

Julia Dziejic

ORCID: 0000-0003-3884-3540

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.43.4>

Praktyka bezpodstawnej odmowy* wydawania interpretacji indywidualnych przez organy administracji publicznej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Słowa kluczowe: interpretacja indywidualna, Naczelny Sąd Administracyjny, ordynacja podatkowa

Keywords: individual interpretation, Supreme Administrative Court, tax ordinance

Abstrakt: Artykuł podejmuje problematykę niekorzystnej dla wnioskodawców praktyki organów administracji polegającej na odmowie wydawania interpretacji indywidualnych oraz analizuje wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) pod kątem argumentacji ujawniającej taką praktykę i przemawiającej na jej niekorzyść. Celem analizy jest ukazanie, że w ostatnich latach sądownictwo zwróciło szczególną uwagę na zjawisko, w którym organy instrumentalnie nadużywają ustawowej możliwości wydawania rozstrzygnięć bez odnoszenia się do istoty problemu wnioskodawcy w postępowaniu interpretacyjnym. Metodą badawczą zastosowaną w opracowaniu jest metoda empiryczna oparta na rozumowaniu indukcyjnym.

The practice of unsubstantiated refusal to issue individual interpretations by public authorities in the jurisprudence of the Supreme Administrative Court

Abstract: The article addresses the issue of the practice of refusing to issue individual interpretations by public authorities, which is detrimental to applicants, and analyzes selected rulings of the Supreme Administrative Court as to their line of argumentation aimed at exposing said practice and speaking out against it. The aim of the analysis is to show that in recent years the judiciary has

* Autorka poprzez „odmowę wydania interpretacji” rozumie zbiorczo określone akty administracyjne odmowy wszczęcia postępowania, pozostawienia wniosku bez rozpoznania, postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku — w sytuacjach niespełnienia kryteriów wniosku, o których mowa w art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651).

paid special attention to the phenomenon of instrumental abuse by the authorities of the statutory possibility to issue decisions without referring to the essence of the applicants' problems in interpretation proceedings. The study is based on empirical methods and inductive reasoning.

Wstęp

Polska jest w czołówce krajów świata pod względem liczby wydawanych interpretacji indywidualnych¹. Instrument ten niewątpliwie stanowi istotny element funkcjonowania polskiej administracji skarbowej w kontaktach z podatnikami. Stworzony na bazie zaufania do administracji publicznej daje wnioskodawcy szansę na sformułowanie wątpliwości dotyczących spraw podatkowych oraz zobowiązuje ową administrację do odniesienia się do materii przedstawionej we wniosku. Zaufanie to zostaje jednak zachwiane w sytuacji, gdy coraz częściej wnioski o interpretację indywidualną spotykają się z odmową. Co więcej, odmową, którą trzeba określić jako bezpodstawną zgodnie z przepisami prawa oraz istniejącym ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych. Ta właśnie wadliwa praktyka stanowi przedmiot poniższego opracowania.

Celem artykułu jest ukazanie nieprawidłowości w działaniu organów administracji publicznej w sprawie odmowy wydawania interpretacji indywidualnych na podstawie najnowszego dorobku orzeczniczego NSA wraz z analizą prezentowanej tam argumentacji. Opracowanie ma również na celu ukazanie intensywności i powtarzalności problemu oraz uporządkowanie istniejącego stanu wiedzy w tej materii. Niniejszy artykuł posługuje się przy analizie zagadnienia metodą empiryczną opartą na rozumowaniu indukcyjnym.

Doniosłość prawna i systemowa wniosku o interpretację indywidualną

Institucja interpretacji indywidualnej stanowi jeden z najważniejszych instrumentów swoistego współdziałania podatnika oraz organów administracji publicznej². Instrument ten pozwala wnioskodawcy na skierowanie do administracji skarbowej pytań co do realizowanej funkcji podatkowej w odniesieniu do przedstawianego stanu faktycznego bądź zdarzenia przysłego.

Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a ściślej mówiąc — o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz

¹ T. Janicki, W. Morawski, *Zmiany w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2015, nr 11, s. 1.

² Przez organy te rozumie się do 1 marca 2017 roku ministra właściwego do spraw finansów publicznych, po 1 marca 2017 roku — wyspecjalizowany organ Krajowej Administracji Skarbowej — Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej — art. 38 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2016 roku Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 z późn. zm.).

do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje³.

Instrument ten objawia swoją szczególną przydatność zwłaszcza w kontekście zjawiska inflacji bądź nadpodaży prawa⁴, a także stopnia skomplikowania polskich przepisów podatkowych⁵. Równocześnie zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji tworzy związaną z nią ochronę prawną. Otrzymanie interpretacji indywidualnej pozwala na wytworzenie po stronie wnioskodawcy uzasadnionej pewności dokonywanych rozliczeń, a także skutkuje nałożeniem swoistej ochrony przed sankcjami ze strony administracji skarbowej⁶. Istotę tej ochrony trafnie podsumowuje W. Morawski: z jednej strony konstrukcja ochrony zapewnia bezpieczeństwo prawne podmiotu korzystającego z interpretacji, z drugiej jednak prowadzi do powstania dysharmonii treści rozstrzygnięcia i przepisu prawa. W istocie interpretacja zastępuje treść przepisu prawnego, który był jej przedmiotem⁷.

