

Ograniczenie prawa do korzystania z indywidualnych interpretacji podatkowych

Limitation of the right to use individual tax interpretations

MAGDALENA NASKRĘT*

Uniwersytet Wrocławski

 <https://orcid.org/0000-0002-0386-2816>

Streszczenie: Regulacja umożliwiająca organowi interpretacyjnemu skorzystanie z prawa do odmowy wydania interpretacji wnioskodawcy na podstawie przypuszczenia, że zachodzi możliwość wydania w odniesieniu do elementów przedstawionych we wniosku decyzji w oparciu o klauzulę GAAR, szczególnie w ostatnim czasie stała się atrakcyjnym narzędziem w rękach organów w walce z rzekomym wzrostem zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Tymczasem wobec dostrzegalnych wad związanych czy to: z wadliwą wykładnią tejże regulacji dokonywaną przez organ interpretacyjny, obniżaniem standardu przestrzegania zasady zaufania do organów, ograniczaniem udziału podatnika w prowadzonym postępowaniu, jak również w związku z ograniczoną efektywnością dopuszczalnych środków zaskarżenia przysługujących od wydawanych rozstrzygnięć – postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej nie tylko traci na znaczeniu jako narzędzie służące kwestii zabezpieczenia transakcji gospodarczych z uwagi na obawę wejścia w długoletni spór z organami podatkowymi, lecz także rodzi uzasadnione pytania o granice jej stosowania i zasadność dalszego istnienia jako instytucji prawa podatkowego w dotychczasowym brzmieniu.

Słowa kluczowe: GAAR, interpretacja indywidualna, wykładnia, uzasadnione podejrzenie, optymalizacja podatkowa

Abstract: A provision allowing an interpretative authority to decline to issue an interpretation if it is presumed that components of the application may be subject to a decision based on the GAAR clause has recently become an attractive instrument in the hands of the authorities in the fight against the alleged increase in aggressive tax optimisation. Meanwhile, in view of the noticeable flaws related to factors, such as the faulty interpretation of this regulation by the interpreting authority, lowering the standard of compliance with the principle of trust in the authorities, limiting the taxpayer's participation in the proceedings, as well as the limited effectiveness of admissible remedies against the decisions issued – the proceedings for issuing an individual interpretation have not only lost their importance as an instrument serving to secure economic transactions due to concerns over entering into a long-term dispute with the tax authorities, but have also raised justified questions regarding the limits of use of the individual tax interpretation and the justification for its continued existence as a tax law institution in its current wording.

Keywords: GAAR, individual interpretation, interpretation of the law, reasonable suspicion, tax optimisation

* Mgr, e-mail: magdalena.gusciora@uwr.edu.pl

Wstęp

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej¹, wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej² uznawane są przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego (wobec braku ich definicji) odpowiednio za akty zbliżone do stosowania prawa, akty quasistosowania prawa podatkowego³ bądź akty przyjmujące postać swoistej opinii prawnej⁴. Natomiast w judykaturze można spotkać się ze stanowiskiem, iż przedmiotowe interpretacje to nic innego jak instrument prawny służący zainteresowanym podmiotom (wnioskodawcom) do uzyskania informacji o możliwości stosowania i wykładni przepisów prawa podatkowego⁵ w przedmiocie złożonego wniosku zawierającego określony stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, nie zaś kategoria władczego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podatników⁶. Wszakże, jak podkreślał Trybunał Konstytucyjny, działania podejmowane przez organ interpretacyjny w ramach postępowania mającego na celu rozpatrzenie wniosku „nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia”⁷.

Indywidualne interpretacje podatkowe stanowią zatem przykład regulacji mającej na celu stabilizację prawa, ochronę podatników i pogłębianie zaufania do organów podatkowych (art. 121 Ordynacji podatkowej)⁸, co wydaje się niezwykle istotne, zwłaszcza obecnie, gdy stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego stale rośnie. W konsekwencji pojawiają się trudności z prawidłowym odczytaniem norm prawnych, co może skutkować zaistnieniem sporu pomiędzy podatnikiem a organem

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

² Dalej również: organ interpretacyjny, Dyrektor KIS. Zmiana właściwego organu z Ministra Finansów na Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nastąpiła w roku 2017 r. na skutek nowelizacji przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (zob. art. 38 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2016 r. poz. 1948 z późn. zm.).

³ Por. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 143.

⁴ Por. W. Morawski, *Interpretacja czy poradnictwo prawne*, w: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017.

⁵ Por. uchwała NSA 7 sędziów z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 3.

⁶ A. Hanusz, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowniczo-administracyjna kontrola*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2015, nr 6, s. 9–16.

⁷ Por. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, OTK-A 2014, nr 8, poz. 94.

⁸ W. Morawski, *Ustawowe podważanie zaufania do interpretacji podatkowych*, w: *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.

podatkowym na etapie stosowania prawa⁹. O powszechnym zainteresowaniu¹⁰ tego rodzaju narzędziem prawnym świadczy również chęć zapewnienia sobie bezpieczeństwa podatkowego przez podatników. Podkreślenia bowiem wymaga, że to właśnie na mocy art. 14k Ordynacji podatkowej adresat korzysta z tzw. funkcji gwarancyjnej interpretacji, co stanowi wyraz nieszkodzenia podmiotowi, który zastosował się do uzyskanej interpretacji. Jakkolwiek ochrona dotyczy wyłącznie okoliczności, w których nie doszło do sytuacji unikania opodatkowania¹¹ oraz gdy „rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywa się ze stanem faktycznym podanym przez wnioskodawczynię w złożonym wniosku”¹². Celem niniejszego opracowania jest zatem omówienie kwestii związanych z ewentualnymi błędami, jakich dopuszcza się organ interpretacyjny przy stosowaniu instytucji odmowy wydania interpretacji indywidualnej, mimo określonej regulacji prawnej – czy to w związku z wadliwą wykładnią tejże regulacji, czy samym obniżaniem standardu przestrzegania zasady zaufania do organów. Ponadto kluczowe będzie udzielenie odpowiedzi na pytanie o dostrzegalne zagrożenia po stronie podatników w związku z przedmiotową instytucją, a w konsekwencji samą efektywność narzędzia prawnego, jakim są indywidualne interpretacje podatkowe, zwłaszcza wobec zarzutu ograniczonego udziału podatnika w prowadzonym postępowaniu, jak również ograniczonej efektywności dopuszczalnych środków zaskarżenia przysługujących od wydawanych rozstrzygnięć. Celem przeanalizowania przedstawionego problemu badawczego wykorzystano w głównej mierze metodę dogmatyczno-prawną, jak również metodę teoretyczno-prawną w zakresie weryfikacji źródeł powszechnie obowiązującego prawa.

1. Ograniczenie korzystania z indywidualnych interpretacji podatkowych

Chociaż ustawodawca chciał umożliwić podatnikom skuteczniejszą ochronę prawną wobec zachodzących zmian w przestrzeni prawnej, nie mógł on jednocześnie wykazać biernej postawy wobec dostrzegalnych zjawisk agresywnej optymalizacji.

⁹ J. Rudowski, w: S. Babiaryz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 14(b).

¹⁰ Przykładowo z danych opublikowanych przez Krajową Informację Skarbową wynika, że w 2024 r. do Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęło 31 586 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzialalnosci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2024+roku> [dostęp: 16.02.2025 r.].

¹¹ Por. W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zmiany od GAAR do KAS*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 4, s. 31–39.

¹² Por. wyrok NSA z dnia 22 maja 2024 r., I FSK 563/23, LEX nr 3782262.

Podatnicy bowiem niejednokrotnie decydują się na tworzenie sztucznych konstrukcji prawnych, których podstawowym celem jest wyeliminowanie lub zminimalizowanie obciążenia podatkowego. Dlatego też ustawodawca przyjął rozwiązania prawne mające na celu ich zwalczanie, wprowadzając do polskiego porządku prawnego chociażby tzw. ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a–119zf Ordynacji podatkowej)¹³¹⁴, gdzie na mocy art. 119a § 1 tej regulacji zdefiniowano zagadnienie „unikania opodatkowania”, precyzując, że chodzi o takie czynności, gdzie spełnione są łącznie trzy warunki, tj. głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, osiągnięcie tej korzyści byłoby w danych okolicznościach sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu oraz sposób działania był sztuczny. Przy czym należy jednocześnie przychylić się do głosów krytyki tejże instytucji, ponieważ w obecnie obowiązującym kształcie stanowi ona jedynie niedookreślone upoważnienie dla organów podatkowych do swobodnego kwestionowania skutków podatkowych, nawet gdy te zostały ustalone w sposób zgodny z treścią obowiązujących przepisów prawa¹⁵. Zwłaszcza że właśnie w konsekwencji wprowadzenia klauzuli GAAR ustawodawca zdecydował się na ograniczenie możliwości uzyskania wiążącego stanowiska organu interpretacyjnego, gdy ten uzna, że „istnieje uzasadnione przypuszczenie”, iż elementy wskazane we wniosku mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 (art. 14b § 5b pkt 1 Ordynacji podatkowej). W ocenie Autorki (zważywszy na niezwykle ingerujący w sferę praw podatników charakter tejże instytucji) wymaga to szczególowej analizy wraz ze wskazaniem dostrzeżonych wątpliwości w zakresie prawidłowego stosowania oraz granic jej dopuszczalności.

2. Stosowanie instytucji odmowy wydania interpretacji indywidualnej

Przechodząc zatem do właściwej analizy przedmiotowej instytucji, wskazać należy skutki prawne działań organu interpretacyjnego, gdy ten stwierdzi, że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, iż przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny bądź

¹³ Przepisy regulujące tzw. ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania weszły w życie w dniu 15 lipca 2016 r.

¹⁴ Dalej również: klauzula GAAR (ang. *general anti-abuse rules*).

¹⁵ A. Lodziński, *Wnioski de lege ferenda, czyli o rzeczywistych przyczynach tego, co mówi nam statystyka postępowań w przedmiocie zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, w: *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.

zdarzenie przyszłe wyczerpuje znamię czynności scharakteryzowanej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Otóż wówczas działanie organu ogranicza się jedynie do wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej w zakresie wniesionego wniosku, czego dokonuje odpowiednio na podstawie wskazanego art. 14b § 5b pkt 1 Ordynacji podatkowej¹⁶.

2.1. Definicja pojęcia uzasadnionego przypuszczenia

Wśród pierwszych dostrzeżonych wątpliwości interpretacyjnych, na które należy zwrócić uwagę, jest definicja pojęcia uzasadnionego przypuszczenia, które należy uznać za zwrot niedookreślony, a zatem wymagający ustalenia w drodze wykładni. Tymczasem organ interpretacyjny staje na stanowisku, że należy go interpretować, wykorzystując jedynie słownikowe definicje poszczególnych wyrazów. Przyjmując za wydaniem internetowym Słownika języka polskiego PWN¹⁷, pojęcie „uzasadniony” oznacza zatem: „oparty na obiektywnych racjach, podstawach”, natomiast wyraz „przypuszczenie” oznacza: „domyślać się czegoś lub uważać coś, nie mając pewności”. Organ pomija zatem fakt, że termin „uzasadnione przypuszczenie” należy do pojęć języka prawnego, którymi posługuje się ustawodawca w innych gałęziach prawa, i posiada ono ugruntowane znaczenie w doktrynie. Przyjmuje się bowiem, że przypuszczenie oznacza taki stan subiektywny, oparty na posiadanych danych, z których można wysnuć logicznie wniosek, iż możliwe jest, że zaistniało to, czego przypuszczenie owo dotyczy¹⁸. Nie widząc zatem żadnego uzasadnienia dla takiego działania organu, Autorka w pełni podziela pogląd wyrażony przez judykaturę, iż nie sposób przyznać racji organowi, że pojęcie „uzasadnionego przypuszczenia” należy interpretować zgodnie z pojęciami słownikowymi poszczególnych wyrazów składających się na powołany zwrot normatywny. Zwłaszcza gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane w języku prawnym/prawniczym¹⁹. Skoro zatem zwrot ten odnosi się do przymiotu faktów wskazanych przez wnioskodawcę we wniosku, to przesłanka ta będzie spełniona tylko wówczas, gdy przeciwne temu przymiotowi cechy tych faktów

¹⁶ T. Kolanowski, *Odmowa wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwagi na klauzulę z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej – uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4.03.2022 r., II FSK 1606/19*, Głosa 2022, nr 3, s. 77–80.

¹⁷ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/uzasadniony> [dostęp: 16.02.2025 r.].

¹⁸ Zob. T. Grzegorzczk, w: *Kodeks postępowania karnego*, t. 1. *Artykuły 1–467. Komentarz*, Warszawa 2014, art. 244.

¹⁹ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 sierpnia 2023 r., I SA/Gd 487/23, LEX nr 3602355; wyrok NSA z dnia 4 marca 2022 r., II FSK 1606/19, LEX nr 3354654.

są niemożliwe bądź nieprawdopodobne. Analizując wskazaną przesłankę, należy odpowiedzieć sobie na pytanie: czy zgodnie z zasadami logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego można uznać, że jest niemożliwe bądź nieprawdopodobne, że opisane czynności nie mają charakteru sztucznego bądź zostały podjęte tylko w celu osiągnięcia korzyści podatkowej? To właśnie o tym elemencie, zdaje się, zapomnia organ interpretacyjny w ramach formalnego obowiązku weryfikacji wniosków podczas prowadzonego w tym zakresie postępowania²⁰, a co jawi się zagadnieniem trudnym do ewentualnego uregulowania na gruncie jakichkolwiek zmian przepisów prawa. Zmiana ta wymagałaby bowiem pracy u podstaw po stronie organu, który powinien dokonać również weryfikacji sztuczności, a zatem zastanowienia się nad tym, czy dominującą przyczyną podjęcia przez podatnika działań były względy ekonomiczne, inne niż możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności. Ponadto winien uargumentować prognozy wystąpienia określonego zdarzenia lub stanu rzeczy, by tym samym umożliwić wnioskodawcy dostrzeżenie stanowiska organu i formułowanych przez niego argumentów²¹. Istotnie nie wydaje się, by przekraczało możliwości organu to, że w sytuacji gdy ten powźmie wątpliwość, czy zachodzą przesłanki z art. 14b § 5b pkt 1 Ordynacji podatkowej, wyraźnie na te elementy wskazać. Posługiwanie się jedynie ogólnymi stwierdzeniami, że nie można wykluczyć, iż zachodzi przypuszczenie ich wystąpienia, może w ocenie Autorki świadczyć o celowym uchylaniu się od wydania wnioskowanej interpretacji indywidualnej²².

2.2. Charakter prawny opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

Autorka dostrzega również wątpliwości w zakresie podnoszonych przez organ interpretacyjny twierdzeń, jakoby na gruncie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej był on związany opinią Szefa Krajowej Administracji Skarbowej²³. Tymczasem nie sposób zidentyfikować przepisów, które przemawiałyby za takim stanowiskiem. Stąd wnioszek, że organ w sposób błędny utożsamia obowiązek zwrócenia się o wydanie takiej opinii w zakresie, o którym mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej,

²⁰ J. Rudowski, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa...*, art. 14(b).

²¹ Wyrok NSA z dnia 4 marca 2022 r., II FSK 1606/19, LEX nr 3354654; D. Kłosowicz, *Fakturowanie własnych spółek przez wspólników i członków zarządu w praktyce interpretacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i Szefa KAS*, Przegląd Podatkowy 2024, nr 7, s. 42–47.

²² Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lipca 2023 r., I SA/Sz 250/23, LEX nr 3591573.

²³ Dalej również: Szef KAS.

z jej rzekomym wiążącym charakterem²⁴. Stanowisko takie należy zatem z całą stanowczością zanegować, ponieważ w przeciwnym razie związanie opinią Szefa KAS oznaczałoby, że wystarczające byłoby odwołanie się w uzasadnieniu postanowienia odmawiającego wydanie interpretacji do treści tej opinii, co skutkowałoby chociażby iluzoryczną kontrolą postanowień sprawowaną przez sądy administracyjne w tym zakresie²⁵. Trafnie do rzeczony problematyki odniósł się chociażby Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, który stanął na stanowisku, że „nie podziela oceny prawnej o wiążącym charakterze opinii Szefa KAS. W ocenie Sądu, rola DKIS w procesie wydawania interpretacji indywidualnych jest kluczowa i rozstrzygająca również w sprawach, w których znajduje zastosowanie art. 14b § 5b pkt 1 O.p.”²⁶. Co więcej, w ocenie Autorki takie stanowisko jest tym bardziej zasadne, gdy dostrzeże się okoliczność, że organem rzeczowo właściwym w sprawie oceny wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest Szef KAS, który wyłącznie współdziała z Dyrektorem KIS, z którego inicjatywy przedstawia swoją ocenę w sprawie w formie opinii. Ponadto opinia nie stanowi rozstrzygnięcia sprawy, a tak by w istocie było, gdyby związany nią Dyrektor KIS wyłącznie powiełał w swoim postanowieniu wiążące dla niego stanowisko Szefa KAS. Po trzecie w procesie wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego Szef KAS pełni wyłącznie funkcję opiniodawczą, gdyż wyraża z inicjatywy Dyrektora KIS swój pogląd, ocenę w formie opinii, którą to opinię organ interpretacyjny obowiązany jest wziąć pod rozwagę, zachowując jednak pełnię kompetencji – nieograniczonych stanowiskiem Szefa KAS – do rozstrzygnięcia sprawy. Nie sposób również uznać, aby opinia Szefa KAS była wiążąca dla Dyrektora KIS, z uwagi na fakt, że gdyby wolą ustawodawcy było, aby w procesie wydawania interpretacji indywidualnych rolę rozstrzygającą pełnił także Szef KAS, to do ustawy wprowadziłby stosowną regulację.

2.3. Procedura odmowy wydania interpretacji indywidualnej a zasada czynnego udziału wnioskodawcy

Kolejnym zagadnieniem, który budzi uzasadnioną wątpliwość Autorki, jest okoliczność, w której Dyrektor KIS może nawet z ostrożności procesowej występować do Szefa KAS o wydanie opinii w zakresie możliwości wystąpienia konieczności zastosowania klauzuli GAAR. Tymczasem wnioskodawca nie dość że nie jest o tym

²⁴ R. Rycielski, *Znaczenie wykładni prawa podatkowego wobec sankcyjnego charakteru przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Doradztwo Podatkowe 2023, nr 1, s. 4–13.

²⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 września 2023 r., I SA/Wr 227/23, LEX nr 3621284.

²⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 2024 r., I SA/Wr 408/23, LEX nr 3691396.

fakcie powiadomiony, to nie ma również prawnej możliwości wypowiedzenia się na etapie jej konstruowania przez Szefa KAS. Trudno zatem zgodzić się, by w zaistniałej sytuacji realizowana była zasada czynnego udziału wnioskodawcy na wskazanym etapie postępowania. Zwłaszcza że skoro uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji, należałoby rozważyć koncepcję przeprowadzenia rozprawy, by wyjaśnić budzące wątpliwość okoliczności. Wszakże, jak wskazuje prof. B. Brzeziński, „należy wyposażyć podatnika w określone prawa czy uprawnienia, które zniwelują zbyt dużą różnicę w działaniach stron stosunku prawnego i umożliwią korektę wadliwych bądź wręcz opresyjnych działań organów podatkowych”²⁷.

2.4. Procedura odmowy wydania interpretacji indywidualnej a zasada czynnego udziału wnioskodawcy

Podkreślenia wymaga również, że choć ustawodawca zakładał realizację zasady zaufania do organów, to w sytuacji, w której dostrzegalny jest brak pełnego odniesienia się przez organ do zajętego we wniosku stanowiska podmiotu występującego o wydanie interpretacji indywidualnej, co już samo w sobie uniemożliwia realizację celu wydania tej interpretacji (czyli uzyskania przez podatnika rzetelnej i pełnej informacji o jego sytuacji prawnopodatkowej w konkretnym stanie faktycznym), tym samym skłania do refleksji o lekceważeniu przestrzegania tej zasady. Widoczne jest to również pośrednio w uprawnieniu organu interpretacyjnego do odmowy wydania interpretacji indywidualnej, w oparciu o treść innych podobnych wniosków (art. 14b § 5d Ordynacji podatkowej) oraz treść uzyskanych uprzednio opinii Szefa KAS (art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej), co sprowadza się do rozstrzygnięcia na podstawie wnioskowania przez analogię. Działanie takie może zatem cechować się znacznym stopniem dowolności organu z uwagi na wiele elementów subiektywnych²⁸. Nie wspominając już o braku występowania dwóch identycznych stanów faktycznych / zdarzeń przyszłych, na co zdaje się w ogóle nie zwracał uwagi ustawodawca na etapie tworzenia tych regulacji.

²⁷ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1, s. 9–10.

²⁸ Por. R. Mastalski, *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 12, s. 7–14.

2.5. Efektywność procedury zaskarżania rozstrzygnięć organu interpretacyjnego

Wątpliwości budzi także zagadnienie możliwości zaskarżenia wydanego przez Dyrektora KIS postanowienia o odmowie wydania interpretacji, bowiem jakkolwiek służy od niego zażalenie (art. 14b § 5e Ordynacji podatkowej), to porównując chociażby rok 2023 z rokiem 2022, kiedy nastąpił wzrost wydawanych postanowień o ponad 50%, a tendencja ta jest nadal utrzymywana, należy rozważyć efektywność środków zaskarżenia przysługujących wnioskodawcom w kontekście ich ochrony²⁹. Zwłaszcza że zażalenie na postanowienie kierowane jest do organu, który wydał zaskarżone postanowienie, zatem mamy do czynienia z niedewolutywnością i już sam ten fakt rodzi pytanie o zasadność takiej procedury, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia równowagi między suwerennością podatkową państwa a prawami jednostki³⁰. Trudno bowiem oczekiwać, by organ, nawet jeśli zawsze powinien kierować się zasadą legalizmu, wnikliwie badał zasadność wniesionego zażalenia. Zwłaszcza gdy może podtrzymać swoje dotychczasowe stanowisko i wydać postanowienie w przedmiocie utrzymania w mocy wydanego uprzednio postanowienia, dysponując przy tym opinią Szefa KAS. Istotnie zatem Dyrektor KIS nie tylko dopuszcza się braku ponownego rozpatrzenia sprawy w całości, lecz także nie wyjaśnia przy tym nawet powodów, dla których wyraził aprobatę dla rozstrzygnięcia organu I instancji. Tymczasem to właśnie organ zażaleniowy jest zobowiązany ponownie rozpatrzyć sprawę we wszystkich jej aspektach³¹. Zważywszy ponadto, że Dyrektor KIS całkowicie pomija okoliczność, że nawet zidentyfikowanie przez organ elementów mogących wskazywać na możliwość zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie wyklucza *a limine* wydania interpretacji indywidualnej w ogóle, tj. w zakresie wszystkich elementów opisanych we wniosku³². I choć wnioskodawca ma w konsekwencji możliwość zaskarżenia rozstrzygnięcia do sądu administracyjnego, wnosząc stosowną skargę, by ten dokonał kontroli działania organu, to należy mieć na uwadze, że rozważania sądu dotyczą jedynie kwestii tego, czy działania organu odpowiadały prawu i czy zarzuty skargi zasługiwały na uwzględnienie. Stąd cała konstrukcja prawna stosowania regulacji odmowy wydania interpretacji indywidualnej

²⁹ Z danych udostępnionych przez Krajową Informację Skarbową wynika, że w roku 2022 wydano 275 postanowień w zw. z art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, tymczasem w roku 2023 liczba ta wyniosła już 569. Z kolei w roku 2024 liczba ta wyniosła 610, zob. <https://www.kis.gov.pl/dzialalnosc/raporty-z-dzialalnosci> [dostęp: 16.02.2025 r.].

³⁰ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2005, nr 12, s. 25.

³¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 listopada 2023 r., I SA/Wr 216/23.

³² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 września 2024 r., I SA/Po 378/24.

prawdopodobnie nie odpowiada rzeczywistości gospodarczej i powinna zostać zastrzeżona jedynie dla postępowania w przedmiocie klauzuli GAAR. Zwłaszcza że teoretyzowanie na temat prawidłowości zidentyfikowania istnienia uzasadnionego przypuszczenia przez organ co do możliwości wydania decyzji w tym przedmiocie, zawsze w oparciu o dotychczasową konstrukcję prawną, będzie skutkowało obowiązkiem organu w postaci odmowy wydania interpretacji indywidualnej. Wszakże sam Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że uzasadnieniem wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej jest jedynie wykazanie przez organ, że istnieje uzasadnione przypuszczenie, iż wskazane czynności mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej³³.

Zakończenie

Powyższe rozważania pozwalają na następującą konkluzję: z uwagi na wadliwą wykładnię regulacji stosowania instytucji odmowy wydania indywidualnej interpretacji podatkowej, obniżanie standardu przestrzegania zasady zaufania do organów, ograniczanie udziału podatnika w postępowaniu, jak również ograniczoną efektywność zaskarżania tego rodzaju rozstrzygnięć Autorka dostrzega konieczność ewentualnego doprecyzowania granic jej stosowania bądź w ogóle rezygnacji z jej istnienia jako instytucji prawa podatkowego w dotychczasowym brzmieniu. Nie sposób bowiem nie odnieść wrażenia, że obecnie narzędzie prawne, jakim jest indywidualna interpretacja podatkowa, może stracić na znaczeniu jako narzędzie służące zabezpieczeniu transakcji gospodarczych z uwagi na obawę wejścia w długoletni spór z organami podatkowymi, jako konsekwencja *de facto* braku jednoznacznych granic stosowania instytucji odmowy wydania interpretacji. Tym bardziej że w przypadku postępowania w przedmiocie zastosowania klauzuli GAAR prowadzonego wobec podatnika nawet uzyskanie pozytywnej interpretacji nie będzie miało waloru ochronnego, a zatem organy już teraz mają wystarczające narzędzia do walki z agresywną optymalizacją. Ponadto, biorąc pod uwagę stopień skomplikowania spraw związanych z ewentualnym zastosowaniem klauzuli GAAR, postępowanie w tym zakresie powinno być przeprowadzane z zachowaniem należytej staranności na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, tymczasem odmowa wydania interpretacji w oparciu o art. 14b § 5b pkt 1 Ordynacji podatkowej następuje już na podstawie wstępnej analizy wniosku, o ile organ interpretacyjny dostrzeże w nim

³³ Wyrok NSA z dnia 7 października 2021 r., II FSK 756/21.

elementy potencjalnie wskazujące na sztuczność działania lub możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2005, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Grzegorzczak T., w: *Kodeks postępowania karnego*, t. 1. *Artykuły 1–467. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Hanusz A., *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowno-administracyjna kontrola*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2015, nr 6.
- Kłosowicz D., *Fakturowanie własnych spółek przez wspólników i członków zarządu w praktyce interpretacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i Szefa KAS*, Przegląd Podatkowy 2024, nr 7.
- Kolanowski T., *Odmowa wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwagi na klauzulę z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej – uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4.03.2022 r., II FSK 1606/19*, Glosa 2022, nr 3.
- Ladziński A., *Wnioski de lege ferenda, czyli o rzeczywistych przyczynach tego, co mówi nam statystyka postępowań w przedmiocie zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, w: *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D.J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.
- Mastalski R., *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 12.
- Morawski W., *Interpretacja czy poradnictwo prawne*, w: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017.
- Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – zmiany od GAAR do KAS*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 4.
- Morawski W., *Ustawowe podważanie zaufania do interpretacji podatkowych*, w: *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2005, nr 12.
- Rudowski J., w: S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Rycielski R., *Znaczenie wykładni prawa podatkowego wobec sankcyjnego charakteru przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Doradztwo Podatkowe 2023, nr 1.

