

# Historia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego – okres od 1980 r. do 2016 r.

## History of tax law interpretation institutions – the period from 1980 to 2016

Katarzyna Dokukin

Prawnik, administratywista, Biegły Sądowy przy Sądzie Okręgowym w Rzeszowie

### Streszczenie

W obecnym brzmieniu ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> wyróżnia dwa rodzaje interpretacji – interpretacje ogólne i interpretacje indywidualne. Instytucji tej poświęcony został rozdział 1a w dziale II tej ustawy, zawierający art. 14a-14s. Dotychczasowe uregulowania dotyczące interpretacji przepisów podatkowych zostały ukształtowane przez liczne nowelizacje, które cechuje znaczny stopień złożoności. Proces ten został przedstawiony w niniejszym artykule w formie tabelarycznej wraz z opisem najistotniejszych zmian.

Słowa kluczowe: podatek, prawo podatkowe, interpretacja przepisów, ordynacja podatkowa.

### Abstract

In its current wording, the Tax Ordinance Act indicates two types of interpretation: general and individual interpretations. The whole chapter 1a of the Act was devoted to this institution, in which there is art. 14a-14s. The current shape of regulations regarding the interpretation of tax regulations has been shaped by many amendments, which are characterized by a significant degree of complexity. This process is presented below in tabular form together with a description of their most significant changes.

Keywords: tax, tax law, interpretation of regulations, tax ordinance.

Z uwagi na zmieniające się uwarunkowania prawne i gospodarcze, a także czynniki polityczne, społeczne i ekonomiczne – ustawodawstwo podatkowe w Polsce podlega licznym (zrozumiałym) zmianom. Nowelizowane były także przepisy dotyczące instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, których ewolucja przedstawiona została w niniejszym artykule.

### 1. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>2</sup>

Art. 9 k.p.a. w brzmieniu z 1960 r. (zob. tabela 1) zobowiązywał organy administracji państwowej do czuwania nad tym, aby strony nie poniosły szkody z powodu nieznamości przepisów prawa. Nakazywał w tym celu udzielanie stronom „niezbędnych wyjaśnień i wskazówek”. Chodziło oczywiście 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 na ogół starej zasadzie *ignorantia iuris nocet* (nieznajomość prawa szkodzi)<sup>3</sup>. W 1980 r. nastąpiła znaczna jego modyfikacja, która obowiązuje do dziś.

Obecna regulacja ustanawia ogólną zasadę udzielania informacji faktycznej i prawnej. Wyróżnić należy kilka zakresów wykonywania obowiązku wynikającego z komentowanej normy. Zgodnie z treścią zdania pierwszego na organie ciąży obowiązek udzielania stronom dwóch rodzajów informacji – o okolicznościach faktycznych oraz o treści przepisów. Zdanie drugie z kolei wskazuje, że organ powinien udzielać informacji prawnej wszystkim uczestnikom postępowania, ażeby uchronić ich od szkody. Obowiązek ten będzie o tyle węższy od wynikającego ze zdania pierwszego, że odnosi się wyłącznie do informacji prawnej. Będzie jednak – z innego punktu widzenia – szerszy, albowiem musi być realizowany wobec stron, osób trzecich, świadków czy osób ubiegających się o

wydanie zaświadczenia. Będzie on również szerszy dlatego, że organ nie może się ograniczyć tylko do udzielania informacji prawnej, lecz musi również podać niezbędne wyjaśnienia co do treści przepisów oraz udzielić wskazówek, jak należy postąpić w danej sytuacji, ażeby uniknąć szkody. W pewnym zakresie organ jest więc powołany do roli doradcy i obrońcy uczestników postępowania<sup>4</sup>.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 23 lipca 1992 r. Sąd Najwyższy wskazał, że: „Obowiązek informowania i wyjaśniania stronom przez organ prowadzący postępowanie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych toczącej się sprawy (art. 9 k.p.a.) powinien być rozumiany tak szeroko, jak to jest tylko możliwe. Udowodnione naruszenie tego obowiązku powinno być rozumiane jako wystarczająca podstawa do uchylenia decyzji, szczególnie wówczas, gdy urzędnik stwierdza (lub powinien stwierdzić), że strona zamierza podjąć działania wiążące się dla niej z niekorzystnymi skutkami, lub nawet z ryzykiem wystąpienia podobnych skutków. W takim wypadku urzędnik ma wyraźnie obowiązek w możliwie jasny sposób wyjaśnić całość okoliczności sprawy stronie i równie możliwie wskazać mu ryzyko, wiążące się z zaplanowanymi działaniami. Jest to jedyny obowiązujący zasadzie art. 1 Konstytucji sposób rozumienia art. 9 k.p.a.”<sup>5</sup>.

