

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 2*

Kryteria oparte o zakres przedmiotowy i potencjalny zasięg merytoryczny oddziaływania urzędowych interpretacji

Trzy pierwsze kryteria dotyczące zakresu przedmiotowego i potencjalnego zasięgu merytorycznego oddziaływania rozstrzygnięć zawartych w urzędowych interpretacjach przepisów prawa podatkowego odnoszą się do ich adresatów. „Adresaci” urzędowych interpretacji to szeroki i niejednorodny krąg podmiotów, który wyznacza ich wola. W wypadku urzędowych interpretacji wydawanych lub zawieranych na wniosek obejmuje ona ich wydanie lub zawarcie. Dla uznania danego podmiotu za adresata urzędowej interpretacji wydanej z urzędu jego wolą powinno być objęte działanie wywołujące powstawanie obowiązków nakładanych prawem podatkowym, których dotyczy treść urzędowej interpretacji lub zamiar jego podjęcia. Może być ona zatem uzewnętrzniona lub nie¹.

Za „potencjalny zasięg merytoryczny oddziaływania” danej interpretacji należy uznać treść urzędowej interpretacji w połączeniu z możliwym wpływem, jaki może ona wywrzeć na zachowanie jej adresata/adresatów, jako wpływający na nie bodziec. W każdym przypadku możliwe jest jej nieuwzględnienie w podejmowanych przez nich działaniach, stąd określenie „potencjalny”.

* Prezentowane w artykule poglądy są prywatną opinią autora. Zob. B. Obuchowski, *Wybrane kryteria klasyfikacji urzędowych interpretacji przepisów prawa w polskim prawie podatkowym – część 1*, „Studia Prawnoustrojowe” 2025, nr 71, s. 305–324.

¹ Należy dodać, że adresatem urzędowej interpretacji wydanej z urzędu może być też podmiot, który nie ma świadomości jej wydania, jeżeli realizuje działania wywołujące powstawanie obowiązków realizowanych prawem podatkowym, których dotyczy jej treść. Wyrazem jego woli jest wówczas fakt podjęcia tego działania, co czyni go jej adresatem.

Należy również dodać, że publikowane rozstrzygnięcia interpretacyjne mogą być i bywają przywoływane na poparcie też w argumentacji prawniczej również przez podmioty, które nie są ich adresatami, co do pewnego stopnia wpisuje się w przyjęte wyżej wyjaśnienie potencjalnego zakresu merytorycznego oddziaływania urzędowej interpretacji. Tak daleko idące poszerzenie jego pojmowania spowodowałoby jednak, że jakakolwiek klasyfikacja ich pod tym względem stałaby się bezużyteczna.

Grupy adresatów urzędowych interpretacji

W pierwszej kolejności urzędowe interpretacje można uszeregować ze względu na grupy adresatów, dla jakich są dostępne. Klasyfikacja według tego kryterium ma sens tylko dla wcześniej wyodrębnionych interpretacji wydawanych na wnioski. Wśród nich znajdują się interpretacje, o których uzyskanie wnioskować mogą tylko podmioty objęte obowiązkami nakładanymi przez prawo podatkowe (przede wszystkim podatnicy), do których treści mogą odnosić się poszczególne interpretacje oraz takie, które dostępne są dla szerszego grona odbiorców, w tym podmiotów, które te obowiązki mogą dopiero (potencjalnie) obciążać.

Do urzędowych interpretacji dostępnych jedynie dla podmiotów objętych już obowiązkami regulowanymi prawem podatkowym należą: opinia GLoBE², porozumienie podatkowe³, opinia zabezpieczająca⁴, opinia zabezpieczająca GLoBE⁵, opinia w sprawie przekształcenia⁶ oraz APA⁷. Wśród nich wyróżnić

² Tj. opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w przepisie art. 14t § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 111 z późn. zm.), dalej jako o.p. Mimo że przepis art. 14t § 1 posługuje się terminem „zainteresowany”, spotykanym w szerokim znaczeniu w przepisach regulujących interpretacje przepisów prawa podatkowego, definicja dla potrzeb rozdziału o opiniach GLoBE zawęża jego znaczenie wyłącznie do podatników globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie o opodatkowaniu wyrównawczym (przepis art. 14t § 2).

³ Instytucja, o której mowa w art. 20zb o.p.

⁴ Przepis art. 119w § 1 o.p. oznacza obecnie wnioskodawcę terminem „zainteresowanego”, którym z dniem 1 stycznia 2018 r. zastąpiono „podatnika”. W doktrynie wskazuje się jednak, że podmiotem takim może być jedynie podmiot, którego potencjalnie dotyczyć może decyzja wydana na podstawie art. 119a § 1 o.p., a zatem podmiot objęty w Polsce obowiązkiem podatkowym. Zob. szerzej np. J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119w*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

⁵ Tj. opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w przepisie art. 119zfp § 1 o.p.

⁶ Tj. opinia w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki, o której mowa w przepisie art. 119zzl § 1 o.p.

⁷ Tj. 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

można dodatkowo podgrupę interpretacji dostępnych jedynie dla podatników, z wyłączeniem ewentualnych innych grup podmiotów obciążonych obowiązkami regulowanymi przez prawo podatkowe, zarówno odpowiedzialnych za własne działania (płatników i inkasentów), jak i cudze (pozostałych). Do nich należą: opinia GLoBE oraz porozumienie podatkowe. O uzyskanie pozostałych rodzajów interpretacji urzędowych – interpretacji ogólnych i indywidualnych⁸, porozumienia inwestycyjnego⁹, WIA¹⁰ oraz WIS¹¹ wnioskować mogą również podmioty, na których nie ciążyą jeszcze żadne obowiązki wynikające z prawa podatkowego regulowane przez przepisy, do których mogą się merytorycznie odnosić poszczególne rodzaje interpretacji.

Charakterystyka normy postępowania zawartej w treści urzędowej interpretacji

W każdym konkretnym przypadku wydana urzędowa interpretacja zawiera wzorzec postępowania adresata lub adresatów. Ma on postać prawnej normy postępowania. Mam tu na myśli normę postępowania stanowiącą wynik procesu quasi-stosowania prawa, który również można opisać z pomocą sylogizmu prawniczego¹², wyrażoną w poszczególnym orzeczeniu, której nie należy mylić z normą prawa stanowiącą wynik wykładni przepisów prawa, zakodowaną w przepisach prawa, ani z indywidualną normą postępowania zawartą w orzeczeniu stanowiącym wynik stosowania prawa, zawartą np. w decyzji podatkowej. Normy postępowania stanowiące wynik procesu quasi-stosowania prawa w przypadku wydawania każdego z rodzajów urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem opracowania cechuje swoistość, jeśli przyrówna się je w ten sposób do zwykłych przypadków stosowania prawa przez organy podatkowe. W większości przypadków nie

oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948 z późn. zm.), dalej jako u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c.).

⁸ Instytucje, o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 o.p. oraz 14b § 1 o.p.

⁹ Instytucja, o której mowa w art. 20zs o.p.

¹⁰ Tj. wiążąca informacja akcyzowa, o której mowa w przepisie art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r., poz. 126 z późn. zm.), dalej jako u.p.a.

¹¹ Tj. wiążąca informacja stawkowa, o której mowa w przepisie art. 42a–42i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r., poz. 775 z późn. zm.), dalej jako u.p.t.u. Przepisy art. 42e ust. 1a i 1b nakładają na wnioskodawców chcących uzyskać WIS obowiązki w zakresie możliwych form komunikacji, tj. wymóg posiadania w e-Urzędzie Skarbowym, na którym został podany aktualny adres poczty elektronicznej lub numer telefonu w celu, o którym mowa w art. 35e ust. 8 u.k.a.s. Możliwość posiadania takiego konta jest jednak dostępna także dla podmiotów nie objętych obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług.

¹² Mimo że wydania interpretacji urzędowej nie można uznać za przypadek stosowania prawa, o czym wspomniano w części pierwszej opracowania, do opisu omawianych zagadnień można zastosować ten sam model i siatkę pojęciową.

stanowią (wprost) rozstrzygnięć o prawach i obowiązkach, kształtując je co najwyżej pośrednio (np. uprawniając kogoś do ochrony na podstawie art. 14k–14na o.p., jeśli zachodzą określone, dodatkowe okoliczności). Stanowią rozstrzygnięcia interpretacyjne, przeznaczone do stosowania w innych przypadkach stosowania prawa w połączeniu z rozmaitej mocy obowiązkiem takiego ich zastosowania przez adresatów i/lub organy podatkowe rozstrzygające o prawach i obowiązkach adresatów bezpośrednio¹³.

Treść wszystkich urzędowych interpretacji jest wynikiem quasi-zastosowania prawa przez właściwy do ich wydania lub zawarcia organ. To pozwala scharakteryzować wspomnianą, cechującą wydawanie urzędowych interpretacji ich swoistość na tym polu. Polega ona na tym, że wynikiem zastosowania prawa podatkowego przez uprawniony do wydania urzędowej interpretacji organ podatkowy może nie być norma postępowania indywidualna i konkretna, jak ma to miejsce w typowych przypadkach stosowania prawa (np. gdy wydawana jest decyzja określająca). Są to (w większości) normy postępowania jedynie potencjalne, proponowane i sugerowane, ale nie połączone z nakazem przestrzegania i/lub zastosowania.

Normy postępowania zawarte w rozstrzygnięciach interpretacyjnych można podzielić na grupy z użyciem kryterium stosowanego wobec norm prawa, tj. na normy generalne i indywidualne oraz konkretne i abstrakcyjne. Generalność normy może dotyczyć jej adresata lub okoliczności zastosowania. Oznacza, że ich określenie ma charakter kategorialny i z zasady służy nadaniu jej kształtu nadającego się do zastosowania w z góry nieokreślonej liczbie przypadków; indywidualność normy stanowi przeciwieństwo tych cech¹⁴.

Urzędowe interpretacje zawierające normy postępowania generalne pod względem sposobu określenia adresata oraz okoliczności zachowania to: interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe¹⁵ oraz ogólne wyjaśnienia MDR¹⁶. Indywidualnie wskazujące na adresata, ale generalne pod względem określenia okoliczności zachowania pozostają normy zawarte w opinii o stosowaniu

¹³ J. Brolik następująco scharakteryzował tę cechę urzędowych interpretacji na przykładzie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego: „(...) wydanie interpretacji indywidualnej nie stanowi załatwienia – rozstrzygnięcia – sprawy podatkowej, i to nie tylko dlatego, że przepisy procedury administracyjnej w tym zakresie mają własny przedmiot i autonomię w relacji do innych uregulowań Ordynacji podatkowej. Interpretacja ta nie rozstrzyga bowiem o subsumcji stanu faktycznego przedstawionego we wniosku pod adekwatne przepisy materialnego prawa podatkowego, ale ocenia i przedstawia tylko uzasadnioną możliwość zastosowania (do niego) przepisów prawa, w razie potrzeby połączoną z ich wykładnią”. Zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 40.

¹⁴ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2009, s. 52–54.

¹⁵ Instytucja, o której mowa w art. 14a § 1 pkt 1 o.p.

¹⁶ Tj. 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 o.p.

preferencji¹⁷ oraz w APA. Określenie cech transakcji kontrolowanej, o których mowa art. 83 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c., ma na celu ustalenie zbioru szczegółowych wytycznych, według których będzie dokonywana nie jedna, a wiele czynności o charakterystyce odpowiadających ich zestawowi. Z tych samych powodów, generalne pod względem określenia okoliczności zachowania są WIA oraz WIS, wskazując na właściwy sposób stosowania przepisów u.p.t.u. oraz u.p.a. dla działań powtarzalnych, jakimi są czynności opodatkowane obejmujące poszczególne rodzaje towarów i usług albo działalność obejmująca wyroby lub samochody osobowe, a także oznaczanie ich lub organizacja obrotu nimi¹⁸, docelowo regulując te działania za każdym razem, gdy są podejmowane. Indywidualny charakter w określeniu adresata mają porozumienie podatkowe oraz porozumienie inwestycyjne, częściowo indywidualny, częściowo generalny zaś w określeniu zachowania, zależnie od ich przedmiotu w danym przypadku¹⁹.

Pozostałe urzędowe interpretacje – interpretacja indywidualna, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE i opinia w sprawie przekształcenia – mają co do zasady charakter indywidualny zarówno w odniesieniu do określenia okoliczności regulowanego zachowania, jak i adresata²⁰.

Drugim powszechnie stosowanym sposobem klasyfikacji norm postępowania, pozwalającym podzielić urzędowe interpretacje na dwie grupy, jest

¹⁷ Tj. instytucje, o których mowa w przepisie art. 26b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r., poz. 278 z późn. zm.), dalej jako u.p.d.o.p., oraz w przepisie art. 41d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r., poz. 163 z późn. zm.), dalej jako u.p.d.o.f.

¹⁸ Można uzyskać WIA lub WIS na potrzeby tylko jednej czynności opodatkowanej, obie interpretacje są jednak skonstruowane w sposób mający dotyczyć działalności ciągłej, regularnej i systematycznej, jaką jest z natury działalność gospodarza, a ta właśnie podlega (formalnie) opodatkowaniu oboma podatkami obrotowymi. Ta sama prawidłowość dotyczy APA.

¹⁹ Indywidualne w określeniu zachowania są porozumienia podatkowe z wyjątkiem porozumienia podatkowego zawieranego w sprawie ustalania cen transferowych (przepis art. 20zb pkt 2 o.p.), z tych samych powodów, które dotyczą APA. W przypadku porozumień inwestycyjnych, indywidualnie określane są zachowania w przypadku objęcia nimi materii, o której mowa w art. 20t pkt 2 o.p. (odpowiadającej opinii zabezpieczającej), pkt 2a (odpowiadającej opinii zabezpieczającej GLoBE), oraz pkt 5 (odpowiadającej interpretacji indywidualnej).

²⁰ Zgodnie z przepisem art. 14b § 1 interpretację indywidualną wydaje się w indywidualnej sprawie zainteresowanego, co przesądza o założonym przez ustawodawcę indywidualnym charakterze tego rodzaju urzędowej interpretacji. Z podobnego powodu indywidualny charakter – dotyczący poszczególnej czynności lub ich zespołu, nawet pomimo zastrzeżenia zawartego w art. 119w § 3 – przypisano opinii zabezpieczającej. By możliwe było zastosowanie wobec czynności lub ich zespołu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, konieczne jest dokonanie dokładnej charakterystyki działania podatnika w konkretnym przypadku, m.in. wskazanie korzyści podatkowej, którą osiągnął, a także przypisanie mu działania w stosownym celu. Opinia zabezpieczająca w swej treści zawiera ocenę, czy zastosowanie klauzuli jest możliwe, musi zatem odnosić się do cech dostatecznie indywidualizujących zachowanie, którego dotyczy. Te same względy przemawiają za przypisaniem charakteru indywidualnego pod względem określenia zachowania opinii zabezpieczającej GLoBE.

ich odróżnienie pod kątem tego, czy są abstrakcyjne (wskazują zachowanie rodzajowo, regulując je jako klasę zachowań powtarzalnych), czy konkretnie (określając zachowanie jednorazowe, niedające się powtórzyć). Efekty zastosowania tego kryterium do podziału urzędowych interpretacji nakładają się na wyniki podziału pod względem tego, czy okoliczności podjęcia zachowania są przez dany instrument określane generalnie, czy indywidualnie. Większość z urzędowych interpretacji uznać należy, z podobnych powodów, które przesądzają o ich indywidualnym pod względem określenia zachowania charakterze za abstrakcyjne; konkretne pozostają interpretacja indywidualna, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE oraz opinia w sprawie przekształcenia.

Niekiedy określenie okoliczności podjęcia zachowania w treści urzędowej interpretacji nie konkretyzuje zawartej w nim normy postępowania w stopniu wykluczającym przypisanie jej abstrakcyjnego charakteru. Możliwe jest wydanie np. interpretacji indywidualnej lub opinii zabezpieczającej, które dotyczą zdarzeń przyszłych opisanych na tyle ogólnie, że nie sposób wykluczyć możliwości podejmowania ich przez adresata wielokrotnie. Wynika to jednak z ograniczonej szczegółowości opisu zdarzenia przyszłego w porównaniu do zaistniałego stanu faktycznego – nie musi on np. zawierać informacji pozwalających umieścić go w czasie czy powiązać z konkretnym podmiotem. Im mniej szczegółowy opis zdarzenia przyszłego, tym większe jednak ryzyko uznania, że urzędowa interpretacja nie ma zastosowania do danego stanu faktycznego w przypadku powołania się na jej treść.

Liczba instytucji prawa podatkowego objętych zakresem merytorycznym urzędowych interpretacji

Pozostałe kryteria klasyfikacji urzędowych interpretacji, które zaliczono do wyróżnionej grupy kryteriów opartych o zakres przedmiotowy i potencjalny zasięg merytoryczny oddziaływania, odnoszą się do ich treści w znaczeniu zakresu merytorycznego. W tej materii pierwszym sposobem ich podziału jest rozróżnienie ze względu na to, jak wielu instytucji prawa podatkowego (podatków lub innych) mogą dotyczyć. Daje on m.in. kategoryzację na urzędowe interpretacje mogące dotyczyć wielu danin oraz takie, których przedmiotem może być tylko jedna. Najszerszymi interpretacjami mogącymi obejmować wiele danin są interpretacja ogólna oraz objaśnienia podatkowe. W dalszej kolejności należy wskazać na interpretacje indywidualne, których zakres przedmiotowy w porównaniu do ogólnych ulega większemu ograniczeniu w przepisie art. 14b § 2a o.p., w porównaniu z przepisem art. 14a § 1b o.p. Pozostałe urzędowe interpretacje plasujące się w tej kategorii to porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne, ogólne wyjaśnienia MDR oraz

opinia w sprawie przekształcenia, przy czym dwa ostatnie posiadają opisywany charakter pośrednio. Co do zasady dotyczą zagadnień związanych z instytucjami antyabuzywnymi (raportowanie MDR oraz instytucje wymienione w przepisie art. 119zł § 2²¹), dopiero te zaś odnoszą się do poszczególnych podatków, więcej jednak niż jednego. W ten sposób merytorycznie obie interpretacje podążają za potencjalnym zakresem zastosowania instytucji antyabuzywnych.

Rodzaj obowiązków regulowanych prawem podatkowych, których dotyczą urzędowe interpretacje

W dalszej kolejności urzędowe interpretacje merytorycznie pogrupować można w zależności od rodzaju obowiązków regulowanych prawem podatkowym, których dotyczą. Przedmiotem zdecydowanej większości są obowiązki podatkowe, część jednak związana jest merytorycznie z instytucjami nakładającymi obowiązki instrumentalne²². Niektóre z urzędowych interpretacji mogą odnosić się do obu rodzajów obowiązków, dlatego najwięcej przydatności ma wskazanie tych, które dotyczą wyłącznie obowiązków instrumentalnych. W tej drugiej grupie znajdują się tylko ogólne wyjaśnienia MDR.

Urzędowe interpretacje dotyczące obowiązków podatkowych²³ (w niektórych przypadkach nie tylko) można pogrupować także ze względu na poziom ich wyspecjalizowania, tj. biorąc pod uwagę to, czy mogą dotyczyć wszystkich zagadnień związanych z podatkami, które co do zasady mają za przedmiot, czy jedynie ich wybranych elementów konstrukcyjnych. W tej drugiej, węższej kategorii plasują się WIA, WIS, opinia o stosowaniu preferencji oraz APA. Klasyfikacji tej wymykają się porozumienie podatkowe oraz porozumienie inwestycyjne z uwagi na swoje wyjątkowe cechy (wariantowo określony zakres). Pozostałe interpretacje mogą dotyczyć wszelkich elementów konstrukcyjnych podatków mieszczących się w ich zakresie przedmiotowym.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na porozumienie inwestycyjne oraz porozumienie podatkowe, które stanowią jedyne dwie meta-interpretacje. Są kompleksowymi instytucjami, w ramach których ich adresaci mogą uzyskiwać

²¹ Tj. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, środki ograniczające umowne korzyści i nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Opinia stanowi też swoistą formę zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach i podatkowych należnościach budżetowych.

²² Za obowiązek instrumentalny uznano „obowiązek prawny wynikający z prawa podatkowego, który pełni funkcję (rolę) polegającą na służeniu prawidłowemu wykonaniu obowiązku zapłaty podatku”. Zob. P. Mięka, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 100.

²³ Tj. interpretacja ogólna, objaśnienia podatkowe, interpretacja indywidualna, opinia GLoBE, porozumienie podatkowe, porozumienie inwestycyjne WIA, WIS, opinia o stosowaniu preferencji oraz APA.

wsparcie o zakresie merytorycznym w zwyczajnym przypadku wymagającym wnioskowania o wydanie co najmniej kilku różnych rodzajów urzędowych interpretacji z osobna. Mogą zawierać treść odpowiadającą co do zasady innym rodzajom interpretacji i poza jednym przypadkiem porozumienia podatkowego w sprawie „innej” (art. 20zb pkt 5 o.p.), ich zakres merytoryczny polega na pierwowzorach. W obu przypadkach ich przedmiot określony jest wariantowo i zależy każdorazowo od wyboru wnioskującego o ich uzyskanie podatnika oraz inwestora. Mimo że oba stanowią meta-interpretacje, cechą tę przejawiają w odmienny sposób – porozumienie inwestycyjne zawiera się jedno i może ono odpowiadać więcej niż jednemu rodzajowi interpretacji, porozumienie podatkowe zaś w każdej z możliwych „spraw” z osobna. W przypadku porozumienia podatkowego wybór polega na wskazaniu tej jego wersji, którą podatnik chce uzyskać; w przypadku porozumienia inwestycyjnego polega na ukształtowaniu jego zakresu w granicach określonych przez przepis art. 20zt o.p. szeroko lub wąsko, w zależności od potrzeb.

Kryteria oparte o siłę wpływu urzędowych interpretacji na sytuację prawnopodatkową adresatów

Siła gwarancji rozstrzygnięcia sprawy podatkowej według normy postępowania zawartej w urzędowych interpretacjach

Odnosząc się do siły wpływu urzędowych interpretacji na sytuację prawnopodatkową adresata, można podzielić je na dwie grupy, biorąc pod uwagę, jak silna jest uzyskiwana na ich podstawie przez adresatów gwarancja, że ich sprawa podatkowa zostanie rozstrzygnięta według treści normy postępowania zawartej w treści interpretacji. Podział ten związany jest z podziałem urzędowych interpretacji na te, które wiążą adresatów (i niekiedy organy podatkowe) oraz interpretacje niewiążące.

W pierwszej grupie znajdują się urzędowe interpretacje zawierające wzorce postępowania (normy) niewiążące. Wynikająca z nich ochrona w rozumieniu gwarancji rozstrzygnięcia sprawy podatkowej według treści zawartej w nich normy postępowania ma wówczas charakter warunkowy i przysługuje w razie spełnienia przesłanek przewidzianych w regulujących je przepisach. Jest to grupa najszersza, skupiająca wszystkie rodzaje interpretacji zapewniające ochronę poprzez odesłanie do wzorcowej zasady nieszkodzenia ustalonej dla interpretacji ogólnych i indywidualnych w przepisach art. 14k–14m o.p.²⁴ Ochrona ta zależy od tego, jak kształtuje się następstwo

²⁴ Należą do nich: porozumienie podatkowe – przepisy art. 20ze § 4 (w tym przypadku wyraźnie zastrzeżono ochronę jedynie na wypadek wypowiedzenia porozumienia podatkowego przez

czasowe wydarzeń, tj. od kolejności wystąpienia dnia doręczenia rozstrzygnięcia oraz dnia zrealizowania przez adresata przesłanek kształtujących prawno-podatkowy stan faktyczny. Przysługuje też na wypadek nieuwzględnienia przez właściwy organ podatkowy zawartego w niej rozstrzygnięcia. Ze względów konstytucyjnych organ ten zachowuje kompetencję do zastosowania wobec podmiotu podążającego w swym zachowaniu za treścią interpretacji prawa podatkowego w inny niż przewidziany w niej sposób²⁵. Nie można zatem powiedzieć, że prawo podatkowe zawiera nakaz przestrzegania normy zawartej w interpretacji dla jej adresata lub organu podatkowego właściwego w sprawie jego obowiązków podatkowych, ale jest on chroniony na wypadek odejścia od wzorca. Funkcjonująca w obrocie prawnym urzędowa interpretacja stwarza bodziec nakłaniający właściwe organy podatkowe do stosowania prawa podatkowego w sposób przewidziany w treści interpretacji indywidualnej. Ten sam model względnej ochrony opartej treść urzędowej interpretacji stosuje się odpowiednio do objaśnień podatkowych (przepis art. 14n § 4 pkt 1 o.p.), opinii GLoBE (przepisy art. 14zj–14zl o.p.) oraz w pewnym zakresie do porozumień podatkowych, w przypadku ich wypowiedzenia (przepis art. 20ze § 5 o.p.).

Także w warunkowy sposób skonstruowana jest ochrona wynikająca z norm postępowania zawartych w przynależnych do tej samej grupy urzędowych interpretacji opiniach zabezpieczających, opiniach zabezpieczających GLoBE oraz opiniach w sprawie przekształcenia (przepisy odpowiednio art. 119y, 119zfr oraz 119zzl § 2 i 119zpz o.p.). W interpretacjach tych udziela się odpowiedzi na pytanie, czy podjęcie określonego zachowania przez wnioskodawców wypełnia m.in. przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych instrumentów antyabuzywnych. W przeciwieństwie do poprzedniej grupy instrumentów jest to odpowiedź na pytanie typu „tak/nie”, która jednak samoistnie nie kształtuje praw i obowiązków adresata, wskazując jedynie na taką możliwość po spełnieniu odpowiednich warunków (np. podjęciu zachowania w wypadku odmowy wydania opinii zabezpieczającej – przepis art. 119y § 2). W ten sposób także kreowany jest bodziec mający wpływać na zachowanie uczestników obrotu prawno-podatkowego, w tym wypadku adresatów interpretacji. Ochrona przed negatywnymi skutkami odejścia od wzorca postępowania zawartego w urzędowej interpretacji polega w tym przypadku na ostrzeżeniu.

Swoista forma warunkowej ochrony wynika z APA, które w sposób szczegółowy określają warunki dokonywania transakcji kontrolowanych z podmiotami powiązanymi i z założenia powinny być stosowane w razie wydania.

Szefa KAS z określonych przyczyn); porozumienie inwestycyjne – przepis art. 20ze 5 o.p.; WIS – przepis art. 42c ust. 2 u.p.t.u.; WIA – przepisy art. 7d ust. 3a–3b u.p.a. W przepisach regulujących opinię GLoBE treść zasady nieszkodzenia powtórzono w swoisty sposób, bez odesłania (art. 14zj o.p.).

²⁵ Zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

Jeśli mimo tego jest inaczej, Szef KAS uprawniony jest do stwierdzenia ich wygaśnięcia na podstawie przepisu art. 105 ust. 1 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c. Dochodzi wówczas do uchylecia ochrony, którą objęty jest adresat APA, a która polega na pewności co do prawidłowości stosowanych cen transferowych tak długo, jak długo ustalane są one zgodnie z APA, a więc wskutek samodzielnego wyboru określonej ścieżki postępowania. Ochrona i połączony z nią bodziec mający kształtować zachowanie uczestników obrotu prawnopodatkowego funkcjonują tutaj na podobnej zasadzie, jak w przypadkach omówionych wyżej zawierając ostrzeżenie.

Również swoistą, ale wciąż dającą zaliczyć się do tej samej kategorii, warunkową ochronę opartą o względnie wiążącą normę zapewnia opinia o stosowaniu preferencji. Na jej podstawie jej adresaci mogą stosować mechanizm *pay & refund*. Możliwość ta trwa tak długo, jak jej adresat spełnia określone w stosownej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania warunki stosowania zwolnienia z obowiązku poboru podatku u źródła w zwykły sposób²⁶.

Drugą kategorię wyróżnioną ze względu na siłę wpływu na sytuację prawnopodatkową adresatów tworzą urzędowe interpretacje zawierające normy bezwzględnie wiążące, dla adresatów i organów podatkowych. Należą do niej dwa rodzaje instrumentów mające formę decyzji, tj. WIA i WIS (odpowiednio przepisy art. 42c ust. 1 u.p.t.u. oraz art. 7d ust. 3 u.p.a.). Adresaci tych instrumentów są zobowiązani do przestrzegania zawartych w nich norm. Organy podatkowe inne niż te, od których pochodzą poszczególne orzeczenia są zaś zobowiązane do stosowania zawartych w nich rozstrzygnięć w załatwianiu spraw podatkowych ich adresatów. Jeśli dojdzie do odstępstwa w tym zakresie, adresaci instrumentów są uprawnieni do domagania się tego poprzez zakwestionowanie faktu ich zapadnięcia lub treści tych rozstrzygnięć w formach przewidzianych w stosownych procedurach. Mają charakter prejudykatów, w pewnym zakresie rozstrzygających istotne dla określenia praw i obowiązków ich adresatów zagadnienia w zakresie obowiązków podatkowych w podatku od towarów i usług oraz akcyzowym. Ochrona realizowana jest w tym przypadku poprzez zagwarantowanie pewności prawidłowości postępowania zgodnego z treścią urzędowej interpretacji.

Problematyczny z punktu widzenia omawianego kryterium jest charakter porozumień podatkowych, na co zwraca uwagę Maciej Ślifirczyk²⁷. W przepisach prawa powszechnie obowiązującego nie ma podstawy prawnej nadającej im charakter wiążący w sposób analogiczny do WIA, WIS oraz porozumień inwestycyjnych. Jedyną taką podstawę zawiera wzór umowy o współdziałanie

²⁶ Maksymalnie przez okres 36 miesięcy wyznaczony przez ustawy w przepisach art. 26b ust. 7 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz 41d ust. 8 pkt 1 u.p.d.o.f.

²⁷ M. Ślifirczyk, *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Tributum tolerabile et facile. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, Warszawa 2023, s. 418–421.

opublikowany przez KAS²⁸. W przypadku każdej umowy Szef KAS oraz podatnik mogą jednak ów wzór poddać modyfikacjom, a treść zawartych umów nie jest powszechnie dostępna. Nie ma zatem pewności, że klauzula znajduje się w każdej z nich. Dodatkowo po stronie administracji skarbowej związanie na jej podstawie dotyczy tylko Szefa KAS, ale już nie innych organów podatkowych. Okres obowiązywania porozumienia podatkowego może być także rozłączny z okresem obowiązywania umowy o współdziałanie, ponieważ umowa i porozumienie mają odrębnie uregulowane przesłanki wypowiedzenia²⁹. Dlatego, jak słusznie podkreśla M. Ślifirczyk, trudno przyjąć, że wypowiedzenie umowy o współdziałanie, nawet zawierającej wzorcową klauzulę o związaniu porozumieniem podatkowym, powoduje, że staje się ono niewiążące dla Szefa KAS. Autor ten podkreśla także, że konstrukcja związania treścią porozumienia podatnika nie ma większego sensu, niezależnie od tego, jaką wagę przypisać jego umownej podstawie³⁰. Wreszcie, uznając nawet zawartą umowę o współdziałanie za wystarczającą podstawę związania stron zawartym porozumieniem podatkowym, żadna z nich nie może skutecznie domagać się jego uwzględnienia w rozstrzygnięciach dotyczących praw i obowiązków podatnika, zwłaszcza podejmowanych przez inne niż Szef KAS organy podatkowe³¹. Nie ma też mechanizmu zabezpieczającego realizację postanowienia umownego tożsamego z treścią § 7 ust. 1 wzoru umowy o współdziałanie, ponieważ stosowanie przepisów działu IIB o.p. nie podlega kontroli sądów administracyjnych³².

Biorąc pod uwagę powyższe, należy uznać, że choć porozumienie podatkowe spełnia część przesłanek przyporządkowania do grupy urzędowych interpretacji zawierających normy postępowania bezwzględnie wiążące dla adresatów, nie można go do niej zaliczyć. Należy ono do grupy interpretacji

²⁸ § 7 ust. 1 wzoru umowy o współdziałanie, dostępny pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf> (data dostępu: 16.11.2025), zgodnie z którym „Porozumienie podatkowe, zwane dalej »Porozumieniem«, wiąże obie Strony Umowy”.

²⁹ Z przepisu art. 20ze § 3 pkt 3 o.p. wynika możliwość wypowiedzenia porozumienia podatkowego w przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie. A *contrario* możliwe jest także wypowiedzenie przez Szefa KAS samej umowy na podstawie przesłanek regulowanych przepisem art. 20x § 2 o.p.

³⁰ Zobowiązanie podatnika do przestrzegania porozumienia podatkowego nieodpowiadającego prawu stałoby w sprzeczności z sensem umowy o współdziałanie, w tym z klauzulą z art. 20x § 2, zgodnie z którą współpraca w tej formie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego. Z kolei zobowiązanie podatnika do przestrzegania porozumienia podatkowego odpowiadającego prawu jest merytorycznie równoważne zobowiązaniu do przestrzegania prawa podatkowego jako takiego (M. Ślifirczyk, op. cit., s. 420). Można dodać także, że zobowiązanie takie nie ma też sensu prawnie, ponieważ podatnik ma możliwość wypowiedzenia porozumienia podatkowego, wskazując na dowolny wcześniejszy dzień przed jego zawarciem jako dzień rozwiązania porozumienia, a zatem nawet ze skutkiem *ex tunc* (przepis art. 20ze § 3 o.p.).

³¹ M. Ślifirczyk, op. cit., s. 421.

³² Przepis art. 20zr § 2.

wiązających względnie, a związanie to zależy od tego, czy ono samo wraz z umową współdziałanie będzie przestrzegane przez Szefa KAS i podatnika, nie ma zatem również ścisłej podstawy normatywnej jak w przypadku wyżej omówionych rodzajów interpretacji.

Problematyczny jest także wiążący charakter porozumienia inwestycyjnego, choć w tym przypadku wynika to nie z braku wyraźnie wyrażonej woli ustawodawcy, a z niedoskonałości regulacji zawartej w przepisie art. 20zx § 3 o.p.³³ Przewidziane w tym przepisie związanie organów podatkowych można kwestionować z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Wskazuje na to podobieństwo związanych z tym faktem problemów do tych, które podniósł Trybunał Konstytucyjny we wspomnianym wyżej wyroku w sprawie o sygn. K 4/03. Przesądził w nim o niekonstytucyjności dawnego przepisu art. 14 § 2 o.p. w brzmieniu z okresu od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2005 r., nadającego moc wiążącą organy podatkowe interpretacjom przepisów prawa podatkowego dokonywanym przez Ministra Finansów. Związanie organów podatkowych porozumieniem inwestycyjnym stałoby w niezgodzie z niepisaną, wynikającą z tego wyroku zasadą swobody interpretacji prawa przez organy podatkowe³⁴.

Podobne jak w przypadku porozumień podatkowych względy przemawiają też przeciw odmówieniu inwestorowi możliwości niezastosowania się do porozumienia inwestycyjnego, które nie odpowiadałoby swą treścią prawu. Wymagałoby to przyjęcia takiej wykładni przepisów działu IIC o.p., z której wynikałoby, że wraz z zawarciem porozumienia inwestycyjnego inwestor *implicite* zrzeka się m.in. prawa do podniesienia określonych zarzutów przeciw decyzjom podatkowym opartym o treść tego porozumienia³⁵.

Trudność klasyfikacyjna porozumienia inwestycyjnego z punktu widzenia kryterium mocy wiążącej polega na przeciwstawieniu powyższych argumentów jednoznacznemu przepisowi ustawy. Można jednak założyć, że gdyby doszło w praktyce do rozstrzygnięcia powyższych problemów, racje przemawiające przeciw możliwości uznania jego wiążącego charakteru, mimo brzmienia przepisu art. 20zx § 3 o.p. prawdopodobnie okazałyby się przeważające. Z uwagi na brak przypadku zastosowania tej instytucji rozważania te mają jednak na razie charakter czysto hipotetyczny. Porozumienie inwestycyjne można więc uznać za instrument wiążący *de iure*, ale potencjalnie niewiązący *de facto*,

³³ Zgodnie z tym przepisem porozumienie inwestycyjne wiąże w każdym czasie inwestora i organ właściwy w sprawie porozumienia oraz organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem.

³⁴ „Interpretacjami, o których mowa w § 1 pkt 2, są interpretacje kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dotyczące problemów prawa podatkowego, z zastrzeżeniem § 4. Interpretacje są zamieszczane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej”. Zob. na temat tego problemu M. Ślifirczyk, op. cit., s. 423–425.

³⁵ Ibidem, s. 425–427.

choć i w tym przypadku wyłączono kontrolę sądów administracyjnych³⁶, co znacznie utrudni ocenę konstytucyjności rozwiązania przewidzianego w przepisie art. 20zx § 3 o.p.

Urzędowe interpretacje obejmujące ustalenia faktyczne i mające charakter wyłącznie interpretacyjny

Urzędowe interpretacje można w dalszej kolejności uporządkować w sposób, który wyróżnia interpretacje obejmujące, poza wykładnią urzędową przepisów prawa podatkowego, także ustalenia faktyczne dotyczące konkretnie wskazanej sytuacji prawnopodatkowej adresata w związku z którą są one wydawane, oraz interpretacje mające charakter wyłącznie interpretacyjny. Te opierają się na opisie potencjalnej sytuacji, która może, lecz nie musi (lub nie musiała) zaistnieć. Co do zasady w tym drugim wypadku chodzi jednak oczywiście również o sytuacje, które zdarzają się w obrocie prawnopodatkowym, w innym przypadku odnośnienie się do nich byłoby bezowocne.

Wśród urzędowych interpretacji, w toku wydawania których dokonuje się ustaleń faktycznych, znajdują się: porozumienie podatkowe (w niektórych wypadkach³⁷), porozumienie inwestycyjne (w niektórych przypadkach), opinia w sprawie przekształcenia³⁸, opinia o stosowaniu preferencji³⁹, a także – z oczywistych względów – interpretacje mające formę decyzji administracyjnej, czyli WIA, WIS i APA. Treść norm zawartych w pozostałych oparta jest o opis potencjalnego stanu faktycznego, pochodzący od organu wydającego instrument (interpretacja ogólna, objaśnienia podatkowe, ogólne wyjaśnienia MDR) lub od adresata-wnioskodawcy (pozostałe).

Kryteria związane z upływem czasu

Ostatnią wyróżnioną podgrupę kryteriów służących klasyfikacji urzędowych interpretacji łączy związek z upływem czasu. Abstrahując od tej cechy, możliwe byłoby przyporządkowanie ich do poprzednich wyróżnionych kategorii kryteriów. Aspekty temporalne instytucji prawnych cechuje jednak

³⁶ Przepis art. 20zze § 3 o.p.

³⁷ Tych, o których mowa w art. 20zb pkt 2 i 4 o.p., tj. porozumień stanowiących odpowiednik APA oraz porozumienia pozwalającego podatnikom korzystać z możliwości opłacania uproszczonych zaliczek na podatek, o których mowa w przepisie art. 26 ust. 6b u.p.d.o.p.

³⁸ W tym przypadku ustalenia faktyczne wynikają z dokumentów dołączanych do wniosków w sprawie transgranicznego łączenia się, podziału i przekształcenia spółek, o których mowa w przepisach art. 516¹² § 1, art. 550¹⁵ § 1 lub art. 580¹³ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r., poz. 18 z późn. zm.).

³⁹ Przepisy art. 26b ust. 1 u.p.d.o.p oraz 41d ust. 1 u.p.d.o.f. wymagają od wnioskodawców „wykazania spełnienia warunków” stosowania mechanizmu *pay & refund*.

zwykle na tyle daleko idąca specyfika, że ujęcie ich odrębnie znajduje uzasadnienie.

Urzędowe interpretacje o charakterze uprzednim i następczym

W pierwszej kolejności wszystkie urzędowe interpretacje można uporządkować w zależności od tego, czy mają charakter uprzedni, czy też następczy. Ścisłej mówiąc, analizowany sposób klasyfikacji polega na podziale instrumentów pod względem tego, czy wynikająca z ich wydania lub zawarcia ochrona (ogół pozytywnych skutków prawnych dla ich adresatów) zależy w swym zakresie od wydania lub zawarcia ich przed zrealizowaniem przesłanek podatkowoprawnego stanu faktycznego (wielu lub jednego), którego dotyczą. Interpretacje uprzednie charakteryzuje konieczność wprowadzenia do obrotu podatkowoprawnego przed realizacją przesłanek podatkowoprawnego stanu faktycznego, warunkująca możliwość skorzystania z przysługującej na ich podstawie ochrony. Interpretacje następcze mogą stanowić podstawę ochrony także wtedy, gdy w obrocie pojawią się już po zaistnieniu zdarzeń, których dotyczą.

Podział pod względem rzeczony cechy nie ma charakteru rozłącznego – charakter uprzedni mają wszystkie urzędowe interpretacje bez wyjątków. Część z nich działa jednak również następczo. Wśród nich można dokonać dalszego podziału na trzy podgrupy, wyróżniając interpretacje gwarantujące po zrealizowaniu przesłanek podatkowoprawnego stanu faktycznego taki sam zakres ochrony, jak wówczas, gdy uzyskane lub zawarte są uprzednio (następcze pełne), oraz takie, których skutki ochronne ulegają w takim układzie czasowym osłabieniu (następcze ograniczone). W ostatniej grupie znajdują się interpretacje, które następczo (tj. po zrealizowaniu wszystkich przesłanek podatkowoprawnego stanu faktycznego) nie gwarantują żadnej ochrony.

Do grupy interpretacji następczych pełnych zaliczają się opinia GLoBE⁴⁰, jeden z rodzajów porozumienia podatkowego⁴¹, ogólne wyjaśnienia MDR⁴²

⁴⁰ Zgodnie z przepisem art. 14u § 1 pkt 3 wniosek o wydanie opinii GLoBE może dotyczyć czynności bezpośrednio powiązanych ze spełnieniem przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku, o którym mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym. Regulowane przepisem przypadki mają miejsce już po zrealizowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego.

⁴¹ Porozumienie podatkowe zawarte w sprawie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz braku zasadności zastosowania art. 119a § 1 (przepis art. 20zb pkt 1a – w sprawach tych stosuje się odpowiednio przepis art. 14u na mocy przepisu art. 20ze § 3a).

⁴² W odmianie przewidującej ochronę. Ujęcie w ich treści NSP schematu podatkowego wyklucza możliwość zastosowania do takiego schematu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a w przepisie art. 86k § 3 nie zastrzeżono, że skutek ten ma miejsce wyłącznie dla przypadków działań wypełniających schemat podjętych po publikacji wyjaśnień.

oraz opinia zabezpieczająca⁴³. Interpretacjami następczymi ograniczonymi są interpretacja ogólna, objaśnienia podatkowe, interpretacja indywidualna i częściowo porozumienie inwestycyjne⁴⁴. W ostatniej grupie, wykluczającej ochronę w przypadku uzyskania lub zawarcia po zrealizowaniu przesłanek podatkowoprawnego stanu faktycznego, znajdują się częściowo porozumienie inwestycyjne⁴⁵, pozostałe rodzaje porozumienia podatkowego⁴⁶, opinia w sprawie przekształcenia⁴⁷, opinia zabezpieczająca GLoBE⁴⁸, opinia o stosowaniu preferencji⁴⁹ oraz WIA, WIS i APA, które wywołują skutki ochronne i wiążą dopiero od momentu, w którym staną się ostateczne, co wyklucza zastosowanie retroaktywne.

Urzędowe interpretacje rozciągnięte w czasie i jednorazowe

Drugim sposobem podziału zbioru urzędowych interpretacji z wykorzystaniem kryterium związanego z upływem czasu jest ich rozróżnienie na takie, których funkcjonowanie w obrocie podatkowoprawnym jest w czasie rozciągnięte, oraz na wywołujące skutek tylko jednorazowo. Istotą proponowanego

⁴³ Zgodnie z przepisem art. 119w § 3 wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.

⁴⁴ Przepis art. 20zs § 3 wskazuje na to, że inwestorem jest każdy, kto planuje lub rozpoczął (ale nie zakończył) inwestycję na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Porozumienie inwestycyjne obejmujące ocenę, że do korzyści podatkowej wskazanej we wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego nie ma zastosowania przepis art. 119a § 1, o której mowa w art. 20zt pkt 2 o.p., może mieć jednak charakter następczy, o czym przesądza instrument źródłowy, na którym polega w tym zakresie, a także językowe brzmienie przepisu, w którym posłużono się pojęciem korzyści podatkowej. Jego definicja z art. 3 pkt 18 o.p. wymaga, by skutki prawne, pozwalające uznać, że doszło do jej uzyskania, już wystąpiły. Następczy charakter może mieć też porozumienie inwestycyjne w zakresie, o którym mowa w art. 20zt pkt 2a, tj. odpowiadającym opinii GLoBE (odpowiednie stosowanie m.in. przepisu art. 14t § 1 o.p.).

⁴⁵ Zawarte w zakresie, o którym mowa w art. 20zt pkt 1, 3, 4 i 5 o.p., tj. obejmujące ocenę, że cena transferowa transakcji kontrolowanej jest ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (odpowiadającą APA), klasyfikację i rodzaj wyrobu akcyzowego lub klasyfikację samochodu osobowego – w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej – CN, (odpowiadającą WIA), opis i klasyfikację towaru lub usługi oraz właściwą stawkę podatku (odpowiadającą WIS) i interpretację przepisów prawa podatkowego (odpowiadającą interpretacji indywidualnej – stosuje się odpowiednio jedynie przepis art. 14b § 3 o.p.).

⁴⁶ Te, o których mowa w przepisie art. 20zb pkt 1, 2, 4 i 5 o.p., czyli zawarte w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego, ustalania cen transferowych, wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych i innej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie.

⁴⁷ W każdym z przypadków, o których mowa w art. 119zł § 1, wniosek o jej wydanie składany jest przed dokonaniem przekształcenia.

⁴⁸ Przepis art. 119zfp § 3 wskazuje na to, że wniosek o opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć czynności planowanej lub rozpoczętej i niezakończonych, co odróżnia ten rodzaj urzędowej interpretacji od źródłowej opinii zabezpieczającej, która może dotyczyć także czynności dokonanej.

⁴⁹ Potwierdzenie spełnienia warunków do stosowania zwolnień następuje dopiero po jej wydaniu.

kryterium jest pytanie o to, czy zachowania, których skutków prawnych dotyczą, z uwagi na swą specyfikę, mogą być powtarzane, czy też podejmowane są co do zasady jednorazowo. Podział według owego kryterium daje te same skutki, co przytoczony podział interpretacji na abstrakcyjne i konkretne. Urzędowe interpretacje dotyczące czynności określanych abstrakcyjnie mają charakter ciągly, mogą modyfikować skutki prawne wielokrotnie podejmowanych czynności, zaś interpretacje dotyczące czynności konkretnych mają charakter jednorazowy, ponieważ te mogą być podjęte tylko raz. Ochrona wynikająca z interpretacji o charakterze ciągłym trwa więc w czasie tak długo, jak długo podejmowane są przez ich adresatów wystarczająco jednorodne zachowania, dające zaliczyć się do tej samej kategorii. Tak jak w przypadku podziału na interpretacje abstrakcyjne i konkretne do zbioru interpretacji jednorazowych należy zaliczyć opinię zabezpieczającą, opinię zabezpieczającą GLoBE oraz opinię w sprawie przekształcenia. Mogą w obrocie prawnym zaistnieć również interpretacje indywidualne, a nawet ogólne, dotyczące tak dalece sprecyzowanych stanów faktycznych, że nabiorą *de facto* charakteru jednorazowego, choć nie przypisano im go w regulujących je przepisach, w przeciwieństwie to rodzajów urzędowych interpretacji zaliczonych do zbioru.

Urzędowe interpretacje bezterminowe i czasowe

Nawiązując do zarysowanej wcześniej klasyfikacji, urzędowe interpretacje rozciągle w czasie można dalej podzielić na te, które po wydaniu lub zawarciu pozostają w obrocie prawnopodatkowym bezterminowo, oraz na interpretacje czasowe. Zasadę podziału według proponowanego kryterium należy dodatkowo sprecyzować – za interpretacje bezterminowe uznają też takie, które mogą zostać zmienione, wygaszone lub uchylone, jednak nie dzieje się to z uwagi na upływ czasu, a zaistnienie określonych ustawą przesłanek, z reguły również nie z mocy prawa, a dopiero wskutek podjęcia przez uprawniony organ stosownych czynności. Ma to miejsce w przypadku np. interpretacji indywidualnych, w przypadkach przewidzianych w przepisie art. 14e o.p. Interpretacje czasowe to te, dla których w ustawie przewidziano dodatkowe przesłanki wygaśnięcia lub utraty ważności związane wyłącznie z upływem czasu.

Należy dodać także, że „okres, w którym poszczególne interpretacje pozostają w mocy”, to wycinek czasu, w którym oddziałują one na prawa i obowiązki ich adresatów powstające w mieszczących się w jego obrębie okresach rozliczeniowych w poszczególnych daninach, których dotyczą. Dla przykładu, interpretacja indywidualna, mająca za przedmiot zagadnienie związane z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, doręczona podatnikowi przed zajściem skutków podatkowych związanych ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący jej przedmiotem i której wygaśnięcie stwierdzono w trakcie okresu rozliczeniowego 2025 r., nie będzie „pozostawać w mocy”

w stosunku do tego samego zagadnienia w okresie rozliczeniowym 2026 r. dla podatnika będącego jej adresatem, ale nawet w 2028 r. możliwe jest na jej podstawie zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, o którym mowa w art. 14m § 1 o.p., jeśli interpretacji nie uwzględniono w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej tego podatnika, a zobowiązanie pochodzi z okresu, w którym „pozostała w mocy” (roku podatkowego 2025).

Do tak określonych urzędowych interpretacji bezterminowych należą: interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe, interpretacje indywidualne, umowa o współdziałanie, niektóre rodzaje porozumienia podatkowego⁵⁰ i ogólne wyjaśnienia MDR.

Utratę mocy wskutek upływu czasu przewidziano w przypadku: porozumienia podatkowego w sprawie opinii GLoBE⁵¹, porozumienia podatkowego w sprawie ustalania cen transferowych⁵², porozumienia podatkowego w sprawie wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych⁵³, opinii GLoBE⁵⁴, pozostałych rodzajów porozumienia podatkowego⁵⁵, porozumienia inwestycyjnego⁵⁶, WIA⁵⁷, WIS⁵⁸, opinii o stosowaniu preferencji⁵⁹ oraz APA⁶⁰.

Wnioski

Przeprowadzone rozważania pozwalają sformułować kilka wniosków. Punktem wyjścia jest dla nich spostrzeżenie, które było motywem ich przeprowadzenia – system urzędowych interpretacji w polskim prawie podatkowym

⁵⁰ Zawarte w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego (przepis art. 20zb pkt 1 o.p.) i innej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie (przepis art. 20zb pkt 5 o.p.), dla którego brak regulacji w tym zakresie.

⁵¹ Porozumienie takie traci ważność po 5 latach od zawarcia lub zmiany, tak jak instrument źródłowy, na mocy stosowanego odpowiednio przepisu art. 14w, co przewiduje art. 20zb § 3a o.p.

⁵² Odpowiednie stosowanie przepisu art. 95 ust. 2 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c., na mocy przepisu art. 20zb § 4 o.p.

⁵³ Choć brak w tym zakresie regulacji, ze swej istoty porozumienie takie nie może obejmować więcej niż jednego roku podatkowego, z uwagi na sposób określenia jego przedmiotu w przepisie art. 20zb pkt 4 o.p.

⁵⁴ Tracą ważność po 5 latach od wydania lub zmiany (art. 14w o.p.).

⁵⁵ Z wyjątkiem porozumień w sprawach „innych”, co do których brak regulacji.

⁵⁶ Porozumienie „obowiązujące” przez okres nie dłuższy niż 5 lat podatkowych (przepis art. 20zx § 1 o.p.).

⁵⁷ Zgodnie z przepisem art. 7d ust. 4 u.p.a. WIA jest wydawana na okres 5 lat i jest ważna od dnia następującego po dniu, w którym stała się ostateczna.

⁵⁸ Zgodnie z przepisem art. 42ha ust. 1 u.p.t.u. WIS wydawana jest na okres 5 lat i jest ważna od dnia następującego po dniu jej doręczenia.

⁵⁹ Na mocy przepisów art. 41d ust. 8 u.p.d.o.f. i art. 26b ust. 7 pkt 1 u.p.d.o.p. opinie wygasają co do zasady z upływem 36 miesięcy od dnia wydania.

⁶⁰ Na podstawie przepisów art. 95 ust. 2 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c. APA może obejmować okres nie dłuższy niż 5 lat podatkowych.

cechuje znaczne rozbudowanie, duża wewnętrzna różnorodność i daleko idąca specjalizacja, pociągająca za sobą wysoki poziom kazuistyki regulujących go przepisów, rozsianych w wielu aktach prawnych. Składa się nań czternaście instytucji⁶¹ o różnorodnej naturze, co jest znaczącą liczbą w porównaniu do stanu prawnego na dzień przyjętej wcześniej umownej cezury wyznaczonej wejściem w życie pierwszych rozbudowanych przepisów dotyczących pisemnych interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, tj. 1 stycznia 2003 r.

Rodzajem urzędowej interpretacji o charakterze wzorcowym i ogólnym dla większości (ale już nie całego) prawa podatkowego pozostają interpretacje indywidualne. W systemie występuje znaczna liczba rodzajów interpretacji wyspecjalizowanych, którymi ograniczono ich zakres przedmiotowy (ogólne wyjaśnienia MDR, opinia zabezpieczająca, opinia zabezpieczająca GLoBE, opinia w sprawie przekształcenia, WIA, WIS, opinia o stosowaniu preferencji, APA). Wiele z nich uregulowano w ustawach podatkowych z zasady zawierających przepisy prawa materialnego⁶², czyniąc z nich w ten sposób elementy podsystemów składających się na regulację poszczególnych podatków. Można w tym upatrywać swoistej fragmentaryzacji prawa podatkowego, która w ostatnim czasie nasila się, czego dowodzi dalsza rozbudowa systemu urzędowych interpretacji o nowe instytucje. Dodatkowym dowodem zachodzenia tego procesu jest postępujące ograniczenie zasięgu oddziaływania instytucji ogólnego prawa podatkowego w postaci interpretacji, poprzez tworzenie instytucji będących ich funkcjonalnymi odpowiednikami dla poszczególnych danin. Można zrozumieć motywy takiego działania ustawodawcy, biorąc poprawkę na szczególne potrzeby w zakresie ochrony podatników tych podatków, pewne jednak różnice w konstrukcji urzędowych interpretacji nagromadzone wskutek mnożenia ich odmian trudno wyjaśnić. Chodzi zwłaszcza o takie występujące wśród nich odmienności konstrukcyjne zróżnicowanie urzędowych interpretacji na terminowe i bezterminowe, a wśród tych drugich pod względem długości okresu, w którym zapewniają ochronę, czy różnicy sposobów, w jaki zapewniają adresatom ochronę. W przypadku niektórych podatków podatnicy mają w efekcie do dyspozycji już całą gamę urzędowych interpretacji na rozmaite okazje⁶³;

⁶¹ Liczba pozostaje dyskusyjna, biorąc pod uwagę zastrzeżenia dotyczące utrwalonej praktyki interpretacyjnej poczynione na wstępie.

⁶² W przypadku APA regulację przeniesiono poza o.p. już po wprowadzeniu tego instrumentu do polskiego prawa podatkowego – zob. art. 111 pkt 4 u.o.r.s.d.p.o.o.z.u.p.c. w brzmieniu pierwotnym (Dz.U. z 2019 r., poz. 2200).

