

Zuzanna Raszczyk*

ORCID: 0000-0001-6762-3307

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.35.8>

Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS) jako wyraz zasady zaufania do organów władzy publicznej oraz zasady pewności prawa

JEL Classification: K34, K10, K30

Słowa kluczowe: podatek, zasada, stawka VAT, organy władzy publicznej, interpretacje prawa podatkowego, klasyfikacja statystyczna, postępowanie podatkowe, postępowanie dowodowe, moc wiążąca, ochrona podatnika

Keywords: tax, rule, VAT rate, public authorities, interpretations of tax law, statistical classification, tax proceedings, evidence proceedings, binding force, taxpayer protection

Abstrakt: Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS) jest nową instytucją w systemie prawa podatkowego, obowiązującą od 1 listopada 2019 roku. To regulacja wprowadzająca możliwość uzyskania decyzji organu podatkowego w zakresie nałożenia podatku od towarów i usług dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. Wydana decyzja jest wiążąca, ma zatem wymiar ochronny dla podatnika. Regulacja jest niejako wyrazem zasady zaufania do organów władzy publicznej oraz zasady pewności prawa, co w gałęzi prawa podatkowego jest niezwykle ważne.

Podstawowymi celami badawczymi artykułu są analiza prawna nowych regulacji dotyczących Wiążącej Informacji Stawkowej oraz próba wykazania, że nowa instytucja WIS w pełni realizuje zasady pewności prawa oraz zaufania do organów władzy publicznej wyrażone w art. 121 ordynacji podatkowej. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatyczno-prawną i dokonano analizy zarówno tekstów prawnych, jak i poglądów doktryny i orzecznictwa.

Binding Tax Rate Information (WIS) as an expression of the principle of trust in public authorities and the principle of legal certainty

Abstract: Binding Rate Information (WIS) is a new tax law system institution, in force since 1st November 2019. It is a regulation introducing the possibility of obtaining a decision of the tax authority in the scope of taxing goods and services for the supply of goods, import of goods,

* Opiekun naukowy (Scientific Tutor) — dr hab. Katarzyna Kopyścińska prof. UW

intra-community acquisition of goods or provision of services. The issued decision is binding, and therefore provides protection for the taxpayer. In a way, this regulation is an expression of the principles of trust in public authorities and of legal certainty, which is extremely important in the field of tax law.

The main research objectives of the article are the legal analysis of the new regulations regarding Binding Rate Information, and an attempt to show that the new WIS institution fully implements the principles of legal certainty and of trust in public authorities as expressed in art. 121 o.p. The author uses the dogmatic-legal method to analyze the legal texts as well as the views of doctrine and case-law.

Wprowadzenie

W dniu 1 listopada 2019 roku do polskiego systemu prawa podatkowego została wprowadzona nowa instytucja Wiążącej Informacji Stawkowej (dalej: WIS). Daje ona możliwość uzyskania decyzji wydawanej na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. Omawiana instytucja odpowiada potrzebie udzielenia ochrony podatnikowi, zgodnie z zasadami pewności prawa oraz zaufania do organów władzy publicznej. Uzyskanie Wiążącej Informacji Stawkowej pozwala na zabezpieczenie interesów wnioskodawcy oraz wzrost pewności co do prawidłowości dokonywanych przez niego czynności. Podstawowym zatem celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy wprowadzonych regulacji prawnych dotyczących WIS, wykazanie jej funkcji ochronnej dla podatnika oraz wskazanie podstawowych różnic pomiędzy tą instytucją a indywidualną interpretacją przepisów prawa podatkowego. Dokonana analiza ma także na celu wykazanie, że nowo wprowadzony instrument prawa podatkowego (WIS) realizuje wprost założenia wynikające z zasady zaufania do organów władzy publicznej oraz zasady pewności praw — naczelnych zasad prawa podatkowego. W opracowaniu naukowym zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, dokonując analizy tekstów prawnych jak i poglądów doktryny i orzecznictwa.

Wiążąca Informacja Stawkowa — istota, cel jej wprowadzenia oraz dostęp do bazy wydanych informacji

Regulacja dotycząca Wiążącej Informacji Stawkowej została wprowadzona na mocy art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (dalej: ustawa zmieniająca)¹ poprzez dodanie do ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa p.t.u.)² nowego rozdziału 1a. Zmiana weszła w życie z dniem 1 listopada 2019 roku, co

¹ Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1751).

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 1106).

wprowadziło kompleksowe unormowanie w zakresie nowej instytucji prawa podatkowego. Zgodnie z definicją zawartą w art. 42a ustawy p.t.u.:

Wiążąca Informacja Stawkowa jest to decyzja wydawana na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, która zawiera:

- 1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;
- 2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji WYROBÓW I USŁUG niezbędą do:
 - a) określenia stawki podatku właściwej dla towaru albo usługi,
 - b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie — w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4;
- 3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

Nowo wprowadzona instytucja ze względu na swój wiążący charakter ma na celu realizację ochrony prawnej wnioskodawcy. Ma dawać podatnikowi pewność, że zastosowana przez niego w obrocie gospodarczym stawka podatku od towarów i usług jest zgodna ze stanowiskiem Krajowej Administracji Skarbowej, a co za tym idzie w przypadku kontroli podatkowej organ związany będzie treścią decyzji wydanej wobec wnioskodawcy³. Termin ważności wydanej WIS nie został ograniczony czasowo. Wskazano jedynie, że wydana WIS może wygasnąć w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego. Wygaśnięcie następuje z dniem wejścia w życie przepisów, w wyniku których WIS stał się niezgodny z aktualnym stanem prawnym. Pozwala to opierać swoje plany gospodarcze na otrzymanej decyzji aż do momentu nowelizacji przepisów w zakresie dotyczącym wydanej WIS⁴.