Wspomniany obowiązek informacji prawnej może być wykonany przez wskazanie przepisów obowiązujących, zakomunikowanie treści przepisów, wskazanie przepisów prawnych towarzyszących, które mają wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Do zakresu tego obowiązku wchodzi także objaśnienie treści przepisu zawilego, wyjaśnienie używanych w nim zwrotów i wyrażen, które jako techniczne mogą być niezrozumiałe dla strony<sup>6</sup>.

Ówczesnie – oprócz komentowanego art. 9 k.p.a. – nie istniały inne normy prawne, które regulowałyby możliwość udzielenia informacji prawnej podatnikom w tym zakresie.

## **2. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>7</sup>**

Ustawa ta zdaniem doktryny cechowała się lakonicznością<sup>8</sup>. Ponieważ pochodzi ona z okresu zupełnie innych realiów gospodarczych i politycznych, nie kładła 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>9</sup>.

Przepis art. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. (zob. tabela 2) podawano jako podstawę prawną klasycznych interpretacji prawa, a jednocześnie służył on do działalności właściwie „prawotwórczej”. Przykładowo na jego podstawie wydano wytyczne Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 1996 r. w sprawie określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania<sup>10</sup>, a także wytyczne Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 1996 r. w sprawie stosowania wzoru ewidencji przebiegu pojazdu<sup>11</sup>. Były to regulacje, które po części znalazły się później w aktach normatywnych. Warto zauważyć, że akty te były określane jako „wytyczne”; akty, które można postrzegać jako klasyczne interpretacje prawa podatkowego, miały zaś zazwyczaj tytuł „pismo”.

Interpretacje były publikowane w różny sposób. Większość była rozsyłana do organów podatkowych, a następnie część z nich 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. Czasopismo to było wykorzystywane przez Ministra Finansów do publikacji znacznej liczby interpretacji, co pozwoliło upowszechnić znajomość ich treści w wersji oryginalnej (wcześniej często modyfikowanej).

## **3. Ordynacja podatkowa – okres od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 1 stycznia 2003 r.**

Przyjęte w tej ustawie<sup>12</sup> rozwiązanie w postaci nałożenia na Ministra Finansów obowiązku dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej (zob. tabela 3) w literaturze przedmiotu budziło duży sceptycyzm. Działo się tak już pod rządami ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. Wskazywano na liczne błędy Ministra Finansów związane z wykładnią przepisów prawa podatkowego i uchylenie przez NSA decyzji opartych na jego interpretacjach. W literaturze ponadto postulowano, by Ordynacja podatkowa gwarantowała ochronę prawną interesów podatnika przed samowolą organów podatkowych<sup>13</sup> i nie zawierała rozwiązań stworzonych przez resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, których celem będzie głównie zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa<sup>14</sup>.

Istotne wątpliwości dotyczące pojęcia urzędowej interpretacji prawa powstały także na tle systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego, określonego w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP<sup>15</sup>. Interpretacja taka nie miała bowiem charakteru normatywnego i nie mogła być uznana ani za źródło prawa, ani za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Nie mogła także być podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli i innych podmiotów prawa<sup>16</sup>.

Ordynacja podatkowa<sup>17</sup>, stanowiąca przynajmniej w założeniu kodyfikację ogólnego prawa podatkowego, spotkała się – zarówno w trakcie prac legislacyjnych, jak i po jej uchwaleniu – z daleko idącą krytyką ze strony

nauki i praktyki<sup>18</sup>. Po jej wejściu w życie wprowadzono drobne zmiany o charakterze formalnym, a dopiero w 2000 r. podjęto próbę dokonania istotnych nowelizacji. Podyktowane one były zarówno obserwacją dotychczasowej praktyki funkcjonowania tych przepisów (znajdującej wyraz m.in. w orzecznictwie podatkowym i poglądach doktryny), jak i wynikały z konieczności ich dostosowania do wymogów Konstytucji RP, harmonizacji z prawodawstwem Unii Europejskiej, a także synchronizacji z innymi ustawami obowiązującymi w polskim porządku prawnym<sup>19</sup>. O krytycznym stosunku doktryny do przepisów Ordynacji podatkowej świadczyć może brana pod uwagę możliwość przyjęcia zupełnie nowej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe<sup>20</sup>. Na łamach czasopism naukowych podjęte zostały dyskusje, które miały na celu wyrażenie opinii, zastrzeżeń i sugestii dotyczących rządowego projektu ustawy zmieniającej ustawę – Ordynacja podatkowa, w tym modyfikacji przepisu art. 14 Ordynacji podatkowej regulującego udzielenie przez organy podatkowe informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego<sup>21</sup>. Postawiono także wiele pytań, w tym m.in.:

- 1) czy Minister Finansów dokonuje urzędowej interpretacji na wniosek czy z urzędu?
- 2) jaki jest krąg podmiotów, które mają legitymację czynną do złożenia wniosku o wydanie interpretacji?
- 3) czy wniosek o wydanie interpretacji jest podaniem, o którym mowa w art. 168 Ordynacji podatkowej?
- 4) jaki jest termin publikacji sporządzonej interpretacji?

#### **4. Ordynacja podatkowa – okres od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2005 r.**

Poczynając od roku 2003, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej na mocy ustawy związane zostały interpretacją Ministra Finansów (art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej) (zob. tabela 4). To rozwiązanie budziło poważne zastrzeżenia doktryny<sup>22</sup>, a także Prezesa NSA i Rzecznika Praw Obywatelskich, którzy w dniu 17 lutego 2003 r. złożyli wniosek do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie, czy omawiany przepis nie narusza prawa uczestników postępowania podatkowego do merytorycznego rozpoznania decyzji podatkowych. Uzasadnienie przez wnioskodawców zarzutu niekonstytucyjności wspomnianego art. 14 § 2 skoncentrowało się na problemie naruszenia przez ustawodawcę zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 78 Konstytucji RP) oraz – określonych w art. 93 Konstytucji RP – 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 Ordynacji podatkowej. Wykroczenie to powoduje naruszenie zasady samodzielności decyzyjnej tych organów, co w konsekwencji może prowadzić 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 pierwszej instancji, gdyż nie mogło ono doprowadzić do zmiany rozstrzygnięcia merytorycznego.

W wyroku z dnia 11 maja 2004 r.<sup>23</sup> Trybunał przyznał rację wnioskodawcom. Orzekł, iż zaskarżone przepisy, 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 zdanie drugie Konstytucji RP. Trybunał wskazał, że nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalonej przez Ministra Finansów powoduje, że gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia staje się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo do zaskarżenia nabiera waloru wyłącznie formalnego środka prawnego.

Orzeczenie to przyczyniło się do kolejnych zmian treści przepisów dotyczących interpretacji. Przede wszystkim na jego podstawie utracił moc obowiązującą art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej, w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Z dniem 2 lipca 2004 r. uchwalono ustawę – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej<sup>24</sup>, która znowelizowała Ordynację podatkową w części dotyczącej interpretacji prawa podatkowego (art. 14-14c).

#### **5. Ordynacja podatkowa – okres od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 1 lipca 2007 r.**

Zmiany, których dokonano z początkiem roku 2005, były rewolucyjne. Obejmowały one w głównej mierze interpretacje indywidualne, m.in. bardzo szeroko rozbudowany został art. 14b Ordynacji podatkowej (w wersji sprzed nowelizacji zawierał trzy paragrafy, obecnie – siedem), dodano również art. 14d (zob. tabela 5). Uchwalone regulacje w znacznym stopniu ukształtowały na nowo postępowanie w sprawie wydawania interpretacji. Duże znaczenie w tym kontekście miały zmiany dotyczące trybu odwoławczego, mocy wiążącej interpretacji względem organów je wydających, jak również uregulowania wprowadzające tzw. interpretacje milczące, które później stały się przedmiotem sporów interpretacyjnych<sup>25</sup>.

Tak jak i ówczesnie, oprócz nielicznych zmian, które w literaturze przedmiotu uznano za słuszne i potrzebne<sup>26</sup>, omawiana materia spotkała się z krytyką. Publikacji na ten temat doszukać się nie jest trudno, gdyż są wyjątkowo

liczne<sup>27</sup>. Wydaje się niepotrzebne przytaczanie każdej z uwag, wystarczające będzie jedynie ogólne określenie problemu.

Po pierwsze uznano, że wiążąca „urzędnicza” interpretacja prawa podatkowego jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości podatkowej 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 Jadwiga Glumińska-Pawlic<sup>28</sup>, rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę, polegające na tym, że zezwolił na działanie organów odwoławczych z urzędu tylko wówczas, gdy interpretacja „rażąco” narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i ETS, jest nie do zaakceptowania. Oznacza to bowiem, że nie mogą zostać uchylone ani zmienione w trybie nadzoru takie interpretacje, które naruszają prawo „tylko” w sposób „nierażący”.

