

Szymon Obuchowski

Uniwersytet Gdański

ORCID: 0000-0002-5033-9980

szymon.obuchowski@ug.edu.pl

Wybrane kryteria klasyfikacji urzędowych interpretacji przepisów prawa w polskim prawie podatkowym – część 1*

Wstęp

Od 1 stycznia 2003 r., czyli w momencie, w którym weszła w życie nowelizacja Ordynacji podatkowej¹, wprowadzająca do działu II ustawy pierwszą bardziej rozbudowaną wersję przepisów dotyczących (wówczas) pisemnych interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego², w polskim prawie podatkowym (nie licząc rozwoju samej instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego) pojawiło się przeszło kilkanaście wzorowanych na nich instytucji szczegółowych. Przepisami niedawno uchwalonej przez Sejm ustawy z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych³ wprowadzono dwie kolejne, tj. opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Można uznać, że w polskim prawie podatkowym istnieje „system” instytucji stanowiących urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego⁴. Parafrazując powszechnie znaną definicję systemu podatkowego, należy uznać, że system ten to „ogół urzędowych interpretacji prawa podatkowego obowiązujących w Polsce”. Z faktem tym można powiązać także twierdzenie normatywne – urzędowe interpretacje funkcjonujące w Polsce system powinny

* Prezentowane w artykule poglądy są prywatną opinią autora.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 111 z późn. zm.), dalej jako o.p.

² Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387).

³ Dz.U. z 2024 r., poz. 1685 z późn. zm.

⁴ Dalej nazwano je urzędowymi interpretacjami.

tworzyć. Przemawia za tym przede wszystkim ich wspólna funkcja. W opracowaniach dotyczących poszczególnych instytucji przynależnych do wyróżnionej grupy panuje zgoda co do tezy, którą można wyrazić następująco: poszczególne instrumenty, a co za tym idzie – także ich ogół, mają służyć ochronie ich adresatów (zwykle podatników) przed niepewnością związaną ze stosowaniem wysoce skomplikowanego i często zmienianego prawa podatkowego⁵. Wskazuje się również na funkcję uniformizującą oraz informacyjną⁶, jak również na rolę urzędowych interpretacji (zwłaszcza interpretacji ogólnych⁷) w ujednolicaniu praktyki stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. W ten sposób dąży się do zwiększania przewidywalności i pewności tej praktyki. Niekiedy poszczególnym instytucjom przypisuje się także funkcje dodatkowe⁸. Są ze sobą zestawiane, opisywane pod kątem różnic i podobieństw i porównywane. Między poszczególnymi instytucjami występują

⁵ Tak np.: Z. Kmiecik, *Pismenne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do tanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, z. 3; M. Burzec, *Ochrona podatnika w przepisach prawa podatkowego – wybrane instytucje na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2012, nr 3; K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 20–21; T. Bekrycht, J. Brolik, *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretyczno-prawny (artykuł dyskusyjny)*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2012, t. 85; J. Kondratowska-Muszyńska, *Objaśnienia podatkowe jako nowy etap tworzenia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 7, s. 22; M. Ślifizczyk, *Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 5, s. 4–5; W. Maruchin, *Porozumienie inwestycyjne jako nowe pojęcie polskiego prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy 2022, nr 1, s. 1; M. Ślifizczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018, z. 1, s. 66–67; B. Kubista, *Opinie zabezpieczające w zarządzaniu ryzykiem podatkowym*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2020, t. 33, s. 26; A. Franczak, *Opinia zabezpieczająca przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jako instytucja zwiększająca pewność prawa i bezpieczeństwo podatników*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018; W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa – nowe rozwiązanie prawne w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 21–22; H. Filipczyk, *Wiążąca informacja stawkowa – nowy instrument ochrony zaufania podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1, s. 3–4; K. Teszner, *Wydawanie wiążącej informacji stawkowej na potrzeby VAT – nowa podatkowa procedura interpretacyjna*, „Business Law Journal” 2020, t. 4, s. 32; A. Drozdek, *Wpływ unijnego prawa celnego na polskie regulacje prawa podatkowego – kierunki przeobrażeń i zmian na przykładzie akcyzy*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 10, s. 104; A. Stępień, M. Balcerzak, *Opinia o stosowaniu preferencji (zwolnienia) w zakresie podatku u źródła – wątpliwości związane z zastosowaniem instytucji w praktyce*, „Przegląd Podatkowy” 2022, z. 1, s. 34–35.

⁶ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 182–190.

⁷ J. Brolik, *Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, z. 1 s. 23–27; A. Hanusz, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowoadministracyjna kontrola*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, z. 6, s. 9–10.

⁸ Np. stymulacyjną, w przyciąganiu na teren RP nowych inwestycji – zob. P. Szymczyk, H. Godusławski, M. Głodek, *Porozumienie inwestycyjne (Interpretacja 590) jako zachęta fiskalna dla strategicznych inwestorów*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 4, s. 26.

związki wynikające z brzmienia regulujących je przepisów, z przebiegu procesu legislacyjnego, którego są wynikiem, a także postulowane przez naukę i orzecznictwo. Rzadko jednak dokonuje się analizy wszystkich tych instytucji zestawionych ze sobą z dalszej perspektywy, pozwalającej zaobserwować, jak kształtuje się ich system właśnie jako całość.

Stawiając tezę, że urzędowe interpretacje tworzą system, można wyjść z założenia, że powinien on odznaczać się pewnymi cechami – tworzyć system o określonych właściwościach, konkretnego rodzaju. Jak podaje Kazimierz Opalek, „»system« jest pewną zamkniętą całością różnych przedmiotów (...) i to całością zróżnicowaną wewnątrz i rozczłonkowaną. Z drugiej strony zawarty jest w tym pojęciu element porządku i założony z reguły – nawet wbrew odmiennym pozorom – określony charakter działalności osoby, będącej twórcą systemu. Chodzi tutaj o działalność celową, o świadome i skoordynowane ułożenie pewnych rzeczy czy twierdzeń, względnie jakiegoś planu działania”⁹.

Wspólna analiza urzędowych interpretacji jako systemu instytucji prawa podatkowego służących ochronie adresatów, której poświęcono niniejsze opracowanie, ma za zadanie zweryfikować niektóre z tak zarysowanych wymagań, jakie należy stawiać ich systemowi. W szczególności weryfikacji wymaga twierdzenie o potrzebie ich skoordynowania i wzajemnego uporządkowania, co powinno towarzyszyć zbiorowi instytucji realizujących ten sam cel. Kluczową motywacją do takiego ujęcia zagadnienia jest stale rosnąca objętość przepisów regulujących te instytucje i zwiększająca się ich liczba oraz będących tego wynikiem rosnący stopień ich komplikacji¹⁰.

By zrealizować zarysowany cel badawczy, przedstawiono w opracowaniu (w nieaspirujący do wyczerpującego sposób) zbiór kryteriów, według których instytucje tworzące wzmiankowany system można klasyfikować. Z ich pomocą możliwe jest uporządkowanie na kilka sposobów elementów zbioru i ukazanie szeregu szczegółów i zależności, jakie obecnie w systemie urzędowych interpretacji zachodzą z perspektywy całości.