Zgodnie z art. 42i ustawy p.t.u. Wiążące Informacje Stawkowe są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Administracji Skarbowej po zanonimizowaniu danych — usuwa się informacje dotyczące wnioskodawcy oraz innych podmiotów, o których mowa w WIS. Ponadto przedmiotem publikacji są same wnioski o wydanie WIS⁵. Zasada anonimizowania danych w nich zawartych ma na celu ochronę tajemnicy przedsiębiorstwa wnioskodawcy, niemniej jednak ta praktyka może mieć także negatywne skutki. Dane zawarte we wniosku oraz w WIS często są bowiem główną przesłanką do decyzji o jego wydaniu. Podmioty inne niż wnioskodawca, które mają dostęp jedynie do zanonimizowanych wniosków oraz WIS, po ich lekturze mogą pochopnie uznać, że ich towary lub usługi są tożsame z tymi, którym wydano WIS. Może to wynikać z błędnej interpretacji na podstawie niepełnych danych zamieszczonych w Biuletynie⁶.

³ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020, LEX/el. art. 42(a).

⁴ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, LEX/el., art. 42(h).

⁵ A. Bartosiewicz, *op. cit.*

⁶ *Ibidem*.

Publikowana WIS może stać się także wytyczną czy wskazówką dla podmiotów innych niż wnioskodawca, co powoduje, że WIS mają doniosłe znaczenie dla szerszej grupy potencjalnych odbiorców. Co prawda dla innych podatników nie jest to informacja o charakterze wiążącym i nie ma wymiaru ochronnego, ale może doprowadzić do upowszechniania stanowiska wyrażonego przez administrację skarbową bądź zachęcić kolejnego podatnika do złożenia wniosku o wydanie WIS w jego sprawie⁷.

Interpretacja Indywidualna a Wiążąca Informacja Stawkowa

Oprócz Wiążącej Informacji Stawkowej w systemie prawa podatkowego funkcja ochronna jest realizowana także przez instytucję Interpretacji Indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Należy jednak zwrócić uwagę, iż WIS jest odrębną instytucją od Interpretacji Indywidualnej przepisów prawa podatkowego, a co za tym idzie, choć może powstać takie mylne wrażenie, nie należy ich z sobą utożsamiać. Dlatego też w celu pełnego zrozumienia istoty i celu wprowadzenia instytucji WIS oraz jej treści niezbędne jest przybliżenie regulacji Interpretacji Indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

W systemie prawa podatkowego od 1 lipca 2007 roku na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁸ funkcjonuje instytucja indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Regulacje jej dotyczące zostały wprowadzone do polskiego systemu prawa podatkowego poprzez dodanie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)⁹ rozdziału 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”. Zgodnie z art. 14c o.p. Indywidualna Interpretacja dotyczy określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które może składać się z kilku czynności, a także dotyczyć kilku towarów. Dokładne opisanie stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego w składanym do organu podatkowego wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązkiem wnioskodawcy, ponieważ to dokonany przez niego opis będzie przedmiotem postępowania, a ocena dokonana przez organ będzie odnosić się do wszystkich elementów wskazanych przez wnioskodawcę. Co do zasady więc organ opiera się na przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym — tylko w razie zaistnienia uzasadnionych wątpliwości może zwrócić się do wnioskodawcy z pytaniami mającymi na celu doprecyzowanie istotnych elementów stanu faktycznego czy zdarzenia przyszłego¹⁰.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

¹⁰ A. Kabat, [w:] S. Babiarez *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el., art. 14(b).

Zgodnie z art. 14d o.p. interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ. Regulacja ustawowa nie wprowadziła możliwości przedłużenia tego terminu. W sytuacji gdy organ nie wyda interpretacji na czas, następuje tak zwana interpretacja milcząca przepisów prawa podatkowego, polegająca na uznaniu, że w dniu następującym po upływie terminu została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie¹¹. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z wyrokiem NSA¹² z dnia 15 lipca 2010 roku datą wydania decyzji jest data jej podpisania przez osobę upoważnioną, przy czym w razie wątpliwości jest nią data umieszczona na decyzji, a nie termin jej doręczenia. Co istotne, szybkość doręczenia zależy w dużej mierze od sprawności operatora pocztowego oraz sekretariatu danego organu podatkowego. Może to powodować wydłużenie czasu do uzyskania pełnej ochrony wnioskodawcy, ponieważ nie jest znany termin, w którym wnioskodawca otrzyma interpretację.

Stosowanie do art. 14b § 7 o.p. wniosek o wydanie Indywidualnej Interpretacji przepisów prawa podatkowego składa się do organu na zestandaryzowanym wzorze wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ORD-IN, stanowiącym załącznik do rozporządzenia¹³. Zastosowana formuła wymusza na wnioskodawcy zawarcie w treści wniosku określonych informacji, takich jak: dane wnioskodawcy, opis stanu faktycznego, sformułowanie pytania (pytań) i własnego stanowiska w sprawie, wysokość opłaty za wniosek oraz oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, i że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo organu kontroli skarbowej. Organ po otrzymaniu wniosku przystępuje do zweryfikowania wystąpienia formalnych przesłanek do wydania interpretacji, to jest: sprawdza dane wnioskodawcy, weryfikuje poprawność wyliczenia opłaty, sprawdza, czy został on prawidłowo podpisany¹⁴. Wydane interpretacje podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej po zanonimizowaniu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji¹⁵.

¹¹ K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, LEX/el. art. 14(d).

¹² Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2010 roku, II OSK 2051/09, LEX nr 597483.

¹³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 lutego 2017 roku w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz.U. poz. 343).

¹⁴ T. Janicki, E. Studzińska-Kleszcz, *Wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego — z punktu widzenia organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” (dalej: „PP”) 2014, nr 9, s. 5–10.

¹⁵ C. Kosikowski, [w:] J. Brolik *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków-Warszawa 2013, LEX/el, art. 14(i).

W przeciwieństwie do instytucji Indywidualnej Interpretacji prawa podatkowego przedmiotami WIS są towar, usługa, kilka towarów lub kilka usług, pod warunkiem że składają się one na jedną czynność, w związku z czym muszą być traktowane jako świadczenie kompleksowe. Do postępowania prowadzonego w zakresie wydania WIS stosuje się przepisy ustawy o.p., co powoduje, że jest ono prowadzone na podstawie zgromadzonych w jego toku dowodów. Jest to rozwiązanie korzystne dla podatnika, ponieważ to na organie spoczywa wiele obowiązków w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego oraz wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy. W trakcie postępowania, zgodnie z art. 188 o.p., strona może wystąpić z żądaniem przeprowadzenia dowodu, a organ ma obowiązek takie żądanie uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Ponadto strona ma możliwość wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego. Do postępowania podatkowego zastosowanie mają także ogólne zasady prawa podatkowego, takie jak zasada prawdy, czynnego udziału stron w postępowaniu, zaufania czy szybkości i prostoty postępowania. W związku z tym przeprowadzenie postępowania dowodowego niejako gwarantuje wnioskodawcy, że stan faktyczny sprawy zostanie należycie zbadany i przeanalizowany, a w razie jakichkolwiek wątpliwości organ ma obowiązek oraz odpowiednie uprawnienia, by je wyjaśnić. Ponadto przepisy o.p. przyznają podatnikowi instrumenty prawne pozwalające na weryfikację prowadzonego postępowania¹⁶. Z kolei organ, tak jak w przypadku Interpretacji Indywidualnej, w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego może zwrócić się do wnioskodawcy z wnioskiem o doprecyzowanie informacji zawartych we wniosku bądź przedstawienie dodatkowych dokumentów, które mają pozwolić na dokonanie poprawnej klasyfikacji przedmiotu wniosku. Resumując, postępowanie w sprawie wydania WIS należy ocenić pozytywnie, gdyż daje należytą ochronę podatnikowi¹⁷.

Na tej podstawie trzeba podkreślić najistotniejszą różnicę między omawianymi instytucjami — ich przedmiot. Przez swój ochronny charakter oraz możliwość uzyskania od organu wiążącej informacji dotyczącej określonego stanu faktycznego czy też zdarzenia przeszłego instytucje te są wręcz ludozobnie podobne. Niemniej jednak ich przedmioty są zupełnie inne i precyzyjnie wskazane w przepisach prawa. W związku z tym nie mogą być używane zamiennie, a co najwyżej komplementarnie¹⁸.

¹⁶ D. Strzelec, *Przeprowadzanie dowodów w sprawach podatkowych*, [w:] *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, LEX/el.

¹⁷ W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa — nowe rozwiązanie prawne w VAT*, „PP” 2019, nr 10, s. 21–28.

¹⁸ Uzasadnienie do projektu nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

Jedną z najważniejszych cech obu instytucji jest zapewnienie wnioskodawcy ochrony wynikającej z Interpretacji Indywidualnej czy Wiążącej Informacji Stawkowej. Moc ochronna wiążącej interpretacji lub decyzji dotyczącej oceny prawnej danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego jest realizowana poprzez zagwarantowanie wnioskodawcy, że w przyszłości dokonana interpretacja się nie zmieni, w związku z czym może on być pewien swojej sytuacji oraz prawidłowości działania. Niemniej jednak w art. 42ca ustawy p.t.u. został ustanowiony wyjątek powodujący utratę funkcji ochronnej. Należy zauważyć, że obie z opisywanych instytucji tracą swoją ochronną moc, jeśli w toku postępowania okaże się, że mogą one nadużywać prawa. Zgodnie z definicją zawartą w art. 5 ust. 5 ustawy p.t.u. przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności podlegających obciążeniu podatkiem od towarów i usług w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Klauzula nadużycia prawa w zakresie podatku od towarów i usług ma więc przede wszystkim na celu kontrolowanie transakcji, które są pozornie legalne, jednak ich cel gospodarczy jest sprzeczny z założeniami ustawy i ukierunkowany wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowej. W takiej sytuacji wnioskodawca zostaje pozbawiony ochrony wynikającej z posiadanej interpretacji indywidualnej czy WIS. Pozostawienie w mocy ochrony zapewnianej przez decyzję, w sytuacji gdy przedmiotem WIS czy interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego byłaby transakcją mającą na celu uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej, byłoby sprzeczne z założeniami i celami gałęzi prawa podatkowego¹⁹.