Ponadto zmiana lub uchylenie postanowienia wywołuje skutek począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, a gdy dotyczy to rozliczenia podatku za rok podatkowy – począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona. Decyzja organu drugiej instancji nie wywołuje zatem skutków prawnych zgodnie z prawem, co jest zasadniczym celem postępowania odwoławczego. Co więcej, postanowienie wójta – zmienione lub uchylone z powodu 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 zawiesza w stosunku do jego adresata wejście w życie przepisów ustawy na cały rok podatkowy.

Po trzecie, za iluzoryczny uznano obowiązek bezwłocznego przesyłania przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji rozstrzygnięć izbom skarbowym, gdyż taki obowiązek istniał już wcześniej i nie był przestrzegany.

Ustawodawcy zarzucano także brak ustanowienia przepisów przejściowych regulujących kwestie międzyczasowe<sup>29</sup> czy brak możliwości uzyskania interpretacji przez podmioty, które jeszcze nie są podatnikami, ale chcą i mogłyby nimi być, jak np. inwestor zagraniczny planujący inwestycje na obszarze RP, chcący uzyskać interpretację przepisów podatkowych dotyczących niektórych aspektów jego sytuacji w związku z planowaną inwestycją<sup>30</sup>.

Jak wskazano powyżej, we wprowadzonych zmianach dostrzeżono liczne niedoskonałości i uchybienia, a twierdzenia te poparto wieloma argumentami, które są bez wątpienia logiczne i słuszne.

W podsumowaniu tej części artykułu warto przytoczyć jedną z tez na temat omawianej nowelizacji, przedstawioną przez Grzegorza Borkowskiego: „mogłoby się wydawać, że ustawodawca podatkowy, jeżeli chodzi o jakość prawa, niczym już nie może nas zaskoczyć... A jednak. Kolejna już nowelizacja Ordynacji podatkowej dotycząca interpretacji (uprzednio – informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego) w rankingu na największy bubel legislacyjny ostatnich lat z pewnością byłaby zdecydowanym faworytem. 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 miazdzącej krytyce”<sup>31</sup>.

## **6. Ordynacja podatkowa – okres od dnia 1 lipca 2007 r. do dnia 1 stycznia 2016 r.**

Zauważyć należy, że przyjęte rozwiązania (zob. tabela 6) z pewnością usuną część wątpliwości, jakie pojawiały się pod rządami obowiązujących dotychczas przepisów, oraz stanowią krok naprzód ku spełnieniu postulatów wyrażanych przez praktyków i doktrynę. Uznać należy, że zostały wzięte pod uwagę ich opinie, które przedstawiali w licznych opracowaniach. Jako przykład można podać możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji na temat zdarzeń przyszłych, a więc planowanych przedsięwzięć gospodarczych, czy przyznanie Ministrowi Finansów uprawnienia do zmiany z urzędu wydanych interpretacji indywidualnych i ogólnych – jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, w tym zmiany interpretacji milczących – z uwzględnieniem orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub ETS.

Rozwiane zostały także wątpliwości co do zaskarżania interpretacji. Toczył się bowiem spór, jak powinno wyglądać postępowanie, gdy zainteresowany wniesie skargę do WSA. Postulowano w tym zakresie dwa przeciwstawne rozwiązania. Z jednej strony uważano, że takie rozstrzygnięcia trzeba poddawać pełnej kontroli sądowej, tzn. kontrola sądowa nie powinna przybierać jedynie formy formalnoprocesowej, ale obejmować też ocenę prawną dokonywaną przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach<sup>32</sup>. Z drugiej strony prezentowano stanowisko, że sąd powinien się ograniczyć do kontroli czysto merytorycznej, tzn. nie powinien się wypowiadać na temat dokonanej przez organy interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>33</sup>.

*Summa summarum* w tej kwestii wypowiedział się NSA w siedmioosobowym składzie<sup>34</sup>. Sąd przychylił się do drugiego z przedstawionych stanowisk i stwierdził, że „sąd administracyjny sprawując [...] kontrolę działalności administracji publicznej w sprawach skarg na decyzje administracyjne wydane na podstawie art. 14b § 5 ustawy z

dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.) jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonywanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego<sup>35</sup>.

