

WOJCIECH MORAWSKI¹

Wnioski wielowariantowe o wydanie urzędowej interpretacji prawa podatkowego – zakazane czy konieczne?²

Streszczenie

Artykuł dotyczy problemów związanych ze stosowaniem regulacji dotyczących urzędowych interpretacji prawa podatkowego. Autor nie zgadza się z poglądem sądów administracyjnych, że nie jest możliwe składanie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, które zawierałyby wariantywny opis przewidywanej operacji gospodarczej.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, urzędowe interpretacje prawa podatkowego

¹ Prof. UMK, dr hab. Wojciech Morawski – Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu; e-mail: wmoraw@umk.pl; ORCID: 0000-0002-2396-9434.

² Publikacja przygotowana w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki nr rej. 2016/21/B/HS5/00187 „Akty interpretacyjne w prawie podatkowym – między pomocniczością, elastycznością a dezintegracją systemu prawa podatkowego”.

WOJCIECH MORAWSKI

Multiple application for an advance tax ruling – prohibited or necessary?

Abstract

The paper concerns the problem of the application for an advance tax ruling. The author does not agree with the view of the court that it is not possible to submit applications for a ruling which would include the description of different considered alternatives to the proposed business transaction or different alternatives questions.

Keywords: tax law, tax rulings

Wnioski wielowariantowe w orzecznictwie sądów administracyjnych

Ujmując sprawę dość delikatnie – wnioski wielowariantowe nie spotykają się z pozytywnym przyjęciem przez sądy administracyjne. Wręcz można mówić o dążeniu do ich wykorzenia z polskiej praktyki podatkowej.

Warto przy tym zauważyć, że może tu chodzić o dwie sytuacje, które niekiedy traktowane są łącznie. Pierwsza to wniosek, który zawiera różne możliwości rozwoju zdarzeń przyszłych. Podatnik wskazuje w nim, że uczyni A lub B lub C, a jeżeli uczyni C, to potem albo uczyni D, albo uczyni E itd.

Tak sformułowany wniosek rozpatrywano w sprawie zakończonej wyrokiem NSA z dnia 27 listopada 2015 r.³. Opis zdarzenia przyszłego wskazanego we wniosku tak ujął NSA:

Stan faktyczny wniosku opisuje natomiast sytuację, w których: 1) wnioskodawca jest akcjonariuszem spółki komandytowo akcyjnej, 2) będzie współnikiem spółki jawnej oraz 3) spółki komandytowej, w przyszłości każda z tych spółek osobowych zostanie 4) zlikwidowana bądź 5) wnioskodawca wystąpi z każdej z tych spółek, wystąpienie ze spółki może polegać na 6) zbyciu praw i obowiązków współnika lub 7) wypowiedzeniu umowy spółki, 8) wystąpienie nastąpi za wynagrodzeniem w formie niepieniężnej, 9) wystąpienie nastąpi przez umorzenie akcji wnioskodawcy i będzie to umorzenie 10) dobrowolne, 11) przymusowe bądź 12) automatyczne, wnioskodawca otrzyma wynagrodzenie w postaci 13) środków trwałych oraz 14) wartości niematerialnych i prawnych, które 15) zostały w określony sposób wniesione do spółki.

Widać więc wyraźnie, że wnioskodawca przewidywał różne możliwości „rozwoju” sytuacji.

Może też wniosek być sformułowany w ten sposób, że opis stanu faktycznego jest jednoznaczny w sferze opisu zdarzenia. Jednak podatnik następnie rozważa problem, zadając kilka pytań powiązanych ze sobą. Dobrym przykładem jest tu

³ II FSK 2614/13, wszystkie orzeczenia podano na podstawie bazy orzeczeń CBOSA: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

wyrok NSA z dnia 24 maja 2016 r.⁴. Pytania we wniosku zostały w nim sformułowane w następujący sposób:

1. Czy w ślad za uzyskiwanymi przez Spółkę przychodami w postaci środków pieniężnych otrzymywanych od dłużników tytułem spłaty wierzytelności przejętych w ramach aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa Spółka będzie uprawniona do ich pomniejszenia o koszt ich uzyskania w wysokości odpowiadającej zaspokojonym w ten sposób wierzytelnościom, tzn. w kwotach, w jakich to wierzytelności te zostały przyjęte do ceny aportu i w jakich zostały ujęte w księgach rachunkowych Spółki.
2. W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1 – czy w ślad za uzyskiwanymi przychodami w postaci środków pieniężnych otrzymywanych od dłużników tytułem spłaty wierzytelności przejętych w ramach aportu zorganizowanych części przedsiębiorstwa Spółka będzie uprawniona do ich pomniejszenia o koszt uzyskania przychodu w wysokości odpowiadającej wartości podatkowej spłacanych wierzytelności, ustalonej zgodnie z art. 15 ust. 1s pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
3. W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1 i 2 – czy w ślad za uzyskiwanym przychodem w postaci środków pieniężnych otrzymanych od dłużników tytułem spłaty wierzytelności przejętych w ramach aportu czterech zorganizowanych części przedsiębiorstwa, Spółka będzie uprawniona do jego pomniejszenia o koszt jego uzyskania dla celów podatkowych w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości udziałów wydanych w zamian za aport w części przypadającej na spłacaną wierzytelność.
4. Czy wydatki ponoszone przez Spółkę, a związane ze spłatą zobowiązań przejętych w ramach aportu, przykładowo takie jak naliczone, lecz niezapłacone przez Spółkę Wnoszącą odsetki, których poniesienie stanowiłoby dla Spółki Wnoszącej koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, będą stanowiły podatkowy koszt uzyskania przychodu Spółki.

NSA uznał, że taki wniosek nie jest prawidłowy i nie było dopuszczalne wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Jest to zupełnie inny niż wcześniej wskazany sposób sformułowania wniosku. Nie występuje tu wariantywność stanu faktycznego. Co najwyżej można tu mówić o „kaskadowości” pytań. Stąd pewne zdziwienie może budzić to, że dla poparcia

⁴ II FSK 249/15.

stanowiska, iż w takim wypadku wydanie interpretacji nie jest dopuszczalne, NSA odwołał się do wyżej cytowanego wyroku NSA z 27 listopada 2015 r.

W ogóle wymóg jednoznaczności wniosku jest dość często podnoszony w orzecznictwie. W wyroku NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r. stwierdzono: „przedstawienie zdarzenia, które wystąpiło już w przeszłości, jak również tego, które może dopiero nastąpić w przyszłości, cechować musi się dużym stopniem precyzji i jednoznaczności”⁵. Analogiczne wymagania formułuje się także w literaturze⁶.

Znamienne, że w wypadku wniosku, którego dotyczył wyrok NSA z dnia 24 maja 2016 r., organ interpretacyjny interpretację wydał, a dopiero sąd administracyjny podważył legalność jej wydania. Zaś w wypadku wyroku z 27 listopada 2015 r. organ interpretacyjny właściwie nie negował dopuszczalności wydania interpretacji, a tylko żądał uiszczenia wyższej opłaty, wskazując na to, że w sprawie występuje większa ilość zdarzeń przyszłych.

Czy Ordynacja podatkowa wprost zakazuje wniosków wielowariantowych?

Dość powszechnie wskazuje się w orzecznictwie na art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej⁷ jako na przepis negujący możliwość składania wniosków wielowariantowych⁸. Zgodnie z tym przepisem składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego⁹.

Z punktu widzenia językowego nie ma podstaw, aby uznać, że stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawiony wielowariantowo nie jest stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym przedstawionym „wyczerpująco”. Taki opis może być bowiem kompletny, a wręcz ilość wariantów wskazuje, że jest on jeszcze bardziej kompletny niż opis „jednowariantowy”. Oczywiście zrozumienie owego opisu zdarzenia jest znacznie trudniejsze, gdyż wzrasta ilość wariantów zdarzenia przyszłego, w których każdy wymaga odrębnej oceny prawnej. Ale nie można tego mylić z niejednoznacznością stanu faktycznego. Zgodzić się więc trzeba – na płaszczyźnie wykładni językowej – na odmowę wydania interpretacji, gdy stan

⁵ II FSK 2356/13.

