



---

Marta Kosmowska\*

## ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE NIEZGODNEJ Z PRAWEM INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

---

Artykuł odnosi się do kwestii odpowiedzialności odszkodowawczej organu podatkowego za wydanie niezgodnej z prawem interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnej), do której zastosował się jej adresat, zaś wydana niezgodnie z prawem interpretacja indywidualna stała się źródłem szkody tego adresata. W ramach rozważań zwrócono uwagę na specyficzną konstrukcję odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z interpretacją indywidualną, do zaistnienia której niezbędne jest współdziałanie podmiotu w postaci zastosowania się do treści wydanej niezgodnie z prawem interpretacji indywidualnej.

Pojęcia kluczowe: ordynacja podatkowa, interpretacja indywidualna, organ władzy publicznej, wykonywanie władzy publicznej, niezgodność z prawem, szkoda, odpowiedzialność odszkodowawcza

**W** niniejszym artykule omówione zostanie zagadnienie o znacznym stopniu doniosłości dla adresata interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych), które zostało je-

---

\* Marta Kosmowska, ukończyła studia doktoranckie na Uniwersytecie Jagiellońskim; specjalistka w dziedzinie prawa cywilnego i prawa podatkowego; ORCID: 0000-0002-6882-8010.

dynie zasygnalizowane na gruncie nauki prawa podatkowego<sup>1</sup>. Mowa o sytuacji, gdy organ podatkowy wyda w sposób niezgodny z prawem interpretację indywidualną, do której następnie zastosuje się jej adresat, a wydana niezgodnie z prawem interpretacja indywidualna stanie się źródłem szkody tego adresata. Celem analizy będzie weryfikacja, czy przy zaistnieniu powyższych okoliczności organ podatkowy (państwo) może zostać pociągnięty do odpowiedzialności odszkodowawczej przez adresata interpretacji indywidualnej. Zauważyć należy, że dotychczas w literaturze przedmiotu akcentowany był aspekt nieponoszenia przez adresata interpretacji indywidualnej konsekwencji zastosowania się do jej treści, nie ma natomiast rozważań na temat ewentualnej odpowiedzialności organu podatkowego oraz ewentualnej rekompensaty należnej podmiotowi, który działał w zaufaniu do organów państwa. Zaznaczyć trzeba, że niejednokrotnie samo zwolnienie z zapłaty podatku – które jest najdalej idącą ochroną podatnika – nie rekompensuje strat, jakie poniósł on w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej.

Wskazać należy, że interpretacja indywidualna nie jest zwykłą informacją udzielaną podatnikowi przez organ podatkowy, lecz stanowi władczy akt urzędowej wykładni przepisów prawa podatkowego (organ podatkowy władczo ingeruje w sytuację prawną podmiotu, przy czym nie ma znaczenia, że działanie organu podejmowane jest na wniosek jednostki i wymaga jej aktywności w postaci „zastosowania” się do interpretacji). Na wstępie niniejszych rozważań należy wyraźnie zaznaczyć, że wśród teoretyków prawa podatkowego dominuje pogląd, zgodnie z którym interpretacja indywidualna stanowi zwykłą, niewiążącą informację udzielaną przez organ podatkowy. Jednakże w niniejszym opracowaniu takie stanowisko zostaje *a limine odrzucone*. Antycypując dalsze rozważania należy zaznaczyć, że interpretacja indywidualna, w przeciwieństwie do zwykłej informacji uzyskiwanej od organu podatkowego, jest formą władczego działania organu, aktem procesowym i formalnym oraz efektem również sformalizowanego postępowania. Przyjęcie odmiennego stanowiska stawiałoby interpretacje indywidualne na równi z działaniami faktycznymi organów podatkowych z zakresu edukacji podatkowej, jak np. szkolenia, wydawanie poradników czy prowadzenie kampanii informacyjnych. W obecnym stanie prawnym podmiot otrzymuje interpretację indywidualną, z którą wiążą się określone skutki (konsekwencje) prawne. Instytucja ta jest sil-

<sup>1</sup> Zob. M. Pyziak-Szafnicka, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę powstałą na skutek zastosowania się do urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, [w]: *Odpowiedzialność cywilna. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Adama Szpunara*, red. M. Pyziak-Szafnicka, Kraków 2004, s. 181-202; A. Kabat, J. Kabat-Rembelska, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 2, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 2-7; J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 176.

nie związana z zasadą zaufania obywateli do organów państwowych, które wydając interpretację indywidualną prezentują swój własny sposób rozumienia i wykładni przepisów prawa na tle określonego stanu faktycznego, który nie powinien pozostawać w sprzeczności z aktem stosowania prawa. Trzeba jednakże wyraźnie zaznaczyć, że interpretacje indywidualne nie konkretyzują praw lub obowiązków zainteresowanego, o którym mowa w art. 14b § 1 o.p., nie stanowią rozstrzygnięcia sprawy podatkowej<sup>2</sup>, nie mogą zostać uznane za samoistne źródło uprawnień i obowiązków, nie tworzą również żadnej normy postępowania<sup>3</sup>. Na gruncie Ordynacji podatkowej została także ustanowiona zasada niezwiązania interpretacją indywidualną, która w sensie formalnym ma charakter bezwzględnie wiążący<sup>4</sup>.

*Eo ipso* organ podatkowy, który działa niezgodnie z prawem, powinien ponosić pełną odpowiedzialność za swoje działania, zaś podmiotowi działającemu w zaufaniu do organu podatkowego winno przysługiwać roszczenie o naprawienie szkody.