Aby jednak otrzymać wiążącą interpretację indywidualną przepisów podatkowych, należy we wniosku niezmiennie spełnić warunki szczegółowo wymienione w art. 14b Ordynacji podatkowej⁸ (dalej: o.p.). Wśród nich, również w kontekście późniejszych rozważań pracy należy wyróżnić następujące cechy: (1) we wniosku powinien być zawarty wyczerpujący opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, (2) wniosek o interpretację musi dotyczyć przepisów prawa podatkowego (3) o charakterze materialnoprawnym, (4) wniosek nie może dotyczyć zagadnień wyjaśnionych w wydanych interpretacjach ogólnych, a (5) stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie mogą wzbudzać uzasadnionego przypuszczenia, że mogą stanowić uniknięcie opodatkowania bądź nadużycie prawa⁹.

³ D. Tomaszewski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, art. 14b OrdPU.

⁴ Jak określa to zjawisko W. Rogowski, *Zasób i inflacja przepisów prawa w Polsce*, „Głos Prawa. Przegląd Prawniczy Allerhanda” 1, 2018, nr 1–2, poz. 3, <https://glosprawa.pl/arttykul-2/zasob-i-inflacja-przepisow-prawa-w-polsce> (dostęp: 21.12.22).

⁵ Potwierdzeniem skomplikowania polskich przepisów podatkowych jest zajęcie przez Polskę dwudziestego ósmego miejsca na 38 krajów OECD w raporcie International Tax Competitiveness Index (ITCI) z 2022 roku, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings> (dostęp 21.12.2022).

⁶ Co wynika z funkcji ochronnej interpretacji indywidualnej, którą regulują przepisy w art. 14k–14nb o.p.

⁷ W. Morawski, *Konstrukcja mechanizmu ochrony*, [w:] *idem, Interpretacje prawa podatkowego i celnego — stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651).

⁹ Przesłanka dotycząca klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w kontekście odmowy wydania interpretacji indywidualnej została wzorcowo omówiona w artykule K. Rutkowskiej-Barnaś, *Odmowa wydania interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, <http://www.trp.umk.pl/images/pdfs/A.10.pdf> (dostęp: 21.12.2022), w związku z czym przesłanka ta nie będzie szerzej omawiana i badana w dal-

Za każdym z powyższych warunków stoi doniosłe *ratio*, realizujące się w postulatach rzetelnego, efektywnego i szybkiego działania organów wydających interpretacje indywidualne. Należy jednak zwrócić uwagę na niebezpieczeństwo, że o ile warunki te będą wypaczone i nieodpowiednio stosowane w praktyce, o tyle stanowiąc będą silny oręż w ręku organu, który będzie mógł praktycznie dowolnie odmówić wydania interpretacji.

Na problem wadliwej wykładni i nieuzasadnionego stosowania tych warunków w postępowaniach zwracają uwagę sądy. W dalszej części opracowania przedstawione zostaną konkretne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego odnoszące się do takiej błędnej praktyki nadużywania prawa do odmowy wydania interpretacji przez organy administracji publicznej.

Przykłady z orzecznictwa NSA

1. Warunek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przysłego

Trudno przecenić dokładność i rzetelność w formułowaniu stanu faktycznego bądź też zdarzenia przysłego we wniosku o interpretację. Zasadą jest bowiem, że organy nie badają prawdziwości i wiarygodności deklarowanych twierdzeń¹⁰, a także nie wychodzą z interpretacją poza granice pytania zadanego we wniosku¹¹. „Interpretacja nie stanowi zatem abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego [...]”¹². Jedno niedokładne sformułowanie i swoiste urzędowe poświadczenie¹³ stanowiska wnioskodawcy może stać się *de facto* beзуżyteczne na wypadek ewentualnej kontroli podatkowej.

Do zapewnienia prawidłowego poziomu szczegółowości i dokładności przedstawionemu organowi stanu faktycznego (zdarzenia przysłego) służy jeszcze jeden instrument — prawo wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku w zakresie wskazanym przez organ. W ten sposób, poprzez jeszcze węższe wy-

szej części opracowania. Należy jednak podkreślić, że wciąż pozostaje ona problematyczna w praktyce organów administracji skarbowej oraz praktyce sądowej (czego dowodzą na przykład orzeczenia NSA sygn. II FSK 769/20, a także sygn. II FSK 1605/19, sygn. I FSK 294/19; orzeczenia.nsa.gov.pl., dostęp: 21.12.2022). Na problem nieostrych i traktowanych uznaniowo kryteriów unikania opodatkowania lub nadużycia prawa zwrócono również uwagę w interpelacji poselskiej nr 32092 <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BDKBPX> (dostęp: 21.12.2022).