Ze względów objętościowych nie jest przedmiotem niniejszego opracowania dokładny opis konstrukcji poszczególnych instytucji z wykorzystaniem metody dogmatycznej – większości z nich poświęcono już wiele wysiłku tego rodzaju, który zaowocował powstaniem szeregu opracowań. Metoda dogmatyczna będzie tu oczywiście jednak wykorzystana, przede wszystkim jednak dla opisu cech urzędowych interpretacji, tak aby możliwe było dokonanie ich kwalifikacji z zastosowaniem proponowanych kryteriów klasyfikacji urzędowych

⁹ K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 161.

¹⁰ Zjawisko to dostrzega się w doktrynie – zob. M. Ślifirczyk, *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych*, [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego. „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Rzeszów 2023, s. 462–463.

interpretacji. Te same względy objętościowe przesądziły o decyzji opublikowania opracowania w dwóch częściach. Należy traktować je jako merytoryczną całość; powyższe wprowadzenie obejmuje obie, a wnioski zaprezentowane w części drugiej opierają się także o rozważania prezentowane w dalszej części niniejszego artykułu.

Katalog urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz kryteriów ich klasyfikacji

Do zbioru interpretacji urzędowych prawa podatkowego w polskim prawie podatkowym autor zalicza następujące instytucje:

- 1) interpretację ogólną przepisów prawa podatkowego, o której mowa w przepisie art. 14a § 1 pkt 1 o.p. (dalej jako interpretacja ogólna);
- 2) objaśnienia podatkowe, o których mowa w przepisie art. 14a § 1 pkt 2 o.p.;
- 3) interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, o której mowa w przepisie art. 14b § 1 o.p. (dalej jako interpretacja indywidualna);
- 4) opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w przepisie art. 14t § 1 o.p. (dalej jako opinia GLoBE);
- 5) porozumienie podatkowe, o którym mowa w przepisie art. 20zb o.p.;
- 6) porozumienie inwestycyjne, o którym mowa w przepisie art. 20zs o.p.;
- 7) ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych, o których mowa w przepisie art. 86k (dalej jako ogólne wyjaśnienia MDR);
- 8) opinię zabezpieczającą, o której mowa w przepisie art. 119w o.p.;
- 9) opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w przepisie art. 119zfp § 1 o.p. (dalej jako opinia zabezpieczająca GLoBE);
- 10) opinię w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki, o której mowa w przepisie art. 119zzl § 1 o.p. (dalej jako opinia w sprawie przekształcenia);
- 11) wiążącą informację akcyzową, o której mowa w przepisie art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹¹ (dalej jako WIA);

¹¹ Dz.U. z 2025 r. poz. 126 z późn. zm., dalej jako u.p.a.

- 12) wiążącą informację stawkową, o której mowa w przepisie art. 42a–42i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹² (dalej jako WIS);
- 13) opinię o stosowaniu preferencji, o której mowa w przepisie art. 26b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³ oraz w przepisie art. 41d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴;
- 14) uprzednie porozumienia cenowe, o których mowa w przepisie art. 83, 86 i 87 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych¹⁵ (dalej jako APA).

W dodatku do wspomnianej wspólnoty funkcji wyróżnionych instytucji (przede wszystkim funkcji ochronnej) katalog skonstruowano na podstawie dalszych cech, które wykazuje każda z nich. Istota każdej zasadza się na przyznaniu konkretnym organom podatkowym kompetencji do dokonywania interpretacji wskazanego zakresu przepisów prawa podatkowego (ich wykładni legalnej), z czym związane są konkretne skutki prawne dla adresatów, występujące w przypadkach zastosowania danej instytucji. W prawie podatkowym zawarto więcej instytucji pełniących głównie lub pobocznie funkcję ochronną, które tego warunku nie spełniają, stąd potrzeba jego wyraźnego wyrażenia, mimo oczywistości w świetle przedmiotu opracowania.

W polskim porządku prawnym występuje więcej urzędowych interpretacji przepisów prawa, które mogą obejmować zagadnienia związane z szerszym pojętym prawem daninowym. Należą do nich instytucje z zakresu prawa celnego, których wzorce zawiera prawo europejskie¹⁶, a także instytucje przewidziane w przepisach ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹⁷. Opracowanie dotyczy jednak wyłącznie instytucji pochodzących z obrębu prawa podatkowego, do którego powyżej wymienione regulacje się nie zaliczają. Mimo podobieństw w konstrukcji i celach, dotyczą zagadnień związanych z prawami i obowiązkami regulowanymi przepisami innych gałęzi prawa. W wielu przypadkach można dostrzec ich praktyczny związek z obrotem

¹² Dz.U. z 2025 r. poz. 775 z późn. zm., dalej jako u.p.t.u.

¹³ Dz.U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm., dalej jako u.p.d.o.p.

¹⁴ Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm., dalej jako u.p.d.o.f.

¹⁵ Dz.U. z 2023 r. poz. 948 z późn. zm., dalej jako u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c.

¹⁶ Wiążąca informacja taryfowa oraz wiążąca informacja o pochodzeniu, regulowane przepisami art. 33–37 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1 z późn. zm.).

¹⁷ Dz.U. z 2025 r., poz. 1480, dalej jako p.p. Chodzi o objaśnienia prawne, interpretacje indywidualne i utrwaloną praktykę interpretacyjną regulowane przepisami art. 33–35 tej ustawy. Utrwaloną praktykę interpretacyjną autor wymienia dla porządku, bowiem wobec tej instytucji można sformułować podobne zastrzeżenia, jakie przedstawiono pod adresem utrwalonej praktyki interpretacyjnej regulowanej przepisem art. 14n § 4 o.p.

prawnopodatkowym, zwłaszcza z perspektywy podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Mogłoby to uzasadnić podjęcie próby dokonania ich wspólnej klasyfikacji według założeń przyjętych w opracowaniu, ale jego zakres przedmiotowy jest już dostatecznie szeroki i rozciągnięcie go na kolejne instytucje wymagałoby podjęcia tego wysiłku w innej formie niż artykuły. Jego celem jest ponadto wyciągnięcie określonych wniosków mających zastosowanie do prawa podatkowego, nie całego lub większej części polskiego porządku prawnego. Nie mieści się w nim więc włączanie do katalogu dodatkowych instytucji pochodzących spoza prawa podatkowego.

Wszystkie instytucje umieszczone w katalogu mają samoistny charakter. Przypadki wydania (zawarcia) poszczególnych z nich są utrwalone w formie pisemnej i w sensie faktycznym są lub mogłyby być intersubiektywnie dostępne poznaniu nieograniczonego grona odbiorców¹⁸. Nie stanowią także wyniku dokonywania przez organy podatkowe wykładni operatywnej w ramach rozstrzygania sprawy podatkowej¹⁹. Z wydaniem (zawarciem) każdej z nich związane są swoiste skutki prawne, określone w regulujących je przepisach i każda z nich, w razie wydania lub zawarcia funkcjonuje lub może funkcjonować w obrocie prawnym jako odrębny akt quasi-stosowania prawa podatkowego²⁰.

