



Tomasz Stachurski  
mgr  
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie  
e-mail: tomaszstachurski1001@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-7602-7643



## Oddziaływanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego – wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

### Streszczenie

Celem niniejszego artykułu było ukazanie oraz ocena wpływu, jaki obecnie wywiera klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Kwestia ta jest istotna, gdyż zauważono silne oddziaływanie zachodzące pomiędzy tymi instytucjami prawnymi, a także odmienne cele ich ustanowienia. Dokonano krytycznej oceny tegoż zjawiska, zauważając, że powoduje ono silne ograniczenie podstawowych funkcji interpretacji indywidualnych, służących ochronie praw podatnika. Ponadto dostrzeżono i wykazano liczne zagrożenia związane głównie z wielością użytych w regulacji klauzuli zwrotów niedookreślonych o charakterze ocennym. Posługując się metodą analizy dogmatycznej przepisów prawnych oraz badając orzecznictwo sądów administracyjnych i poglądy doktryny, postawiono tezę, zgodnie z którą aktualny kształt przepisów powoduje naruszenie konstytucyjnych zasad ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz proporcjonalności. Wyrażono również pogląd, że w obecnym stanie organom interpretacyjnym przyznano zbyt szerokie pole uznania administracyjnego w przedmiocie wydania odmowy wydania interpretacji indywidualnej. W związku z tym sformułowano wnioski *de lege ferenda*, dążące do poprawy wskazanych w artykule negatywnych konsekwencji oddziaływania klauzuli na interpretacje indywidualne.

**Słowa kluczowe:** indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, zasada proporcjonalności, zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa

## Wprowadzenie

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią niezwykle ważny element polskiego systemu podatkowego ze względu na swoje funkcje: ochronną (gwarancyjną), polegającą na postępowaniu organu podatkowego wobec zainteresowanego zgodnie z szeroko rozumianą zasadą nieszkodzenia, oraz informacyjną, służącą przekazaniu zainteresowanemu wiadomości na temat przyjętej przez organ podatkowy wykładni określonych przepisów prawa<sup>1</sup>. Instytucja ta jest konkretną realizacją celu i zadania demokratycznego państwa prawa, jakim jest zapewnienie obywatelom bezpieczeństwa prawnego<sup>2</sup>. Powinna być także silnym wyrazem powiązanych z tym bezpieczeństwem i wynikających wyraźnie z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasad ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności prawa, które nie mogą być realizowane bez spełnienia określonego standardu jasności, komunikatywności, przejrzystości i określoności przepisów prawnych<sup>3</sup>. Najpełniejsze odzwierciedlenie wskazanych zasad widoczne jest w kluczowej dla instytucji interpretacji zasadzie nieszkodzenia. Zgodnie z nią zainteresowanemu, który zastosował się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, gwarantowana jest ochrona przed negatywnymi konsekwencjami mogącymi wyniknąć z jej zmiany, wygaśnięcia lub nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy. W takiej sytuacji nie wszczyna się postępowania karnego skarbowego, postępowanie wszczęte umarza się, a także nie nalicza się odsetek za zwłokę<sup>4</sup>. Co więcej, po spełnieniu ustawowych przesłanek zastosowanie się do interpretacji, która wygasła, została zmieniona lub nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy, może stanowić nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego<sup>5</sup>. Wobec tego słusznie formułowana jest krytyka

1 K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 20–23.

2 J. Potrzebszcz, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013, s. 125–132.

3 *Ibidem*, s. 133–152, 254–271 oraz przywołane tam bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

4 Art. 14k Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 – Ordynacja podatkowa, tekst. jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zmian. (dalej: o.p., ordynacja podatkowa).

5 Art. 59 § 1 pkt 10 w zw. z art. 14m o.p.

mającego obecnie miejsce procesu erozji, umniejszania znaczenia instytucji interpretacji indywidualnych, który dokonuje się m.in. wskutek niewłaściwych praktyk organów podatkowych. Działania te polegają przykładowo na podważaniu trwałości interpretacji, celowym doszukiwaniu się rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym a stanem przedstawianym we wniosku o wydanie interpretacji, dążeniu do nałożenia jak największej ilości opłat za wydanie interpretacji czy nadużywaniu prawa do skargi kasacyjnej<sup>6</sup>. Przyłączając się do tej krytyki, autor niniejszego artykułu ma na celu wyeksponowanie równie ważkich dla spójności omawianej regulacji i jej prawidłowego funkcjonowania w systemie prawnym, zagrożeń związanych z odmową wydania interpretacji indywidualnej na podstawie uzasadnionego przypuszczenia o możliwości zajścia unikania opodatkowania.

### Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a interpretacje indywidualne

Zgodnie z przepisami prawa organ interpretacyjny wydaje postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których powzięto uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności dokonanej w sposób sztuczny, której głównym celem lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu<sup>7</sup>. Postanowienie odmowne może zostać również wydane w sytuacji uzasadnionego przypuszczenia nadużycia prawa, o którym mowa w ustawie o podatku od towarów i usług<sup>8</sup>, lub możliwości wydania w odniesieniu do danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści<sup>9</sup>. Powzięcie przypuszczenia zachodzenia przesłanek negatywnych może wynikać z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie

6 M. Goj, A. Tałasiewicz, *Od interpretacji po kodeks karny skarbowy. Prawo czy praktyka – co decyduje o sukcesie?*, w: J. Głuchowski, *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II)*, Warszawa 2019, s. 292–297; A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, SIP Legalis/el. (dostęp 20.11.2020).

7 Art. 14b § 5b pkt 1 w zw. z art. 119a § 1 o.p.

8 Art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zmian.

9 Art. 14b § 5b pkt 2 i 3 o.p.

interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców<sup>10</sup>. Odmowę wydania interpretacji powinno poprzedzać zwrócenie się przez organ interpretacyjny do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) o opinię w zakresie zachodzenia wskazanych wyżej przesłanek, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa KAS.<sup>11</sup>

Ogólnie należy stwierdzić, że sensowność i logiczność powiązania instytucji o charakterze ochronnym i korzystnym dla podatnika, jaką jest interpretacja indywidualna, z instytucją wyznaczającą pewną granicę dopuszczalnego działania tegoż podmiotu nie budzi zastrzeżeń. Z perspektywy materialnoprawnej jest to wyraz oczywistego założenia, że ochrona nie może przysługiwać podmiotom świadomie i celowo unikającym opodatkowania<sup>12</sup>. Natomiast z punktu widzenia proceduralnego rozwiązanie to powinno być odczytywane jako rozgraniczenie postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej i postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej poprzez wykluczenie możliwości wydania interpretacji dotyczącej kwestii właściwej dla opinii zabezpieczającej<sup>13</sup>. Jednakże sposób rozgraniczenia tych instytucji stwarza w praktyce liczne zagrożenia dla prawidłowego funkcjonowania interpretacji indywidualnych oraz ochrony praw podatnika.

Wobec klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania formułowane są liczne zarzuty. Podnoszona jest nadmierna ilość użytych przez prawodawcę zwrotów nieostrzych, niedookreślonych, o charakterze ocennym. Zauważa się, że przesłanki zastosowania klauzuli odwołują się do kryteriów subiektywnych, umożliwiających dokonywanie przez organy podatkowe dowolnej ich wykładni. Co więcej, bardzo często prawidłowa weryfikacja wypełniania tych przesłanek w danej sytuacji jest niemożliwa bądź bardzo utrudniona. Wobec tego formułowane są również zarzuty niezgodności przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, zasadą demokratycznego państwa prawa, a także zasadami bezpieczeństwa prawnego podatnika i ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>14</sup>. Stawia to ową regulację w oczywistej sprzeczności z celami instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego.

---

<sup>10</sup> Art. 14b § 5d o.p.

<sup>11</sup> Art. 14b § 5c o.p.

<sup>12</sup> K. Teszner, *Art. 14b*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, SIP LEX/el. (dostęp 20.11.2020).

<sup>13</sup> M. Ślifirczyk, *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018, nr 1, s. 70; wyrok NSA z 27 września 2018, II FSK 640/18, LEX nr 2601579.

<sup>14</sup> A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 14–20.

Należy również rozważyć, czy tak liczne pojęcia niedookreślone występujące w klauzuli w połączeniu z silnie ocennym charakterem przesłanki odmowy wydania interpretacji w formie powzięcia uzasadnionego przypuszczenia (a więc braku konieczności udowodnienia) unikania opodatkowania nie prowadzi do zbyt dużej uznaniowości czy wręcz dowolności organu interpretacyjnego w tym zakresie. Wątpliwa wydaje się także możliwość przekonującego oraz racjonalnego uzasadnienia tego przypuszczenia.

### Uzasadnienie przypuszczenia o możliwości unikania opodatkowania

Postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej wymaga przedstawienia przez organ przekonującej argumentacji opartej na obiektywnych racjach. Uzasadnienie postanowienia musi być poparte zbiorem argumentów, motywów i pobudek odnoszących się do konkretnych faktów, dowodzących, iż organ interpretacyjny nie działa wyłącznie na podstawie swoich domysłów lub wycucia. Argumentacja ta nie może opierać się na zebranych przez organ materiale dowodowym, a jedynie na informacjach przedstawionych przez zainteresowanego we wniosku o wydanie interpretacji. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej nie jest bowiem postępowaniem dowodowym<sup>15</sup>.

Przyjęte w tym zakresie rozwiązania normatywne budzą liczne zastrzeżenia. Po pierwsze podmiot zainteresowany wydaniem interpretacji indywidualnej musi wykazać się znajomością przepisów prawa podatkowego i *de facto* w taki sposób sformułować swój wniosek, aby udowodnić w nim brak wystąpienia negatywnych przesłanek do wydania interpretacji, co jest niespójne z informacyjną funkcją interpretacji. Zjawisko to łagodzone jest w pewnej mierze przez odpowiednie stosowanie instytucji wezwania do usunięcia braków formalnych i zobowiązanie organu podatkowego do wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia opisu stanu faktycznego w sytuacji stwierdzenia, iż opis ten nie jest wyczerpujący<sup>16</sup>. Jednakże i to rozwiązanie pełne jest niedoskonałości. W procesie stosowania prawa bowiem szkodliwą dla podatników praktyką stało się żądanie przez organy interpretacyjne podania wielu drobiazgowych informacji niemających wpływu na możliwość wydania interpretacji bądź jej treść, a także żądanie uzupełnienia wniosku o elementy

15 Por. m.in.: wyrok NSA z 27 września 2018 r., II FSK 640/18, LEX nr 2601579; wyrok NSA z 27 czerwca 2019 r., II FSK 2373/17, LEX nr 2703482; wyrok NSA z 20 grudnia 2019 r., II FSK 639/18, LEX nr 2768401; wyrok NSA z 20 grudnia 2019 r., II FSK 452/18, LEX nr 2768037.

16 Art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p.

ocenne, będące przedmiotem procesu wykładni prawa<sup>17</sup>. Ponadto, jak zauważają sądy administracyjne, dokonywane przez wnioskodawcę i organ interpretacyjny czynności dookreślania stanu faktycznego w celu doprowadzenia sprawy interpretacyjnej do stanu umożliwiającego „wszechstronną i rzetelną ocenę z perspektywy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania” mogą przekroczyć ramy postępowania interpretacyjnego i wejść w zakres postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, co jest niedopuszczalne ze względu na to, że są to dwie rozłączne procedury. W takim przypadku czynności dokonywane przez zainteresowanego i organ stanowią w istocie działania w ramach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej<sup>18</sup>.

W tym kontekście należy także wyeksponować istniejącą obecnie w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżność zakresu przyjmowanych wymogów warunkujących wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia unikania opodatkowania. Według pierwszego z poglądów spełnienie wszystkich przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi *conditio sine qua non* postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej. Zgodnie z drugim stanowiskiem uzasadnienie takiego postanowienia nie może całkowicie pomijać niektórych przesłanek wydania decyzji o uznaniu danej czynności za unikanie opodatkowania i powinno odwoływać się również do ustawowej definicji sztuczności działania<sup>19</sup> oraz kryteriów uznania czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej<sup>20</sup>. Natomiast według trzeciego poglądu wyłączenia stosowania klauzuli<sup>21</sup> nie są normą adresowaną do organu interpretacyjnego<sup>22</sup>. Należy zauważyć wyrażoną w tej kwestii opinię doktryny, bliską drugiemu z prezentowanych stanowisk, zgodnie z którą odmowa wydania interpretacji indywidualnej na podstawie uzasadnionego przypuszczenia unikania opodatkowania powinna się opierać na powołaniu i uzasadnieniu możliwości wystąpienia wszystkich przesłanek warunkujących subsumcję stanu faktycznego pod przepis definiujący unikanie opodatkowania. Organ interpretacyjny powinien więc dowieść zarówno: możliwości osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przed-

---

17 A. Bartosiewicz, *op. cit.*

18 Por. m.in.: wyrok NSA z 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17, LEX nr 2486243; wyrok WSA w Łodzi z 26 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 339/20, LEX nr 3058359; wyrok WSA w Łodzi z 25 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 347/20, LEX nr 3061850; wyrok WSA we Wrocławiu z 20 marca 2020 r., I SA/Wr 2/20, LEX nr 3031175.

19 Art. 119c o.p.

20 Art. 119d o.p.

21 Art. 119b § 1 o.p.

22 K. Teszner, *op. cit.*, wraz z wyrokami tam przywoływanymi.

miotem lub celem ustawy lub jej przepisu, motywację podatnika wskazującą, że osiągnięcie takiej korzyści było głównym lub jednym z głównych celów jego działania, oraz sztuczność w sposobie postępowania<sup>23</sup>.

Ze względu na brak dopuszczalności prowadzenia postępowania wyjaśniającego, zbierania i weryfikowania materiału dowodowego, uzasadnienie przypuszczenia o możliwości zastosowania tak niejasnych w swej treści przesłanek w sposób prawidłowy, racjonalny i budzący zaufanie do organów podatkowych<sup>24</sup> wydaje się wymogiem bardzo trudnym do spełnienia. Ostatecznie bowiem sądy administracyjne wykluczają dopuszczalność doprowadzenia sprawy do stanu, w którym możliwe jest takie uzasadnienie. Ponadto nie istnieje jednolicie stosowany przez organy oraz sądy zakres przesłanek warunkujących odmowę wydania interpretacji, a także nie jest doprecyzowany zakres czynności, jakich może dokonać organ interpretacyjny, wzywając zainteresowanego do uzupełnienia opisu przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przeszłego, aby działania te nie weszły w zakres postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

Na marginesie należy jedynie dodać, że możliwość uzasadnienia przypuszczenia o unikaniu opodatkowania, bazując na łącznej ocenie więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli wnioski te zostały złożone przez różnych wnioskodawców, jest rozwiązaniem nie tylko pozbawiającym opisywaną instytucję cechy indywidualizacji, lecz także umożliwiającym organom faktyczne prowadzenie ograniczonego postępowania dowodowego<sup>25</sup>.

### Ograniczenia funkcji informacyjnej oraz naruszenie zasady proporcjonalności

Konstytucyjne obowiązki przestrzegania prawa oraz ponoszenia ciężarów i świadczeń<sup>26</sup> w zestawieniu ze złożonością prawa podatkowego oraz konsekwencjami, jakie niesie ze sobą system tzw. samowymiaru, wymagają odrzucenia fikcji powszechnej znajomości prawa oraz stworzenia dla podatnika możliwości uzyskania informacji i pomocy w stosowaniu przepisów<sup>27</sup>. Wymagają tego również

23 H. Filipczyk, *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 9, s. 13–18.

24 Art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p.

25 H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, *art. 14b*, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, SIP Legalis/el. (dostęp 21.11.2020).

26 Art. 83 i 84 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP).

27 H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, *Rozdział 1a*, w: H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*

zasady pewności prawa, działania organów podatkowych w sposób budzący zaufanie stron postępowania, a także pośrednio konstytucyjne prawo obywateli do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej. Tym potrzebom w systemie prawa powinna odpowiadać instytucja interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Odmowa wydania interpretacji bądź wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania każdorazowo stanowi jednocześnie zawężenie prawa wnioskującego do informacji. Zainteresowany otrzymuje jedynie wiadomość, że w przedstawionym przez niego stanie faktycznym zachodzi niemożące znaleźć potwierdzenia w rzeczywistości przypuszczenie niedozwolonej optymalizacji podatkowej. Zgodnie z judykaturą przypuszczenie to implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej<sup>28</sup>. Jednakże zgodnie z brzmieniem przepisów<sup>29</sup> oraz stanowiskiem ustawodawcy zaprezentowanym w uzasadnieniu projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej<sup>30</sup> postanowienie o odmowie wydania opinii zabezpieczającej może ograniczać się jedynie do oceny prawdopodobieństwa zastosowania klauzuli. Zauważalne jest więc, że organ właściwy do wydania opinii zabezpieczającej, jakim jest szef KAS, ma znaczną swobodę działania. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej może bowiem opierać się w pewnej mierze na uznaniu organu. Oczywiście ze względu na możliwość prowadzenia postępowania dowodowego jest to znacznie bardziej ograniczone niż w ramach postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Mimo to odmowa wydania opinii zabezpieczającej następująca po odmowie wydania interpretacji indywidualnej jest prawdopodobna ze względu na wymóg uzyskania opinii szefa KAS w zakresie występowania możliwości unikania opodatkowania jako podstawy negatywnego rozstrzygnięcia w sprawie wydania interpretacji indywidualnej<sup>31</sup>.

Jeżeli organy dopełnią obowiązku przedstawienia przekonującej argumentacji swoich decyzji, podatnik na jej podstawie będzie mógł racjonalnie kształtować swoją sytuację. W przeciwnym wypadku jednak dojdzie do tego, że zostanie on pozbawiony możliwości uzyskania informacji na temat przepisów prawa podatkowego.

28 Por. m.in.: wyrok NSA z 21 marca 2018 r., II FSK 3820/17, LEX nr 2478358, wyrok NSA z 27 września 2018 r., II FSK 640/18, LEX nr 2601579; wyrok NSA z 9 sierpnia 2019 r., II FSK 3118/17, LEX nr 2725784; wyrok NSA z 9 stycznia 2020 r., II FSK 289/18, LEX nr 3037189.

29 Art. 119y § 2 o.p.

30 Sejm RP VIII kadencja, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, druk sejmowy nr 2860 cz. I, s. 76, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A-2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf> (dostęp 21.11.2020).

31 Art. 14b § 5c o.p.



Odmowa wydania interpretacji nie powinna być więc dokonywana pochopnie, lecz zawsze po dokładnym przeanalizowaniu stanu faktycznego, ponieważ może ona prowadzić do znaczącego ograniczenia, a nawet wyłączenia jednego z podstawowych praw podatnika i obywatela.

Stwarzane obecnie obwarowania i utrudnienia w samej możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej nie są jedynymi czynnikami „osłabiającymi” ową instytucję ze względu na możliwość zajścia agresywnej optymalizacji podatkowej. Gdy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, będące przedmiotem wydanej interpretacji indywidualnej, staną się przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ochrona gwarantowana tą interpretacją i wynikająca z tzw. zasady nieszkodzenia zostaje wyłączona<sup>32</sup>. Rozważyć należy, czy nie są to rozwiązania zbyt daleko idące i naruszające tym samym konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Wydaje się bowiem, że samo wyłączenie ochrony działania podmiotu, który otrzymał interpretację indywidualną, *ex lege* mocą decyzji uznającej to postępowanie za unikanie opodatkowania jest wystarczająco głęboką ingerencją w funkcję ochronną interpretacji. Jednocześnie można postawić tezę, iż regulacja ta zapewnia równowagę interesu publicznego i indywidualnego interesu zainteresowanego poprzez odpowiednie zabezpieczenie legalnego wykorzystywania instytucji interpretacji indywidualnych przy jednoczesnym poszanowaniu praw podatnika do uzyskania informacji i ochrony. Organy podatkowe w tym przypadku nie działają tylko na podstawie przypuszczeń co do stosowania klauzuli, gdyż te mogą znaleźć potwierdzenie w postępowaniu podatkowym prowadzonym po wydaniu interpretacji.

Należy również podkreślić, że *de lege lata* rozstrzygnięcie kolizji postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej oraz postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej na korzyść tego drugiego prowadzi do sytuacji, gdy tylko na podstawie przypuszczeń, niemogących znaleźć potwierdzenia w faktach, znacznie szerszy zakres ochrony zostaje wyłączony na korzyść mniejszego zakresu. Zainteresowany mógłby natomiast działać w warunkach ochrony przyznanej przez interpretację do czasu wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której to wydanie byłoby odrębnie warunkowane uzyskaniem opinii zabezpieczającej.

---

32 Art. 14na § 1 pkt 1 o.p.

## Zawężanie prawa do rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie

Każdej osobie fizycznej i osobie prawnej prawa prywatnego przysługuje konstytucyjnie zagwarantowane prawo do sądu<sup>33</sup>. Na treść tego prawa składają się: prawo dostępu do sądu, prawo do dochodzenia swych praw w drodze odpowiedniej procedury oraz prawo uzyskania wyroku sądowego<sup>34</sup>. Analogiczne gwarancje przysługują jednostce w systemie ochrony praw człowieka<sup>35</sup>. Jak stanowi ustawa zasadnicza, rozpatrzenie sprawy powinno nastąpić bez nieuzasadnionej zwłoki. To, czy sąd nie dopuszcza się przekroczenia owego rozsądnego terminu lub nieuzasadnionej zwłoki, należy oceniać, mając na uwadze kryteria poziomu skomplikowania sprawy, zachowania się osoby, której sprawa dotyczy, oraz postępowania samych organów państwowych<sup>36</sup>. W świetle tych kryteriów należy ocenić, że czas rozstrzygania spraw dotyczących prawa podatkowego, które cechują się znacznym stopniem złożoności i często nieprawidłowym postępowaniem stron, może być relatywnie długi. Jak zauważa NSA, każda odmowa wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej niesie ryzyko zawężenia prawa do sądu, a konkretnie prawa do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, bez nieuzasadnionej zwłoki<sup>37</sup>. Niebezpieczeństwo to aktualizuje się, gdy takie postanowienie jest wydawane bez dostatecznych podstaw do tego, pośpiesznie i bez namysłu. Należy także zauważyć, że wydłużenie toku instancji dokonane na poziomie ustawowym z dniem 1 stycznia 2019 roku<sup>38</sup> z jednej strony lepiej chroni interesy wnioskującego, a z drugiej może być dla niego niekorzystne. Jeżeli bowiem podmiot zainteresowany prowadzi działalność gospodarczą, funkcjonując na szybko zmieniającym się rynku, to kilkumiesięczne bądź nawet kilkuletnie postępowanie w sprawie wydania interpretacji może spowodować, iż straci on jakikolwiek interes w jej uzyskaniu. Wydaje się jednak, że prawidłowa ochrona praw podatnika wymaga zapewnienia mu możliwości najpierw złożenia zażalenia do organu, który takie postanowienie wydał<sup>39</sup>, a później skargi do sądu administracyjnego. Mimo to krytycznie ocenić

33 Art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

34 L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2015, s. 341.

35 Art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950, Dz.U. z 1993 r., nr 61, poz. 284.

36 A. Rainer, *Prawo do rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Monitor Prawniczy” 1999, nr 2, SIP Legalis (dostęp 21.11.2020).

37 Wyrok NSA z 3 marca 2015 r., II FSK 909/13, LEX nr 1774645.

38 Art. 3 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 23 października 2018 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r., poz. 2193.

39 Art. 14h w zw. z art. 239 i 221 § 2 o.p.

należy praktykę organów interpretacyjnych, polegającą na wykorzystywaniu nieklarownych przepisów ustawy do jak najczęstszego odmawiania wydania interpretacji indywidualnej, co zmusza zainteresowany podmiot, broniący swych praw, do kierowania sprawy na drogę postępowania odwoławczego oraz sądowego. Równie szkodliwą dla zainteresowanego praktyką jest nadużywanie przez organy prawa do skargi kasacyjnej<sup>40</sup>.

## Wnioski

Rekapitułując poczynione wyżej rozważania, stwierdzić należy postępujący obecnie proces erozji i rosnącej fasadowości instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Powiązanie tejsze instytucji z wysoce niedoskonałymi regulacjami klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania prowadzi w rzeczywistości do zbyt dużej uznaniowości, a czasem nawet dowolności organu interpretacyjnego w zakresie możliwości wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej. W orzecznictwie sądów administracyjnych widoczna jest próba łagodzenia tego negatywnego zjawiska przez określanie standardów racjonalności, obiektywności i przekonującego charakteru uzasadnienia takiego postanowienia. Spełnienie tych wymogów przy braku możliwości prowadzenia nawet ograniczonego postępowania dowodowego i znajomości całokształtu stanu faktycznego przez organ oraz przy wystarczającym do podjęcia negatywnego rozstrzygnięcia uzasadnionym przypuszczeniu zachodzenia unikania opodatkowania wydaje się jednak bardzo utrudnione. Co więcej, sama judykatura wyklucza możliwość doprowadzenia sprawy do stanu umożliwiającego rzetelną ocenę przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Podkreślić należy też, że sam zakres tychże przesłanek nie jest jednolicie rozumiany. Wobec tego dochodzi do zawężania prawa do informacji podatkowej oraz prawa do rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie, a także naruszania zasady proporcjonalności. W połączeniu z negatywnymi praktykami organów interpretacyjnych oraz organów podatkowych, powodującymi podważenie znaczenia interpretacji, przyczynia się to do braku bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Stan ten obrazuje również, jak destrukcyjnie i degeneracyjnie na system prawny może działać wprowadzenie wadliwego rozwiązania prawnego.

*De lege ferenda* postulować można, aby przesłanką odmowy wydania interpretacji indywidualnej było pytanie zainteresowanego o przepisy dotyczące klauzuli

---

40 A. Bartosiewicz, *op. cit.*

przeciwko unikaniu opodatkowania. W tym zakresie bowiem właściwym trybem postępowania dla udzielenia ochrony przed możliwością zastosowania owych regulacji jest postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. Natomiast w pozostałym zakresie rozwiązaniem zapewniającym prawidłowość korzystania z instytucji interpretacji indywidualnych powinno pozostać, funkcjonujące także obecnie, automatyczne wyłączenie ochrony wynikającej z interpretacji mocą decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wydaje się, że takie unormowanie, choć nie jest pozbawione wad i wciąż silnie ingeruje w bezpieczeństwo prawne zainteresowanego, w aktualnym stanie prawnym pozwoliłoby przynajmniej w części zniwelować omawiane w niniejszym artykule negatywne mechanizmy i procesy.

### Bibliografia

- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, SIP Legalis.
- Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., *Art. 14b*, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, SIP Legalis.
- Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., *Rozdział 1a*, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, SIP Legalis.
- Filipczyk H., *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 9.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2015.
- Goj M., Tałasiewicz A., *Od interpretacji po kodeks karny skarbowy. Prawo czy praktyka – co decyduje o sukcesie?*, w: J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II)*, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Potrzeszcz J., *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013.
- Rainer A., *Prawo do rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Monitor Prawniczy” 1999, nr 2, SIP Legalis.
- Sejm RP VIII kadencja, Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860, cz. I, s. 76 <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CEC-C/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.
- Ślifirczyk M., *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018, nr 1.

Teszner K., *Art. 14b*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, SIP LEX/el.

Turzyński K.F., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015.

## Impact of the tax avoidance clause on individual interpretations of tax law provisions – *de lege lata* and *de lege ferenda* conclusions

### Abstract

The purpose of writing this article is to show and assess the influence that is currently being exerted by the tax avoidance clause on individual interpretations of tax law provisions. It is an important issue, because strong interaction has been noticed between these law institutions as well as the different purposes for establishing them. The author carries out a critical analysis of this phenomenon noting that it strongly limits basic functions of individual interpretations which serve to protect taxpayers' rights. Moreover, numerous threats are noticed and demonstrated. They are mainly related to the multiplicity of indefinite, evaluative phrases used in the regulation of the tax avoidance clause. The author analyses and interprets laws in force and examines judicial decisions of administrative courts as well as views of legal scholars and commentators. The thesis of this paper stipulates that the current form of provisions violates the constitutional principle of the protection of citizens' trust in the state and its legislation and the principle of proportionality. Also, the article expresses an opinion that authorities now have been given too great administrative discretion in refusing to issue an individual interpretation. Therefore, the *de lege ferenda* conclusions are formulated intended to improve the negative consequences of the tax avoidance clause's impact on individual interpretations.

**Keywords:** individual interpretations of tax law provisions, tax avoidance clause, principle of proportionality, principle of the protection of citizens' trust in the state and its legislation

### CYTOWANIE

Stachurski T., *Oddziaływanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego – wnioski de lege lata i de lege ferenda*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 1 (vol. 33), 133–145, 10.18276/ais.2021.33-08.