpretacji indywidualnej jest czynnością z zakresu administracji publicznej. Czynność ta polega na przedstawieniu stanowiska co do rozumienia treści przepisów i sposobu ich zastosowania w określonym stanie faktycznym.<sup>549</sup> Zdaniem H. Dzwonkowskiego, interpretacje indywidualne to wzorce wykładni prawa zawierające reguły wykładni i rozumienia pojęć i zwrotów obowiązującego prawa dla sytuacji faktycznej istniejącej lub mogącej zaistnieć w przyszłości.<sup>550</sup> Pogląd ten podziela R. Mastalski, zaznaczając jednocześnie, że celem interpretacji nie jest jednak rozstrzygnięcie konkretnej sprawy - m.in. dlatego, że w przypadku interpretacji indywidualnej nie ustala się stanu faktycznego zgodnie z regułami właściwymi procedurze podatkowej. Wskazuje, że podstawowe znaczenie w przypadku interpretacji indywidualnej ma sama wykładnia, zaś stan faktyczny stanowi jedynie pewien jej kontekst.<sup>551</sup> Zwrócić warto także uwagę na poglądy wskazujące, że: 1) interpretacja chociaż nie ma charakteru władczego, to jednak jest aktem administracyjnym określającym zarówno prawa, jak i obowiązki wnioskodawcy<sup>552</sup>; 2) mając na uwadze brzmienie art. 14b o.p. można stwierdzić, że jest to akt wydawany odpłatnie przez Dyrektora

---

<sup>546</sup> J. Brolik, *Kontrola interpretacji podatkowych*, Glosa 2006, Nr 1, s. 139, D. Dudra, *Tok instancyjny i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, PP 2006, Nr 2, s. 9, R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, JP 2007, Nr 1, s. 9, J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 165, Z. Kmiecik, K. Defecińska-Tomczyk, *Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej*, [w:] *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60. rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, (red.) Zacharko, A. Matan, G. Łaszczycza, Warszawa 2008, s. 57.

Zdaniem z kolei G. Borkowskiego, *Interpretacje podatkowe - wydanie postanowienia, a doręczenie*, Glosa 2009, Nr 1, s. 147, ujęcie interpretacji jako akt *quasi* stosowania prawa podatkowego nie do końca oddaje istotę tej instytucji.

<sup>547</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesiński, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 84, H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 143., B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zabrzycy, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 130 i 131, Z. Kmiecik, *Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a § 1 ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku WSA z dnia 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/05*, Glosa 2006, Nr 1, s. 127, P. Pietrasz, W. Sawczuk, *Sądowa kontrola interpretacji oraz decyzji - współzależność postępowań*, PP 2010, Nr 9, s. 14.

<sup>548</sup> G. Dudar, *Skarga sądowoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie*, [w:] *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2008, Nr 3, s. 93 i 94.

<sup>549</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesiński, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 84.

<sup>550</sup> H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 143.

<sup>551</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zabrzycy, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 130 i 131,

<sup>552</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, PP 2008, Nr 12, s. 54.

KIS, który zawiera wykładnię przepisów prawa podatkowego w indywidualnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym dotyczącym bezpośrednio wnioskodawcy<sup>553</sup>; 3) interpretacja nie jest rozstrzygnięciem sprawy podatkowej co do jej istoty, nie jest aktem stosowania prawa, lecz jest jedynie informacją zawierającą stanowisko organu podatkowego w kwestii sposobu stosowania prawa. [...] Wydanie interpretacji może wywoływać rozmaite skutki prawne, zarówno dla adresata interpretacji, jak i organów podatkowych. Jednakże skutki te powstają nie na podstawie postanowienia o wydaniu interpretacji, lecz z mocy prawa.<sup>554</sup> Wyraźny konflikt stanowisk daje się także zauważyć w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku NSA<sup>555</sup> zanegowano tezę, że nie jest indywidualną interpretacją w rozumieniu art. 14b § 1 o.p., akt organu administracji, którego istota polega na udzieleniu odpowiedzi na wniosek strony. WSA w Poznaniu<sup>556</sup> zajął stanowisko, że pojęcie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, którym posługują się przepisy o.p., nie jest tożsame z pojęciem wykładni prawa ani też nawet interpretacji rozumianej jako wynik przeprowadzonej wykładni. Postępowanie, które jest prowadzone w sprawie wydania pisemnej interpretacji prawa podatkowego, jest postępowaniem, w którym organ uprawniony do jej wydania ma udzielić podatnikowi informacji w zakresie zastosowania i wykładni prawa podatkowego w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym sprawy. W ocenie sądu interpretacja indywidualna polega wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie tworzy w stosunku do jej adresata jakichkolwiek prawnie znaczących uprawnień lub obowiązków. Tworzy jedynie stan udzielenia informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć niewątpliwie nie ma takiego obowiązku.<sup>557</sup> Istotne wnioski płyną również z uzasadnienia uchwały NSA.<sup>558</sup> Podkreślono w nim, że indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego scharakteryzować można jako postać czy też formę zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, to jest czynności uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma

---

<sup>553</sup> K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 185.

Podobne stanowisko prezentuje: M. Korzeniewski, P. Tracz, [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, (red.) A. Pietrzak, Warszawa 2019, s. 238.

<sup>554</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *Glosa do wyroku WSA z dnia 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/05*, OSP 2006, Nr 6, poz. 67.

<sup>555</sup> Wyrok NSA z dnia 10 maja 2016 r., II FSK 765/14, Lex 2083007.

<sup>556</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2015 r., I SA/Po 1767/15, Lex 1946601.

<sup>557</sup> Warto wskazać, iż w literaturze przedmiotu termin <wykładnia> i <interpretacja> uznawany jest za tożsamy. - Zob. *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, Warszawa 1996, s. 924 oraz *Encyklopedia prawa*, (red.) U. Kalina-Prasznic, Warszawa 2007, s. 970.

<sup>558</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA Warszawa z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, Nr 1, poz. 3.

charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. W sprawie formy prawnej indywidualnych interpretacji WSA<sup>559</sup> uznał z kolei, że interpretacja przepisów prawa podatkowego to czynność władcza uprawnionego organu, która - w odróżnieniu od aktu administracyjnego - nie jest (co do zasady) skierowana wprost na wywołanie skutków prawnych, lecz ocenę stanowiska wnioskodawcy bądź wskazanie prawidłowego stanowiska, z uzasadnieniem prawnym, przy uwzględnieniu stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych przedstawionych przez zainteresowanego we wniosku o interpretację. Czynność władcza jest bezwzględnie nastawiona na wywołanie określonych skutków prawnych. Orzecznictwo wypracowało także zaciekawiające wnioski wskazujące, że organ nie dokonuje wykładni przepisów prawa, ale ocenia prawnie stan faktyczny (zaistniały lub hipotetyczny), a co za tym idzie mamy do czynienia z kompleksową poradą prawną<sup>560</sup>. Jeżeli podatnik wskaże nieprawidłowe przepisy prawne, nie zauważy pewnych skutków podatkowych, które może wywołać jego działanie, to organ podatkowy nie ma innego wyjścia - musi wyjaśnić podatnikowi jego sytuację prawną, przygotowując swoistą opinię prawną, oczywiście w granicach pytania przedstawionego przez wnioskodawcę.<sup>561</sup> Stanowisko to nie zawsze jest podzielane. NSA<sup>562</sup> twierdzi bowiem, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b § 1 o.p., nie stanowi porady prawnej lub optymalizacji podatkowej w zakresie wielu wariantów stanu faktycznego przedstawionych przez wnioskodawcę.<sup>563</sup> Dokonując próby określenia istoty interpretacji podatkowej, zważając na powyższe poglądy rozumienia <definicji> interpretacji przepisów prawa podatkowego, wyłoniły się podzielone stanowiska m.in. co do tego, czy interpretacja to: akt stosowania prawa; czy zaliczana jest do wykładni prawa; porady prawnej; czy ma charakter

---

<sup>559</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., I SA/Kr 845/10, Lex 749299.

<sup>560</sup> Należałoby zaznaczyć, że źródłem informacji prawnej jest art. 121 § 1 o.p.

<sup>561</sup> W. Morawski, *Wariantywność stanu...*, s. 67.

<sup>562</sup> Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2924/13, Lex 1990411, wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13, Lex 1990365, wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., I FSK 498/16, Lex 2438436, wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., II FSK 40/16, Lex 2448931, wyrok NSA z dnia 30 maja 2018 r., II FSK 1386/16, Lex 2509296, wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2019 r., II FSK 2157/17, Lex 2725898, wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2019 r., II FSK 2882/17, Lex 2713960, wyrok NSA z dnia 4 lipca 2019 r., II FSK 2836/17, Lex 2711645, wyrok NSA z dnia 19 lipca 2019 r., II FSK 2652/17, Lex 2714577.

<sup>563</sup> Stanowisko takie zostało również wyrażone przez F. Frankiewicz, *Wydanie a doręczenie decyzji administracyjnej*, PiP 2002, Nr 2, s. 70, twierdzeniem, że interpretacja nie może być pojmowana jako porada prawna, w ramach której do organu interpretującego będzie należało udzielenie odpowiedzi na pytanie o skutki prawne zaistniałych lub planowanych zdarzeń. To podatnik ma wskazać te skutki, a organ ma wyłącznie rozwiązać jego wątpliwości co do tego, czy zainteresowany właściwie interpretuje i stosuje przepisy prawa podatkowego do wskazanych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Nie jest natomiast obowiązkiem organu udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy i jakie przepisy mają (mogą mieć) zastosowanie w sprawie, jeżeli zainteresowany nie wskaże konkretnych przepisów, których wykładnia lub stosowanie do opisanych zdarzeń budzą jego wątpliwości. Wypowiedź organu ograniczyć się bowiem musi wyłącznie do oceny stanowiska wnioskodawcy



władczy; czy z kolei stanowi czynność z zakresu administracji publicznej. W związku z zaistniałym należy podjąć próbę własnego rozstrzygnięcia. Zgodzić się należy z rozważaniami H. Filipczyk<sup>564</sup> wskazującymi, że interpretacja indywidualna jest niewątpliwie samodzielną, odrębną prawną formą działania administracji. Przez formę taką należy bowiem rozumieć <określony przepisem prawa typ konkretnej czynności organu administracyjnego><sup>565</sup>, która zastępuje <informację> z art. 121 § 1 o.p., ale sprzed postępowania. Interpretacja indywidualna, jako taka forma czy typ, została skonstruowana przepisami rozdziału 1a Działu II o.p., które nadają jej kształt normatywny. Wśród norm działania administracji wyróżnia się czynności prawne (generalne - normatywne oraz indywidualne) oraz czynności faktyczne (wśród nich czynności materialno-techniczne).<sup>566</sup> Czynności prawne polegają na objawianiu woli przez organ administracji publicznej w celu wywołania określonych skutków prawnych, a więc w celu powstania, zmiany lub zniesienia skutków prawnych.<sup>567</sup> Wydaje się, że w zależności od przyjętej ich koncepcji normatywnej, interpretacje indywidualne pod względem charakteru prawnego oscylują między czynnością prawną, a czynnością materialno-techniczną. Obecne ukształtowanie tej instytucji w o.p. oraz p.p.s.a. zakłada m.in. kontrolę sądownoadministracyjną, również pod względem zgodności z przepisami prawa materialnego oraz zbudowaną skrupulatnie podstawę normatywną dla <zasady nieszkodzenia> chroniącej dobrą wiarę adresata interpretacji indywidualnej. Wziąwszy to pod uwagę, zasadne jest rozważenie, czy są podstawy do uznania interpretacji za czynność prawną - w szczególności za akt administracyjny.<sup>568</sup> Powstaje zatem pytanie, czy interpretację indywidualną można uznać za akt administracyjny - w znaczeniu, jakie temu

---

<sup>564</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 21-26.

<sup>565</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 280. Por. także definicję innego z autorów wskazujący że jest to: wyodrębniony bądź dający się wyodrębnić, prawem określony, o utrwalonych cechach typ czynności konwencjonalnej bądź faktycznej, bądź zespół takich czynności określonego, powołanego do wykonania zadań z zakresu administracji publicznej podmiotu (bądź zespołu podmiotów) w celu wypełniania zadań z zakresu administracji publicznej - K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 138.

<sup>566</sup> Por. np. E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 2009, s. 182 i n.

<sup>567</sup> *Ibidem*, s. 182.

<sup>568</sup> J. Zimmerman, przytaczając klasyczną definicję F. Longchampsaa, stwierdza, że stosunek prawny powstaje wtedy, gdy prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów także znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja jednego podmiotu jest połączona w pewny sposób z sytuacją podmiotu drugiego. - J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010, s. 251. Podstawowym sposobem takiego połączenia jest korelacja zachodząca pomiędzy obowiązkiem jednego, a uprawnieniem drugiego podmiotu. Można uznać, że interpretacja indywidualna powoduje powstanie tak rozumianego stosunku prawnego - jest źródłem uprawnienia wnioskodawcy (adresata) interpretacji. Jest on mianowicie uprawniony do żądania, by zastosowanie się do interpretacji mu nie szkodziło (art. 14k o.p.) w wyniku jej nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Korelatem tego uprawnienia jest obowiązek organów podatkowych, by zapewnić adresatowi interpretacji ochronę we wskazanym zakresie. Z tego względu uznać należy, że charakter prawny interpretacji nie cechuje niewiążąca <wymiana poglądów>, czy ich deklaracja, pomiędzy wnioskodawcą, a organem podatkowym.

wyrażeniu nadaje teoria prawa administracyjnego? Akt administracyjny definiowany jest jako władcze działanie prawne organu administracji publicznej, skierowane na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych.<sup>569</sup> Stwierdza się zarazem, że akt administracyjny jest aktem stosowania prawa. Pierwszy problem, jaki może powstać na tle wskazanej definicji, to czy interpretacji indywidualnej przysługuje cecha władczości. Literatura przedmiotu dostarcza licznych i nie zawsze spójnych określeń <władczości>. Za podstawową jej cechę uznaje się zwłaszcza <jednostronność> - dopuszczalność kształtowania przez podmioty administracyjne sytuacji prawnej innych podmiotów-administrowanych w sposób niezależny od woli tych podmiotów.<sup>570</sup> Wydaje się, że interpretacja indywidualna charakteryzuje się tak rozumianą władczością. Wniosek o wydanie interpretacji można uznać za wniosek o udzielenie wnioskodawcy ochrony prawnej na określonych warunkach. W odpowiedzi na ten wniosek organ może uznać stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe lub nie, w tym drugim przypadku przedstawiając własne stanowisko. Organ ten więc jednostronnie orzeka, na jakich warunkach adresatowi interpretacji indywidualnej będzie przysługiwała ochrona prawna (jakie jej zachowanie będzie za sobą pociągać ochronę przez negatywnymi konsekwencjami w razie nieprzystawania decyzji wymiarowej do interpretacji indywidualnej). Jednocześnie trzeba przyznać, że zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie jest zagrożone użyciem przymusu, tj. adresat nie jest zobowiązany do zachowania się zgodnego z treścią interpretacji. Jak się jednak podkreśla, łączenie tej cechy z władczością oparte jest na uproszczeniu, ponieważ w istocie szereg decyzji administracyjnych, których treścią jest udzielenie adresatowi zezwolenia, jej nie wykazuje.<sup>571</sup> Należy kolejno rozważyć, jak ma się interpretacja indywidualna do aktów stosowania prawa. Jak stwierdzają J. Nowacki i Z. Tabor, ze stosowaniem prawa mamy do czynienia wtedy, gdy jakieś podmiot, na podstawie norm generalnych i abstrakcyjnych, określa skutki prawne jakiegoś faktu, wydając decyzję indywidualną w rozstrzyganej sprawie.<sup>572</sup> W ujęciu J. Zimmermanna stosowanie prawa polega na wyprowadzaniu z normy ogólnej (generalnej) i abstrakcyjnej normy zindywidualizowanej i konkretnej.<sup>573</sup> Według J. Wróblewskiego stosowanie prawa ma miejsce wyłącznie w przypadku dokonywania konkretyzacji normy ogólnej (normy prawa) czy też ustalania konsekwencji prawnych określonego stanu faktycznego przez podmiot państwowy bądź inny podmiot wyposażony we władztwo

---

<sup>569</sup> E. Ochendowski, *Prawo administracyjne...*, s. 189.

<sup>570</sup> K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt...*, s. 118.

<sup>571</sup> K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt...*, s. 474-475.

<sup>572</sup> J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994, s. 175.

<sup>573</sup> J. Zimmermann, *Prawo administracyjne...*, s. 250.

publiczne. Z. Ziemiński natomiast (i ogólnie - przedstawiciele tzw. poznańskiej szkoły teorii prawa)<sup>574</sup> rozumie to pojęcie szerzej; jako czynienie użytku z przyznanego przez normę prawną upoważnienia do dokonania określonej czynności konwencjonalnej doniosłej prawnie, a więc wyznaczającej lub aktualizującej czyjs obowiązek prawny.<sup>575</sup> Przez wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny nie aktualizuje żadnego obowiązku lub uprawnienia wynikającego z prawa podatkowego; nie dokonuje autorytatywnej konkretyzacji materialnego stosunku prawnopodatkowego.<sup>576</sup> Przez wydanie interpretacji indywidualnej nie przyznaje się, nie stwierdza ani nie uznaje uprawnienia lub obowiązku do wynikającego z przepisów prawa podatkowego, które są jej przedmiotem. W rezultacie ani adresat interpretacji, ani organy podatkowe nie są zobowiązane do zachowania zgodnego z treścią interpretacji.<sup>577</sup> Przechodząc do kolejnej kwestii, określenie interpretacji jako akty *quasi* stosowania prawa podatkowego jest uzasadnione tym, iż jak podkreśla J. Brolik, zawierają one ocenę możliwości zastosowania przepisów prawa podatkowego.<sup>578</sup> Relacja pomiędzy interpretacją, a podlegającym zastosowaniu przepisem prawa jest więc nietypowa, inna niż właściwa aktom stosowania prawa. W interpretacji prawo to nie zostaje zastosowane, ale podana zostaje informacja o możliwościach takiego zastosowania (warunkowo lub hipotetycznie). Dokonana zostaje subsumcja (przyporządkowanie stanu faktycznego do normy prawnej), choć w obszarze potencjalności: nie zostają wyciągnięte z niej konsekwencje prawne. Biorąc to pod uwagę i zgadzając się z H. Filipczyk<sup>579</sup>, uznać można, że interpretacja indywidualna to prawna forma działania administracji, mocą której powstaje administracyjny stosunek, w ramach którego wnioskodawca zostaje uprawniony, by żądać od organów władzy publicznej ochrony przed ujemnymi konsekwencjami zastosowania się do tej interpretacji, na warunkach określonych w art. 14k-14m o.p. Jest ona zbliżona do aktu administracyjnego, lecz nie stanowi aktu stosowania przepisów prawa podatkowego będących

---

<sup>574</sup> Por. też K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt...*, s. 459 i 460

<sup>575</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 250-255.

<sup>576</sup> T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 75.

<sup>577</sup> Według modelu stosowania prawa, czy to w klasycznym ujęciu J. Wróblewskiego (zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 50 i n.), czy w podanym przez J. Nowackiego i Z. Tabora (zob. J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do...*, s. 176-179) - w procesie tym można wyróżnić cztery etapy: 1) ustalenie treści normy prawnej; 2) ustalenie stanu faktycznego; 3) subsumcję (przyporządkowanie stanu faktycznego do normy prawnej); 4) ustalenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie stosowanej normy prawnej). W przebiegu postępowania w sprawie wydania interpretacji brak jest etapów w pkt 2 i 4. Po pierwsze, w jego ramach nie są dokonywane ustalenia faktyczne, nie jest prowadzone postępowanie dowodowe, nie jest podejmowana decyzja dowodowa. Po drugie, poprzez wydanie interpretacji nie ustala się konsekwencji prawnych wynikających z dokonanej subsumcji.

<sup>578</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, Warszawa 2010, s. 21.

<sup>579</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 25.

jej przedmiotem.<sup>580</sup> Interpretacja indywidualna nie stanowi porady prawnej, udzielanej w sposób typowy dla doradców podatkowych, adwokatów, czy radców prawnych, gdyż z porad (informacji) tych, jej adresatowi, gdy się do niej zastosuje, nie przysługuje <ochrona prawna>. Co prawda, samo udzielenie interpretacji nie wywołuje żadnych skutków w sferze praw i obowiązków adresata, ale wywołuje następstwo prawne, gdy adresat do tej <informacji> się zastosuje. Zwiększają one poziom bezpieczeństwa prawnego. Organ związany jest stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym przedstawionym we wniosku, a jego obowiązkiem jest jedynie odniesienie się do poglądu wnioskodawcy co do skutków podatkowoprawnych podanych faktów. Analizując problematykę istoty interpretacji podatkowej powstaje pytanie, czy interpretacja jest aktem, czy czynnością? Przychylić się należy do stwierdzenia, że jest aktem stosowania prawa skoro: a) zawiera promesę skutku prawnego, b) jest pewna, co do skutku, gdy się postąpi zgodnie z nią, oraz c) jest fazą <zastępującą> proces decyzyjny w części dotyczącej subsumpcji.

## 2. Funkcje interpretacji podatkowych

Każda instytucja, w tym interpretacji podatkowych pełni określone funkcje. W przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego jest to funkcja informacyjna i gwarancyjna.<sup>581</sup> Pierwsza z nich, w założeniu swym zakłada, że we współczesnych systemach podatkowych prawo do bycia poinformowanym należy do podstawowych praw podatnika.<sup>582</sup> Funkcja informacyjna realizowana jest i wyraża się w rozwiewaniu wątpliwości podatników co do prawa i obowiązków wynikających z prawa podatkowego i stwarzaniu możliwości odpowiedniego odniesienia się do nich w swojej działalności<sup>583</sup>; wykonywana jest poprzez publikację interpretacji podatkowych w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ich zamieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej. Zasada informowania stron funkcjonuje także na gruncie k.p.a.<sup>584</sup> Art. 9 k.p.a. już w brzmieniu z 1960 r.<sup>585</sup> zobowiązywał

---

<sup>580</sup> *Ibidem*, s. 26.

<sup>581</sup> Informacyjną, ponieważ ma na celu usunięcie ewentualnych wątpliwości, co do prawno-podatkowych skutków dotyczących zastosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego w konkretnym stanie faktycznym; gwarancyjną, ponieważ chroni podmiot, który zastosował się do wydanej w jego sprawie interpretacji indywidualnej przed ewentualnymi negatywnymi skutkami wynikającymi z zastosowania się do jej treści. - Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2020 r., I SA/Sz 695/19, Lex 2798808. Funkcja informacyjna wynika z art. 14b § 1-3 oraz art. 14c § 1 i 2 o.p. Natomiast gwarancyjny charakter interpretacji indywidualnych zapewniają przepisy o tzw. <nieszkodzeniu>, a mianowicie art. 14k § 1 i 3, art. 14m oraz art. 14n o.p.

<sup>582</sup> Zob. W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach*, PP 2007, Nr 5, s. 34.

<sup>583</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 sierpnia 2010 r., I SA/Wr 555/10, Lex 751221.

<sup>584</sup> Organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków

organy administracji państwowej do czuwania nad tym, aby strony nie poniosły szkody z powodu niezajomości przepisów prawa, nakazując w tym celu udzielanie stronom <niezbędnych wyjaśnień i wskazówek>. Chodziło nie tylko o przepisy proceduralne, ale także o przepisy prawa materialnego (prawa administracyjnego i innych gałęzi prawa będących przedmiotem orzecznictwa administracyjnego, np. prawa rolnego i finansowego). Przepis ten dokonał zatem wyłomu w obowiązującej zasadzie *ignorantia iuris nocet* (nieznajomość prawa szkodzi).<sup>586</sup> Obecna regulacja art. 9 k.p.a., ustanowiła ogólną zasadę udzielania informacji faktycznej i prawnej. Na organie ciąży obowiązek udzielania stronom dwóch rodzajów informacji: o okolicznościach faktycznych oraz o treści przepisów; organ powinien udzielać informacji prawnej wszystkim uczestnikom postępowania, ażeby uchronić ich od szkody. Obowiązek informacji prawnej może być wykonany przez wskazanie przepisów obowiązujących, zakomunikowanie treści przepisów, wskazanie na przepisy prawne towarzyszące, które mają wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Do zakresu tego obowiązku wchodzi także objaśnienie treści przepisu zawilego, wyjaśnienie używanych w nim zwrotów i wyrażeń, które jako techniczne mogą być niezrozumiałe dla strony.<sup>587</sup> Instytucja interpretacji prawa podatkowego spełnia także funkcję gwarancyjną. Wydanie interpretacji indywidualnej powinno oznaczać nie tylko, że wnioskodawca pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku, ale również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. Zasada ta wyrażona została w ochronie dla wnioskodawcy oraz zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku. Zdaniem WSA<sup>588</sup> ustawodawca wprowadzając instytucję interpretacji indywidualnych kierował się uzasadnioną potrzebą zapewnienia podatnikom informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu zobowiązanego do udzielenia interpretacji, zgodny z prawem obowiązującym w dniu jej wydania. Ustanowił zabezpieczenia chroniące podatników przed skutkami zastosowania się do wadliwej informacji (zasada nieszkodzenia). Stworzył mechanizm, który poprzez połączenie <informacji> z <ochroną> służyć ma zapewnieniu podatnikom bezpiecznej, bo - w założeniu jednoznacznie określonej - pozycji

---

będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek.

<sup>585</sup> Dz.U. z 1960, Nr 30, poz. 168 ze zm.

<sup>586</sup> Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1987, s. 61.

<sup>587</sup> J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) J. Borkowskiego, Warszawa 1989, s. 67 i 68.

<sup>588</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2120/07, Lex 484317.

wobec organów podatkowych i organów kontroli skarbowej - pozycji niezależnej (w ramach <ochrony>) od zmian stanowiska tych organów co do udzielonej informacji. Czy w praktyce założone funkcje interpretacji podatkowych są realizowane? Kolejno, co przesądziło, że interpretacje podatkowe zostały do życia w ogóle powołane? Cel wprowadzenia instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie został nigdy *expressis verbis* wyartykułowany w uzasadnieniach do projektów ustaw wprowadzających oraz nowelizujących (zmieniających) o.p. w tym zakresie. Instytucja interpretacji indywidualnych (do końca 2004 r. - informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego) wprowadzona została - jak wskazuje się w literaturze przedmiotu<sup>589</sup>, przede wszystkim z uwagi na: 1) dokonaną w latach dziewięćdziesiątych reformę systemu podatkowego, w wyniku której obowiązki związane z wymiarem i poborem podatków zostały przesunięte (wraz z finansowymi tego konsekwencjami) z organów podatkowych na podatników, płatników i inkasentów; 2) długotrwały (i ciągle jeszcze w toku) proces reformowania prawa podatkowego, co w tym przypadku oznacza jego częste i fragmentaryczne nowelizacje, znacznie utrudniające kształtowanie się jednolitej wykładni przepisów.<sup>590</sup> Jak się również wskazywało, nadrzędnym celem instytucji interpretacji indywidualnych jest stworzenie podatnikowi sytuacji pewności prawnej. <Przepisy o udzielaniu informacji przez organy podatkowe mają zwiększać poczucie pewności podatnika, co do tego, jak przepisy prawa są i będą rozumiane i stosowane w przyszłości przez organy podatkowe.><sup>591</sup> Celem urzędowych interpretacji jest usprawnienie działania administracji publicznej. Instytucja ta wpływa bowiem na jednolite rozumienie i stosowanie przepisów daninowych przez organy podatkowe.<sup>592</sup> NSA<sup>593</sup> z kolei podkreślał, że celem wprowadzenia interpretacji podatkowych było zapewnienie prawidłowej, realnej ochrony wnioskodawcy występującego o udzielenie interpretacji indywidualnych przez usunięcie wątpliwości rodzących się w praktyce stosowania prawa podatkowego.

Informacyjna funkcja interpretacji podatkowej w praktyce okazuje się czasami funkcją dezinformacyjną, a także wskazany wyżej cel jej powołania odbiega od realnego, co ukazuje praktyka. Przykładowo, Dyrektor KIS w interpretacjach podatkowych dotyczących podatku

---

<sup>589</sup> Zob. M. Szustek-Janowska, *Zobowiązania podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa*, (red.) W. Wójtowicz, Bydgoszcz-Lublin 2005, s. 121 i 122. Por. wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 36/05, OTK-A ZU 2006, Nr 9, poz. 129.

<sup>590</sup> J. Kulicki, *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, (red.) J. Kulicki, Warszawa 2017, s. 74 i 75.

<sup>591</sup> Postanowienie TK z dnia 13 marca 2002 r., Ts 64/01, OTK 2002, Nr 2b, poz. 125.

<sup>592</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 160.

<sup>593</sup> Uchwała NSA cała izba NSA W-wa - Izba Finansowa z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, OSP 2010, Nr 4, poz. 39.

VAT od najmu mieszkania, wydawał w krótkim przedziale czasowym odmienne stanowiska. W jednych interpretacjach indywidualnych stawał na stanowisku, że wspomniany najem korzystać powinien ze zwolnienia w podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 u.p.t.u.<sup>594</sup>, w drugich z kolei, że transakcje te należy opodatkować stawką 23% podatkiem VAT.<sup>595</sup> W konsekwencji, jedni z podatników taką samą transakcje opodatkowywali, z tego też tytułu ponosili wydatki; drudzy - z podatku byli zwolnieni (mogli przy tym m. in. zaproponować klientom niższą, konkurencyjniejszą cenę najmu). Analogiczna sprawa miała miejsce przy prawie do wystawiania faktur do paragonu, którego kwota należności ogółem z danej sprzedaży nie przekracza kwoty w wysokości 450 zł lub 100 euro. W jednej z interpretacji indywidualnych Dyrektor KIS uznał, że paragon fiskalny zawierającego NIP nabywcy można <wymienić> na fakturę<sup>596</sup>; w innych znowuż, że skoro wnioskodawca dokumentuje sprzedaż na kwotę nieprzekraczającą 450 zł lub 100 euro paragonem fiskalnym zawierającym NIP nabywcy oraz pozostałe dane wymagane ustawą, to nie powinien z tytułu tej sprzedaży wystawiać dla nabywcy odrębnego dokumentu w postaci faktury, gdy kontrahenci jej zażądataj.<sup>597</sup> Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku zwolnienia z podatku CIT w Polskiej Strefie Inwestycji. Dyrektor KIS początkowo zajmował korzystne stanowisko dla podatników, później jednak zmienił zdanie i to zarówno dla nowych jak i <starych> interpretacji, stwierdzając, że wspomniane zwolnienie dotyczy <tylko> nowych inwestycji. Przypomnieć w tym miejscu należy, że interpretację indywidualną w trybie art. 14e o.p. można zmienić. Funkcja informacyjna oraz gwarancyjna stwierdzeń wypada, zostaje w sytuacji takiej zachwiana. Przykładowo, przy wydaniu interpretacji ogólnej dotyczącej podatku VAT od kart paliwowych<sup>598</sup>, resort finansów unieważnił interpretacje indywidualne dotyczące transakcji trójstronnych (1 stycznia 2021 r. uchylony został przepis art. 7 ust. 8 u.p.t.u.). Podatnicy stracili ochronę, a dotychczasowe stosowane przez nich rozwiązania z dnia na dzień stały się nieprawidłowe. Problem ten dotyczył nie indywidualnego pomiotu,

---

<sup>594</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.314.2019.2.KOM, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.269.2019.2.EW, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 lipca 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.327.2019.1.IK, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 lipca 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.261.2019.2.KOM.

<sup>595</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 marca 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.61.2019.1.EA, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 stycznia 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.812.2018.2.BS.

<sup>596</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 maja 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.160.2020.2.ISK

<sup>597</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 27 kwietnia 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.161.2020.1.ISK, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 marca 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.61.2020.1.ISK.

<sup>598</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 15 lutego 2021 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku od towarów i usług transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych, realizowanych w modelu trójstronnym jako dostawy towarów albo świadczenia usług, Nr PT9.8101.3.2020, Dz.Urz.MFFiPR. z 2021 r., poz. 13.

a wszystkich przedsiębiorców, którzy rozliczali zakup paliwa w formie kart paliwowych; podatników, którzy na podstawie posiadanych interpretacji indywidualnych traktowali rozliczenia związane z kartami paliwowymi jako łańcuchowe dostawy towarów, odliczając podatek naliczony od zakupu paliwa przy wykorzystaniu karty. Co więcej, informacja o utracie mocy obowiązującej wydanych interpretacji została ogłoszona w nieformalnym komunikacie Ministra Finansów. Sytuacje takie nie należą do wyjątków. Wydanie interpretacji ogólnej z dnia 24 stycznia 2018 r. w zakresie cen transferowych, doprowadziło do sytuacji, w której nastąpił zbieg interpretacji podatkowych. W rezultacie Dyrektor KIS stwierdził wygaśnięcie licznych interpretacji indywidualnych, korzystnych dla podatników, w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej o której mowa w art. 25a u.p.d.o.f oraz art. 9a u.p.d.o.p.<sup>599</sup> Zakładany charakter informacyjny interpretacji podatkowych uległ zaburzeniu. Na poparcie tego stanowiska zaprezentować można interpretację indywidualną Dyrektora KIS<sup>600</sup>, w której to stwierdzono, że przedsiębiorca, który serwuje posiłki w wagonie gastronomicznym, musi zainstalować kasę fiskalną online, natomiast w sytuacji sprzedaży przekąsek z wózka barowego, obsługującego pozostałe wagony - wystawczy zwykła kasa, tj. kasa elektroniczna lub z zapisem papierowym. Uznać przy tym należy, że funkcja gwarancyjna wspiera cechy aktu stosowania prawa po stronie interpretacji.

### **3. Zakres ochrony wynikający z zastosowania się do interpretacji podatkowej**

#### **3.1. Ochrona prawna w czasie**

Zastosowanie się do wydanej przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej zależy od woli wnioskodawcy. Jeżeli organ interpretacyjny nie zaakceptuje stanowiska jej adresata, adresat ten ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Przeciwnie z kolei uczyni, tj. według jej treści, gdy organ ten jego stanowisko zaaprobuje (uzna za prawidłowe). Zastosowanie się do interpretacji podatkowej indywidualnej rodzi wobec zainteresowanego - ochronę prawną, wyrażaną jako tzw. zasada nieszkodzenia.<sup>601</sup> Na

---

<sup>599</sup> Szeroko na ten temat: D. Osada, Ł. Kumkowski, *Zasada nieszkodzenia w interpretacjach podatkowych dotyczących obowiązków o charakterze niepieniężnym - analiza na przykładzie interpretacji w zakresie cen transferowych*, MP 2018, Nr 7.