Przedstawiony katalog wymaga kilku dodatkowych wyjaśnień. Nie zaliczono do niego jako oddzielnej formy urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego utrwalonej praktyki interpretacyjnej, o której mowa w przepisie art. 14n § 2 pkt 2 o.p. Z pewnego punktu widzenia możliwe jest uznanie jej za oddzielną prawną formę działania administracji podatkowej; stanowi ona jednak instytucję niesamodzielną i pochodną oraz uogólnienie treści zbioru interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z wybranego okresu. Nie może zaistnieć bez ich wcześniejszego wydania. Można dopatrzeć się w niej szczególnej, niepisanej i rozproszonej formy takiej interpretacji. Ustawodawca wiąże z nią potencjalnie te same skutki co z „prawdziwą” interpretacją, ale ma ona małe znaczenie praktyczne między innymi dlatego, że jako podstawa ochrony jest wysoce nietrwała i niepewna²¹. Nawet termin „utrwalona

¹⁸ W sensie prawnym ich poznawalność może podlegać różnym ograniczeniom, a jej stopień jest jednym z kryteriów klasyfikacji, które przedstawiono w dalszej części.

¹⁹ Zob. szerzej na ten temat: W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 44.

²⁰ Przyjmuje się, że wydanie interpretacji urzędowej przepisów prawa podatkowego nie jest co do zasady aktem stosowania prawa, ponieważ nie rozstrzyga istniejącej już sprawy administracyjnej, a nabywane na jej podstawie prawa i obowiązki mają charakter potencjalny – zob. ibidem, s. 45 i przytoczona tam literatura.

²¹ „Racjonalny podatnik po stwierdzeniu istnienia utrwalonej praktyki interpretacyjnej powinien odzalać 40 zł i wystąpić o indywidualną interpretację prawa podatkowego. Dzięki temu nie będzie zmuszony do ciągłego śledzenia nieraz znacznej liczby interpretacji indywidualnych” – W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zmiany od GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017, z. 4, s. 39.

praktyka interpretacyjna” ma charakter wysoce nieostry, a wynikającej z niego nieostrości i chwiejności podstawy ochrony nie ogranicza w stopniu dostatecznym doprecyzowanie zawarte w przepisie art. 14n § 5 o.p.²²

Gdyby uznać ją za oddzielną formę interpretacji, trzeba byłoby pogodzić się z faktem, że jako jedyna nie miałaby formy pisemnej ani też inaczej utrwalonej intersubiektywnie dostępnej treści. To, co z niej wynika, jest bowiem zależne także od oceny podmiotu dokonującego uogólnienia treści zawartej w interpretacjach z danego okresu rozliczeniowego i 12 poprzedzających go miesięcy. Spory co do jej treści są zatem nieuniknione; niewykluczone jest również w ich wyniku dojście do wniosku, że w danym okresie rozliczeniowym i okresie go poprzedzającym „utrwalonej” praktyki brak, z uwagi na zmienność orzecznictwa, organu interpretacyjnego i niemożność wskazania stanowiska dominującego albo brak lub znikomą liczbę interpretacji indywidualnych dotyczących, jak wymaga tego przepis art. 14b § 5, takich samych stanów faktycznych lub takich samych zdarzeń przyszłych w takim samym stanie prawnym, których nie sposób uznać za „praktykę”. Nie istnieje też możliwość jednoznacznego potwierdzenia lub zaprzeczenia, że wprowadzono ją do obrotu (ani tym bardziej wskazania kiedy to się stało) bez powołania się na nią przez zainteresowanego w konkretnym wypadku. Gdy nawet do tego dojdzie i przyznana zostanie na jej podstawie ochrona, wskazana wówczas utrwalona praktyka interpretacyjna nie będzie funkcjonować jako jej samodzielna podstawa. W tym sensie utrwalona praktyka interpretacyjna zbyt przypomina „podatkową ciecz nienewtonowską”, rozpluwając się w nicość, ilekroć nie jest przywoływana w bezsporny (zaakceptowany przez organy podatkowe) sposób. Jej nadto efemeryczny charakter przesądza o niemożności zaliczenia jej do katalogu urzędowych interpretacji jako samodzielnej instytucji.

Nie zaliczono również do katalogu jako odrębnej instytucji opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o której mowa w art. 14b § 1c o.p.²³ Stanowi ona część składową procedury wydawania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Nie może funkcjonować jako odrębne orzeczenie i nie są związane z jej sformułowaniem dodatkowe skutki prawne dla adresata (zwłaszcza ochronne). Aktualizuje jedynie przesłanki odmowy wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w konkretnym przypadku (§ 5b tego przepisu). Do jej wydania nie dochodzi też z woli zainteresowanego, a wyłącznie gdy zwróci się w tej sprawie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej.

²² K. Dokukin, *Utrwalona praktyka interpretacyjna w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa*, „Państwo i Prawo” 2025, z. 6, s. 110–112.

²³ Czyni tak w podobnym katalogu M. Ślifirczyk, *Charakter prawny...*, s. 462.

Kolejne zastrzeżenia dotyczą dwóch ostatnich elementów zbioru, tj. opinii o stosowaniu preferencji oraz APA. Można twierdzić, że w polskim prawie podatkowym występują dwie odmiany opinii o stosowaniu preferencji, bowiem przepisy regulujące tę formę interpretacji znajdują się w obu ustawach o podatkach dochodowych. Mają one jednak niemal lustrzane brzmienie, a co za tym idzie – obie opinie funkcjonują według tożsamyh zasad, służąc analogicznym celom w obrębie ustaw o podatkach dochodowych. Nie ma zatem powodu, by rozpatrywać je osobno.

Uprzednie porozumienia cenowe stanowią z kolei instytucję wewnętrzną zróżnicowaną, występując w trzech wariantach (jedno-, dwu- i wielostronnym). Mimo ich odmienności każde z nich są do siebie jednak na tyle podobne, że APA wciąż można uznawać za jedną instytucję w powyższym katalogu, choć jej odmiany różnią się od siebie w większym stopniu niż warianty opinii o stosowaniu preferencji.

Szczególnym przypadkiem są również porozumienia podatkowe. Jest to jedyna forma interpretacji urzędowej w wyróżnionym zbiorze, której możliwość wydania zależy od wcześniejszego skorzystania z innej instytucji. Porozumienia podatkowe są dostępne wyłącznie dla podatników, którzy wcześniej podpisali umowę o współdziałanie. Ich zależność wyraża się również w tym, że w swej treści opierają się o instytucje źródłowe, których są swoistą wersją. Swoistość ta, w tym tryb ich uzyskania, częściowo zmodyfikowane opłaty, względnie rozbudowana regulacja i fakt, że mogą dotyczyć także innych zagadnień, związanych z realizacją umowy o współdziałanie (przepis art. 20zb pkt 5 o.p.), przemawia jednak za uznaniem ich za odrębną instytucję²⁴. Nie uznano ich tu jednak za element tak wyróżnionego katalogu urzędowych interpretacji samej umowy o współdziałanie. Jest to instytucja współdzieląca funkcje z porozumieniami podatkowymi i innymi urzędowymi interpretacjami (ma wspierać podatnika w realizacji obowiązków podatkowych i zwiększać dla niego pewność prawa podatkowego). Sama w sobie nie zawiera jednak elementu interpretacyjnego, mając charakter ramowy. To porozumienia podatkowe stanowią część składową szerszej instytucji krajowej wersji programu *cooperative compliance*, w której zawarto element wykładni legalnej²⁵.