¹⁰ Organ nie prowadzi bowiem żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Wyrok NSA z dnia 3 września 2010 roku, sygn. II FSK 1688/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EBD07B3C62> (dostęp: 21.12.2022).

¹¹ Por. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 61.

¹² J. Lemańska, *Interpretacje podatkowe jako źródło uzasadnionych oczekiwań*, [w:] *eadem*, *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016.

¹³ Interpretację indywidualną definiuje tak C. Kosikowski, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 484.

znaczenie zakresu wniosku, wydana interpretacja może mieć charakter ściśle konkretny i tym samym być pozbawiona odpowiedzi i komentarzy o charakterze alternatywnym czy też ogólnym, co niewątpliwie zbliżałoby ją do objaśnień podatkowych bądź interpretacji ogólnych.

Choć z punktu widzenia efektywności postępowania wezwanie do uzupełnienia wniosku pozostaje w swej istocie kluczowe dla postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, bywa ono nadużywane, nad czym kilkakrotnie w ostatnich latach pochylił się NSA.

Jednym z wyroków, który w sposób ewidentny ukazuje wadliwą praktykę, jest wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 roku o sygn. FSK II 1049/2021¹⁴. W przedmiotowej sprawie spór toczył się o możliwość określenia przez organ, czy opisana w stanie faktycznym (zdarzeniu przysłym) działalność ma charakter działalności badawczo-rozwojowej w znaczeniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵. Wnioskodawca w sposób wyczerpujący i szczegółowy opisał charakter i zakres swojej aktywności oraz skierował pytanie do organu, czy kwalifikuje się do kategorii „działalności badawczo-rozwojowej”, co ma swoje wymierne skutki w kontekście preferencji podatkowych. Organ mimo to wezwał stronę do uzupełnienia wniosku w tym zakresie oraz do jednoznacznego wskazania, czy strona prowadzi działalność badawczo-rozwojową, co określił jako „zagadnienie wstępne (podstawę), dla omówienia dalszych wątpliwości strony”¹⁶. Strona stwierdziła zaś, zgodnie ze swoim pierwotnym stanowiskiem, że „nie wie, czy prowadzi działalność badawczo-rozwojową i z tego powodu kieruje do Urzędu pytanie w tej materii (pytanie Nr 1)”¹⁷. Organ administracji uznał, że taka odpowiedź nie usuwa braków formalnych, co poskutkowało postanowieniem o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

Takie rozstrzygnięcie, choć uznane przez organ drugiej instancji za prawidłowe, nie ostało się wobec rozległej krytyki ze strony orzekających Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Krakowie i potem NSA.

Sądy jednoznacznie stwierdziły, że przerzucony na wnioskodawcę ciężar odpowiedzi na wysuniętą kwestię sporną był nieakceptowalny, a pytania precyzujące stan faktyczny (zdarzenie przysłe) nie mogą odnosić się do merytorycznych wątpliwości wyrażonych *expressis verbis* we wniosku. Słowami NSA: „trudno uznać stanowisko organu podatkowego za prawidłowe, ponieważ prowadziłyby ono do podważenia sensu wydawania interpretacji podatkowych, jeśli sam wnioskodawca ma udzielić odpowiedzi na zadane przez siebie organowi pytanie”¹⁸.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 roku, sygn. II FSK 1049/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8571043915> (dostęp: 21.12.2022).

¹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

¹⁶ Uzasadnienie do wyroku WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 124/21.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 roku, sygn. II FSK 1049/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8571043915> (dostęp: 21.12.2022). W przytoczonym orzeczeniu należy zwrócić uwagę jesz-

Takie rozstrzygnięcie należy ocenić w oczywisty sposób pozytywnie. Nie ma bowiem wątpliwości, że opisane działania ze strony organu stanowią jawną nieuczciwość wobec wnioskodawców, a także prowadzą do absurdu oraz swoistego wypaczenia całej instytucji. Wydaje się również, że nadużycie ze strony organów ma tutaj charakter niejako ewidentny.

Mimo to należy zwrócić uwagę, że podobna praktyka administracyjna intensywnie funkcjonowała przed wydaniem wyroku NSA¹⁹, jak i wciąż funkcjonuje po jego wydaniu²⁰. Wymaga szczególnego podkreślenia, że podobne działania nie zatrzymują się tylko na kwestii działalności badawczo-rozwojowej²¹.