<sup>600</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.236.2020.1.DK.

<sup>601</sup> Wydane interpretacje podatkowe nie chronią podatników w innych krajach UE. Wynika to z faktu, że Polska nie przystąpiła do pilotażowej inicjatywy Komisji Europejskiej, czyli transgranicznych interpretacji indywidualnych w zakresie podatku od towarów i usług. W 17 krajach UE (tj. Finlandia, Szwecja, Estonia, Dania, Łotwa, Litwa, Irlandia, Holandia, Belgia, Francja, Węgry, Słowenia, Włochy, Hiszpania, Portugalia, Malta, Cypr) podatnik, który chce otrzymać transgraniczną interpretację, winien jest złożyć wniosek o jej



podstawie art. 14k § 1 i 3 o.p. zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przez 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.<sup>602</sup> W wypadku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, 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 oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.<sup>603</sup> Ochrona prawna wynikająca z uzyskanej interpretacji konkretyzuje się w art. 14m § 1 o.p. Zastosowanie się bowiem do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji.<sup>604</sup> Wspomniane zwolnienie będzie miało jednak miejsce w ściśle określonych okolicznościach. Nastąpi ono gdy: 1) zobowiązanie podatnika nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub

---

wydanie w kraju, w którym jest zarejestrowany dla celów podatku od towarów i usług. Kraj ten przed wydaniem interpretacji transgranicznej, konsultuje się z drugim zainteresowanym państwem. - Zob. M. Szulc, *Nasze interpretacje nie chronią przed fiskusem w innych krajach*, DGP z dnia 22 czerwca 2020 r., Nr 119 (5272), s. B2

<sup>602</sup> Przez <nieuwzględnienie w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej> rozumieć należy sytuacje, gdzie wnioskodawca - adresat interpretacji, który zastosował się do stanowiska w niej wyrażonego (zanim uległa ona zmianie lub zanim doręczono organowi podatkowemu odpis prawomocnego uchylającego ją orzeczenia sądu administracyjnego), nie może ponieść żadnych negatywnych konsekwencji, choćby i następnie organ podatkowy w toku prowadzonego wobec niego postępowania uznał tę interpretację za niepoprawną. - H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 132. Gdy interpretacja indywidualna nie zostanie uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, o czym stanowi art. 14m § 3 o.p., na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, albo, w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem - określa wysokość nadpłaty.

<sup>603</sup> Art. 14k § 3 o.p.

<sup>604</sup> Granica czasowa zwolnienia obejmuje: 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków - okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności; 2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków - okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następny; 3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków - okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następny. Organ podatkowy jest zobowiązany poinformować podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji. - Zob. art. 14m § 2 i 4 o.p. Okres, w którym zainteresowanemu przysługiwać będzie ochrona prawna uzależniony jest zatem od tego, czy podatek rozliczany jest miesięcznie, kwartalnie (np. podatek VAT, podatek akcyzowy), czy rocznie (np. podatki lokalne).

interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej; oraz 2) skutki podatkowe<sup>605</sup> związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, nastąpiły po doręczeniu interpretacji indywidualnej. Łączne spełnienie dwóch warunków powoduje, że wnioskodawca może skorzystać z ochrony, która wyraża się w zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku - jest to ochrona pełna. Jej węższy zakres wynika z art. 14l o.p. W przypadku bowiem, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed doręzeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku. Podział na wąski oraz szeroki zakres nieszkodzenia przedstawia się w ten sposób, że powtarzalność (ciągłość) zaistniałego stanu faktycznego stanowiącego przedmiot interpretacji powoduje, iż to powtarzalne zdarzenie istnieje i wywołuje skutki podatkowe z nim związane zarówno przed, jak i po doręczeniu interpretacji. Zatem do stanu faktycznego opisanego jako ciągły, powtarzalny, który zaistniał i wywołał skutek podatkowy przed doręzeniem interpretacji podatnikowi, będzie przysługiwała ochrona wąska przewidziana art. 14l o.p., zaś do zdarzeń zaistniałych po doręczeniu interpretacji, którym będzie odpowiadał stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji i które wywołały skutki podatkowe po doręczeniu interpretacji, podatnik zostanie objęty pełną ochroną przewidzianą w art. 14l o.p. skutkującą zwolnieniem z obowiązku zapłaty podatku.<sup>606</sup> Okres, w jakim wnioskodawca jest objęty ochroną prawną zaczyna bieg od dnia doręczenia interpretacji zainteresowanemu i trwa do dnia doręczenia jej zmiany lub postanowienia w sprawie stwierdzenia jej wygaśnięcia, doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. W przypadku drugim, zauważyć należy, że okres ten z powodu czasochłonnego postępowania sądowniczoadministracyjnego będzie z natury dłuższy. Granice czasowe zasady <nieszkodzenia> nie są zatem tożsame. Ochrona wynikająca z zastosowania się jej adresata do interpretacji podatkowej może przybrać również inne postaci. Przysługuje ona działalności spółki (spółka cywilna i handlowa), podatkowej grupy kapitałowej, oddziału

---

<sup>605</sup> Z odpowiedzi z dnia 1 kwietnia 2010 r., podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację Nr 15064 w sprawie art. 14l o.p. wynika, że skutek podatkowy łączyć należy w szczególności z pojęciem obowiązku podatkowego, czyli potencjalnym nakazem zapłaty podatku wynikającym z zaistnienia zdarzenia określonego w ustawach podatkowych, przy czym skutkiem podatkowym będzie także powstanie obowiązku o charakterze instrumentalnym (np. obowiązek złożenia deklaracji, obowiązek prowadzenia właściwej ewidencji). Wskazane podejście, tj. uznanie, że za skutek podatkowy nie uznaje się zobowiązania podatkowego, czy momentu zapłaty podatku przedstawione zostało w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2010 r., ITPB3/423-12/10/MT oraz przez M. Machciński, A. Kosonowska, *Indywidualne interpretacje podatkowe - problemy interpretacyjne*, [w:] *Zarządzanie ryzykiem podatkowym - interpretacje w praktyce*, PiP wydanie specjalne, Nr 6, s. 9.

<sup>606</sup> Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Wr 1480/10, MP 2011, Nr 5, s. 46-49.

oraz przedstawicielstwa w spadku. W myśl art. 14n o.p. przepisy art. 14k i 14m o.p. stosuje się odpowiednio w przypadku: 1) zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki - w zakresie dotyczącym działalności tej spółki; 1a) zastosowania się przez podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy, w zakresie działalności tej podatkowej grupy kapitałowej; 2) zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa wydanej przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy; 3) zastosowania się przez przedsiębiorstwo w spadku do interpretacji indywidualnej wydanej przed śmiercią przedsiębiorcy na jego wniosek.<sup>607</sup> Zasada nieszkodzenia przysługuje również zamawiającemu. Art. 14s § 2 o.p. rozszerza ochronę wynikającą z zastosowania się przez wnioskującego do otrzymanej interpretacji, nakazując odpowiednie stosowanie przepisów art. 14k-14n o.p. do wykonawcy, partnera prywatnego lub koncesjonariusza oraz usuwa niespójność terminologiczną z przepisami u.p.z.p., która posługuje się pojęciem wykonawcy, zdefiniowanym w art. 2 pkt 11 u.p.z.p.<sup>608</sup> Podmioty te korzystają z ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji

---

<sup>607</sup> Przepis art. 14n o.p. posługuje się pojęciem utworzenia spółki. Odnośnie do tworzenia spółek handlowych, w tym spółek osobowych (spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej) i spółek kapitałowych (spółki z o.o., spółki akcyjnej) stosuje się przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.). Zakładanie spółki cywilnej regulują przepisy art. 860 i n. k.c. Na potrzeby art. 14n o.p. nie stosuje się natomiast definicji spółki z art. 5a pkt 28 u.p.d.o.f. oraz art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p. - wprowadzonych na potrzeby ustaw szczególnych. Pojęcie podatkowej grupy kapitałowej występuje w art. 1a ust. 1 u.p.d.o.p. Jest to grupa co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych. Warunki utworzenia i funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika zostały określone w art. 1a ust. 2 tej ustawy. Odnośnie do pojęć oddziału i przedstawicielstwa należy przypuszczać, że chodzi o konstrukcje regulowane przepisami u.s.g.d.g. (Zob. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej...*). W art. 5 pkt 4 u.s.g.d.g. wskazuje się, że oddział stanowi <wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności gospodarczej>. Przedstawicielstwa na terytorium RP mogą tworzyć natomiast przedsiębiorcy zagraniczni w rozumieniu art. 5 pkt 3 u.s.g.d.g. - wyłącznie w celu prowadzenia działalności w zakresie reklamy i promocji przedsiębiorcy zagranicznego, a także osoby zagraniczne w rozumieniu art. 5 pkt 3 u.s.g.d.g. - wyłącznie w celu promocji i reklamy gospodarki kraju właściwego dla swojej siedziby (art. 93-95 u.s.d.g.). Należy zatem przyjąć, że art. 14n § 1 pkt 2 o.p. dotyczy oddziałów przedsiębiorców krajowych i przedsiębiorców zagranicznych oraz przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych. Odnośnie do przedsiębiorstwa w spadku - Zob. art. 3 pkt 16 i 17 o.p. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 170 ze zm.) przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. - Zob. K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2017, s. 260.

<sup>608</sup> Partnerem prywatnym jest przedsiębiorca lub przedsiębiorca zagraniczny (art. 2 pkt 2 u.p.p.p.) - wykonawca przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy partnerstwa. Koncesjonariuszem jest wykonawca, z którym zawarto umowę koncesji - Zob. art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie na roboty budowlane lub usługi, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 541 ze zm.

indywidualnej, nawet jeżeli później interpretacja ta zostanie zmieniona lub zostanie stwierdzone jej wygaśnięcie. Należy zwrócić uwagę, że wnioskodawcą jest wprawdzie zamawiający (podmiot publiczny), który określa warunki cenowe na potrzeby postępowania zamówieniowego (zawarcia umowy partnerstwa), ale rzeczywiście zainteresowany jej uzyskaniem będzie nieskonkretyzowany jeszcze podmiot, który po rozstrzygnięciu przetargu będzie wykonawcą zamówienia (umowy). Wykonawca jest objęty ochroną prawną wynikającą z art. 14k-14n o.p., jednak warunkiem jest postępowanie zgodnie z interpretacją przedstawioną mu przez zamawiającego (podmiot publiczny). Na podstawie art. 14s § 2 o.p. ochroną prawną wynikającą z zastosowania się do interpretacji indywidualnej zostały objęte wyłącznie podmioty wymienione w tym przepisie. Z art. 7a ust. 1 u.p.p.p. wynika, że przepis art. 14s § 2 o.p. - jako norma odrębna - ma zastosowanie do zawiązanej spółki-córki partnera prywatnego, która z chwilą zawarcia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym za zgodą podmiotu publicznego stała się wykonawcą umowy partnerstwa. Ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnej dotyczy *ad extremum* wniosku obejmującego transakcje lub inne zdarzenia z udziałem osób spoza RP lub mające skutki transgraniczne (art. 14nb o.p.). Zakres zastosowania ochrony prawnej wynikający z art. 14k-14n o.p. ma także zastosowanie do transakcji, zespołu transakcji lub innego zdarzenia tylko w takim zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji został zrealizowany obowiązek wynikający z art. 14b § 3a o.p. Oznacza to, że podanie przez wnioskodawcę świadomie lub nieświadomie nieprawdziwych danych identyfikujących podmioty transakcji (zespołu transakcji) czy niewskazanie takich podmiotów może powodować wyłączenie ochrony prawnej wynikającej z art. 14k-14n o.p., w przypadku zastosowania się przez niego do interpretacji indywidualnej, która następnie została uchylona lub stwierdzono jej wygaśnięcie.<sup>609</sup> O.p., w trybie 14na o.p. w sposób wyraźny wyłącza stosowanie ochrony prawnej (tj. art. 14k-14n o.p.) w związku z zastosowaniem się wnioskodawcy do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem wygaśnięcia lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w przypadku: po pierwsze, decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p. (t.j. uznania przez organ podatkowy już po wydaniu interpretacji, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji jest elementem czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w zakresie unikania opodatkowania; po drugie, w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym

---

<sup>609</sup> Zob. K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) L. Etel, Warszawa 2020

mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.<sup>610</sup>; po trzecie, z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Niezmiernie istotnym jest, w kontekście ochrony prawnej przysługującej wnioskodawcy w sytuacji zastosowania się do interpretacji indywidualnej, aby zdarzenie przyszłe, bądź stan faktyczny przedstawiony we wniosku o jej wydanie, były tożsame ze stanem faktycznym rzeczywistym. Weryfikacja tożsamości następuje zasadniczo w toku kontroli podatkowej. Jak podkreśla orzecznictwo sądowe<sup>611</sup>, jeżeli w toku postępowania podatkowego organy podatkowe ustalą stan faktyczny opodatkowania w sposób mający znaczenie prawne odmienne od tego, który stanowił stan faktyczny udzielonej uprzednio interpretacji prawa podatkowego, interpretacja ta, z powodu i w zakresie różnicy wymienionych stanów faktycznych, nie będzie uzasadniała ochrony.<sup>612</sup> W wypadku, gdy stan faktyczny, który zajdzie u podatnika, będzie różnił się od stanu przedstawionego w postępowaniu interpretacyjnym, a różnica ta będzie na tyle istotna, że będzie wywierała wpływ na kwalifikację prawną, wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać z uprawnień określonych w art. 14k i n. o.p.<sup>613</sup> W jakim zakresie powinna zaistnieć tożsamość stanu wskazanego przez podatnika we wniosku o interpretację a stanem faktycznym ustalonym przez organ podatkowy, będącym rezultatem swobodnej oceny dowodów zebranych w ramach postępowania podatkowego (postępowania kontrolnego)? Czy <ustalenie> przez organ podatkowy w toku postępowania dowodowego, że określone elementy zaistniałego stanu faktycznego nie pokrywają się ze wskazanymi przez wnioskodawcę we wniosku, nie narusza ochrony prawnej względem jej adresata? Zaznaczyć należy, że składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14b § 3 o.p. zobowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Informacje te, są jedynym i podstawowym źródłem wiedzy dla organu podatkowego i na ich podstawie organ ten dokonuje kwalifikacji tożsamości stanu faktycznego przedstawionego we

---

<sup>610</sup> Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

<sup>611</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2008 r., II FSK 391/08, Lex 510143. Podobnie WSA w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2009 r., III SA/Po 794/09, Lex 550177.

<sup>612</sup> *Ibidem*.

<sup>613</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 81.

Ponadto, o czym mowa w art. 14b § 4 o.p. wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

wniosku ze stanem faktycznym rzeczywistym. Zatem, zakres postępowania kontrolnego podyktowany jest przez wnioskodawcę, to on przedstawia zdarzenie, które podlegać będzie ocenie prawnopodatkowej. Sądy administracyjne jednolicie uznają<sup>614</sup>, że gdy stan faktyczny, który zajdzie u podatnika, będzie różnił się od stanu przedstawionego w postępowaniu interpretacyjnym, różnica ta będzie zaś na tyle istotna, że będzie wywierała wpływ na kwalifikację prawną, wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać z uprawnień określonych w art. 14k i n. o.p. Orzecznictwo adekwatnie wskazuje zatem, że aby ochrona prawna adresatowi interpretacji nie przysługiwała, nastąpić musi <istotna> różnica pomiędzy stanem faktycznym ujętym we wniosku, a tym występującym w rzeczywistości. Ta fundamentalna kwestia jest niestety przez organy podatkowe pomijana, przez co adresaci interpretacji, działając w zaufaniu do administracji publicznej, pociągnięci zostają do odpowiedzialności, wskutek <pozbawienia> ich prawa do skorzystania z ochrony prawnej wynikającej z uzyskanej wcześniej interpretacji indywidualnej, do której się zastosowali. Na poparcie tego stwierdzenia (kwestionowania mocy ochronnej wnioskodawcy) przedstawić można kilka przykładów. WSA<sup>615</sup> przyjął korzystne dla skarżącej stanowisko, że okoliczność wskazana przez organy podatkowe (tj. wytworzenie znaku firmowego przed utworzeniem spółki jawnej), nie była zarówno w niniejszej sprawie, jak i w przypadku wydania interpretacji okolicznością na tyle istotną oraz decydującą, która uzasadniałaby twierdzenie, że wystąpiła sprzeczność ocenianych stanów faktycznych. Również niedodanie przy opisie stan faktycznego, że współtwórcy znaku firmowego nie ponieśli żadnych kosztów na jego stworzenie było bez znaczenia dla oceny stanowiska przedstawianego we wniosku oraz prezentowanego w postępowaniu sądowoadministracyjnym.<sup>616</sup>

---

<sup>614</sup> Zob. np. wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2010 r., I FSK 185/08, Lex 593738, wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 marca 2013 r., III SA/Wa 2076/14, Lex 1529964, wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013 r., II FSK 197/12, Lex 1529964, wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 października 2014 r., III SA/Wa 707/14, Lex 1614210.

<sup>615</sup> Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 kwietnia 2016 r., I SA/Kr 130/16, Lex 2026695. Pierwszy przykład przedstawiony został przez K. Kanka, *Ocena istotności różnicy pomiędzy stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym opisanym we wniosku o interpretację a stanem rzeczywistym w świetle funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego*, MP 2016, Nr 8, s. 15.

<sup>616</sup> Kolejno, Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego przeprowadzając kontrolę celno-skarbową podatnika w protokole badania ksiąg podatkowych w zakresie rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2014-2016 stwierdził nieprawidłowości. Organ uznał, że <odnosząc przedstawiony stan faktyczny do działań opisanych w zgromadzonym materiale dowodowym przyjął, że podatnik nie prowadził działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. (...), prowadząc zapisy w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz w ewidencji środków trwałych kontrolowany próbował uprawdopodobnić prowadzenie działalności gospodarczej. Jednak realne działania nie spełniały kryteriów działalności gospodarczej, nie miały charakteru profesjonalnego (...).> Ze stanowiskiem tym trudno byłoby się zgodzić patrząc na fakt, że: 1) zgodnie z wpisem do Centralnej Ewidencji Informacji Działalności Gospodarczej, podatnik rozpoczął działalność gospodarczą w 2014 r., a zaprzestał jej wykonywania w 2017 r.; 2) podatnik złożył zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku VAT (wniosek VAT-R) do odpowiedniego Urzędu Skarbowego; 3) kontrolowany prowadził m.in. ewidencję

Z punktu widzenia podmiotów, których prawa i obowiązki są kształtowane przez przepisy prawa podatkowego doniosła jest kwestia ochrony, jaka im przysługuje w razie zastosowania się do uzyskanej interpretacji obiektywnie błędnej lub uznanej za błędną (a tym samym nie uwzględnionej) przez organ lub sąd. Wynikająca z konstytucyjnej koncepcji demokratycznego państwa prawnego zasada zaufania do organów władzy publicznej nakazuje przyjąć, że adresaci interpretacji nie powinni ponosić negatywnych konsekwencji zachowania zgodnego z uzyskaną informacją, choćby była ona sprzeczna z ustawą.<sup>617</sup> Jeśli podatnikowi zostanie udzielona błędna informacja dotycząca interpretacji przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, podatnik nie będzie ponosił negatywnych skutków zastosowania się go niej.<sup>618</sup> Jeżeli zatem stanowisko organu interpretacyjnego było błędne, brak jest podstaw do przerzucania skutku tego błędu na podatnika. Otrzymana interpretacja, do której podatnik się zastosował, choć ostatecznie okaże się nieprawidłowa - chroni zainteresowanego. Zastosowanie w miejscu tym będzie miało zasada nieszkodzenia, w obliczu której podatnik podlegać może np. zwolnieniu z obowiązku podatku.<sup>619</sup> Obowiązek podatkowy określony w art. 4 o.p. wskazuje z kolei, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Art. 84 Konstytucji RP wyraża zasadę powszechnego wymiaru obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Powszechność opodatkowania oznacza,

---

środków trwałych, dokonując w niej zapisów oraz wystawiał faktury; 4) otrzymał przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, w czasie jej prowadzenia i po jej zakończeniu - pięć interpretacji podatkowych (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 września 2014 r., IBPBI/1/415-717/14/ZK, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 września 2014 r., IBPBI/1/415-1041/14/ZK, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 września 2014 r., IBPBII/2/415-576/14/ŁCz, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 marca 2015 r., IBPPI/443-1219/14/LSz, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 lipca 2018 r., 0113-KDIPT1-1.4012.379.2018.4.MH), w których organ podatkowy uznawał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe (w jednej ze wskazanych Dyrektor Izby Skarbowej uznał stanowisko wnioskodawcy w części prawidłowe) nie kwestionując, że podatnik działalności gospodarczej nie prowadził, a same interpretacje z tą właśnie działalnością w głównej mierze były związane. Np. jeden z wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej zainteresowanego dotyczył podatku od towarów i usług, z zakresie ustalenia, czy z tytułu udziału w działkach niezabudowanych będzie podlegać w całości opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych, i czy w szczególności nie znajdzie zastosowanie zwolnienie od VAT, o którym mowa w art. 43 ust.1 pkt 9 u.p.t.u. Uzyskanie kilku interpretacji indywidualnych jednego podatnika, poświadczają o dobrej jego woli, mającej za cel prawidłowe i zgodne z przepisami prawa dokonanie transakcji przeprowadzonych w ramach prowadzonej <właśnie> działalności gospodarczej, ich negowanie w przedstawionych sytuacjach jest zatem niedopuszczalne.

<sup>617</sup> Zob. M. Sęk, *Interpretacja prawa podatkowego w trybie art. 14a Ordynacji Podatkowej*, KPP 2006, Nr 1, s. 68 i powołane tam przepisy: wyrok NSA z dnia 17 marca 1995 r., III SA 1054/94, MP 1995, Nr 9, s. 278, wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., SA/Lu 2249/95, Lex 29825, wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., I SA/Ka 1414/99, ONSA 2002, Nr 1, poz. 29.

<sup>618</sup> Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., II FSK 737/09, Lex 551737.

<sup>619</sup> Konstrukcja interpretacji podatkowej dopuszcza wymiar podatku bez podstawy ustawowej, gdy interpretacja okazała się błędna (nakazująca płacić podatek), a podatnik się do niej zastosował lub nie i spotkał się z decyzją wymiarową.

że powinien on obciążać <wszystkich> obywateli. Korelacja art. 84 i 217 Konstytucji RP wskazuje ponadto, że nakładanie podatków, (...), a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Wywieść zatem można by było wniosek, że błąd organu nie może uchylać zapłaty podatku. Z drugiej jednak strony, zważyć należy że zainteresowany nie musiał być świadomy nietrafności interpretacji, a postępując wedle jej treści działał w zaufaniu do organu administracji, w wierze że czyni to prawidłowo. Na kanwie tej warto także zauważyć, że wspomniany podatek zapłacić będą musiały podmioty, które od organów podatkowych uzyskają odpowiedź w sprawie, ale w formie innej niż interpretacja podatkowa. Informacja taka może być udzielona np. przez infolinię KIS, podczas wizyty w urzędzie, czy poprzez organ rozpatrujący skargę lub petycję. W sprawie rozstrzyganej przez NSA<sup>620</sup>, podatnik w zeznaniu PIT odliczył ulgę na dziecko. Kilka lat później NUS, przy okazji kontroli zakwestionował to odliczenie i nakazał zapłatę zaległego podatku wraz z odsetkami. Podatnik się bronił, twierdząc, że to pracownik urzędu wprowadził go w błąd. Poinformował go bowiem, że jeżeli dochód jego pełnoletniej uczącej się córki nie przekroczył kwoty wolnej od podatku do dnia zawarcia małżeństwa, to podatnik może odliczyć 92,67 złotych za każdy miesiąc, w którym wykonywał władze rodzicielską. Okazało się, że była to błędna informacja. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku wyjaśnił, że nawet gdyby podatnik faktycznie otrzymał taką informację, i tak odpowiada za swój podatek, nie urzędnik, który mu doradził. W kontekście ochrony prawnej przysługującej jej adresatowi w sytuacji, gdy interpretacja podatkowa jest błędna zwrócić należy na pewne niedoskonałości. O.p. nie przewiduje przepisu, wedle którego zmiana stanu prawnego uwzględnionego w wydanej interpretacji powoduje automatyczną zmianę wydanej interpretacji. Dochodzi więc do sytuacji, gdzie interpretacja może mieć dłuższą moc obowiązującą niż przepis, którego dotyczy. Zmiana przepisów powinna więc mimowolnie pozbawiać interpretację podatkową charakteru wiążącego *ex nunc*. Z podobną sytuacją będziemy mieć do czynienia, już w kontekście braku gwarancji ochrony prawnej wskutek zmiany prawa, np. gdy interpretacja zostanie wydana w obowiązującym stanie prawnym, ale jej doręczenie nastąpi po jego nowelizacji; doręczenie adresatowi interpretacji nastąpi w innym porządku prawnym, niż przekazanie jej organowi podatkowemu właściwemu ze względu na zakres będących przedmiotem interpretacji. Osobnym, ale związanym z ochroną prawną wnioskodawcy zagadnieniem wymagającym rozważenia jest pytanie, czy w przypadku otrzymania przez wnioskodawcę interpretacji, której przedmiotem był

---

<sup>620</sup> Zob. *Fiskus nie odpowiada za błędną odpowiedź*, DGP z dnia 19 lipca 2016 r., Nr 138 (4285), s. B2 oraz wyrok NSA z dnia 26 marca 2015 r., II FSK 668/13, Lex 1657614.



nieprecyzyjny stan faktyczny, taka interpretacja będzie spełniała funkcję ochronną przewidzianą w art. 14k i n. o.p., a więc dawała wnioskodawcy ochronę na wypadek powołania się na nią w trakcie postępowania podatkowego<sup>621</sup>? Biorąc pod uwagę stanowisko organów podatkowych, zazwyczaj wyrażone w ramach pouczeń interpretacji indywidualnych na końcu<sup>622</sup>, nieprecyzyjne przedstawienie przez wnioskodawcę stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) powoduje, że udzielona interpretacja nie wywoła celu zamierzonego przez autora wniosku o interpretację.<sup>623</sup> Inna może być odpowiedź na zadane wcześniej pytanie, jeżeli zostanie ono nieco przeformułowane. Czy wnioskodawca powinien być pozbawiony ochrony wynikającej z wydanej na jego rzecz interpretacji w sytuacji, w której organ podatkowy, pomimo obowiązku wezwania do sprecyzowania stanu faktycznego - tego nie uczynił? Szczególnie, jeśli pragnie z tej niepełności stanu faktycznego wyciągnąć konsekwencje wobec wnioskodawcy, polegające na braku przyznania mu ochrony wynikającej z interpretacji. Biorąc pod uwagę praktyczne aspekty związane z urzeczywistnieniem zasady ochrony zaufania podatnika do organów podatkowych, należy rozpatrzyć ten dylemat na korzyść wnioskodawcy. Wnioskodawca bowiem szuka wyjaśnienia jego obecnej lub przyszłej sytuacji prawnopodatkowej. Oczekuje zatem od organu jasnej odpowiedzi, czy zaprezentowane przez niego stanowisko w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego lub oceny dotyczącej ich zastosowania jest prawidłowe.<sup>624</sup> Przedmiotem postępowania interpretacyjnego jest zatem niepewność co do prawa, a nie stanu faktycznego - ten w razie potrzeby powinien być uzupełniony lub wyjaśniony w ramach instytucji wezwania. W przypadku nieskorzystania przez organ podatkowy z przyznanej mu kompetencji, wnioskodawca nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji. Interpretacja wydana w takim przypadku może stać się pułapką

---

<sup>621</sup> Wskazany problem i próba jego oceny, z którą w zupełności należy się zgodzić, przedstawiony został przez K. F. Turzyński, K. Kanka, *Wniosek o interpretację - wezwanie do uzupełnienia opisu zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zasada zaufania do organów podatkowych oraz zasada nieszkodzenia*, PP 2017, Nr 4, s. 44-46.

<sup>622</sup> Organy podatkowe stosują dla przykładu następującą formułę: <Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan prawny będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.>

<sup>623</sup> Takie podejście jest także reprezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, np. w wyroku WSA z dnia 25 września 2013 r., I SA/Sz 777/13, Lex 1394791, WSA w Szczecinie stwierdził, że ryzyko rozbieżności między przedstawionym stanem faktycznym a rzeczywistością ponosi tylko i wyłącznie wnioskodawca. Podobne stanowisko przedstawił WSA w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2016 r., I SA/Po 2351/15, Lex 2059906.

<sup>624</sup> Jak wskazał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 września 2015 r., III SA/Wa 3715/14, Lex 1972332, ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku, jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi.

zastawioną na podatnika, która rzekomo przyznaje mu ochronę i umożliwia działanie zgodnie z jej treścią tylko po to, by ostatecznie tej ochrony mu odmówić. Zasada, zgodnie z którą wnioskodawca ponosi odpowiedzialność za nieprecyzyjne przedstawienie we wniosku opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, nie powinna mieć charakteru konkluzyjnego. Powinna zostać *ad casum* zweryfikowana przez organ podatkowy przez wezwanie w razie konieczności wnioskodawcy do uzupełnienia lub sprecyzowania stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) organ ogólnie założenia i reguły dotyczące ochrony zaufania podatników do organów podatkowych.

### 3.1.1. Skutki prawne interpretacji milczącej

Interpretacja milcząca różni się od pisemnej sposobem jej wydania (powstania, wejścia w obrót prawny), jednak nie skutkami prawnymi z niej wynikającymi. Wywołuje ona takie same konsekwencje prawne w sferze uprawnień jego adresata, co interpretacja pisemna. Zastosowanie się do niej wnioskodawcy, powoduje ochronę prawną w takim samym zakresie, co zastosowanie się do interpretacji, której nadano formę pisemną. Art. 14o § 2 o.p. wskazuje co prawda jedynie, że do milczących interpretacji stosuje się odpowiednio art. 14e o.p. (tj. zmiana, uchylenie, stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej) oraz art. 14i § 2 o.p. (tj. publikacja interpretacji podatkowych), niepoprawny byłby jednak wniosek, iż pozostałych przepisów rozdziału 1a Działu II o.p. nie stosuje się do tej formy interpretacji. Należy zgodzić się z R. Mastalskim, że przepis ten wymienia niektóre tylko przepisy jedynie z tego względu, że mogą one budzić pewne wątpliwości co do ich zastosowania w przypadku milczącej interpretacji.<sup>625</sup> Nie oznacza to natomiast, że nie stosuje się do niej przepisów określających zasady ochrony udzielonej przez interpretację. Przeciwnie, znajduje tu pełne zastosowanie art. 14k o.p. (regulującego ochronę prawną wnioskodawcy), art. 14l o.p. (dotyczący obowiązku zapłaty podatku) i art. 14m o.p. (dotyczącego zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku). Wynika to z konstrukcji samej fikcji interpretacji milczącej, która zakłada przyjęcie kontrfaktycznego założenia, że w sprawie została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.<sup>626</sup> Ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnej milczącej

---

<sup>625</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zabrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 145.

<sup>626</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje...*, s. 124. Tak samo: J. Kabat-Rembelska, A. Kabat, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego - korzyści po zmianach?*, PriP cz. II 2007, Nr 3, s. 2 i n.

będzie przysługiwała jego wnioskodawcy, nawet gdy jego stanowisko, zaaprobowane przez organ milcząco było nieprawidłowe.

### **3.1.2. Skutki interpretacji indywidualnej co do następców prawnych**

Interpretacja indywidualna przyznaje podatnikowi prawo do ochrony prawnej przed zakwestionowaniem jego rozliczeń podatkowych, pod warunkiem, że wskazany we wniosku o interpretację stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe są zbieżne ze scenariuszem realizowanym przez wnioskodawcę. W przypadku sukcesji podatkowej (np. w wyniku łączenia się osób prawnych), rodzi się pytanie o możliwości przejścia na następców prawnych praw wynikających z interpretacji podatkowej wydanej dla podmiotów będących ich poprzednikami. Zagadnienie sukcesji podatkowej uniwersalnej<sup>627</sup> w polskim prawie podatkowym regulują przepisy zawarte w art. 93 i 94 o.p. W przepisach tych, ustawodawca przedstawił katalog sytuacji, w których zachodzi sukcesja podatkowa, tj. sukcesja praw i obowiązków następców prawnych oraz podmiotów przekształcanych. Zgodnie z art. 93 o.p. osoba prawna 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. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejście: innej osoby prawnej (osób prawnych) lub osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych). Natomiast w świetle art. 93a § 1 i 2 o.p., osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku: przekształcenia innej osoby prawnej, przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej - wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Wskazana reguła ma zastosowanie także odpowiednio do osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia: a) innej spółki niemającej osobowości prawnej; b) spółki kapitałowej, jak i stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego. W orzecznictwie sądowym ugruntowany wydaje się być pogląd, że jeżeli poprzednik prawny zastosował się do uzyskanej interpretacji, to w przypadku wydania niekorzystnej decyzji wobec następcy prawnego dotyczącej rozliczeń w zakresie dokonywanym jeszcze przez poprzednika prawnego, następcą prawnym będzie korzystał ze zwolnienia w odniesieniu do

---

<sup>627</sup> Sukcesja uniwersalna to przejście ogółu prawa i obowiązków zbywalnych (nieobejmujących osobistych) poprzednika w drodze nabycia pochodnego translatywnego, na podstawie jednego zdarzenia (...) i tylko w przypadkach przewidzianych przez przepis szczególnie danej gałęzi prawa. - A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 71.

kwoty zaległości określonej w decyzji.<sup>628</sup> Tym samym uznaje się, że w zakresie następstwa prawnego ochrona w obszarze interpretacji indywidualnej odnosi się do rozliczeń podatkowych poprzednika prawnego, jeżeli ten zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej. Rozbieżności w orzecznictwie pojawiły się w tematyce możliwości powołania się przez następcę prawnego na interpretację indywidualną wydaną dla poprzednika w odniesieniu do rozliczeń podatkowych następcy prawnego. Niektóre składy orzekające NSA prezentowały stanowisko, że następca prawny nie może powoływać się na ochronę prawną z interpretacji indywidualnych uzyskanych przez swojego poprzednika prawnego, dotyczących rozliczeń podatkowych dokonanych przez następcę prawnego. NSA ograniczał prawo do sukcesji ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej wyłącznie do ochrony następcy prawnego w zakresie podatków uiszczanych przez poprzednika prawnego.<sup>629</sup> Z drugiej jednak strony, wydawane były wyroki NSA, które przyznawały następcy prawnemu prawo do korzystania z ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej w zakresie rozliczeń dokonywanych już przez następcę prawnego.<sup>630</sup> Kolejne z orzeczeń, prezentują odmienne rozumienie zakresu następstwa prawnego. Sądy administracyjne uznawały w nich, że tylko zastosowanie się przez podatnika do udzielonej interpretacji stwarza ochronę i spełnia rolę gwarancyjną w stosunku do niego i tylko taka interpretacja może być przedmiotem sukcesji w przypadku utraty bytu prawnego na skutek przejęcia lub połączenia. W konsekwencji, następca prawny zainteresowanego może skorzystać z ochrony, jaką daje interpretacja, wyłącznie wówczas, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, zastosował się do niej przed dniem przekształcenia - uzyska on ochronę tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu.<sup>631</sup> Przeciwnie stanowisko w kwestii tej wskazuje, że gdy dochodzi do przekształcenia formy prawnej spółki, następca prawny może skorzystać z ochrony, jaką daje interpretacja indywidualna wydana poprzednikowi. Fakt, że spółka przekształcana nie zdążyła się do niej zastosować nie ma znaczenia.<sup>632</sup> Z uwagi na brak jednoznacznego określenia zakresu następstwa prawnego w przepisach o.p., spór sprawdza się do odpowiedzi na pytanie: czy w zakresie następstwa

---

<sup>628</sup> Por. wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 884/13, Lex 1774632, wyrok NSA z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13, Lex 1846474, wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1385/11, Lex 1293275, wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, Lex 1214169.