### 1. Ogólne zasady dotyczące odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej za niezgodne z prawem zachowania jej organów

Tytułem wstępu należy wskazać, że do postępowania interpretacyjnego, z uwagi na brak stosownego odesłania w treści art. 14h o.p., nie znajduje zastosowania regulacja rozdziału 21 o.p. („Odpowiedzialność odszkodowawcza”). Artykuł 260 o.p. stanowiący, że do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego, dotyczy wyłącznie przypadków wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej<sup>5</sup>. Tym samym regulacją właściwą w przypadku interpretacji indywidualnych mogą być jedynie zasady ogólne odpowiedzialności odszkodowawczej organów władzy publicznej wyrażone w Konstytucji RP i Kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Po wejściu w życie nowej Konstytucji RP pojawiły się rozbieżności w zakresie charakteru prawnego wskazanej powyżej regulacji konstytucyjnej. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, regulacja ta stanowiła jedynie proklamację zasady odpowiedzialności władzy publicznej, bez nor-

<sup>2</sup> Tak. m.in. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 55.

<sup>3</sup> Tak. m.in. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 137.

<sup>4</sup> Por. M. Kosmowska, *Pośrednia moc wiążąca indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Casus” 2020, nr 96/97, s. 66-72.

<sup>5</sup> Zob. rozważania na ten temat – A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014.

matywnej treści. Drugie stanowisko zakładało natomiast, że jest to wyraz dostatecznie skonkretyzowanego prawa podmiotowego obywatela do odszkodowania, które przesądza o kształcie i zakresie tej odpowiedzialności<sup>6</sup>. Powyższa debata została zakończona po wydaniu wyroku TK z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00<sup>7</sup> (kluczowego w zakresie wykładni art. 77 ust. 1 Konstytucji RP), w którym stwierdzono, że Konstytucja RP określa samodzielnie przesłanki odpowiedzialności za szkody wyrządzone niezgodnym z prawem działaniem organów władzy publicznej i nie może być traktowana jedynie jako potwierdzenie idei odpowiedzialności odszkodowawczej. Trybunał Konstytucyjny przyjął, że regulacja art. 77 ust. 1 Konstytucji RP nie jest powtórzeniem zasad ukształtowanych w ramach prawa powszechnego, ale wprowadza nowe samodzielne treści, które muszą być uwzględniane na poziomie regulacji ustawowej, szczególnie tej, która została zawarta w Kodeksie cywilnym. Trybunał Konstytucyjny wskazywał również (zwłaszcza w wyroku z 20 stycznia 2004 r., SK 26/03<sup>8</sup>), że art. 77 ust. 1 powinien być rozumiany nie tylko jako gwarancja prawa podmiotowego, ale także jako gwarancja poszanowania zasady legalizmu<sup>9</sup>. Regulacja konstytucyjna została rozwinięta w art. 417 k.c. (podstawa ogólna odpowiedzialności za szkody wyrządzone przy wykonywaniu władzy publicznej), art. 417<sup>1</sup> k.c. (przypadki szkody powstałej w wyniku wydania lub niewydania aktu normatywnego, orzeczenia sądowego lub ostatecznej decyzji) oraz art. 417<sup>2</sup> k.c. (szkoda powstała w związku ze zgodnym z prawem wykonywaniem władzy publicznej). W doktrynie i orzecznictwie zarysowało się kilka stanowisk dotyczących wzajemnych relacji regulacji konstytucyjnych do regulacji kodeksowych, które zostały wyczerpująco przedstawione przez Ewę Bagińską<sup>10</sup>. Z punktu widzenia rozważań prowadzonych w ramach niniejszego artykułu szczególne znaczenie posiada relacja zasad ogólnych odpowiedzialności odszkodowawczej. Obecnie dominuje stanowisko, że generalną podstawą prawną roszczeń odszkodowawczych jest art. 417 § 1 k.c., który należy interpretować

<sup>6</sup> Zob. m.in. M. Safjan, *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 4, s. 3 i n.; A. Szpunar, *O odpowiedzialności odszkodowawczej państwa*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 6, s. 86 i n.; E. Łętowska, *W kwestii zmian przepisów k.c. o odpowiedzialności za szkody wyrządzone działaniem władzy publicznej*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 7, s. 75 i n.; M. Kępiński, R. Szczepaniak, *O bezpośrednim stosowaniu artykułu 77 ust. 1 Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 3, s. 79 i n.; P. Granecki, *Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną działaniem swojego funkcjonariusza (wybrane zagadnienia)*, „Palestra” 2000, nr 11-12, s. 16 i n.

<sup>7</sup> Wyrok TK z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK 2001, nr 8, poz. 256.

<sup>8</sup> Wyrok TK z 20 stycznia 2004 r., SK 26/03, OTK-A 2004, nr 1, poz. 3.

<sup>9</sup> Por. M. Safjan, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej (po 1 września 2004 roku)*, Warszawa 2004, s. 22.

<sup>10</sup> Zob. E. Bagińska, *Konstytucjonalizacja prawa podmiotowego do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2016, s. 135-143.

w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP<sup>11</sup>. Mając na uwadze powyższe regulacje, należy wskazać, że materialnoprawną przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej jest: 1) niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, 2) wyrządzenie szkody oraz 3) związek przyczynowy między bezprawnym działaniem a szkodą<sup>12</sup>.

### 1.1. ELEMENTY PODMIOTOWE

Zgodnie z brzmieniem art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, obowiązek naprawienia szkody powstaje w przypadku, gdy szkoda została wyrządzona przez szczególną kategorię podmiotów – organy władzy publicznej. Stosownie do wykładni art. 77 ust. 1 Konstytucji RP dokonanej przez TK w wyroku z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 pojęcie „władza publiczna” obejmuje wszystkie władze w sensie konstytucyjnym – ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych i łączy się z reguły z możliwością władczego kształtowania sytuacji jednostki. W cytowanym wyroku TK wskazuje, że pojęcie „organu władzy publicznej” użyte w art. 77 ust. 1 Konstytucji RP oznacza „(...) instytucję, strukturę organizacyjną, jednostkę władzy publicznej, z której działalnością wiąże się wyrządzenie szkody, nie zaś organ

<sup>11</sup> Tak m.in. w postanowieniu SN z 30 maja 2003 r., III CZP 34/03: „(...) nie sposób podzielić poglądu o bezpośrednim stosowaniu art. 77 ust. 1 Konstytucji w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny zinterpretował przepis art. 417 § 1 k.c. zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji i wskazał, że właśnie art. 417 § 1 k.c. jest generalną podstawą prawną roszczeń odszkodowawczych. Skoro istnieje regulacja ustawowa (art. 417 § 1 k.c.) i to zgodna z Konstytucją, to nie znajduje uzasadnienia zastosowanie wyłącznie przepisu Konstytucji jako podstawy prawnej rozstrzygnięcia sporu”; zob. również: wyrok SN z 23 marca 2004 r., V CK 376/03: „Nie można z treści art. 77 ust. 1 Konstytucji wywieść samoistnego roszczenia odszkodowawczego, niezależnego od przepisów ustawowych, należy natomiast interpretować ustawowe przepisy odszkodowawcze w zgodności z zasadami konstytucyjnymi. Odpowiedzialność organów władzy publicznej może być więc oceniana – na tle konkretnych okoliczności – na podstawie art. 417 § 1 k.c. (...)”; wyrok SN z 19 listopada 2004 r., V CK 250/04: „W stanie prawnym powstałym po wydaniu wspomnianego wyroku Trybunału Konstytucyjnego podstawą odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wyrządzone zachowaniem funkcjonariuszy państwowych, w tym za szkody wyrządzone wydaniem decyzji administracyjnej, stał się więc art. 417 k.c., w rozumieniu nadanym mu przez Trybunał. Tym samym brak podstaw, aby taką odpowiedzialność opierać wprost na art. 77 ust. 1 Konstytucji z pominięciem art. 417 k.c. Rozpoznający sprawę sąd nie może bowiem pominąć wiążącej go ustawy i oprzeć swoje rozstrzygnięcie tylko na art. 77 Konstytucji”.

Należy jednak zaznaczyć, że w kilku sprawach SN uwzględnił roszczenie odszkodowawcze na podstawie bezpośredniego stosowania art. 77 ust. 1 Konstytucji RP – zob. m. in. wyrok SN z 30 czerwca 2004 r., IV CK 491/03: „Uwzględnienie roszczenia odszkodowawczego powodów na podstawie stosowanego bezpośrednio art. 77 ust. 1 Konstytucji wymaga jednak uprzedniego wykazania, że wystąpiły wszystkie kumulatywne przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej, a więc bezprawność zachowań pozwanego, szkoda poniesiona przez powodów oraz normalny związek przyczynowy między tymi zdarzeniami. Skarb Państwa może bowiem również ponosić odpowiedzialność na podstawie art. 77 ust. 1 Konstytucji za szkodę wyrządzoną w następstwie takiej działalności legislacyjnej organu władzy publicznej, której wynikiem jest faktyczne pozbawienie lub ograniczenie możliwości realizacji uprawnień wynikających z innego aktu prawnego, co czyni system prawny w tym zakresie dysfunkcyjnym i wewnętrznie sprzecznym”.

<sup>12</sup> Zob. E. Bagińska, *Konstytucjonalizacja prawa podmiotowego...*, s. 109.

osoby prawnej w kategoriach prawa cywilnego. Odpowiedzialność oparta na tym przepisie obciąża strukturę (instytucję), a nie osoby z nią związane (jej funkcjonariuszy). Podstawowe znaczenie ma ustalenie, czy działanie organu władzy publicznej związane jest z realizacją jego prerogatyw. Formalny charakter powiązań pomiędzy bezpośrednim sprawcą szkody a władzą publiczną jest mniej istotny. Ustalenie statusu osoby, która jest bezpośrednim sprawcą szkody ułatwia jednak przypisanie danego działania organowi władzy publicznej”. Zgodnie z powyższym nie ulega wątpliwości, że organy podatkowe które posiadają kompetencję do wydawania interpretacji indywidualnych, tj. dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a w przypadku zmiany interpretacji indywidualnej również Szef Krajowej Administracji Skarbowej) oraz wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa są organami władzy publicznej. Z technicznego punktu widzenia, stosownie do art. 417 § 1 k.c., za niezgodne z prawem działania wskazanych powyżej podmiotów ewentualną odpowiedzialność poniesie odpowiednio Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego.

## 1.2. ELEMENTY PRZEDMIOTOWE

Jak wynika z art. 417 § 1 k.c., zdarzeniem sprawczym będącym przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej jest działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej. Szkada ma powstać przy wykonywaniu władzy publicznej, a nie przez sam fakt podejmowania czynności przez podmiot, za który ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa czy jednostka samorządu terytorialnego<sup>13</sup>. Problematyczna jest kwestia określenia definicji pojęcia „wykonywanie władzy publicznej”. Z jednej strony analiza literatury prowadzi do wniosku, że pojęcie to odnoszone jest jedynie do działań władczych (sfery imperium)<sup>14</sup>. Ewa Bagińska stwierdza, że normy objęte art. 417-417<sup>2</sup> k.c. „(...) wyraźnie i wyłącznie odnoszą się do tej sfery działania jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa (samorządu terytorialnego lub innych osób prawnych), która obejmuje działania (zaniechania) władcze”<sup>15</sup>. Z drugiej strony TK w wyroku z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 wskazuje, że wykonywanie władzy publicznej „(...) dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy aktywności. Wykonywanie takich funkcji łączy się z reguły, chociaż nie za-

<sup>13</sup> Zob. P. Dzienis, *Odpowiedzialność cywilna władzy publicznej*, Warszawa 2006, s. 167.

<sup>14</sup> Zob. E. Bagińska, *Przesłanki odpowiedzialności deliktowej za niezgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego...*, s. 272-284.

<sup>15</sup> Zob. E. Bagińska, *Podstawy i zakres odpowiedzialności deliktowej administracji w świetle Kodeksu cywilnego*, [w:] *System Prawa Administracyjnego...*, s. 250.

wsze, z możliwością władczego kształtowania sytuacji jednostki. Dotyczy to obszaru, na którym może dojść do naruszenia praw i wolności jednostki ze strony władzy publicznej”. Z punktu widzenia instytucji interpretacji indywidualnych rozstrzygnięcie powyższego sporu nie ma istotnego znaczenia, bowiem, jak zostało wskazane na wstępie niniejszego artykułu, interpretacje indywidualne mają charakter władczy. Interpretacja indywidualna jest bowiem autorytatywnym aktem woli organu podatkowego. W procesie wykładni prawa nie istnieje tylko jedno właściwe rozstrzygnięcie zakodowane w prawie pozytywnym<sup>16</sup>. Wybór jednego z nich stanowi przejaw władztwa organu podatkowego wydającego interpretację indywidualną. Podejmowane przez organ rozstrzygnięcie nie jest w żaden sposób weryfikowane przez zainteresowanego, podmiot ten nie ma również możliwości negocjowania z organem treści tego rozstrzygnięcia, zatem brak w tym aspekcie elementu konsensualnego. Wszelkie podejmowane przez organ działania mają charakter w pełni jednostronny. Pomimo, że podmiot zewnętrzny może wywołać skutki (konsekwencje) prawne związane z interpretacją indywidualną poprzez zastosowanie się do niej, to jednak nie ma żadnego wpływu na treść tej interpretacji. Przejawem władztwa organu podatkowego wydającego interpretację indywidualną są również aspekty czysto procesowe (np. odmowa wszczęcia postępowania interpretacyjnego, wezwanie zainteresowanego do usunięcia braków wniosku, możliwość zmiany z urzędu wydanej interpretacji indywidualnej). Trzeba mieć na uwadze, że tryb wydania lub zmiany (lub modyfikacji innego rodzaju) stanowi odrębną i specyficzną procedurę administracyjną, co świadczy o przyjęciu przez ustawodawcę władczej metody działania. Poza tym interpretacje indywidualne zostały poddane weryfikacji sądu administracyjnego, natomiast w doktrynie przeważa pogląd, że sąd administracyjny kontroluje jedynie działania władcze organów administracji publicznej<sup>17</sup>.

Nie wchodząc w dalsze rozważania dotyczące tego zagadnienia, które przekraczają ramy niniejszego artykułu, należy jednak zwrócić uwagę na słuszną tendencję, jaka zarysowuje się w nauce prawa administracyjnego, do poszukiwania nowego kryterium ustalenia zakresu przedmiotowego odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem działania organów władzy publicznej, szersze-

<sup>16</sup> Zob. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s. 24-25.

<sup>17</sup> Zob. E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2006, s. 160; B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 PostAdmU)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 9 i n.; M. Wiącek, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz Art. 87-243*, t. 2, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1097; tożsamy stanowisko zostało wyrażone w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 23 lutego 2010 r., II GPS 6/09 w którym wskazano, że „(...) podstawowym kryterium dla ustalenia właściwości sądów administracyjnych jest kryterium wykonywania kompetencji w formach władczych; innymi słowy – gdy mamy do czynienia z zakresem kompetencji charakteryzujących się władztwem administracyjnym?”



go niż tradycyjne kryterium władztwa. Przykładowo Agata Cebera przyjmuje, że terminem techniczno-prawnym, z którego zaistnieniem należy wiązać powstanie odpowiedzialności deliktowej władzy publicznej, jest pojęcie „kompetencji”<sup>18</sup>. Bez względu jednak na to, czy pojęcie „wykonywania władzy publicznej” opiera się na kryterium władztwa, czy pojęciu „kompetencji”, należy uznać, że organ podatkowy wydając interpretację indywidualną wykonuje władzę publiczną. Należy jednak zwrócić uwagę na specyficzną konstrukcję interpretacji indywidualnych, która składa się z dwóch etapów – etapu głównego oraz etapu dopełniającego. Etap główny polega na wydaniu rozstrzygnięcia w postaci interpretacji indywidualnej, zaś etap dopełniający zależny jest całkowicie od wyboru i woli zainteresowanego i polega na podjęciu przez beneficjenta wydanej interpretacji indywidualnej działań faktycznych lub prawnych relewantnych do treści tej interpretacji. Tym samym w omawianym przypadku wykonywanie władzy publicznej wymaga współdziałania adresata interpretacji poprzez zastosowanie się do jej treści. Takie współdziałanie podmiotu umożliwi wywołanie negatywnych skutków prawnych, jednakże nie zmienia to faktu, że zdarzenie deliktowe jest konsekwencją aktu wykonywania władzy publicznej. Trzeba zaznaczyć, że w takiej sytuacji jednostka działa w zaufaniu do legalności interpretacji indywidualnej. Nie ma zatem przeszkód, aby przypisać odpowiedzialność organowi podatkowemu, który ją wydał.

### 1.3. NIEZGODNOŚĆ Z PRAWEM I OBOWIĄZEK UZYSKANIA PREJUDYKATU

Przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej jest niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Pojęcie „działania” nie zostało zdefiniowane w Konstytucji RP. W orzecznictwie i doktrynie opowiedziano się za szerokim rozumieniem tego pojęcia, jako odnoszącego się również do zaniechania<sup>19</sup>. Przyjęto także, że w zakresie działań czynnych organu władzy publicznej mieszczą się

<sup>18</sup> Szerzej na ten temat A. Cebera, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za niezgodne z prawem działania organów administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 175 i n.

<sup>19</sup> Zob. M. Haczkowska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007, s. 109; A. Matan, *Rażące naruszenie prawa jako przesłanka odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego*, Warszawa 2014, s. 40 i n.; W. Skrzydło, *Konstytucja RP. Komentarz*, Kraków 2000, s. 92; P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 100. Szerokie rozumienie zostało przyjęte również w wyroku TK z 4 grudnia 2001 roku SK 18/00, zgodnie z którym pojęcie „działania” „(...) nie zostało konstytucyjnie zdefiniowane. W pojęciu tym mieszczą się zarówno zachowania czynne tego organu, jak i zaniechania (...). Pojęcie „zaniechania” władzy publicznej dotyczy tych sytuacji, w których obowiązek określonego działania władzy publicznej jest skonkretyzowany w przepisie prawa i można ustalić, na czym konkretnie miałyby polegać zachowanie organu władzy publicznej, aby do szkody nie doszło”.



indywidualne rozstrzygnięcia, np. decyzje, orzeczenia i zarządzenia. Z kolei działanie „niezgodne z prawem” na gruncie Konstytucji RP rozumiane jest jako naruszenie norm prawnych prawa powszechnie obowiązującego<sup>20</sup>. Podobnie wypowiedział się TK w wyroku z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, w treści którego stwierdził, że pojęcie „niezgodność z prawem” z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP musi być rozumiane ściśle, tj. zgodnie z konstytucyjnym systemem źródeł prawa (art. 87-94 Konstytucji RP). Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że nie ma znaczenia, czy działanie to było subiektywnie zawinione. *Eo ipso* art. 77 ust. 1 Konstytucji RP w odniesieniu do niezgodnych z prawem działań organów publicznych ustanawia surowsze przesłanki, w porównaniu z ogólnymi zasadami Kodeksu cywilnego, opartymi na przesłance winy (art. 415 k.c.). Konstytucyjna formuła została przeniesiona na płaszczyznę kodeksową i stąd pojawił się problem, czy pojęcie „niezgodności z prawem” występujące w art. 417 § 1 k.c. należy rozumieć analogicznie jak w przypadku art. 77 Konstytucji RP, a więc jako sprzeczność z obowiązującym porządkiem prawnym (stanowisko wąskie)<sup>21</sup>, czy też należy je rozpatrywać w kontekście tradycyjnego dla nauki prawa cywilnego pojęcia „bezprawności”, czyli zachowania sprzecznego nie tylko z normami prawnymi dekodowanymi z konstytucyjnych źródeł prawa, lecz także naruszającego zasady współżycia społecznego (stanowisko szerokie)<sup>22</sup>. Z jednej strony art. 417 k.c. stanowi konkretyzację art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, z drugiej zaś jest zawarty w dziale regulującym odpowiedzialność deliktową opartą na konstrukcji bezprawności. Zwolennicy wąskiej interpretacji opierają stanowisko na wykładni językowej, jak również dyrektywie zakazującej synonimicznej wykładni różnych zwrotów. Przyjmują, że posłużenie się przez ustawodawcę *expressis verbis* pojęciem „niezgodność z prawem”, a nie pojęciem „bezprawność” przesądza, że celem było nawiązanie do konstrukcji niezgodności z prawem w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, nie zaś do konstrukcji bezprawności cywilnej<sup>23</sup>. Natomiast przedstawiciele

<sup>20</sup> Tak m.in. M. Safjan, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 38; M. Haczowska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa...*, s. 107; por. wyrok NSA z 19 lipca 2012 r., I OSK 685/12, w którym sąd przyjął, że wyjaśnienia, instrukcje i pisma resortowe nie należą do źródeł prawa powszechnie obowiązującego, a zatem nie mogą stanowić podstawy wydania decyzji administracyjnej.

<sup>21</sup> Zob. M. Safjan, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 39-40.

<sup>22</sup> Zob. m.in. E. Bagińska, *Przesłanki odpowiedzialności deliktowej...*, s. 338 i n.; P. Dzienis, *Odpowiedzialność cywilna władzy...*, s. 216; Z. Banaszczyk, *Odpowiedzialność za szkody wywołane przy wykonywaniu władzy publicznej*, Warszawa 2015, s. 148; J. J. Skoczyła, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa i innych podmiotów przy wykonywaniu władzy publicznej w noweli do kodeksu cywilnego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 9, s. 24; B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 520-521; A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 133.

<sup>23</sup> Tak m.in. M. Safjan, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 39; por. również L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 144-145.

ujęcia szerokiego podnoszą, że skoro postanowienia Konstytucji RP wyznaczają jedynie minimalne standardy, to nie ma przeszkód, aby na płaszczyźnie ustawy poziom ochrony był wyższy<sup>24</sup>. Stanowisko to prezentuje również TK w wyroku z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, stwierdzając, że „(...) nie ma przeszkód konstytucyjnych dla związania w ramach ustawodawstwa zwykłego konstrukcji odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej z tradycyjną koncepcją bezprawności ustaloną w płaszczyźnie prawa cywilnego”. W doktrynie podkreśla się, że pojęcie „bezprawności”, będące przesłanką odpowiedzialności, kształtowane jest przez różne unormowania<sup>25</sup>. Również TK w wyroku z 23 września 2003 r., K 20/02<sup>26</sup> odniósł się do zróżnicowanych postaci bezprawności działania władzy publicznej, wskazując, że jedną z nich jest zachowanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonych mu czynności (art. 417 k.c.) i że w takim wypadku reżim odpowiedzialności (także i pojęcia „bezprawia”) tworzy Kodeks cywilny. W cytowanym wyroku TK wskazał ponadto, że szczególna postać bezprawnego zachowania w przypadku decyzji administracyjnych oraz podatkowych uregulowana jest w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej oraz że nie wyczerpuje to jednak wszystkich form bezprawnego działania władzy państwowej.

Należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy istnieje możliwość uznania za niezgodne z prawem działania organu podatkowego, który wydając interpretację indywidualną przedstawia w niej powszechnie obowiązującą wykładnię prawa lub wybiera jedną z możliwych i stosowanych wykładni prawa. Nie ma bowiem wątpliwości, że działanie w ramach porządku prawnego nie jest działaniem niezgodnym z prawem<sup>27</sup>. Istotne znaczenie w kontekście niezgodności z prawem interpretacji indywidualnych ma wyrok NSA z 5 maja 2004 r., FSK 2/04<sup>28</sup>. Mimo, że odnosi się on bezpośrednio do kontroli legalności decyzji podatkowej, NSA wskazał w nim ogólną zasadę, że rozbieżność orzecznictwa „(...) sama przez się nie wyklucza możliwości, że jeden z dwóch sprzecznych ze sobą poglądów wyrażonych w tym orzecznictwie jest na tyle wadliwy, iż jego przyjęcie przez organ podatkowy stanowi rażące naruszenie prawa, o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. O wykluczeniu naruszenia pra-

<sup>24</sup> Tak m.in. E. Bagińska, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 295; TK w wyroku z 4 grudnia 2011 r., SK 18/00, OTK 2011, nr 8, poz. 256.

<sup>25</sup> Zob. E. Bagińska, *Przesłanki odpowiedzialności deliktowej...*, s. 341.

<sup>26</sup> Zob. wyrok TK z 23 września 2003 r., K 20/02.

<sup>27</sup> Zob. A. Szpunar, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za funkcjonariuszy*, 1985, s. 135.

<sup>28</sup> Zob. wyrok NSA z 5 maja 2004 r., FSK 2/04, ONSAiWSA 2004, nr 1, s. 6; OSP 2005, nr 5, s. 70.

wa w stopniu rażącym można mówić wyłącznie wówczas, gdy na gruncie danego przepisu możliwy jest wybór różnych jego interpretacji, z których jednak każda daje się uzasadnić z jednakową mocą”. Istotne znaczenie w omawianym zakresie ma również wyrok SN z 27 kwietnia 2001 r., V CKN 832/00<sup>29</sup>, który został wydany w nieobowiązującym już stanie prawnym i dotyczy urzędowych interpretacji, jednakże pozostaje aktualny w kontekście interpretacji indywidualnych. Zgodnie z jego treścią, w świetle art. 417 k.c. „(...) nie można dopatrzeć się bezprawności w zachowaniach Ministra Finansów polegających na przyjęciu jednej z dwu funkcjonujących w doktrynie wykładni określonych przepisów prawa podatkowego, która później nie została zaaprobowana w orzecznictwie sądowym, oraz na działaniach (w ramach kompetencji), zmierzających do zapewnienia stosowania podlegających tej wykładni przepisów zgodnie z tą wykładnią przez jednostki mu podległe. Bezprawności w zachowaniu Ministra Finansów można natomiast byłoby się dopatrzeć wówczas, gdyby Minister Finansów zmierzał w drodze tych działań do odstąpienia od przepisu ustawy (np. przyjął wykładnię przepisu ustawy odmienną od powszechnie aprobowanej). Wówczas bowiem Minister Finansów działałby z przekroczeniem swych kompetencji”. Ewa Bagińska słusznie wskazała, że pierwsza część tego wyroku może budzić wątpliwości, natomiast druga jest prawidłowa<sup>30</sup>. Przyjęto zatem stanowisko Małgorzaty Pyziak-Szafnickiej, która stwierdziła, że przesłanka niezgodności z prawem urzędowej interpretacji zostanie spełniona w momencie zmiany przez organ podatkowy interpretacji (co oznacza, że zmieniona interpretacja była niezgodna z prawem) i w przypadku stwierdzenia tej niezgodności w postępowaniu sądownoadministracyjnym<sup>31</sup>. Mając na uwadze, że powyższe stanowisko dotyczyło urzędowych interpretacji prawa podatkowego i z uwagi na zmianę regulacji prawnej, opierając się na ustaleniach Małgorzaty Pyziak-Szafnickiej, należy uznać, że weryfikacja interpretacji indywidualnej na płaszczyźnie administracyjnej bądź sądownoadministracyjnej, skutkująca pozbawieniem mocy wiążącej interpretacji indywidualnej oznacza, że interpretacja indywidualna została wydana przez organ podatkowy niezgodnie z prawem i tym samym spełniona została przesłanka odpowiedzialności odszkodowawczej. Taką sytuację należy jednak odróżnić od wymogu uzyskania prejudykatu stwierdzającego niezgodność z prawem działania lub zaniechania, który pojawia się w zakresie art. 417<sup>1</sup> k.c. W przypadku art. 417 k.c. ustawodawca nie

<sup>29</sup> Zob. wyrok SN z 27 kwietnia 2001 r., V CKN 832/00.

<sup>30</sup> Zob. E. Bagińska, *Przesłanki odpowiedzialności deliktowej...*, s. 345-346.

<sup>31</sup> M. Pyziak-Szafnicka, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa...*, s. 192.

nałożył takiego obowiązku, w związku z czym można przyjąć, że ocena niezgodności z prawem należy do kognicji sądu cywilnego. Sąd cywilny oceni zatem, czy spełniona została przesłanka niezgodności z prawem w przypadku wydania interpretacji indywidualnej. Trzeba także zaznaczyć, że w zakresie interpretacji indywidualnej celowo używa się sformułowania „niezgodna z prawem”, nie zaś „bezprawna”, bowiem organy podatkowe są obowiązane działać zgodnie z zasadą legalizmu, tzn. zgodnie z prawem. W omawianym przypadku działaniem niezgodnym z prawem nie będzie działanie, które narusza zasady współżycia społecznego lub dobre obyczaje.

#### 1.4. SZKODA

Zasadniczą przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej jest wystąpienie szkody w wyniku zdarzenia sprawczego. Przyjmuje się, że pojęcie „szkody” na gruncie Konstytucji RP powinno być rozumiane w sposób szeroki, stosownie do prawa cywilnego, jako tej gałęzi prawa, w której usytuowane są przepisy konkretyzujące mechanizm funkcjonowania odpowiedzialności odszkodowawczej<sup>32</sup>. Uszczerbek w prawie chronionych dobrach konkretnego podmiotu, może mieć charakter majątkowy i niemajątkowy<sup>33</sup>. Trzeba jednak zaznaczyć, że mimo odwołania do instytucji prawa cywilnego traktuje się szkodę jako pojęcie autonomiczne w rozumieniu konstytucyjnym<sup>34</sup>. W przypadku instytucji interpretacji indywidualnej istnieje problem z ustaleniem zdarzenia sprawczego będącego źródłem szkody. Przyjęcie, że szkoda wynika bezpośrednio z wydania interpretacji indywidualnej może spotkać się z zarzutem, że samo wydanie interpretacji indywidualnej nie powoduje powstania szkody, bowiem elementem koniecznym jest zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przez jej adresata (etap dopełniający). Z kolei twierdzenie, że szkoda wynika z zastosowania się do interpretacji indywidualnej prowadzi do absurdalnych wniosków. W niniejszym aspekcie ważną rolę odgrywa prawidłowe zrozumienie istoty „zastosowania się” do interpretacji indywidualnej. Zastosowanie się do treści interpretacji indywidualnej stanowi jedynie dopełnienie etapu głównego i jest niezbędną przesłanką, aby wydana interpretacja indywidualna wywołała zasadnicze skutki (konsekwencje) prawne. Działanie podmiotu w ramach zastosowania się do interpretacji indywidualnej jest zdeterminowane wskazaniem organu podatkowego przedstawionymi w treści interpretacji indywidualnej. W tym zakresie podmiot zewnętrzny działa w zaufaniu do

<sup>32</sup> TK w wyroku z 4 grudnia 2011 r., SK 18/00, OTK 2001, nr 8, poz. 256.

<sup>33</sup> Zob. E. Bagińska, *Konstytucjonalizacja prawa podmiotowego...*, s. 115.

<sup>34</sup> Zob. *Ibidem*.

organu władzy publicznej. Działania, które nie są zgodne z treścią wydanej przez organ interpretacji indywidualnej, nie mogą zostać zakwalifikowane jako skuteczne zastosowanie się do interpretacji indywidualnej. Jest to zatem specyficzna konstrukcja prawna, która do pełnej realizacji wymaga współdziałania podmiotu zewnętrznego z organem podatkowym. Wypełnienie zdeterminowanego przez organ podatkowy etapu dopełniającego jest zatem warunkiem możliwości powstania szkody, nie zaś zdarzeniem sprawczym. Faktycznym źródłem szkody jest wydanie interpretacji indywidualnej, będącej aktem wykładni organu władzy publicznej. Szkada wynikająca z interpretacji indywidualnej, do której podmiot się zastosował, najczęściej przybierać będzie postać szkody majątkowej, jednakże kwestia szczegółowych ustaleń dotyczących postaci tej szkody oraz jej zakresu pozostaje poza zakresem niniejszego artykułu.

### 1.5. ZWIĄZEK PRZYCZYNOWY

Ostatnią z przesłanek, której spełnienie powoduje, że organ władzy publicznej może zostać pociągnięty do odpowiedzialności odszkodowawczej jest związek przyczynowy między działaniem niezgodnym z prawem (zdarzeniem sprawczym) a szkodą.

W tym zakresie należy odwołać się do teorii adekwatnego związku przyczynowego oraz art. 361 § 1 k.c.<sup>35</sup>. Organy władzy publicznej ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za normalne następstwa niezgodnego z prawem działania. Ocena, czy pomiędzy zdarzeniem sprawczym a szkodą zachodzi adekwatna relacja kauzalna, wymaga zbadania, czy pomiędzy następującymi po sobie faktami istnieją obiektywne powiązania. Anna Drywa wskazuje, że dokonując oceny związku przyczynowego należy przeprowadzić test *conditio sine qua non*, który pozwala ustalić, czy wystąpienie zdarzenia poprzedzającego (przyczyny) stanowi warunek konieczny wystąpienia szkody, a po wtóre należy ustalić, czy szkoda, która wystąpiła jest normalnym następstwem zdarzenia, a nie przykładowo rezultatem zbiegu okoliczności<sup>36</sup>. Jak zostało powyżej wskazane, etap dopełniający w postaci zastosowania się do treści interpretacji indywidualnej stanowi element etapu głównego i tym samym nie może zostać uznany za działanie przerywające związek przyczynowy między działaniem sprawczym a szkodą. Przerwanie związku przyczynowego mogłoby nastąpić w sytuacji niezastosowania się do interpretacji indywidualnej przez jej adresata. Istotne jest to, że ocena normalnego następstwa zdarzenia sprawczego odbywa się *ex*

<sup>35</sup> Zob. A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 149; E. Bagińska, *Przestanki odpowiedzialności deliktowej...*, s. 496.