⁶³ Dla przykładu podatnik podatku dochodowego od osób prawnych może uzyskać, biorąc pod uwagę tylko interpretacje wydawane na wniosek i tylko te, które mają charakter indywidualny oraz dotyczą wyłącznie elementów konstrukcyjnych tego podatku: interpretację indywidualną, porozumienie podatkowe (pod warunkiem podpisania umowy o współdziałanie), opinię zabezpieczającą, opinię w sprawie przekształcenia, trzy rodzaje APA, a część z nich może uzyskać także w nieco zmienionej wersji pod postacią porozumienia podatkowego w kilku różnych sprawach.

można mieć podejrzenia, że poruszanie się wśród nich zaczyna samo w sobie stawać się nadmiernie skomplikowane, a przed tą między innymi cechą prawa podatkowego mają zapewniać ochronę.

Nie jest w pełni zrozumiałe istnienie w systemie więcej niż jednego rodzaju interpretacji, której główna rola polega na wsparciu adresatów w sferze informacyjnej (objaśnienia podatkowe, ogólne wyjaśnienia MDR), w szczególności jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że z drugiego z wymienionych dotąd (przez przeszło 5 lat okresu obowiązywania) nie skorzystano. Brak sprecyzowanej formy obu z nich, ale zachodząca zarazem różnica w zakresie ochrony wprowadza zdecydowanie nadmierny zakres kazuistyki, mogąc mylić ich adresatów, w ten sposób godząc w potencjał ochronny obu instytucji. Można też zadać pytanie, czy konieczne jest formalizowanie w postaci jakiegokolwiek instytucji prawa podatkowego czegoś, co w istocie jest formą jednostronnej komunikacji (ogłoszenia) dla podmiotów biernych prawa podatkowego.

Do pytań prowokuje, w kontekście zasad równości i sprawiedliwości opodatkowania, istnienie rodzajów interpretacji stworzonych co do zasady z myślą wyłącznie o największych podatnikach. Ci, z uwagi na zakres swojej działalności i dostępne zasoby, mają ułatwiony dostęp do wyspecjalizowanej pomocy prawnej, w porównaniu do pozostałych. Do tych instytucji należą zwłaszcza porozumienia podatkowe i inwestycyjne, opinia o stosowaniu preferencji, do pewnego stopnia opinia GLoBE i opinia zabezpieczająca GLoBE, tu jednak można uzasadnić to naturą podatków wyrównawczych, które dotyczą wyłącznie podmiotów osiągających odpowiednio duży obrót.

Nawiązując do definicji systemu Kazimierza Opałka, można nabrać wątpliwości także co do tego, czy rozwijaniu systemu urzędowych interpretacji towarzyszył „jakiś plan działania”. Znajdują się w nim instytucje, z których nigdy nie skorzystano, mimo obowiązywania przez kilka lat (porozumienie inwestycyjne, ogólne wyjaśnienia MDR). Im dłużej trwa ta sytuacja, tym bardziej ich istnienie dowodzi, że na polu rozpoznania potrzeb w zakresie wprowadzania kolejnych gwarancji ochrony podmiotów biernych w prawie podatkowym działanie ustawodawcy wymaga usprawnień. Jeśli zaś potrzeby rozpoznano właściwie, znacznego ulepszenia wymagają wprowadzone środki prawne.

Wszystkie powyższe zjawiska można wytłumaczyć po części dynamicznym rozwojem prawa podatkowego w ostatnich latach. Przyjęto np. dzielić okresy istnienia prawa podatkowego na epokę przed i po BEPS. W polskim prawie podatkowym, pod wpływem wzorców płynących z platform współpracy międzynarodowej oraz z Unii Europejskiej, które pozostają ze sobą związane, pojawiło się co najmniej kilka nieznanymi wcześniej instytucji o istotnym wpływie na cały system, z którymi wiele z urzędowych interpretacji się wiąże (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, raportowanie MDR, rozbudowany system wymiany informacji podatkowych, opodatkowanie wyrównawcze

i inne); jeszcze więcej nowych rozwiązań wprowadzono w konstrukcji poszczególnych podatków, nie mówiąc o nowych podatkach jako takich, ustanowionych z tych samych względów. Znacząca część tych zmian pokrywa się w czasie z okresem, który można uznać za czas formowania się systemu urzędowych interpretacji w polskim prawie podatkowym.

Mimo tych obiektywnych trudności ustawodawca powinien, ustanawiając nowe rodzaje urzędowych interpretacji, bardziej brać pod uwagę ich system jako całość. Prawdopodobnie słusznym kierunkiem działania byłaby redukcja ich liczby poprzez pozbycie się lub głęboką reformę przynajmniej tych, które okazały się nie funkcjonować. W duchu popularnego w ostatnim czasie hasła „deregulacji” do rozważenia pozostaje także synteza różnych wyspecjalizowanych odmian urzędowych interpretacji, różniących się od siebie w gruncie rzeczy szczegółami technicznymi w jedną lub kilka, ale już nie kilkanaście instytucji. Pozwoliłoby to zredukować objętość przepisów regulujących tę grupę instytucji prawa podatkowego. Dotychczasowy przebieg rozbudowy systemu interpretacji wsparcia przypomina bowiem do złudzenia to, co Kazimierz Opalek nazwał „ingerencjami incydentalnymi”⁶⁴.

Wykaz literatury

- Brolik J., *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Obuchowski B., *Wybrane kryteria klasyfikacji urzędowych interpretacji przepisów prawa w polskim prawie podatkowym – część 1*, „Studia Prawnoustrojowe” 2025, nr 71.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119w*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Opalek K., *Problemy metodologiczne nauki prawa*, PWN, Warszawa 1962.
- Ślifińczyk M., *Umowy zawierające interpretacje urzędowe przepisów prawa podatkowego*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Tributum tolerabile et facile. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.

⁶⁴ „Przepisy tworzące system prawa mają za podstawę swego ukształtowania pewien aktualny stan tych stosunków, a ponieważ ich obowiązywanie przewidziane jest z natury rzeczy na dłuższy okres czasu, więc następuje pewnego rodzaju zatrzymanie w miejscu regulacji prawnej w stosunku do zachodzących coraz to nowych zjawisk i procesów społecznych. (...) Gdy przemiany na danym odcinku dają znać o sobie w sposób szczególnie jaskrawy, wówczas ustawodawca zmuszony zostaje do ingerencji. Ingerencja ta bywa incydentalna, dotycząca jedynie pewnego szczególnego odcinka życia społecznego, podczas gdy pozostałe części prawa obowiązującego pozostają bez zmian. W ten sposób system prawa, przynajmniej w swej treści, staje się niejednolity (...).” Tak: K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 169–170.

Summary

Selected criteria for classifying tax law interpretation instruments in Polish tax law – part 2

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

This article attempts to provide a comprehensive overview of the tax law interpretation instruments present in Polish tax law. It aims to highlight that, due to the dynamic development of this group of institutions in recent years, it is possible to consider them as a system. On the one hand, this allows them to be analysed as a whole, and on the other, it places several requirements on the lawmaker. Based on these foundations, the study aims to propose, explain and apply several criteria that can be used to classify the institutions which constitute the system of tax law interpretation instruments. Their use allows conclusions to be drawn from the relationships observed. These are presented in the second part of the study, which summarises the entire research. This article, which constitutes the second part of the study, applies to the elements comprising the system of tax law interpretation instruments in Polish tax law the criteria distinguished in the first part relating to the subject matter and scope of impact of individual instruments, criteria related to the strength of the impact of protective instruments on the tax situation of addressees, and criteria related to the passage of time. The classification is summarised by conclusions based on the observed characteristics of the entire system of tax law interpretation instruments. Within their scope, the following can be observed: A considerable degree of expansion and complexity can be observed concerning the system of tax law interpretation instruments taken as a whole. The practice of their use does not justify the existence of some of them. The system includes instruments that have not yet been used, despite several years of the regulations governing them being in force. Its expansion is being carried out at the expense of limiting the scope of the main interpretation institution, which is individual tax rulings, leading to a kind of fragmentation of tax law and linking numerous institutions to selected taxes only. Some of the differences in the structure of protective instruments can be seen as unjustified. The considerable complexity of the system can be linked to the dynamic development of tax law in recent years, but when introducing further amendments to the regulations governing it, it is advisable to pay greater attention to tax law interpretation instruments as a whole, including considerations given to whether it is necessary to maintain such a large number of institutions of this kind in Polish tax law.