Wreszcie przypadkiem marginalnym jest instytucja wskazana w pkt 8, czyli ogólne wyjaśnienia MDR. Jest to forma interpretacji urzędowej o szczątkowej regulacji, podejmowana wyłącznie z urzędu. Ma charakter ostrzeżenia – oparcie się o treść ogólnych wyjaśnień wydanych na podstawie tego przepisu nie gwarantuje, że nie zostanie wydana wobec podmiotu decyzja

²⁴ Tak też np.: *ibidem*, s. 462.

²⁵ Tak: M. Ślifirczyk, *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, [w:] R. Cieślak, K. Feldo, H. Litwińczuk, J. Zdanukiewicz (red.), *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, Warszawa 2023, s. 418.

z zastosowaniem przepisu art. 119a o.p. Można założyć jedynie, że w toku ewentualnego postępowania prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oparcie się przez podmiot obciążony obowiązkami raportowymi o treść ogólnych wyjaśnień (potencjalnie uwzględniając także opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania – art. 86k § 2 o.p.) będzie miało walor argumentu mogącego wpłynąć na jego rozstrzygnięcie. Wyjaśnienia mogą kształtować swą treścią zachowania adresatów (potencjalnie – bowiem nie doszło dotąd do ich wydania), a przede wszystkim współdzielać cel z pozostałymi instytucjami zaliczonymi do zbioru, tj. mają chronić (choć w tym przypadku w dalece niepewny sposób) adresatów przed konsekwencjami zachowań postrzeganych z punktu widzenia ustawodawcy podatkowego jako niepożądane poprzez ostrzeżenie, zniechęcając do ich podejmowania. Ich funkcją jest także merytoryczne wsparcie podmiotów objętych obowiązkami raportowymi, w czym również wpisują się w sens istnienia pozostałych interpretacji urzędowych. Biorąc pod uwagę historię rozwoju niektórych z nich, nie można wykluczyć, że w przyszłości ustawodawca zdecyduje się rozbudować tę instytucję, nadając jej bardziej wyraźny kształt i być może wiążąc z nią bardziej konkretne skutki prawne. Te względy przemawiają za uznaniem ogólnych wyjaśnień za jeden z elementów katalogu.

Charakterystyka proponowanych kryteriów klasyfikacji urzędowych interpretacji

Zaproponowane w opracowaniu kryteria klasyfikacji urzędowych interpretacji mają w większości charakter dychotomiczny, choć niektóre z nich nie dają podziału rozłącznego. Różnorodnych kryteriów nadających się do klasyfikacji urzędowych interpretacji można proponować, wymieniać, opisać i użyć o wiele więcej, aniżeli te, do których ograniczają się propozycje przedstawione w opracowaniu. W szczególności pominięto w większości kryteria odnoszące się do cech postępowań, w ramach których wydawane są²⁶ poszczególne rodzaje interpretacji; przedstawiono także ograniczoną liczbę kryteriów dotyczących ich charakterystyki normatywnej, w rozumieniu ściśle dogmatycznym. Dobór jest do pewnego stopnia arbitralny, choć stoi za nim założenie, że zaproponowane kryteria dotyczą zagadnień mających znaczenie dla wszystkich objętych opracowaniem instytucji, pozwalających wydożyć ich podstawową przynajmniej charakterystykę, dokonać najistotniejszych porównań i wyciągnąć z tego pewne wnioski.

²⁶ W przypadku porozumienia inwestycyjnego poprawnym sformułowaniem jest także określenie „zawierać”, z uwagi na jego umowny charakter. Jego elementy interpretacyjne pochodzą jednak od właściwego organu, dlatego także w stosunku do nich użyto określenia „zawierać”.

Zaproponowane kryteria można zebrać w kilka większych grup, wyróżnionych ze względu na sfery zagadnień związanych z urzędowymi interpretacjami, w których mieszczą się poszczególne z nich. Do pierwszej należy zaliczyć kryteria klasyfikacji odnoszące się do cech prawnych charakteryzowanych instytucji. Opisywane przez nie cechy to właściwości jurydyczne instytucji prawnych, którymi są poszczególne z nich. Z ich pomocą charakteryzować można wszelkie instytucje, bez ograniczenia się tylko do grupy będącej przedmiotem niniejszego opracowania. Przydatność posłużenia się nimi polega na ułatwieniu dokonywania dalszych klasyfikacji według kryteriów z innych zaproponowanych grup.

Zaliczyć trzeba do nich następujące kryteria: formę prawną urzędowej interpretacji, czyli klasyfikację ze względu na rodzaj aktu administracyjnego, w jakim się jej dokonuje, podstawę prawną (w rozumieniu relacji do ogólnego prawa podatkowego), podział urzędowych interpretacji według właściwości wydających lub zawierających je organów, rozróżnienie na interpretacje wydawane na wniosek lub z urzędu, zagadnienie opłat warunkujących wydanie interpretacji danego rodzaju, oraz pytania o to, czy przypadki wydanych interpretacji podlegają publikacji oraz o ich zaskarżalność. Ostatnim zaproponowanym kryterium jest podział urzędowych interpretacji według stopni, oparty o cechy konstrukcji prawnej i pytanie o to, czy daną instytucję skonstruowano poprzez posiadające określone cechy odesłania do innej.

Na kolejną grupę składają się kryteria odnoszące się do cech wyznaczających zakres przedmiotowy urzędowych interpretacji i wynikający z niego ich możliwy zasięg oddziaływania na obrót prawnopodatkowy. W tej grupie kryteriów – podobnie jak w pierwszej – umieszczam jedynie takie, które odnoszą się do cech prawnych poszczególnych instytucji, i tylko z tego względu autor przypisał im określony potencjał oddziaływania na obrót prawnopodatkowy. Jak w przypadku wszystkich instytucji prawnych, potencjał ten jest determinowany także czynnikami pozaprawnymi, będąc zjawiskiem silnie zależnym od charakterystyki obrotu prawnopodatkowego, wyznaczonej m.in. koniunkturą gospodarczą, wiedzą o prawie podatkowym i poziomem jej upowszechnienia wśród podatników (w tym wiedzą o konstrukcjach optymalizacyjnych), dokonanymi lub planowanymi zmianami w przepisach regulujących poszczególne daniny, kulturą prawną społeczeństwa, poziomem zaufania do administracji skarbowej, wreszcie nawet swoście pojętą modą. Część z nich miewa nawet charakter irracjonalny²⁷, a ich opis pozostaje poza przedmiotem opracowania. To uzasadnia potrzebę poczynienia powyższego zastrzeżenia.

