

Katarzyna Dokukin* 

STANOWISKO WNIOSKODAWCY W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO¹

Streszczenie: Artykuł podejmuje tematykę uregulowania prawnego z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, w myśl którego składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Autorka dokonuje wykładni przepisu 14b § 3 o.p. oraz formułuje swoje stanowisko wobec przedmiotowej regulacji prawnej.

Słowa kluczowe: podatek, prawo podatkowe, interpretacja przepisów, Ordynacja podatkowa

* Doktor nauk prawnych, administratywista, biegły sądowy przy Sądzie Okręgowym w Rzeszowie w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) w sektorze samorządowym, tj. jednostek samorządu terytorialnego i ich organów oraz podległych tym organom jednostek organizacyjnych, wykładowca w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa (przedmioty: finanse publiczne, prawo finansowe i prawo podatkowe), radca prawny, e-mail: katarzyna.dokukin@op.pl, <https://orcid.org/0009-0001-9099-8307>

¹ Artykuł powstał na podstawie rozprawy doktorskiej pt. *Charakter prawny interpretacji podatkowej*, Kraków 2022.



Received: 12.02.2025; Revised: 15.06.2025; Accepted: 18.06.2025.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

THE APPLICANT'S POSITION ON THE ISSUANCE OF INDIVIDUAL TAX LAW INTERPRETATIONS

Abstract: The article addresses the issue of legal regulation under art. 14b § 3 Tax Ordinance Act according to which the applicant for an individual interpretation is obliged to comprehensively present the actual state of affairs or future event and to present his own position on the legal assessment of this factual state or future event. The author interprets provision 14b § 3 Tax Ordinance Act and formulates its position on the legal regulation in question.

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

1. INTERPRETACJE PODATKOWE INDYWIDUALNE

Indywidualne interpretacje podatkowe udzielane są na wniosek zainteresowanego² przez upoważniony organ administracji publicznej³ w przedmiocie przepisów prawa podatkowego⁴. Wnioskowy charakter tego

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej: o.p.) nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem „zainteresowany”. Pojęcie to wypracowały doktryna i judykatura. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 533/15, LEX 1783259: „Osoba zainteresowana to każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia i/lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego”. Tak więc zainteresowanym jest każda osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organów podatkowych o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Warszawa 2009, s. 138.

³ Norma prawna powierzająca pewnemu podmiotowi możliwość dokonywania jakiegś czynności konwencjonalnej z określonym skutkiem prawnym określana jest jako norma kompetencyjna – S. Wronkowska w: *Zarys teorii państwa i prawa*, red. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Warszawa 1992, s. 147. Taką normę kompetencyjną do dokonywania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego uzyskali: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz samorządowe organy podatkowe. Przy tym wskazuje się na niski poziom kompetencji merytorycznych samorządowych organów podatkowych. Por. J. Glumińska-Pawlic, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6, s. 31–32.

⁴ Przez przepisy prawa podatkowego rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów

postępowania wynika z faktu, że może ono zasadniczo dotyczyć tylko indywidualnej, określonej sprawy danego podmiotu i dla niego wyłącznie, jako adresata wydanej interpretacji, wynik postępowania będzie miał znaczenie prawne – w kontekście ochrony prawnej⁵ z tytułu zastosowania się do tej interpretacji. Treść wniosku natomiast wyznacza obszar, w którym badane będą możliwości zastosowania materialnego prawa⁶. Zawężenie zakresu materialnego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zawiera Ordynacja podatkowa⁷. Wskazuje ona, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużyć przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej⁸ albo podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego. W konsekwencji przedmiotem interpretacji indywidualnej nie mogą być:

- 1) przepisy prawa podatkowego zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1 o.p. (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania);
- 2) przepisy prawa podatkowego zawarte w art. 5a pkt 33d (definicja pojęcia „rzeczywisty właściciel”), art. 24 ust. 19 i 20 (zasady ustalania dochodu do opodatkowania – skutki unikania bądź uchylania się od opodatkowania), art. 30f ust. 18, 20 i 20a (kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹ oraz

międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych – art. 3 pkt 2 o.p.