Następną z wielu zmian, ale uznaną za jedną z najważniejszych<sup>36</sup>, które wprowadzone zostały od połowy 2007 r., jest rezygnacja z dotychczasowego, powszechnie krytykowanego, zdecentralizowanego modelu interpretacji, który prowadził do terytorialnego zróżnicowania sprawiedliwości podatkowej. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Komentowana modyfikacja przenosi 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 czytamy, że w ocenie jego autorów „zmniejszenie ilości organów uprawnionych do wydawania interpretacji przyczyni się do ujednoczenia prawa przez aparat skarbowy i ułatwi Ministrowi Finansów sprawowanie ogólnego nadzoru w tym zakresie”<sup>37</sup>. W tym miejscu postawmy kropkę.

W dalszych przepisach Ordynacji podatkowej (art. 14b § 6), co uznać należy za ciekawe rozwiązanie, ustawodawca daje możliwość Ministrowi Finansów upoważnienia, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów do wydawania interpretacji. 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>38</sup> takie upoważnienie przyznano Dyrektorom Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie.

Zupełną nowością w omawianej nowelizacji jest wprowadzenie obowiązku uiszczenia opłaty od złożonego wniosku. Opłata ta nie dotyczy jednak wniosku jako całości, lecz liczby przedstawionych w nim stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Wnioskodawca musi zatem sam ustalić tę liczbę, co w niektórych przypadkach może być trudne. Co więcej, gdy zainteresowany uczyni to nieprawidłowo, jego wniosek zostanie pozostawiony bez rozstrzygnięcia<sup>39</sup>. Problem ten zauważają i rozszerzają również przedstawiciele nauki<sup>40</sup>. Przeanalizujmy hipotetyczną sytuację, w której we wniosku sformułowane zostanie pytanie odnoszące się do konsekwencji podatkowych stanu faktycznego w różnych podatkach, np. podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie kosztów wnioskodawcy, podatku dochodowym od osób fizycznych – w zakresie ewentualnego przychodu dla pracownika i obowiązków pracodawcy jako płatnika, a także podatku od towarów i usług. Rodzą się wątpliwości: czy wnioskodawca może uiścić jedną opłatę, bo pytanie dotyczy wprowadzenia różnych podatków, ale związane jest z wyraźnie określonym, jednym stanem faktycznym? Czy też wątpliwości interpretacyjne w każdym podatku należy traktować jako odrębny stan faktyczny? Przecież jeśli organ uzna, że są to trzy stany faktyczne, a wnioskodawca uiścił opłatę od jednego, to cały wniosek będzie pozostawiony bez rozpoznania. A może organ wyda interpretację jedynie w odniesieniu do jednego stanu faktycznego? A jeśli tak – to w stosunku do którego? Ciąg dalszy nastąpi...

Tabela 1.

Zarys wprowadzonej regulacji	Podstawa prawna
Organy administracji państwowej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznamości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek.	Art. 9 k.p.a. (tekst jednolity Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26)

Tabela 2.

Zarys wprowadzonej regulacji	Podstawa prawna
Na Ministra Finansów nałożony został obowiązek sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach zobowiązań podatkowych, w którego ramach organ ten winien zapewniać jednolitość stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe.	Art. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)

Tabela 3.

Zarys wprowadzonej regulacji – okres od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 1 stycznia 2003 r.	Podstawa prawna
<p><b>Interpretacje ogólne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wprowadzenie – wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej – instytucji ogólnej interpretacji podatkowej wydawanej przez Ministra Finansów, który sprawuje nadzór w sprawach podatkowych i dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) organy podatkowe oraz</li> <li>b) organy kontroli skarbowej;</li> </ol> </li> <li>2) dokonując urzędowej interpretacji, Minister Finansów obowiązany jest uwzględnić orzecznictwo sądów i Trybunału Konstytucyjnego, a w razie rozbieżności orzecznictwa – zawiadomić właściwy sąd lub organ mogący zastosować środki służące do ich usunięcia;</li> <li>3) interpretacje Ministra Finansów, w myśl powyższej ustawy, zamieszczane są w „Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów”; zastosowanie się podatnika do ich treści nie może mu szkodzić.</li> </ol> <p><b>Interpretacje indywidualne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) na organy skarbowe pierwszej instancji nałożono obowiązek udzielania pisemnej informacji w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych podatnika, płatnika lub inkasenta, względem których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej;</li> <li>2) zainteresowany, tj. podatnik, płatnik, inkasent, przed otrzymaniem informacji zobowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie.</li> </ol>	Art. 14 § 1-6 Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926)

Tabela 4.