Wśród kryteriów odnoszących się do zasięgu oddziaływania urzędowych interpretacji na obrót prawnopodatkowy znajdują się: pytanie o ich dostępność

²⁷ M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967, s. 132–140.

dla podatników lub szerszego grona podmiotów, rozróżnienie na interpretacje generalne i indywidualne oraz konkretne i abstrakcyjne, poziom specjalizacji interpretacji, tj. pytanie o to, czy dotyczy ona merytorycznie tylko jednego podatku, wielu lub czy ma charakter ogólny; rozróżnienie ze względu na rodzaj regulowanych prawem podatkowym obowiązków będących ich przedmiotem oraz podział na interpretacje mogące dotyczyć wszystkich zagadnień konstrukcyjnych podatku lub podatków albo tylko niektórych.

W trzeciej grupie umieszczono kryteria klasyfikacji odnoszące się do siły wpływu urzędowych interpretacji na sytuację prawnopodatkową adresata, rozumianą jako zasięg oraz swoista waga gatunkowa skutków prawnych wynikających z zawartych w nich rozstrzygnięć dla jego obowiązków podatkowych. Zaliczają się do nich: uszeregowanie urzędowych interpretacji pod względem stopnia gwarancji rozstrzygnięcia sprawy podatkowej adresatów zgodnie z ich treścią, rozróżnienie na urzędowe interpretacje obejmujące ustalenia faktyczne oraz wyłącznie wykładnię prawa i na interpretacje obejmujące współpracę adresata z organami podatkowymi oraz orzecznictwo.

Ostatnią z proponowanych grup kryteriów klasyfikacji tworzą kryteria odnoszące się do szeroko pojętych cech temporalnych urzędowych interpretacji. Ich wspólnym mianownikiem jest związek z upływem czasu, poza tym jednak trzy wyróżnione z tego punktu widzenia kryteria mają charakter dość różnorodny. Są to: rozróżnienie na interpretacje o charakterze uprzednim i następczym, na interpretacje jednorazowe oraz ciągłe, oraz na interpretacje funkcjonujące w obrocie czasowo albo bezterminowo.

Powyższe uporządkowanie nie ma charakteru rozłącznego i wyczerpującego, także z uwagi na niedoskonałość samych kryteriów, którym również tych cech nie można przypisać. Zastosowanie wielu z nich, mimo że odnoszą się do różnych cech klasyfikowanych przedmiotów, może dawać skutek w postaci wyróżnienia podobnych zbiorów instytucji. Dlatego zaproponowane pogrupowanie należy traktować raczej jako zabieg pomocniczy. Można dodać też, że wszelkie opisywane poprzez proponowane kryteria klasyfikacji cechy poszczególnych interpretacji są konsekwencją treści regulujących je norm, wszystkie je można zatem w szerokim sensie uznać za odnoszące się do zaliczonych do pierwszej grupy „cech prawnych”. Z uwagi na liczbę opisywanych w artykule kryteriów, powyższy sposób pogrupowania należy uznać jednak za pomocny.

Kryteria prawne

Forma prawna rozstrzygnięcia

Pierwsze wśród zaproponowanych kryteriów klasyfikacji urzędowych interpretacji polega na odpowiedzi na pytanie o formę prawną rozstrzygnięcia

uzyskiwanego przez adresata, tj. o rodzaj aktu administracyjnego, w którym jest ona zawierana i który stanowi podstawę ochrony. Z tego punktu widzenia można podzielić interpretacje na te, które mają formę decyzji administracyjnej (WIS, WIA, APA), i na pozostałe. Większość z pozostałych instrumentów ma charakter swoistych form działania administracji podatkowej (istotnie rozbudowując ich katalog²⁸). Można wśród nich wyróżnić podgrupę instytucji przybierających niewładczą, lub częściowo przynajmniej partnerską, formę umowy (porozumienie podatkowe oraz porozumienie inwestycyjne²⁹).

Podstawa prawna

Ze względu na podstawę prawną urzędowe interpretacje można podzielić na dwa zbiory – w pierwszym znajdują się te, które uregulowano w przepisach o.p.³⁰, w drugim – pozostałe³¹. W obrębie drugiego zbioru możliwa jest dalsza dyferencjacja. Nie jest jednak zasadne dokonywanie w tym zakresie ściślejszej klasyfikacji. Każdą z urzędowych interpretacji zaliczonych do drugiej grupy uregulowano w innej ustawie, dlatego dalsza klasyfikacja sprowadzałaby się ona wyłącznie do ich wyliczenia.

Organ właściwy do wydania urzędowej interpretacji i ich liczba

Urzędowe interpretacje można uporządkować dalej ze względu na to, czy ich wydawanie pozostaje we właściwości wyspecjalizowanego organu, wyposażonego przede wszystkim w kompetencje do działania w zakresie szeroko pojętych zadań interpretacyjnych, tj. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, czy też odpowiedzialnymi za ich wydawanie są pozostałe organy Krajowej Administracji Skarbowej, wykonujące także inne zadania związane ze stosowaniem prawa podatkowego. Poza interpretacjami indywidualnymi w zakresie

²⁸ Dobrze uwidacznia to analiza treści przepisów art. 3 pkt 4a–4b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r., poz. 935 ze zm.), w których wymieniono, poza pisemnymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego wydawanymi w indywidualnych sprawach: opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających, opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinie zabezpieczające w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowy wydania opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego, a także opinie, o których mowa w art. 119zzl § 1 o.p. (opinie w sprawie przekształcenia) i odmowy wydania tych opinii.

²⁹ Szerzej na temat ich charakteru prawnego jako umowy: M. Ślifirczyk, *Charakter prawny...*, s. 464–472.

³⁰ Należą do nich: interpretacja ogólna oraz indywidualna, objaśnienia podatkowe, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne, ogólne wyjaśnienia MDR, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE oraz opinia w sprawie przekształcenia.

³¹ WIA (u.p.a.), WIS (u.p.t.u.), opinia o stosowaniu preferencji (u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.) oraz APA (u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c.).

podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej właściwy w sprawach wydawania opinii GLoBE, WIA oraz WIS jest Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej. Pozostałe urzędowe interpretacje zawarte w wyróżnionym we wstępie katalogu pozostają we właściwości innych organów Krajowej Administracji Skarbowej, uzupełniając ich zakres kompetencji, spośród których najwięcej z nich przypisano Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej³².

Biorąc pod uwagę właściwość organów podatkowych, urzędowe interpretacje można podzielić także na te, w zakresie których właściwym jest wyłącznie jeden organ podatkowy³³, oraz takie, w stosunku do których w zakresie wybranych zagadnień właściwe są także inne organy. W tym przypadku w podziale nie uwzględniono udziału organów, które mogą pełnić rolę opiniodawczą w procesie wydawania danego rodzaju interpretacji (jak np. właściwy organ samorządowy lub Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w przypadku opinii zabezpieczającej – odpowiednio art. 119gc oraz 119h o.p.).