Taki stan rzeczy budzi niepokój, zwłaszcza w kontekście skali problemu. J. Schwarze pisze o uzasadnionych oczekiwaniach wobec administracji, którymi mogą być działania władz, takie jak na przykład stanowienie prawa, stała praktyka administracyjna, indywidualne oświadczenia lub stanowiska²². Ponadto jedną z podstawowych i najbardziej doniosłych zasad postępowania podatkowego jest prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych²³. Na podstawie przytoczonych przykładów należy jednak stwierdzić, że czasami praktyka te oczekiwania zawodzi.

cze na jeden element argumentacji organów podatkowych, konkretnie — na twierdzenie, że charakter badawczo-rozwojowy nie podlega ocenie organów, ponieważ źródło definicyjne znajduje się w ustawie z dnia 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 574 z późn. zm.). Argument ten należy uznać za nieprawidłowy, z odesłaniem do części IIb niniejszego opracowania, szczegółowo traktującej o zakresie prawa podlegającego interpretowaniu przez organy.

¹⁹ Czego przykładem są między innymi wyroki: WSA w Warszawie z dnia 20 września 2021 roku, sygn. III SA/Wa 520/21; WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 179/21; WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2021 roku, sygn. I SA/Gd 203/21; WSA w Krakowie z dnia 18 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 178/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp: 21.12.2022).

²⁰ Czego przykładem są między innymi wyroki: NSA z dnia 25 maja 2022 roku, sygn. akt. II FSK 647/21; NSA z dnia 1 czerwca 2022 roku, sygn. akt II FSK 1017/21; WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2022 roku, sygn. akt I SA/Wr 1189/21; WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2022 roku, sygn. akt I SA/Wr 102/22; WSA we Wrocławiu z 23 listopada 2022 roku, sygn. I SA/Wr 149/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp: 21.12.2022).

²¹ Podobne zjawisko można między innymi wskazać w kontekście definiowania autorskiego prawa do programu komputerowego: wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2022 roku, sygn. II FSK 1208/21 oraz tzw. ulgi na robotyzację: Pismo z dnia 10 listopada 2022 roku, wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0114-KDIP2-1.4010.10.2022.3.KS (wnioskodawca po wezwaniu organu do uzupełnienia wniosku przyznał, że roboty będące przedmiotem preferencji podatkowej spełniają definicję robota przemysłowego, o którym mowa w art. 38eb ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587), tym samym pozbawiając się ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej, dostęp: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/> oraz <https://sip.lex.pl/#/guideline/185209474?directHit=true&directHitQuery=0114-KDIP2-1.4010.10.2022.3.KS> (dostęp: 21.12.2022).

²² J. Schwarze, *European administrative law*, London 2006, s. CXLIII.

²³ Art. 121 ust. 1 o.p. w zw. z 14h o.p.

2. Warunek interpretacji wyłącznie przepisów prawa podatkowego

Art. 14b § 1 o.p. określa ogólny zakres przedmiotowy interpretacji kierowanych do Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej jako „przepisy prawa podatkowego”. Choć o.p. dostarcza definicji legalnej²⁴, to w praktyce określenie jednoznacznego charakteru normy prawnej jako podatkowej często dostarcza wielu wątpliwości.

Ponadto należy zauważyć, że z uwagi na spójność i zupełność systemu prawa poszczególne przepisy, zwłaszcza o charakterze definicyjnym, korespondują ze sobą, co poszerza konieczność interpretacji o normy uzupełniające, a będące poza badaną regulacją główną. W tej kwestii praktyka orzecznicza sądownictwa administracyjnego jednoznacznie²⁵ opowiada się za szerokim określeniem przepisów prawa podatkowego: „jeżeli ustawa podatkowa odsyła na przykład do przepisów prawa bankowego czy prawa budowlanego, to stosowne przepisy ustaw niepodatkowych uzupełniają lub wręcz wypełniają normę podatkową”²⁶.

Choć więc praktyka orzecznicza od lat utrwała szerokie rozumienie przepisów podatkowych, to praktyka organów do dziś pokazuje, że nawiązanie w kwestii spornej do ustaw „niepodatkowych *sensu stricto*” stanowi często podstawę odmowy wszczęcia postępowania w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej.

Za przykład może w tej kwestii posłużyć wyrok NSA z dnia 13 października 2021 roku o sygn. I FSK 874/19²⁷. W przedstawionym stanie faktycznym w związku ze zmianą przepisów wnioskodawca skierował do organu administracji publicznej pytania dotyczące prewspółczynnika, na podstawie którego jest obliczana kwota podatku naliczonego. Prewspółczynnik ten, jak i definicje poszczególnych jego elementów, określone zostały w rozporządzeniu²⁸ wydanym na podstawie delegacji z ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług²⁹.

²⁴ Art. 3 pkt 2 o.p., zgodnie z którym przepisy podatkowe to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

²⁵ Tak między innymi wyroki: NSA z dnia 16 kwietnia 2021 roku, sygn. I FSK 612/19; NSA z dnia 14 października 2021 roku, II FSK 513/19; NSA z dnia 18 maja 2018 roku, II FSK 1392/16; NSA z dnia 27 listopada 2013 roku, II FSK 27/12; NSA z dnia 18 maja 2018 roku, sygn. II FSK 1392/16.