Mimo wielu podobieństw między interpretacją indywidualną a WIS, z uwagi na ich zakres przedmiotowy, a także odrębne uregulowanie w przepisach prawa, są to zupełnie inne instytucje. Co istotne, indywidualny charakter instytucji WIS oraz przebieg postępowania w sprawie o jego wydanie powodują, że przepisy o wydawaniu interpretacji indywidualnych nie mogą mieć tu zastosowania. Można wskazać trzy główne różnice między tymi instytucjami: po pierwsze, WIS ma postać decyzji administracyjnej; po drugie, wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej musi zostać poprzedzone przeprowadzeniem postępowania podatkowego, zwłaszcza dowodowego; po trzecie, WIS ma moc wiążącą dla organów podatkowych. Z tego powodu został wprowadzony do ustawy p.t.u. nowy rozdział szczegółowo regulujący kwestię związane z WIS. Funkcjonowanie w prawie podatkowym obu instytucji jest istotne ze względu na zapewnienie należytej ochrony wnioskodawcy, którym jest najczęściej podatnik, oraz realizacji podstawowych zasad prawa podatkowego²⁰.

¹⁹ *Ibidem.*

²⁰ *Ibidem.*

Zasada zaufania do organów władzy publicznej

Omawiając instytucję Wiążącej Informacji Stawkowej, należy odnieść się do zasady zaufania do organów władzy publicznej wyrażonej w art. 121 o.p. i wskazać podstawowe cechy oraz obowiązki przez nią implementowane. To właśnie przez pryzmat tej zasady należy interpretować przepisy regulujące instytucję, aby poprawnie zrozumieć jej cel oraz istotę. Co więcej, można założyć, iż podatnik lub inny zainteresowany, stosując się do wydanej w jego sprawie Wiążącej Informacji Stawkowej, działa w przekonaniu, że decyzja ta nie może mu zaszkodzić. Adresat decyzji działa zgodnie z wykładnią językową przepisów prawa podatkowego dokonaną przez organ podatkowy. Powoduje to, że jego zaufanie do organów władzy publicznej występuje w praktyce i wpływa bezpośrednio na jego zachowania gospodarcze²¹.

Zasada zaufania do organów władzy publicznej oprócz art. 121 o.p. została także wyrażona w art. 8 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 roku Kodeks postępowania administracyjnego (dalej: k.p.a.)²², co dowodzi, że jest jedną z naczelných zasad działania administracji państwowej. Trzeba jednak podkreślić, że przepisy k.p.a. nie mają zastosowania do instytucji WIS. Zasada ta jest niejako wyrazem zasady praworządności, gdyż stawia wymóg prowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy w sposób sprawiedliwy oraz z poszanowaniem prawa. Jest to warunek konieczny, aby organy władzy publicznej wzbudzały w obywatelach zaufanie do swoich działań, co z kolei prowadzi do przestrzegania treści decyzji przez ich adresatów²³.

Zasada zaufania do organów władzy publicznej wymaga prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie stron i uczestników postępowania do organów je prowadzących. To znacząca wartość postępowania podatkowego, która nie ma charakteru wyłącznie abstrakcyjnego, lecz jest normą prawną o konkretnym, praktycznym wymiarze. Celem zasady jest wzbudzenie zaufania uczestnika postępowania dzięki poczuciu profesjonalizmu, obiektywizmu oraz legalizmu podejmowanych przez organ podatkowy działań. Ponadto organy powinny kierować się przede wszystkim chęcią załatwienia danej sprawy z zgodnie z zasadami praworządności oraz sprawiedliwości²⁴.

W świetle regulacji WIS efektem zasady zaufania do organów władzy publicznej powinno być przede wszystkim rzetelne i sprawne prowadzenie postępowania, by jak najszybciej i najdokładniej zapoznać się ze specyfiką działalności

²¹ K. Kanka, *Funkcja ochronna interpretacji indywidualnej w kontekście zmiany przepisów prawa stanowiących jej przedmiot*, „PP” 2018, nr 9, s. 48–54.

²² Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku — Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.).

²³ S. Presnarowicz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany...*, art. 121.

²⁴ D. Mączyński, *Zasada zaufania do organów podatkowych*, [w:] D. Mączyński, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, LEX/el.

wnioskodawcy. Ponadto wszelkie działania podejmowane przez organ w trakcie postępowania w sprawie wydania WIS powinny mieć swoje uzasadnienie, które jest przedstawiane stronie postępowania, a także być zgodne z literą prawa i nie budzić wątpliwości wnioskodawcy. Działanie w sposób zgodny z tą zasadą pozwoli jednostce uzyskać wiążącą, zabezpieczającą jej prawa decyzję, co bezpośrednio przyczyni się do wzrostu jej zaufania do organów władzy publicznej. Realizacja zasady zaufania do organów władzy publicznej ma zatem pozytywny wymiar zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego. Ma ona zresztą ogromne znaczenie praktyczne i w związku z tym była przedmiotem wielu rozważań w doktrynie oraz wyroków sądowych, między innymi wyroków NSA z dni: 19 sierpnia 2014 roku²⁵, 21 października 2011 roku²⁶, 22 lipca 2015 roku²⁷, 1 czerwca 2017 roku²⁸, 27 kwietnia 2018 roku²⁹ i 2 lipca 2020 roku³⁰, a także wyroku WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2005 roku³¹. Co istotne, wyroki te nie dotyczą ogólnej interpretacji omawianej zasady. Każdy z nich odnosi się do konkretnego, indywidualnego stanu faktycznego, a zasada zaufania do organów władzy publicznej wspomniana jest jako wskazówka czy wytyczna w dokonanych rozważaniach prawnych oraz sentencji orzeczenia. Wskazane wyroki wprost dowodzą praktycznej doniosłości tej zasady.