Wśród urzędowych interpretacji pozostających we właściwości więcej niż jednego organu wyróżniają się w sposób szczególny interpretacje indywidualne. Prócz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, odpowiedzialnego za ich wydawanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej oraz za m.in. ich zmianę, uchylanie, stwierdzanie wygaśnięcia i inne czynności mające na celu zachowanie jednolitości w ich treści, o których mowa w przepisie art. 14e o.p., interpretacje indywidualne wydawane są także przez samorządowe organy podatkowe na mocy przepisu art. 14j o.p., w zakresie podatków pozostających w ich właściwości. Co do zasady w żadnym innym wypadku ten sam instrument nie bywa wydawany przez więcej niż jeden organ podatkowy³⁴.

Urzędowe interpretacje wydawane na wniosek i z urzędu

Ze względu na cechy prawne urzędowych interpretacji, należy wskazać także na możliwość uporządkowania ich zależnie od tego, czy wydawane są

³² Siedem spośród czternastu, tj. porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE, opinia w zakresie przekształcenia, APA.

³³ Są nimi: interpretacja ogólna, objaśnienia podatkowe, ogólne wyjaśnienia MDR pozostające we właściwości ministra finansów, oraz porozumienie podatkowe, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE, opinia w sprawie przekształcenia oraz APA, pozostające we właściwości Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

³⁴ Za wyjątek można uznać jeszcze porozumienie inwestycyjne, w wypadku którego istnieje na mocy przepisu art. 20zs § 7 potencjalna (dotąd niezrealizowana) możliwość upoważnienia przez ministra finansów innego organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania jego zadań w zakresie ich zawierania. Upoważnienie takie nie zmienia jednak ustawowej właściwości ministra, tak jak upoważnienie pracownika urzędu skarbowego do podpisywania decyzji przez naczelnika nie powoduje zmiany właściwości w tym zakresie.

na wniosek adresata, czy z urzędu. Większość zalicza się do pierwszej grupy³⁵. Z urzędu wydawane są jedynie interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe oraz ogólne wyjaśnienia MDR, przy czym interpretacje ogólne są jedynym rodzajem interpretacji zaliczono do obu grup. Jak łatwo spostrzec, do tej grupy zaliczają się wyłącznie instytucje pozostające we właściwości Ministra Finansów.

Oplaty za wydanie urzędowych interpretacji

Większość urzędowych interpretacji wydawana jest pod warunkiem uiszczenia opłaty – do wyjątków w tym zakresie należą interpretacja ogólna w przypadku, gdy wydawana jest z urzędu, wybrane rodzaje porozumienia podatkowego³⁶, objaśnienia podatkowe oraz ogólne wyjaśnienia MDR. Nie podlega opłacie również wydanie WIA oraz WIS, aczkolwiek w przypadku tych instrumentów wnioskodawcy mogą być obciążeni kosztami niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o ich wydanie badań lub analiz³⁷. W odróżnieniu od pozostałych rodzajów interpretacji opłaty te są należne wyłącznie, jeśli organ podatkowy zdecyduje o przeprowadzeniu badań lub analiz³⁸, i ustalane są stosownie do okoliczności przypadku, nie wynikając wyraźnie z przepisu ustawy³⁹. Przedmiotem opłat nie jest jednak samo wydanie decyzji, a przeprowadzenie badań i/lub analiz. Ustalane w postanowieniu opłaty są w znacznie wyższym stopniu ekwiwalentne niż opłaty w przypadku pozostałych instrumentów⁴⁰. Ich wysokość pozostaje zryczałtowana i zależna od stawek ustalonych w przepisach wykonawczych, ale silniej wiążą się do ustalanego w danym przypadku nakładu pracy związanej z wydaniem orzeczenia⁴¹. WIA oraz WIS należy zatem zaliczyć do grupy instrumentów, których wydanie nie podlega co do zasady opłacie.

³⁵ Interpretacja ogólna, interpretacja indywidualna, opinia GLoBE, porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE, opinia w sprawie przekształcenia, WIA, WIS, opinia o stosowaniu preferencji oraz APA.

³⁶ Te, o których mowa w art. 20zb pkt 1, 4 i 5 o.p., czyli porozumienie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego (pkt 1), w sprawie wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych (pkt 4), umożliwiające skorzystanie z możliwości opłacania uproszczonych zaliczek na podatek, o których mowa w przepisie art. 26 ust. 6b u.p.d.o.p. oraz porozumienie w innej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie sprawie (pkt 5).

³⁷ Przepisy odpowiednio art. 7f u.p.a. oraz 42e u.p.t.u.

³⁸ Tak np.: WSA w Bydgoszczy w wyroku z 21 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Bd 318/21, CBOSA.

³⁹ W tym miejscu warto wskazać na dwa inne wyjątki, tj. opłatę główną od wniosku o wydanie opinii GLoBE (art. 14y i 14za o.p.) oraz opłatę główną za zawarcie porozumienia inwestycyjnego (art. 20zy o.p.), które jako jedyne określone są w przepisach ustawy zakresowo (poprzez „widelki”) i ustalane indywidualnie w każdym przypadku.

⁴⁰ Identycznie brzmiące zdania pierwsze przepisów art. 42e ust. u.p.t.u. oraz art. 7f ust. 6 u.p.a.

⁴¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2018 r. w sprawie ryczałtowych stawek opłat za badania lub analizy przeprowadzane przez laboratoria celne (Dz.U. z 2018 r., poz. 904).

Publikacja urzędowych interpretacji

Większość z urzędowych interpretacji po wydaniu lub zawarciu podlega w pewien sposób publikacji, co wzmacnia ich potencjał w kształtowaniu praktyki. Możliwość zapoznania się z zawartymi w nich rozstrzygnięciami, dokonywaną wykładnią przepisów prawa podatkowego i jej uzasadnieniem, pozwala również innym niż adresaci uczestnikom obrotu dostosowywać swoje zachowania do proponowanych norm postępowania i wzorców interpretacyjnych lub przywoływać je w argumentacji prawniczej. Publikacja wpisuje się w jądro istoty niektórych rodzajów interpretacji, takich jak objaśnienia podatkowe lub ogólne wyjaśnienia MDR.

Do wyjątków niepodlegających publikacji należą: porozumienie inwestycyjne, porozumienie podatkowe, opinia w sprawie przekształcenia oraz opinia o stosowaniu preferencji⁴². W przypadku porozumienia inwestycyjnego brak jawności nie jest całkowity, publiczna będzie bowiem ewidencja podmiotów, z którymi je zawarto (jeśli do tego dojdzie⁴³). Ze względu na wymagania stawiane przez tajemnicę skarbową i specyficzną treść poszczególnych rodzajów interpretacji, jawność pozostałych ma różny zakres i charakter, począwszy od publikacji orzeczeń w całości, choć bez danych pozwalających zidentyfikować ich adresatów, jak w przypadku interpretacji indywidualnych⁴⁴, przez publikację informacji sporządzanych na podstawie treści orzeczeń stanowiących ich streszczenia (opinie zabezpieczające i opinie zabezpieczające GLoBE⁴⁵) po podawanie do publicznej wiadomości jedynie zbiorczych informacji o zapadających rozstrzygnięciach (APA⁴⁶).

