

Wojciech Morawski¹

Czy polskie indywidualne interpretacje podatkowe są gatunkiem ginącym?²

1. Wprowadzenie

Interpretacje podatkowe są instytucją spotykaną chyba w prawie wszystkich współczesnych systemach prawnych. Oczywiście w wielu krajach budzą one pewne wątpliwości konstytucjonalistów, którzy nie-
raz mają problem z dopasowaniem ich do systemu źródeł prawa podatkowego, ale nie wydaje się to czynnikiem, który mógłby zwiastować ich koniec.

Lektura publikacji, które ukazały się w ostatnich latach, wskazuje na poważne obawy, jeżeli nie nawet przeświadczenie, że interpretacje podatkowe przeżywają kryzys³. Czyżby oznaczało to, że interpretacje podatkowe są dinozaurami w końcu mezozoiku?

393

¹ Wojciech Morawski – doktor habilitowany, profesor UMK, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/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”.

³ A. Bartosiewicz, *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1, s. 25–32; *idem*, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–15; G. Leśniak, *Fiskus skutecznie „zabija” interpretacje indywidualne*, 2019, <https://www.prawo.pl/podatki/interpretacje-indywidualne-coraz-slabiej-chronia-podatnikow,495835.html> (dostęp: 30.06.2022). Pominę w niniejszym opracowaniu obawy wynikające z prawa unijnego, szerzej o tym: W. Morawski, *Will the European Union put an end to the „golden age” of tax ruling?*, „Acta Universitatis Carolinae. Iuridica” 2020, t. 66, nr 3, s. 53–62.

2. Interpretacje podatkowe

Interpretacje podatkowe, zwane też nieraz w Polsce rulingami podatkowymi, są grupą dość zróżnicowanych instytucji prawnych, nawet gdyby brać pod uwagę tylko nasz kraj. Najbardziej typowe interpretacje podatkowe to oczywiście interpretacje indywidualne (*private tax rulings*), ale analogiczną funkcję pełnią też interpretacje ogólne (*public tax rulings*⁴). Dodatkowo granice między tymi rodzajami interpretacji podatkowych bywają coraz bardziej płynne⁵. Nie można przy tym ulegać terminologii stosowanej w art. 14a–14s ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶, która używa określenia „interpretacje” tylko w stosunku do aktów interpretacyjnych w niej uregulowanych, a i to nie wszystkich. Trudno wskazać jakieś istotne różnice między ogólnymi interpretacjami podatkowymi a objaśnieniami podatkowymi. Je także można uważać za ogólne interpretacje podatkowe *sensu largo*. Również wiążące informacje akcyzowe⁷ oraz wiążące informacje stawkowe⁸ są rodzajem interpretacji indywidualnych *sensu largo*⁹, mimo że mają inną formę prawną niż interpretacje indywidualne wydawane na podstawie Ordynacji podatkowej.

394

3. Twarde dane

Przez wiele lat liczba interpretacji indywidualnych wydawanych w Polsce przez Ministra Finansów, a potem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) była ogromna i stopniowo rosła. W 2008 r. było to 24 229 interpretacji, w 2009 r. – 28 153, 2010 r. – 30 920, 2011 r. – 35 929,

⁴ Ch. Waerzeggers, C. Hillier, *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, Tax Law IMF Technical Note, 2016/1, s. 1.

⁵ W. Morawski, D. Czudek, *Advance tax rulings in Poland – general or individual?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, t. 7, nr 1, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2019.001>

⁶ Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

⁷ Art. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

⁸ Art. 42a–42i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.) – dalej u.p.t.u.

⁹ Terminu „interpretacje podatkowe *sensu largo*” będę używał w stosunku do wszystkich aktów interpretacyjnych, a nie tylko w stosunku do tych aktów, które są tak wprost nazwane w Ordynacji podatkowej.

2012 r. – 36 816, 2013 r. – 36 147, 2014 r. – 37 891, 2015 r. – 37 710. Po okresie gwałtownego wzrostu liczby wydawanych interpretacji i jej stabilizacji na bardzo wysokim poziomie doszło do spadku. W 2016 r. wydano ich jeszcze 33 605, ale już 2017 r. tylko 25 718. W latach kolejnych liczba interpretacji spadała, ale już dość łagodnie. W 2018 r. wydano ich 23 529, w 2019 r. – 21 032, w 2020 r. – 20 270¹⁰.

Przyczyn tak dużej liczby wydawanych interpretacji można poszukiwać zarówno w niskich ich kosztach, jak i niejasności przepisów prawa podatkowego oraz w obawie przed ich profiskalną i zmienną wykładnią przez organy podatkowe.

4. Dlaczego spada liczba wydawanych interpretacji?

Spadek liczby wydawanych interpretacji jest pewną miarą popularności tej instytucji prawnej. Nie może być jednak sam przez się wyznacznikiem jej oceny. Nie można rozumować, że jeżeli wydaje się więcej interpretacji podatkowych, to znaczy, że instytucja ta jest lepsza niż gdyby wydawano ich mniej. „Produkowanie” prawie 40 000 interpretacji indywidualnych corocznie było raczej symbolem patologii systemu ich wydawania. Po prostu do 2015 r. każdy występował o interpretację podatkową, nawet na wszelki wypadek, gdyż były one tanie i łatwe do uzyskania.

Spadek liczby wydawanych interpretacji indywidualnych od 2016 r. może mieć potencjalnie różne przyczyny. Oczywiście najlepszym wyjaśnieniem byłoby, że jest on wynikiem poprawy jakości prawa podatkowego lub jego stabilizacji. Tę hipotezę można od razu wyeliminować. Naprawdę nie trzeba udowadniać kwestii tak oczywistej jak ta, że właśnie od 2016 r. praktyka żywiołowych zmian regulacji podatkowej nabrała tempa zawrotnego. Przy tym były to zmiany o fundamentalnym charakterze. W naturalny sposób gwałtowna zmiana regulacji powinna spowodować wzrost liczby wydawanych interpretacji, a nie jej spadek. Ocena jakości prawa tworzonego w tak hurtowych ilościach byłaby już kwestią bardziej uznaniową. Problem w tym, że chyba nie spotkałem się jeszcze z tezą, iż jakość prawa podatkowego w okresie od 2016 r. poprawiła się, za to teza przeciwna pojawia się właściwie zawsze podczas dyskusji o zmianach regulacji podatkowej.

¹⁰ Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w roku 2020, Bielsko-Biała 2021, s. 11.

Przyczyny spadku liczby wydawanych interpretacji zdają się jednak tkwić gdzie indziej. Po pierwsze, chodzi o zmiany prawne, które ograniczyły możliwość uzyskiwania ich przez zainteresowane podmioty. Druga przyczyna to problemy z praktycznym wykorzystaniem interpretacji indywidualnych przez podmioty, które je uzyskały.

5. Zmiany prawne jako przyczyna spadku liczby wydawanych interpretacji

Bez wątplenia w ostatnich latach doszło do kilku zmian w regulacji prawnej indywidualnych interpretacji podatkowych, które nieraz nadmiernie i w niezasadny sposób utrudniły, a niekiedy po prostu zracjonalizowały proces ich wydawania i doprowadziły do zmniejszenia liczby wydawanych interpretacji.

396

Jednym z problemów było to, że każda ze stron operacji gospodarczej musiała wystąpić o odrębną interpretację. Było to oczywiście rozwiązanie niepraktyczne, gdyż generowało zbędną pracę organu interpretacyjnego przy ponownej ocenie tego samego stanu faktycznego, a przy tym zwiększało ryzyko braku spójnego podejścia organu interpretacyjnego do tego samego problemu.

Odpowiedzią były dwie nowe instytucje, które pojawiły się z dniem 1 stycznia 2016 r. Jedną to tzw. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej¹¹. Niewątpliwie celem wprowadzenia tego przepisu było zmniejszenie liczby wniosków składanych przez kilka podmiotów, dla których w efekcie są wydawane tożsame interpretacje indywidualne, co ma skutkować usprawnieniem działalności organów interpretacyjnych. Z tego punktu widzenia zmianę tę należy ocenić pozytywnie. Pewną słabością tej instytucji jest to, że co prawda z interpretacji indywidualnej mogą korzystać wszyscy zainteresowani, ale zaskarżyć ją będzie mógł tylko ten, który jest stroną¹².

Tak samo pozytywnie należy ocenić rozwiązanie polegające na możliwości uzyskania interpretacji, z której skorzystają kontrahenci wnioskodawcy¹³. Warto zwrócić uwagę na to, że impulsem dla wprowadzenia tej

¹¹ Art. 14r o.p.

¹² Trudno mi zgodzić się z tym poglądem, ale jest on prezentowany dość jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych – zob. postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 22 grudnia 2016 r., sygn. II FZ 889/16 oraz z dnia 14 lutego 2017 r., sygn. II FZ 967/16.

¹³ Art. 14s o.p.

regulacji był wyrok NSA z dnia 22 maja 2013 r.¹⁴, który właściwie rozszerzył zakres interpretacji indywidualnej dotyczącej stawki podatku od towarów i usług uzyskanej przez nabywcę na jego kontrahenta. Szkoda, że ograniczono taką możliwość tylko do umów zawieranych na podstawie prawa zamówień publicznych.

Na pewno w jeszcze większym zakresie spadek liczby wydawanych interpretacji indywidualnych był wynikiem wprowadzonego z dniem 1 stycznia 2016 r. rozwiązania, które sprowadza się do prymatu interpretacji ogólnych nad indywidualnymi. To, że istnienie interpretacji ogólnej uniemożliwia wydanie podatnikowi interpretacji indywidualnej na tle identycznego stanu prawnego i faktycznego, ma sens. Jednak nie można tracić z pola widzenia tego, że rozwiązanie to osłabia pozycję podatnika. Wcześniej podatnik mógł pośrednio zwalczać interpretację ogólną, która mu nie odpowiadała, poprzez wnioskowanie o wydanie interpretacji indywidualnej i ewentualne zaskarżanie jej do sądu administracyjnego. Logiczną konsekwencją tego rozwiązania jest to, że jeżeli interpretacja ogólna zostanie wydana po uprzednim wydaniu interpretacji indywidualnej, to interpretacja indywidualna wygaśnie.

Prawdziwą rewolucję w polskim prawie podatkowym wywołało wprowadzenie z dniem 15 lipca 2016 r. klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Zmiany spowodowały radykalne zmniejszenie stopnia zaufania, jakim podatnik może obdarzać interpretację indywidualną. Samo uzasadnione przypuszczenie, iż działanie opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowić może przedmiot postępowania opartego na klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uniemożliwia uzyskanie interpretacji indywidualnej. Z możliwości odmowy wydania interpretacji Dyrektor KIS korzysta w dość licznych przypadkach. Na 29 955 wniosków złożonych w 2017 r. odmówiono wydania interpretacji na tej podstawie w 650 sprawach¹⁵, w 2018 r. – w 331 sprawach¹⁶, w 2019 r. – w 209¹⁷, a w 2020 r. – już tylko w 138 sprawach. Wydaje się, że podatnicy (a może bardziej ich prawnicy) ostrożniej składają wnioski w sprawach „ocierających się” o GAAR.

¹⁴ Sygn. I FSK 863/12.

¹⁵ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok*, 2018, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf> (dostęp: 20.06.2022).

¹⁶ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2018 rok*, 2019, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+2018.pdf> (dostęp: 30.06.2022).

¹⁷ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2019 rok*, 2020, https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja_o_dzialalnosci_KIS_w_2019.pdf (dostęp: 30.06.2022).

Wynika to także z faktu ogromnego ryzyka związanego z ewentualnym błędem organu interpretacyjnego. Nawet gdy wnioskodawca interpretację uzyska, gdy organ interpretacyjny nie zauważy możliwości zastosowania GAAR, to nic to mu nie daje, gdyż przepisów o ochronie posiadacza interpretacji indywidualnej nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące jej przedmiotem stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej na podstawie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania lub w związku z nadużyciem prawa w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług¹⁸. Interpretacja indywidualna nie chroni w żaden sposób posiadacza, gdy dochodzi do unikania opodatkowania i nie ma tu znaczenia fakt, że w pewnym stopniu wadliwość interpretacji jest wynikiem błędu organu interpretacyjnego. W efekcie można stwierdzić, że organ interpretacyjny w żadnym wypadku nie poniesie negatywnych konsekwencji swojego błędu w ocenie działań podatnika i braku wystąpienia o opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

398 Analogicznie ochrona posiadacza interpretacji wyłączona jest także np. w prawie słowackim¹⁹. Z kolei w innych krajach, np. Portugalii²⁰ czy Finlandii²¹, uzyskanie „zwykłego” rulingu podatkowego chroni przed zastosowaniem GAAR. Podobnie w prawie luksemburskim kładzie się duży nacisk na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań podatników²².

Prawdopodobnie niewielkie znaczenie dla zmniejszenia się liczby interpretacji indywidualnych miało wprowadzenie „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”. Teoretycznie rozwiązanie to miało zniechęcać podatników do występowania o interpretacje w sprawach oczywistych, które już wielokrotnie były rozstrzygane. Niestety, opieranie się na utrwalonej praktyce interpretacyjnej jest znacznie bardziej ryzykowne niż wystąpienie o interpretację indywidualną.

¹⁸ Art. 14 na o.p.

¹⁹ L. Adame, *Slovak Republic*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 588.

²⁰ G. Lopez Courinha, *Portugal*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 526.

²¹ M. Helminen, *Finland*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 256.

²² G. Scardoni, G. Simon, *Luxembourg*, [w:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, „Cahiers du droit fiscal international” 2018, vol. 103A, s. 511–512.

6. Niechęć administracji podatkowej do zastosowania się do interpretacji indywidualnej

Wydaje się, że największy cios spotkał interpretacje podatkowe z ręki organów podatkowych, które prowadzą postępowania podatkowe. W praktyce bardzo często stykamy się z sytuacjami, gdy organ podatkowy odmawia przyznania podatnikowi ochrony wynikającej z interpretacji, powołując się na to, że opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego we wniosku nie odpowiada rzeczywistemu przebiegowi zdarzenia. Rzekome różnice między treścią wniosku a rzeczywistością sprawiają wrażenie – delikatnie rzecz ujmując – naciąganych. Organ podatkowy wskazuje nieraz na nieistotne z punktu widzenia treści prawa podatkowego nieścisłości albo na brak wskazania na pewne okoliczności, które jego zdaniem mogłyby spowodować wydanie interpretacji indywidualnej o innej treści.

Trudno niestety o szczegółowe dane statystyczne dotyczące odmowy zastosowania interpretacji podatkowej w toku postępowań podatkowych. Zresztą nawet te dane nie oddawałyby zakresu problemu, gdyż prawdopodobnie część odmów była zasadna.

399

7. Sądy zaczynają robić porządki z praktyką (nie)stosowania interpretacji indywidualnych przez organy podatkowe

Z satysfakcją trzeba jednak stwierdzić, że coraz częściej sądy administracyjne dość jasno stwierdzają, że nie będą akceptować procederu arbitralnego, nieuzasadnionego odrzucania interpretacji indywidualnych przez organy podatkowe.

Znamienny (i napawający optymizmem) jest tu wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2019 r.²³, w którym organ podatkowy uznał, że dla stwierdzenia, czy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa rzekomo istotna była pominięta we wniosku o interpretację okoliczność, kto jest kupującym, a dokładniej, że kupującym jest spółka powiązana ze zbywcą. Oczywiście było, że to tylko pretekst, żeby odmówić podatnikowi ochrony wynikającej z interpretacji, gdyż okoliczność ta nie miała żadnego znaczenia prawnego.

²³ Sygn. I FSK 293/17.

„Wymogu wyczerpującego stanu faktycznego lub przedstawienia zdarzenia przyszłego nie należy jednak postrzegać w oderwaniu od formułowanego pytania. Jeżeli pytanie dotyczyło potencjalnego zastosowania art. 6 pkt 1 u.p.t.u., to zaprezentowanie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego polega na wskazaniu tych jego elementów, które mogą być istotne przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie. Spółka we wniosku przedstawiła wszystkie istotne okoliczności niezbędne do merytorycznego rozstrzygnięcia.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego tylko istotne rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku a stanem rzeczywistym ustalonym w trakcie postępowania podatkowego mogą uzasadniać nieuwzględnienie tej interpretacji [...].

Reasumując, wyrażona w art. 14k § 1 o.p. zasada nieszkodzenia, jako mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu, realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych. Odstępstwo od zasady z art. 14k § 1 o.p. powinno być zatem wyjątkiem, a nie regułą. W każdym innym przypadku narusza to zasadę pewności co do stosowania prawa. [...]

400

Organ podatkowy, wydając interpretację, nie odniósł się w ogóle do kwestii powiązań pomiędzy stronami, co w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, pozwala na wyciągnięcie wniosku, że okoliczność ta była bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Gdyby powiązania były istotne, należałoby się spodziewać wezwania spółki do sprecyzowania stanu faktycznego. Tak się jednak nie stało, a znaczenie tej okoliczności zostało przypisane dopiero w postępowaniu wymiarowym. Fakt powiązania zbywcy i nabywcy stał się dla organów podatkowych pretekstem do zakwestionowania mocy ochronnej interpretacji. Takie postępowanie nosi znamiona naruszenia zasady zaufania do organów publicznych wyrażonej w art. 121 o.p. Działania organów po wydaniu interpretacji nie mogą być ukierunkowane na to, żeby ją podważyć” – stwierdził NSA.

Zwłaszcza ostatnie zdania cytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku NSA zasługują na uwagę. Działanie organu podatkowego wobec podatnika powinno być po prostu uczciwe, a nie polegać na szukaniu pretekstów, aby pozbawić go ochrony wynikającej z wcześniejszego stanowiska innego organu podatkowego, jednak będącego częścią tej samej administracji skarbowej.

Wyrok ten i kolejne, w których różne sądy odwołują się do niego, odbieram jako kres cierpliwości sądów wobec organów podatkowych, które w absurdalny sposób próbują pozbawić interpretacje indywidualne znaczenia. Można mieć nadzieję na normalność.

8. Nowe formy interpretacji podatkowych

Zmniejszenie liczby interpretacji indywidualnych może być po części efektem pojawienia się nowych form interpretacji podatkowych, które nieraz lepiej dostosowane są do specyfiki danego problemu interpretacyjnego niż „klasyczne” interpretacje indywidualne.

Wiążące informacje akcyzowe mają niszowy charakter. Jednak już wiążące informacje stawkowe to instrument prawny o pierwszorzędnym znaczeniu. Oczywiście można wskazywać na pewne mankamenty przyjętej regulacji prawnej, ale sama ich idea zasługuje na aprobatę. Przede wszystkim rozsądne jest dopuszczenie badania towaru przed wydaniem wiążącej informacji stawkowej (WIS). Organ interpretacyjny, wydając klasyczną interpretację podatkową, mógł mieć nieraz duże trudności z zaklasyfikowaniem towaru do odpowiedniego kodu na podstawie samego jego opisu. Także możliwość powołania się na cudzą WIS jest odważnym i racjonalnym pomysłem.

Wiążące informacje stawkowe odniosły bez wątpienia sukces mierzony liczbą wniosków. W 2020 r. złożono 13 911 wniosków o ich wydanie.

9. Wnioski

Aktualnie można mówić o lekkim optymizmie, jeśli chodzi o przyszłość indywidualnych interpretacji podatkowych. Proces dekompozycji praktyki ich stosowania może ulec odwróceniu. Nie grozi im chyba wymarcie ani stanie się bezużyteczną instytucją.

Przede wszystkim widać pierwsze wyroki sądów administracyjnych, w których zwalczają one nadużywanie prawa przez organy podatkowe, pod byle pretekstem pozbawiające podatnika ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej.

Regulacja prawna ewoluuje, prowadząc do ograniczenia wydawania interpretacji podatkowych w sytuacjach takich jak istnienie interpretacji ogólnej. Podatnicy nieraz odbierają to jako ograniczenie ich praw, ale trzeba mieć świadomość, że sytuacja, gdy wydawano około 40 000 interpretacji indywidualnych rocznie, była przejawem patologii.

Rozsądne jest dopasowywanie rozwiązań prawnych do potrzeb konkretnych problemów rozstrzyganych w interpretacjach (np. możliwość postępowania dowodowego przy WIS). Trudno jednak zrozumieć, po co prawodawca mnoży różnorodne konstrukcje prawne. Czy nie lepiej byłoby wprowadzić kolejne warianty klasycznych interpretacji indywidualnych?

Bibliografia

- Adame L., *Slovak Republic*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Bartosiewicz A., *Ile naprawdę warto są indywidualne interpretacje podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1.
- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Helminen M., *Finland*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w roku 2020*, Bielsko-Biała 2021.
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok*, 2018, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf> (dostęp: 20.06.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2018 rok*, 2019, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+2018.pdf> (dostęp: 30.06.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2019 rok*, 2020, https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja_o_dzialalnosci_KIS_w_2019.pdf (dostęp: 30.06.2022).
- Leśniak G., *Fiskus skutecznie „zabija” interpretacje indywidualne*, 2019, <https://www.prawo.pl/podatki/interpretacje-indywidualne-coraz-slabiej-chronia-podatnikow,495835.html> (dostęp: 30.06.2022).
- Lopez Courinha G., *Portugal*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Morawski W., *Will the European Union put an end to the „golden age” of tax ruling?*, „Acta Universitatis Carolinae. Iuridica” 2020, t. 66, nr 3.
- Morawski W., Czudek D., *Advance tax rulings in Poland – general or individual?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, t. 7, nr 1, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2019.001>
- Scardoni G., Simon G., *Luxembourg*, [w:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, „Cahiers du droit fiscal international” 2018, vol. 103A.
- Waerzeggers Ch., Hillier C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, Tax Law IMF Technical Note, 2016/1.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

Streszczenie

Autor analizuje przyczyny spadku liczby wydawanych w Polsce rulingów podatkowych. Wskazuje, że instytucja rulingów podatkowych przechodziła w ciągu ostatnich kilku lat kryzys. Zastrzec trzeba, że spadek liczby wydawanych rulingów podatkowych po części może świadczyć o racjonalizacji zasad ich wydawania. Aktualnie można być ostrożnym optymistą co do jej przyszłości.

Słowa kluczowe: rulingi podatkowe, sądownictwo administracyjne, Krajowa Informacja Skarbowa