⁶ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 125.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.

⁸ Tak: zob. cytowany powyżej wyrok NSA z 27 listopada 2015 r.

⁹ Np. wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., II FSK 330/12.

faktyczny i zdarzenie przyszłe są opisane na tyle niejednoznacznie, że organ interpretacyjny nie jest w stanie wyodrębnić z niego kompletnych „zamkniętych” zdarzeń przyszłych lub stanów faktycznych.

Nieporozumieniem jest przywoływanie art. 14b § 3 o.p. w sytuacji, gdy to pytanie ma charakter wielowariantowy (kaskadowy). Żaden przepis nie zakazuje składania pytania wielowariantowego. Właściwie to żaden przepis nie zawiera żadnego wymogu co do pytania. Przepis art. 14b § 3 o.p. dość oszczędnie formułuje wymagania wobec wnioskodawcy:

§ 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Trzeba więc tylko wyczerpująco opisać stan faktyczny/zdarzenie przyszłe oraz określić swój pogląd na skutki podatkowe zdarzenia. Jedyny wymóg, który można postawić tym dwóch informacjom, jest ich zrozumiałość.

Wyniki wykładni językowej są jednoznaczne. Jeżeli przepis prawa nie zakazuje czegoś jednostce wprost, to zasadniczo takiego zakazu nie można wyprowadzić w drodze wykładni np. celowościowej. Rudymენტarną zasadą państwa prawnego w stosunku do praw jednostki jest zasada: „co nie jest zakazane, jest dozwolone”. Oczywiście warto dokonać głębszej wykładni regulacji prawnej w drodze zastosowania innych metod wykładni, zwłaszcza wykładni celowościowej, ale ta argumentacja będzie miała charakter tylko uzupełniający.

Wniosek wielowariantowy – problemy „techniczne”

Wnioski wielowariantowe – zarówno gdy wielowariantowość dotyczy stanu faktycznego, jak i gdy pytania mają charakter kaskadowy – powodują oczywiste problemy praktyczne z ich rozpoznaniem.

Problemy zależą od tego, czego – stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, czy pytania – dotyczy wielowariantowość. Wielowariantowy opis stanu faktycznego skutkuje tym, że w istocie organ musi rozpatrzyć wiele odrębnych stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych. Każdy wariant to odrębny problem prawny i właściwie odrębny przedmiot interpretacji. Wynika z tego kilka kwestii praktycznych. Pierwsza dotyczy wysokości opłaty. Warto zauważyć, że to właśnie wysokość opłaty była podstawą sporu, który zakończył cytowany powyżej wyrok z dnia 27 listopada 2015 r. Wnioskodawca uiścił 80 zł opłaty, uznając, że pyta jedynie o dwa zdarzenia

przyszłe, zaś organ starał się najpierw ustalić, ile owych wariantów we wniosku można się doliczyć, a następnie – jak można się domyślać – chciał przemnożyć ilość wariantów przez 40 zł. Już na tle tego wyroku widać, że w sytuacji skomplikowanego sposobu opisu stanu faktycznego ustalenie ilości owych wariantów zdarzenia przyszłego wcale nie jest proste. Jest to więc kolejny problem praktyczny, który zniechęca do rozpatrywania wniosków wielowariantowych.

Wiąże się z tym kolejna kwestia, czy w takim wypadku trzeba wydać tyle odrębnych interpretacji, ile stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych uda się wydzielić we wniosku, czy też jedną wielowariantową interpretację. Nie jest to przy tym problem czysto techniczny. Otóż w praktyce orzeczniczej zwykło się traktować interpretacje (rozumiane jako jeden akt interpretacyjny, nie zaś pogląd prawny) jako całość. W toku kontroli sądowej w praktyce sąd uchyla więc całą interpretację, nie zaś tylko jeden z punktów odnoszący się do jednego z wariantów¹⁰. Jeżeli więc organ ujmie w jednej interpretacji rozstrzygnięcia dotyczące kilku wariantów, a jedno z rozstrzygnięć będzie wadliwe, to może to skutkować utratą mocy całej interpretacji. Ale dlaczego tracić ma moc także rozstrzygnięcie w tym zakresie, w jakim jest zgodne z prawem?