Dodatkową podkategorię wśród interpretacji podlegających publikacji tworzą te, w przypadku których do publicznej wiadomości podawane są nie tylko rozstrzygnięcia pozytywne (wydawane interpretacje urzędowe lub informacje o ich wydaniu), ale też negatywne, tj. wiadomości o odmowie wydania interpretacji wraz z motywami rozstrzygnięć. W tym gronie znajdują się interpretacje indywidualne⁴⁷, opinie zabezpieczające, opinie GLoBE⁴⁸, opinie zabezpieczające GLoBE, WIA⁴⁹ oraz WIS⁵⁰.

⁴² Szerzej na temat problemu braku jawności tych instrumentów: M. Ślifirczyk, *Umowna forma...*, s. 6–7.

⁴³ Art. 20zcc o.p.

⁴⁴ Art. 14i o.p.

⁴⁵ Art. 119zda oraz art. 119zfx o.p.

⁴⁶ Art. 102 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c.

⁴⁷ W ich przypadku informacja zawarta jest w treści wydanej interpretacji, poprzez wskazanie, czy organ zgadza się z przedstawionym przez wnioskodawcę stanowiskiem.

⁴⁸ Art. 14zi o.p.

⁴⁹ Art. 7k u.p.a.

⁵⁰ Art. 42i u.p.t.u.

Zaskarżalność urzędowych interpretacji

Rozmaicie kształtuje się zaskarżalność urzędowych interpretacji. Po-
dział ze względu na nią silnie wiąże się z innym kryterium, tj. formą prawną
rozstrzygnięcia. Z oczywistych względów zaskarżalne są, choć odwołaniem
niedewolutywnym, WIA i WIS, mające formę decyzji administracyjnych.
Problematycznym zagadnieniem pozostaje możliwość złożenia odwołania od
APA. Choć one także są decyzjami administracyjnymi, brakuje przepisów
ustanawiający organ właściwy rzeczowo w sprawie rozpatrywania od nich
odwołań⁵¹.

W pytaniu o zaskarżalność, istotniejszym od pytania o możliwość wnie-
sienia odwołania zagadnieniem jest to, czy dany rodzaj interpretacji objęty
jest kognicją sądów administracyjnych. Ta bowiem rozciąga się również na
urzędowe interpretacje nie będące decyzjami administracyjnymi. Do tych, na
których wydanie lub odmowę wydania przysługuje skarga do sądu admini-
stracyjnego, należą, zgodnie z przepisami art. 3 pkt 4a i 4b p.p.s.a.: interpre-
tacje indywidualne⁵², opinie zabezpieczające, opinie GLoBE, opinie zabezpie-
czające GLoBE oraz opinie w sprawie przekształcenia. Na mocy ogólnego
przepisu dotyczącego decyzji (art. 3 pkt 1 p.p.s.a.) sądy administracyjne roz-
patrują również skargi dotyczące WIA, WIS oraz APA.

W przypadku pozostałych urzędowych interpretacji zaskarżalność do
sądu administracyjnego jest wyłączona na dwa sposoby. W części wypadków
polega na braku w p.p.s.a. podstawy prawnej poddającej zapadające rozstrzy-
gnięcia lub zawierane umowy ich kognicji. W innych ustawodawca zdecydo-
wał się wyraźnie wyłączyć ją w regulujących dany rodzaj urzędowej interpre-
tacji przepisach jak ma to miejsce w przypadku porozumienia inwestycyjnego
(przepis art. 20z z § 3 o.p.) oraz porozumienia podatkowego (przepis art. 20zr
§ 2 o.p.).

⁵¹ Zgodnie z art. 13 § 2a pkt 3 o.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem
podatkowym jako organ odwoławczy od decyzji i postanowień wydanych w sprawach WIA i WIS.
W przepisie § 2 normującym właściwość Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie ma jednak
podobnego unormowania dla APA, mimo że § 2 pkt 3 ustanawia jego właściwość w sprawach ich
wydawania. Co więcej, w przepisach nie tylko o.p., ale i całego prawa podatkowego brak podobne-
go, jak w przypadku WIS i WIA, wskazania właściwości organu odwoławczego dla APA, choć prze-
pis art. 81 pkt 1 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c. definiuje uprzednie porozumienia cenowe jako „decyzję,
w której uznaje się (...)”. Brak również przepisu w rodzaju art. 20zr, wyłączającego możliwość
wniesienia odwołania lub wykluczającego APA spod jurysdykcji sądów administracyjnych. Kon-
strukcja art. 13 wskazuje na lukę techniczną, to z kolei uprawnia do przyjęcia w drodze analogii,
że ogólny przepis § 2 pkt 3 ustanawiający właściwość Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
w sprawach APA jest podstawą jego właściwości także do rozpatrywania odwołań od tych decyzji.

⁵² W przypadku interpretacji indywidualnych w ustawie nie poczyniono rozróżnienia na wy-
danie i odmowę ich wydania, ponieważ zarówno orzeczenie zgodne z tezami wniosku zaintereso-
wanego, jak i wskazujące na nieprawidłowość jego stanowiska jest „interpretacją”.

Podział na urzędowe interpretacje pierwszego i drugiego stopnia

Ostatnim z kryteriów z grupy prawnych, które zaproponowano, jest podział urzędowych interpretacji na instrumenty pierwszego i drugiego stopnia. Częściowo można postrzegać je jako nawiązanie do szczegółów konstrukcji prawnej, tj. jako kryterium oparte o szczegółową analizę odesłań w regulujących dany rodzaj interpretacji przepisach. Klasyfikacja poprzez ich dokładne wyliczenie nie wydaje się jednak tak istotna i nie wnosi wiele, poza dogmatyczną skrupulatnością. Kryterium to polega na usystematyzowaniu rodzajów interpretacji według ich „genetycznego związku” ze sobą, który nie jest zresztą skrywany przez projektodawców poszczególnych rozwiązań. Urzędową interpretacją pierwszego stopnia będzie według niego wcześniej wprowadzona do systemu prawa podatkowego jako samodzielna instytucja, szersza w zakresie przedmiotowym i/lub podmiotowym interpretacja-pierwowzór. Urzędową interpretacją drugiego stopnia będzie jej wyspecjalizowany wariant wprowadzony później, spełniający bardziej szczegółowy cel, o ściślejszej i węższej określonej funkcji oraz zakresie podmiotowym i/lub przedmiotowym, z wprowadzeniem której często ograniczany jest zakres merytoryczny pierwowzoru⁵³. Kryterium nie ma zastosowania do wszystkich urzędowych interpretacji, a jedynie tych, pomiędzy którymi można zaobserwować tego rodzaju związki.

