
ODMOWA WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W KONTEKŚCIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

KAROLINA RUTKOWSKA-BARNAŚ*

SPIS TREŚCI

Wstęp	257
1.Ramy prawne.....	258
2.Uzasadnione przypuszczenie – definicja oraz zakres analizy organu.....	261
3.„Uzasadnione przypuszczenie” w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych.....	262
3.1 Defragmentacja schematu optymalizacyjnego – złożenie kilku wniosków	263
3.2 Efektywne obniżenie stawki podatkowej oraz odroczenie w czasie momentu rozpoznania przychodu.....	264
3.3 Wnioski zakładające założenie podmiotu, którego likwidacja jest z góry planowana ...	264
3.4 Multiplikacja kosztów podatkowych dotyczących tej samej wartości ekonomicznej	264
3.5 Nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotu pośredniczącego	265
4.Próba ekstrapolacji	265

* Karolina Rutkowska-Barnaś, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, email: karolina.rutkowska@doctoral.uj.edu.pl

WSTĘP

Bezpośrednim celem obowiązującej od 15 lipca 2016 r., klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej powoływana jako: „klauzula generalna”)¹ jest przeciwdziałanie czynnościom dokonywanym przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Zarazem do instytucji interpretacji indywidualnych wprowadzono regulacje, które eliminują możliwość uzyskania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy istnieje uzasadnione przypuszczenie, że opisana we wniosku sytuacja (stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe) stanowi unikanie opodatkowania. Instrumentem prawnym pozwalającym zainteresowanemu uzyskać stanowisko co do tego, czy transakcja zdaniem administracji podatkowej stanowi unikanie opodatkowania – będzie wówczas wyłącznie instytucja opinii zabezpieczających.

Możliwość wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej istnieje w polskim porządku prawnym od 1 stycznia 1998 r.² i była przez wiele lat jednym z podstawowych narzędzi mających na celu wyjaśnianie przepisów prawa w konkretnych zdarzeniach gospodarczych. Choć wydaje się, że „moda” na interpretacje indywidualne stopniowo maleje (w 2015 r. wydano ich ponad 37 tys., w 2016 r. - 33 tys., a w 2017 r. już tylko 25 tys. interpretacji), nie można odmówić tej instytucji doniosłości prawnej. Należy wskazać, że z uwagi uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania klauzuli generalnej w samym 2017 r. interpretacji indywidualnej nie wydano w przypadku 650 wniosków³. Chociaż mogłoby się wydawać, że odsetek odmów na tej podstawie jest marginalny (ok. 2,5% ogółu interpretacji) warto rozważyć, czy tego typu sytuacje, w których podatnik pozbawiany jest możliwości uzyskania odpowiedzi na zadane przez siebie pytanie, nie przeczą gwarancyjnym oraz informacyjnym funkcjom interpretacji indywidualnych, a także nie

¹ Klauzula wprowadzona ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 846).

² Dz. U. z 1997. Nr 137, poz. 926.

³ Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok, Bielsko- Biała 2018 r., źródło: <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzialalnosc%20Krajowej%20Informacji%20Skarbowej+za+2017+rok.pdf>.

ODMOWA WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W KONTEKŚCIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

godzą w zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Choć walka z unikaniem opodatkowania nie została wskazana w wydanych przez Ministerstwo Rozwoju i Finansów Kierunkach działań i rozwoju KAS na 2017 – 2020⁴ jako jeden z obszarów zasługujących na szczególną uwagę, w samym 2017 r. Ministerstwo Finansów koordynowało ponad 150 kontroli i postępowań z zakresu cen transferowych i agresywnej optymalizacji podatkowej, gdzie przewidywane ustalenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych obejmują zaniżenie zobowiązania podatkowego na kwotę 635 mln zł oraz zmniejszenie straty o 1 300 mln zł⁵.