<sup>629</sup> Por. wyrok NSA z dnia 27 maja 2013 r., II FSK 1385/11, Lex 1293275, wyrok NSA z dnia 25 września 2013 r., I FSK 1404/12, Lex 1555945, wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, Lex 1227985.

<sup>630</sup> Por. wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, MP 2017, Nr 1, s. 48-50, wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., I FSK 1551/13, Lex 1532383, wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 830/11, Lex 1367086.

<sup>631</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2016 r., II FSK 3534/14, Lex 2205089, wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 884/13, Lex 1774632.

<sup>632</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2020 r., II FSK 951/18, Lex 3058175.

prawnego wchodzi jedynie ochrona z interpretacji uzyskana na podstawie art. 14k § 1 i art. 14m § 1 o.p. w związku z zastosowaniem się poprzednika prawnego do interpretacji indywidualnej, czy też zakresem następstwa prawnego objęte jest także prawo do zastosowania się do interpretacji indywidualnej wydanej na rzecz poprzednika prawnego? W zakresie tym wyróżnić można trzy stany faktyczne. Pierwszy: poprzednik prawny zastosował się do otrzymanej interpretacji indywidualnej, a organ podatkowy bada rozliczenia podatkowe poprzednika prawnego za okres przed dokonaniem połączenia; drugi: poprzednik prawny zastosował się do otrzymanej interpretacji indywidualnej, następca prawny również zastosował się do interpretacji wydanej dla poprzednika prawnego do swoich rozliczeń, a organ podatkowy bada rozliczenia podatkowe następcy prawnego; trzeci: poprzednik prawny nie zastosował się do otrzymanej interpretacji, natomiast następca prawny zastosował się do interpretacji wydanej dla poprzednika prawnego do swoich rozliczeń, a organ podatkowy bada rozliczenia podatkowe następcy prawnego. Wydaje się, że w sytuacji pierwszej nie ma wątpliwości, że zastosowanie się przez poprzednika prawnego do uzyskanej przez niego interpretacji indywidualnej skutkuje powstaniem prawa ochronnego na podstawie art. 14k § 1 i art. 14m § 1 o.p. To prawo w momencie połączenia (innego zdarzenia skutkującego sukcesją uniwersalną) miało bowiem charakter w pełni ukształtowany - podatnik zastosował się do interpretacji, a zatem jego rozliczenie podatkowe nabrało w tym zakresie trwałego charakteru<sup>633</sup>. Nie ma wątpliwości, że prawo ochronne odnośnie do rozliczeń podatkowych poprzednika prawnego przechodzi na następcę prawnego. W sytuacji drugiej i trzeciej organy podatkowe oraz niektóre składy krajowe NSA i WSA odmawiają następcom prawnym prawa do zastosowania się do interpretacji indywidualnej wydanej na rzecz poprzednika prawnego. Uzasadnieniem takiego stanowiska jest okoliczność, że w momencie przekształcenia nie istniało rzeczywiste prawo, które mogłoby być przedmiotem sukcesji uniwersalnej. Z poglądem tym trudno jest się jednak zgodzić. Co prawda interpretacje indywidualne wydane po 1 lipca 2007 r. nie są decyzjami w rozumieniu o.p., niemniej, jak słusznie zauważył NSA<sup>634</sup>, otrzymanie interpretacji indywidualnej nie stanowi jedynie informacji o wykładni przepisów prawa podatkowego, ale kształtuje sytuację prawną podmiotu otrzymującego interpretację indywidualną. Ta sytuacja prawna polega na powstaniu po stronie podatnika uprawnienia do zastosowania się do stanowiska wyrażonego przez organ w interpretacji indywidualnej i stanowi gwarant bezpieczeństwa prawnego. Zastosowanie się do interpretacji

---

<sup>633</sup> Podatnik nabył prawo do zwolnienia z podatku na wypadek kwestionowania rozliczeń przez organ podatkowy.

<sup>634</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, MP 2017, Nr 1, s. 48-50.

indywidualnej powoduje natomiast powstanie prawa ochronnego na podstawie art. 14k § 1 i art. 14m § 1 o.p. Innymi słowy, podatnik wraz z otrzymaniem interpretacji indywidualnej uzyskuje ekspektatywę prawa ochronnego wynikającego z art. 14k § 1 i art. 14m § 1 o.p. (w przypadku zastosowania się do otrzymanej interpretacji).<sup>635</sup> To właśnie odróżnia interpretacje indywidualne od m.in. opinii podatkowych wydanych przez doradców podatkowych, że w przypadku zastosowania się do stanowiska wyrażonego przez organ w interpretacji indywidualnej takie działanie nie może szkodzić podatnikowi (w przypadku wspomnianej opinii takich gwarancje nie występują). Stanowisko takie aprobuje także H. Filipczyk<sup>636</sup>, stwierdzając, 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. Korelatem tego uprawnienia jest obowiązek organów podatkowych, aby w razie zastosowania się przez adresata do interpretacji respektować <zasadę nieszkodzenia> w jej wszelkich manifestacjach (postaciach). Uprawnienie takie, jako istniejące w momencie zdarzenia uzasadniającego sukcesję, może zatem przejść na następcę prawnego.<sup>637</sup> Za stwierdzeniem, że uzyskanie interpretacji indywidualnej kształtuje sytuację prawną podatnika (jeszcze przed zastosowaniem się do interpretacji), przemawia także okoliczność, że ustawodawca dopuścił możliwość skarżenia interpretacji indywidualnych do sądów administracyjnych pomimo zmian podmiotowych podatnika - skarżącego. Warto wskazać, że ustawodawca dopuścił zastosowanie się nowo powstałej spółki do interpretacji indywidualnej wydanej przed utworzeniem samej spółki dla wspólników tej spółki (art. 14n o.p.<sup>638</sup>). Skoro zatem ustawodawca przyznaje prawo nowo powstałej spółce do zastosowania się do interpretacji wydanej na rzecz podmiotu trzeciego (wspólnika), to tym bardziej powinien przyznawać następcom prawnym do zastosowania się do interpretacji wydanej na rzecz ich poprzedników prawnych (wnioskowanie *a maiori as minus*). Co więcej, gdyby uznać, że następca prawny nie ma takiego prawa, to musiałby on po raz kolejny występować z analogicznym wnioskiem o interpretację indywidualną. Zakładając identyczność stanów faktycznych lub zdarzeń

---

<sup>635</sup> Jak wskazuje S. Babiarz, wstąpienie w sytuację prawną poprzednika prawnego może polegać także na wstąpieniu w sytuację prawną nie do końca ukształtowaną. W piśmiennictwie nie budzi wątpliwości, że sukcesją uniwersalną objęte są także ekspektatywy wybycia prawa. - S. Babiarz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Warszawa 2019, s. 677.

<sup>636</sup> H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, MP 2011, Nr 9, s. 24.

<sup>637</sup> *Ibidem*.

<sup>638</sup> Analogiczna sytuacja dotyczy podatkowej grupy kapitałowej i interpretacji indywidualnej wydanej dla spółki panującej utworzenie tej grupy, jak również oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy.

przyszłych objętych wnioskiem o interpretację, złożonym przez poprzednika prawnego i przez następcę prawnego, następca prawny powinien otrzymać taką samą interpretację indywidualną jak poprzednik prawny (art. 121 § 1 o.p.). W konsekwencji niezasadnie byłoby w takim samym stanie prawnym angażowanie zarówno zasobów podatnika jak i organu interpretującego.<sup>639</sup>

### 3.1.3. Utrwalona praktyka interpretacyjna

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego posiada znaczenie prawne dla jej wnioskodawcy - adresata. Zawiera ona ocenę możliwości zastosowania konkretnych przepisów w relacji do indywidualnych ze swej istoty okoliczności zaszłego bądź przewidywanego przez jednostkowy podmiot stanu faktycznego, dotyczącego jego spraw podatkowych. Wydanie interpretacji jest formą załatwienia wniosku wnioskodawcy, który może się do niej zastosować i oczekiwać z tego tytułu ochrony prawnej. Jeżeli jednak ze stanu faktycznego pytania interpretacyjnego wynika, że dotyczy on innych podmiotów niż wnioskujący o wydanie interpretacji, wnioskodawca nie będzie mógł się do niej z ochronnym skutkiem prawnym zastosować. Udział w postępowaniu i zostanie adresatem interpretacji indywidualnej pomimo braku zgodnego z prawem przymiotu zainteresowanego w tym konkretnym postępowaniu nie przyniesie temu podmiotowi żadnych korzyści prawnych, skoro przeprowadzona przez organ ocena możliwości zastosowania lub wykładnia prawa dotyczyć będą stanu faktycznego i prawnego opodatkowania innych niż wnioskodawca albo też bliżej nie określonych podmiotów.<sup>640</sup> Powyższe nie będzie mieć zastosowania, jeżeli dojdzie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Utrwalona praktyka interpretacyjna zdefiniowana została w art. 14n § 5 o.p.<sup>641</sup> Rozumie się przez nią wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu

<sup>639</sup> Zob. M. Goj, M. Potyrała, *Interpretacja indywidualna prawa podatkowego a następstwo prawne - czy już jasne?* (wyrok NSA z 8.09.2016 r., II FSK 2210/14), [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2017*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski, Warszawa 2017, s. 106-110.

<sup>640</sup> Postanowienie NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, Lex 607812.

<sup>641</sup> Utrwalona praktyka interpretacyjna wprowadzona została do o.p. za sprawą ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz.U. z 2016 r., poz. 2255. Wedle uzasadnienia wskazanej ustawy nowelizującej, Sejm VIII kadencji, Druk sejmowy Nr 994, celem wprowadzenia do o.p. mechanizmu prawnego utrwalonej praktyki interpretacyjnej było zabezpieczenie podatników przez negatywnymi konsekwencjami zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego. Chodziło przy to o zapewnienie takiej samej ochrony jaką zapewniając interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe oraz interpretacji indywidualne również dla podatników nieposiadających interpretacji indywidualnej - o ile stosowali się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej.

rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego. Przez okres rozliczeniowy w przypadku podatków nierozliczanych okresowo, rozumie się miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w danym podatku. Dodatkowo, przepis art. 14n § 6 o.p. zastrzega, że jeżeli do tego samego okresu mają zastosowanie objaśnienia podatkowe lub interpretacja ogólna, utrwaloną praktykę ustala się na podstawie tej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych, ze skutkiem tylko na przyszłość, od dnia publikacji. W przypadku zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i 14m o.p.<sup>642</sup> Oznacza to, że zastosowanie się do niej <nie może szkodzić podatnikowi>, a więc przyznana mu zostaje ochrona prawna przejawiająca się w uwolnieniu go z ewentualnego ciężaru zapłaty odsetek za zwłokę, odpowiedzialności karnej skarbowej lub zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Aby określony podmiot z takiego przywileju jednak skorzystał, niezbędne jest ustalenie istnienia interpretacji indywidualnych wydanych w <takim samym stanie prawnym>. Zatem w przypadku, gdy dany podmiot (który z jakichś powodów o <własną> interpretację indywidualną do organu interpretującego nie wystąpił), a zidentyfikuje <swój> problem w wydanych już (opublikowanych) interpretacjach podatkowych, w takim samym stanie prawnym - może się do nich zastosować. <Taki sam stan prawny> nie został przez ustawodawcę niestety określony. Niedookreśloność ta rodzić może kolizję rozumienia tego pojęcia przez administrację podatkową w przypadku kontroli. Przykładowo, czy jeżeli choćby jeden przepis, określony w takim samym stanie faktycznym w wydanych już interpretacjach (choć nie kluczowy dla całej sprawy prawopodatkowej) byłby inny, niż ten, który u podmiotu, który z utrwalonej praktyki chciałby skorzystać, nie przyczyniłby się do podważenia ochrony prawnej z niej wynikającej? Jak słusznie zauważa K. M. Kaczorowska<sup>643</sup> instytucja utrwalonej praktyki interpretacyjnej stwarza jeszcze inne wątpliwości. Dyskusję generuje kolejne z określeń zawartych w art. 14n § 5 o.p., mianowicie: <takie same stany faktyczne lub zdarzenia przyszłe>. Zasadnicza wątpliwość dotyczy tego, że o ile w przypadku interpretacji indywidualnych mówić można o podobieństwie (niejednokrotnie bardzo znacznym, zwłaszcza w odniesieniu do typowych zdarzeń gospodarczych lub transakcji przebiegających według ściśle ustalonych, np. na gruncie k.s.h.) zdarzeń i stanów opisanych przez podatników we wnioskach, o tyle nie sposób jest zapewnić, że podatek powołujący się

---

<sup>642</sup> Art. 14n § 4 pkt 2 o.p.

Ponadto, NSA wielokrotnie wyrażał pogląd, że nie można zarzucać podatnikowi niedopełnienia określonych w ustawie obowiązków, jeżeli stosuje się on do znanego mu stanowiska organów podatkowych. - Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 14 listopada 1984 r., SA/Gd 983/84, ONSA 1984, Nr 2, poz. 105, wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 listopada 1987, III SA 875/57, Lex 36944.

<sup>643</sup> K. M. Kaczorowska, *Utrwalona praktyka interpretacyjna w Ordynacji podatkowej*, MP 2017, Nr 5, s. 13 i 14.



na utrwaloną praktykę znajdować się będzie w takim samym (tożsamym) stanie faktycznym. Jest to po prostu ze swej istoty niemożliwe. Biorąc pod uwagę różnice w szczegółowości opisów we wnioskach, każde pytanie dotyczy odmiennego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, a jedynie jego ocena odbywa się na gruncie interpretacji tych samych przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że zidentyfikowanie, a następnie potwierdzenie tożsamości stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), w odniesieniu do którego określana będzie utrwalona praktyka przez danego podatnika, może być wątpliwe i rodzić spory. Organy mają znaczny margines swobody do tego, by uznawać interpretacje, na które podatnik się powołuje, za dotyczące stanów, które nie są takie same. Dodatkowo, istotnym problemem w zakresie ustalania przez podatnika, czy istnieje utrwalona praktyka jest niedostateczne narzędzie mające do tego służyć. Jedynym oficjalnym publikatorem interpretacji indywidualnych jest baza ministerialna<sup>644</sup>, która działa w sposób niestabilny, a liczba publikowanych interpretacji jest tak ogromna, że ich lektura wydaje się wykonalna.<sup>645</sup> Brak jest niezawodnego narzędzia umożliwiającego podatnikowi samodzielne uzyskanie jednoznacznego potwierdzenia. Kolejnych wątpliwości przysparza fakt, że wielokrotnie można zaobserwować sytuacje, gdy organy podatkowe w zasadzie jednolicie wypowiadały się negatywnie względem podatników w wydanych interpretacjach, podczas gdy stanowiska sądów administracyjnych były odmienne i dla podatników korzystne. Pod wpływem takich orzeczeń w analogicznych lub zbliżonych przypadkach występowały w obiegu rozbieżne stanowiska; organy interpretacyjne w sprawach, które były przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego, musiały dostosować interpretację wydaną ponownie do tego rozstrzygnięcia. Nierzadko w pewnym momencie trudno stwierdzić, które z przeciwstawnych stanowisk jest dominujące. Jak wówczas postąpić? Czy uznać, że brak jest utrwalonej praktyki, czy za utrwaloną praktykę przyjąć te interpretacje, które są wydawane przez organy przed kontrolą sądową, czy te stanowiska sformułowane ostatecznie pod wpływem wyroków sądowych

---

<sup>644</sup> [www.sip.mf.pl](http://www.sip.mf.pl), dostęp: 21 stycznia 2021 r. Obowiązek wydawania Biuletynu Informacji Publicznej wynika z ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2176.

<sup>645</sup> Na problem ten zwraca uwagę także W. Morawski. Autor wskazuje, że utrwalona praktyka funkcjonuje także we Francji. Zwraca się tam uwagę, że system ten jest dość trudny do stosowania w praktyce. Wskazuje się dość powszechnie na ogromną objętość tzw. doktryny administracyjnej. W 2002 r. całość tych materiałów miała objętość ok. 40.000 stron (M. Collet, *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France 2007, s. 126), co skłoniło niektórych autorów do stwierdzeń, że taka obszerność narosłej stopniowo doktryny administracyjnej wręcz utrudnia, a nie ułatwia zrozumienie regulacji podatkowej. Tymczasem w Polsce liczba interpretacji, którą trzeba ocenić w celu ustalenia praktyki interpretacyjnej, będzie często wielokrotnie większa, co oznacza, że wiele małych podmiotów nie będzie w stanie z tego rozwiązania efektywnie skorzystać z powodów czysto organizacyjnych. Dodatkowo utrwalona praktyka interpretacyjna będzie miała charakter <pełzający>. Trzeba będzie bowiem ciągle ustalać, czy nie uległa ona zmianie w kolejnych okresach. Stawia to pod dużym znakiem zapytania użyteczności tego rozwiązania. - Zob. W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS*, PP 2017, Nr 4, s. 39.

(czyli - z perspektywy administracji skarbowej, niejako, pod <przymusem>)? Patrząc na treść art. 14n § 5 o.p. przyjąć należy końcowo drugie z rozwiązań, o ile tego typu interpretacje znajdują się w przewadze nad interpretacjami negatywnymi. Jest to kolejny obszar potencjalnych sporów z organami podatkowymi na tle praktycznego stosowania wskazanej regulacji. Analizując problematykę utrwalonej praktyki interpretacyjnej, należy zwrócić uwagę na kolejny problem, a mianowicie co oznacza pojęcie dominującego poglądu w interpretacjach podatkowych? W jaki sposób należy określić dominację określonego stanowiska? Już na pierwszy rzut oka widać, że może powstać trudność w ustaleniu, czy dane stanowisko jest dominujące, czy też nie. Brak definicji ustawowej tego pojęcia powoduje, że należy odwołać się do ogólnych reguł interpretacyjnych, w pierwszej zaś kolejności do wykładni językowej. <Dominujący> w języku polskim oznacza przeważający, panujący nad czymś lub nad kimś (przy czym <przeważający> jest zazwyczaj wskazywany jako synonim słowa <dominujący>).<sup>646</sup> Jaki jednak musi zaistnieć stopień przewagi danego stanowiska nad przeciwnym, by uznać je za dominujący? Nie ma jednoznacznej odpowiedzi, jak ustalić ten stosunek, liczbowo lub procentowo. Czy o dominacji można mówić już wtedy, gdy okaże się, że dane stanowiska to 50% plus 1 (ponieważ formalnie już wówczas są one w przewadze), czy też ta przewaga powinna być wyższa i jak bardzo wyższa (60, 70, czy też może 90%). Nie wiadomo, jak wyznaczyć granicę, od której podatnik mógłby bezpiecznie i bezspornie twierdzić, że określony rodzaj interpretacji faktycznie <dominuje>. Wątpliwości budzić może także sytuacja, gdy, z uwagi na incydentalnie występowanie danego zdarzenia gospodarczego w praktyce, istnieje bardzo niewiele interpretacji dotyczących tego zagadnienia. Nawet jeśli wszystkie będą one zawierały jednolite stanowisko, to wydaje się wątpliwe, czy w takim przypadku, na podstawie trzech, czy pięciu interpretacji podatkowych, można mówić rzeczywiście o utrwalonej praktyce. Skoro intencją ustawodawcy było stworzenie instytucji alternatywnej do interpretacji indywidualnych i ogólnych (co wynika z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej utrwaloną praktykę interpretacyjną<sup>647</sup>), która ma jednak podobnie do nich dawać podatnikowi ochronę pod warunkiem zaistnienia solidnej podstawy dla jego zaufania, w przypadku znikomej liczby interpretacji należałoby odpowiedzieć na takie pytanie negatywnie. O.p. nie wskazuje w żadnej mierze, przy jakiej liczbie interpretacji można już mówić o istnieniu jakiegokolwiek praktyki i jej utrwaleniu. Dotyczy to zwłaszcza zjawisk rzadkich, co do których ze swej istoty podatnicy występowali o

---

<sup>646</sup> Por. internetowy słownik języka polskiego PWN: [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl), dostęp: 21 stycznia 2021 r.

<sup>647</sup> Uzasadnienie do ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz.U. z 2016 r., poz. 2255.

interpretację z częstotliwością odpowiadającą ich rzeczywistemu występowaniu w praktyce, a zatem niewielką. Następnym problemem jest kwestia, gdy w początkach badanego okresu rozliczeniowego będą występowały w przewadze interpretacje korzystne, zbieżne z oczekiwaniami podatnika, ale następnie praktyka pod koniec badanego okresu ulegnie niewątpliwiej, zasadniczej zmianie na niekorzyść podatnika, choć ilościowo nie dojdzie jeszcze do zmiany stanu <dominacji>. Również w takim przypadku powstaje uzasadniona wątpliwość co do tego, czy faktycznie można mówić o utrwalonej praktyce (skoro właśnie uległa ona diametralnej zmianie), oraz co do tego, czy podatnik rzeczywiście może polegać na takiej ochronie. W sytuacji tej, zapewne istnieje ryzyko zakwestionowania ochrony prawnej przez organy podatkowe.

Zważając na powyższe, skorzystanie z instytucji utrwalonej praktyki interpretacyjnej nie generuje zasady pewności prawa. Nie pełni ona funkcji, jaką pełnić powinna, tj. ochrony podatnika; nie sprzyja stabilności i gwarancji jednolitego działania organu. Regulacje dotyczące przedmiotowej materii są niedookreślone i rodzą szereg wątpliwości. Utrwaloną praktykę interpretacyjną z o.p. zestawiać można z utrwaloną praktyką rozstrzygania spraw uregulowaną w k.p.a. W myśl art. 8 § 2 k.p.a. organy administracji publicznej bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.<sup>648</sup> O zasadzie tej mowa jest również w pr. przeds. W trybie art. 14 pr. przeds., organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępował od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Legalną definicję praktyki interpretacyjnej zawiera art. 35 ust. 4 pr. przeds., zgodnie z którym <przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, należy rozumieć wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych oraz takim samym stanie prawnym - w trakcie danego okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem okresu rozliczeniowego - interpretacjach indywidualnych>.

---

<sup>648</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się, że stosowanie art. 8 § 2 k.p.a. może powodować trudności - Zob. B. Kwiatek, *Utrwalona praktyka rozstrzygania spraw w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2017, Nr 1, s. 57. Wskazać można m.in. na fakt, iż co do zasady praktyka organów administracji nie jest informacją powszechnie dostępną. Rozstrzygnięcia organu, nie są publikowane, jak to się ma w przypadku interpretacji podatkowych.

### 3.2. Moc prawna wydanej interpretacji ogólnej

Urzędowe ogólne interpretacje podatkowe wydawane przez Ministra Finansów mają przyczynić się z założenia do nadzoru i ujednolicenia stosowania prawa podatkowego. Ich celem jest dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, przy szczególnym uwzględnieniu orzecznictwa sądów, TK lub TSUE. Interpretacje ogólne od 1 stycznia 2003 r. były dla organów podatkowych wiążące. Stan ten radykalnie uległ zmianie wskutek wyroku TK<sup>649</sup>, który orzekł, że ich wiążący charakter jest niezgodny z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP. TK uznał, że nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalanej przez Ministra Finansów sprawiało, iż gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia od decyzji podatkowej stawała się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo do odwołania nabierało waloru wyłącznie formalnego środka prawnego. Związanie wszystkich (a więc zarówno I, jak i II instancji) organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją urzędową sprowadzało kontrolę instancyjną do działań formalnych polegających właściwie jedynie na potwierdzeniu prawidłowości zastosowania się przez organ I instancji do wskazań zawartych w interpretacji Ministra Finansów. Oddziaływanie to zasadniczo ograniczało samodzielność organów administracji właściwych do orzekania w sprawach podatkowych, przede wszystkim determinując zakres możliwych działań kontrolnych i weryfikacyjnych podejmowanych przez organ II instancji. TK podkreślał, iż niezbędnym składnikiem kompetencji decyzyjnych organów orzekających obu instancji jest dokonanie stosownej - z punktu widzenia rozstrzyganej sprawy - wykładni przepisu prawa mającego stanowić normatywną podstawę takiego orzeczenia. Nadanie mocy wiążącej <odgórnej> wykładni Ministra Finansów pozbawiało organy orzekające tego składnika kompetencji. W ocenie TK nadanie mocy wiążącej w stosunku do organów podatkowych prowadziło do niebezpiecznego i niepożądanego zacierania różnicy między tworzeniem prawa, a jego interpretacją. Postępowanie takie oddziaływało na sferę praw i wolności podatników, co mogło prowadzić do rozchwiania przyjętej przez ustojodawcę koncepcji systemu źródeł prawa. W poglądzie doktryny<sup>650</sup> zmiana charakteru interpretacji z wiążącej na niewiążącej nie zmienia w zasadniczy sposób sposobu funkcjonowania tej instytucji.<sup>651</sup> Przyczyny upatruje się w tym, że Trybunał pozostawił nadal jako obowiązujący przepis określający cel tej

<sup>649</sup> Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. z 2014, Nr 122, poz. 1288.

<sup>650</sup> Z. Ofiarski, *Kilka uwag o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego dokonanych przez Ministra Finansów*, [w:] *Procedury podatkowe - gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 16.

<sup>651</sup> *Ibidem*.

instytucji. Określenie celu (jednolita interpretacja) tworzy funkcję tej instytucji prawnej. Tworzy ją merytorycznie, bo cel wyznacza zakres, sposób i metody działania oraz jest nadrzędny funkcjonalnie w stosunku do wszystkich norm tej instytucji. Zasadę czyni także z tego przepisu (art. 14a § 1 o.p.) umieszczenie tego postanowienia na początku systematyki tej konstrukcji prawnej. Jeśli zatem powstanie jakakolwiek wątpliwość co do wykładni przepisów o interpretacjach, to trzeba będzie się do celów ich wprowadzenia odwołać. To zaś oznacza zastosowanie w takim przypadku dyrektywy o treści: <Jeśli organ interpretuje normę prawną, która jest objęta wykładnią przez Ministra Finansów, to powinien zastosować wykładnię, ponieważ celem wydania interpretacji jest jednolitość prawa wynikająca z prawa pozytywnego>.<sup>652</sup> Adresatów interpretacji Ministra Finansów podzielić należy na dwie grupy. Jedną to organy podatkowe (podmioty bezpośrednie), a drugą to podmioty pośrednie, płatnicy lub inkasenci, a także następcy prawni oraz osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe. Z punktu widzenia treści interpretacji, która dociera do tych dwóch grup adresatów, jest ona jednakowa. Różni je jednak to, że organy podatkowe to podmioty w różny sposób, ale jednak podporządkowane Ministrowi Finansów, który interpretacje wydaje.<sup>653</sup> O ile w stosunku do podatników interpretacja ma jedynie walory perswazyjne, o tyle w stosunku do organów podatkowych Minister Finansów może wywierać siłę <oddziaływania służbowego>. Cały problem interpretacji polega na tym, że usiłuje do podatnika w przepisach powiedzieć, że: 1) to nie do was (w domyśle: bo nie pozwala mi na to Konstytucja); 2) możecie się stosować albo nie, 3) jeśli się zastosujecie to skutki X, a jeśli nie to skutki będą Y).<sup>654</sup> Wobec litery prawa, a konkretnie art. 14k-m o.p. dobrowolne zachowanie się podmiotu

---

<sup>652</sup> Orzeczenie TK ma praktycznie czysto deklaracyjny charakter. Nawet gdyby TK uchylił normę określającą cel działania tej instytucji, to i tak niewiele by to zmieniło w jej funkcjonowaniu i znaczeniu prawnym. Jeżeli bowiem interpretacje są przewidziane w przepisach i mają pozostać w obrocie prawnym, to w konkretnych przypadkach są stosowane, a ich stosowanie musi oznaczać podporządkowanie się im. Jeśli zaś nie miałyby być stosowane, to nie ma racji dla istnienia całej tej instytucji w prawie pozytywnym. Jest to praktycznie równoznaczne z ich wiążącym charakterem. Mamy więc na tej płaszczyźnie rozważań do czynienia z prawdziwym węzłem gordyjskim. Wszelkie próby jego rozwiązania są skazane na niepowodzenie. Nie ma bowiem sposobu, aby stosować interpretację i nie narażać się na zarzut naruszenia prawa odwołania i orzekania w II instancji czy też na zarzut ingerencji w system źródeł prawa. Podobne stanowisko przedstawia K. Teszer [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, (red.) E. Etel, Warszawa 2017, s. 182, uznając, iż trudno zakładać, że organy podatkowe nie będą czuły się związane wykładnią Ministra Finansów przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, skoro celem interpretacji ogólnej jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez te organy i to właśnie one są adresatami tych interpretacji.

<sup>653</sup> Zgodnie z u.k.a.s. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej jest organem administracji rządowej niezespolonej, podlegającym Szefowi KAS, który podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej jest organem podatkowym wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego. Upraszczając urząd skarbowy jest organem administracji niezespolonej podlegającym Ministrowi Finansów.

<sup>654</sup> Zob. T. Nowak, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 134 i 135. Dalej autor twierdzi, że ustawodawca prowadzi z adresatami pośrednimi swoisty pozakonstytucyjny <dialog normatywny>. Zauważa, że zlikwidowanie interpretacji wiążących organy podatkowe bynajmniej tego dialogu nie przerywa. Jest to odrębny kanał

do wykładni Ministra Finansów wyrażonej w interpretacji ogólnej powoduje przysługującą mu ochronę prawną. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zastosowanie się z kolei do interpretacji, która następnie została zmieniona lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku<sup>655</sup> w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli: 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej.<sup>656</sup> Ponadto, 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 oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Zastosowanie się podatnika do interpretacji opublikowanej w Dz.U. MF świadczy o tym, iż działa on zgodnie z zasadą zaufania do organów państwa wyprowadzoną przez TK z zasady państwa prawnego.

Oceniając instytucję interpretacji ogólnej, stwierdzić należy, iż formalnie interpretacje ogólne nie mają charakteru wiążącego, niemniej jednak praktycznie taką funkcję pełnią. Skoro interpretacje ogólne za cel swój mają ujednolicenie stosowania przepisów prawa podatkowego, to za nietrafne uznać należy, że podatnicy i organy podatkowe nie będą się do nich stosować. Pogląd ten pogłębia fakt, iż interpretacje ogólne wydawane są jako narzędzie eliminujące rozbieżności w wykładni prawa podatkowego. Gdy zatem rozbieżności takie wystąpią, zasadnym i racjonalnym jest je usunąć, posiłkując się wykładnią Ministra

---

komunikacji, w którym organy podatkowe nie biorą udziału. Dlatego zniesienie wiążącego charakteru interpretacji nie zmienia reguł obowiązujących na linii Minister - podatnik. Orzeczenie TK nie likwiduje więc problemu wiążącego charakteru interpretacji urzędowych.

<sup>655</sup> W przypadku, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku (zob. art. 141 o.p.).

<sup>656</sup> Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku obejmuje: 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków - okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną; 2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków - okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną; 3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków - okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną (zob. art. 14m § 2 o.p.).