²⁶ K. Teszner, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1. *Zobowiązania podatkowe*. Art. 1–119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 14(b).

²⁷ Wyrok NSA z dnia 13 października 2021 roku, sygn. I FSK 874/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D311305CA> (dostęp: 21.12.2022)

²⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 roku w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 999, dalej: Rozporządzenie)

²⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Zdaniem organów podatkowych w obu instancjach oraz sądu pierwszej instancji, choć samo rozporządzenie ma charakter przepisów podatkowych, to definicje, do których nawiązuje, wymagają wykładni definicji zawartych w ustawie o finansach publicznych³⁰, co leży poza zakresem wydawanych interpretacji indywidualnych.

Z takim stanowiskiem nie zgodził się NSA. W uzasadnieniu nie tylko zwrócił uwagę na fakt, że pomocnicze odwołanie się do ustawy niebędącej ustawą podatkową *sensu stricto* nie wyłącza prawa do interpretacji indywidualnej, lecz także podkreślił, że intencją wnioskodawcy było uzyskanie odpowiedzi na temat rozliczania podatku VAT, co w sposób oczywisty mieści się w zakresie interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego³¹.

Z omawianego orzeczenia można wyciągnąć interesujące konsekwencje. Należy bowiem w pełni zgodzić się z tezą, że interpretacja podatkowa to głównie instrument wykładni prawa podatkowego jako gałęzi prawa słusznie wyodrębnianej spośród innych norm o charakterze publicznoprawnym³². Należy również przyjąć, że organy administracji skarbowej nie dysponują wiedzą ekspercką w każdej dziedzinie tylko pośrednio regulowanej przepisami prawa podatkowego. Kluczowa jest jednak perspektywa podatnika — podmiotu, co do zasady, podrzędnego w relacji z aparatem państwowym, podlegającego władztwu administracyjnemu. Powstaje pytanie: jak podatnik może poradzić sobie z uzasadnioną wątpliwością podatkową, gdy również nie jest specjalistą ani w dziedzinie podatków, ani w pomocniczej wykładni innych ustaw o charakterze niepodatkowym? Należy dojść do wniosku, że to państwo w tej relacji dysponuje charakterystycznymi zasobami i środkami, których celem jest ocena stanowiska w kontekście istniejących bądź przyszłych rozliczeń podatkowych, nawet jeżeli systemowo nie jest to zadanie proste.

3. Warunek interpretacji wyłącznie przepisów materialnoprawnych

Problem z zakresem przepisów podlegających wykładni w ramach interpretacji indywidualnych nie kończy się tylko na ocenie, czy mają one charakter podatkowy, czy też nie. Nowelizacja o.p. z 2015 roku wprowadziła bowiem *expressis verbis* kolejne ograniczenia w zakresie przedmiotowym interpretacji indywidualnych. Za jej sprawą w art. 14b dodany został § 2a w brzmieniu wyłączającym ocenę przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz uprawnienia

³⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.).

³¹ Uzasadnienie wyroku NSA z dnia 13 października 2021 roku o sygn. I FSK 874/19. NSA przedstawia podobną argumentację w zakresie rozumienia przepisów podatkowych zarówno przed wydaniem niniejszego wyroku, jak i po jego wydaniu między innymi w wyrokach: z dnia 18 maja 2018 roku, sygn. akt II FSK 1392/16; z dnia 9 lutego 2021 roku, sygn. I FSK 874/19; z dnia 6 kwietnia 2022 roku, sygn. I FSK 2237/18; z dnia 1 grudnia 2022 roku, sygn. II FSK 1066/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp: 21.12.2022).

³² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe — przesłanki i podstawy wyodrębnienia w systemie prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019.

i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Za zawężeniem możliwości uzyskiwania interpretacji przemawiały obawy związane z efektywnością interpretacji³³. Przepis ten został później znowelizowany w 2018 roku w sposób wprowadzający szereg kolejnych ograniczeń przedmiotowych. Choć te ostatnie również budzą uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, dalsza część rozważań odnosić się będzie do problematyki przepisów prawa materialnego jako wyłącznej podstawy interpretacji indywidualnych.

Należy zauważyć, że ograniczenie zakresu interpretacji tylko do norm o charakterze materialnoprawnym jest istotnym zacieśnieniem katalogu spraw, w jakich wnioskodawcy mogą otrzymać wiążącą informację podatkową oraz związaną z tym ochronę prawną. Jest także ograniczeniem niezwykle trudnym do zastosowania w kontekście prawa podatkowego³⁴, w którym oddzielenie norm materialnoprawnych i procesowych wciąż pozostaje często problematyczne.

Przykładem takich niejednoznacznych regulacji są przepisy z działu III rozdziału 11a o.p., których charakter był rozpoznawany przez NSA w wyroku z dnia 28 stycznia 2021 roku o sygn. I FSK 1703/20³⁵, odnoszące się do raportowania schematów podatkowych.