Stosownie do wyroku NSA z dnia 27 kwietnia 2018 roku zasada zaufania do organów władzy publicznej wymaga od organów podatkowych, aby uzasadnienia wydawanych decyzji zawierały: wyjaśnienie toku i sposobu rozumowania oraz wskazanych w nim twierdzeń, dyrektywy wykładni potwierdzające punkt widzenia organu, a także wyjaśnienie znaczenia przepisu, który budzi wątpliwości. Takie postępowanie organu w sposób oczywisty i bezpośredni wpływa na możliwość zrozumienia przez adresata decyzji jej podstaw zarówno faktycznych, jak i prawnych, co z kolei powoduje, że wydana decyzja staje się wiarygodna dla strony postępowania, a chęć jej wykonania znacznie wzrasta³².

Zgodnie z wyrokiem WSA w Kielcach z dnia 9 lipca 2020 roku treść art. 121 o.p. niejako nakazuje prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nakaz ten jest realizowany przez określenie standardów zachowań i działań, do których zobowiązane są organy podatkowe, by nie wywoływać negatywnych skutków dla strony postępowania, która działa w dobrej wierze, a ponadto obdarza zaufaniem organy władzy publicznej prowadzące dane

²⁵ Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 roku, II FSK 2166/12, ONSAiWSA 2015, nr 6, poz. 110.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 21 października 2011 roku, II FSK 2367/10, LEX nr 1069876.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2015 roku, II FSK 1572/13, LEX nr 1783589.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2017 roku, I FSK 1797/15, LEX nr 2314395.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2018 roku, I FSK 1048/16, LEX nr 2498969.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 roku, II FSK 793/20, LEX nr 3058819.

³¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2005 roku, I SA/Bk 72/05, LEX nr 173766.

³² Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2018 roku...

postępowanie³³. Z kolei według wyroku NSA z dnia 26 marca 2002 roku zasada zaufania do organów władzy publicznej powinna być traktowana jak norma prawna, której stosowanie ma konkretny wymiar. Zasady prawne często postrzegane są wyłącznie jako postulaty dotyczące pożądanego zachowania organu w danej sytuacji, zgodnego z zasadą demokratycznego państwa prawa. Nie sposób jednak zgodzić się z takim poglądem — to właśnie zasady w prawie podatkowym przez swoje normatywne uregulowanie oraz umiejscowienie w odrębnym dziale IV o.p. wyznaczają pewne standardy, zgodnie z którymi organ powinien postępować. Co istotne, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, że wszelkie uchybienia organów administracji publicznej nie mogą powodować negatywnych skutków dla jednostki, jeśli działa ona w dobrej wierze oraz w zaufaniu organów władzy publicznej względem treści wydanego w jego sprawie rozstrzygnięcia³⁴. Ponadto w wyroku z dnia 28 września 2020 roku³⁵ sąd jednoznacznie stwierdził, że zasada zaufania do organów władzy publicznej jest jedną z podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego. W wyroku Sąd zwrócił także uwagę, że wszelkie działania organu podatkowego czy też organu interpretacyjnego, w wyniku których podatnik otrzymuje interpretację indywidualną lub innego rodzaju rozstrzygnięcie, na przykład decyzję, powinny w swojej treści zawierać szczegółowe zapewnienia co do sposobu rozstrzygnięcia danej sprawy. Pozwala to podatnikowi na pełne zrozumienie toku rozumowania organu oraz sposobów dojścia do danego rozstrzygnięcia. Takie postępowanie powoduje u podatnika nawet, gdy treść decyzji jest sprzeczna z jego oczekiwaniami zaufanie do organów władzy publicznej, a co za tym idzie poszanowanie treści danego rozstrzygnięcia. W przytoczonym wyroku NSA uznał również, że

naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań następuje w przypadku kumulatywnego spełnienia trzech warunków: istnienia obiektywnej podstawy uzasadnionych oczekiwań, brak możliwości przewidzenia zmiany postępowania przez organ i brak istnienia interesu publicznego, który byłby sprzeczny z ochroną uzasadnionych oczekiwań.

Co więcej, zgodnie ze stanowiskiem doktryny „[z]asada zaufania obywateli do organów państwa odnosi się nie tylko do stosowania prawa, ale także wiąże organy państwowe w procesie jego stanowienia, co łączy tę zasadę konstytucyjną, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji RP, z zasadą praworządności”. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada ta wyraża się

w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni

³³ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 9 lipca 2020 roku, I SA/Ke 42/20, LEX nr 3033070.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 roku, III SA 3390/00, OPP 2002, nr 4, poz. 39.

³⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 września 2020 roku, I SA/Gl 136/20, LEX nr 3071105.

mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania³⁶.

Reasumując, trzeba wskazać, że zasada zaufania do organów władzy publicznej ma niezwykle doniosłe znaczenie praktyczne. Jej realizacja gwarantuje stronom postępowania sprawiedliwe rozstrzygnięcie zgodne z zasadą praworządności. Odnosząc zasadę zaufania do organów władzy publicznej do instytucji Wiązącej Informacji Stawkowej, należy jednoznacznie stwierdzić, że dopuszczenie możliwości złożenia wniosku z zapytaniem o wskazanie prawidłowego toku postępowania przez przedsiębiorcę, a następnie otrzymanie decyzji prawnie wiążącej chroniącej jego sytuację jest praktycznym wyrazem tej zasady. Dzięki wprowadzonemu rozwiązaniu jednostka, którą najczęściej jest przedsiębiorca, uzyskuje pewność swojej sytuacji w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem decyzji, a co za tym idzie jego zaufanie do organów władzy publicznej znacznie wzrasta. W orzecznictwie podkreśla się, że zasady prawa podatkowego postrzegane są jako normy prawne mające konkretne zastosowanie podczas procesu stosowania prawa. Analiza instytucji WIS prowadzi do wniosku, że ustawodawca zaproponował taką normatywną regulację, która wprost realizuje zasadę zaufania do organów władzy publicznej.

Zasada pewności prawa

W kontekście instytucji Wiązącej Informacji Stawkowej niezwykle istotna jest również zasada pewności prawa. Instytucja WIS w swoich celach oraz założeniach opiera się na umożliwieniu jednostce uzyskania informacji od organu władzy publicznej w postaci wiążącej decyzji w jej indywidualnej sprawie. Zważywszy na treść zasady pewności prawa, należy uznać WIS za jej materializację.

Zasada pewności prawa jest jedną z najważniejszych funkcjonujących w prawie podatkowym. Została wprowadzona do prawa podatkowego w najważniejszej ustawie regulującej procedurę podatkową — ordynacji podatkowej, i ujęta wraz z innymi naczelnymi zasadami prawa podatkowego w dziale IV o.p., zatytułowanym „Zasady ogólne”. Normatywny charakter wprowadzonych w tym dziale zasad daje możliwość powoływania się na ich treść bezpośrednio w ramach postępowania podatkowego³⁷. Jej postrzeganie jako jednej z naczelnych zasad związane jest bezpośrednio z jednostronnością norm prawa podatkowego³⁸. Normy zawarte w tej gałęzi prawa nakładają pewne obowiązki na ich adresatów, natomiast ich

³⁶ A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, Warszawa 2020, LEX/el, art. 8.

³⁷ J. Patyk, *Zasady procedury podatkowej w Polsce*, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu, <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law-doplnek/files/pdf/Patyk.pdf>.

³⁸ K. Lasiński-Sulecki, *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el.

egzekwowanie należy do wyłącznej kompetencji państwa realizowanej przez jego organy, co w oczywisty sposób tworzy sytuację, w której jednostka jest w pewien sposób zależna od właściwego organu. Co za tym idzie — podatnik jest słabszą stroną stosunku prawnego, w związku z czym powinny mu przysługiwać odpowiednie środki ochrony jego praw³⁹. Zasada pewności prawa ma więc gwarantować jednostce poczucie bezpieczeństwa⁴⁰, a jej szerokie komentowanie zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie⁴¹ wskazuje na jej doniosłe znaczenie w praktyce stosowania prawa podatkowego⁴².

Zasada pewności prawa jest szczególnie istotna ze względu na stopień skomplikowania oraz niejasność wielu przepisów dotyczących prawa podatkowego. Istnieje więc ryzyko, że zostanie ono błędnie zinterpretowane nawet przez profesjonalistów. Największa trudność w zakresie interpretacji prawa podatkowego pojawia się w procesie subsumcji do zaistniałego stanu faktycznego u danego podatnika. To z kolei poniekąd uzasadnia i przybliża istotę zasady pewności prawa oraz jej nieocenioną rolę w procesie stanowienia prawa⁴³. Wywodzi się ona z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, wprowadzającego zasadę państwa prawnego urzeczywistniającego zasadę sprawiedliwości społecznej⁴⁴. Ponadto jest także zasadą ogólną prawa Unii Europejskiej⁴⁵ i została wyrażona wprost w ustawodawstwie prawa podatkowego w art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa. Potwierdzono ją również w wydanych przez Trybunał Konstytucyjny orzeczeniach⁴⁶.

W wyroku z 24 lutego 2015 roku⁴⁷ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodnie ze stanowiskiem doktryny z art. 2 Konstytucji należy wywodzić zasadę pewności prawa podatkowego. Wskazano, iż pewność oraz sprawiedliwość opodatkowania są wartościami nadrzędnymi, więc nie mogą być kwestionowa-

³⁹ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 21.

⁴⁰ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, LEX/el.

⁴¹ Między innymi w wyroku TK z dnia 7 maja 2001 roku, K 19/00, OTK 2001/4 poz. 82; wyroku TK z dnia 24 maja 1994 roku, K 1/94, OTK 1994/1, poz. 10; czy też wyroku NSA z dnia 24 lutego 2015 roku, I FSK 1783/13, LEX nr 1682565.

⁴² S. Obuchowski, *Pewność a zaufanie w prawie podatkowym*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym...*

⁴³ A. Mariański, *Wnioski — wyodrębnienie prawa podatkowego a potrzeba ustanowienia zasad chroniących prawa podatnika*, [w:] *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, LEX/el.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 roku, II FSK 1286/17, LEX nr 2390446.

⁴⁵ K. Lasiński-Sulecki, *Zasada pewności prawa*, [w:] *idem, Zasada pewności w prawie podatkowym...*

⁴⁶ Między innymi w wyroku TK z dnia 7 maja 2001 roku, K 19/00, OTK 2001/4 poz. 82.; oraz wyroku TK z dnia 24 maja 1994 roku, K 1/94, OTK 1994/1, poz. 10.

⁴⁷ I FSK 1783/13, LEX nr 1682565.

ne. Realizowanie zasady w praktyce określono jako „przejaw inkorporowania przez prawo podstawowych zasad moralnych” i czynnik pozwalający na ochronę praw jednostki. Jest ona zatem bardzo istotna w kontekście funkcjonowania prawa w społeczeństwie.

Ze względu na ponadnarodowy, unijny charakter zasady pewności prawa warto przytoczyć także wyrok sądu⁴⁸ z dnia 27 listopada 2018 roku, w którym wskazano, że stanowi ona ogólną zasadę prawa Unii Europejskiej. Wymaga aby stanowione przez organy władzy przepisy były jasne, precyzyjne, a także przewidywalne w zakresie skutków, które mogą z sobą nieść. Ma to doprowadzić do sytuacji, w której adresaci norm prawnych będą mogli zorientować się w stanie prawnym oraz stosunkach z nich wynikających. Przewidywalność i jasność przepisów ustawy nie oznaczają jednak, że zainteresowany w każdym przypadku bez zasięgnięcia opinii prawnej ma potrafić dokonać interpretacji obowiązujących przepisów i zastosować je w swojej sprawie. Ponadto zasada pewności prawa nie zakazuje przyznawania organom instytucji uznania lub możliwości stosowania w aktach prawnych pojęć nieostrych⁴⁹.

Dzięki tej zasadzie adresat normy prawa podatkowego (najczęściej podatnik) ma możliwość przewidzenia skutków konkretnych stanów faktycznych, a co za tym idzie zachowań swoich oraz innych podmiotów w przypadku ziszczenia się określonych okoliczności. Wyrazem tej zasady jest niejako przewidywalność prawa dzięki jego stabilności, niezmienności oraz trwałości⁵⁰. Zasada pewności prawa ma za zadanie zagwarantować nie tylko poczucie stabilności i niezmienności, ale też możliwości planowania przez podatnika swojej działalności. Planowanie przedsięwzięć, rozwoju czy inwestycji w działalności jest bowiem realne i możliwe tylko w sytuacji, gdy zmiany w prawie dokonywane są stopniowo oraz w sposób zaplanowany i przemyślany, a także powinny być znane podatnikowi odpowiednio wcześniej w celu dostosowania się do nowego porządku prawnego i podjęcie działań z tym związanych. Takie cechy stanowionego prawa dają poczucie pewności, gwarancję bezpieczeństwa oraz możliwość przewidzenia skutków prawnych dokonywanych czynności prawnych czy faktycznych⁵¹. Dokonując porównania podstawowych cech zasady pewności prawa z charakterystyką instytucji WIS, można dojść do wniosku, że instytucja ta spełnia wszystkie wymogi płynące z omawianej zasady. Instytucja WIS zapewnia nie tylko przewidywalność, ale także stabilność i niezmienność dla podatnika w określonej sytuacji.

⁴⁸ Wyrok S(Pi) z 27 listopada 2018 roku, T-829/16, *Mouvement pour une Europe des nations et des libertés v. Parlament Europejski*, „ZOTSiSPI” 2018, nr 11, poz. II-840.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ W. Dmoch, *Zasada pewności prawa a cienka kapitalizacja*, „PP” 2019, nr 8, s. 41–46.

⁵¹ P. Łukasiak, *Zasada demokratycznego państwa prawa w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, https://documen.site/download/zasada-demokratycznego-pastwa-prawa-w-prawie-podatkowym-w_pdf (dostęp: 10.02.2021).

Konkludując, należy stwierdzić, że zasada pewności prawa jest jedną z najważniejszych zasad funkcjonujących w polskim systemie prawnym — jej wartość oraz praktyczna doniosłość są nieocenione. Istotność tej zasady powinna być dostrzegana zarówno z gospodarczego, jak i społecznego punktu widzenia. Pewność prawa powinna być realizowana głównie poprzez wysoką jakość stanowionego prawa, a jej umocnienie powinno stanowić orzecznictwo sądów⁵².

Należy podkreślić, iż pewność prawa jest głównie kształtowana przez ustawodawstwo podatkowe, ale jej realizacja dokonywana jest przede wszystkim przez organy je stosujące oraz sądy administracyjne. Wyrazem tego są wprowadzane do prawa podatkowego instytucje, które pozwalają podatnikowi zwrócić się do organu z zapytaniem dotyczącym interpretacji konkretnej normy prawnej w określonym stanie faktycznym⁵³. WIS stanowi zatem materializację zasady pewności prawa w ustawodawstwie podatkowym — pozwala bowiem na uzyskanie prawnie wiążącej informacji, która ma na celu zapewnienie jednostce prawidłowości stosowanej przez nią stawki podatku od towarów i usług względem konkretnego towaru lub usługi⁵⁴. Uzyskana decyzja gwarantuje podatnikowi prawidłowość jego postępowania, tym samym realizując istotę zasady pewności prawa. Zasada ma za zadanie wprowadzić poczucie pewności i stabilności jednostki, pozwolić jej rozwijać się i planować dalsze działania bez obawy, że w przyszłości decyzja organu zmieni się, a interpretacja sytuacji będzie odmienna od dotychczasowej. Analiza instytucji WIS prowadzi do wniosku, że powoduje ona wzrost pewności oraz stabilności u jednostki, co jest istotą oraz celem wprowadzonej do prawa podatkowego zasady pewności prawa.

Podsumowanie

Wiążąca Informacja Stawkowa to decyzja wydawana na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. Daje ona możliwość uzyskania prawnie wiążącej informacji o prawidłowej stawce podatku, która powinna zostać zastosowana wobec określonego towaru czy usługi. Jest to odmienna od interpretacji indywidualnej prawa podatkowego instytucja. Po pierwsze, WIS ma postać decyzji administracyjnej. Po drugie, jej wydanie musi zostać poprzedzone postępowaniem podatkowym, szczególnie postępowaniem dowodowym. Po trzecie w końcu, WIS ma moc wiążącą dla organów podatkowych. Sama procedura wnioskowania o wydanie WIS nie jest skomplikowana — dokonuje się jej na zestandaryzowanym wniosku, co znacznie ułatwia jego złożenie i niepopęlenie oczywistych błędów.