⁵ Zastosowanie się do wydanej przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej zależy od woli wnioskodawcy. Jeżeli organ interpretacyjny nie zaakceptuje stanowiska jej adresata, adresat ten ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Przeciwnie z kolei uczyni, tj. według jej treści, gdy organ ten jego stanowisko zaaprobuje (uzna za prawidłowe). Zastosowanie się do interpretacji podatkowej indywidualnej rodzi wobec zainteresowanego ochronę prawną, wyrażaną jako tzw. zasada nieszkodzenia.

⁶ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 116.

⁷ Art. 14b § 2a o.p. Zob. również: A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 138 i 139.

⁸ Zob. art. 24a ust. 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

art. 4a pkt 29 (definicja pojęcia „rzeczywisty właściciel”), art. 12 ust. 13 i 14 (sytuacje, w których połączenie lub podział spółek powoduje niezaliczenie określonych środków pieniężnych do przychodu), art. 22c (wyłączenie przepisów o zwolnieniu od podatków dochodów z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru), art. 24a ust. 16, 18 i 18a (odpowiednio: przypadki, w których w stosunku do zagranicznej jednostki kontrolowanej nie stosuje się art. 24a ust. 1, 13a, i 14 u.p.d.o.p. – kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) u.p.d.o.p.;

- 3) przepisy prawa podatkowego dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.f. i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.p.;
- 4) środki ograniczające umowne korzyści¹⁰.

Przedmiotem wniosku nie mogą być także elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego bądź w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb o.p.

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej do organu administracji publicznej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego¹¹. Stosownie do art. 14g § 1 o.p. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający tych wymogów pozostawia się bez

¹⁰ Zgodnie z art. 3 pkt 19 o.p. przez środki określające umowne korzyści rozumie się postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające, lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

¹¹ Art. 14b § 3 o.p.

rozpatrzenia¹². Jednakże pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia może nastąpić dopiero wówczas, gdy wnioskodawca nie uzupełni lub nie skoryguje wniosku według zaleceń organu wydającego interpretację w wyznaczonym przezeń terminie. Zgodnie bowiem z art. 14h o.p. w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio m.in. art. 169 § 1 i 2 o.p. Jeżeli zatem wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p., tj. nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego, co uniemożliwia dokonanie oceny stanowiska w nim wyrażonego, organ podatkowy obowiązany jest w pierwszej kolejności wezwać wnioskodawcę, na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., do uzupełnienia jego braków. Wezwanie do uzupełnienia opisanego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) powinno zmierzać do ustalenia stanu faktycznego, który jest konieczny dla jego podatkowoprawnej oceny z punktu widzenia przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne. Wzywając zatem wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku w trybie art. 169 § 1 o.p., organ zobowiązany jest do szczegółowego wskazania, w jakim zakresie wniosek powinien być uzupełniony¹³.

¹² Minister Finansów pozostawił wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpoznania, w ocenie organu złożony wniosek nie spełniał bowiem wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. – zob. wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. I FSK 1084/16, LEX 2530022.

¹³ Zdaniem A. Bartosiewicza w ostatnich kilkunastu miesiącach można zaobserwować, że organy powołane do udzielania wnioskodawcom interpretacji indywidualnych niejako zamieniają się rolą z wnioskodawcami. Zamiast odpowiadać – przede wszystkim pytają. Powoli wyjątkiem, a nie regułą, stają się przypadki, w których organy wydają interpretację bez wcześniejszego dopytywania wnioskodawcy o określone elementy stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Z jednej strony bowiem organy informacji podatkowej przy rozpatrywaniu danego wniosku żądają od wnioskodawców podania wielu szczegółów dotyczących opisanego zdarzenia, przy czym (czego dowodzą później również wydawane w tych właśnie sprawach interpretacje) z reguły szczegóły te nie mają żadnego znaczenia dla załatwienia wniosku. Nie mają one bowiem wpływu na sposób zastosowania danych przepisów prawa podatkowego, których interpretacja ma dotyczyć (są nieistotne dla treści interpretacji). Przykładowo, przy pytaniu o możliwość zastosowania zwolnienia z VAT (związanego z pierwszym zasiedleniem) przy sprzedaży budynku organy dopytywały o to, co nabywca zamierza zrobić z budynkiem; przy pytaniu o stawkę amortyzacji organy dopytywały o liczbę najemców, czas trwania umów najmu, metraż pomieszczeń. Z drugiej strony natomiast organy, pytając o elementy stanu faktycznego, niekiedy wymagają od wnioskodawców uzupełnienia tego stanu faktycznego o elementy ocenne, które w istocie zaczynają być już elementami samego procesu wykładni prawa. Przykładowo, podatnik składający wniosek o interpretację chciał się dowiedzieć, czy działania przez niego podejmowane zostaną uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu stosowanych

2. ZAISTNIAŁY STAN FAKTYCZNY I ZDARZENIE PRZYSZŁE W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na mocy art. 14b § 2 i 3 o.p. wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej dotyczyć może zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przeszłych¹⁴, które wyrażone być powinny w sposób wyczerpujący. Ustawodawstwo nie zdefiniowało, co rozumieć pod hasłem „wyczerpująco”, jednak w celu, jakiemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, że opisać on powinien te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia, czy przepis, którego stosowania dotyczy wniosek, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie, a więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej¹⁵. Wyczerpujący stan faktyczny to taki, na podstawie którego można w sposób pewny i nieuzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, a także przedstawić dane zagadnienie na tyle wszechstronnie, dogłębnie, szczegółowo, gruntownie i dokładnie, aby wnioskodawca mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, organ podatkowy na tej podstawie mógł zaś udzielić jednoznacznej odpowiedzi co do konkretnego zdarzenia przyszłego lub obecnego¹⁶. Nie jest zdarzeniem przyszłym przedstawienie w trybie warunkowym wielu

przepisów dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Po przedstawieniu we wniosku swojego *modus operandi* oraz okoliczności faktycznych sprawy organ udzielający interpretacji wezwał wnioskodawcę do sprecyzowania, czy aktywność podatnika jest prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, czyli w sposób stały, nieokazjonalny, profesjonalny, metodyczny, systematyczny i uporządkowany, który wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją poszczególnych działań/zamierzeń. Przy tym to właśnie wnioskodawca chciał się od organu dowiedzieć, czy jego aktywność zostanie uznana za zorganizowaną i ciągłą, a nie odwrotnie – A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–12.

¹⁴ Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć nie tylko zaistniałych stanów faktycznych, lecz także zdarzeń przyszłych, co powoduje znaczne rozszerzenie zakresu wydawanych interpretacji – K. Teszner w: *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017, s. 52.

¹⁵ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., sygn. I SA/Kr 121/11, LEX 1127210.

¹⁶ Zob. wyroki NSA: z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, LEX 486273; z dnia 27 maja 2015 r., sygn. II FSK 1201/13, LEX 1710316; z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1059/13, LEX 1783515; z dnia 14 października 2019 r., sygn. II FSK 3569/17, LEX 2866019; z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 3887/17, LEX 3019786.

wariantów możliwości faktycznych działań wnioskodawcy. Warunkowe, wielowariantowe i abstrakcyjne przedstawienie sytuacji, która być może będzie miała miejsce, wyklucza możliwość wydania interpretacji podatkowej w indywidualnej sprawie. W razie braku wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego, stanowiącego podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydania interpretacji indywidualnej, nie zachodzi brak w zakresie elementów wniosku (art. 169 § 1 o.p.), lecz jego niedopuszczalność na podstawie art. 165a § 1 o.p.¹⁷ Z art. 165a § 1 o.p. wynika, że w fazie wstępnej postępowania organ podatkowy analizuje, czy wniosek (podanie) pochodzi od osoby posiadającej legitymację procesową oraz czy nie zachodzą inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania w sprawie z wniosku o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. W sytuacji stwierdzenia, że w sprawie zachodzą przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania, organ zobowiązany jest odmówić wszczęcia postępowania¹⁸ zgodnie z art. 165a o.p., przy czym odmowa ta jest obligatoryjnym następstwem stwierdzenia przez organ przesłanek wymienionych w tym przepisie¹⁹. W postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji tylko podatnik (albo płatnik, albo inkasent) wyczerpująco przedstawia stan faktyczny. Przedstawia go przy tym w całym niezbędnym dla oceny prawnej zakresie wprost w treści wniosku, który kieruje do organu mającego wydać interpretację. Oznacza to, iż stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być „dopowiadany” dołączanymi do wniosku dokumentami²⁰.

¹⁷ Zob. wyroki NSA: z dnia 27 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2614/13, LEX 1990365; z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I FSK 1364/15, LEX 2294139. Z twierdzeniem tym nie zgadza się W. Morawski, *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017, s. 68–70, uznając m.in., że „nie ma racji sąd, gdy formułuje tezę o niedopuszczalności składania wielowariantowych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Jeżeli są one klarowne i należyście opłacone, to nie widać przepisu, który by ich zakazywał”.

¹⁸ Odmowa wszczęcia postępowania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2020 r., sygn. III SA/Wa 1718/19, LEX 3026880.

²⁰ Udzielenie interpretacji podatkowej opiera się na stanie faktycznym nakreślonym we wniosku o jej wydanie. Dołączanie jakichkolwiek dokumentów w tym zakresie lub odwoływanie się do nich nie może mieć znaczenia prawnego. Dokumenty takie nie powinny być brane pod uwagę, gdyż korzystanie z nich przez organ wiąże się automatycznie z formułowaniem ocen, które mogą prowadzić do innych ustaleń faktycznych, niż przedstawia

Podatnik w tym postępowaniu nie powinien, a tym bardziej nie musi udowadniać, iż przedstawiany przez niego stan faktyczny ma umocowanie i potwierdzenie w określonym materiale dowodowym. Jednocześnie nie może wymagać, aby organ podatkowy z urzędu stan faktyczny ustalał, uzupełniał go czy też oceniał zgodność opisu stanu faktycznego formułowanego we wniosku z rzeczywistością (w przypadku gdy wniosek podatnika dotyczy stanów, które mają lub miały już miejsce). Z przyczyn zaś oczywistych jest to zupełnie niemożliwe w odniesieniu do stanów przyszłych – hipotetycznych, a takich także może dotyczyć interpretacja. Postępowanie w przedmiocie interpretacji opiera się więc wyłącznie na stanie faktycznym, wyczerpująco przedstawionym przez wnioskodawcę, czyli takim stanie, którego wszelkie elementy istotne dla wyrażenia własnego stanowiska w zakresie i sposobu zastosowania prawa podatkowego podatnik przedstawi we wniosku. W stosunku do tak opisanego stanu faktycznego wyrażane jest stanowisko przez podatnika. Natomiast organ podatkowy dokonuje oceny prawnej stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa. Organ ten, co należy podkreślić, w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji nie jest uprawniony do ingerowania (poprzez negację bądź uzupełnianie) w stan faktyczny nakreślony we wniosku o jej udzielenie. Jak już wspomniano, nie może go własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w żadnym zakresie²¹, nawet wówczas, gdyby na podstawie innych źródeł czy wiedzy znanej mu z urzędu, miał uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego z obiektywną

to wnioskodawca – wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. III SA/Wa 2136/07, LEX 461791.

²¹ Organy podatkowe nie są uprawnione do dowolnego ustalania i weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej. Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, LEX 486273; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2014 r., sygn. I SA/Gl 1543/13, LEX 1440346. Nie są także uprawnione do zmiany danego stanu faktycznego bądź żądania tego od strony postępowania. Wyroki NSA: z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. II FSK 1210/07, LEX 475554; z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. II FSK 391/08, LEX 510143. Organ podatkowy ani sąd nie mogą także czynić własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności podanych przez wnioskodawcę lub uzupełniających te okoliczności (wyroki WSA: w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Gd 1123/10, LEX 747808; w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 2741/14, LEX 1974823), a także prowadzić postępowania dowodowego, ustalać stanu faktycznego w celu weryfikacji twierdzeń zawartych we wniosku o udzielenie interpretacji (wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. I FSK 1122/10, LEX 964288; wyroki WSA: w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Lu 583/09, LEX 559480; w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Łd 1256/13, LEX 1502099).

rzeczywistością. Instytucja interpretacji podatkowej nie daje bowiem organowi podatkowemu w tym zakresie stosownych uprawnień dowodowych, co ma swoje uzasadnienie w zupełnie innej roli, jaką ma do odegrania ten organ w tym postępowaniu (wyraża w nim prawną kwalifikację opisanego przez wnioskodawcę zdarzenia podatkowego – stanu faktycznego) w stosunku do roli, która przypada mu w klasycznym postępowaniu podatkowym (ustala w nim istnienie określonego zdarzenia podatkowego – stanu faktycznego oraz dokonuje jego prawnej kwalifikacji). W postępowaniu w przedmiocie udzielenia interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 w zw. z art. 122 o.p. Innymi słowy, postępowanie to nie może zmierzać do kwestionowania przez organ podatkowy stanu faktycznego podawanego przez wnioskodawcę, lecz organ ten ma obowiązek przyjąć do sformułowania oceny prawnej taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik. Co najwyżej może wyłącznie w trybie art. 169 § 1 o.p. żądać od wnioskodawcy uszczegółowienia opisu stanu faktycznego, jeśli uzna, że jest to niezbędne do dokonania jego prawidłowej kwalifikacji prawnej²², pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia. Organ podatkowy ma obowiązek w sposób wyczerpujący, na potrzeby przepisów prawa podatkowego, które mają zastosowanie w danej sprawie, przeanalizować przedstawione przez wnioskodawcę okoliczności faktyczne lub zdarzenia przyszłe. Nie oznacza to, że zobligowany jest do ustosunkowania się do wszystkich argumentów stanowiska strony, ale do tych, które mają istotne znaczenie w dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego²³.

3. STANOWISKO WNIOSKODAWCY W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wnioskodawca ubiegający się o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oprócz obowiązku wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego²⁴ zobowiązany jest

²² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. III SA/Wa 20/08, LEX 458884.

²³ Wyroki NSA: z dnia 3 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 46/18, LEX 2782409; z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 320/18, LEX 3051093; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wr 152/10, LEX 5775503.

²⁴ W świetle art. 14c § 1 i 2 o.p. należy odróżnić w ramach interpretacji część zawierającą wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia

ponadto do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko własne wnioskodawcy, jak się wskazuje²⁵, stanowi prawną kwalifikację przedstawionego (zaistniałego lub przyszłego) stanu faktycznego, w obszarze którego toczy się postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej. Konstytuują je przepisy prawa, na podstawie których wnioskodawca kwalifikuje podatkowo znaczącą sytuację, która budzi u niego wątpliwości co do sposobu zastosowania prawa podatkowego i w tym kontekście wymaga zbadania w postępowaniu interpretacyjnym w celu zweryfikowania trafności kwalifikacji prawnej proponowanej przez stronę²⁶. Na przedstawienie oceny prawnej składa się wskazanie proponowanej treści normy prawnej, którą wnioskujący uważa za właściwą, a także usprawiedliwienie prawne tego wskazania. Wskazanie przepisów prawa powinno być skonkretyzowane poprzez zaprezentowanie przepisu bądź grupy przepisów, na podstawie których wnioskodawca w powiązaniu z przedstawionym przez siebie stanem faktycznym formułuje normę indywidualną²⁷. Jednocześnie w orzecznictwie przyjmuje się, że o ile opis stanu faktycznego może być sformułowany dowolnie, o tyle pytanie i stanowisko własne w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego musi być sformułowane w sposób, który nie rodzi wątpliwości co do tego, jakich przepisów dotyczy wnioszek. Akcentuje się, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe muszą być przedstawione w relacji do przepisów prawa wskazanych w stanowisku wnioskodawcy²⁸. Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki²⁹ uznają, że treść własnego stanowiska wnioskodawcy powinna sugerować odpowiedź, a w miarę potrzeby stanowić gotowe uzasadnienie dla postanowienia organu podatkowego dotyczącego interpretacji. Dochodzi bowiem do niepokojącego zjawiska, które przejawia się tym, że zainteresowany, po pierwsze, powinien mieć rozległą wiedzę prawniczą, po drugie, skoro zwraca się o wydanie interpretacji prawa podatkowego, to logiczne jest, że takiej wiedzy mu w danej sprawie

przyszłego od części przedstawiającej ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny – M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 98.

²⁵ J. Brolik, *Ogólne...*, s. 128.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 3077/13, LEX 1968879.

²⁸ Wyroki NSA: z dnia 15 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1605/14, LEX 2082914; z dnia 12 lipca 2016 r., sygn. II FSK 1627/14, LEX 2101344.

²⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych – aspekty praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8, s. 52.

brakuje. Ustawy podatkowe zawierają obszerną liczbę przepisów odwołujących się do rozporządzeń, pojęć i instytucji właściwych dla prawa cywilnego, handlowego czy też innych dziedzin praw. Jak akcentuje J. Ofiarski, charakterystycznym zjawiskiem jest bardzo duża liczba aktów prawnych (ponad 300) tworzących kategorię „przepisów prawa podatkowego”. Jednak wewnętrzne proporcje tego zbioru wskazują, że liczba rozporządzeń istotnie przewyższa liczbę ustaw³⁰. Przykładowo można wskazać, że do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³¹ wydano ponad 30 aktów wykonawczych³², natomiast do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³³ – 77³⁴. Wspomnieć także należy, iż w miarę możliwości wnioskodawca odszukać powinien wydane już interpretacje podatkowe (w celu poparcia argumentów zawartych we wniosku przez organ, dla zainteresowanego „korzystnych”) w podobnych (takich samych) sprawach. Jeżeli wnioskodawca odszuka takie interpretacje³⁵, to należy je powołać przy przedstawianiu własnego stanowiska w sprawie, co zwiększa szanse, że organ podatkowy podzieli stanowisko wnioskodawcy. Przy tym, co warto przedstawić, liczba wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w samym roku 2023 wyniosła 23 234³⁶. Obok wskazania

³⁰ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48.

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.

³² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędów konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. z 2005 r., poz. 1618), <https://www.podatki.gov.pl/vat/akty-prawne/ustawa-o-vat/lista-aktow-wykonawczych-do-ustawy-o-vat/?page=4> (dostęp: 5.12.2024).

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm.

³⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 marca 2025 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (tekst jedn. Dz.U. poz. 408), <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/akty-prawne/ustawa-z-dnia-6-grudnia-2008-r-o-podatku-akcyzowym/akty-wykonawcze/?page=1> (dostęp: 17.04.2025).

³⁵ Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej: BIP) na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – art. 14a § 3 o.p. Zamieszczanie interpretacji w BIP ma charakter informacyjny i służy zwiększeniu ich dostępności dla zainteresowanych przez zebranie wszystkich interpretacji w jednym miejscu. Por. R. Mastalski, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego od 1 lipca 2007 roku*, „Rzeczpospolita”, 15.02.2007, s. C4.

³⁶ *Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku*, Bielsko-Biała 2024, s. 12, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku> (dostęp: 5.12.2024).

(lub jego braku) we wniosku w wydanych ww. sprawach interpretacji podatkowych wnioskodawca powołać powinien orzecznictwo sądowe, a jeżeli istnieje uzasadnienie – także Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W kontekście obowiązku przedstawienia przez wnioskodawcę własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego uznać należy, że nie bez znaczenia są również względy natury psychologicznej. Badania dotyczące dysonansu poznawczego³⁷ wykazały, że nie przetwarzamy informacji w sposób bezstronny, lecz zniekształcamy je tak, by pasowały do naszych wcześniej uformowanych poglądów³⁸. Jak trafnie zauważa R.N.M. Graham³⁹, adresaci przepisów prawa konfrontują tekst przepisów z kontekstem swoich przekonań, wartości i oczekiwań. Podatnik zawsze może zatem wybrać korzystne dla siebie warianty interpretacyjne. Z kolei organ podatkowy może się do wybranego wariantu przychylić, np. ze względu na natłok postępowań interpretacyjnych, a bardziej zasadne byłoby, aby to organ podatkowy, jako podmiot wyspecjalizowany, obiektywnie odniósł się do wskazanego przez wnioskodawcę problemu interpretacyjnego przedstawionego we wniosku sprawy w postaci stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

W trybie art. 14b § 3 o.p. nie istnieje konieczność wyczerpującego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zauważyć jednak należy, że niewystarczające, niepełne przedstawienie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy przynieść może negatywne skutki w postaci negatywnej oceny wniosku przez organ podatkowy. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych⁴⁰, w którym stwierdza się, że „zaniechanie przez stronę

³⁷ Dysonans poznawczy jest stanem napięcia, który występuje wtedy, gdy dana osoba posiada jednocześnie dwa elementy poznawcze (idee, postawy, przekonania, opinie), które są psychologicznie niezgodne ze sobą. Redukcja dysonansu często doprowadza do uniemożliwienia rozpoznania rzeczywistości.

³⁸ E. Aronson, *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012, s. 186, 194. Na temat dysonansu poznawczego por. również: D.G. Myers, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003, s. 177–182; M. Kofta, T. Szutrowa, *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015, s. 100, 108.

³⁹ R.N.M. Graham, *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, „Statute Law Review” 2009, no. 30, s. 49.

⁴⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, Lex 486273. Podobnie J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 79 – niewystarczające, np. niepełne, nieprecyzyjne wskazanie przepisów prawa tworzących podstawę oceny prawnej wnioskodawcy może stanowić uzasadniony powód jej negatywnej oceny przez organ podatkowy.

jasnego i niebudzącego wątpliwości wskazania przepisów prawa, o których wykładnię w kontekście danego stanu faktycznego się ubiega, uzasadnia ocenę, że wniosek mający wszcząć postępowanie interpretacyjne nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanowiska własnego wnioskodawcy”.

4. PODSUMOWANIE I KONKLUZJE

Granice interpretacji indywidualnej kształtuje wniosek zainteresowanego, tj. podmiotu (lub podmiotów), który występuje do organu podatkowego o jej wydanie. Granice te wyznacza problem prawny, z którym zwraca się zainteresowany na tle przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Na uwagę zasługuje fakt, że zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe przedstawiane być powinny w sposób wyczerpujący. Jeżeli bowiem w toku postępowania podatkowego organy interpretacyjne uznają, że opisany we wniosku stan faktyczny jest niezgodny ze stanem rzeczywistym, wnioskodawcy z tego tytułu nie będzie przysługiwała ochrona prawna. Na aprobatę zasługuje ustalenie, że w trybie art. 14b § 3 o.p. nie istnieje konieczność wyczerpującego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zauważyć jednak należy, że niewystarczające, niepełne przedstawienie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy przynieść może negatywne skutki w postaci negatywnej oceny wniosku przez organ podatkowy. Analizując obligatoryjne elementy wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, uznania wymaga to, że nie należy (w ogóle) wymagać od zainteresowanego profesjonalizmu w sprawie, tj. profesjonalnego uzasadnienia prawnego w przedmiocie przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko takie potwierdza także doktryna. Przykładowo, J. Brolik stwierdza, że: „od wnioskodawcy nie można wymagać wiedzy prawniczej ani korzystania z pomocy prawnej, w szczególności jeżeli nie wynika to z ustawowego obowiązku ustanowienia fachowego zastępstwa prawnego”⁴¹. Z kolei C. Kosikowski⁴² słusznie przyjmuje, że nie można żądać od podatnika kompetencji w sprawie. Zaprzeczałoby to istocie instytucji interpretacji podatkowej, ponieważ to organ podatkowy ma być w sprawie podmiotem profesjonalnym, a nie podatnik. Celem wprowadzenia tego rozwiązania jest

⁴¹ J. Brolik, *Ogólne...*, s. 130.

⁴² C. Kosikowski, *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1999, nr 5, s. 4.

wyjaśnienie problemu przez organ, a nie przez samego zainteresowanego. Autor konstatuje⁴³, iż „bardzo kłopotliwe okazać się może wypełnienie wymagania dotyczącego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie. Może bowiem okazać się, że wnioskodawca nie ma żadnej wiedzy o prawie podatkowym i trudno wobec tego oczekiwać od niego jakiegokolwiek stanowiska”. W przedstawionej sytuacji powstaje pytanie, czy organ podatkowy może rozpoznać wniosek, w którym wnioskodawca wyraźnie stwierdzi, że nie posiada własnego stanowiska w sprawie, czy też rozpoznanie takiego wniosku jest niemożliwe. W celu odpowiedzi na nie przytoczyć można orzecznictwo sądowe, które przesądza drugi ze wskazanych wariantów. W pojęciu „stanowisko podatnika”, użytym w art. 14b § 3 o.p., do którego obowiązany jest odnieść się organ, mieści się nade wszystko istota (sedno) wątpliwości interpretacyjnych zainteresowanego, wynikająca z zasadniczego sensu zadanego pytania, w pojęciu tym należy widzieć przede wszystkim podanie przepisów prawnych, na podstawie których wnioskodawca takie stanowisko zajął⁴⁴. Brak wyraźnej i zindywidualizowanej oceny prawnej na tle przedstawionego stanu faktycznego, stanowiącej podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej, oznacza zatem, że nie można oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania. Powyższa teza nie zasługuje na poparcie. Bezwzględnie natomiast zgodzić się należy z inną tezą, brzmiącą: „Nie można wymagać od podatnika, by sens normy prawnej odczytywał w drodze skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, stosując przy tym wykładnię systemową, historyczną i celowościową”⁴⁵. Tym samym nie powinno się

⁴³ C. Kosikowski w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2013, s. 160. Z merytorycznego punktu widzenia wymagania stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej należy ocenić również jako bardzo trudne (rygorystyczne). Nie jest zrozumiałe m.in. to, dlaczego ustawodawca przerzucił na wnioskodawcę ciężar udowodnienia faktu występowania niejednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego – *ibidem*, s. 127, 130. We wniosku o wydanie interpretacji ogólnej nie tylko należy wymienić przepisy wymagające wydania interpretacji, lecz także dobrze je uzasadnić, wskazując przy tym niejednolite stosowanie przepisów w konkretnych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych, wydanych – co istotne – w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych – wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., sygn. I FSK 1547/13, LEX 1598112.

⁴⁴ Zob. wyroki WSA: w Krakowie z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. I SA/Kr 848/10, LEX 660695; we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. I SA/Wr 941/10, LEX 751353; wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1242/18, LEX 3037802.

⁴⁵ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 13 lutego 2009 r., sygn. I FPS 3/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 101.

wymagać przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. To właśnie na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) organ podatkowy powinien udzielać odpowiedzi wnioskodawcy w nurtujących i dotyczących go kwestiach prawnych prawa podatkowego. Postępowanie takie całkowicie spełniałoby funkcję informacyjną wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, a także eliminowałoby zarzuty, że organy interpretacyjne, np. skutek natłoku prac, potwierdzają (korzystną) zaprezentowaną przez wnioskodawcę argumentację prawną, bez głębszej analizy sprawy.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zainteresowany przedstawia własne stanowisko w sprawie oceny prawnej, w tym wskazuje przepisy prawa podatkowego, które jego zdaniem mają zastosowanie w sprawie, co w istocie nie ma większego znaczenia. Przytoczone przez niego przepisy w niczym nie ograniczają zakresu obowiązków interpretacyjnych organów. Organ podatkowy jest zobowiązany ocenić stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) pod względem całości regulacji prawnej, a nie tylko przepisów wskazanych przez podatnika. Organ nie ma obowiązku ustosunkowania się do wszystkich wymienionych we wniosku przepisów. Jaki zatem jest cel, aby w ogóle własne stanowisko we wskazanym zakresie formułować? Czy organ podatkowy ma za zadanie dokonywać swoistego sprawdzianu wiedzy prawnej podatników, którzy mają trudności w zastosowaniu lub interpretacji przepisów prawa podatkowego? Czy „sprawdzian taki” służyć ma za „koło ratunkowe” dla organu interpretacyjnego, ułatwiające mu odpowiedź w sprawie? Innymi słowy, organowi wydającemu interpretację będzie sprawniej i wygodniej poprzeć argumenty zawarte we wniosku, niż formułować argumenty własne, jeżeli tylko (nawet pobieżnie) uzna, że przytoczone tam np. wydane już interpretacje podatkowe czy orzecznictwo sądowe odpowiadają stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku zainteresowanego. Instytucja interpretacji pełni w tym przypadku nie tyle funkcję informacyjną, ile edukacyjną. Organy podatkowe oceniają wiedzę prawną obywateli, potwierdzając lub negując ich profesjonalizm oraz dokonaną przez nich wykładnię przepisów prawa podatkowego. Postulować w tym miejscu należy zatem uchylenie przepisu art. 14b § 3 o.p. w części stanowiącej, że składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo

zdarzenia przyszłego⁴⁶. Organ podatkowy na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku powinien samodzielnie dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego w jego sprawie.

BIBLIOGRAFIA

- Aronson E., *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych – aspekty praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8.
- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Mieścic, Warszawa 2009.
- Glumińska-Pawlic J., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6.
- Graham R.N.M., *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, „Statute Law Review” 2009, no. 30.
- Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku*, Bielsko-Biała 2024, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku> (dostęp: 5.12.2024).
- Kabat A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Kofta M., Szutrowa T., *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015.
- Kosikowski C., *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Głosa” 1999, nr 5.
- Mastalski R., *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego od 1 lipca 2007 roku*, „Rzeczpospolita”, 15.02.2007.
- Morawski W., *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017.
- Myers D.G., *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003.
- Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.

⁴⁶ Warto w tym miejscu dodać, że wymóg taki nie dotyczy interpretacji podatkowych ogólnych, wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 14a o.p.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, Warszawa 2013.

Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem, red. A. Melezini, Warszawa 2017.

Zarys teorii państwa i prawa, red. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Warszawa 1992.