Widzi ten problem NSA. W wyroku NSA z dnia 3 lutego 2016 r.¹¹ – na tle zresztą bardzo prostego technicznie wniosku, którego nawet nie można porównywać do wskazanych na początku niniejszego opracowania wniosków wielowariantowych – stwierdzono:

Przepis art. 14f § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.) w konfrontacji z art. 14f § 1 o.p. i art. 14b § 2 i 3 ww. ustawy nakazuje przyjąć, że odrębne stany faktyczne albo odrębne zdarzenia przyszłe powinny stanowić odrębne wnioski o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej; w ten sam sposób należy traktować odniesienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego do kilku regulacji prawnych, tzn. przyjmować, że zwielokrotnia to liczbę stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych, co upoważnia do wydania większej ilości interpretacji indywidualnych.

NSA wskazał, że zgodnie z art. 14f § 2 o.p. w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych wysokość opłaty jest uzależniona wyłącznie od liczby

¹⁰ K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 165–166.

¹¹ II FSK 2744/13.

stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych. Sąd – powołując się także na wcześniejsze orzecznictwo¹² – wyprowadził z tego wniosek, że „z zasady we wniosku powinno się przedstawiać jeden stan faktyczny lub jedno zdarzenie przyszłe”. Co ciekawe – sąd jednocześnie twierdził, że przepisy tej kwestii

(...) wyraźnie nie regulują, choć w art. 14b § 2 i 3 o.p. jest mowa o stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym zasadniczo w liczbie pojedynczej: „wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych” (§ 2), „składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego” (§ 3). W szeregu przepisach Ordynacji podatkowej znajduje się odniesienie do wniosku o interpretację indywidualną (np. w art. 14b § 1 o.p. „... na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego [interpretację indywidualną]”). Konkludując, przepis art. 14f § 2 o.p. w konfrontacji z art. 14f § 1 o.p. i art. 14b § 2 i 3 o.p. nakazuje przyjąć, że odrębne stany faktyczne albo odrębne zdarzenia przyszłe powinny stanowić odrębne wnioski o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. W ten sam sposób należy traktować odniesienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego do kilku regulacji prawnych, tzn. przyjmować, że zwielokrotnia to liczbę stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych, co upoważnia do wydania większej ilości interpretacji indywidualnych.

Argumentacja sądu w zakresie, w jakim opiera się na treści przepisów Ordynacji podatkowej, nie jest przekonująca. Przecież skoro prawodawca nakazuje pobrać opłatę 40 zł za każdy stan faktyczny i zdarzenie przyszłe, to można z tego domniemywać, że zgadzał się na to, że kilka „przedmiotów interpretacji” znajdzie się w jednym wniosku lub nawet jednej interpretacji.

Prima facie takie stanowisko sądu wydaje się aksjologicznie zasadne, skoro wadliwość może dotyczyć tylko jednego z poglądów zawartych w interpretacji wielowariantowej. Nie powinno się dopuszczać do wydawania takich zbiorczych interpretacji, aby potem nie trzeba było uchylać ich w całości, nawet gdy ich część jest prawidłowa. Jednak co stanie się, gdy rozpatrując skargi na takie odrębne interpretacje, sądy wyrażą sprzeczne poglądy?

W wypadku pytań wielowariantowych (kaskadowych) nie powstaje problem wymierzenia opłaty za interpretację, gdyż ona uzależniona jest tylko od ilości

¹² Wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., II FSK 2090/12.

zdarzeń/stanów faktycznych, a nie pytań¹³. Co nie oznacza, że w praktyce nie dochodzi do dzielenia także pytań między odrębne interpretacje, co nie spotyka się ze szczególnie negatywną reakcją sądów administracyjnych¹⁴.