Finansów. Dodatkowo, zastosowanie się do interpretacji ogólnej nie może podatnikowi szkodzić (art. 14k-m o.p.).<sup>657</sup>

#### **4. Teoretyczne podstawy traktowania interpretacji indywidualnej jako prejudykatu**

##### **4.1. Kontrola organów podatkowych w postępowaniu podatkowym**

Przy ocenie, czy interpretacja podatkowa stanowi dodatkowy element postępowania jurysdykcyjnego podatkowego kończącego się decyzją, a jeżeli tak, czy występują dwie decyzje (decyzja dotycząca interpretacji przepisów prawa podatkowego i rozstrzygająca istotę sprawy), a w przypadku odpowiedzi przeczącej, czy mamy do czynienia z jednym rozczłonkowanym postępowaniem, tj. wyodrębnionymi fazami jednego postępowania poświęconemu temu by deklorować wykładnię (co z kolei wiązałoby się z postępowaniem jurysdykcyjnym bez kluczowego elementu dla procedury, czyli podciągnięcia stanu faktycznego pod normę prawną), poczynić należy pewne ustalenia. Interpretacje indywidualne wydane po 1 lipca 2007 r. nie są decyzjami w rozumieniu o.p., niemniej, jak słusznie zauważył NSA<sup>658</sup>, otrzymanie interpretacji indywidualnej nie stanowi jedynie informacji o wykładni przepisów prawa podatkowego, ale kształtuje sytuację prawną podmiotu otrzymującego interpretację indywidualną. Przed wydaniem niniejszej decyzji, prowadzone jest postępowanie w sprawie wydania interpretacji. Organ interpretacyjny zapoznając się z przedstawionym stanem faktycznym lub przyszłym wnioskodawcy, wskazuje w jaki sposób zastosować przepisy prawa podatkowego. Oceniając, czy dokonanie interpretacji prawa podatkowego stanowi dodatkowy element postępowania podatkowego kończącego się decyzją należy się odnieść do art. 127 o.p.<sup>659</sup> Warto wskazać, że WSA<sup>660</sup> odrzucając skargi na decyzje dyrektora izby skarbowej utrzymujące w mocy postanowienia interpretacyjne organów I instancji, wskazał m.in. że organ odwoławczy nie uwzględniając zażalenia obowiązany był odmówić zmiany lub uchylecia postanowienia. Wówczas jego

---

<sup>657</sup> W uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3462, wystosowano tezę, iż każdy ma możliwość zastosowania się do interpretacji ogólnej, a tym samym do powoływania się na wynikającą z tego tytułu ochronę prawną, której treść oraz zasady są analogiczne jak przy interpretacji indywidualnej.

<sup>658</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, MP 2017, Nr 1, s. 48-50.

<sup>659</sup> Skoro zgodnie z unormowaniem art. 127 o.p. postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, oznacza to, że istnieje nie tylko zakaz pozbawiania strony prawa do zwykłego środka odwoławczego, gdy ustawa wprost o tym nie stanowi, ale również, że istnieje zakaz badania tej samej sprawy w toku instancji więcej niż dwa tylko razy. Zarówno pozbawienie strony drugiej instancji, jak i przydanie jej prawa do trzeciej - ma taką samą wagę gatunkową pod względem naruszenia wspomnianej zasady ogólnej. - Zob. W. Maciejko, *Trzecia instancja podatkowo-interpretacyjna*, Jurysta 2006, Nr 3, s. 5.

<sup>660</sup> Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 14 października 2005 r., III SA/Wa 1958/05 (niepublikowane) oraz postanowienie WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2005 r., III SA/Wa 2416/05 (niepublikowane).

decyzja wydana byłaby w I instancji. Odmienne zdanie wyrażone zostało w innym orzeczeniu, gdzie sąd stwierdził<sup>661</sup>, iż I-instancyjny charakter decyzji wydanej na skutek rozpatrzenia zażalenia na postępowanie instancyjne występuje tylko <na pierwszy rzut oka>. Dopuszczenie możliwości składania od niej odwołania spowodowałoby powstanie tytułu do żądania interpretacji <w toku III instancji>. Skoro skarga przysługuje i od interpretacji indywidualnej i od decyzji podatkowej, to jedno postępowanie w istocie przebiega przed dwie fazy, gdzie w jednej z nich (interpretacyjnej) nie dochodzi do sublimacji subsumpcji. Nasuwa się w tym miejscu pytanie, czy w sytuacji takiej nie dochodzi do niepokojącego objawu co do jakości prawa podatkowego i jego czytelności dla stron postępowania. Jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji wywodzącej się z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) jest zasada określoności prawa. Zasada określoności prawa stanowi obecnie niewątpliwą dyrektywę prawidłowej legislacji oraz jeden z elementów zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Trybunał posługuje się pojęciem <określoności prawa> w szerokim znaczeniu.<sup>662</sup> Z zasady określoności prawa wynika, że każdy przepis aktu prawotwórczego (normatywnego), zwłaszcza zaś dotyczący wolności i praw jednostki lub przewidujący możliwość stosowania wobec niej sankcji, powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniający przewidywalność skutków jego zastosowania.<sup>663</sup> Poprawność w tym zestawieniu obejmuje zarówno jego warstwę językową, jak i strukturę logiczną; jasność oznacza klarowność i zrozumiałość dla adresatów, zaś precyzja powinna gwarantować, że nałożone nim obowiązki będą sformułowane na tyle konkretnie, by ich treść była oczywista i umożliwiała egzekucję.<sup>664</sup> Zasada określoności prawa nakazuje unikać stanowienia przepisów nieprecyzyjnych, niejednoznacznych oraz powodujących istotne wątpliwości prawne, a także posługujących się niezdefiniowanymi pojęciami albo mających niezrozumiałą treść.<sup>665</sup> Zważając na przedstawione stwierdzić należy, że wieloetapowość procedury (fazowanie) postępowania podatkowego nie sprzyja podatnikowi oraz stanowi złe świadectwo jakości prawa - skoro już etap jurysdykcyjny (klasyczny) jest niewystarczający aby nadążać za wymogiem pewności prawa.

---

<sup>661</sup> Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 28 października 2005 r. III SA/Wa 2065/05 (niepublikowane).

<sup>662</sup> Zob. wyrok TK z dnia 29 października 2009 r., K 32/08, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 139, wyrok TK z dnia 29 maja 2012 r., SK 17/09, OTK-A 2012, Nr 5, poz. 53.

<sup>663</sup> Zob. wyrok TK z dnia 17 maja 2005 r., P 6/04, OTK-A 2005, Nr 5, poz. 50, wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01, OTK-A 2002, Nr 4, poz. 42.

<sup>664</sup> Zob. wyrok TK z dnia 29 października 2003 r., K 53/02, OTK-A 2003, Nr 8, poz. 8.

<sup>665</sup> Zob. wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 138.



## 4.2. Sądowa kontrola interpretacji indywidualnej

Istnienie sądowej kontroli indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie budzi wątpliwości, co wynika z art. 14c § 3 o.p. Przepis ten stanowi, że interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. P.p.s.a. doprecyzuje w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a., że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.<sup>666</sup> Natomiast stosowanie do art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a., kontrola ta obejmuje również możliwość wniesienia skargi na przewlekłe prowadzenie postępowanie w sprawach wydania interpretacji indywidualnej.<sup>667</sup> Brak skargi na bezczynność organu wynika z interpretacji milczącej. Właściwość sądu pierwszej instancji, do którego można wnieść skargę na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, ustala się na podstawie art. 13 § 1 i 2 p.p.s.a. oraz wydanego na podstawie art. 13 § 3 p.p.s.a. rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lutego 2017 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego<sup>668</sup>, zgodnie z którym rozpoznawanie spraw z zakresu działania Dyrektora KIS dotyczących wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), o których mowa w art. 14b o.p., przekazuje się wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze właściwości strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę. Stroną postępowania w sprawie sądoadministracyjnej jest (między innymi) skarżący (art. 32 p.p.s.a.). Zgodnie zaś z art. 50 § 1 *in initio* p.p.s.a. uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny.<sup>669</sup> O interesie

---

<sup>666</sup> Interpretacja indywidualna milcząca oraz interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego nie podlega kontroli sądowej. Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. skarga przysługuje na <pisemne> interpretacje przepisów prawa podatkowego. Zauważyć jednak należy, że pośrednia kontrola sądowa w zakresie interpretacji milczącej wystąpić może w sytuacji, gdy wnioskodawca wnieśli skargę na decyzję wymiarową, której treści nie podziela.

<sup>667</sup> Postępowanie prowadzone w sposób przewlekły jest to postępowanie prowadzone w sposób nieefektywny poprzez wykonywanie czynności w dużym odstępie czasu bądź wykonywaniu czynności pozornych, powodujących, że formalnie organ nie jest bezczynny, ewentualnie mnożenie przez organ czynności dowodowych ponad potrzebę wynikającą z istoty sprawy. Pojęcie <przewlekłość postępowania> obejmować będzie zatem opieszale, niesprawne i nieskuteczne działanie organu, w sytuacji, gdy sprawa mogła być załatwiona w terminie krótszym, jak również nieuzasadnione przedłużanie terminu załatwienia sprawy. - Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2013 r., II OSK 549/13, Lex 1369030.

<sup>668</sup> T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1773.

<sup>669</sup> Podstawą prawną legitymacji skargowej w sprawie interpretacji podatkowej jest art. 50 § 1 p.p.s.a. Potwierdza to m.in. postanowienie NSA z dnia 19 marca 2012 r., I FSK 2/12, Lex 1122849, postanowienie NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, Lex 607812, wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1276/10, Lex 1113574.

prawnym w rozumieniu art. 50 § 1 p.p.s.a., można mówić wtedy, gdy ma on poparcie w przepisach prawa. O tym więc, czy konkretny podmiot ma w danej sprawie chroniony interes prawny, decyduje przepis prawa. Najczęściej będą to przepisy prawa materialnego; mogą to być jednak również przepisy procesowe lub ustrojowe. Od wykazania związku między chronionym przez przepisy prawa interesem prawnym a aktem lub czynnością organu administracji publicznej uzależnione jest więc uprawnienie do złożenia skargi.<sup>670</sup> NSA ocenił, że istotę interesu prawnego należy upatrywać w jego związku z konkretną normą prawną.<sup>671</sup> Istnienie powyżej powołanej legitymacji skargowej, w rozumieniu art. 50 § 1 p.p.s.a., podlega badaniu przez sąd administracyjny.<sup>672</sup> Prawo (interes prawny) zaskarżania do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji prawa podatkowego ma wyłącznie zainteresowany, tj. podmiot który zwrócił się o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie zaszłego lub przyszłego stanu faktycznego. Inaczej mówiąc, zainteresowanym uzyskaniem interpretacji i skarżącym interpretację do sądu administracyjnego może być podmiot, który będzie mógł się do danej interpretacji, jako dotyczącej jego własnej sprawy, ze skutkiem prawnym zastosować i skorzystać z wynikającej z niej ochrony prawnej przewidzianej w przepisach art. 14k-14m o.p. Przepisy określające prawo do wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego i uczestniczenia jako strona (tzn. zainteresowany) w tym postępowaniu powinny stanowić normatywną podstawę badania nie tylko interesu prawnego w otrzymaniu interpretacji, lecz także interesu prawnego w skontrolowaniu tej interpretacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym.<sup>673</sup> Na podstawie wspomnianego już art. 32 p.p.s.a. w postępowaniu w sprawie sądownoadministracyjnej stroną przeciwną jest organ, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi. Organem, w rozumieniu przytoczonego przepisu, jest każdy podmiot wykonujący administrację publiczną, a więc organ administracji rządowej lub samorządu terytorialnego, a mówić szerzej, także inny organ państwowy lub jednostka organizacyjna, powołane z mocy prawa do wydawania aktów i podejmowania czynności, o których mowa w art. 3 § 2 i 3 p.p.s.a. Podstawowym zadaniem sądów administracyjnych, stosowanie do art. 184 Konstytucji RP i art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>674</sup> jest bowiem kontrola działalności administracji publicznej. Dlatego też podmioty, które tę działalność prowadzą w formach prawnych

---

<sup>670</sup> A. Kabat, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2005, s. 130.

<sup>671</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 24 listopada 2004 r., OSK 919/04, ONSAiWSA 2005, Nr 5, poz. 92.

<sup>672</sup> Podobnie: T. Woś, [w:] *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2004, s. 129.

<sup>673</sup> J. Brolik, *Ogóle oraz...*, s. 212 i 213.

<sup>674</sup> T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 137 ze zm.

określonych w art. 3 § 2 i 3 p.p.s.a., mieszczą się w pojęciu organu z art. 32 p.p.s.a.<sup>675</sup> W świetle przedstawionych rozważań przyjąć że: 1) jeżeli do sądu administracyjnego zostanie zaskarżona indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego wydana przez Dyrektora KIS, organ ten będzie stroną przeciwną postępowania w tej sprawie przed sądem sądownoadministracyjnym pierwszej instancji; 2) wniesienie skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), o których mowa w art. 14j § 1 o.p., czyni z jego autora stroną przeciwną postępowania sądowego, w którym interpretacja ta będzie z punktu widzenia legalności wykonywania administracji publicznej kontrolowana.<sup>676</sup>

#### 4.2.1. Zakres kontroli sądowej

Sądy administracyjne są legitymowane do kontroli zaskarżonych do nich indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego zarówno pod względem formalnym, jak i z punktu widzenia ich merytorycznej poprawności.<sup>677</sup> Przepis art. 45 Konstytucji RP, stanowiąc, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd, nakłada na sąd administracyjny obowiązek rozstrzygnięcia w sytuacji sporu prawnego o prawach danego podmiotu, do którym można (i należy) także prawo do uzyskania merytorycznie poprawnej, zgodnej z prawem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Obowiązkiem temu nie czyniłaby zadość jedynie ocena, że interpretacja została wydana przez właściwy organ, w odpowiedniej procedurze i formie, ale bez zbadania jej poprawności.<sup>678</sup> Z art. 45 Konstytucji RP wynika wola prawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu.<sup>679</sup> Jak wynika z art. 57a p.p.s.a., skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania

<sup>675</sup> Analogicznie: M. Niezgódka-Medek, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 108.

<sup>676</sup> Por. J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 216 i 217.

<sup>677</sup> Wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 36/05, OTK-A 2006, Nr 9, poz. 129, uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, Nr 2, poz. 27.

<sup>678</sup> J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 232 i 233. Identycznie: uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, Nr 2, poz. 27.

<sup>679</sup> Por. orzeczenie TK z dnia 7 stycznia 1992 r., K 9/91, OTK 1992, Nr 1, poz. 6, orzeczenie TK z dnia kwietnia 1997 r., K 14/96, OTK 1997, Nr 2, poz. 16, uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 10 kwietnia 2006 r., I OPS 3/06, ONSAiWSA 2006, Nr 3, poz. 69.

przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest przy tym związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Art. 57a p.p.s.a. nakłada na adresata interpretacji indywidualnej wymóg, by wnosząc skargę na ten akt, zawarł w niej zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego. W związku z tym sądowa kontrola legalności interpretacji indywidualnych obejmuje zarówno stronę formalną, jak i merytoryczną poprawności interpretacji.<sup>680</sup> Takie rozwiązanie wpisuje się w podjętą przez NSA uchwałę<sup>681</sup>, w której przyjęto, że sąd administracyjny, sprawując kontrolę działalności administracji publicznej, w sprawach skarg na interpretację prawa podatkowego jest obowiązany do kontroli dotyczącej również poprawności merytorycznej dokonanych interpretacji. Jak zaznacza literatura przedmiotu<sup>682</sup>, skarga na interpretację indywidualną nie może opierać się na żadnych innych zarzutach niż wskazane w art. 57a p.p.s.a. Przepis ten w powiązaniu z art. 134 § 1 p.p.s.a., powoduje związanie sądu administracyjnego tylko tymi zarzutami, które skarżący przytoczy. Konstrukcja ta stanowi bowiem wyjątek od zasady niezwiązania sądu granicami skargi. Granice te wyznaczają w sposób rygorystyczny zarzuty określone w art. 57a p.p.s.a. Jednocześnie adresat interpretacji indywidualnej został niejako zmuszony do większej aktywności. To on, przez określenie zarzutów, wyznacza przedmiot sporu i wytycza sądowi zakres działania pogorszenia jego pozycji procesowej. Odnosząc się do samej konstrukcji zarzutów, należy przyjąć pogląd, że skoro zainteresowany we wniosku o wydanie interpretacji ma obowiązek określić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz przedstawić własną kwalifikację prawną, którą następnie organ w swej ocenie uznaje za nieprawidłową i uzasadnia argumentacją prawną, to elementy te wyznaczają zakres kontroli administracyjnej. Muszą jednak być wyraźnie podniesione w skardze, co istotne, wraz z podaniem konkretnych przepisów prawnych, których wykładnia jest, zdaniem skarżącego wadliwa. Nie może być wątpliwości, że kwestionowane przepisy prawa materialnego czy procesowego powinny być wskazane w pełnym rozwinięciu, z podaniem wewnętrznych jednostek reakcyjnych.<sup>683</sup> Nie można jednak zapominać, że do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego uprawnione są wyłącznie organy podatkowe, a nie sądy administracyjne. Sąd nie może <udzielać prawidłowych interpretacji> za organy podatkowe, gdyż nie leży to w

---

<sup>680</sup> Zob. A. Hanusz, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowoadministracyjna kontrola*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2015, Nr 6, s. 15.

<sup>681</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, Nr 2, poz. 27, K. Teszer, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 217.

<sup>682</sup> Zob. szerzej: P. Pietrasz, *Nowe zasady zaskarżania do sądu administracyjnego pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach*, [w:] *Państwo, gospodarka, prawo. Księga dydykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu z okazji jubileuszu pracy naukowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku*, (red.) A. Piszcz, M. Olszak, M. Etel, Białystok 2015, s. 531-524.

<sup>683</sup> *Ibidem*, s. 531.

zakresie jego funkcji kontrolnej, a także (i przede wszystkim), ponieważ naruszałoby to konstytucyjną zasadę rozdzielenia władzy wykonawczej od sądowniczej.<sup>684</sup> Sąd nie jest władny dokonywać interpretacji <zastępujących> pogląd organu podatkowego, gdyż oznaczałoby to współadministrowanie (byłoby wykonywaniem zadań zastrzeżonych dla organów sądowych). Sąd obowiązany jest natomiast wytknąć błąd w wykładni, który prowadzi do zajęcia stanowiska niezgodnego z prawem.<sup>685</sup> NSA<sup>686</sup> uznał, że systemowe odczytanie art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz art. 14b-14h o.p., prowadzi do wniosku, że sądy administracyjne kontrolując prawidłowość indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie mogą wykroczyć poza granice danej sprawy, które wyznaczają: (a) stan faktyczny przedstawiony we wniosku o indywidualną interpretację prawa podatkowego; (b) stan prawny wskazany przez wnioskodawcę oraz (c) zagadnienie prawne, które ma być przedmiotem interpretacji, a które wskazuje pytanie (pytania) wnioskodawcy. Ocena przez sąd celowości i skuteczności fiskalnej tego lub innego kierunku interpretacji mogłaby być uznana za wręcz zagrażającą zasadzie podziału władzy.<sup>687</sup> Sądowa kontrola administracji, ze swej istoty ograniczona do legalności, nie może służyć jako wszechstronny instrument oceny i kontroli administracji.<sup>688</sup>

#### **4.2.1.1. Zaskarżenie interpretacji indywidualnej odnoszącej się do kilku stanów faktycznych**

Jak zauważa M. Kwiatkowski-Bębenek<sup>689</sup>, zdarzają się sytuacje, w których wnioskodawca wskazuje we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej kilka stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, co do których oczekuje stanowiska organu podatkowego. Jeżeli następnie organ podatkowy odniesie się w jednej interpretacji indywidualnej do wszystkich przedstawionych we wniosku stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, to oznacza to, że organ udzielił nie jednej interpretacji, a kilku, stosownie do liczby wskazanych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych w części opisowej wniosku. Ma to swoje znaczenie przy zaskarżaniu interpretacji indywidualnej do sądu administracyjnego, gdyż w

---

<sup>684</sup> J. Brolik, *Kontrola interpretacji...*, s. 141, J. Brolik, E. Mucha, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, (red.) J. Brolik, Warszawa 2013, s. 200 i 201.

<sup>685</sup> Zob. Z. Kmiecik, *Interpretacje organów...*, s. 127, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2010 r., I SA/GI 772/09, Lex 599972, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 czerwca 2011 r., III SA/Po 274/11, Lex 895909.

<sup>686</sup> Wyrok NSA z dnia 15 marca 2012 r., II FSK 1518/10, Lex 1143490.

<sup>687</sup> Wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., III ARN 56/93, Lex 9591.

<sup>688</sup> Zob. E. Łętowska, J. Łętowski, *O państwie prawa, administrowaniu i sądach w okresie przekształceń ustrojowych*, Warszawa 1995, s. 179 i n.

<sup>689</sup> M. Kwiatkowski-Bębenek, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016, s. 331.

przypadku, gdy skarżący podniesie w skardze zarzuty tylko w stosunku do jednej z tych interpretacji, to sąd, będąc związany zakresem zaskarżenia na zasadzie art. 134 p.p.s.a., nie będzie mógł skontrolować wszystkich zawartych w piśmie organu interpretacji, a tylko tę jedną, co do której zostały sformułowane zarzuty. Wniosek ten został potwierdzony w uzasadnieniu uchwały składu 7 sędziów NSA<sup>690</sup>, w której sąd stwierdził, że przedmiotowy zakres sprawy administracyjnej o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyznacza zaprezentowany wyczerpująco we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny oraz odnoszące się do niego: pytania interpretacyjne, stanowisko prawne wnioskodawcy oraz oceny prawne podatkowego organu interpretacyjnego w zakresie możliwości stosowania i wykładni prawa podatkowego. Na podstawie art. 14b § 3 o.p. stanem faktycznym sprawy o wydanie interpretacji indywidualnej jest zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe, czyli stan faktyczny określonego zdarzenia lub okoliczności przewidywanych przez wnioskodawcę, do których odnoszą się oceny stosowania i wykładni prawa. Wyczerpująco przedstawiony (zaistniały lub prognozowany) stan faktyczny stanowi punkt odniesienia udzielenia w sposób pewny i nieuzasadniająco żadnych przedmiotowych wątpliwości urzędowej informacji o możliwościach stosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w razie potrzeby połączonej także z operatywną wykładnią adekwatnych przepisów prawa.<sup>691</sup> Jeżeli pismo podatkowego organu interpretacyjnego będzie zawierać wskazane pytania i oceny prawne odnoszące się do więcej niż jednego stanu faktycznego, będzie to oznaczać udzielenie w jednym piśmie kilku interpretacji. W tej sytuacji, jeżeli zainteresowany wniesie skargę do sądu administracyjnego na określoną tylko interpretację przedstawioną w piśmie organu interpretacyjnego, sąd nie będzie mógł oceniać prawnie - w tym uchylać - innych znajdujących się w tym piśmie interpretacji<sup>692</sup>, ponieważ stanowiłoby to, naruszające art. 134 § p.p.s.a., wyjście poza granice sprawy administracyjnej, w przedmiocie której wniesiona została skarga.

### **4.3. Wyrok WSA w sprawie ze skargi na interpretację podatkową**

Uwzględniając skargę na interpretację indywidualną, sąd administracyjny uchyła interpretację indywidualną (art. 146 § 1 p.p.s.a.), a w przypadku jej nieuwzględnienia - skargę oddala (art. 151 p.p.s.a.). Jak zauważono w literaturze przedmiotu, art. 146 § 1 p.p.s.a., będący

<sup>690</sup> Uchwała NSA składu 7 sędziów NSA W-wa z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, Nr 1, poz. 3.

<sup>691</sup> Por. J. Brolik, *Ogólne oraz...*, s. 125-130.

<sup>692</sup> Zob. art. 146 zd. 2 p.p.s.a. Art. ten odsyła do art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a., w którym uregulowano uchylenie interpretacji w części.

podstawą uchylenia interpretacji, nie wskazuje przesłanek tego uchylenia.<sup>693</sup> Przepis ten stanowi bowiem jedynie, że sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyła ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności. Przepis ten nie zawiera zatem, w przeciwieństwie do art. 145 p.p.s.a., wskazania, jakiej obrazu przepisów musi dopuścić się organ podatkowy, żeby interpretacja mogła być uchylona. Mając na uwadze, że kontrola interpretacji jest kontrolą formalną, jak i merytoryczną, uznać należy, że przyczyną uchylenia będą przewidziane w art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a. przesłanki uchylenia decyzji lub postanowienia, tj. naruszenie prawa materialnego oraz naruszenie przepisów postępowania.<sup>694</sup>

Uchylający wyrok WSA, który uprawomocni się, nie nadaje jeszcze zainteresowanemu ochrony przewidzianej w art. 14k-14n o.p. Jak wynika to wprost z przepisów o.p. (art. 14b § 1 o.p.), jedynie organ podatkowy uprawniony jest do wydania interpretacji indywidualnej. W konsekwencji takiego uprawnienia nie posiada sąd administracyjny. Jego wyrok nie wywołuje więc samoistnie skutków analogicznych do tych przewidzianych w interpretacji indywidualnej. Wyrok sądowy, w ramach którego sąd administracyjny uchyli wydaną interpretację, staje się dopiero promesą ponownego rozpatrywania sprawy przez organ podatkowy. Zgodnie z poglądem reprezentowanym w orzecznictwie<sup>695</sup>, wyrok sądu administracyjnego nie może zmieniać ani też zastępować indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.<sup>696</sup> Poddanie interpretacji kontroli sądu nie może prowadzić do sytuacji, gdy to sąd w rezultacie zajmie stanowisko, którego nie zajął organ w interpretacji, bądź też uzupełni uzasadnienie stanowiska organu o treści, których ten w ogóle nie rozważał.<sup>697</sup> Interpretację indywidualną zawsze wydaje organ administracji do tego upoważniony i tylko on może wywołać skutki ochronne przewidziane w przepisach o.p., w razie zastosowania się do niej. W takim stanie rzeczy, w razie wystąpienia jakichkolwiek braków postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, w tym w szczególności w przypadku braku ustalenia przez organ niezbędnych do wydania interpretacji elementów

---

<sup>693</sup> K. Zaorski, *Interpretacje indywidualne wydawane przez Ministra Finansów - najważniejsze wątpliwości interpretacyjne*, JP 2009, Nr 3, s. 29.

<sup>694</sup> Podobnie wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2009 r., I SA/Po 102/09, Lex 492211 oraz R. Witkowski, *Sądowa kontrola interpretacji indywidualnych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, (red.) B. Brzeziński, J. P. Tarno, Warszawa 2011, s. 384.

<sup>695</sup> Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2014 r., II FSK 438/12, Lex 1423197, wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2010 r., I SA/Kr 1076/10, Lex 603366, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2010 r., I SA/Gl 772/09, Lex 599972, wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 2057/09, POP 2011, Nr 5, poz. 441-444, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 czerwca 2011 r., III SA/Po 274/11, Lex 895909, wyrok NSA z dnia 29 lipca 2010 r., II FSK 944/10, Lex 596643, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 grudnia 2019 r., I SA/Gl 887/19, Lex 2753422.

<sup>696</sup> *Ibidem*.

<sup>697</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2010 r., III SA/Wa 1508/09, Lex 607226.

stanu faktycznego poprzez ewentualne wezwanie wnioskodawcy do ich uzupełnienia, sąd administracyjny nie ma kompetencji do ich uzupełniania. Sąd uchylając wydaną interpretację indywidualną wskazuje organowi odpowiednie wezwanie wnioskodawcy do uzupełnienia stanu faktycznego przedstawionego we wniosku. Nie oznacza to braku możliwości podnoszenia dodatkowej argumentacji przez wnioskodawcę na etapie postępowania sądowego, a jedynie możliwość podnoszenia takich argumentów, które będą mogły odnosić się do niewątpliwego i jasno opisanego zdarzenia przedstawionego we wniosku. Uzasadnienie wyroku WSA nastąpić powinno zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 141 § 4 p.p.s.a. W zd. drugim art. 141 § 4 p.p.s.a wskazano m.in., że jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania (art. 141 § 4 p.p.s.a.).<sup>698</sup> Z kolei art. 153 p.p.s.a. stanowi, iż ocena prawna i wskazania<sup>699</sup> co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie. Organ wydający interpretację jest już więc związany nie tylko opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionym przez wnioskodawcę, ale także oceną prawną tego zdarzenia przedstawioną przez sąd. Zakres jego swobody, w przypadku wyroku, który rozstrzyga sprawę co do istoty, pozostaje niewielki. Organ podatkowy bowiem jest zobowiązany do powielenia argumentacji wskazanej przez sąd w wydanej <nowej> interpretacji. Wyrok może zobowiązywać organ do uzupełnienia stanu faktycznego o niezbędne elementy, które pozwolą dopiero na dokonanie właściwej oceny prawnej. Należy bowiem przypomnieć, iż sąd w postępowaniu administracyjnym nie ma kompetencji do badania bądź uzupełniania opisu zdarzenia przedstawionego przez wnioskodawcę. Czynności te muszą być wykonane przez organ podatkowy. Nie każdy wyrok WSA uchylający interpretację będzie więc wprost prowadził do rozstrzygnięcia pożądanego przez wnioskodawcę.<sup>700</sup>

---

<sup>698</sup> Oddalenie skargi na interpretację indywidualną na podstawie art. 151 p.p.s.a. wymaga uzasadnienia wyroku, o którym mowa w art. 141 § 2 p.p.s.a. Spełniać ono powinno również wymogi określone w art. 141 § 4 p.p.s.a.

<sup>699</sup> Przez ocenę prawną rozumie się powszechnie wyjaśnienie istotnej treści przepisów prawnych i sposobu ich stosowania w rozpoznawanej sprawie. Wskazania co do dalszego postępowania stanowią z reguły konsekwencje oceny prawnej. Dotyczą one sposobu działania w toku ponownego rozpoznania sprawy i mają na celu uniknięcie błędów już popełnionych oraz wyznaczenie kierunku, w którym powinno zmierzać przyszłe postępowanie dla uniknięcia wadliwości (por. S. Hanausek [w:] *System Prawa Procesowego Cywilnego*, t. 3, *Zaskarżanie orzeczeń sądowych*, (red.) W. Siedlecki, Ossolineum 1986, s. 318 i 319).

<sup>700</sup> Należy zwrócić uwagę, że organ podatkowy jest zobowiązany do poinformowania zainteresowanego o doręczeniu mu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną oraz do określenia, z jakim momentem kończy się okres zwolnienia z obowiązku uiszczenia podatku wskazany w art. 14m § 2 o.p. Nie będzie to bowiem ten sam dzień, w którym podatnik otrzyma zmienioną interpretację



Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego zaskarżonych interpretacji indywidualnych wskazuje na to, że sądy uchylają ok. 70% zaskarżonych interpretacji. Jednocześnie organy interpretacyjne nie wydają nowych interpretacji, a przez to wnioskodawcy muszą czekać aż minie trzy miesięczny termin do jej wydania, aby móc skorzystać z dobrodziejstwa tzw. milczącej interpretacji. Zdaniem C. Kosikowskiego<sup>701</sup> <w sumie więc podkreśla to ideę, dla której wprowadzono instytucję interpretacji indywidualnych, bo proces zaskarżania oraz orzekania i czekania na milczącą interpretację może trwać nawet kilkanaście miesięcy.<sup>702</sup> Prawie jedna trzecia skarg kasacyjnych dotyczy interpretacji indywidualnych. Jak się wskazuje<sup>703</sup>, w sprawach wymiarowych ciągle <górá> jest organ podatkowy, w interpretacjach częściej wygrywają podatnicy.<sup>704</sup> Jak zauważa A. Bartosiewicz<sup>705</sup>, przez WSA uchylane są interpretacje wydane z rażącym naruszeniem prawa. Często bowiem prezentowana w nich wykładani przepisów prawa podatkowego jest w ewidentny i oczywisty sposób sprzeczna z ich brzemieniem. Dotyczy to zwłaszcza interpretacji odnoszących się do przepisów stosunkowo nowych, gdy okazuje się, że wprowadzane przez ustawodawcę regulacje prawne mają luki, które kreatywnymi interpretacjami stara się załatać KIS. W efekcie wydawane są interpretacje stojące w oczywistej sprzeczności z brzemieniem przepisów prawa. Od takich wyroków również składane są skargi kasacyjne. Przykładowo, zgodnie z przepisami rozporządzenia o zwolnieniach z kas rejestracyjnych, z żadnych zwolnień od stosowania kas od 1 stycznia 2019 r. nie mogą korzystać m.in. podatnicy świadczący <usługi związane z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne.> W udzielonej na wniosek podatnika interpretacji indywidualnej organ uznał, że zabawka dmuchana, na której, za odpłatnością, może poskakać dziecko, jest parkiem rozrywki. W związku z tym podmiot prowadzący sprzedaż takich usług

---

indywidualną, jako że na wydanie takowej organ ma pewien czas od wydania orzeczenia sądu administracyjnego. W praktyce tego rodzaju informacje doręczane są niezmiernie rzadko. - K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 183-185.

<sup>701</sup> C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 188.

<sup>702</sup> *Ibidem*.

<sup>703</sup> Zob. DGP z dnia 11 czerwca 2019 r., Nr 112 (5014), s. B2.

<sup>704</sup> W 2018 r. WSA, w sporach dotyczących interpretacji podatkowych zgodziły się ze stanowiskiem podatników 1168 razy, a organom podatkowym przyznały rację 1079 razy. W sumie WSA rozpatrzył 2409 skarg na interpretację podatkową. NSA w 2018 r. spory w sprawach interpretacji indywidualnych stanowiły ponad 27% wszystkich spraw kasacyjnych (1563 sprawy). Nieznacznie mniejszy odsetek był w 2017 r. (25%). Podatnicy złożyli też 154 skargi kasacyjne na interpretacje gminnych organów podatkowych. W 2018 r. NSA rozstrzygał sprawę średnio w ciągu 15 miesięcy od jej wpływu (średnia w UE to 22 miesięcy), z kolei koszt działalności wszystkich sądów administracyjnych w Polsce (orzeka w nich w sumie 600 sędziów) przekroczył (w 2018 r.) - 500 mln zł.

<sup>705</sup> A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje...*, s. 14.

bezwzględnie musi mieć kasę rejestrującą. WSA<sup>706</sup> uznał, że zabawka dmuchana oczywiście nie jest parkiem rozrywki i uchylił skarżoną interpretację. Od tego wyroku - złożono skargę kasacyjną.