⁵² B. Brzeziński, *Zasada pewności prawa w kontekście stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym...*

⁵³ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, LEX/el.

⁵⁴ W. Dmoch, *Wiążąca informacja stawkowa...*, s. 21–28.

Należy także jednoznacznie podkreślić, że instytucja WIS bez wątpienia w pełni realizuje zasady wyrażone w art. 121 o.p. Dotyczące jej regulacje, przez swój charakter, który znalazł odzwierciedlenie w ustawowym unormowaniu, materializują zarówno zasadę pewności prawa, jak i zasadę zaufania do organów władzy publicznej. Cel i istota nowo wprowadzonej instytucji wymuszają wręcz na organach podatkowych ich realizację. Obie zasady są zresztą niezwykle istotne dla prawa podatkowego z perspektywy realizacji zasady demokratycznego państwa prawa oraz zapewnienia należytej ochrony podatnikowi. Wyznaczają bowiem pewne standardy zachowań organów oraz wytyczne postępowania, które mają wpływ na realizację przepisów prawa podatkowego. Instytucja WIS łączy w sobie wymogi stawiane regulacją instytucji prawa podatkowego wynikające zarówno z zasady pewności prawa, jak i z zasady zaufania do organów władzy publicznej.

Konkludując, trzeba podkreślić, że ze względu na zasady zaufania do organów władzy publicznej, pewności prawa oraz dobra i pewności obrotu gospodarczego wprowadzenie do polskiego porządku prawnego WIS jest zmianą, którą należy ocenić pozytywnie, choć biorąc pod uwagę krótki czas jej obowiązywania, być może jeszcze za wcześnie na dokonywanie radykalnych ocen. Praktyka pokaże najlepiej, jak należy oceniać tę instytucję.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2020, LEX/el. art. 42(a).
- Brzeziński B., *Zasada pewności prawa w kontekście stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el.
- Ćwik-Bury A., *Tradycyjne postrzeganie a uniorny wymiar pewności prawa*, [w:] *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, LEX/el.
- Dmoch W., *Wiążąca informacja stawkowa — nowe rozwiązanie prawne w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 21–28, LEX/el.
- Dmoch W., *Zasada pewności prawa a cienka kapitalizacja*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8, s. 41–46.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Janicki T., Studzińska-Kleszcz E., *Wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego — z punktu widzenia organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9, s. 5–10.
- Kabat A., [w:] S. Babiarz *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX/el.
- Kanka K., *Funkcja ochronna interpretacji indywidualnej w kontekście zmiany przepisów prawa stanowiących jej przedmiot*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 9, s. 48–54.
- Kosikowski C., [w:] J. Brolik *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków-Warszawa 2013, LEX/el.
- Lasiński-Sulecki K., *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el.

- Lukasiak P., *Zasada demokratycznego państwa prawa w prawie podatkowym w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, https://documen.site/download/zasada-demokratycznego-pa-stwa-prawa-w-prawie-podatkowym-w_pdf.
- Mariański A., *Wnioski — wyodrębnienie prawa podatkowego a potrzeba ustanowienia zasad chroniących prawa podatnika*, [w:] *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, LEX/el.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, LEX/el.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, LEX/el.
- Mączyński D., *Zasada zaufania do organów podatkowych*, [w:] D. Mączyński, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, Warszawa 2016, LEX/el.
- Obuchowski S., *Pewność a zaufanie w prawie podatkowym*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el (dostęp: 19.02.2020).
- Patyk J., *Zasady procedury podatkowej w Polsce*, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu, <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law-doplnek/files/pdf/Patyk.pdf>.
- Presnarowicz S., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, LEX/el.
- Strzelec D., *Przeprowadzanie dowodów w sprawach podatkowych*, [w:] *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, LEX/el.
- Teszner K., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, LEX/el.
- Wróbel A., [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, Warszawa 2020, LEX/el.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 lutego 2017 roku w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz.U. poz. 343).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku — Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 1106).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).
- Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1751).
- Uzasadnienie do projektu nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 24 maja 1994 roku, K 1/94, OTK 1994/1, poz. 10.
- Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 roku, K 19/00, OTK 2001/4, poz. 82.
- Wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 roku, III SA 3390/00, OPP 2002, nr 4, poz. 39.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2010 roku, II OSK 2051/09, LEX nr 597483.
- Wyrok NSA z dnia 21 października 2011 roku, II FSK 2367/10, LEX nr 1069876.
- Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 roku, II FSK 2166/12, ONSAiWSA 2015, nr 6, poz. 110.
- Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2015 roku, I FSK 1783/13, LEX nr 1682565.
- Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2015 roku, II FSK 1572/13, LEX nr 1783589.

- Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2017 roku, I FSK 1797/15, LEX nr 2314395.
Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 roku, II FSK 1286/17, LEX nr 2390446.
Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2018 roku, I FSK 1048/16, LEX nr 2498969.
Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 roku, II FSK 793/20, LEX nr 3058819.
Wyrok S(PI) z dnia 27 listopada 2018 roku, T-829/16, *Mouvement pour une Europe des nations et des libertés v. Parlament Europejski*, „ZOTSiSPI” 2018, nr 11, poz. II-840.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2005 roku, I SA/Bk 72/05, LEX nr 173766.
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 9 lipca 2020 roku, I SA/Ke 42/20, LEX nr 3033070.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 września 2020 roku, I SA/Gl 136/20, LEX nr 3071105.