Zarys/zmiana regulacji – okres od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2005 r.	Podstawa prawna
<p><b>Interpretacje ogólne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) interpretacje kierowane są do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej – są one dla tych organów wiążące;</li> <li>2) interpretacje zamieszczane są w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów;</li> <li>3) Minister Finansów nie wydaje interpretacji indywidualnych;</li> <li>4) zdefiniowanie interpretacji ogólnej;</li> <li>5) zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego nie może im szkodzić, jednakże nie zwalnia tych 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 od towarów i usług. Ponadto zastosowanie się do interpretacji mogło stanowić przesłankę do umorzenia zaległości podatkowych.</li> </ol> <p><b>Interpretacje indywidualne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) uszczegółwiono według właściwości krąg podmiotów, do których można składać wnioski o interpretacje; są nimi: urząd skarbowy, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa;</li> <li>2) informacje o zakresie stosowania przepisów prawa zamieszczane są na stronie internetowej właściwej izby skarbowej, po ich uprzednim przekazaniu do izb przez urzędy skarbowe;</li> <li>3) izby skarbowe czuwają nad poprawnością wydanych przez urzędy skarbowe informacji podatkowych;</li> <li>4) wniosek o wydanie pisemnej informacji musi zawierać ocenę prawną stanowiska wnioskodawcy wraz z przytoczeniem przepisów prawa;</li> <li>5) wprowadzenie zasady nieszkodzenia w odniesieniu do wydanej informacji;</li> <li>6) możliwość złożenia skargi na nieudzielenie informacji w terminie określonym jako „niezwłoczny”.</li> </ol>	<p>Art. 14-14c Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387)</p>

Tabela 5.

Zarys/zmiana regulacji – okres od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 1 lipca 2007 r.	Podstawa prawna
<p><b>Interpretacje ogólne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>zmiana definicji interpretacji, od tego momentu ich przedmiotem są „wyjaśnienia treści obowiązującego prawa podatkowego”;</li> <li>zmiana definicji zasady nieszkodzenia (odstąpiono od ustalania zobowiązania podatkowego);</li> <li>wprowadzono nakaz publikacji zmian interpretacji ogólnych;</li> <li>przy wydawaniu interpretacji Minister Finansów winien uwzględnić – obok orzecznictwa sądów i Trybunału Konstytucyjnego – również orzecznictwo ETS.</li> </ol> <p><b>Interpretacje indywidualne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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;</li> <li>interpretacje nie są wiążące dla wnioskodawcy, wiążą natomiast organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, które je wydały;</li> <li>zmiana bądź uchylenie interpretacji następuje jedynie w formie decyzji;</li> <li>nakaz publikacji na stronie internetowej izby skarbowej interpretacji indywidualnych samorządowych organów podatkowych;</li> <li>związanie organów podatkowych terminami, tj. interpretacja wydana być winna w terminie 3 miesięcy (wyjątkowo termin ten może być przedłużony do 4 miesięcy) od dnia przyjęcia wniosku. Niedotrzymanie tego terminu skutkuje wydaniem tzw. interpretacji milczącej;</li> <li>zmiana definicji zasady nieszkodzenia (odstąpiono od ustalania zobowiązania podatkowego);</li> <li>określenie przesłanek powodujących zmianę bądź uchylenie interpretacji oraz wskazanie terminu, po którego upływie zmieniona bądź uchylona interpretacja obowiązuje;</li> <li>wprowadzenie zasady wstrzymania wykonania decyzji uchylającej bądź zmieniającej interpretacje indywidualne;</li> <li>minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje pisemne interpretacje w indywidualnych sprawach, w których nie toczy się i nie toczyło 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.</li> </ol>	<p>Art. 14-14d Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 2 lipca 2004 r., Dz.U. Nr 173, poz. 1808)</p> <p>Art. 14-14e Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199)</p>

Tabela 6.

Zarys/zmiana regulacji – okres od dnia 1 lipca 2007 r. do dnia 1 stycznia 2016 r.	Podstawa prawna
<p><b>Interpretacje indywidualne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>interpretacje indywidualne wydawane są przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; minister ten ma możliwość upoważnienia, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów do wykonywania tych obowiązków w jego imieniu;</li> <li>wniosek o interpretację dotyczyć może także zdarzeń przyszłych;</li> <li>rozszerzono krąg podmiotów mogących ubiegać się o wydanie interpretacji – są to wszyscy „zainteresowani”;</li> <li>wniosek o wydanie interpretacji podlega opłacie w wysokości 75 zł (od 2008 r. – 40 zł).</li> </ol> <p><b>Interpretacje indywidualne i ogólne:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację w razie stwierdzenia jej nieprawidłowości;</li> <li>interpretacje są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej (w tym, jak ówczesnie, również w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów);</li> <li>szeroka modyfikacja ochrony podatników, którzy zastosowali się do interpretacji;</li> </ol>	<p>Art. 14-14p Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1590; ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. Nr 232, poz. 1378)</p>



4) wydane interpretacje nie są wiążące ani dla wnioskodawcy, ani dla organów podatkowych. Ponadto zrezygnowano z dotychczasowej formy interpretacji, tj. wydawania ich w postaci postanowienia i decyzji.