<sup>36</sup> Tak A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 150 i n.

post, czyli w oparciu o wiedzę z chwili orzekania<sup>37</sup>. Jak wskazuje Ewa Bagińska, „(...) ustalenie związku przyczynowego następuje według kryteriów obiektywnych, wynikających z zasad doświadczenia życiowego i wiedzy naukowej. Normalny związek przyczynowy między danym zdarzeniem a szkodą zachodzi, gdy w określonym układzie stosunków oraz w zwyczajnym biegu rzeczy bez zaistnienia szczególnych okoliczności, szkoda jest normalnym, typowo (a więc nie zawsze) występującym następstwem tego rodzaju zdarzeń”<sup>38</sup>. Mając powyższe na uwadze, należy uznać, że w modelowym ujęciu może zająć związek przyczynowy pomiędzy wydaniem interpretacji indywidualnych a szkodą. Etap zastosowania się do treści interpretacji indywidualnej, mimo że ma wpływ na powstanie szkody, może być traktowany jedynie jako uzupełnienie etapu głównego w sposób zależny od woli organu podatkowego.

## 1.6. PODSUMOWANIE

Poczynione powyżej ustalenia dają asumpt do przyjęcia, że wydanie przez organ podatkowy niezgodnej z prawem interpretacji indywidualnej, do której zastosował się jej adresat, może rodzić odpowiedzialność odszkodowawczą organu. W ramach rozważań zwrócono uwagę na specyficzną konstrukcję odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z interpretacją indywidualną, do zaistnienia której niezbędne jest współdziałanie podmiotu w postaci zastosowania się do treści wydanej niezgodnie z prawem interpretacji indywidualnej. Mając na uwadze powyższe ustalenia można wskazać, że w przypadku interpretacji indywidualnych przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej jest: 1) wydanie niezgodnej z prawem interpretacji indywidualnej i zastosowanie się przez adresata do jej treści, 2) wyrządzenie szkody adresatowi interpretacji indywidualnej oraz 3) związek przyczynowy między niezgodnym z prawem działaniem a szkodą. W niniejszym artykule prezentowane jest zatem szerokie podejście do kwestii odpowiedzialności odszkodowawczej uwzględniające konieczność podjęcia stosownych działań przez podmiot zewnętrzny. Należy również podkreślić, że odpowiedzialność odszkodowawcza organu podatkowego nie jest traktowana jako bezpośredni skutek (konsekwencja) prawna zastosowania się do interpretacji indywidualnej, ale jest ściśle związana z zastosowaniem się do jej treści.

<sup>37</sup> Ibidem, s. 150.

<sup>38</sup> Tak E. Bagińska, *Przestanki odpowiedzialności deliktowej...*, s. 496.



## Bibliografia

- Adamiak Barbara, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 PostAdmU)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 9 i n.
- Bagińska Ewa, *Konstytucjonalizacja prawa podmiotowego do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel, Warszawa 2016, s. 109-143.
- Bagińska Ewa, *Podstawy i zakres odpowiedzialności deliktowej administracji w świetle Kodeksu cywilnego*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel, Warszawa 2016, s. 250.
- Bagińska Ewa, *Przesłanki odpowiedzialności deliktowej za niezgodne z prawem wykonywanie władzy publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel, Warszawa 2016, s. 272-496.
- Banaszczyk Zbigniew, *Odpowiedzialność za szkody wyrządzone przy wykonywaniu władzy publicznej*, Warszawa 2015.
- Brolik Jacek, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Cebera Agata, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za niezgodne z prawem działania organów administracji publicznej*, Warszawa 2018.
- Drywa Anna, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014.
- Dzienis Paweł, *Odpowiedzialność cywilna władzy publicznej*, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski Henryk, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. Wiesława Miemieć, Wrocław 2009, s. 137.
- Granecki Paweł, *Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną działaniem swojego funkcjonariusza (wybrane zagadnienia)*, „Palestra” 2000, nr 11-12, s. 16 i n.
- Haczkowska Monika, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007.
- Jakimowicz Wojciech, *Wykłady w prawie administracyjnym*, Kraków 2006.
- Kabat Andrzej, Kabat-Rembelska Joanna, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 2, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 2-7.
- Kępiński Marian, Szczepaniak Rafał, *O bezpośrednim stosowaniu artykułu 77 ust. 1 Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 3, s. 79 i n.
- Konstytucja RP. Komentarz Art. 87-243*, t. 2, red. Marek Safjan, Leszek Bosek, Warszawa 2016.
- Kosmowska Marta, *Pośrednia moc wiążąca indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Casus” 2020, nr 96/97, s. 66-72.
- Lewaszkiwicz-Petrykowska Biruta, *Prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. Marek Zubik, Warszawa 2006, s. 520-521.
- Łętowska Ewa, *W kwestii zmian przepisów k.c. o odpowiedzialności za szkody wyrządzone działaniem władzy publicznej*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 7, s. 75 i n.
- Matan Andrzej, *Rażące naruszenie prawa jako przesłanka odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego*, Warszawa 2014.



Morawski Lech, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.

Ochendowski Eugeniusz, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2006.

Pyziak-Szafnicka Małgorzata, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę powstałą na skutek zastosowania się do urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, [w]: *Odpowiedzialność cywilna. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Adama Szpunara*, red. Małgorzata Pyziak-Szafnicka, Kraków 2004, s. 181-202.

Safjan Marek, *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 4, s. 3 i n.

Safjan Marek, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej (po 1 września 2004 roku)*, Warszawa 2004.

Koczyłlas Józef Jan, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa i innych podmiotów przy wykonywaniu władzy publicznej w noweli do kodeksu cywilnego*, „Przeгляд Sądowy” 2004, nr 9, s. 24.

Skrzydło Wiesław, *Konstytucja RP. Komentarz*, Kraków 2000.

*System Prawa Administracyjnego. Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, t. 12, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel, Warszawa 2010

Szpunar Adam, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za funkcjonariuszy*, Warszawa 1985.

Szpunar Adam, *O odpowiedzialności odszkodowawczej państwa*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 6, s. 86 i n.

Winczorek Piotr, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000.