W stanie faktycznym wnioskodawczyni podjęła wątpliwość, czy skorzystanie ze zwolnienia wynikającego z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i niepobranie podatku u źródła będzie spełniało znamiona schematu podatkowego podlegającego raportowaniu. Zdaniem wnioskodawczyni, mimo że przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych znajdują się w o.p. — ustawie określającej procedurę postępowania podatkowego, a ich charakter ma częściowo zabarwienie materialne.

Organy administracji obu instancji, a także WSA w Krakowie nie zgodziły się z takim stanowiskiem. W rozstrzygnięciach skonkludowano, że o ile pytania wnioskodawczyni nie dotyczą samego zwolnienia podatkowego, które mogłoby być przedmiotem interpretacji, a czynności z niego wynikających, o tyle pytanie pozostaje poza zakresem interpretacji indywidualnej.

Z argumentacją wnioskodawczyni zgodził się jednak NSA. Wskazał, co prawda, że w dziale III rozdziału 11a o.p. znajdziemy przepisy o różnym charakterze, jednakże regulacje odnoszące się do obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym należy jednoznacznie określić jako regulacje materialnoprawne, podlegające interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³⁶. Sąd, podejmując orzeczenie niniejszej treści, dokonał głębokiej analizy przepisów pod kątem szczegółowego charakteru obowiązków związanych z raportowaniem, ich syste-

³³ T. Janicki, W. Morawski, *op. cit.*, s. 25.

³⁴ Por. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016, s. 148.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 roku, I FSK 1703/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/97BF783314> (dostęp: 21.12.2022).

³⁶ Uzasadnienie do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2021 roku, sygn. I FSK 1703/20.

matycznego umieszczenia w ustawie oraz językowego, celowościowego i systemowego brzmienia przepisów. Co istotne, zwrócił także uwagę na szczególną funkcję ochronną interpretacji indywidualnej, której doniosłość ma zakorzenione uzasadnienie w samej konstytucyjnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego:

Po wtóre, mając na względzie zasadnicze kwestie, takie jak *ratio legis* instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, jako tej, która ma zapewniać ochronę podatnika, w tym zwłaszcza bezpieczeństwo prawne w ramach skomplikowanego systemu prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji), nie sposób zawężająco interpretować zakresu zastosowania przedmiotowej instytucji³⁷.

Jak zauważono w doktrynie, niniejsze stwierdzenie ma daleko idące skutki³⁸. Sąd nie tylko wskazuje tutaj na wyjątkowy, niejako konstytucyjny, status interpretacji indywidualnych, lecz także przypomina o konieczności stosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*³⁹). Postulat ten jednoznacznie przeważa szalę w dyskusji co do kwestii, że sporne przepisy są w rzeczywistości poza regulacją materialną. Co więcej, sąd wyznacza standardy tej argumentacji — nie może być to złożona argumentacja konstrukcyjna i systemowa, jak ta zaprezentowana w uchylanych rozstrzygnięciach.

Tezy przedstawione w wyroku należy ocenić więc niezwykle korzystnie z punktu widzenia podatników. Niestety, tak jak w podrozdziale a), praktyka oceny przepisów o raportowaniu schematów podatkowych wciąż często odbiega od standardów postulowanych przez NSA⁴⁰.

4. Warunek niepodlegania zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej

Kolejną wadliwą praktyką, na którą zwrócono uwagę w orzecznictwie NSA, jest stwierdzanie bezprzedmiotowości wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej ze względu na zastosowanie interpretacji ogólnej do przedstawionego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Interpretacja ogólna jest pismem ministra finansów zawierającym wykładnię przepisów prawa podatkowego na tle zaistniałych rozbieżności powstałych wskutek stosowania tych przepisów przez podległe mu organy podatkowe⁴¹. Choć nie jest to akt normatywny bezwzględnie wiążący dla podatników ani dla organów podatkowych, to interpretacja ogólna, podobnie do indywidualnej, gwarantuje pewną ochronę prawną podmiotom postępującym zgodnie z jej wytycznymi⁴².

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ D. Trela, *Zakres postępowania interpretacyjnego a obowiązki raportowania schematów podatkowych. Glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, OSP 2022, nr 3, s. 28.

³⁹ Wyrażonej wprost w art. 2a o.p.

⁴⁰ Czego przykładem są wyroki: WSA w Białymstoku z dnia 26 stycznia 2022 roku, I SA/Bk 597/21; WSA w Krakowie z 8 września 2022 roku, I SA/Kr 758/22; WSA w Warszawie z dnia 10 października 2022 roku, III SA/Wa 898/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp: 21.12.2022).

⁴¹ K. Teszner, *op. cit.*

⁴² Zgodnie z treścią art. 14k § 2 o.p.

Aby jednak z tej ochrony skorzystać, to — podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnej — zagadnienie, którego dotyczy interpretacja ogólna, musi znaleźć zastosowanie również do zindywidualizowanej sytuacji podatnika. Taka analiza zaś może w praktyce okazać się problematyczna, zwłaszcza ze względu na fakt, że interpretacja ogólna ma charakter abstrakcyjny⁴³.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że choć wydawanie interpretacji ogólnych prawa podatkowego w celu ujednoczenia praktyki stosowania prawa jest zjawiskiem potrzebnym i doniosłym systemowo, to nie powoduje automatycznego wyjaśnienia wszystkich potencjalnie problematycznych zagadnień związanych z interpretowanymi przepisami.

Temat relacji pomiędzy interpretacją indywidualną a ogólną był rozważany między innymi na kanwie wyroku NSA z dnia 31 maja 2021 roku o sygn. I FSK 1629/18⁴⁴. W przedmiotowej sprawie wątpliwość wnioskodawcy dotyczyła statusu wyrobu medycznego części do wyrobów medycznych (również części zamiennych) oraz — w konsekwencji — możliwości zastosowania niższej stawki podatku VAT do dostawy takich materiałów. Wnioskodawca podtrzymywał, że zagadnienia przedstawione przez niego w pytaniu, odnoszące się bezpośrednio do jego sytuacji, pozostają odmienne od kwestii wykładanych w interpretacji ogólnej. Przeciwny pogląd zaprezentowały organy administracji oraz sąd pierwszej instancji. Natomiast z podatnikiem zgodził się NSA.

Sąd zwrócił uwagę na potrzebę każdorazowego badania racji wnioskodawcy, zwłaszcza w kontekście powołania przez niego przepisów niepowołanych w treści interpretacji ogólnej, a istotnych dla rozstrzygnięcia wątpliwości podatnika. Słowa sądu:

Standardów postępowania wyznaczonych przez art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej nie spełnia [...] działanie polegające na stwierdzeniu bezprzedmiotowości żądania wnioskodawcy i odesłaniu do interpretacji ogólnej (art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej), w sytuacji, gdy interpretacja ta nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie interpretacyjne⁴⁵.

Kluczowe w przytoczonym cytacie jest słowo „jednoznaczne”. Oceniając wniosek jako bezprzedmiotowy, organ administracji publicznej nie powinien mieć żadnych wątpliwości co do pokrywania się zakresów przedmiotowych pytania wnioskodawcy oraz interpretacji ogólnej. Jeśli natomiast taka wątpliwość się pojawi, to wydaje się, że należy odnieść się do zasady wcześniej już przytaczanej — *in dubio pro tributario*.

Nie ma wątpliwości, że instytucje interpretacji indywidualnej i interpretacji ogólnej pozostają odrębne. W związku z tym dla prawidłowego spełniania przez interpretację indywidualną swojej funkcji w systemie prawa konieczne jest, by każdy stan faktyczny czy każde zdarzenie przyszłe traktowane były bez swoistego

⁴³ K. Teszner, *op. cit.*

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 31 maja 2021 roku, sygn. I FSK 1629/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A405DB28DC>, (dostęp:21.12.2022).

⁴⁵ Uzasadnienie do wyrok NSA z 31 maja 2021 roku, sygn. I FSK 1629/18.

automatyzmu w przyporządkowywaniu wnioskowanych tematów „podobnym” interpretacjom ogólnym.

Działanie przeczywne należy niewątpliwie odczytywać jako wybieg administracji od obowiązku udzielenia wyczerpującej i umotywowanej odpowiedzi na problematyczne kwestie wyłożone w interpretacji indywidualnej.

Podsumowanie

Analiza wybranych przykładów z orzecznictwa ukazuje, jak prawo do odmowy wydania interpretacji indywidualnej bywa w praktyce nadużywane przez organy administracji. Jest to nieakceptowalne z punktu widzenia uprawnień adresatów norm prawa podatkowego, systemowej doniosłości instytucji interpretacji indywidualnej i uzasadnionych oczekiwań wobec administracji.

Na podstawie analizowanych orzeczeń należy skonkludować, że NSA w swojej działalności orzeczniczej zauważa problem błędnej interpretacji przesłanek wniosku o wydanie interpretacji, będących powodem do ewentualnego odmowy interpretacji. Co więcej, NSA w sytuacjach wątpliwych staje po stronie wnioskodawcy; z przeglądu przytoczonego orzecznictwa można wyciągnąć swoisty imperatyw działania administracji jako pomocnika w rozwiązywaniu problematycznych i kompleksowych spraw rozliczeń podatkowych.

Niestety, ciągły przyrost — pozytywnej dla podatników — judykatury wokół wymienionych w art. 14b o.p. przesłanek wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie zawsze skutkuje pozytywną zmianą praktyki administracyjnej. Choć brakuje ogólnego związania organów administracji orzeczeniami sądów wydawanymi w sprawach podobnych, to w polskim systemie prawa są mechanizmy wskazujące na potrzebę zachowania spójności w interpretowaniu norm prawa podatkowego.