**Interpretacje ogólne:**

interpretacje wydawane być mogą już nie tylko z urzędu, ale i na wniosek zainteresowanego; określono także tryb ich wydawania.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, dalej „Ordynacja podatkowa”.
- <sup>2</sup> Dz.U. Nr 30, poz. 168, dalej „k.p.a.”.
- <sup>3</sup> Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1987, s. 61.
- <sup>4</sup> J. Borkowski i in., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1989, s. 67.
- <sup>5</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92, LEX nr 10909; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996, s. 156.
- <sup>6</sup> J. Borkowski i in., dz. cyt., s. 68.
- <sup>7</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm., dalej „ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r.”.
- <sup>8</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 223-224.
- <sup>9</sup> Działalność interpretacyjna Ministra Finansów była określana potocznie jako „prawo powielaczowe”.
- <sup>10</sup> Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 13, poz. 60.
- <sup>11</sup> Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 25, poz. 137.
- <sup>12</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.
- <sup>13</sup> Zob. A. Komar, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11, s. 3-4.
- <sup>14</sup> R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12, s. 4.
- <sup>15</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483, dalej „Konstytucja RP”.  
Zgodnie z jej art. 87 ust. 1 źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.
- <sup>16</sup> B. Brzeziński i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 50-51; T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 7, s. 28-29.
- <sup>17</sup> Dz.U. Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083, z 1988 r. Nr 106, poz. 668, z 1999 r. Nr 11, poz. 95, Nr 92, poz. 1062.
- <sup>18</sup> Liczne publikacje krytyczne dotyczące projektu Ordynacji podatkowej oraz przyjętych w niej rozwiązań ukazały się m.in. w: „Przeglądzie Podatkowym” z 1996 r. nr 1, s. 3, nr 3, s. 3, nr 4, s. 5, nr 5, s. 5; z 1997 r. nr 11, s. 3, nr 12, s. 27; z 1999 r. nr 3, s. 3. Zob. też: B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 11, s. 4; B. Brzeziński, *Pisemne interpretacje prawa podatkowego w projekcie ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1995, nr 6, s. 1.
- <sup>19</sup> R. Mastalski, *Dobre zmiany nie zastąpią reformy*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 1, s. 3-7.
- <sup>20</sup> Tamże, s. 4.
- <sup>21</sup> Zob. tamże, s. 3-7; R. Gwiazdowski, *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 7, s. 3-8; H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 9, s. 48-52 oraz *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika, cz. II*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 10, s. 45-52.
- <sup>22</sup> R. Zelwiański, *Wątpliwe zmiany w ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 52-55; J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, H. Dzwonkowski (red.), J. Gluchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005, s. 137-139.
- <sup>23</sup> K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288, LEX nr 112993.
- <sup>24</sup> Dz.U. Nr 173, poz. 1808, dalej „ustawa z dnia 2 lipca 2004 r.”.
- <sup>25</sup> Szerzej na temat wspomnianych sporów zob.: uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, LEX nr 530904; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, LEX nr 1511372.
- <sup>26</sup> M. Stolf, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 8, s. 31-35.
- <sup>27</sup> Na ten temat zob. m.in.: B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4, s. 11-14; Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 4, s. 27-29; R. Zelwiański, *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2005, nr 4, s. 49-55; W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 5, s. 35; 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*, H. Dzwonkowski (red.), J. Gluchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005, s. 315-321; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Glosa” 2004, nr 11, s. 15-18; W. Nykiel, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów – niektóre możliwe rozwiązania*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, H. Dzwonkowski (red.), J. Gluchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005, s. 279-282; P. Woltanowski, *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego*, w: *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, K. Świąch (red. nauk.), A. Zalcewicz (red. nauk.), Szczecin 2005, s. 107-122.
- <sup>28</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6, s. 31-32.
- <sup>29</sup> A. Nowak, A. Zubik, *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 11, s. 28.