Urzędowymi interpretacjami pierwszego stopnia są więc przede wszystkim interpretacje przepisów prawa podatkowego uregulowane w rozdziale 1a działu II o.p. Jako najstarsza, najbardziej okrzepła, ogólna i uniwersalna forma urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi w polskim prawie podatkowym wzorzec dla niemal wszystkich pozostałych. Mimo tego tylko o opiniach GLoBE można z całą pewnością stwierdzić, że stanowią ich „kwalifikowaną” – w tym przypadku dla konkretnego podatku – wersję, będąc tym samym przykładem interpretacji drugiego stopnia⁵⁴. Ta sama relacja zachodzi między opiniami zabezpieczającymi oraz opiniami zabezpieczającymi GLoBE⁵⁵. Można upatrywać jej istnienia również, w pewnym stopniu,

⁵³ Zob. art. 14b § 2a pkt 3 o.p., dodany wraz z przepisami o opiniach GLoBE (art. 140 pkt 3 u.o.w.j.s.g.m.k.); na ograniczenie zakresu interpretacji indywidualnych w związku z wprowadzeniem opinii zabezpieczających zwracał uwagę W. Morawski, *Urzędowe interpretacje...*, s. 31.

⁵⁴ „Projektowana instytucja w założeniu stanowić ma »kwalifikowany« rodzaj interpretacji indywidualnej, dopasowany pod względem zakresu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku, zakresu przedmiotowego interpretacji czy procedury wydawania interpretacji, do zasadniczej odrębności ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (w stosunku do innych powszechnie obowiązujących aktów prawa podatkowego)” – Uzasadnienie do projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, druk sejmowy nr 674, Sejm X kadencji, s. 281.

⁵⁵ Ibidem, s. 303.

po między objaśnieniami podatkowymi a ogólnymi wyjaśnieniami MDR, aczkolwiek te drugie, choć „kwalifikowane” merytorycznie, mają jeszcze bardziej szczątkową postać i nie zawsze gwarantują, w przeciwieństwie do pierwszych, ochronę (o czym w drugiej części opracowania). Częściowo relacja ta zachodzi także między interpretacjami indywidualnymi oraz WIA i WIS, mimo odmienności w ich konstrukcji⁵⁶.

Wykaz literatury

- Bekrycht T., Brolik J., *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny (artykuł dyskusyjny)*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2012, t. 85.
- Borucka-Arctowa M., *O społecznym działaniu prawa*, PWN, Warszawa 1967.
- Brolik J., *Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, z. 1.
- Burzec M., *Ochrona podatnika w przepisach prawa podatkowego – wybrane instytucje na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2012, nr 3.
- Dmoch W., *Wiążąca informacja stawkowa – nowe rozwiązanie prawne w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Dokukin K., *Utrwalona praktyka interpretacyjna w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa*, „Państwo i Prawo” 2025, z. 6.
- Drozdek A., *Wpływ unijnego prawa celnego na polskie regulacje prawa podatkowego – kierunki przeobrażeń i zmian na przykładzie akcyzy*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 10.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Filipczyk H., *Wiążąca informacja stawkowa – nowy instrument ochrony zaufania podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1.
- Franczak A., *Opinia zabezpieczająca przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jako instytucja zwiększająca pewność prawa i bezpieczeństwo podatników*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Hanusz A., *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sędowoadministracyjna kontrola*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, z. 6.
- Kmieciak Z., *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, z. 3.
- Kondratowska-Muszyńska J., *Objaśnienia podatkowe jako nowy etap tworzenia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 7.
- Kubista B., *Opinie zabezpieczające w zarządzaniu ryzykiem podatkowym*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2020, t. 33.

⁵⁶ Dowodzi tego treść art. 14b § 1a o.p., wyłączającego z zakresu przedmiotowego interpretacji indywidualnych treść objętą WIS od dnia wprowadzenia jej do porządku prawnego (1 listopada 2019 r.) i WIS od dnia 1 lipca 2023 r.

- Maruchin W., *Porozumienie inwestycyjne jako nowe pojęcie polskiego prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 1.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zmiany od GAAR do KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2017, z. 4.
- Opalek K., *Problemy metodologiczne nauki prawa*, PWN, Warszawa 1962.
- Stępień A., Balcerzak M., *Opinia o stosowaniu preferencji (zwolnienia) w zakresie podatku u źródła – wątpliwości związane z zastosowaniem instytucji w praktyce*, „Przegląd Podatkowy” 2022, z. 1.
- Szymczyk P., Godusławski H., Głodek M., *Porozumienie inwestycyjne (Interpretacja 590) jako zachęta fiskalna dla strategicznych inwestorów*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 4.
- Ślifirczyk M., *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych*, [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Wyd. UR, Rzeszów 2023.
- Ślifirczyk M., *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018, z. 1.
- Ślifirczyk M., *Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 5.
- Ślifirczyk M., *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, [w:] R. Cieślak, K. Feldo, H. Litwińczuk, J. Zdanukiewicz (red.), *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
- Teszner K., *Wydawanie wiążącej informacji stawkowej na potrzeby VAT – nowa podatkowa procedura interpretacyjna*, „Business Law Journal” 2020, t. 4.
- Turzyński K.F., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.

Summary

Selected criteria for classifying tax law interpretation instruments in Polish tax law – part 1

Keywords: tax law, tax rulings, tax law interpretation instruments, classification criteria, system of tax law interpretation instruments.

This article aims to provide a comprehensive overview of the instruments used to interpret tax law in Poland. It highlights that, due to their dynamic development in recent years, these instruments can be considered as a system. This allows them to be analysed as a whole and places a number of requirements on the lawmaker. Building on this foundation, the study proposes, explains and applies a number of criteria that can be used to classify the institutions that constitute the system of tax law interpretation instruments in Polish tax law. Using these criteria enables conclusions to be

drawn from observed relationships. These conclusions are presented in the second part of the study, which summarises the entire research project.

This article, which constitutes the first part, presents the objectives and discusses the study's methodology. Next, a catalogue of fourteen tax law interpretation instruments in Polish tax law is presented, including individual and general tax rulings, tax agreements, binding rate information, and the recently introduced opinions on top-up and advance top-up taxation. The proposed catalogue of classification criteria is then presented, divided into four groups: legal criteria; criteria relating to the subject matter and substance of tax law interpretation instruments; criteria concerning the impact of tax law interpretation instruments on the legal and tax situation of addressees; and criteria related to the passage of time. The final section of the study provides a detailed discussion of the application of legal criteria to all the tax law interpretation instruments listed in the catalogue.

Among the conclusions drawn from the entire research project and presented in greater detail in the second part of the study, it should be noted that the system of tax law interpretations in Polish tax law has expanded significantly, and the regulations governing it are characterised by a high degree of complexity. However, the intensity of these factors is not always justified by the real need for certain elements of the system to exist as separate institutions. There has been a gradual increase in the number of institutions with characteristics of tax law interpretations, which is related to the ongoing expansion of the tax law system in general. However, it could be argued that the system of official interpretations is expanding incidentally, with little consideration given to its overall functioning.