W kontekście powyższego należy rozważyć, czy możliwość odmowy wydania interpretacji indywidualnej (dokonywana w drodze postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego) stanowi obecnie skuteczne, dodatkowe obok klauzuli generalnej narzędzie do walki z unikaniem opodatkowania.

RAMY PRAWNE

Interpretacje indywidualne, stosownie do art. 14b § 1 O.p., wydaje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego i w jego indywidualnej sprawie. Celem tej instytucji jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika czy płatnika praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych, w tym obowiązku samoobliczania i wpłacania należnego podatku. Wydana interpretacja spełnia swój cel jedynie wtedy, gdy

⁴ Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 25 lipca 2017 r., Dz. U. 2017 poz. 144 w sprawie kierunków działania i rozwoju KAS na lata 2017 – 2020. Z kolei, w odpowiedzi na interpelację poselską nr 11902 wydano odpowiedź nr DPP10.054.1.2017 w której stwierdzono „Od 15 lipca 2016 roku do 27 kwietnia 2017 roku wydano 584 postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 14b § 5b ustawy Ordynacja podatkowa. (...) Do dnia 27 kwietnia 2017 roku w 239 przypadkach złożono zażalenia na ww. postanowienie, a w 93 przypadkach skargę do sądu administracyjnego (...)”.

⁵ Krajowa Administracja Skarbowa, podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania z dnia 8 marca 2018 r., źródło: https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034).

osoba pytająca uzyskuje wiedzę o prawidłowości bądź nieprawidłowości przedstawionego przez siebie stanowiska⁶.

Organ wydaje pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w postępowaniu interpretacyjnym – a w sprawach niezarezerwowanych dla interpretacji, to jest poza merytoryczną oceną przedstawionego przez wnioskodawcę zagadnienia wymagającego oceny możliwości zastosowania i wykładni norm prawa podatkowego, organ interpretacyjny może wydawać przewidziane dla tego postępowania postanowienia (art. 165a w zw. z 14h O.p.)⁷. Ordynacja podatkowa wskazuje na szereg przypadków, w których interpretacja indywidualna nie zostanie wydana – czy to np. z powodu braków formalnych (pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia m.in. w przypadku braku wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego), czy to właśnie z powodu możliwości zastosowania ogólnej klauzuli generalnej (w drodze postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania). Stosownie do art. 14b § 5b O.p., interpretacji indywidualnej nie wydaje się w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 o podatku od towarów i usług⁸. W takim przypadku, organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w tym zakresie, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (14b § 5c O.p.).

Autor w dalszej części tekstu będzie posługiwał się sformułowaniem „odmowa wydania interpretacji” jako skrótem myślowym, oznaczającym akt administracyjny w postaci postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, w sytuacjach wymienionych powyżej.

Wspomniany art. 119a O.p. zawierający klauzulę generalną stanowi, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych

⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Etel L (red.), Teszner K., Lex 2018.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 marca 2018 r., sygn. II FSK 3820/17.

⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62 i 86.

okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania, art. 119a § 1 O.p.). W takiej sytuacji, skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, czyli takiej, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119a § 2 i 3 O.p.). W takiej sytuacji, jeżeli w toku postępowania wskazana zostanie czynność odpowiednia, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności (art. 119a § 4 O.p.). Powyższe nie będzie miało zastosowania, jeżeli okoliczności wskażą, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119a § 5 O.p.).

Bezpośrednim celem wprowadzenia do polskiego porządku prawnego wspomnianej wyżej klauzuli generalnej było przeciwdziałanie takim zachowaniom podatników, które mogą efektywnie obniżyć wysokość należności podatkowych w drodze czynności, które sprzeciwiają się celowi ustawy podatkowej, pomimo tego, że spełniają warunki formalne przewidziane dla danych transakcji. Podatnicy zatem mając możliwość korzystania z dystynkcji istniejących w prawie podatkowym, przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego mogliby podejmować próby ukształtowania swojej sytuacji w taki sposób, by zmniejszyć ponoszony ciężar podatkowy lub całkowicie uniknąć opodatkowania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala w tym kontekście na pominięcie dla celów podatkowych formalnie poprawnych czynności podejmowanych przez podatników w przypadku stwierdzenia, że ich zasadniczym celem była korzyść podatkowa⁹.