#### 4.3.1 Termin na wydanie interpretacji po jej uchyleniu przez sąd administracyjny

Uchylona interpretacja indywidualna zostaje usunięta z obrotu prawnego z chwilą uprawomocnienia się wyroku.<sup>707</sup> W myśl art. 286 § 1 i 1a p.p.s.a., po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu pierwszej instancji kończącego postępowanie akta administracyjne sprawa zwraca się organowi administracji publicznej, załączając odpis orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności (przepis ten nie będzie miał zastosowania jeżeli akta administracyjne sprawy są prowadzone w postaci elektronicznej). Na tle tym rodzi się pytanie, czy wskutek wyroku WSA organowi podatkowemu biegnie na nowo termin na wydanie interpretacji i czy niewydanie interpretacji po wyroku oznacza: a) milczące załatwienie sprawy, czy: b) bezczynność organu i prawo domagania się <uznania prawa do interpretacji> w trybie art. 154 § 1 i 2 p.p.s.a.? Termin do załatwienia sprawy przez organ administracji określony w przepisach prawa lub wyznaczony przez sąd liczy się od dnia doręczenia organowi akt albo odpisu orzeczenia.<sup>708</sup> Jak słusznie wskazuje K. F. Turzyński<sup>709</sup> przepis art. 14d o.p., regulujący termin na wydanie interpretacji indywidualnej wskazuje, że rozpoczyna on bieg od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku. Od tego dnia, organ powinien wydać interpretację bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy. Oczywistym jest zatem, że niemożliwe jest stosowanie art. 14d o.p. wprost w sytuacji otrzymania zwrotu akt postępowania z WSA przez organ. W takim przypadku nie można bowiem mówić o wpływie wniosku do organu. Niemniej jednak nie istnieją żadne przyczyny, które uzasadniałyby niestosowanie przepisu 14d o.p. odpowiednio do przedstawionego pytania. W przeciwnym wypadku powstałby konieczność przyjęcia, że: 1) organ podatkowy nie jest związany żadnym terminem na wydanie interpretacji indywidualnej poza

<sup>706</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 października 2018 r., I SA/Sz 625/18, Lex 2576136.

<sup>707</sup> Zarówno strona, jak i organ podatkowy mają prawo do wniesienia skargi kasacyjnej do NSA w terminie 30 dni od otrzymania uzasadnienia wyroku WSA. Zgodnie z art. 174 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na podstawie: 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie; 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. NSA oddala skargę kasacyjną, jeżeli nie ma usprawiedliwionych podstaw albo jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. NSA w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej uchyła zaskarżone orzeczenie w całości lub w części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał orzeczenie, a gdyby sąd ten nie mógł rozpoznać jej w innym składzie innemu sądowi (art. 184 i 185 p.p.s.a.).

<sup>708</sup> Zob. art. 286 § 2 p.p.s.a.

<sup>709</sup> K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów...*, s. 187.

sformułowaniem <bez zbędnej zwłoki>; 2) terminem na wydanie interpretacji staje się termin określony w art. 139 § 1 o.p. przewidziany dla wszelkich spraw rozpatrywanych w postępowaniu podatkowym. Druga hipoteza interpretacyjna jest jednak o tyle wątpliwa, iż ustawodawca nie przewidział możliwości stosowania przepisów działu IV rozdziału 4 o.p. w postępowaniu interpretacyjnym (art. 14h o.p.). Nie istnieje również przyczyna do przyjęcia, że w takiej sytuacji ustawodawca nie miałby zamiaru obligowania organu do szybkiego rozpoznania sprawy, a przez to zaniechałby określenia terminu granicznego trzymiesięcznego, poprzestając na określeniu ogólnego terminu <bez zbędnej zwłoki>. W konsekwencji, termin określony w art. 14d o.p. znajduje odpowiednie zastosowanie także do sytuacji wydania interpretacji indywidualnej po wydaniu wyroku przez sąd administracyjny orzeczenia uchylającego interpretację indywidualną. W takim przypadku jego bieg rozpoczyna się od dnia przekazania akt sprawy organowi interpretacyjnego.<sup>710</sup> Kolejno, uznać należy, że niewydanie interpretacji po wyroku WSA oznaczać będzie <wydanie> interpretacji milczącej. W przepisie art. 14o o.p., wyraźnie wskazano, że w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie 14d o.p. uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Przychylić się tym samym należy do możliwości nałożenia na organ sankcji (mimo <wydania> interpretacji milczącej) za ignorowanie orzeczenia sądu i nie podjęcia czynności do których został przez sąd zobowiązany. Podkreślenia jednak wymaga, że zastosowanie środków przewidzianych w art. 154 § 1 i 2 p.p.s.a. może mieć miejsce w razie niewykonania wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania.<sup>711</sup> Warto w tym miejscu zwrócić także uwagę na art. 134 § 2 p.p.s.a., który stanowi, że sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba, że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Kwestia, czy przepis ten dotyczy interpretacji przepisów prawa podatkowego był przedmiotem rozbieżnych stanowisk sądowych<sup>712</sup>, który

---

<sup>710</sup> Problematyka terminu na wydanie interpretacji indywidualnej po wydaniu wyroku sądowego nie był rozważany w orzecznictwie zbyt szeroko i nie stał się przedmiotem osobnego sporu. Niemniej jednak powyższy sposób rozumowania wskazanej problematyki został potwierdzony w orzecznictwie sądów administracyjnych, np. w wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1842/12, Lex 1481540, w wyroku NSA z dnia 8 stycznia 2015 r., I FSK 118/14, Lex 1768889, w wyroku NSA z dnia 5 maja 2016 r., II FSK 834/14, Lex 2044231.

<sup>711</sup> Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadku określonym w pkt 4a art. 3 § 2 p.p.s.a.

<sup>712</sup> Stanowisko stwierdzające, że art. 134 § 2 p.p.s.a. ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego zaprezentowane zostało m.in. w: wyroku NSA z dnia 21 lipca 2011 r., II FSK 440/10, Lex 1053295, wyroku NSA z dnia 18 listopada 2011 r., II FSK 884/10, Lex 1151400, wyroku WSA w Poznaniu z dnia 1 grudnia 2011 r., I SA/Po 533/11, Lex 1595292, wyroku NSA z dnia 29 lutego 2012 r., II FSK 1523/10, Lex 1123044. Przeciwnie twierdzenia, tj., że stosowanie art. 134 § 2 p.p.s.a. w stosunku do interpretacji

ostatecznie rozstrzygnięty został przez NSA w składzie poszerzonym. NSA<sup>713</sup> wskazał bowiem, że unormowanie zawarte w art. 134 § 2 p.p.s.a. nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Sąd skonstatował, że sąd administracyjny nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Przytoczona regulacja prawna nie jest adekwatna do zaskarżonych skargą sądowoadministracyjną indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, ponieważ w żadnym przypadku, niezależnie od rodzaju i znaczenia stwierdzonego naruszenia prawa, sąd administracyjny nie będzie mógł stwierdzić nieważności zaskarżonej interpretacji.

#### **4.3.2. Zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej po wyroku sądu administracyjnego. Moc wyroku uwzględniającego skargę na interpretację**

Szef KAS może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub TSUE. W zakresie tym powstaje pytanie, czy w sytuacji, kiedy Szefa KAS będzie wiązało prawomocne orzeczenie sądu administracyjnego (art. 170 p.p.s.a.), może on skorzystać z trybu zmiany interpretacji indywidualnej przewidzianej w trybie art. 14e § 1 pkt 1 o.p.? Inaczej mówiąc, czy przepis art. 170 p.p.s.a. stoi na przeszkodzie możliwości zastosowania art. 14e § 1 pkt 1 o.p.? Znaczenie regulacji wskazanej w art. 14e o.p. w brzmieniu przed 1 stycznia 2016 r., tj. możliwości skorzystania przez Ministra Finansów z uprawnienia zmiany interpretacji, gdy interpretacja indywidualna została wydana w następstwie prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, było przedmiotem badań doktryny oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. NSA<sup>714</sup> uznał, że celem art. 14e o.p. jest możliwość wyeliminowania przez Ministra Finansów z obrotu prawnego interpretacji indywidualnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub ETS. Chodzi o możliwość odwołania aktu organu administracji, który jest nieprawidłowy. Poza tym celem tego przepisu jest ujednolicenie wykładni prawa, aby była zgodna z przyjętą literą orzecznictwa sądów administracyjnych, TK i TSUE, czyli zastosowanie wykładni prokonstytucyjnej i prounijnej. NSA konkludował, że regulacje zawarte w art. 170 i 153

---

podatkowych jest wykluczone przedstawione zostało m.in. w: wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., II FSK 1475/10, Lex 1148406, wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2013 r., III SA/Wa 3041/12, Lex 1323966, wyroku WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2013 r., III SA/Wa 1964/12, Lex 1315769.

<sup>713</sup> Uchwała NSA 7 sędziów NSA Warszawa z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, Nr 1, poz. 3.

<sup>714</sup> Wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14, Lex 1985430.

p.p.s.a. nie stoją na przeszkodzie możliwości zastosowania art. 14e o.p. i zmiany indywidualnej interpretacji podatkowej, jeżeli Minister Finansów stwierdzi jej nieprawidłowość. Stanowisko przeciwne, dotyczące braku możliwości zmiany interpretacji indywidualnej wydanej w następstwie prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego zajął np. WSA w Warszawie.<sup>715</sup> WSA wskazał, że minister właściwy do spraw finansów publicznych, dokonując na podstawie art. 14e o.p. zmiany indywidualnej interpretacji jest związany, zgodnie z treścią art. 153 i 170 p.p.s.a. wykładnią dokonaną przez sąd administracyjny, który orzekał w sprawie interpretacji indywidualnej będącej przedmiotem zmiany. Odmienny pogląd, wskazujący na ograniczony charakter powagi rzeczy osądzonej prezentował z kolei M. Maliński.<sup>716</sup> Autor ten wskazywał, że zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia przyszłego, wydanej w następstwie prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, jest możliwa pod warunkiem, że przemawia za tym konieczność ochrony wartości podlegającej ochronie w unijnym porządku prawnym.<sup>717</sup> Zważając na powyższe, przy analizie problemu, czy obecnie Szef KAS uprawniony jest do zmiany interpretacji indywidualnej wydanej po prawomocnym orzeczeniu sądu posłużyć się można wywodami P. Klimana oraz P. Przydatka.<sup>718</sup> Instytucja zmiany interpretacji z urzędu ma charakter kontroli administracji. Jediną przesłanką, która uzasadnia dokonanie zmiany interpretacji z urzędu jest jej nieprawidłowość. Przepisy nie definiują jednak pojęcia nieprawidłowości. Przyjmuje się, że nieprawidłowość występuje wówczas, gdy przyjęte w interpretacjach wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa.<sup>719</sup> Ponadto, przy ocenie nieprawidłowości interpretacji uwzględnić należy orzecznictwo sądów, TK lub ETS. Nie oznacza to jednak, że Szef KAS jest zobowiązany do posiłkowania się wskazanym dorobkiem orzecznictwem. Przeciwnie, Szef KAS może korzystać z dowolnych źródeł interpretacyjnych, na co wskazuje użyty w przepisie art. 14e § 1 pkt 1 zwrot <w szczególności>. Problem pojawia się w przypadku, gdy Szef KAS, mając na względzie

---

<sup>715</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2013 r., V SA/Wa 2557/12, Lex 1493850.

<sup>716</sup> M. Maliński, *O możliwości zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej w następstwie prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego niezgodnego z prawem Unii Europejskiej*, PP 2015, Nr 3, s. 56-62.

<sup>717</sup> *Ibidem*. Zob. M. Marecki, J. Drzazga, *Zakres autonomii Ministra Finansów przy zmianach interpretacji indywidualnej (wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych, Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017, s. 74 i 75.

<sup>718</sup> P. Kilim, P. Przydatek, *Zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej po wyroku sądu administracyjnego*, PP 2014, Nr 7, s. 35-41.

<sup>719</sup> Por. J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013 oraz wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, Lex 580524.

jednolite orzecznictwo w danej kwestii, korzysta z uprawnienia do zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej, która została wydana w wyniku uwzględnienia przez właściwy organ podatkowy prawomocnego wyroku sądu administracyjnego. Taka sytuacja może wystąpić, gdy wnioskodawca zaskarżył wydaną interpretację i sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem orzekł o jej nieprawidłowości, dokonując jednocześnie określonej wykładni przepisów prawa. W zakresie tym powstaje pytanie, czy Szef KAS jest uprawniony do zmiany z urzędu takiej interpretacji z uwagi na fakt, że np. w późniejszym czasie sądy administracyjne odeszły od wykładni przepisów zaprezentowanej w wyroku kontrolującym prawidłowość interpretacji indywidualnej dla wnioskodawcy. W pierwszej kolejności przyjrzeć się należy racjom, które mogą przemawiać za wykorzystaniem tego trybu. Należy podkreślić, że pozostawanie w obrocie prawnym takich interpretacji indywidualnych może doprowadzić do zróżnicowanej pozycji obywateli wobec prawa. Nie trudno wyobrazić sobie sytuację, w której część podatników ma możliwość bezpiecznego stosowania obniżonej stawki opodatkowania, skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania lub też nie musi opodatkowywać danego zdarzenia, a pozostali podatnicy, dokonując takiej samej kwalifikacji prawnej danego zdarzenia, narażaliby się na negatywne konsekwencje. W rezultacie podatnicy posiadający korzystne dla nich interpretacje znajdowali by się w uprzywilejowanej sytuacji podatkowej tylko z uwagi na fakt posiadania interpretacji zawierających określoną wykładnię przepisów prawa podatkowego. Z drugiej strony możliwość zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej, wydanej po uwzględnieniu wykładni przepisów zawartej w prawomocnym wyroku sądu administracyjnego, doprowadziłaby do zakwestionowania konstytucyjnej zasady trójpodziału władzy oraz sądowej kontroli administracji publicznej. Oznaczałaby również, że Szef KAS mógłby wielokrotnie dla konkretnego wnioskodawcy zmieniać z urzędu interpretacje, negując wykładnię przepisów dokonaną przez sądy administracyjne. Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Interpretacje indywidualne są więc poddane kontroli sądów, która polega na tym, że sąd, znajdujący się poza systemem administracji, działający w sposób niezależny, rozstrzyga spory między podatnikiem a organem interpretacyjnym co do oceny skutków podatkowych określonego stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego. Kontrola sądowa ma na celu wyłącznie badanie zgodności z prawem interpretacji indywidualnych. Skutkiem kontroli może być usunięcie z obrotu prawnego niezgodnej z prawem interpretacji i zobowiązanie organu do wydania nowej interpretacji, zgodnie ze wskazaniem przedstawionymi przez sąd.

Sądowa kontrola działalności administracji publicznej stanowi przejaw realizacji zasady trójpodziału władzy, gdyż sąd administracyjny może skutecznie powściągać i równoważyć władzę wykonawczą.<sup>720</sup> Kontrola administracji publicznej byłaby jednak fikcją w przypadku, gdyby nie istniały przepisy gwarantujące wykonalność oraz związanie organów wyrokami sądów administracyjnych. Sytuacja, w której organ administracji publicznej mógłby kwestionować treść wyroków sądowych, naruszałoby również konstytucyjną zasadę trójpodziału władzy oraz gwarantowane - nie tylko przez Konstytucję RP, ale i umowy międzynarodowe - prawo obywateli do sądu. W związku z tym przepisy p.p.s.a. wprowadzają określone gwarancje procesowe dotyczące zakresu mocy wiążącej wyroków sądowych. Gwarancjami tymi są instytucje: prawomocności materialnej (art. 170 p.p.s.a.) oraz powagi rzeczy osądzonej (art. 171 p.p.s.a.). Zgodnie z art. 170 p.p.s.a. prawomocne orzeczenie wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Przepis ten wprowadza instytucję prawomocności materialnej orzeczenia sądu administracyjnego, której istota polega na związaniu tym orzeczeniem określonych podmiotów. Stosownie z kolei do art. 171 p.p.s.a. prawomocny wyrok ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia. Analiza treści przepisów art. 170 oraz 171 p.p.s.a. wskazuje, że prawomocność materialna oraz powaga rzeczy osądzonej nie są tożsamymi instytucjami. Przepis art. 171 p.p.s.a. nie definiuje pojęcia powagi rzeczy osądzonej, określając jedynie jej granice. Można jednak przyjąć, że oznacza ona moc prawną prawomocnego orzeczenia co do istoty sprawy, wydanego w postępowaniu jurysdykcyjnym, która wyklucza ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy. Powaga rzeczy osądzonej stanowi więc ujemną przesłankę procesową. Powaga rzeczy osądzonej jest skierowana do stron postępowania sądownoadministracyjnego, wytaczając możliwość kwestionowania przez nie wydanego wyroku sądowego zarówno w sposób bezpośredni przez wnoszenie środków odwoławczych od tego wyroku, jak i pośredni przez wniesienie nowej skargi od tego samego aktu lub czynności organu administracji publicznej.<sup>721</sup> Powaga rzeczy osądzonej wyłącza więc całkowicie możliwość ponownego prowadzenia postępowania sądownoadministracyjnego co do prawomocnie rozstrzygniętej sprawy. Tak rozumiana powaga rzeczy osądzonej ma również znaczenie na gruncie postępowania administracyjnego (podatkowego).<sup>722</sup> Fakt, że prawomocny wyrok odnoszący się do danej sprawy ma powagę rzeczy osądzonej wyklucza

---

<sup>720</sup> W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013.

<sup>721</sup> Zob. wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 6 sierpnia 2009 r., I SA/Go 170/09, Lex 552451.

<sup>722</sup> Por. uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 6/09, ONSAiWSA 2010, Nr 2, poz. 18.

możliwość prowadzenia postępowania przed organem w sprawie objętej tym wyrokiem. Przepis art. 171 p.p.s.a. wskazuje na granice powagi rzeczy osądzonej jako to, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia. Podkreśla się przy tym, że tak zakreślona powaga rzeczy osądzonej odnosi się nie tylko do rozstrzygnięcia zawartego w sentencji orzeczenia, ale również do treści uzasadnienia.<sup>723</sup> Uzasadnienie stanowi integralną część zapadłego orzeczenia i powinno być brane pod uwagę przy określaniu zakresu powagi rzeczy osądzonej prawomocnego wyroku. W związku z tym dopiero zestawienie rozstrzygnięcia sądu z uzasadnieniem odsłania materialną treść wyroku i jego konsekwencje dla ostatecznego załatwienia sprawy.<sup>724</sup> Prawomocność materialna wyroku sądowego ma natomiast szerszy zakres. Nakłada ona na sądy oraz organy obowiązek przyjmowania, że kwestia prawna w odniesieniu do danego podmiotu kształtuje się tak, jak stwierdzono w prawomocnym orzeczeniu. Sądy i organy są więc związane faktem i treścią prawomocnego orzeczenia w kolejnych postępowaniach dotyczących osądzonej sprawy.<sup>725</sup> Charakterystyka opisywanych instytucji skłania do uznania, że służą one innym celom. Powaga rzeczy osądzonej ma gwarantować, że żaden sąd ani organ nie będzie prowadził postępowania w tej samej sprawie, która ostatecznie została rozstrzygnięta w prawomocnym orzeczeniu. *Ratio legis* prawomocności materialnej polega zaś na tym, że gwarantuje ona zachowanie spójności i logiki działania organów państwowych, zapobiegając funkcjonowaniu w obrocie prawnym rozstrzygnięć nie do pogodzenia w całym systemie sprawowania władzy.<sup>726</sup> Łatwo także zauważyć, że opisywane instytucje pozostają ze sobą w pewnym związku. Jak zauważył NSA<sup>727</sup> statuujący powagę rzeczy osądzonej art. 171 p.p.s.a. stanowi dopełnienie regulacji zawartej w art. 170 p.p.s.a., określając skutek proceduralny prawomocności materialnej jako ujemnej przestanki procesowej, której wystąpienie uniemożliwia wydanie ponownego rozstrzygnięcia merytorycznego w tej samej sprawie, oraz niemożność modyfikacji orzeczenia sądu administracyjnego. Biorąc to pod uwagę, należy stwierdzić, że pomiędzy instytucjami prawomocności materialnej i powagi rzeczy osądzonej zachodzi relacja tego typu, iż prawomocność materialna orzeczenia ma znaczenie dopiero wtedy, gdy sąd (organ), stwierdziwszy, że w sprawie nie zachodzi powaga rzeczy osądzonej przystępuje do jej merytorycznego rozpoznania. W związku z tym należy rozważyć, czy instytucje

---

<sup>723</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 2329/11, Lex 1132008, wyrok NSA z dnia 29 września 2010 r., I FSK 944/10, Lex 744567.

<sup>724</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2009 r., II FSK 265/08, Lex 529349.

<sup>725</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2012 r., II OSK 223/11, Lex 1219097, wyrok NSA z dnia 24 marca 2010 r., I FSK 266/09, Lex 593861.

<sup>726</sup> Por. wyrok NSA z dnia 17 listopada 2011 r., I FSK 1709/10, Lex 1148505.

<sup>727</sup> Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2011 r., II FSK 2171/09, Lex 1081336.



prawomocności materialnej lub powagi rzeczy osądzonej wykluczają możliwość zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej, która została wydana w wyniku uwzględnienia orzeczenia sądowego. W badanym tu zakresie, granice powagi rzeczy osądzonej będzie stanowił przedmiot rozstrzygnięcia wyroku uwzględniającego skargę na interpretację i w konsekwencji ją uchylający. Przedmiotem tym będzie uznanie niezgodności interpretacji indywidualnej z prawem oraz, co do zasady, przedstawienie prawidłowej oceny prawnej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), czyli prawidłowej wykładni określonych przepisów prawa podatkowego. W rezultacie to przedstawiona przez sąd ocena prawna ma atrybut powagi rzeczy osądzonej. W tym miejscu warto jednak wskazać, że wyrok sądu uwzględniający skargę na interpretację nie musi koniecznie zawierać prawidłowej oceny prawnej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Sąd może uchylić interpretację także w przypadku, gdy zaskarżona interpretacja zawiera istotne uchybienia o charakterze proceduralnym, np. gdy organ wydał interpretację na podstawie innego stanu faktycznego niż ten przedstawiony we wniosku o interpretację. W takiej sytuacji powaga rzeczy osądzonej jako przeszkoda do uruchomienia postępowania, nie będzie miała decydującego znaczenia. Nie ulega wątpliwości, że powaga rzeczy osądzonej jest związana z tożsamością sprawy. W związku z tym obok ustalenia granic powagi rzeczy osądzonej kluczową kwestią jest również zdefiniowanie pojęcia <sprawy>. Przy tym chodzi tu o sprawę w znaczeniu materialnym, na co wskazuje sens instytucji powagi rzeczy osądzonej. Przepisy prawa administracyjnego (podatkowego) oraz sądowoadministracyjnego nie zawierają żadnej definicji sprawy. Dlatego słuszne wydaje się posłużenie definicją, która została wypracowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przyjmuje się, że na sprawę administracyjną (w znaczeniu materialnym) składają się elementy podmiotowe i przedmiotowe. Tożsamość elementów podmiotowych to tożsamość podmiotu będącego adresatem praw lub obowiązków, a tożsamość przedmiotowa to tożsamość treści tych praw i obowiązków oraz ich podstawy prawnej i faktycznej.<sup>728</sup> Innymi słowy, tożsamość sprawy wystąpi, gdy akty lub czynności organów administracji dotyczą tych samych podmiotów, identycznego przedmiotu, stanu faktycznego oraz podstawy prawnej.<sup>729</sup> W świetle powyższej definicji sprawa będąca przedmiotem postępowania w ramach zmiany interpretacji indywidualnej z urzędu stanowi sprawę tożsamą względem sprawy stanowiącej następstwo wyroku. Zarówno bowiem interpretacja wykonująca wyrok, jak i zmiana interpretacji każdorazowo: 1) są wydawane na podstawie tego samego stanu

<sup>728</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., II OSK 1865/10, Lex 746833, wyrok NSA z dnia 23 marca 2012 r., I OSK 1849/11, Lex 1145076.

<sup>729</sup> Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 7 sędziów NSA z dnia 27 czerwca 2000 r., FPS 12/99, ONSA 2001, Nr 1, poz. 7.

faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji; 2) dotyczą tego samego podatnika (wnioskodawcy); 3) zawierają wykładnię tych samych przepisów prawa, w brzmieniu obowiązującym w tym samym okresie. Wątpliwości może budzić natomiast ustalenie, czy dla zachowania tożsamości sprawy konieczna jest tożsamość organu administracji. Przy tym kwestia, czy Szef KAS dokonujący zmiany interpretacji z urzędu oraz Dyrektor KIS, który tę zmienianą interpretację wydał, są tym samym organem administracji, stanowi zagadnienie sporne. Uznać jednak należy, że właściwość organu administracji nie powinien mieć wpływu na tożsamość sprawy. Jak wskazano bowiem, o uznaniu sprawy za tożsamą decyduje tożsamość podmiotu będącego adresatem praw lub obowiązków oraz treść tych praw i obowiązków oraz ich podstawa prawna i faktyczna. Samo prowadzenie sprawy przez dwa różne podmioty nie powinno prowadzić do uznania, że istnieją dwie różne sprawy (w znaczeniu materialnym). W konsekwencji należy przyjąć, że z uwagi na fakt, iż Szef KAS prowadziłby postępowanie w sprawie, która została już prawomocnie rozstrzygnięta, powaga rzeczy osądzonej wyłącza możliwość uruchomienia trybu zmiany z urzędu interpretacji, która została wydana w wyniku wykonania prawomocnego orzeczenia sądowego determinującą treść interpretacji. Taka sytuacja wystąpi jednak pod warunkiem, że sąd w prawomocnym wyroku sądowym przedstawił jednoznaczną ocenę prawną stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) objętego wnioskiem o wydanie interpretacji, czyli prawidłową wykładnię określonych przepisów prawa podatkowego. Taka ocena prawna, jako przedmiot rozstrzygnięcia wyroku sądowego, będzie miała atrybut powagi rzeczy osądzonej, co wyklucza możliwość formułowania przez Szefa KAS własnych ocen prawnych sprzecznych ze stanowiskiem sądu. Konstatacji tej nie zmienia fakt, że interpretacje indywidualne nie stanowią władczego rozstrzygnięcia o prawach lub obowiązkach podatników, lecz są w istocie jedynie wyrażeniem oceny organu podatkowego odnośnie wykładni prawa. Skoro interpretacje indywidualne stanowią przedmiot sądowej kontroli administracji publicznej, to korzystają tym samym z gwarancji procesowych przewidzianych w przepisach prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jak wykazano dotychczas, powaga rzeczy osądzonej powinna wykluczać możliwość uruchomienia trybu zmiany interpretacji z urzędu, z uwagi na tożsamość sprawy w znaczeniu materialnym.

Gdyby jednak uznać, że z jakichkolwiek powodów sprawa będąca przedmiotem postępowania w ramach zmiany z urzędu interpretacji wydanej po wyroku sądowym nie stanowi sprawy tożsamej do sprawy, która została rozstrzygnięta prawomocnym wyrokiem sądowym (np. w przypadku przyjęcia restrykcyjnego rozumienia tożsamości sprawy, zakładającego

identyczność organu administracji), to w dalszym ciągu Szef KAS nie mógłby efektywnie skorzystać z instytucji zmiany interpretacji z urzędu. Takie rozwiązanie stałoby w sprzeczności z instytucją prawomocności materialnej orzeczenia sądowego. Jak zauważono, prawomocność materialna ma bowiem szerszy zakres od powagi rzeczy osądzonej. Nakłada ona na strony, sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby, obowiązek przyjmowania, że dana kwestia prawna w odniesieniu do danego podmiotu kształtuje się tak, jak stwierdzono w prawomocnym orzeczeniu. Rozwiązanie to wydaje się naturalne, wykładnia bowiem prawa podatkowego w zasadniczo tożsamych faktycznie i prawnie sprawach nie powinna być pomijana we wszystkich, formalnie tylko różnych, postępowaniach. W rezultacie należy uznać, że w sytuacji gdy sąd w prawomocnym wyroku przedstawił jednoznaczną ocenę prawną stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) objętego wnioskiem o wydanie interpretacji, to po stronie podmiotów wymienionych w przepisie art. 170 p.p.s.a. istnieje obowiązek uznania, iż ta ocena prawa, w danym stanie faktycznym i stosunku do danego podatnika, kształtuje się zgodnie z prawomocnym wyrokiem. Nie ulega przy tym wątpliwości, że Szef KAS jest jednym z podmiotów wymienionych w szerokim katalogu zawartym w art. 170 p.p.s.a. Wobec tego Szef KAS, z uwagi na zasadę prawomocności materialnej, prowadząc postępowanie w sprawie zmiany z urzędu interpretacji wydanej w wyniku uwzględnienia orzeczenia sądowego, nie może wydać interpretacji o treści odmiennej niż ta wyrażona w prawomocnym wyroku. W świetle tych rozważań nie powinno budzić wątpliwości, że Szef KAS nie może skorzystać z instytucji zmiany z urzędu interpretacji na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 o.p. w sytuacji, gdy interpretacja została wydana w wyniku wykonania prawomocnego orzeczenia sądowego, w którym to orzeczeniu sąd przedstawił jednoznaczną ocenę prawną. Przyjęcie przeciwnego stanowiska stanowiłoby naruszenie konstytucyjnego trójpodziału władzy. Doprowadziłoby także do sytuacji, w której konstytucyjna zasada sądowej kontroli administracji publicznej stałaby się fikcją. Stanowiące gwarancje sądowej kontroli administracji publicznej przepisy art. 170 i 171 p. p.s.a. mają charakter bezwzględny, tj. w odniesieniu do zmiany interpretacji z urzędu żaden z przepisów nie wyłącza ich skutków. Oznacza to, że organ administracji nie może kwestionować stanowiska wyrażonego w prawomocnym wyroku. W szczególności jest wyłączona możliwość ponownego rozstrzygnięcia tej samej sprawy (w znaczeniu materialnym). Bez wątpienia powyższa sytuacja może budzić pewne wątpliwości. Jak zauważyła Rada Ministrów w stanowisku w sprawie

prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>730</sup>, brak możliwości dokonania zmiany interpretacji indywidualnej skontrolowanej przez sąd administracyjny, np. w sytuacji pojawienia się odmiennego i powszechnie akceptowanego przez inne składy orzekające sądów administracyjnych poglądu w analogicznej sprawie, może skutkować m.in. brakiem równowagi konkurencyjnej przedsiębiorców.

## 5. Podsumowanie

Ordynacja podatkowa nie wskazuje w sposób wyraźny, w jakiej formie interpretacje indywidualne są wydawane. Poglądy w zakresie tym są rozbieżne, zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych jak i w doktrynie. W związku z zaistniałym koniecznym było podjąć próbę ustaleń w tym zakresie. Po analizie uznać należy, że interpretacja indywidualna to prawna forma działania administracji, mocą której powstaje stosunek prawa administracyjnego, w ramach którego wnioskodawca zostaje uprawniony, by żądać od organów władzy publicznej ochrony przez ujemnymi konsekwencjami zastosowania się do wykładni prawa podatkowego, na warunkach określonych w art. 14k-14m o.p. Jest ona zbliżona do aktu administracyjnego, lecz nie stanowi aktu stosowania przepisów prawa podatkowego będących jej przedmiotem. Interpretacje podatkowe w założeniu swym pełnią funkcję informacyjną i gwarancyjną. Wydanie interpretacji indywidualnej oznacza nie tylko, że wnioskodawca poznaje zapatrywania organu podatkowego w zakresie znaczenia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku, ale również, że zainteresowany ma realną możliwość powołania się na stanowisko organu interpretującego w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. Na podstawie przeprowadzonej analizy uznać należy, że wymienione funkcje nie są zupełnie realizowane. Dochodzi bowiem do wydawania odmiennych interpretacji indywidualnych w takich samych stanach faktycznych, ich zmiany, uchylania lub wygaśnięcia. Podmioty, które do interpretacji podatkowej się zastosowali, w każdym momencie ochronę prawną z tytułu tego mogą utracić. Nie obcym praktyce jest również kwestionowanie ochrony prawnej przez organy podatkowe w postępowaniu wymiarowym. W ramach wszczętego postępowania podatkowego organ podatkowy bada, czy przedstawiony we wniosku przez zainteresowanego stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe odpowiada stanowi rzeczywistemu. W sytuacji, gdy organ stwierdzi, że stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest choćby nieznacznie rozbieżne z wyrażonym

---

<sup>730</sup> Druk Nr 1633, Sejm VII kadencji, Nr DSPA-140-159 (4) 13.

w interpretacji indywidualnej, wydaje decyzję, która w treści swej będzie ignorować wydaną interpretację indywidualną, a tym samym pozbawi wnioskodawcę ochrony z niej wynikającej. Dla podatnika ochrona taka zatem nie jest zupełna. Chodź jej znaczenie w sposób wyraźny wynika z o.p., może być w każdej chwili kwestionowana. Aby ochrona prawna adresatowi interpretacji nie przysługiwała, nastąpić musi <istotna> różnica pomiędzy stanem faktycznym ujętym we wniosku, a tym występującym w rzeczywistości. Ta fundamentalna kwestia jest jednak przez organy podatkowe pomijana, przez co adresaci interpretacji, działając w zaufaniu do administracji publicznej, pociągnięci zostają do negatywnych konsekwencji, wskutek <pozbawienia> ich prawa do skorzystania z ochrony prawnej wynikającej z uzyskanej wcześniej interpretacji indywidualnej, do której się zastosowali.

Zastosowanie się zainteresowanego do interpretacji podatkowej nie może mu szkodzić i powoduje, że nie ustala się względem niego zobowiązania podatkowego. Tymczasem, rozwiązanie to pozwala na stan, w którym to nie ustawa, ale interpretacja organu podatkowego decyduje o odciążeniu podatkowym (stając się przy współautorem prawa). Jak podkreśla G. Borkowski<sup>731</sup>, TK wielokrotnie wypowiadał się na temat konstytucyjnej zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. W świetle ugruntowanego w tym zakresie orzecznictwa, <z zasady równości, wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicować zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących.> Prawodawca zatem, który chciałby przyznać określonym jednostkom pewne uprawnienia, nie może w sposób dowolny wskazać tych jednostek. Jest on zobowiązany przyznać dane uprawnienie wszystkim podmiotom charakteryzującym się daną istotną cechą. Pamiętać także należy, iż z zasady równości wynika jednocześnie możliwość różnego traktowania podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej, bowiem równość wobec prawa to zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Rozważając regulację prawną interpretacji podatkowych, w pierwszej kolejności rozważyć należy, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości.<sup>732</sup> Szeroki sceptycyzm budzi także realny zakres ochrony prawnej wynikającej z art. 14k i 14m

---

<sup>731</sup> G. Borkowski, *Konstytucyjność interpretacji...*, s. 115 i 116.

<sup>732</sup> *Ibidem*.

o.p. w stosunku do pomiotu, który zastosował się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej. W zakresie tym pozostaje wiele wątpliwości i nieścisłości. Przykładowo, co rozumieć pod pojęciem <dominujący>, jaką miarą dominację tę należy mierzyć?; w jaki sposób pojmować <taki sam> stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe w odniesieniu do interpretacji indywidualnych, które zostały wydane, a których linię interpretacyjną zamierza zastosować inny podmiot niż jego oficjalny adresat; wreszcie, co w sytuacji, gdy interpretacje <ujęte> w utrwalonej praktyce zostaną zmienione. Wskazane ubytki, w konsekwencji doprowadzić mogą do sporów pomiędzy organami podatkowym, a podmiotami z instytucji tej korzystających. Ostatecznie uznać należy, że tematyka utrwalonej praktyki interpretacyjnej skonstruowana została w sposób ogólny, bazujący na klauzuli generalnej, a co za tym idzie, pozostawia organom skarbowym duże pole manewru w ich interpretacji. Istnieje bowiem dużo ryzyko, że organy będą podważać oraz kwestionować ochronę prawną podmiotów którzy do utrwalonej praktyki interpretacyjnej się zastosowali. Ich ochrona prawna w moim mniemaniu obarczona będzie zagrożeniem.

Postępowanie interpretacyjne w przeciwieństwie do jurysdykcyjnego postępowania podatkowego opiera się na abstrakcyjnym stanie faktycznym i realnym prawnym, co wywołuje zasadnicze odmienności w kwestii prowadzenia postępowania wyjaśniającego w obu rodzajach postępowań. W postępowaniu prowadzonym w celu wydania interpretacji indywidualnej załatwienie sprawy jest równoznaczne z wydaniem aktu interpretującego na wniosek, który odnosi się do oczekiwanych skutków stosowania prawa będących w istocie ekspektatywą praw.<sup>733</sup> Postępowanie podatkowe, w ramach którego następuje określenie zobowiązania podatkowego (ewentualnie jego brak) zauważalnie odbiega od postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. W postępowaniu o wydanie interpretacji nie jest prowadzone postępowanie dowodowe. Organ interpretacyjny opiera się wyłącznie na przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym; w postępowaniu podatkowym z kolei dochodzi do wymiany argumentów pomiędzy stronami, co do faktów prawotwórczych, w tym dopuszczania przeprowadzenia dowodów. Decyzja wydana w postępowaniu wymiarowym rozstrzyga o wszystkich elementach zobowiązania podatkowego, w przeciwieństwie do postępowania interpretacyjnego. Regulacja prawna interpretacji podatkowych indywidualnych zakłada jednoinstancyjność postępowania oraz odrębnej od niej kontroli wydanych interpretacji. Za uznaniem, że prowadzone postępowanie przez organ podatkowy, a kolejno sąd administracyjny stanowi odrębne postępowania

---

<sup>733</sup> Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 22.

przemawia orzecznictwo.<sup>734</sup> Uznać należy, że skoro skarga przysługuje i od interpretacji indywidualnej i od decyzji podatkowej, to jedna sprawa podatkowa w istocie przebiega przed dwie fazy, gdzie w jednej z nich (interpretacyjnej) nie dochodzi do sublimacji subsumpcji.

Odnosząc się do instytucji interpretacji ogólnych prawa podatkowego, stwierdzić należy, że ich mankamentem jest (z punktu widzenia ochrony interesów podatnika), że nie istnieje sądowa kontrola ich prawidłowości. Poza zakresem kontroli sądowej pozostaje ocena tego, czy prawidłowe jest stanowisko zawarte w interpretacji ogólnej ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W literaturze przedmiotu uznano<sup>735</sup>, że paradoks polega na tym, iż wskutek wydania interpretacji ogólnej wygasa nawet interpretacja indywidualna, która była uprzednio przedmiotem kontroli sądowej lub była wynikiem uchylecia odmiennej interpretacji sądu. *De facto* więc Minister Finansów nabył uprawnienie do <zmiany> wyroków sądowych.<sup>736</sup> W podsumowaniu podsumowania zgodzić się w pełni należy z D. Osadą<sup>737</sup>, że jeżeli wykładnia przepisów prawa podatkowego jest ugruntowana w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, zamiast uzależniać transakcję od otrzymania pozytywnej interpretacji indywidualnej, lepszym rozwiązaniem wydaje się dokonanie transakcji na podstawie pogłębionej analizy przepisów podatkowych, uwzględniając przy tym istniejące rozstrzygnięcia sądowe. Dla organów podatkowych wiąże się z niewielkim ryzykiem, a pozwala na długie lata zablokować decyzję biznesową podatnika o wartości znacznie większej.

---

<sup>734</sup> M.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2010 r., III SA/Wa 959/09, Lex 1119700, wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 maja 2010 r., III SA/Wa 586/10, Lex 675002.

<sup>735</sup> W. Morawski, T. Janicki, [w:] *Nowelizacja Ordynacji Podatkowej. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r.*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2016, s. 49.

<sup>736</sup> *Ibidem*.

Funkcjonujące interpretacje przepisów prawa podatkowego pociągają za sobą znaczenie obciążenia finansowe zarówno po stronie administracji podatkowej, jak i sądownictwa administracyjnego. Wydawanie interpretacji stanowi bardzo poważne obciążenie dla aparatu skarbowego. Koszty rządowej administracji skarbowej poniesione w związku z wydawaniem interpretacji indywidualnych w latach 2008 - 2014 wyniosły około 200 249,60 tysięcy złotych, co stanowiło 9% budżetu izb skarbowych w tym okresie. Wyliczenie to nie uwzględnia kosztów poniesionych w Ministerstwie Finansów. Z kolei koszty sądownictwa administracyjnego ponoszone w związku z rozpatrywaniem skarg na interpretacje indywidualne w latach 2012 - 2014 wyniosły około 53 354,46 tysięcy złotych, co stanowiło około 4,69% budżetu NSA - Zob. szeroko na ten temat: J. Kulicki, *Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 104 - 107.

<sup>737</sup> D. Osada, *Ile naprawdę są warte indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, MP 2017, Nr 1, s. 32.





## **Konkluzje**

Przeprowadzona analiza charakteru prawego interpretacji przepisów prawa podatkowego pozwala na pewne ustalenia. Wątpliwości w pierwszej kolejności budzą podmioty uprawnione do dokonywania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Organami uprawnionymi do wyjaśniania kwestii związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego jest Minister Finansów (minister właściwy do spraw finansów publicznych), Dyrektor KIS oraz samorządowe organy podatkowe, tj. wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. System organów właściwych w sprawie interpretacji jest rozproszony. Podczas wydawania interpretacji podatkowych ignorowane jest orzecznictwo NSA i WSA; organ podatkowy wykracza poza zakres stanu faktycznego, czy też wyrażone przez wnioskodawcę stanowisko w sprawie; dochodzi do wydania interpretacji rozbieżnych. Postulować należy o odebranie kompetencji do wydawania interpretacji podatkowych przez gminne organy pierwszej instancji (ich likwidację) lub przekazanie tych uprawnień samorządowym kolegiom odwoławczym. Organy te nie posiadają wystarczającego przygotowania w sprawie; nie posiadają stosowanego wykształcenia ani doświadczenia. Ustawy nie gwarantują profesjonalnego przygotowania do wydawania interpretacji przez pracowników samorządowych, tzn. z uwzględnieniem liczby już wydanych interpretacji przez wójtów. Ponadto, interpretacje indywidualne wydawane przez organy samorządowe nie są publikowane w jednym publikatorze, a ze względu na ilość gmin (miast) występujących w Polsce ich rozstrzygnięcia mogą być rozbieżne, co w znacznym stopniu powodować może niebezpieczeństwo przedstawiania rozbieżnych stanowisk w takich samych stanach faktycznych.

Występując z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zainteresowany obowiązany jest w jego treści wskazać m.in. własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Innymi słowy, we wniosku, zainteresowany powinien precyzyjnie wskazać, jakie przepisy prawa podatkowego mają mieć w przedstawionym przez niego stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) zastosowanie. Dopiero tak wyrażone stanowisko strony może być ocenione przez organ w granicach wyznaczonych treścią art. 14c § 1 i 2 o.p. W miejscu tym dochodzi do paradoksu, który przejawia się tym, że zainteresowany, po pierwsze, posiadać powinien wysoką wiedzę prawniczą, po drugie, skoro zwraca się o wydanie interpretacji prawa podatkowego to logicznym jest, że taka wiedza nie jest mu bliska, bądź zrozumiała. Ustawy podatkowe zawierają obszerną liczbę przepisów odwołujących się do rozporządzeń, pojęć i instytucji właściwych dla prawa cywilnego, handlowego, czy też innych dziedzin praw. Jak akcentuje

J. Ofiarski charakterystycznym zjawiskiem jest bardzo duża liczba aktów prawnych tworzących kategorię <przepisów prawa podatkowego> (ponad 300 aktów prawnych). Jednak wewnętrzne proporcje tego zbioru wskazują, że liczba rozporządzeń istotnie przewyższa liczbę ustaw. Przykładowo można wskazać, że do u.p.t.u. wydano ponad 30 aktów wykonawczych, natomiast do ustawy o podatku akcyzowym - 27.<sup>738</sup> We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zainteresowany przedstawia własne stanowisko w sprawie oceny prawnej (w tym wskazuje przepisy prawa podatkowego), które jego zdaniem mają zastosowanie w sprawie, co w istocie nie ma większego znaczenia. Przytoczone przez niego przepisy w niczym nie ograniczają zakresu obowiązków interpretacyjnych organów. Organ podatkowy jest zobowiązany ocenić stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) pod kątem całości regulacji prawnej, a nie tylko przepisów wskazanych przez podatnika. Organ nie ma obowiązku ustosunkowania się do wszystkich wymienionych we wniosku przepisów. Jaki zatem jest sens, aby w ogóle własne stanowisko we wskazanym zakresie formułować? Czy organ podatkowy za zadanie ma dokonywać swoistego sprawdzianu wiedzy prawnej podatników, którzy mają trudności w zastosowaniu lub interpretacji przepisów prawa podatkowego, kolejno, czy <sprawdzian taki> służyć ma jako koło ratunkowe dla organu interpretacyjnego ułatwiające mu odpowiedź w sprawie? Innemu słowy, organowi wydającemu interpretację, będzie sprawniej i wygodniej poprzeć argumenty zawarte we wniosku, niż formułować argumenty własne, jeżeli tylko (nawet pobieżnie) uzna, że przytoczone tam np. wydane już interpretacje podatkowe, czy orzecznictwo sądowe odpowiada stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku zainteresowanego. Instytucja interpretacji pełni w tym przypadku nie tyle funkcję informacyjną, co edukacyjną. Organy podatkowe sprawdzają wiedzę prawną obywateli, potwierdzając lub negując ich profesjonalizm oraz dokonaną przez nich wykładnię przepisów prawa podatkowego. Postulować w tym miejscu należy zatem o uchylenie przepisu art. 14b § 3 o.p. w części stanowiącej, że składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.<sup>739</sup> Organ podatkowy na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) powinien sam udzielić odpowiedzi wnioskodawcy. Konieczność przedstawiania oceny prawnej przez wnioskodawcę odgrywa istotne znaczenie przy <wydawaniu> interpretacji milczących. Na podstawie art. 14o § 1 o. p. w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d o.p. uznaje się, że w

---

<sup>738</sup> Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, s. 48.

<sup>739</sup> Warto w tym miejscu dodać, że wymóg taki nie dotyczy interpretacji podatkowych ogólnych.

dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Konstrukcja interpretacji indywidualnej milczącej, odwołuje się zatem wprost do oceny stanowiska własnego wnioskodawcy przedstawionego we wniosku. Swoje stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) równe jest interpretacji indywidualnej milczącej; eliminacja stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) równa jest eliminacji interpretacji indywidualnej milczącej. Przypomnieć należy, że w piśmiennictwie uznaje się<sup>740</sup>, że interpretacja milcząca jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości podatkowej i różnicuje obciążenia podatników nie w zależności od obowiązującego prawa, ale w zależności od jego interpretacji. Jak się wskazuje, przepis o milczącej interpretacji to przejaw walki z patologią bezczynności organów. Milcząca interpretacja powinna pozostać <martwą literą prawa>.<sup>741</sup> W ramach prowadzonych rozważań, niepokój budzi również brak określenia terminu obligującego Szefa KAS do wydania opinii, o której mowa w art. 14b § 5c o.p. Szef KAS opinię taką, w obecnym stanie prawnym, wydać może w terminie, według własnego uznania, co powodować może zwłokę, w wyniku której organ interpretacyjny pozbawiony jest podstawy do wydania bądź odmowy wydania interpretacji podatkowej. Nie uregulowany został termin, w jakim nastąpić może zmiana interpretacji podatkowej z urzędu. Zmiany takiej może dokonać Minister Finansów, w odniesieniu do interpretacji ogólnych, lub Szef KAS, Dyrektor KIS, wójt, burmistrz (prezydenta miasta), starosta lub marszałek województwa, w odniesieniu do interpretacji indywidualnych. W zakresie tym, nie wskazano także jakie czynności powinny zostać podjęte, a także z jakich elementów zmieniona interpretacja powinna się składać. O.p. nie przewiduje również procedury, dzięki której sam zainteresowany mógłby o taką zmianę wystąpić. Niepokój wzbudza, dokonywanie publikacji interpretacji indywidualnych wydanych przez samorządowe organy podatkowe tylko w Biuletynie Informacji Publicznej poszczególnych urzędów gmin, miast lub miast i gmin.

Odnosząc się do formy interpretacji, uznać należy, że interpretacja indywidualna to odrębna, prawna forma działania administracji, mocą której powstaje administracyjny stosunek, w ramach którego adresat zostaje uprawniony, by żądać od organów władzy publicznej ochrony przez ujemnymi konsekwencjami zastosowania się do urzędowej wykładni prawa podatkowego, na warunkach określonych w art. 14k-14m o.p. Jest ona zbliżona do aktu administracyjnego, lecz nie stanowi aktu stosowania przepisów prawa

---

<sup>740</sup> Zob. J. Gumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa...*, s. 34, T. Nowak, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 172 i 173.

<sup>741</sup> *Ibidem*.

podatkowego będących jej przedmiotem. Interpretacja przepisów prawa podatkowego dokonana przez organ podatkowy rodzi względem jego wnioskodawcy ochronę prawną. Prawo to powstaje w przypadku zastosowania się podmiotu do interpretacji ogólnej, oraz (lub) zastosowania się jego adresata do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem, ochrona prawna wynikająca z wydanej interpretacji podatkowej, zarówno ogólnej, jak i indywidualnej, przysługuje wyłącznie w sytuacji, gdy dany podmiot się do niej zastosuje. W obecnym stanie prawnym (od 2003 r.), organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej nie są związane interpretacją podatkową<sup>742</sup>, gdy zainteresowany się na nią nie powoła. Czy jednak <niezwiązanie> takie faktycznie nie występuje? Odpowiedź w zakresie tym jest wątpliwa. Zauważa się, że w praktyce interpretacje Ministra Finansów były zawsze przez pracowników państwowych organów podatkowych traktowane tak jakby były prawem.<sup>743</sup> W trakcie badań w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej stwierdzono, że w prawie 80% badanych jednostek zarówno w 2004 r., jak i w 2005 r., interpretacje Ministra Finansów traktowano jako źródło prawa i rygorystycznie je stosowano, bez względu na zmianę przepisów ustawowych.<sup>744</sup> W myśl art. 7 Konstytucji RP organy podatkowe są organami władzy publicznej i działać powinny na podstawie i w granicach prawa. Nie powinny postępować według wykładni Dyrektora KIS, czy ministra właściwego do spraw finansów publicznych, co w praktyce występuje.<sup>745</sup> Konkludując, wykładni prawa dokonuje administracja publiczna, która prawo podatkowe powinna stosować, a nie przykładać się do jego stanowienia. Obecny kształt interpretacji podatkowych ma ogromny wpływ na stosowanie prawa, wyznacza ramy normy prawnej. Wykładania ustalana przez Dyrektora KIS lub Ministra Finansów nadaje określone rozumieniu ustawy względnie trwałe, konkretny, zewnętrzny obraz. W gruncie rzeczy, wskazania zawarte w interpretacjach ministerialnych chociaż nie stanowią precedensów formalnie wiążących, w praktyce funkcję taką pełnią. W zakresie problematyki dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych jednym z zauważalnych problemów jest również ilość poddanych interpretacji kontroli

---

<sup>742</sup> Za sprawą wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. z 2004, Nr 122, poz. 1288.

<sup>743</sup> Zob. J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa podatkowego...*, s. 137.

<sup>744</sup> Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, (red.) E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 111.

<sup>745</sup> Odpowiedź na pytanie, jak postąpi Urząd Skarbowy w sytuacji, gdy w konkretnej sprawie wydana została interpretacja ogólna lub powstała utrwalona praktyka interpretacyjna jest oczywista. Organ ten, do wykładni tej się zastosuje. Wątpliwym jest, że dokona wykładni <własnej>, na wykładnię Dyrektora KIS lub Ministra Finansów nie zważając. Zauważyć również należy, że (ewentualne) dokonanie wykładni <własnej> godziłoby w zasadę określoną w art. 121 o.p., w myśl której, postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz bezpieczeństwa prawnego. Twierdzeniu temu sprzyja również fakt, że interpretacje podatkowe są podawane do publicznej wiadomości. Publikacja taka ma na celu zaznajomienie się podmiotów, którzy w określonej sytuacji prawnopodatkowej mają co do zastosowania przepisów prawa podatkowego wątpliwości.

sądowej. Ogrom ich zaskarżania, powoduje znaczne obciążenia sądów administracyjnych. Liczba rozpoznawanych skarg na indywidualne interpretacje oraz skarg kasacyjnych od wyroków wydanych w tych sprawach wnoszonych zarówno przez podatników, jak i organy interpretacyjne jest olbrzymia.<sup>746</sup> Wpływa to na znaczne wydłużenia rozpoznawania spraw przez sądy administracyjne każdej z instancji, sięgające średnio dwóch lat (oprócz tego należy wziąć także pod uwagę okres wydania interpretacji w pierwszej instancji, w tym ewentualne wezwanie organu podatkowego do uzupełnienia braków wniosku, które bieg na wydanie interpretacji wstrzymuje, oraz możliwej kontroli instancji drugiej w postępowaniu sprawdzającym lub kontroli podatkowej). Sytuację tę ocenić należy krytycznie. W założeniu interpretacja podatkowa ma za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce, przedłużające się postępowania w tym przedmiocie tylko pogłębiają niepewność. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie skutkuje nie rzadko utratę dla podatnika płynności finansowej. Zmuszeni są oni zwlekać ze swoją decyzją w sprawie planowanego zdarzenia podatkowego, w sytuacji, gdy uzależniają swoją decyzję biznesową od otrzymania interpretacji indywidualnej.<sup>747</sup>

---

<sup>746</sup> Ze sprawozdania rocznego NSA z 2019 r. wynika, że liczba spraw ze skarg na interpretacje indywidualne w 2019 r. utrzymała się na wysokim poziomie z lat ubiegłych. (Zob. [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl), dostęp 18 lutego 2021 r.). Przykładowo w 2011 r. do WSA wpłynęło 20597 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, w tym 2594 skarg na indywidualne interpretacje podatkowe. W tym samym okresie do NSA wpłynęło 6192 skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji wydanych w sprawach podatkowych, a 1342 z nich dotyczyły orzeczeń kontrolujących interpretacji indywidualne. W 2012 r. wpłynęło do WSA 21786 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, z czego 3188 stanowiły skargi na interpretacje indywidualne. W analogicznym okresie do NSA wpłynęło 6166 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w prawach podatkowych, z tego 1211 to skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji kontrolujących interpretacje indywidualne. W 2013 r. do WSA wpłynęły 25182 skargi na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, wśród których było 3236 skarg na indywidualne interpretacje podatkowe. Do NSA w 2013 r. wpłynęło z kolei 7714 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w sprawach podatkowych, z czego w 1874 kwestionowano orzeczenia pierwszo-instancyjne wydane w sprawach kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych. W 2014 r. do WSA wpłynęły 25663 skargi na akty i inne czynności w sprawach podatkowych z tego 3098 z nich dotyczyło indywidualnych interpretacji podatkowych. Do NSA wpłynęło zaś 7789 skarg kasacyjnych na orzeczenia pierwszo-instancyjne w sprawach podatkowych, z czego 1527 dotyczyło rozstrzygnięć WSA dotyczyło w sprawach kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych ([www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl))

<sup>747</sup> Przykładowo, spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie planowanego przedsięwzięcia. W jej ocenie planowane zdarzenie przyszłe nie podlega opodatkowaniu na gruncie u.p.t.u. Odmienne stanowisko zaprezentowane zostało w wydanej interpretacji przez Dyrektora KIS, uznające, że planowane transakcje spółki podatkowi VAT podlegają. Spółka wydaną interpretację zaskarżyła do WSA. Sąd ten uchylił interpretację stwierdzając, że słusznym jest, aby przedstawione przez wnioskodawcę zdarzenie przyszłe uznać za podatkowi VAT niepodlegające. Skarga kasacyjna organu nie została uwzględniona (NSA). Wskutek prawomocnego orzeczenia sądu Dyrektor KIS wydał interpretację indywidualną zgodnie z którą, spółka w konsekwencji z podatku VAT była zwolniona. Zakładając, że konkurent spółki, znajdujący się w analogicznej sytuacji, o wydanie interpretacji indywidualnej nie wystąpił (uznał, choć niepewnie, że <raczej> podatkowi VAT transakcje te podlegają i do wykładni tej się zastosował). Gdzie się zatem podziela zasada równego traktowania? Zróznicowanie sytuacji spółki od innego podmiotu jest nieuzasadnione, tj. te same podmioty świadczą te same usługi. Nie ulega wątpliwości, że o równości w sytuacjach takich nie ma mowy, zakłócone zostają warunki konkurencji i równości. Spotykane są także sytuacje, gdzie organy podatkowe, mimo

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się m.in. zasada prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, która nakazuje, aby przepisy formułowane były w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, zwłaszcza wówczas, gdy dotyczą praw i wolności jednostki.<sup>748</sup> Przepis niejasny i nieprecyzyjny rodzi u jego adresatów niepewność co do zakresu ich praw i obowiązków, a organom, które go stosują, daje zbyt dużą swobodę i możliwość zastępowania prawodawcy w zakresie przesądzania tych kwestii, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.<sup>749</sup> Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom, które mają je stosować, nadmiernej swobody przy ustalaniu zakresu ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to określane jest mianem zasady określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z zasadą państwa prawnego.<sup>750</sup> Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia: 1) każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; 2) przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie; 3) przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.<sup>751</sup> Jak się wskazuje, wszelkie przepisy ograniczające realizację wolności i praw jednostki muszą być dostatecznie określone, zaś ich należyta precyzja ma znaczenie szczególne.<sup>752</sup> Dotyczy to w największym stopniu prawa karnego i prawa daninowego.<sup>753</sup> Dzieje się tak dlatego, że od precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji państwa oraz określenia trybu, w jakim ograniczony w swych prawach podmiot mógłby się bronić przed nieuzasadnionymi naruszeniami jego dóbr osobistych, zależy skuteczność tej obrony. Konstruując przepisy

---

ugruntowanej wykładni przepisów prawa podatkowego (pozytywnej dla wnioskodawcy) w zaparte składają skargi kasacyjne od wyroków WSA, a tym samym odraczają w czasie rozstrzygnięcia w sprawie.

<sup>748</sup> Zob. wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2, wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51.

<sup>749</sup> Zob. np. K. Dokukin, *Nieprecyzyjność i nieadekwatność znowelizowanych przepisów Kodeksu karnego dotyczących tzw. przestępstw fakturowych*, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2017, Nr 7, s. 30 i 31.

<sup>750</sup> Zob. wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, Dz.U. z 2002, Nr 78, poz. 715.

<sup>751</sup> Zob. wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217.

<sup>752</sup> Zob. wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, Nr 6, poz. 99, wyrok TK z dnia 27 listopada 1997 r., U 11/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 67.

<sup>753</sup> Zob. wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., K 7/05, Dz.U. z 2006, Nr 170, poz. 1223, wyrok TK z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, Dz.U. z 2007, Nr 192, poz. 1395.

ingerujące głęboko w sferę prywatności jednostki, ustawodawca musi jednak uwzględnić nie tylko zasady poprawnej legislacji i określoności prawa, ale przede wszystkim zasadę proporcjonalności umocowaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.<sup>754</sup> Jak już wspomniano, nakłada się na prawodawcę obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli.<sup>755</sup> Szczególne znaczenie należy zwrócić również na fakt, że w przeważającej mierze wnioski o wydanie interpretacji podatkowych składają podmioty będące przedsiębiorcami, w tym spółki. Podmioty te mają większą świadomość podatkową od osób fizycznych. Jeżeli więc przedsiębiorcy <kwalifikowani> mają trudności w prawidłowym zinterpretowaniu przepisów prawa, to nasuwa się pytanie, jakie trudności w tym zakresie mieć mogą osoby, którzy w życiu <codziennym> styczności z tą gałęzią prawa nie mają. Skoro ustawodawstwo narzuca w akcie normatywnym jakieś normy postępowania względem jego adresata, w której obliguje lub nadaje mu określone uprawnienia, to jako wada systemu jawi się to, że adresat ten przez niejasność i bezpośrednie niezrozumienie przepisów, spowodowane niedostatkami techniki, wyobraźni jurysdykcyjnej, w tym ich zawiloscią, licznymi odesłaniami, wieloznacznością i niedookreśleniem zwrotów w tekście<sup>756</sup> - zmuszony był, zwracać się do organów interpretacyjnych o ich <przełożenie> na konkretny występujący w jego przypadku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe). To właśnie ten <niedoszły> wnioskodawca, powinien dzięki jasności i przejrzystości przepisu prawnego samodzielnie określić wynikające z ustawy prawa (obowiązki) względem siebie.<sup>757</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów w sprawie zasad techniki prawodawczej,<sup>758</sup> przepisy ustawy redagować winno się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Przedmiot ustawy określony być powinien możliwie najzwięźlej, jednakże w sposób adekwatnie informujący o jej treści. Ponadto jak akcentuje Z. Mastalski<sup>759</sup>, w aktach ustawowych zdania redagować się powinno zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka potocznego, przy czym

---

<sup>754</sup> Zob. orzeczenie TK z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, Nr 1, poz. 13, wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., K 4/04, Dz.U. z 2005, Nr 124, poz. 1042, W. Sokolewicz, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, (red.) L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 145 i 146.

<sup>755</sup> Orzeczenie TK z dnia 26 września 1989 r., K 3/89, OTK 1989, Nr 1, poz. 5.

<sup>756</sup> Doskonałym przykładem braku jednolitości (konsekwencji terminologicznej) w prawie podatkowym jest różne postrzeganie przez ustawodawcę, w różnych ustawach podatkowych, pojęcia <wartość rynkowa>. Inaczej bowiem pojęcie to zdefiniowane zostało w art. 2 ust. 27b u.p.t.u., inaczej w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a jeszcze inaczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>757</sup> Warto wskazać, że interpretacje podatkowe nie mają racji bytu w wielu krajach europejskich, np. Irlandii, Cyprze, czy Grecji. - Zob. P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4.

<sup>758</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

<sup>759</sup> R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 89.

należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym znaczeniu. Zatem zwroty użyte w tekście prawnym powinny mieć takie same znaczenie jak te, które nadane jest im w języku potocznym (etnicznym), chyba że istnieją uzasadnione przyczyny nadania im odmiennego znaczenia (znaczenia prawnego).<sup>760</sup> Należy stwierdzić, że prawodawca mając na celu skuteczność norm prawnych powinien zapewnić taką komunikatywność tekstu prawnego, która będzie odpowiednia do zdolności egzegetycznej adresata norm prawnych zakodowanych w tym tekście.<sup>761</sup> Zdolność egzegetyczna to kompetencja do zrozumienia treści aktu prawnego, na którą składają się umiejętności językowe adresata norm, wiedza w zakresie reguł konstruowania norm prawnych oraz ich rekonstruowania z przepisów prawa, a także znajomość reguł kolizyjnych oraz umiejętność do zastosowania określonych zasad wykładni w odpowiedniej kolejności.<sup>762</sup> Należy jednak podkreślić, że normy prawne zawarte w tekstach prawa powszechnie obowiązującego sformułowane są generalnie, co oznacza, że skierowane są do pewnej grupy osób, nie zaś do pojedynczego adresata. Zatem co do zasady, trudno jest adresatom tych norm przypisać konkretny stopień zdolności egzegetycznej. Skoro jednak Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, to prawo powinno być stanowione w taki sposób, aby gwarantować jego adresatom przejrzystość i jasność zawartych w nim norm, przy założeniu, że posiadają oni jedynie przeciętne umiejętności w zakresie rozumienia tego prawa. Prawo stanowione nie może bowiem składać się z przepisów, dla zrozumienia których nie wystarcza zdolność egzegetyczna przeciętnego obywatela. Biorąc pod uwagę daleko idącą ingerencję w prawa majątkowe jednostki, powyższa teza szczególnie powinna być respektowana przy stanowieniu norm prawa podatkowego. Wykładnia prawa podatkowego powinna bowiem chronić prawa podatnika, który nie tylko jest adresatem norm, ale w niektórych sytuacjach musi normy te sam zastosować.<sup>763</sup> W doktrynie podkreśla się, że: interpretacja indywidualna Ministra Finansów, unormowana w przepisach art. 14b-14p o.p, jest specyficzna dla prawa podatkowego<sup>764</sup>; stanowi nietypową instytucję.<sup>765</sup> Wprowadzona i wciąż rozwijana interpretacja prawa nie rozwiązuje podstawowej przyczyny oczekiwania przez podatników

---

<sup>760</sup> *Ibidem.*

<sup>761</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 14.

<sup>762</sup> Por. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa-Kraków 1986, s. 110 i n.

<sup>763</sup> Por. A. Brzeziński, *Karta Praw Podatnika w Australii*, KPP 2003, Nr 2-3, s. 11-127.

<sup>764</sup> R. Mastalski, *Interpretacja indywidualna prawa podatkowego - ustawa o podatku od towarów i usług - dyrektywa 2006/112/WE z 28 września 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatków od wartości dodanej. Glosa do wyroku NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/1*, OSP 2012, Nr 12, poz. 119.

<sup>765</sup> G. Dźwigała, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego - problemy postępowania*, PP 2004, Nr 11, s. 54.



ochrony przed źle zinterpretowanym przepisem. Jest nią wadliwy proces stanowienia prawa podatkowego.<sup>766</sup> Wielu autorów uważa, że w systemie prawa stanowionego, opartego na Konstytucji RP, która jednoznacznie wskazuje zasadniczą rolę przepisów o randze ustawowej (art. 217) dla kształtowania zobowiązań podatkowych, interpretacje, szczególnie te indywidualne, nie powinny być dopuszczalne.<sup>767</sup> Interpretacje, które w wielu państwach funkcjonują w sposób niesformalizowany bądź zaledwie zauważalny przez system prawa<sup>768</sup> (np. jako wymiana pism ze stosownymi informacjami między podatnikiem oraz inspektorem podatkowym), w Polsce zyskują oblicze <systemu w systemie>.<sup>769</sup> Należy uznać, że art. 14 o.p. zamiast być pomocnym dla podatnika, staje się jeszcze jedną z wielu <pułapek podatkowych>, tym bardziej, że instytucje interpretacji indywidualnych nie zawierają, tak jak w niektórych rozwiązaniach za granicą, gwarancji niezmienności.<sup>770</sup> Mogą one ulec i ulegają zmianie. Stwarza to konieczność poszukiwania nowych rozwiązań instytucjonalnych, które pozwalały by przypisać podatnikowi wyłącznie taką odpowiedzialność, jaką tylko jego działanie doprowadziło do nieprawidłowości w ukształtowaniu zobowiązania.<sup>771</sup> Niepokojącym zjawiskiem jest, że ustawodawca poprzez wciąż rosnącą ilość interpretacji podatkowych, czy też objaśnień podatkowych uzupełnia luki w prawie pomiędzy przepisami prawa, a orzecznictwem sądowym.<sup>772</sup> Jak uznaje A. Bartosiewicz<sup>773</sup>, (...) praktyka interpretacji przepisów o interpretacjach indywidualnych prowokuje do pytania, czy nie lepiej przestać udawać i po prostu uchylić przepisy o interpretacjach indywidualnych? Warto w tym miejscu przypomnieć, że Konstytucja jest <najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej>, co oznacza, że stanowić ona powinna wzorzec oceny wszystkich innych aktów prawnych, a w pierwszej kolejności miernik poprawności ustawodawstwa. Przy czym Konstytucja RP,

---

<sup>766</sup> Zob. szerzej na ten temat: J. Kulicki, *Wybrane zagadnienia stanowienia...*, s. 99.

<sup>767</sup> Zob. E. Ochocka, D. M. Malinowski, *Funkcje indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, PP 2015, Nr 3, s. 3.

<sup>768</sup> W Wielkiej Brytanii nie istnieje system formalnych wiążących interpretacji podatkowych (w praktyce można tam skorzystać z tzw. uprzednich wyjaśnień (*advance clearances*) dla niektórych planowanych transakcji, które wydawane są przez brytyjskie władze skarbowe, tj. Her Majesty Revenue and Customs (HMRC). - Zob. P. Rochowicz, *W innych...*, s. D4.

<sup>769</sup> <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk5.nsf/Opwsdr?OpenForm&731>, dostęp: 25 lutego 2021 r.

<sup>770</sup> B. Brzeziński, *Advance tax rulings jako instytucja prawa podatkowego*, [w:] *Roczniki Nauk Prawnych KUL*, Lublin 1998, s. 19 i 20.

<sup>771</sup> H. Dzwonkowski, *Indywidualna informacja o zakresie stosowania prawa podatkowego. Art. 14 § 4 i 5 ordynacji podatkowej*, MP 2000, Nr 3, s.15.