Orzecznicze argumenty przeciwko wnioskom wielowariantowym

Wnioski wielowariantowe spotykają się z zarzutem kreowania „poradnictwa prawnego”. Sądy więc konsekwentnie występują przeciwko wielowariantowym wnioskom jako instrumentowi zamiany interpretacji prawa podatkowego w owo „poradnictwo prawne”. Samą niechęć do poradnictwa prawnego ze strony organów podatkowych należy w pełni podzielić. Problem w tym, że w istocie ta patologia została w Polsce już wykreowana i to nie poprzez wielowariantowe wnioski o interpretacje, ale poprzez nieprzemyślaną regulację prawną. Trzeba bowiem przypomnieć, że Polsce podatnik ma obowiązek opisać pewien przeszły lub przyszły stan rzeczy i w nawiązaniu do tego stanu rzeczy ma prawo zapytać o jego skutki prawne.

We wniosku co prawda podaje on przepisy, które mają potencjalnie dotyczyć problemu, ale w niczym nie ograniczają one zakresu badania sprawy przez organ¹⁵. Organ interpretacyjny ocenia stan faktyczny z uwzględnieniem całości regulacji prawnej, a nie tylko przepisów wymienionych przez podatnika. W istocie nie dokonuje więc tylko wykładni wskazanych przepisów prawa, ale ocenia całościowo stan faktyczny (zaistniały lub hipotetyczny) pod kątem prawnym. Jeżeli podatnik wskaże nieprawidłowe przepisy prawne, nie zauważy pewnych skutków podatkowych, które może wywołać jego działanie, to organ interpretacyjny nie ma innego wyjścia – musi wyjaśnić podatnikowi jego sytuację prawną. Mamy więc do czynienia w istocie z poradą prawną, przed którą próbuje z takim uporem bronić nas NSA. Oczywiście kierunek, w którym zmierza NSA, jest godzien akceptacji, ale tylko jako postulat *de lege ferenda*. System polskich interpretacji prawa podatkowego niebezpiecznie wynaturza się właśnie w kierunku poradnictwa prawnego.

NSA zarzuca m.in. w cytowanym powyżej wyroku z dnia 27 listopada 2015 r.¹⁶, iż w wypadku wniosków wielowariantowych interpretacja staje się instrumentem planowania podatkowego. Znowu można nawet podzielić niechęć NSA do plano-

¹³ Art. 14f § 1 i 2 o.p.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r., II FSK 2744/13.

¹⁵ Pomijam już to, że podstawą żądania podania przepisów prawa nie jest ustawa podatkowa, a akt wykonawczy do niej, który zawiera treść wzoru wniosku o wydanie interpretacji.

¹⁶ II FSK 2614/13.

wania podatkowego, zwłaszcza gdy jest ono przesadnie agresywne. Jednak byłoby to działanie podobne do sprzeciwu wobec zimy za oknem – ona po prostu jest, nawet jak nam się nie podoba. Tak samo taka jest natura interpretacji, że nieraz wykorzystywane są do optymalizacji podatkowej, gdyż po prostu się do tego idealnie nadają. Po to bowiem są interpretacje, aby podatnik mógł przed dokonaniem operacji dowiedzieć się, czy warto ją przeprowadzać.

Zwalczaniu tego nie przysłuży się zakaz składania wniosków wielowariantowych, ale solidna klauzula antyabuzywna, która wreszcie zaczęła w Polsce obowiązywać.

Wniosek wielowariantowy a uproszczenie działania organu interpretacyjnego

Wnioski wielowariantowe mogą mieć niekiedy pewne zalety. Mogą one być ułatwieniem w pracy także organów interpretacyjnych. Alternatywą dla wniosku wielowariantowego jest przecież złożenie odrębnych wniosków dotyczących poszczególnych wariantów stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. W efekcie organ interpretacyjny i tak będzie musiał zmierzyć się z problemem, z tym że nakład jego pracy będzie większy, gdyż będzie musiał pracować nad wieloma odrębnymi wnioskami.