Omawiany na początku art. 14b § 5b O.p. odnoszący się wprost do klauzuli generalnej stanowić może wyraz wyważenia z jednej strony prawa podmiotu stosunku podatkowoprawnego do uzyskania interpretacji indywidualnej, z drugiej zaś obowiązku

⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 698/17.

organów podatkowych przeciwdziałania czynnościom noszącym znamiona unikania opodatkowania¹⁰. W konsekwencji, podatnik w jakikolwiek sposób zaangażowany w działania stwarzające uzasadnione przypuszczenie co do możliwości zastosowania klauzuli generalnej, nie może skutecznie ubiegać się o otrzymanie interpretacji indywidualnej, która z założenia, ma zabezpieczyć transakcję przed negatywnymi konsekwencjami w przypadku ewentualnej kontroli (realizacja funkcji ochronnej interpretacji).

UZASADNIONE PRZYPUSZCZENIE – DEFINICJA ORAZ ZAKRES ANALIZY ORGANU

Jak wspomniano, organy mogą odmówić wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a O.p. Odmowa może być szeroko stosowana, bowiem nie jest konieczne spełnienie wszystkich przesłanek warunkujących zastosowanie klauzuli generalnej¹¹.

Aby zrozumieć cel omawianych regulacji należy w pierwszej kolejności dokonać wykładni wyrażenia „uzasadnione przypuszczenie”. Według Słownika Języka Polskiego PWN (www.sjp.pwn.pl) „uzasadnione” oznacza oparte na obiektywnych racjach, podstawach, zaś „przypuszczać” – domyślać się czegoś lub uważać coś nie mając pewności. Należy mieć na uwadze, że nie ma tu mowy o jakimkolwiek przypuszczeniu, lecz o "uzasadnionym", które odnosić się powinno wyłącznie do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia odmawiającego wydania interpretacji. W konsekwencji, organ odmawiając wydania interpretacji musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), i choć nie musi on mieć pewności, że decyzja zostanie wydana (wystarczy, że w oparciu o racjonalne podstawy wystąpi podejrzenie, że opisana czynność może stanowić unikanie opodatkowania¹²), nie może on opierać swojego rozstrzygnięcia na domysłach czy własnym wyczuciu¹³.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 697/17.

¹² *Ibidem*.

¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 7 lutego 2018 r., sygn. I SA/GI 751/17.

Na swoje uzasadnione przypuszczenia organ interpretacyjny musi wprost wskazać odnosząc się do pewnego hipotetycznego stanu, poprzez wykazanie stosownych argumentów. Należy jednak pamiętać, że w toku postępowania interpretacyjnego organ nie ustala faktów oraz nie ma możliwości wywiązania się z wynikającego z zasady prawdy materialnej obowiązku podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy¹⁴ z uwagi na to, że możliwość taka została wyłączona na rzecz postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczających, bądź też ewentualnego postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania¹⁵. Logiczną konsekwencją powyższego jest brak możliwości, by w drodze interpretacji indywidualnej organ stwierdził, że w danym przypadku z całą pewnością zaistniały (bądź nie) podstawy do zastosowania klauzuli ogólnej¹⁶.

