

POSTĘPOWANIE

Odmowa interpretacji na podstawie opinii szefa KAS to zła praktyka

Sąd administracyjny ma obowiązek przeprowadzenia pełnej merytorycznej kontroli przesłanej odmowy wydania interpretacji podatkowej – orzekł w jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny.



ROBERT NOGACKI
radca prawny, partner
zarządzający, Kancelaria
Prawna Skarbiec

W praktyce dyrektorowi KIS narasta niebezpieczna praktyka – coraz częściej dochodzi do odmowy wydania interpretacji podatkowych, wykorzystując opinie szefa KAS. Sytuacja jest o tyle patowa, że samej opinii nie da się zaskarżyć. Sądy, choć często uznają wiążący charakter opinii szefa KAS, pozostawiają furtkę do kontroli takiej opinii, ale dopiero na etapie postępowania sądowego.

Organy coraz częściej sięgają po przepisy umożliwiające dyrektorowi KIS wystąpienie o opinię szefa KAS, aby odmówić wydawania interpretacji indywidualnych. Według publicznie dostępnych informacji w I półroczu 2023 r. Krajowa Informacja Skarbowa wydała 11,8 tys. interpretacji podatkowych, ale aż 2,7 tys. postanowień o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia oraz 1,2 tys. odmów wydania interpretacji.

Sprawa jest niepokojąca również dlatego, że sądy uznają wiążący charakter opinii szefa KAS. Do tego samej opinii nie da się zaskarżyć. Mechanizm ten pozbawia podatników pewności prawa i możliwości uzyskania jednoznacznych wyjaśnień dotyczących ich sytuacji podatkowej.

Główna linia orzecznicza

Z drugiej strony w orzecznictwie przedstawiany jest także pogląd, na razie mniej popularny, zgodnie z którym taka opinia nie ma wiążącego charakteru. Jednocześnie zdaniem sądów wiązanie organu interpretacyjnego nie przekłada się na takie samo wiązanie sądu. Innymi słowy, sąd w konkretnej sprawie musi dokonać kontroli także opinii szefa KAS.

NSA w wyroku z 10 października 2023 r., sygn. III FSK 3236/21, wskazał, że wiążący charakter opinii szefa KAS można wyprowadzić „z wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni celowościowej”. W dalszej części argumentował, że „ustawodawca jednoznacznie wyłącza konkurencyjność postępowań o wydanie opinii zabezpieczającej i wydanie interpretacji, zakazując wydania interpretacji w art. 14b § 5b o.p. i uchylając ochronę wynikającą z interpretacji, jeżeli zdarzenie przyszłe lub stan faktyczny przedstawiony przez zainteresowanego stanowi element czynności, o której mowa w art. 119a o.p. (art. 14na § 1 pkt 1 o.p.), czyli gdy stanowi element unikania opodatkowania”.

Według tego stanowiska, skoro właściwym postępowaniem do zabezpieczenia się przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest opinia zabezpieczająca, to jeśli szef KAS uznał, że w sprawie występuje uzasadnione przypuszczenie co do unikania opodatkowania, to podatnik powinien właśnie o taką opinię wystąpić, a nie o interpretację indywidualną.

Alternatywne podejście

Odmienne stanowisko przedstawił NSA w wyroku z 13 grudnia 2023 r., sygn. II FSK 1065/22, uznając, że opinia szefa KAS nie ma charakteru wiążącego dla dyrektora KIS. Wyjaśniono także, iż wskazywanie na odrębność postępowania interpretacyjnego oraz postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej prowadzi do sytuacji, w której ochrona osoby wnioskującej o interpretację indywidualną nie jest wystarczająca.

Sąd zauważył, że „całkowicie nieporównywalne są

zestawieniu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej”.

Konsekwencje praktyczne rozbieżności w orzecznictwie

Analiza dwóch wskazanych powyżej wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego ujawnia istotne rozbieżności w kilku kluczowych obszarach:

Charakter prawny opinii szefa KAS:

Fundamentalna różnica dotyczy charakteru prawnego opinii wydawanej przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Według wyroku II FSK 1065/22 opinia ta nie ma charakteru wiążącego ani dla dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, ani dla sądów administracyjnych. Natomiast w wyroku III FSK 3236/21 sąd uznał, że mimo braku jednoznacznej wypowiedzi ustawodawcy wiążący charakter opinii można wyprowadzić z wykładni systemowej i celowościowej przepisów.

Wymogi dotyczące uzasadnienia:

Według wyroku II FSK 1065/22 samo powołanie się na opinię szefa KAS nie jest wystarczające – organ musi samodzielnie wykazać przesłanki odmowy. Natomiast w świetle wyroku III FSK 3236/21 wystarczające jest odwołanie się w uzasadnieniu do treści opinii szefa KAS.