Rozpatrywanie odrębnych wniosków zwiększa ryzyko powstania sprzeczności między interpretacjami dotyczącymi tożsamyh problemów prawnych. Trzeba zauważyć, że może dojść do sytuacji, gdy organ interpretacyjny nie zorientuje się, że liczne wnioski dotyczą w istocie wariantów tej samej potencjalnej operacji gospodarczej, a podatnik chce się wywiedzieć, jak najkorzystniej ją zrealizować.

Jeżeli jeszcze podatnik podzieli opis operacji na poszczególne etapy i złoży wiele prostych wniosków, to wtedy dopiero taka praktyka zwiększy ryzyko wykorzystania interpretacji jako instrumentu agresywnej optymalizacji podatkowej, którego tak chce NSA uniknąć.

Paradoksalnie można wręcz stwierdzić, że niekiedy złożenie przez podatnika wniosku wielowariantowego może być dowodem jego szczerych intencji. Nie ukrywa on bowiem, że planuje skomplikowaną, wieloetapową operację gospodarczą, rozważa różne jej warianty i chce wiedzieć, jak ocenia to wszystko organ podatkowy.

Ogólna klauzula antyabuzywna a wnioski wielowariantowe

Trzeba też zwrócić uwagę na wprowadzone z dniem 15 lipca 2016 r.¹⁷ zmiany regulacji urzędowych interpretacji prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 5c o.p. organ interpretacyjny przed wydaniem interpretacji zwraca się do Ministra Finansów o opinię, czy w stanie faktycznym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji nie dochodzi do unikania opodatkowania. Jednak żeby dokonać oceny tej okoliczności, zarówno organ interpretacyjny, jak i Minister Finansów będą musieli dysponować wiedzą o całej operacji, a nie tylko o jednym zdarzeniu, które się na nią składa. Co więcej, wiedza o rozważanych przez podatnika wariantach przeprowadzenia danej operacji będzie dla Ministra Finansów cenna, gdyż będzie mógł ocenić, który z wariantów jest „sztuczny”.

Właściwie w wielu wypadkach nie da się ocenić jednego wyizolowanego zdarzenia. Trzeba je zobaczyć w kontekście zdarzeń z nim związanych. Dobrze widać to w wypadku ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, gdzie czynności to „także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty” (art. 119f § 1. o.p.). Nie ma przecież sensu oceniać pojedynczych elementów tej czynności. Niekiedy nie ma również sensu dokonywać wykładni w kontekście pojedynczych etapów operacji gospodarczej. Jednocześnie wnioskodawca nieraz po prostu nie jest w stanie opisać, jak będzie precyzyjnie przebiegała operacja gospodarcza, stąd musi przedstawić jej różne warianty.

Wnioski

Przyczyny „braku sympatii” pracowników organów interpretacyjnych oraz sędziów sądów administracyjnych do wniosków wielowariantowych są oczywiste – ich rozpatrzenie zazwyczaj wymaga znacznie więcej wysiłku niż rozpatrzenie typowego wniosku o interpretację. Niekiedy stopień skomplikowania wniosku jest tak duży, że po prostu nie da się go zrozumieć, ani udzielić spójnej i zrozumiałej odpowiedzi. Nie jest to jednak powód wystarczający, aby zanegować to, czego prawo wyraźnie nie zakazuje. Trzeba najpierw wykorzystać środki w postaci żądania uzupełnienia wniosku, a dopiero gdy to nie odniesie skutku, odmówić wydania interpretacji. Zanegowanie dopuszczalności składania wniosków wielowariantowych nie ma podstaw w treści regulacji prawnej. Trudno też wskazać inne argumenty

¹⁷ Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

przeciwko dopuszczalności takich wniosków. Wykładnia celowościowa przemawia wręcz za promowaniem składania wniosków wielowariantowych, które w sposób kompleksowy prezentowałyby dylematy podatnika oraz możliwy rozwój jego sytuacji faktycznej.

Bibliografia

- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Turzyński K.F., *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015.