„UZASADNIONE PRZYPUSZCZENIE” W PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH ORAZ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Do zastosowania przepisu art. 14b § 5b O.p. nie jest konieczne udowodnienie przesłanek wydania decyzji w oparciu o przepis art. 119a powołanej ustawy, wymagane jest jednak odniesienie się do tychże przesłanek na poziomie wykazania uzasadnionego przypuszczenia¹⁷. Pomocna w tym zakresie może być opinia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o którą organ interpretacyjny występuje, przy czym nie jest ona wiążąca i nie zwalnia organu z przedstawienia swojej szczegółowej argumentacji¹⁸ dowodzącej, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego

¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 24 maja 2017 r., sygn. I SA/Łd 267/17. Podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17: „Organ nie jest uprawniony do weryfikowania zdarzenia przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pod kątem zastosowania przepisów klauzulowych, zatem nie tylko nie ma obowiązku, ale i nie ma umocowania do wezwania do uzupełnienia tego wniosku o elementy zdarzenia przyszłego, które wyłączałyby zastosowanie przepisów art. 119a Ordynacji podatkowej”.

¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 19 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 796/17.

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 października 2017 r., sygn. VIII SA/Wa 557/17.

opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji w oparciu o klauzulę generalną. Wywód ten może przywoływać argumentację opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, rozstrzygnięcie nie może jednak opierać się na tej opinii jako bezwzględnie obowiązującej, bez przedstawienia własnego stanowiska w sprawie¹⁹.

Sądy administracyjne przyjmują, że wystarczającą podstawą jest wyszczególnienie elementów, które mogą potencjalnie wskazywać na sztuczny charakter czynności oraz zidentyfikowanie możliwej korzyści podatkowej, która w przedstawionych okolicznościach może być niezgodna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej²⁰, przy czym nieistotne jest, czy ewentualna korzyść podatkowa może zostać przypisana podmiotowi występującemu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, czy też innemu²¹. Organy podatkowe powinny zatem dokonać także analizy celów gospodarczych lub ekonomicznych, oraz wszelkich innych celów, którymi kieruje się podatnik dokonując lub planując określoną czynność²².

Analizując orzecznictwo sądów administracyjnych, można wyszczególnić kilka kategorii okoliczności, które według organów podatkowych mogą prowadzić do odmowy wydania interpretacji indywidualnych, a które wskazywać mogą na możliwość zastosowania klauzuli generalnej.

Defragmentacja schematu optymalizacyjnego – złożenie kilku wniosków

Organy podatkowe wskazują, że złożenie w tym samym czasie kilku wniosków, w których przedstawiony został cały szczegółowy scenariusz przyszłych zdarzeń i którego końcowym etapem jest np. rozwiązanie/likwidacja spółki oraz zbycie aktywów otrzymanych w ramach tego procesu²³ może stanowić podstawę do odmowy wydania interpretacji. Nie ma przy tym znaczenia, że cały schemat nie został opisany w jednym, lecz w kilku wnioskach. Poszczególne etapy schematu

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 697/17.

²¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Po 262/17.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 8 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 677/17.

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17, podobnie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 8 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 679/17.

optymalizacyjnego mogą bowiem stanowić przedmiot zapytań zawartych w kilku odrębnych wnioskach (defragmentacja schematu optymalizacyjnego)²⁴.

Efektywne obniżenie stawki podatkowej oraz odroczenie w czasie momentu rozpoznania przychodu

Okolicznością mogącą prowadzić do odmowy wydania interpretacji są wnioski, w których zapytania dotyczą obniżenia stawek podatkowych oraz odroczenia w czasie rozpoznania przychodu przy zastosowaniu oraz wprowadzeniu różnych instrumentów, np. programów motywacyjnych, gdy decydującą przesłanką do ich wprowadzenia jest możliwość zastosowania niższej stawki podatku do wypłaty wynagrodzenia przez wnioskodawcę na rzecz beneficjentów²⁵.

Wnioski zakładające założenie podmiotu, którego likwidacja jest z góry planowana

Także zdarzenia przyszłe, w których podatnicy przedstawiają wiele działań oraz szczegółowy opis scenariusza przyszłych zdarzeń, których końcowym efektem jest rozwiązanie/likwidacja podmiotu, w którym podatnik jeszcze nie jest współnikiem może sugerować prawdopodobne zastosowanie klauzuli generalnej i tym samym skutkować odmową wydania interpretacji²⁶ z uwagi na to, że taka transakcja może nie mieć innego celu aniżeli osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej²⁷.