- <sup>30</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, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3, s. 139-142.
- <sup>31</sup> G. Borkowski, *Konstytucyjność interpretacji prawa podatkowego*, „Glosa” 2006, nr 1, s. 112.
- <sup>32</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., I SA/Kr 850/05, LEX nr 167355; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2006 r., I SA/Gd 1760/05.
- <sup>33</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2005 r., I SA/Bk 178/05, LEX nr 173744; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 listopada 2005 r., I SA/Sz 500/05, LEX nr 858274.
- <sup>34</sup> Uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, LEX nr 221560.
- <sup>35</sup> Tamże.
- <sup>36</sup> R. Mastalski, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, B. Adamiak i in., Wrocław 2012, s. 134; A. Kabat, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarsz i in., Warszawa 2010, s. 110.
- <sup>37</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 731 (V kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/5631B4A22D45B78AC125719C00369E12/\\$file/731-uzas.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/5631B4A22D45B78AC125719C00369E12/$file/731-uzas.doc), s. 35, dostęp: 28.01.2021.
- <sup>38</sup> Dz.U. Nr 112, poz. 770.
- <sup>39</sup> Na mocy ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318) nieco zmodyfikowano skutki nieuiszczenia opłaty w terminie. Przed nowelizacją wniosek był pozostawiany bez rozpoznania – bez uprzedniego wezwania do uiszczenia opłaty; po nowelizacji organ zobowiązany został do wezwania zainteresowanego do uiszczenia takiej opłaty w terminie 7 dni, z pouczeniem o skutkach niewypełnienia tego wezwania, tj. pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.
- <sup>40</sup> W. Nykiel, D. Strzelec, dz. cyt., s. 37-38.

---

Bibliografia:

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Glosa” 2004, nr 11.
- Borkowski G., *Konstytucyjność interpretacji prawa podatkowego*, „Glosa” 2006, nr 1.
- Borkowski J. i in., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1989.
- Brzeziński B., *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 11.
- Brzeziński B., *Pisemne interpretacje prawa podatkowego w projekcie ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1995, nr 6.
- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996.
- Brzeziński B., Masternak M., *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 7.
- Glumińska-Pawlic J., *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, H. Dzwonkowski (red.), J. Głuchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005.
- Glumińska-Pawlic J., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6.
- Gwiżdowski R., *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 7.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1987.
- Kabat A., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarsz i in., Warszawa 2010.
- Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 4, s. 27-29.
- Komar A., *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.
- Litwińczuk H., Karwat P., *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 9.
- Litwińczuk H., Karwat P., *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika, cz. II*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 10.
- Mastalski R., *Dobre zmiany nie zastąpią reformy*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 1.
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12.
- Mastalski R., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, B. Adamiak i in., Wrocław 2012.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Nowak A., Zubik A., *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 11.
- Nykiel W., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów – niektóre możliwe rozwiązania*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, H. Dzwonkowski (red.), J. Głuchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005.
- Nykiel W., Strzelec D., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 5.
- 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*, H. Dzwonkowski (red.), J. Głuchowski (red.), A. Pomorska (red.), Lublin 2005.
- 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, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3.
- Stofa M., *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 8.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 731 (V kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/5631B4A22D45B78AC125719C00369E12/\\$file/731-uzas.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/5631B4A22D45B78AC125719C00369E12/$file/731-uzas.doc), dostęp: 28.01.2021.
- Woltanowski P., *Problem konstytucyjności instytucji wiążących interpretacji prawa podatkowego*, w: *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, K. Święch (red. nauk.), A. Zalcewicz (red. nauk.), Szczecin 2005.
- Zelwianiński R., *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2005, nr 4, s. 49-55.

Zelwiański R., *Wątpliwe zmiany w ordynacji podatkowej i w ustawie o NSA*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4.

**Akty prawne:**

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.  
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz.U. Nr 112, poz. 770.  
Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 173, poz. 1808.  
Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1318.  
Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387.  
Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. Nr 30, poz. 168.  
Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1590.  
Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. Nr 232, poz. 1378.  
Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.  
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325.  
Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199.  
Wytoczne Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 1996 r. w sprawie stosowania wzoru ewidencji przebiegu pojazdu, Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 25, poz. 137.  
Wytoczne Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 1996 r. w sprawie określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania, Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 13, poz. 60.

**Orzecznictwo:**

Uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, LEX nr 221560.  
Uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, LEX nr 530904.  
Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92, LEX nr 10909.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288, LEX nr 112993.  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, LEX nr 1511372.  
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2006 r., I SA/Gd 1760/05.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r., I SA/Kr 850/05, LEX nr 167355.  
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 listopada 2005 r., I SA/Sz 500/05, LEX nr 858274.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2005 r., I SA/Bk 178/05, LEX nr 173744.