<sup>772</sup> Przykładowo funkcjonujący od 1 listopada 2019 r. w rozliczeniach VAT mechanizm podzielonej płatności wciąż wiele praktycznych wątpliwości związanych z jego stosowaniem, pomimo, że w tym zakresie Ministerstwo Finansów zdążyło już wydać ponad kilkadziesiąt interpretacji indywidualnych podatkowych, a także obszerne objaśnienia podatkowe - Zob. A. Andrzejewska, M. Mrowiec, *Split payment nadal budzi wątpliwości*, Rzeczpospolita z dnia 22 czerwca 2020 r., Nr 144, s. D2.

<sup>773</sup> Zob. A. Bartosiewicz, *Zakres wydawanych interpretacji jest stopniowo ograniczany*, DGP z dnia 10 lutego 2020, s. D3.

jako najwyższy akt prawny w Polsce nie przewiduje <pomocniczej> interpretacji prawa z żadnych z dziedzin praw. Wskazuje tym samym, że wszyscy wobec prawa powinni być równi (art. 32 Konstytucji RP).

Konstrukcja polskiego prawa podatkowego opiera się na mechanizmie samoobliczenia. Mechanizm ten polega na tym, że to na podatnika przerzucany zostaje ciężar ustalenia zobowiązania podatkowego. W sytuacji, gdy na podatnika nałożony został obowiązek dokonywania samowymiaru, winno się jednocześnie stworzyć instrumenty, które ten samowymiar mu w sposób jasny umożliwią. Obecnie duży stopień skomplikowania i zmienność przepisów podatkowych wpływają negatywnie na realizację tego obowiązku. Zauważyć należy, że w zasadzie do większości obecnych nowelizacji podatkowych, zaraz po wejściu w życie nowych przepisów, są wydawane objaśnienia. Nie świadczy to dobrze o jakości stanowionego prawa. W sposób wyraźny wskazuje na to ilość wydawanych interpretacji, objaśnień podatkowych, wydawanych decyzji WIS i udzielanych informacji telefonicznych przez KIS.<sup>774</sup> Uznać należy, że ustawodawca zdaje sobie sprawę z tego, że regulacje dotyczące danin publicznych są skompilowane, niejednoznaczne i zawile, w związku z czym, aby ułatwić podmiotom samowymiar wprowadził instytucję interpretacji podatkowej.<sup>775</sup> Lepszym rozwiązaniem byłoby konstruowanie przepisów prawa w sposób jasny, nie wykraczający poza minimalny stan świadomości prawnej społeczeństwa. Gdyby do tego stanu doszło, nie byłoby potrzeby interpretowania przepisów przez organy podatkowe; podmiot obowiązany dokonać samowymiaru samodzielnie ustalałby wykładnię przepisów prawa podatkowego. Obecnie jednak to na jednostkę przerzucona została odpowiedzialność za wadliwie ustanowione normy prawne. Na gruncie innych gałęzi prawa analogiczne instrumenty nie występują. Wykładni przepisów prawa nie dokonuje Rada Ministrów, Sejm, Senat czy Minister.<sup>776</sup> Inny jest także charakter wykładni prawa dokonywanej przez SN rozstrzygających zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości w sprawie sądowej, czy wykładni NSA. W prawie podatkowym wątpliwości interpretacyjne rozstrzygane są wedle

---

<sup>774</sup> Przykładowo liczba udzielanych telefonicznie informacji przez biura Krajowej Informacji Podatkowej wyniosła w latach 2007-2014 odpowiednio: 826 958, 1 237 943, 1 431 301, 1 504 074, 1 605 191, 1 608 226, 1 690 444, 1 608 720.

<sup>775</sup> Nieprecyzyjne i często sprzeczne wewnętrznie uregulowania prawne podatkowe (porozrzucane po różnych aktach prawnych), w <oczach> ustawodawcy można z łatwością doprecyzować poprzez interpretacje podatkowe przepisów prawa podatkowego, czy objaśnienia podatkowe.

<sup>776</sup> Historycznie rzecz ujmując, a zważając na powszechnie obowiązującą wykładnię ustaw dokonywaną niegdyś przez TK, podnoszono (w trakcie obowiązywania wskazanej instytucji), że wykładnia taka nie może uzupełniać w systemie prawa luk o charakterze rzeczywistym, podobnie TK nie powinien używać powszechnie obowiązującej wykładni do wypełniania <luzów> interpretacyjnych (...) - Zob. Postanowienie TK z 26 marca 1996 r., W 12/95, OTK 1996, Nr 2, poz. 16. Obecnie pomimo tego, że wykładnia organów podatkowych ma zastosowanie, jedynie w przypadku, gdy adresat się do niej zastosuje, powyższe zasady uznać należy w pełni aktualne. Interpretacja podatkowa wypełnia luzy interpretacyjne.

specyficznej procedury, a nie w sposób klasyczny, tj. w drodze ustawy. Model taki nie wpływa pozytywnie na jakość prawa podatkowego, a świadczy o tym m. in. czas samego postępowania oraz ilość skarg na wydane interpretacje indywidualne.<sup>777</sup> Jak zauważył TK<sup>778</sup> paradoksem jest, że regulacje dotyczące interpretacji podatkowych, które miały służyć realizacji zasady pewności prawa, same - ze względu na liczne niedoskonałości - podlegają relatywnie częstym zmianom i przekształceniom. W wyroku TK<sup>779</sup> stwierdza, że nakaz <precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową. [Dla] <stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. (...) Zdaniem TK niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko idąca, iż z wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretacje w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające>.<sup>780</sup> Określoność przepisu jest warunkiem jego konstytucyjności, aczkolwiek, jak zauważa TK tylko przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności.<sup>781</sup> Jak można wywnioskować z cytowanych wyroków, TK przykłada bardzo duże znaczenie do określoności przepisów prawa podatkowego, zaznaczając jednocześnie, że nie każda niejasność może być uznana za niekonstytucyjną, a tylko mająca charakter kwalifikowany. Pamiętać również należy, że wynikający z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP wymóg określoności przepisów prawa podatkowego jest jednym z elementów determinujących konstytucyjnoprawny status podatnika - zawęża lub rozszerza granice, w

---

<sup>777</sup> J. Kulicki wskazuje, że około 65-75% wydanych interpretacji podatkowych potwierdza stanowisko podatnika zaprezentowane we wniosku o wydanie interpretacji. Oznacza to, że w 30-35% przypadków istnieje spór między organem podatkowym a podatnikiem co do rozumienia przepisów prawa podatkowego. - J. Kulicki, *Ocena skutków wprowadzenia...*, s. 100.

<sup>778</sup> Zob. wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 36/05, Dz.U. z 2016, Nr 202, poz. 1491.

<sup>779</sup> Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, Dz.U. z 2007, Nr 225, poz. 1673.

<sup>780</sup> Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, Dz.U. 2008, Nr 190, poz. 1170.

<sup>781</sup> Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., K 4/04, Dz.U. z 2005, Nr 124, poz. 1042.

jakich może on podejmować legalne działania zmierzające do obniżenia swojego zobowiązania podatkowego, a więc unikać opodatkowania w granicach prawa. Jak słusznie zauważa TK<sup>782</sup>, nie ma żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. To, czy i w jakim zakresie podatnik będzie to czynił, wynika w dużej mierze z określoności przepisów, a więc takiego ich formułowania, które - nawet przy założeniu braku możliwości wyeliminowania chwiejności semantycznej języka prawnego<sup>783</sup> - umożliwia prawidłową i jednoznaczną z punktu widzenia podmiotów stosujących prawo wykładnię przepisu. W przypadku prawa podatkowego chodzi przede wszystkim o jednoznaczne określenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego obowiązku podatkowego, konstrukcję podstawy opodatkowania, zwolnień, ulg i stawek podatkowych. Tak rozumiana określoność wymaga wypracowania i przestrzegania właściwej procedury stanowienia podatków (danin publicznych), w której wyodrębnione i jasno zdefiniowane zostaną etapy programowania i planowania podatkowego oraz projektowania i tworzenia prawa podatkowego. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego w żaden sposób nie naprawia zasady określoności prawa podatkowego. Jest narzędziem, które ma minimalizować skutki legislacyjnej ułomności przepisów. Jak wskazują dane dotyczące zaskarżalności decyzji wymiarowych oraz interpretacji indywidualnych<sup>784</sup>, wprowadzenie tej instytucji w żaden sposób nie wpłynęło pozytywnie na rozmiary sporów między podatnikami a administracją skarbową. Instytucja ta nie buduje również zaufania do prawa podatkowego i organów je wykonujących, skoro ochroną objęte są jedynie podmioty, które wystąpiły o interpretację indywidualną (art. 14k-14n o.p.). Należy opowiedzieć się, że celem jej utworzenia była naprawa niespójnych regulacji i przywrócenia stanu pewności prawnej w procesach samoobliczania podatków. Cel ten nie został osiągnięty. Interpretacje indywidualne publikowane są w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i par 3 o.p.). Tym samym stają się częścią informacji podatkowej kierowanej do ogółu (wszystkich) podatników, a nie tylko wnioskodawcy. Co więcej, publikowane są wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji. Interpretacja taka może zostać zmieniona w razie stwierdzenia jej nieprawidłowości (art. 14e o.p.), a ta może być następstwem zmiany linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Podatnik, który zastosował się do interpretacji, która została zmieniona po kilku latach, nie jest chroniony przed następstwami zmiany rozumienia przepisów przez

---

<sup>782</sup> Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. z 2004, Nr 122, poz. 1288.

<sup>783</sup> Por. wyrok SN z dnia 20 czerwca 1995 r., III ARN 22/95, OSNP 1995, Nr 24, poz. 297.

<sup>784</sup> Zob. DGP z dnia 11 czerwca 2019 r., Nr 112 (50140), s. B2.

organy podatkowe (chroniony jest tylko wnioskodawca). Ta sytuacja dotyka przede wszystkim osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, a więc zdecydowanej większości podatników. Nie buduje to zaufania do prawa stanowionego przez państwo, a tym samym negatywnie oddziałuje na wypełnianie przez podatników obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego. Dla dobrowolnego wypełniania obowiązku podatkowego bez wątplenia pierwszoplanowe znaczenie mają jasne przepisy podatkowe, nie zaś tłumaczenie przepisów nieprecyzyjnych. Działania legislacyjne powinny się więc skupiać na konstruowaniu (tworzeniu) przepisów jednakowo rozumianych przez wszystkie podmioty stosujące prawo podatkowe, a co najmniej przez te, które stosują je profesjonalnie, nie zaś na administracyjnej procedurze zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego. Ponadto stwierdzić należy, że sposób udzielania interpretacji urzędowej przybrał formę quasi-jurysdykcyjną. Dokonano swoistego wyłączenia etapu subsumpcji w odrębny od jurysdykcyjnego proces podatkowy, przewidując interpretację jako namiastkę <prejudykatu co do prawa>. Liczba trybów ingerencji w treść interpretacji, przesłanki wprowadzające w zasadzie swobodę w zmianie poglądu prawnego przez organ, wypaczyły pierwotne założenia ustawodawcze.

Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego instytucji interpretacji indywidualnych (w pierwszym okresie - informacji o zakresie zastosowania prawa podatkowego) nie zostało poprzedzone analizą przyczyn konieczności rozbudowania systemu, wsparcia podatnika w prawidłowym wypełnianiu obowiązku podatkowego, co uniemożliwiło zaproponowanie i analizę rozwiązań alternatywnych.<sup>785</sup> Wprowadzając wielokrotnie zmiany w systemie interpretacji indywidualnych, nie przeprowadzano analizy *ex post* obowiązujących rozwiązań ani *ex ante* projektowanych nowelizacji, skupiając się na formalnoprawnej stronie funkcjonującego od 1998 r. rozwiązania. Tym samym zaniechano oceny skutków finansowych, społecznych, gospodarczych i prawnych obowiązujących i zmienianych kilkakrotnie unormowań. Nie dokonano konfrontacji proponowanych i uchwalanych rozwiązań: po pierwsze z dokonaną na początku lat 90. XX wieku zmianą w systemie

---

<sup>785</sup> Jako przyczynę ustanowienia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazywano m.in. 1) dokonaną w latach dziewięćdziesiątych reformę systemu podatkowego, w wyniku której obowiązki związane z wymiarem i poborem podatków zostały przesunięte (wraz z finansowymi tego konsekwencjami) z organów podatkowych na podatników, płatników i inkasentów; 2) długotrwały proces reformowania prawa podatkowego, co w tym przypadku oznacza jego częste i fragmentaryczne nowelizacje, znacznie utrudniające kształtowanie się jednolitej wykładni przepisów. - Zob. J. Kulicki, *Wybrane zagadnienia stanowienia...*, s. 74 i 75. Pomimo ustania wyżej wskazanych okoliczności, instytucja interpretacji podatkowych nadal funkcjonuje, a przepisy w zakresie tym są rozbudowywane. Obecnie uznać należy że <utrzymanie> i rozwój aktów interpretacyjnych wydawanych przez organy administracji jest pogarszający się stan legislacji. Uchwalanie coraz większej liczby przepisów podatkowych powoduje, że kontrola ich jakości staje się coraz bardziej iluzoryczna.

powstawania zobowiązań podatkowych i przesunięciem na podatnika, a częściowo również płatnika, obowiązku ustalania tego zobowiązania, a co za tym idzie przeniesieniem na niego odpowiedzialności za prawidłową interpretację przepisu; po drugie - z modelem stanowienia prawa podatkowego. Przyjęty model <wspomagania> podatnika przenosi odpowiedzialność za wadliwie skonstruowane normy prawne z ustawodawcy na organ podatkowy i sądy administracyjne, które mają wyjaśnić pojawiające się u podatnika wątpliwości interpretacyjne powstałe w związku z wadliwością legislacyjną. Następuje to w toku specjalnej procedury podatkowej - postępowania interpretacyjnego, nie w toku klasycznego postępowania podatkowego: jurysdykcyjnego (wymiarowego). Instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w żaden sposób nie poprawia stopnia realizacji zasady określoności prawa podatkowego, której zachowanie najlepiej służyłoby ochronie interesu podatników oraz interesu fiskalnego państwa. Instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie buduje zaufania do prawa podatkowego i organów je stosujących skoro ochroną objęte są jedynie podmioty, które wystąpiły o interpretację indywidualną, te zaś, które zastosowały się do interpretacji opublikowanej na stronie urzędowej, ochroną taką nie są objęte. Uregulowania o.p. w części dotyczącej interpretacji podatkowej zdają się różnicować obciążenia podatkowe podatników w zależności od tego, czy podatnik taki posiada w swojej sprawie interpretację indywidualną. To ustawa - z wyłączością - kwestie te powinna regulować.

## **Bibliografia**

**Adamiak B., Borkowski J.,** *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009

**Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zabrzycki J.,** *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010

**Andrejew I., Lernell L., Sawicki J.,** *Prawo karne Polski Ludowej*, Warszawa 1950

**Andrzejewska A., Mrowiec M.,** *Split payment nadal budzi wątpliwości*, Rzeczpospolita z dnia 22 czerwca 2020 r., Nr 144

**Andrzejewska-Czernek I.,** *Wykładnia prawa Unii Europejskiej dokonywana przez polskie organy podatkowe*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, (red.) Brzeziński B., litwiTarno J. P., Warszawa 2011

**Aronson E.,** *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012

**Babiarz S.,** [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Warszawa 2019

**Babiarz S.,** *Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia)*, PriP 2010, Nr 3

**Bącal A., Dominik D., Militz M., Bącal M.,** *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2009

**Bartosiewicz A.,** *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, MP 2019, Nr 6

**Bartosiewicz A., Kubacki R.,** *Termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, PP 2008, Nr 12

**Bartosiewicz A.,** *Zakres wydawanych interpretacji jest stopniowo ograniczany*, DGP z dnia 10 lutego 2020,

**Bartosiewicz A., Nykiel W.,** *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów-niektóre możliwe rozwiązania*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005

**Bielska-Brodziak A.**, *Wykładnia celowościowa prawa podatkowego według orzecznictwa sądów administracyjnych*, KPP 2008, Nr 3 i 4

**Bierć A.**, *Zarys prawa prywatnego. Część ogólna*, Warszawa 2012

**Bojanowski E.**, *Uchwalodawcza działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego i jej znaczenie w systemie prawa*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) Bąkowski T., Grajewski K., Warylewski J., Warszawa 2008

**Bojańczyk A.**, *Glosa do uchwały SN z dnia 5 lipca 2002 r.*, SNO 22/02, PS 2003, Nr 7 i 8

**Bona B., Horoch R., Lis E., Parulski Sz., Poręba A.**, *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, (red.) Kalinowska A., Parulski Sz., Warszawa 2006

**Borkowski J.**, *Glosa do orzeczenia TK z dnia 20 października 1986 r.*, P2/86, PiP 1987, Nr 5

**Borkowskiego G.**, *Interpretacje podatkowe - wydanie postanowienia, a doręczenie*, Glosa 2009, Nr 1

**Borkowski J., Jendrośka J., Orzechowski R., Zieliński A.**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) J. Borkowskiego, Warszawa 1989

**Borkowski G.**, *Konstytucyjność interpretacji prawa podatkowego*, Glosa 2006, Nr 1

**Borkowski J.**, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego*, *Studnia nad Ordynacją podatkową*, (red.) Brzeziński B., Kosikowski C., Łódź-Toruń 1999

**Brolik J.**, *Doręczenie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego - znaczenie prawne doręczenia*, Glosa 2015, Nr 1

**Brolik J.**, *Kontrola interpretacji podatkowych*, Glosa 2006, Nr 1

**Brolik J.** *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013

**Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Stachurski W.**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013

**Brolik J., Mucha E.**, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, (red.) J. Brolik, Warszawa 2013



**Brolik J.**, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010

**Brolik J.**, *Zmiana indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, JP 2012, Nr 1

**Brzeziński A.**, *Karta Praw Podatnika w Australii*, KPP 2003, Nr 2-3

**Brzeziński B.**, *Advance tax rulings jako instytucja prawa podatkowego*, [w:] *Roczniki Nauk Prawnych KUL*, Lublin 1998

**Brzeziński B., Kalinowski M.**, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001

**Brzeziński B., Masternak M.**, *Glosa do wyroku WSA z dnia 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/05*, OSP 2006, Nr 6, poz. 67

**Brzeziński B., Masternak M.**, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, MP 2005, Nr 4

**Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A.**, *Ordynacja Podatkowa - komentarz*, Toruń 2002

**Brzeziński B., Kalinowski M., Olesiński A., Masternak M., Orłowski J.**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007

**Brzeziński B.**, *Podstawy prawa podatkowego*, Gdańsk 2008

**Brzezińska-Radawa A., Karpus K., Kucharski K., Nowicki N., Rakoczy B., Szalewska M.**, *Prawo przedsiębiorców*, (red.) B. Rakoczy, Warszawa 2020

**Brzeziński B.**, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002

**Brzeziński B., Mastalski M., Nykiel W.**, *Wiążące interpretacje do poprawki*, Rzeczpospolita z dnia 25 sierpnia 2005 r., s. C5

**Brzeziński B.**, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, KPP 2002, Nr 1

**Brzykowski W., Zdunek A.**, *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej - organy, zadania oraz forma ich realizacji*, PP 2017, Nr 3

**Chmielarz A.**, *Funkcja prawna konstytucji na przykładzie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2011

**Chuderski J., Chuderski K.,** *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Warszawa 2010

**Ciągwa J., Lityński A.,** *Teksty źródłowe z historii państwa i prawa Polski (1864-1945)*, Katowice 1974

**Collet M.,** *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France 2007, s. 126

**Czeszejko-Sochacki Z.,** [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, (red.) Trzcíński J., Jankowicz A., Warszawa 1996

**Czeszejko-Sochacki Z.,** *Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego: pojęcie, klasyfikacja i skutki prawne*, PiP 2000, Nr 12

**Czyżowicz W.,** [w:] *Prawo celne*, (red.) Czyżowicz W., Warszawa 2004

**Dauter B.,** [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019

**Dąbek D.,** *Między precedensem a źródłem prawa (o uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego)*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) Bąkowski T., Grajewski K., Warylewski J., Warszawa 2008

**Dąbrowska I., Kube J.,** *Zasada państwa prawnego w praktyce orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1996

**Dębowska-Romanowska T.,** *Obliczenie podatku a gwarancje prawa obywatelskich*, PiP 1998, Nr 7

**Dmoch W.,** *Wiążąca informacja stawkowa - nowe rozwiązanie prawne w VAT*, PP 2019, Nr 10

**Dokukin K.,** *Historia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego - okres od 1980 r. do 2016 r.*, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2021, Nr 1

**Dokukin K.,** *Nieprecyzyjność i nieadekwatność znowelizowanych przepisów Kodeksu karnego dotyczących tzw. przestępstw fakturowych*, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2017, Nr 7

**Dokukin K.**, *Objaśnienia podatkowe nie mogą wykraczać poza zakres przepisów*, DGP z dnia 27 maja 2019 r., Nr 101

**Dudar G.**, *Skarga sędowoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie*, [w:] *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2008*, Nr 3

**Dudra D.**, *Tok instancyjny i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, PP 2006, Nr 2

**Duniewska Z.**, *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998

**Dzwonkowski H.**, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych - wybrane zagadnienia* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, (red.) Miemiec W., Warszawa 2009

**Dzwonkowski H.**, *Indywidualna informacja o zakresie stosowania prawa podatkowego. Art. 14 § 4 i 5 ordynacji podatkowej*, MP 2000, Nr 3

**Dźwigala G.**, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego - problemy postępowania*, PP 2004, Nr 11

*Encyklopedia prawa*, (red.) U. Kalina-Prasznic, Warszawa 2007

**Etel L., Dowgier R.**, [w:] *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i w innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, (red.) Ruśkowski E., Białystok 2006

**Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E.**, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, (red.) Ruśkowski E., Warszawa 2006

**Etel L.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) Etel L., Warszawa 2017

**Felix C.**, *Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Gegenwartsfragen des Steuerrechts*, Köln 1958

**Fenichel Z.**, *Wytyczne wymiaru sprawiedliwości ustalone przez Sąd Najwyższy*, PN 1949, t. II

*Fiskus nie odpowiada za błędną odpowiedź*, DGP z dnia 19 lipca 2016 r., Nr 138 (4285)

**Filipczyk H.**, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, MP 2011, Nr 9

**Filipczyk H.**, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Warszawa 2011

**Filipczyk H.**, *Interpretacja ogólna na wniosek - nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej*, MP 2012, Nr 3

**Filipczyk H.**, *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania - problemy wybrane*, MP 2017, Nr 9

**Florczak-Wątor M.**, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006

**Frankiewicz F.**, *Wydanie a doręczenie decyzji administracyjnej*, PiP 2002, Nr 2

**Garlicki L., Gołyński K.**, *Polskie prawo konstytucyjne. Wykłady*, Warszawa 1996

**Garlicki L., Gołyński K.**, *Trybunał Konstytucyjny. Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1996

**Garlicki L., Trzeciński J.**, *Trybunał Konstytucyjny. Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1996

**Gizbert-Studnicki T.**, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa - Kraków 1986

**Gumińska-Pawlic J.**, *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005

**Glumińska-Pawlic J.**, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, MP 2005, Nr 6

**Goj M., Potyrała M.**, *Interpretacja indywidualna prawa podatkowego a następstwo prawne - czy już jasne? (wyrok NSA z 8.09.2016 r., II FSK 2210/14)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2017*, (red.) Brzeziński B., Morawski W., Rudowski J., Warszawa 2017

**Gomułowicz A., Małecki J.**, *Ordynacja podatkowa*, Poznań 1998

**Gomułowicz A.**, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016

**Gomułowicz A.**, *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej*, cz. I, MP 1998, Nr 4

**Graham R.N.M.**, *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, Statute Law Review 2009/30

*Granice interpretacji udzielonej przez organ podatkowy*, Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1834/14, MP 2015, Nr 3

**Gwiazdowski R.**, *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej - wybrane zagadnienia*, PP 2002, Nr 7

**Hanausek S.**, [w:] *System Prawa Procesowego Cywilnego*, t. 3, *Zaskarżanie orzeczeń sądowych*, (red.) Siedlecki W., Ossolineum 1986

**Hanausek S., Waltoś S.**, *O znaczeniu i aktualności wytycznych Sądu Najwyższego*, NP 1965, Nr 5

**Hanusz A.**, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowoadministracyjna kontrola*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2015, Nr 6

**Hartmann B., Walter N.**, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, Berlin 1984

**Hauser R.**, *Reforma sądownictwa administracyjnego - podstawowe założenia*, PP 2003, Nr 10

**Iserzon E.**, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego, tekst, wzory i formularze*, Warszawa 1970

**Jakubiak vel Wojtczak T., Zawal-Kubiak H.**, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydawanie interpretacji indywidualnych*, PP 2009, Nr 10

**Janowicz Z.**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1987

**Józefowicz A.**, *Skutki prawne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego konstytucyjność i legalność aktu normatywnego*, PiP 1996, Nr 10

**Kabat A.**, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* [w:] *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, (red.) Działocha K., Warszawa 2005

**Kabat-Rembelska J., Kabat A.**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego - korzyści po zmianach?*, cz. II, PiP 2007, Nr 3

**Kabat A.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010

**Kabat A.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Babiarsz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Warszawa 2011

**Kabat A.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017

**Kabat A.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019

**Kabat A.**, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2005

**Kabat A.**, *Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego*, Białystok 1995

**Kabat A.**, *Pytania prawne w praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, Warszawa 1996

**Kaczorowska K. M.**, *Utrwalona praktyka interpretacyjna w Ordynacji podatkowej*, MP 2017, Nr 5

**Kalinowski M., Masternak M.**, *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, PP 2016, Nr 4

**Kanka K.**, *Ocena istotności różnicy pomiędzy stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym opisanym we wniosku o interpretację a stanem rzeczywistym w świetle funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego*, MP 2016, Nr 8

**Karczyński Ł.**, *Kilka uwag o interpretacji terminów „przepisy prawa podatkowego” i „ustawa podatkowa” na gruncie OrdPU*, MP 2009, Nr 7

**Kastelik-Smaza A.**, *Pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw jednostki*, Warszawa 2010

**Kilim P., Przydatek P.,** *Zmiana z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej po wyroku sądu administracyjnego*, PP 2014, Nr 7

**Kmieciak Z., Defecińska-Tomczyk K.,** *Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej*, [w:] *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60. rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, (red.) Zacharko, Matan A., Łaszczyca G., Warszawa 2008

**Kmieciak Z.,** *Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a § 1 ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku WSA z dnia 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/05*, Glosa 2006, Nr 1

**Kmieciak Z.,** *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, Nr 4

**Knypl Z.,** *Wprowadzenie do prawa europejskiego*, Warszawa 1977

**Kofta M., Szutrowa T.,** *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015

**Komar A.,** *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, PP 1995, Nr 11

**Koredczuk J.,** *Ordynacja kryminalna Józefa I z 1707 roku. Z dziejów procesu karnego na Śląsku w pierwszej połowie XVIII wieku*, Wrocław 1999

**Korniłowicz M.,** *Wyroki prejudycjalne Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, Radca prawny 1999

**Korzeniewski M., Tracz P.,** [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, (red.) Pietrzak A., Warszawa 2019

**Kosikowski C.,** *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, Glosa 1999 r., Nr 5

**Kosikowski C.,** *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, PiP 1998, Nr 2

**Kosikowski C.,** [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013

**Kosikowski C.,** *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011

**Kosikowski C.,** [w:] *Ustawa Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010

- Kowalski J., Lamentowicz W., Winczorek P.**, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1983
- Kręcis W.**, [w:] *Prawo Konstytucyjne*, (red.) Skrzydło W., Lublin 1996
- Krzykowski P.**, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a system źródeł prawa*, KPP 2005, Nr 3-4
- Krzywoń A.**, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011
- Kubacki R.**, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - pozorne korzyści*, PP 1998 r., Nr 8
- Kubacki R.**, *Wiążące interpretacje podatkowe - fatalne zmiany*, Glosa 2004, Nr 11
- Kulicki J.**, *Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2017
- Kulicki J.**, *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, (red.) Kulicki J., Warszawa 2017
- Kuś A.**, *Prawo celne*, Bydgoszcz-Lublin 2003
- Kwiatek B.**, *Utrwalona praktyka rozstrzygania spraw w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2017, Nr 1
- Kwiatkowski-Bębenek M.**, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016
- Kwietko-Bębnowski M.**, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S.**, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S.**, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979
- Lang W.**, *W sprawie prawotwórczej roli orzecznictwa Sądu Najwyższego*, PiP 1958, Nr 4
- Lasiński-Sulecki L., Morawski W.**, *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 marca 2010 r. I FSK 61/09*, OSP 2011, Nr 5



- Laszuk M.**, [w:] *Prawo celne*, Warszawa 2017
- Litewski W.**, *Consultatio ante sententiam*, Czasopismo Prawno-Humanistyczne 1965, t. XVII, Nr 1
- Litwińczuk H, Karwat P.**, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. I, PP 2002, Nr 9
- Litwińczuk H, Karwat P.**, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, cz. II, PP 2002, Nr 10
- Litwińczuk H.**, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003
- Łaszczyca G., Matan A.**, *Doręczenia w postępowaniu ogólnym i podatkowym*, Kraków 1988
- Łętowska E., Łętowski J.**, *O państwie prawa, administrowaniu i sądach w okresie przekształceń ustrojowych*, Warszawa 1995
- Ochendowski E.**, *Prawo administracyjne*, Toruń 2009
- Osada D.**, *Ile naprawdę są warte indywidualne interpretacje podatkowe? Uwagi krytyczne*, MP 2017, Nr 1
- Osada D., Kumkowski Ł.**, *Zasada nieszkodzenia w interpretacjach podatkowych dotyczących obowiązków o charakterze niepieniężnym - analiza na przykładzie interpretacji w zakresie cen transferowych*, MP 2018, Nr 7
- Parulski Sz.**, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016
- Pazderska K.**, *Art. 177 Traktatu Wspólnoty Europejskiej. Procedura współpracy między sądami*, GS 1999, Nr 5
- Piasecki K., Wesely F.**, *Orzecznictwo Sądu Najwyższego w składach powiększonych Izby cywilnej oraz Izby Pracy i Ubezpieczeń Społecznych za lata 1960-1970*, Warszawa 1973
- Pietrasz P.**, *Nowe zasady zaskarżania do sądu administracyjnego pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach*, [w:] *Państwo, gospodarka, prawo. Księga dydykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu z okazji jubileuszu pracy naukowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku*, (red.) Piszcz A., Olszak M., Etel E., Białystok 2015

**Pietrasz P., Sawczuk W.,** *Sądowa kontrola interpretacji oraz decyzji - współzależność postępowań*, PP 2010, Nr 9

**Pietrzykowski H.,** *Prawo do sądu. Wybrane zagadnienia*, Prz. Sąd. 1999 r., Nr 11-12

*Pisemne interpretacje - brak możliwości ustalania stanu faktycznego przez organ podatkowy*, wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 20/2008, MP 2008, Nr 8

**Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z.,** *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992

**Rochowicz P.,** *W innych krajach unijnych fiskus też odpowiada na pytania podatników*, Rzeczpospolita z dnia 19 marca 2012 r., Nr 66 (9186)

**Rozmaryn S.,** *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939

**Rozmaryn S.,** *Wytyczne wymiaru sprawiedliwości*, DPP 1949

**Rudowski J.,** *Znaczenie uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego dla jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych* [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, (red.) Brzeziński B., Morawski W., Rudowski J., Warszawa 2017

**Ruśkowski E.,** *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005

**Ryszka J.,** *Wiążąca informacja taryfowa jako jeden z instrumentów prawnych współpracy celnej w ramach Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, (red.) Stanisławiszyn P., Nowak T., Warszawa 2014

**Sarna A.,** *Trzymiesięczny termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, PriP 2010, Nr 3

**Skoczylas A.,** *Działalność uchwalodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004

**Skoczylas A.,** *Moc wiążąca uchwał NSA a prawa jednostki*, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, (red.) Filipek J., Bielsko-Biała 2003

**Skomerska-Muchowska I.,** *Pytania prejudycjalne sądów krajowych*, [w:] *System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, (red.) Wyrozumska A., Warszawa 2010

**Skrzydło J.**, *Doktryna acte éclairé w orzecznictwie Trybunału Wspólnoty Europejskiej i sądów krajów członkowskich Unii Europejskiej*, *Studia Prawno-Europejskie* 1997, t. 2

**Skrzydło J.**, *Sędzia polski wobec perspektywy członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, PiP 1996, Nr 11

**Skrzydło W.**, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013

*Słownik języka polskiego*, (red.) Szymczak M., t. 3, Warszawa 1981

**Sokolewicz W., Zubik M.**, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, (red.) Garlicki L., Zubik M., Warszawa 2016

**Starzec D.**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach cz. I*, PP 2007, Nr 5

**Szer S.**, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1950

**Szubiakowski M.**, *Terminy załatwiania spraw w ordynacji podatkowej*, PP 2001, Nr 4

**Szustek-Janowska M.**, *Zobowiązania podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa*, (red.) Wójtowicz W., Bydgoszcz-Lublin 2005

**Teszner K.**, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012

**Teszner K.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) Etel L., Warszawa 2017

**Teszner K.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) Etel L., Warszawa 2020

**Teszner K.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, (red.) Melezini A., Warszawa 2017

**Teszner K.**, *Wykładnia prowspólnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację publiczną*, [w:] *Prawo europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa, 10-11 czerwca 2010 r., (red.) Litwińczuk H., Warszawa 2011

**Turzyński K. F.**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015

**Turzyński K. F., Kanka K.,** *Wniosek o interpretację - wezwanie do uzupełnienia opisu zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zasada zaufania do organów podatkowych oraz zasada nieszkodzenia*, PP 2017, Nr 4

**Maciejko W.,** *Trzecia instancja podatkowo-interpretacyjna*, Jurysta 2006, Nr 3

**Majchrowski J.,** *Granice wykładni prawa podatkowego w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście aktu prawnego*, PP 2002, Nr 1

**Majchrowski J.,** *Tekst ustawy jako punkt wyjścia wykładni prawa podatkowego*, PP 2002, Nr 1

**Majchrowski J.,** *Wykładnia prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją RP*, PP 2002, Nr 2

**Maliński M.,** *O możliwości zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej wydanej w następstwie prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego niezgodnego z prawem Unii Europejskiej*, PP 2015, Nr 3

**Marciniak S.,** *Termin wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, PP 2010, Nr 6

**Marecki M., Drzazga J.,** *Zakres autonomii Ministra Finansów przy zmianach interpretacji indywidualnej (wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14), [w:] Orzecznictwo w sprawach podatkowych, Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 201, (red.) Brzeziński B., Morawski W, Warszawa 2017*

**Mariański A.,** *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001

**Mariański A.,** *Wykładnia prawa, koszty uzyskania przychodów*, PiP 2007, Nr 11

**Marzec A.,** *Wykładnia językowa w prawie podatkowym - pryzmat czy wyłączenie?*, KPP 2012, Nr 1

**Maslowska M.,** [w:] *Prawo celne*, Warszawa 2017

**Mastalski R.,** *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PP 2003, Nr 10

**Mastalski R.**, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, JP 2007, Nr 1

**Mastalski R.**, *Dobre zmiany nie zastąpią reformy*, PP 2001, Nr 1

**Mastalski R.**, *Interpretacja indywidualna prawa podatkowego - ustawa o podatku od towarów i usług - dyrektywa 2006/112/WE z 28 września 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatków od wartości dodanej. Glosa do wyroku NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/1*, OSP 2012, Nr 12, poz. 119

**Mastalski R.**, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989

**Mastalski R.**, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008

**Mastalski R.**, *Jak zmienia się sposób wykładni sądowej prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej?*, PriP 2006, Nr 9

**Mastalski R.**, *Ordynacja podatkowa, Charakter i cel regulacji*, PP 1995, Nr 12

**Mastalski R.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zabrzycki J., Wrocław 2006

**Mastalski R.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012

**Mastalski R.**, **Zubrzycki J.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wydanie III - rozszerzone i zaktualizowane na 2000 r.*, Wrocław 2000

**Mastalski R.**, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego po 1 lipca 2007 roku*, Rzeczpospolita z dnia 15 lutego 2007 r.