Kluczowy aspekt kontroli sądowej

Na szczególną uwagę zasługuje kwestia zakresu kontroli sądowej postanowień o odmowie wydania interpretacji. NSA w wyroku o sygn. II FSK 1065/22 jednoznacznie wskazał, że sąd administracyjny ma

dać, czy rzeczywiście zaistniały podstawy do uznania, że w sprawie występuje „uzasadnione przypuszczenie” możliwości zastosowania art. 119a ordynacji podatkowej, czyli gdy stanowi element unikania opodatkowania. Co istotne, kontrola sądowa musi obejmować argumentację merytoryczną organu co do kwalifikacji czynności opisanych we wniosku jako potencjalnie służących unikaniu opodatkowania.

Takie stanowisko ma fundamentalne znaczenie dla ochrony praw podatników. Przeciwnie podejście, ograniczające kontrolę sądową tylko do aspektów formalnych i opierające się wyłącznie na istnieniu opinii szefa KAS, czyniłoby tę kontrolę iluzoryczną.

Na co także należy zwrócić uwagę, możliwe jest przyjęcie wykładni przepisów, której wynik będzie sprowadzał się do tego, że DKIS jest związany opinią, natomiast sąd administracyjny już nie.

Wynika to wprost z wyroku o sygn. II FSK 1065/22, „niezależnie bowiem od tego, czy uznać, że organ uprawniony do wydania interpretacji wydając na podstawie art. 14b § 5b pkt 1 ordynacji podatkowej postanowienie odmowne, jest związany opinią szefa Krajowej Administracji Skarbowej, czy przyjmując za prawidłowy pogląd przeciwny, sąd administracyjny rozpatrujący skargę na takie postanowienie jest zobowiązany do dokonania pełnej merytorycznej oceny, czy w sprawie zaistniały przesłanki określone w tym przepisie uzasadniające wydanie takiego postanowienia, czy też nie”.

W takim ujęciu DKIS byłby związany opinią szefa KAS, natomiast sąd administracyjny miałby obowiązek dokonać jej kontroli. W pewnym uproszczeniu, ewentualne błędy szefa KAS mogą przekładać się na uchylenie przez sąd postanowienia DKIS.

Ten ostatni pogląd jest obecnie wyrażany w orzecznictwie sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Olsztynie (sygn. I SA/Ol 384/24), wyrok WSA w Rzeszowie (sygn. I SA/Rz 543/24). Sądy także uchylają takie odmowy wydania interpretacji oparte na takich opiniach szefa KAS, np. wyrok WSA w Kielcach (sygn. I SA/Ke 419/24).

W obecnej sytuacji podatnicy stają przed poważnym dylematem.

Konsekwencja dla podatnika

Muszą wybierać między kosztowną opinią zabezpieczającą (20 000 zł) a wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, co wiąże się z ryzykiem odmowy jej wydania. Pozytywną informacją jest jednak to, że zgodnie z najnowszym orzecnictwem nawet przyjęcie za prawidłowy pogląd o wiążącym charakterze opinii szefa KAS nie skutkuje brakiem możliwości jej kontroli przez sąd administracyjny.

Istotnym aspektem jest również kwestia przesłanek odmowy wydania interpretacji. Dla zastosowania art. 14b § 5b ordynacji podatkowej wystarczające jest samo wystąpienie „uzasadnionego przypuszczenia” możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Oznacza to, że szef KAS nie musi aż tak skrupulatnie badać, czy z opisu stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego wynika jednoznacznie możliwość zastosowania klauzuli GAAR. Wystarczające jest bowiem jedynie uzasadnione przypuszczenie, co może przełożyć się na to, że w wielu sprawach opodatkowania, a podatnik wciąż nie będzie mógł uzyskać ochrony prawnej wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej.

W praktyce organ może odmówić wydania interpretacji już na podstawie wstępnej analizy przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, o ile dostrzeże w nim elementy potencjalnie wskazujące na sztuczność działania lub możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Na marginesie warto dodać jedną istotną kwestię, a mianowicie w przypadku ewentualnego postępowania z zastosowaniem art. 119a ordynacji podatkowej interpretacja indywidualna nie ma waloru ochronnego. Nawet uzyskanie pozytywnej dla wnioskodawcy interpretacji nie chroni przed postępowaniem klauzulowym i w konsekwencji określeniem wysokości zobowiązania podatkowego z pominięciem tzw. czynności abuzyjnych, czyli niedozwolonych z perspektywy art. 119a. / ©

” Organy coraz częściej sięgają po przepisy umożliwiające dyrektorowi KIS wystąpienie o opinię szefa KAS, aby odmówić wydawania interpretacji indywidualnych

koszty związane ze złożeniem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej (20 000 zł – art. 119zc § 1 ordynacji podatkowej) oraz zakres danych, do podania których zobowiązany jest wnioskodawca (art. 119x § 1 ordynacji podatkowej) w

obowiązek przeprowadzenia pełnej merytorycznej kontroli przesłanej odmowy wydania interpretacji. Kontrola ta nie może ograniczać się do formalnego sprawdzenia istnienia opinii szefa KAS. Oznacza to, że sąd musi zba-