Jednym z nich jest na przykład art. 14e §1 pkt 1 o.p. określający sposób zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej ze względu na jej nieprawidłowość, z uwzględnieniem w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Działalność orzecznicza i jej bieżąca analiza przez organy administracji powinny stanowić zatem istotne elementy wydawania interpretacji indywidualnych i te powinny kształtować wykładnię odpowiednich norm prawnych jako swoiste punkty odniesienia. Sądy administracyjne, TK lub TSUE ze względu na swoją pozycję ustrojową są bowiem „ostatnią instancją w orzekaniu o prawidłowości lub nieprawidłowości wykładni” przepisów prawa — to wykładnia sądów jest „tożsama z treścią obowiązku podatkowego”⁴⁶.

Z uwagi na powyższe nie można zaaprobować istniejącej praktyki braku wydawania interpretacji indywidualnych z powodów wskazanych w orzecznictwie jako

⁴⁶ H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, art. 14e o.p.

stojącej w sprzeczności z wykładnią prawa. Nie można również zignorować, jak systemowo szkodliwe i godzące w adresatów prawa podatkowego są wydawane rozstrzygnięcia, które dopiero z upływem miesięcy, a nawet lat zostaną z biegiem postępowania przed sądami administracyjnymi niewątpliwie uznane za wadliwe i bezpodstawne.

Bibliografia

- Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe — przesłanki i podstawy wyodrębnienia w systemie prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019.
- Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, art. 14e o.p.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008.
- Janicki T., Morawski W., *Zmiany w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2015, nr 11.
- Lemańska J., *Interpretacje podatkowe jako źródło uzasadnionych oczekiwań*, [w:] *eadem, Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016.
- Mastalski R., [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016.
- Morawski W., *Konstrukcja mechanizmu ochrony*, [w:] *idem, Interpretacje prawa podatkowego i celnego — stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Rogowski W., *Zasób i inflacja przepisów prawa w Polsce*, „Głos Prawa. Przegląd Prawniczy Allerhanda” 1, 2018, nr 1–2, poz. 3, <https://glosprawa.pl/arttykul-2/zasob-i-inflacja-przepisow-prawa-w-polsce>.
- Rutkowska-Barnaś K., *Odmowa wydania interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwno unikaniu opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017.
- Schwarze J., *European administrative law*, London 2006.
- Teszner K., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119 zsk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 14(b).
- Tomaszewski D., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, art. 14b OrdPU.
- Trela D., *Zakres postępowania interpretacyjnego a obowiązki raportowania schematów podatkowych. Glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, OSP 2022, nr 3.

Źródła internetowe

- <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings>.
- Interpelacja poselska nr 32092, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BDKBPX>.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651).

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 roku w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 999).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 574 z późn. zm.).

Orzeczenia NSA

- Wyrok NSA z dnia 3 września 2010 roku, sygn. II FSK 1688/09.
- Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2013 roku, sygn. II FSK 27/12.
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 2018 roku, sygn. II FSK 1392/16.
- Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2020 roku, sygn. FSK 294/19.
- Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 roku, sygn. I FSK 1703/2.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2021 roku, sygn. I FSK 874/19.
- Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2021 roku, sygn. I FSK 612/19.
- Wyrok NSA z dnia 31 maja 2021 roku, sygn. I FSK 1629/18.
- Wyrok NSA z dnia 13 października 2021 roku, sygn. I FSK 874/19.
- Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 roku, sygn. II FSK 513/19.
- Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 roku, sygn. II FSK 1049/21.
- Wyrok NSA z dnia 4 marca 2022 roku, sygn. II FSK 1605/19.
- Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2022 roku, sygn. I FSK 2237/18.
- Wyrok NSA z dnia 25 maja 2022 roku, sygn. II FSK 647/21.
- Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2022 roku, sygn. II FSK 1017/21.
- Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2022 roku, sygn. II FSK 1208/21.
- Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2022 roku, sygn. II FSK 769/20.
- Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2022 roku, sygn. II FSK 1066/22.

Orzeczenia WSA

- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 124/21.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 179/21.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 marca 2021 roku, sygn. I SA/Kr 178/21.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 maja 2021 roku, sygn. I SA/Gd 203/21.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2021 roku, sygn. III SA/Wa 520/21.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 stycznia 2022 roku, sygn. I SA/Bk 597/21.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2022 roku, sygn. akt I SA/Wr 1189/21.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 września 2022 roku, sygn. I SA/Kr 758/22.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 października 2022 roku, sygn. III SA/Wa 898.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2022 roku, sygn. akt I SA/Wr 102/22.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2022 roku, sygn. I SA/Wr 149/22.

Pisma urzędowe

- Pismo z dnia 10 listopada 2022 roku wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0114-KDIP2-1.4010.10.2022.3.KS.