**Mastalski R.**, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra 1991, Nr 35/10(406)

**Mastalski R.**, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, PP 1999, Nr 8

**Masternak-Kubiak M.**, *Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1998

**Materewicz J.**, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Warszawa 2016

**Modzelewski W.**, *Materiały źródłowe do przedmiotu wstęp do teorii podatków i nauki prawa podatkowego (część I)*, Prawo Finansowe i Skarbowość, Warszawa 2020

**Morawiecki W.**, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS*, PP 2017

**Morawski L.**, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010

**Morawski L.**, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002

**Morawski W., Janicki T.**, [w:] *Nowelizacja Ordynacji Podatkowej. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r.*, (red.) Brzeziński B., Morawski W., Warszawa 2016

**Morawski W.**, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana*, Warszawa 2012

**Morawski W.**, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS*, PP 2017, Nr 4

**Morawski W.**, *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń, Edycja 2015*, (red.) Brzeziński B., Morawski W., Warszawa 2017

**Myers D. G.**, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003

**Niezgódka-Medek M.**, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009

*Nowa encyklopedia powszechna PWN*, Warszawa 1996

**Nowacki J., Tabor Z.**, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1994

**Nowak A., Zubik Z.**, *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych*, MP 2004, Nr 11

**Nowak T.**, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, (red.) Dzwonkowski H., Warszawa 2008

**Nowak T.**, *Stosowanie wiążącej informacji taryfowej oraz wiążącej informacji akcyzowej w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym - wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy*, (red.) Nowak T., Stanisławiszyn P., Warszawa 2016

**Nykiel W., Strzelec D.**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach*, PP 2007, Nr 5

**Ochocka E., Malinowski D. M.**, *Funkcje indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, PP 2015, Nr 3

**Ofiarski Z.**, *Kilka uwag o urzędowych interpretacjach prawa podatkowego dokonanych przez Ministra Finansów*, [w:] *Procedury podatkowe - gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, (red.) Dzwonkowski H., Warszawa 2005

**Ofiarski Z.**, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008

**Oniszczyk J.**, *Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny*, Warszawa 1995

**Pokojska A.**, *Zażalenie do Dyrektora KIS mało skuteczne*, DGP z dnia 18 stycznia 2021 r., Nr 10 (5418)

**Sęk M.**, *Interpretacja prawa podatkowego w trybie art. 14a Ordynacji Podatkowej*, KPP 2006, Nr 1

**Stefański R. A.**, *Instytucja pytań prawnych do Sądu Najwyższego w sprawach karnych*, Zakamycze 2001

**Stolfa M.**, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, MP 2004, Nr 8

**Szulc M.**, *Nasze interpretacje nie chronią przed fiskusem w innych krajach*, DGP z dnia 22 czerwca 2020 r., Nr 119 (5272)

**Świda W.**, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 1966

**Walczak S.**, *Teoria i praktyka wytycznych Sądu Najwyższego Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, NP 1955, Nr 1

**Wilbrandt-Gotowicz M. B.**, *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowo administracyjnych*, Warszawa 2010

**Witkowski R.**, *Sądowa kontrola interpretacji indywidualnych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, (red.) Brzeziński B., Tarno J. P., Warszawa 2011

**Włodyka S.**, *Funkcje Sądu Najwyższego*, Kraków 1965

**Włodyka S.**, *Organizacja sądownictwa*, Kraków 1959

- Włodyka S.**, *Wiążąca wykładnia sądowa*, Warszawa 1971
- Włodyka S.**, *Zakres mocy wiążącej wykładni sądowej*, SP 1969, z. 23
- Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych - aspekty praktyczne*, PP 2006, Nr 8
- Woltanowski P.**, *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005
- Wołodkiewicz W.**, (red.), *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, Warszawa 1986
- Wołoszyn-Cichocka A.**, [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019
- Woś T.**, [w:] *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2004
- Woś T.**, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009
- Wronkowska S.**, [w:] *Zarys teorii państwa i prawa*, Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., Warszawa 1992
- Wróbel W.**, *Wpływ orzecznictwa Sądu Najwyższego na kształtowanie pojęć i instytucji prawnych*, [w:] *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer, Gdańsk 19-18 września 2007*, (red.) Bąkowski T., Grajewski K., Warylewski J., Warszawa 2008
- Wróblewski J.**, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław-Warszawa-Gdańsk-Łódź 1990
- Wróblewski J.**, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972
- Wróblewski J.**, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988
- Zalewski Ł.**, *Prawie jedna trzecia skarg kasacyjnych dotyczy interpretacji*, DGP z dnia 11 czerwca 2019 r., Nr 112 (5014)
- Zaorski K.**, *Interpretacje indywidualne wydawane przez Ministra Finansów - najważniejsze wątpliwości interpretacyjne*, JP 2009, Nr 3
- Zelwiański R.**, *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, PiP 2005, Nr 4
- Zelwiański R.**, *Wątpliwe zmiany w ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, PP 2003, Nr 4



**Zieliński M.**, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2008

**Zieliński M.**, *Wykładnia prawa, zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012

**Ziemiński Z.**, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980

**Ziemski K. M.**, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005

**Zimmermann J.**, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010

**Zirk-Sadowski M.**, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPP 2004, Nr 4

### **Interpretacje organów podatkowych**

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 marca 2014 r., Nr PT10/033/5/133/WLI/14/RD 30577, Dz.Urz. MF z 2014 r., poz. 13

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 7 maja 2020 r., Nr PT3.8101.2.2020, Dz.Urz. MF z 2020 r., poz. 69

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 2020 r., Nr PT1.8101.3.2019, Dz.Urz. MF, poz. 81

Interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 15 lutego 2021 r., Nr PT9.8101.3.2020, Dz.Urz. MFFiPR. z 2021 r., poz. 13

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-831/08-4/AD

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-832/08-4/AK

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-834/08-4/ISN

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2008 r., ILPP2/443-835/08-4/EWW

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r., IPPP1-443-1183/09-4/MP

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2010 r., ITPB3/423-12/10/MT

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 czerwca 2010 r., IBPBI/2/423-459/10/CzP

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 lipca 2010 r., IPPB2/415-335/10-2/AS

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2011 r., IPPP1-443-226/11-2/PR

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2011 r., ILPP2/443-770/11-4/MR

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 września 2014 r., IBPBI/1/415-717/14/ZK

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 września 2014 r., IBPBII/2/415-576/14/ŁCz

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 marca 2015 r., IBPPI/443-1219/14/LSz

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 grudnia 2015 r., IPPB3/4510-867/15-2/MC

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 lipca 2018 r., 0113-KDIPT1-1.4012.379.2018.4.MH

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 stycznia 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.812.2018.2.BS

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 marca 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.61.2019.1.EA

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 lipca 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.261.2019.2.KOM

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 lipca 2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.327.2019.1.IK

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.314.2019.2.KOM

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.269.2019.2.EW

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 marca 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.61.2020.1.ISK

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 27 kwietnia 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.161.2020.1.ISK

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 maja 2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.160.2020.2.ISK

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.236.2020.1.DK

## **Wykaz orzeczeń**

### **Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

Wyrok TSUE z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Lex 83869

Wyrok TSUE z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92 *Faccini Dori*, Lex 119888

### **Trybunał Sprawiedliwości**

Wyrok TS z dnia 29 stycznia 1988 r. w sprawie C-315/96, *Lopex Export GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Lex 111538

Wyrok TS z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-322/88 *Salvatore Grimaldi przeciwko Fonds des maladies professionnelles*, Zbiór Orzeczeń 1989

Wyrok TS z dnia 24 października 1996 r., w sprawie C-317/94 *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, ERC 1996, s. I-05339

### **Trybunał Konstytucyjny**

Orzeczenie TK z dnia 26 września 1989 r., K 3/89, OTK 1989, Nr 1, poz. 5

Orzeczenie TK z dnia 7 stycznia 1992 r., K 9/91, OTK 1992, Nr 1, poz. 6

Orzeczenie TK z dnia z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, Nr 1, poz. 13

Orzeczenie TK z dnia kwietnia 1997 r., K 14/96, OTK 1997, Nr 2, poz. 16

Postanowienie TK z dnia 18 listopada 1992 r., W 8/92, Lex 25223

Postanowienie TK z dnia 26 marca 1996 r., W 12/95, OTK 1996, Nr 2, poz. 16

Postanowienie TK z dnia 21 marca 2000 r., K 4/99, OTK 2000, Nr 2, poz. 65

Postanowienie TK z dnia 13 marca 2002 r., Ts 64/01, OTK 2002, Nr 2b, poz. 125

Uchwała TK z dnia 6 stycznia 1993 r., W 9/92, Dz.U. Nr 5, poz. 28

Uchwała TK z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, Dz.U. Nr 62, poz. 263

Uchwała TK z dnia 7 marca 1995 r., W 9/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 20

Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, Dz.U. z 1995, Nr 114, poz. 555

Uchwała TK z dnia 26 marca 1996 r., W 13/95, Dz.U. z 1996 r., Nr 42, poz. 188

Wyrok TK z dnia 27 listopada 1997 r., U 11/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 67

Wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, Nr 6, poz. 99

Wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., K 11/99, OTK 1999, Nr 6, poz. 116

Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2

Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51

Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217

Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz.U. 2002, Nr 23, poz. 242

Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, Dz.U. z 2002, Nr 78, poz. 715

Wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01, OTK-A 2002, Nr 4, poz. 42

Wyrok TK z dnia 2 lipca 2003 r., P 27/02, Dz.U. z 2003, Nr 121, poz. 1141

Wyrok TK z dnia 29 października 2003 r., K 53/02, OTK-A 2003, Nr 8, poz. 8

Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. z 2004, Nr 122, poz. 1288

Wyrok TK z dnia 31 maja 2004 r., K 15/04, Lex 113005

Wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, Dz.U. z 2005, Nr 68, poz. 609

Wyrok TK z dnia 17 maja 2005 r., P 6/04, OTK-A 2005, Nr 5, poz. 50

Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., K 4/04, Dz.U. z 2005, Nr 124, poz. 1042

Wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., K 7/05, Dz.U. z 2006, Nr 170, poz. 1223

Wyrok TK z dnia 30 października 2006 r., P 36/05, Dz.U. z 2016, Nr 202, poz. 1491.

Wyrok TK z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, Dz.U. z 2007, Nr 192, poz. 1395

Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, Dz.U. z 2007, Nr 225, poz. 1673

Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, Dz.U. 2008 r., Nr 190, poz. 1170

Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 138

Wyrok TK z dnia 29 października 2009 r., K 32/08, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 139

Wyrok TK z dnia 29 maja 2012 r., SK 17/09, OTK-A 2012, Nr 5, poz. 53

Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, OTK-A 2014, Nr 8, poz. 94

### **Sąd Najwyższy**

Orzeczenie SN z dnia 20 grudnia 1937 r., III C 1797/35, OSNC 1939, Nr 3, poz. 111

Postanowienie SN z dnia 16 czerwca 1994 r., II UZP 8/94, Lex 953

Postanowienie SN z dnia 17 listopada 2004 r., III SPP 9/04, Lex 1615095

Postanowienie SN z dnia 8 października 2006 r., I PZP 2/06, OSNP z 2007, Nr 15-16, poz. 224

Postanowienie SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 2/07, Lex 272471

Uchwała SN z dnia 14 maja 1948 r., III C 1621/47, OSNC z 1948, poz. 59

Uchwała SN z dnia 22 listopada 1963 r., III PO 31/63, OSNCP z 1963, poz. 63

Uchwała SN z dnia 23 października 1964 r., III PO 19/63, OSNC 1965, Nr 6, poz. 88

Uchwała SN z dnia 23 października 1964 r., III PO 196/63, OSNCP z 1966, poz. 88

Uchwała SN z dnia 7 grudnia 1988 r. III CZP 98/88, OSNC 1989, Nr 12, poz. 204

Uchwała SN z dnia 12 czerwca 1991 r., III CZP 46/91, OSNC 1992, Nr 3, poz. 38

Uchwała SN z dnia 5 maja 1992 r., KwPR 5/92, Lex 3805

Uchwała SN z dnia 12 czerwca 1992 r., III AZP 6/92, OSNC 1992, Nr 10, poz. 177

Uchwała SN z dnia 12 maja 1993 r., III CZP 50/93, OSNC 1993, Nr 12, poz. 221

Uchwała SN z dnia 27 maja 1993 r., III AZP 36/92, OSNC 1993, Nr 11, poz. 186

Uchwała SN z dnia 26 maja 1995 r., I PZP 13/95, OSNAP 1995, Nr 23, poz. 286

Uchwała SN z dnia 22 kwietnia 1997 r., III CZP 14/97, OSNC 1997, Nr 8, poz. 103

Uchwała SN z dnia 11 listopada 1999 r., I KZP 15/98, OSNKW 1999, Nr 1-2, poz. 1

Uchwała SN z dnia 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99, Lex 39179

Uchwała SN z dnia 20 czerwca 2000 r., I KZP 14/00, Lex 40507

Uchwała SN z dnia 15 listopada 2001 r. III CZP 68/01, OSNC 2002, Nr 6, poz. 74

Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75

Uchwała SN z dnia 26 listopada 2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, Nr 1, poz. 5

Uchwała SN z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06, OSNC 2007, Nr 12, poz. 179

Uchwała SN z dnia 8 stycznia 2008 r., II PZP 8/07, OSNP 2008, Nr 11-12, poz. 154

Uchwała SN z dnia 25 lutego 2009 r., I KZP 33/08, Lex 483406

Wyrok SN z dnia 19 sierpnia 1963 r., II CR 511/63, OSNC z 1964, Nr 5, poz. 104

Wyrok SN z dnia 8 stycznia 1993 r., III ARN 84/92, Lex 3913

Wyrok SN z dnia 20 czerwca 1995 r., III ARN 22/95, OSNP 1995, Nr 24, poz. 297

Wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., III ARN 56/93, Lex 9591

### **Naczelny Sąd Administracyjny**

Postanowienie NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r., I SA/Ka 17/96, Lex 29796

Postanowienia NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, Lex 607812

Postanowienie NSA z dnia 19 marca 2012 r., I FSK 2/12, Lex 1122849

Postanowienie NSA z dnia 22 grudnia 2016 r., II FZ 889/16, POP 2017, Nr 4, poz. 305-306

Postanowienie NSA z dnia 27 stycznia 2017 r., II FZ 20/17, Lex 2196938

Postanowienie NSA z dnia 14 lutego 2017 r., II FZ 967/16, Lex 2219682

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 18 grudnia 1995 r., VI SA 17/95, ONSA 1996, Nr 1, poz. 8

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 12 lutego 1996 r., VI SA 24/95, ONSA 1996, Nr 2, poz. 58

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 7 lipca 1997 r., FPK 12/97, Lex 57405

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 15 lutego 1999 r., OPK 13/98, ONSA 1999, Nr 3, poz. 79

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 7 sędziów NSA z dnia 29 maja 2000 r., FPS 2/00, ONSA 2001/1/2

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 7 sędziów NSA z dnia 27 czerwca 2000 r., FPS 12/99, ONSA 2001, Nr 1, poz. 7

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2001 r., FPK 1/01, ONSA 2001, Nr 4, poz. 151

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPK 5/01, ONSA 2001, Nr 4, poz. 160

Uchwała NSA (do 2003.12.31) w Warszawie 5 sędziów NSA z dnia 28 października 2002 r., FPK 7/02, ONSA 2003, Nr 2, poz. 59

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 10 kwietnia 2006 r., I OPS 3/06, ONSAiWSA 2006, Nr 3, poz. 69

Uchwała NSA 7 sędziów NSA z dnia 20 listopada 2006 r., II FPS 2/06, ONSAiWSA 2007, Nr 1, poz. 4

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 28 maja 2007 r., I FPS 5/06, ONSAiWSA 2007, Nr 5, poz. 108

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 18 czerwca 2007 r., II FPS 4/06, ONSAiWSA 2007, Nr 5, poz. 114

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 6/09, ONSAiWSA 2010, Nr 2, poz. 18



Uchwała NSA cała izba NSA W-wa - Izba Finansowa z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, OSP 2010, Nr 4, poz. 39

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, Nr 2, poz. 27

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, ONSAiWSA 2008, Nr 2, poz. 22

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, Nr 1, poz. 2

Uchwała NSA 7 sędziów NSA W-wa z dnia 13 lutego 2009 r., I FPS 3/09, ONSAiWSA 2009, Nr 6, poz. 101

Uchwała NSA cała izba NSA W-wa - Izba Finansowa z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, OSP 2010, Nr 4, poz. 39

Uchwała NSA 7 sędziów w NSA W-wa z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, Nr 1, poz. 3

Uchwała NSA 7 sędziów NSA Warszawa z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, Nr 1, poz. 3

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 6 maja 1982 r., SA/Po 765/81, Lex 23308

Wyrok NSA z dnia 14 listopada 1984 r., SA/Gd 983/84, ONSA 1984, Nr 2, poz. 105

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 listopada 1987, III SA 875/57, Lex 36944

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 1992 r., II SA 402/92, Lex 10422

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 7 października 1992 r., SA/Po 1167/92, Lex 26091

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 13 stycznia 1994 r., SA/Po 1598/93, Lex 22824

Wyrok NSA z dnia 17 marca 1995 r., III SA 1054/94, MP 1995, Nr 9, s. 278

Wyrok SN z dnia 20 czerwca 1995 r., III ARN 22-95, Lex 135

Wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., SA/Lu 2249/95, Lex 29825

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 1997 r., SA/Łd 2682/95, Lex 1688966

Wyrok NSA z dnia 11 marca 2003 r., SA/Bd 427/03, Lex 101996

Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2003 r. I SA/Lu 86/03, Lex 90244

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2003 r., III SA 2012/01, Lex 80742

Wyrok NSA z dnia 18 września 2003 r., II SA 2637/02, Lex 80699

Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2004 r., OSK 919/04, ONSAiWSA 2005, Nr 5, poz. 92

Wyrok NSA z dnia 16 marca 2005 r., FSK 511/04, Lex 250847

Wyrok NSA z dnia 24 maja 2005 r., FSK 353/04, Lex 250423

Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2005 r., II FSK 26/05, Lex 187785

Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r., I FSK 627/05, Lex 193110

Wyrok NSA z dnia 13 maja 2008 r., I FSK 600/07, Lex 371671

Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2008 r., II FSK 1210/07, Lex 475554

Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2008 r., I FSK 743/07, Lex 468860

Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2008 r., II FSK 391/08, Lex 510143

Wyrok NSA z dnia 24 września 2008 r., FSK 922/08, Lex 514943

Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1408/07, Lex 486273

Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2009 r., I FSK 1828/07, Lex 530341

Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2009 r., I FSK 1978/07, Lex 513224

Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2009 r., I OSK 1082/08, Lex 1925557

Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2009 r., II FSK 265/08, Lex 529349

Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., II FSK 737/09, Lex 551737

Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., I FSK 1217/09, Lex 598782

Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2010 r., I FSK 185/08, Lex 593738

Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, Lex 580524

Wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 61/09, OSP 2011, Nr 5, poz. 54

Wyrok NSA z dnia 24 marca 2010 r., I FSK 266/09, Lex 593861

Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, Lex 580524

Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2010 r., II FSK 570/10, Lex 576217

Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r., I FSK 1122/10, Lex 964288

Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2011 r., II FSK 440/10, Lex 1053295

Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2010 r., II FSK 944/10, Lex 596643

Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., II FSK 940/09, Lex 745970

Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2010 r., II FSK 1005/09, Lex 745417

Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 748/09, Lex 745833

Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., II FSK 767/09, Lex 745847

Wyrok NSA z dnia 29 września 2010 r., I FSK 944/10, Lex 744567

Wyrok NSA z dnia 8 października 2010 r., Lex 745679

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., II OSK 1865/10, Lex 746833

Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., II FSK 1263/09, Lex 745587

Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2010 r. I GSK 587/10, POP 2011, Nr 4, poz. 355-358

Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2011 r., II FSK 1589/09, Lex 952681

Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 2057/09, POP 2011, Nr 5, poz. 441-444

Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2011 r., II FSK 2171/09, Lex 1081336

Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2011 r., II FSK 1568/10, Lex 992209

Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 2329/11, Lex 1132008

Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2011 r., I FSK 1709/10, Lex 1148505

Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2011 r., II FSK 884/10, Lex 1151400

Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11, Lex 1230393

Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2011 r., I FSK 301/11, Lex 1096289

Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, Lex 1101101

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1276/10, Lex 1113574

Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1604/10, Lex 1116123

Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r., II FSK 1523/10, Lex 1123044

Wyrok NSA z dnia 15 marca 2012 r., II FSK 1518/10, Lex 1143490

Wyrok NSA z dnia 23 marca 2012 r., I OSK 1849/11, Lex 1145076

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., II FSK 1475/10, Lex 1148406

Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2012 r., II OSK 223/11, Lex 1219097

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, Lex 1214169

Wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2012 r., I FSK 1418/11, Lex 1215955

Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, Lex 1227985

Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., II FSK 1193/11, ONSAiWSA 2014, Nr 1, poz. 12

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., I SA/Ka 1414/99, ONSA 2002, Nr 1, poz. 29

Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 830/11, Lex 1367086

Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1385/11, Lex 1293275

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2013 r., II FSK 1385/11, Lex 1293275

Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2013 r., II OSK 549/13, Lex 1369030

Wyrok NSA z dnia 25 września 2013 r., I FSK 1404/12, Lex 1555945

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2013 r. II FSK 27/12, POP 2014, Nr 1, poz. 50-51

Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013 r., II FSK 197/12, Lex 1529964

Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2014 r., II FSK 438/12 , Lex 1423197

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r., I FSK 779/13, Lex 1480723

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1842/12, Lex 1481540

Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2014 r. II FSK 1781/12, Lex 1518920

Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2014 r., II FSK 1736/12, Lex 1512597

Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I FSK 1547/13, Lex 1598112

Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., I FSK 1551/13, Lex 1532383

Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2015 r., I FSK 118/14, Lex 1768889

Wyrok NSA z dnia 26 marca 2015 r., II FSK 668/13, Lex 1657614

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 884/13, Lex 1774632

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 1201/13, Lex 1710316

Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., II FSK 1059/13, Lex 1783515

Wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14, Lex 1985430

Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13, Lex 1846474

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2924/13, Lex 1990411

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13, Lex 1990365

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., I FSK 1312/14, Lex 1987732

Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2846/16, Lex 1988617

Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., II FSK 3077/13, Lex 1968879

Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2016 r., II FSK 310/14, Lex 2036513

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2016 r., II FSK 834/14, Lex 2044231

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2016 r., II FSK 765/14, Lex 2083007

Wyrok NSA z dnia 24 maja 2016 r., II FSK 249/15, Lex 208295

Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2016 r., II FSK 1605/14, Lex 2082914

Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2016 r., II FSK 1627/14, Lex 2101344

Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2210/14, MP 2017, Nr 1

Wyrok NSA z dnia 28 września 2016 r., I FSK 2183/15, Lex 2142834

Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2016 r., II FSK 3534/14, Lex 2205089

Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., I FSK 1364/15, Lex 2294139

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r., I FSK 1276/15, Lex 2351108

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1271/15, OSP 2018, Nr 7-8, poz. 84

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., I FSK 1317/15, ONSAiWSA 2018, Nr 6, poz. 104

Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2017 r., II FSK 935/17, OSP 2018, Nr 7-8, poz. 83

Wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., I FSK 40/16, Lex 2401608

Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2017 r., I GSK 2186/15, Lex 2418573

Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r. I FSK 2196/15, Lex 2422527

Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I FSK 2073/15, Lex 2422525

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., I FSK 464/16, Lex 2477199

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., I FSK 498/16, Lex 2438436

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., II FSK 40/16, Lex 2448931

Wyrok NSA z dnia 22 marca 2018 r., I GSK 401/16, Lex 2478306

Wyrok NSA z dnia 30 maja 2018 r., II FSK 1386/16, Lex 2509296

Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2018 r., I FSK 1084/16, Lex 2530022

Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019 r., I FSK 204/17, Lex 2616672

Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2019 r., II FSK 2157/17, Lex 2725898

Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2019 r., II FSK 2882/17, Lex 2713960

Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2019 r., I FSK 792/19, Lex 2733775

Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2019 r., II FSK 2836/17, Lex 2711645

Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2019 r., II FSK 2652/17, Lex 2714577

Wyrok NSA z dnia 14 października 2019 r., II FSK 3569/17, Lex 2866019

Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 r., II FSK 4004/17, Lex 2772009

Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2019 r., II FSK 46/18, Lex 2782409

Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2019 r., II FSK 451/18, Lex 2799437

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2019 r., I FSK 1362/17, Lex 277778

Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2000 r., III SA 3167/99, Lex 46943

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r., II FSK 3887/17, Lex 3019786

Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2020 r., II FSK 893/18, Lex 3037134

Wyrok NSA z dnia 6 marca 2020 r., II FSK 1039/18, Lex 2979632

Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2000 r., I SA/Gd 644/98, Lex 46395

Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2020 r., II FSK 1231/18, Lex 3046209

Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2020 r., II FSK 320/18, Lex 3051093

Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2020 r., II FSK 951/18, Lex 3058175

Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., II FSK 1242/18, Lex 3037802

### **Wojewódzki Sąd Administracyjny**

Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r., III SA/Wa 679/05, Lex 1694690

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 stycznia 2004 r., I SA/Wr 2702/01, Lex 129603

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2004 r., III SA 2043/02, Lex 160707

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2005 r., III SA/Wa 1580/04, Lex 164023

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2005 r., III SA/Wa 1200/04, Lex 169318

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2005 r., III SA/Wa 1695/04, Lex 180620

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 31 sierpnia 2005 r., I SA/Bk 178/05, POP 2006, Nr 6, poz. 102

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., I SA/Kr 850/05, Lex 167355

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 listopada 2005 r., I SA/Sz 500/05, Lex 858274

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2005 r., VI SA/WA 996/05, Lex 191942

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2006 r., III SA/Wa 2897/05, Lex 166882

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 czerwca 2006 r., III SA/Wa 545/06, Lex 229585

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 czerwca 2006 r., III SA/Wa 1226/06, Lex 229611

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r., I SA/Wr 152/07, Lex 744545

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., III SA/Wa 1737/07, MP 2008, Nr 3, poz. 45

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 września 2007 r., III SA/Wa 811/07, Lex 467021

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 września 2007 r., III SA/Wa 984/07, Lex 465016

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2007 r., III SA/Wa 1255/07, Lex 356884

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 listopada 2007 r., III SA/Wa 1268/07, Lex 311939

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 14 lutego 2008 r., I SA/Rz 875/07, Lex 347445

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 marca 2008 r., I SA/Ol 53/08, Lex 352145

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 2136/07, Lex 461791

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 20/08, Lex 458884

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2120/07, Lex 484317

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2008 r., III SA/Wa 1669/08, Lex 516599

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 534/08, Lex 477376



Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Ke 465/08, Lex 478231

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2009 r., III SA/Wa 1659/08, Lex 506670

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Gl 1017/08, Lex 515190

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2009 r., I SA/Po 102/09, Lex 492211

Wyrok WSA w Opolu z dnia 29 kwietnia 2009 r., I SA/Op 27/09, Lex 549310

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 2022/08, Lex 532639

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 maja 2009 r., I SA/Łd 84/09, Lex 534620

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 maja 2009 r., I SA/Wr 156/09, Lex 534595

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 maja 2009 r., III SA/Gl 68/09, Lex 505763

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r., I SA/Bk 197/09, Lex 505657

Wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 6 sierpnia 2009 r., I SA/Go 170/09, Lex 552451

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2009 r., III SA/Wa 620/09, Lex 642482.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 września 2009 r., I SA/Gd 412/09, Lex 528242

Wyrok WSA w Opolu z dnia 6 października 2009 r., I SA/Op 289/09, Lex 529457

Wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 1 grudnia 2009 r., I SA/Go 428/09, Lex 582599

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2009 r., III SA/Po 794/09, Lex 550177

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2010 r., I SA/Gl 772/09, Lex 599972

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1305/09, Lex 611920

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r., I SA/Lu 583/09, Lex 559480

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Po 1053/09, Lex 559524

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2010 r., III SA/Wa 959/09, Lex 1119700

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2010 r., III SA/Wa 1571/09, Lex 592769

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2010 r., I SA/Kr 1755/09, Lex 559472

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 lutego 2010 r., I SA/Lu 643/09, Lex 591523

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 lutego 2010 r., I SA/Po 1004/09, Lex 559517

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2010 r., III SA/Wa 1368/09, Lex 641968

Wyrok WSA w Gorzowie Małopolskim z dnia 18 lutego 2010 r., I SA/Go 23/10, Lex 659824

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2010 r., III SA/Wa 1370/09, Lex 576808

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2010 r., I SA/Po 1124/09, Lex 610158

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 lutego 2010 r., I SA/Ol 749/09, Lex 622420

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., I SA/Po 1105/09, Lex 606478

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 marca 2010 r., I SA/Rz 39/10, Lex 606491

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2010 r., I SA/Wr 152/10, Lex 5775503

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 maja 2010 r., III SA/Wa 586/10, Lex 675002

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2010 r., III SA/Wa 1508/09, Lex 607226

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2010 r., I SA/Bk 118/10, Lex 653454

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 lipca 2010 r., I SA/Kr 848/10, Lex 660695

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 sierpnia 2010 r., I SA/Wr 555/10, Lex 751221

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2010 r., I SA/Kr 1076/10, Lex 603366

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., I SA/Kr 845/10, Lex 749299

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2010 r., I SA/Wr 941/10, Lex 751353

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 listopada 2010 r., I SA/Rz 585/10, Lex 617233

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2010 r., I SA/Wr 1141/10, Lex 751081

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2010 r., I SA/Wr 114/10, Lex 751081

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2011 r., I SA/Gd 1123/10, Lex 747808

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/OI 760/10, Lex 1126470

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Wr 1480/10, MP 2011, Nr 5

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Kr 121/11, Lex 1127210

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2011 r., III SA/Wa 3093/10, Lex 821589

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 czerwca 2011 r., III SA/Po 274/11, Lex 895909

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2011 r., I SA/Gl 2448/10, Lex 858929

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 grudnia 2011 r., I SA/Po 533/11, Lex 1595292

Wyrok WSA w Krakowie za dnia 9 grudnia 2011 r., I SA/Kr 1691/11, Lex 1150226

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Rz 866/11, Lex 1107899

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 marca 2013 r., III SA/Wa 2076/14, Lex 1529964

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2013 r., III SA/Wa 3041/12, Lex 1323966

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2013 r., III SA/Wa 1964/12, Lex 1315769

Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2013 r., I SA/Ke 37/13, Lex 1302802

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 września 2013 r., I SA/Sz 777/13, Lex 1394791

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2013 r., V SA/Wa 2557/12, Lex 1493850

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., I SA/Łd 1256/13, Lex 1502099

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2014 r., I SA/Gl 1543/13, Lex 1440346

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 października 2014 r., III SA/Wa 707/14, Lex 1614210

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., III SA/Wa 2741/14, Lex 1974823

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2015 r., I SA/Kr 469/15, Lex 1755823

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 września 2015 r., III SA/Wa 3715/14, Lex 1972332

Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 października 2015 r., I SA/Op 450/15, Lex 1932390

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2015 r., I SA/Po 1767/15, Lex 1946601

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 kwietnia 2016 r., I SA/Kr 130/16, Lex 2026695

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2016 r., I SA/Po 2351/15, Lex 2059906

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1380/16, Lex 2197885

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2017 r., III SA/Wa 3423/15, Lex 2335378

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Bd 118/17, Lex 2269718

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2017 r., I SA/Gl 298/17, Lex 2332752

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2018 r., III SA/Wa 457/17, Lex 2612046

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2018 r., I SA/Łd 218/18, Lex 2506341

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Sz 377/18, Lex 2529850

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 października 2018 r., I SA/Sz 625/18, Lex 2576136

Wyrok WSA w Kielcach z dnia 15 listopada 2018 r., I SA/Ke 383/18, Lex 2591287

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2019, III SA/Wa 1851/18, Lex 2696621

Wyrok WSA z Gliwicach z dnia 3 grudnia 2019 r., I SA/Gl 887/19, Lex 2753422

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1718/19, Lex 3026880

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2020 r., I SA/Sz 695/19, Lex 2798808

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2020 r., I SA/Kr 75/20, Lex 3031113

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 kwietnia 2020 r., I SA/Gd 1962/19, Lex 3034356

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2020 r., I SA/Gd 375/20, Lex 3017616

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r., I SA/Po 52/20, Lex 3040065

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2020 r., I SA/Gl 1649/19, Lex 3045253

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 lipca 2020 r., I SA/Po 93/20, Lex 3040033

**Krajowa Izba Odwoławcza**

Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 19 czerwca 2020 r., KIO 517/20, Lex 3042080.