Multiplikacja kosztów podatkowych dotyczących tej samej wartości ekonomicznej

Organy podatkowe przyjmują, że niezgodne z intencją ustawodawcy jest kreowanie stosunków gospodarczych w taki sposób, aby prowadziły one do multiplikacji kosztów uzyskania przychodów

²⁴ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17.

²⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 19 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 796/17, podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Po 262/17.

²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 698/17.

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 września 2017 r., sygn. I SA/Po 278/17.

dotyczących tej samej wartości ekonomicznej np. przez podmioty planujące połączenie²⁸. Transakcja przeprowadzona w ten sposób może zatem uzasadniać odmowę wydania interpretacji.

Nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotu pośredniczącego

Także nieuzasadnione dzielenie operacji (w tym: ich duża ilość)²⁹ oraz zaangażowanie podmiotu pośredniczącego w tej czynności, mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, może prowadzić do odmowy wydania interpretacji³⁰.

PRÓBA EKSTRAPOLACJI

W ocenie autora, organy podatkowe będą coraz częściej sięgały do nieznaney wcześniej możliwości odmowy wydania interpretacji indywidualnej w przypadku wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia możliwości zastosowania klauzuli generalnej. Powyższe w ocenie autora nie oznacza całkowitej dowolności organu interpretacyjnego, bowiem zgodnie z jednolitym stanowiskiem sądów administracyjnych, organ ten zobowiązany jest do szczegółowego uzasadnienia swojego stanowiska oraz do szerokiego odniesienia się do przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Choć podnosi się, że zauważalna tendencja odmawiania wydania interpretacji indywidualnych (poprzez postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej) nie dotyczy jakiegoś określonego katalogu spraw i nie można jednoznacznie wskazać sytuacji, w których podatnik może spodziewać się takiej decyzji organu, to w ocenie autora opartej na analizie orzecznictwa w tym zakresie, można wskazać pewne cechy działań, co do których prawdopodobieństwo otrzymania interpretacji będzie niskie. W tym kontekście warto wskazać, że zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych nie może być

²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17.

²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 września 2017 r. sygn. I SA/Po 278/17.

³⁰ *Ibidem*.

ODMOWA WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W KONTEKŚCIE
KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

rozumiana jako bezwzględna konieczność czy nakaz wykładni zawsze na korzyść podatnika³¹.

W przyszłości okaże się, czy podjęte przez organy interpretacyjne działania faktycznie wpłyną na zmniejszenie ilości przypadków unikania opodatkowania w Polsce. Pozostaje kwestią otwartą, czy zapewnione zostanie jednolite stosowanie przepisów prawa zarówno w kontekście odmowy wydawania interpretacji indywidualnych, jak i stosowania klauzuli generalnej, wydawania opinii zabezpieczających, a także publikacji dokumentów, zawierający ostrzeżenie o możliwości zastosowania klauzuli generalnej wobec określonych schematów agresywnej optymalizacji podatkowej.

³¹ Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa - Komentarz*, Lex 2007.

SUMMARY

Refusal of an individual tax ruling in the context of combating tax avoidance.

Polish tax authorities are vested with right to issue rulings on a refusal to initiate proceedings, in case there is a reasonable assumption that such an interpretation may be used for tax avoidance purposes. The aim of the article, is to analyse legal nature of said rulings, define common features (accepted both by tax authorities and courts) of the transactions described in motions that usually falls under general anti-abusive regulations - such as artificial fragmentation of transaction, use of conduit companies, decrease of effective tax rate and launching of an entity that it is known from advance that will be subject to liquidation.

Key words: tax law, tax, tax rulings, general anti-avoidance rule, GAAR

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, interpretacja indywidualna prawa podatkowego, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR