ZASADY UZYSKANIA I STOSOWANIA INTERPRETACJI PODATKOWYCH

1. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o interpretację podatkową str. 1
2. Pełnomocnik podatnika w postępowaniu interpretacyjnym str. 1
3. Przedmiot urzędowych wyjaśnień podatkowych str. 2
4. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji str. 2
5. Wniosek o interpretację podatkową po kontroli rozliczeń str. 2
6. Termin załatwienia sprawy przez dyrektora KIS str. 2
7. Interpretacja podatkowa nie zastąpi opinii zabezpieczającej str. 3
8. Gwarancja ochrony związana ze stosowaniem interpretacji podatkowej str. 3
9. Skarga na indywidualną interpretację podatkową str. 4
10. Podmiot uprawniony do zaskarżenia wspólnej interpretacji str. 4
11. Konsekwencje uchylenia wyjaśnień przez sąd str. 4
12. Wpis od skargi na interpretację podatkową str. 4

1. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o interpretację podatkową

Indywidualna sprawa

Indywidualne interpretacje przepisów podatkowych są sposobem na otrzymanie pisemnego stanowiska administracji podatkowej na temat zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego w jednostkowych sprawach. Pozwalają zdobyć wiedzę o podatkowych konsekwencjach podejmowanych działań. Wydaje je dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dyrektor KIS) mający siedzibę w Bielsku-Białej.

Indywidualną interpretację podatkową można zasadniczo uzyskać tylko w swojej własnej sprawie. Przesądza o tym art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że organ interpretacyjny, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Zdarzenie, które jest przedmiotem wyjaśnień, musi rzutować na sytuację prawnopodatkową wnioskodawcy. Nie wolno pytać o sytuację dotyczącą osoby trzeciej – chyba że zrobi się to jako jej pełnomocnik. O wydanie indywidualnej interpretacji w swojej sprawie ma prawo wystąpić podatnik, płatnik, spadkobierca, osoba trzecia odpowiadająca za cudze zaległości podatkowe itp. Nie ma znaczenia, czy mieszka lub ma siedzibę w Polsce, czy za granicą.

Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej składa się na urzędowym druku ORD-IN. Jeżeli zabraknie w nim miejsca na pełne przedstawienie sprawy, należy skorzystać z załącznika (załączników) oznaczonego symbolem ORD-IN/A.

Wspólny wniosek

Kilka osób może złożyć jeden – wspólny – wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych. Przewiduje to art. 14r Ordynacji podatkowej.

Wspólny wniosek stosuje się w przypadku, gdy interpretację przepisów podatkowych chce uzyskać dwóch lub więcej zainteresowanych, którzy uczestniczą w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mają uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym. Każda ze stron nie musi wówczas składać odrębnego wniosku. Warunkiem uzyskania wyjaśnień jest to, aby sprawa objęta wspólnym wnioskiem nie była u żadnego zainteresowanego przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, ani nie została rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu.

Wspólny wniosek składa się na formularzu ORD-WS. W razie potrzeby należy skorzystać z załącznika (załączników) oznaczonego jako ORD-WS/A. Wniosek składa zainteresowany wskazany jako strona postępowania interpretacyjnego. Każdy z pozostałych zainteresowanych musi wypełnić druk ORD-WS/B. Formularz ten służy do podania przez nich danych osobowych oraz złożenia oświadczenia, że sprawa objęta wnioskiem nie jest przedmiotem toczącego się wobec nich postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz że nie została rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu. W odpowiedzi na wspólny wniosek uzyskuje się jedną interpretację przepisów podatkowych (strona dostaje oryginał, a pozostali – odpisy).

Wspólny wniosek o interpretację podatkową to tylko opcja. Każdy zainteresowany może złożyć odrębny wniosek.

Wyjątki od reguły

W nielicznych przypadkach o wyjaśnienia można wystąpić w interesie innego podmiotu.

Przedsiębiorca tworzący oddział lub przedstawicielstwo ma prawo przed ich powstaniem uzyskać indywidualną interpretację przepisów podatkowych w zakresie ich działalności. Osoby zamierzające utworzyć spółkę, np. jawną czy kapitałową, mogą przed powstaniem spółki wystąpić o wydanie interpretacji podatkowej dotyczącej prawnopodatkowych aspektów jej funkcjonowania. Spółka planująca utworzenie podatkowej grupy kapitałowej może uzyskać wyjaśnienia dotyczące działalności grupy. Odpowiednio oddział, przedstawicielstwo, spółka lub podatkowa grupa kapitałowa ma prawo stosować się do uzyskanej w tym trybie wykładni prawa podatkowego – korzystając ze związanej z tym ochrony przed negatywnymi skutkami zmiany, stwierdzenia wygaśnięcia lub uchylenia indywidualnej interpretacji albo nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Podmiotom tym doręczana jest zmiana, uchylenie czy stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

Możliwość złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej ma ponadto podmiot zamawiający, w rozumieniu Prawa zamówień publicznych. Podmiot ten może wystąpić, przed przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, o wyjaśnienia w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny. Taką interpretację podatkową będzie mógł stosować podmiot realizujący zamówienie po rozstrzygnięciu przetargu (a więc właściwie nieskonkretyzowany w chwili składania wniosku).

Druki ORD-IN, ORD-IN/A, ORD-WS, ORD-WS/A, ORD-WS/B są dostępne w serwisie www.druki.gofin.pl, w dziale Ordynacja podatkowa.

2. Pełnomocnik podatnika w postępowaniu interpretacyjnym

Prowadzenie księgowości związanej z wykonywaną przeze mnie działalnością gospodarczą zleciłem biuru rachunkowemu. Mam jednak wątpliwości co do rozliczania VAT. Czy wniosek o wydanie w tym zakresie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych muszę złożyć sam, czy może to w moim imieniu zrobić właściciel biura rachunkowego?

Właściciel biura rachunkowego może w imieniu swojego klienta, działając jako jego pełnomocnik, złożyć wniosek o wydanie w jego sprawie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych.

Stroną postępowania interpretacyjnego jest tzw. zainteresowany – osoba lub podmiot posiadający interes prawnopodatkowy w uzyskaniu wyjaśnień. Wniosek w jego imieniu może złożyć pełnomocnik. Wynika to z art. 138a § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej. Pełnomocnikiem w sprawach podatkowych może być każda osoba fizyczna, która posiada pełną zdolność do czynności prawnych, czyli pełnoletnia i nieubezwłasnowolniona.

Pełnomocnikowi, który ma występować wyłącznie w postępowaniu interpretacyjnym (w tym złożyć wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej), należy udzielić pełnomocnictwa szczególnego. Pełnomocnictwo szczególne uprawnia do reprezentowania mocodawcy we wskazanej sprawie podatkowej lub innej należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo pisemne sporządza się na druku oznaczonym symbolem PPS-1. Oryginał lub notarialnie poświadczony odpis należy dołączyć do wniosku o wydanie interpretacji podatkowej. Adwokaci, radcowie prawni oraz doradcy podatkowi sami mogą uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa. Organ interpretacyjny ma jednak prawo zażądać w takim przypadku urzędowego poświadczenia podpisu mocodawcy.

Złożenie oryginału lub odpisu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa podlega opłacie skarbowej. Wynosi ona 17 zł (od każdego stosunku pełnomocnictwa). Organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Opłatę skarbową pobieraną od pełnomocnictwa wpłaca się organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce złożenia dokumentu. Obowiązek jej zapłaty powstaje natomiast z chwilą złożenia dokumentu w organie administracji publicznej. Stanowi tak art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.). Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydaje dyrektor KIS mający siedzibę w Bielsku-Białej. Temu organowi składa się pełnomocnictwo szczególne dotyczące reprezentowania mocodawcy w postępowaniu interpretacyjnym. Opłatę skarbową należy więc uiścić na rzecz Prezydenta Bielska-Białej. Wpłaty można dokonać w kasie urzędu miasta lub na jego rachunek bankowy (nr 86 1240 6960 2735 0555 5555 5555). Dowód zapłaty należy dołączyć do pełnomocnictwa lub przesłać w ciągu 3 dni od dnia jego złożenia. Może mieć on formę wydruku potwierdzającego dokonanie operacji bankowej.

Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej nie występuje w przypadku udzielenia pełnomocnictwa członkowi najbliższej rodziny, tj. małżonkowi, wstępnemu (np. rodzicowi), zstępnemu (np. dziecku) lub rodzeństwu.

3. Przedmiot urzędowych wyjaśnień podatkowych

Dozwolone pytania

Przedmiotem indywidualnych interpretacji podatkowych są przepisy prawa podatkowego – z wyłączeniem norm regulujących właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych. Wynika to z art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej.

Organ interpretacyjny nie powinien jednak pomijać regulacji z innych dziedzin, jeżeli przepisy prawa podatkowego odwołują się do nich, np. prawa pracy czy cywilnego. Wykładnia musi uwzględniać wszystkie przepisy tworzące daną normę podatkową. W przeciwnym razie podmiot występujący o interpretację przepisów podatkowych nie dowie się, jak postępować w konkretnej sytuacji (por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1625/14). W przypadku gdy w określonych regulacjach prawa podatkowego zostały wykorzystane pojęcia z innych dziedzin prawa, to do zobowiązań podatkowych stosuje się normy prawa podatkowego, a nie współtworzące je tylko pojęcia zaczerpnięte z pozostałych gałęzi prawa. Norma prawnopodatkowa będzie jednak zbudowana nie tylko z przepisów ustawy podatkowej, ale także z regulacji innych dziedzin prawa (por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3028/14).

Pytać wolno o stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Stan faktyczny to sytuacja zaistniała przed złożeniem wniosku. Zdarzenie przyszłe to takie, które nie miało miejsca, ale wystąpi lub może wystąpić w związku z planowanymi przedsięwzięciami.

Opis sprawy

Opis sprawy we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych musi być kompletny i wyczerpujący.

Właściwe przedstawienie sprawy dlatego jest takie istotne, że organ interpretacyjny tylko na tej podstawie stwierdza, czy stanowisko wnioskodawcy prezentowane w odniesieniu do określonej sytuacji jest prawidłowe, czy błędne. Nie dołącza się dowodów potwierdzających prawdziwość podanych informacji, np. umów czy faktur. Organ interpretacyjny nie prowadzi klasycznego postępowania dowodowego. Nie zbiera dowodów, aby na ich podstawie ustalić, czy informacje zawarte we wniosku pokrywają się z rzeczywistością. Organ interpretacyjny nie może również w żaden sposób ingerować w opis sprawy. Nie wolno mu go własnymi ocenami podważać, ustalać lub zmieniać, chociażby miał uzasadnione wątpliwości co do jego zgodności z prawdą. To wnioskodawca decyduje o tym, jakie poda informacje. Natomiast organ interpretacyjny na ich podstawie wyjaśnia treść i zakres stosowania w danej sprawie przepisów podatkowych. Jego rola sprowadza się do oceny, czy pogląd przedstawiony we wniosku jest prawidłowy (por. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2334/13).

To, że wniosek dotyczy zdarzenia przyszłego, również nie zwalnia z opisania sprawy konkretnie i rzetelnie. Warunkowe, wielowariantowe i abstrakcyjne przedstawienie sytuacji, które być może będą miały miejsce, wyklucza uzyskanie wyjaśnień. Indywidualna interpretacja przepisów podatkowych ma w sposób konkretny, a nie relatywny informować o kwalifikacji prawnej określonego zdarzenia. Urzędnicy nie mogą udzielić odpowiedzi warunkowej w odniesieniu do możliwych, lecz niesprecyzowanych we wniosku wariantów danej sytuacji. Interpretacja podatkowa to nie porada prawna. Zadaniem organu interpretacyjnego nie jest analizowanie skutków podatkowych potencjalnych i planowanych działań pod kątem porównawczym lub optymalizacyjnym (por. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 310/14).

Interpretacja ogólna

Podmiot zamierzający złożyć wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej powinien sprawdzić, czy jego wątpliwości nie zostały już rozstrzygnięte w interpretacji ogólnej.

Interpretacje ogólne są, obok interpretacji indywidualnych, sposobem na wykładnię niejasnych przepisów prawa podatkowego. Wydaje je Minister Rozwoju i Finansów w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa przez organy podatkowe. Zawierają wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego zagadnienia. Uwzględniają przy tym orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Interpretacje ogólne są w praktyce wydawane z urzędu. Istnieje jednak możliwości wystąpienia z wnioskiem o dokonanie w tym trybie wykładni przepisów podatkowych (ORD-OG). Wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej. Interpretacje ogólne są publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Rozwoju i Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Interpretacje ogólne mają prymat nad interpretacjami indywidualnymi. Nie uzyska się indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które jest przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym. Organ interpretacyjny ma obowiązek przeprowadzić pod tym kątem analizę porównawczą. Jeżeli uzna sytuację opisaną we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej za tożsamą z zagadnieniem będącym przedmiotem interpretacji ogólnej, wydaje postanowienie stwierdzające, że do tej sytuacji ma zastosowanie interpretacja ogólna. Postanowienie zawiera również wskazanie oznaczenia interpretacji ogólnej oraz miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

Przepisy prawa podatkowego to:

- ustawy podatkowe, czyli ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich,
- akty wykonawcze wydane na podstawie ustaw podatkowych,
- postanowienia ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- postanowienia ratyfikowanych przez Polskę innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej.

4. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji

Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej podlega opłacie w wysokości 40 zł. Taką kwotę trzeba uiścić od każdego odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku.

Opłatę za złożenie wspólnego wniosku o wydanie interpretacji podatkowej ustala się w ten sposób, że iloczyn ustawowej opłaty za złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej (40 zł) i sumy odrębnych sytuacji przedstawionych we wniosku (stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych) trzeba przemnożyć przez liczbę zainteresowanych (przykład).

Opłatę należy wpłacić, w ciągu 7 dni od dnia złożenia wniosku, na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej nr 25 1010 1212 0064 6422 3100 0000. Kwota uiszczona nienależnie podlega zwrotowi. Całość opłaty odzyska się w przypadku wycofania wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, natomiast jej odpowiednią część – w razie uregulowania kwoty wyższej od należnej albo wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zwrot następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji podatkowej. Nienależna opłata zwracana jest na rachunek bankowy lub przekazem pocztowym na adres: wnioskodawcy (zamieszkania/siedziby lub korespondencyjny), pełnomocnika (wskazany w pełnomocnictwie) albo przedstawiciela.

Przykład

Dwóch wspólników spółki cywilnej zamierza złożyć wspólny wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wniosek dotyczy dwóch odrębnych stanów faktycznych. Opłata za niego wyniesie 160 zł, tj. 2 (liczba zainteresowanych) × 80 zł (40 zł × 2 odrębne stany faktyczne).

5. Wniosek o interpretację podatkową po kontroli rozliczeń

Urząd skarbowy przeprowadził w naszej firmie kontrolę podatkową w zakresie VAT. W sprawie, która była przedmiotem tej kontroli, złożyliśmy wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych. Kilka dni po wniesieniu wniosku otrzymaliśmy z urzędu skarbowego postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego w zakresie, w jakim została przeprowadzona kontrola. Czy w tej sytuacji interpretacja podatkowa będzie wydana?

TAK. Wniosek o wydanie interpretacji podatkowej można złożyć po zakończeniu kontroli podatkowej, w zakresie nią objętym, do czasu wszczęcia postępowania podatkowego.

Indywidualna interpretacja podatkowa nie zostanie wydana w odniesieniu do tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Nie uzyska się jej także wtedy, gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta, co do istoty, przez organ podatkowy w decyzji lub postanowieniu. Wnioskodawca składa pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania oświadczenie o braku wymienionych przeszkód. W razie złożenia nieprawdziwego oświadczenia wydana indywidualna interpretacja podatkowa nie wywołuje skutków prawnych.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu nie występuje żadna z przeszkód uniemożliwiających wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych. Kwestia, której dotyczy wniosek, nie była w dniu jego złożenia przedmiotem kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy kontroli celno-skarbowej. Sprawa nie została również rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu. Wniosek złożono po zakończeniu kontroli podatkowej – w zakresie, w jakim odbyła się weryfikacja rozliczeń – a przed wszczęciem pokontrolnego postępowania podatkowego. Protokołu kończącego kontrolę podatkową nie należy natomiast traktować jako aktu rozstrzygającego sprawę. Protokół to dokument odzwierciedlający przebieg kontroli podatkowej. Zawiera m.in. opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy.

Organ interpretacyjny nie może odmówić wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych tylko z tego powodu, że po złożeniu wniosku zostało wszczęte pokontrolne postępowanie podatkowe w sprawie, która jest przedmiotem tego wniosku. Wniesienie wniosku nie uniemożliwia też wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego, ani jego kontynuowania po wydaniu interpretacji przepisów podatkowych.

6. Termin załatwienia sprawy przez dyrektora KIS

Miesiąc temu wysłałem pocztą na adres Krajowej Informacji Skarbowej wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie PIT. W jakim terminie powinienem otrzymać odpowiedź?

Wniosek o wydanie interpretacji podatkowej można złożyć w formie papierowej osobiście w siedzibie dyrektora KIS lub wysłać na jego adres (ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała). Wniosek można również przekazać za pośrednictwem platformy ePUAP.

Dyrektor KIS ma 3 miesiące od dnia otrzymania (wpływu) wniosku na wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Stanowi o tym art. 14d § 1 Ordynacji podatkowej. Termin ten (3-miesięczny) mija z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu. Gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było, kończy się on w ostatnim dniu tego miesiąca. Jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę, niedzielę lub święto będące dniem ustawowo wolnym od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. Do terminu wydania interpretacji podatkowej nie wlicza się: terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz czasu trwania opóźnień spowodowanych z winy wnioskodawcy albo z przyczyn niezależnych od organu interpretacyjnego.

Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji podatkowej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się mu niezwłocznie. Jeżeli wnioskodawca wystąpi z żądaniem przed wydaniem interpretacji podatkowej, odpowiedź powinien otrzymać nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

W przypadku niewydania interpretacji podatkowej w terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym termin upłynął, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Przykład

Podatnik wysłał wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej 22 listopada 2017 r. na adres pocztowy dyrektora KIS. Pismo wpłynęło do organu interpretacyjnego 27 listopada 2017 r. Termin wydania interpretacji podatkowej rozpoczyna bieg 27 listopada 2017 r. i upłynie 27 lutego 2018 r. (o ile nie wystąpią okoliczności, których czas trwania nie będzie wliczany do tego terminu).

7. Interpretacja podatkowa nie zastąpi opinii zabezpieczającej

Klauzula i opinia

Podatnik, który chce uzyskać ochronę przed negatywnymi skutkami zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, musi wystąpić o opinię zabezpieczającą. Wątpliwości dotyczące przepisów klauzulowych nie mogą być wyjaśniane w formie interpretacji podatkowych.

Klauzula funkcjonuje w polskim systemie podatkowym od 15 lipca 2016 r. Stosuje się ją, jeżeli czynność (także zespół powiązanych ze sobą czynności) – chociaż formalnie zgodna z prawem, np. cywilnym czy handlowym – charakteryzuje się sztucznością. Dokonano jej przede wszystkim dla uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustaw podatkowych. Korzyść podatkowa może polegać na: niepowstaniu, odsunięciu w czasie powstania lub obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego, powstaniu lub zawyżeniu straty podatkowej, powstaniu albo podwyższeniu nadpłaty lub zwrotu podatku. Stosowanie przepisów klauzulowych uzależnione jest przy tym od wysokości uzyskanych „profitów". Korzyść podatkowa lub ich suma musi przekraczać w okresie rozliczeniowym 100.000 zł, a w przypadku podatków nierozliczanych okresowo – korzyść podatkowa z tytułu czynności musi być wyższa niż 100.000 zł.

Efektem zastosowania klauzuli jest wydanie decyzji niwelującej skutki podatkowe czynności służącej unikaniu opodatkowania. Podatnicy, którzy chcą temu zapobiec, powinni wystąpić o tzw. opinię zabezpieczającą. Wydaje ją Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS). Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.

Dwie procedury

Opinii zabezpieczających nie można zastąpić indywidualnymi interpretacjami podatkowymi. Stanowi o tym art. 14b § 5b i 5c Ordynacji podatkowej. Interpretacji podatkowych 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 klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dyrektor KIS zwraca się do Szefa KAS o opinię na ten temat, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa KAS. Opinię, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu interpretacyjnego, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

W przypadku VAT stosuje się klauzulę nadużycia prawa, a nie klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Organy interpretacyjne – wcześniej uprawnieni Dyrektorzy Izb Skarbowych, a od 1 marca 2017 r. dyrektor KIS – konsekwentnie nie wydają indywidualnych interpretacji podatkowych w przypadkach, gdy pytanie dotyczy przepisów klauzulowych. Podatnicy to negują. W skargach kierowanych do sądów administracyjnych podkreślają, że przepisy klauzulowe nie muszą być wyjaśniane wyłącznie w formie opinii zabezpieczających, lecz mogą być przedmiotem interpretacji podatkowych. Przepisy te stanowią bowiem element prawa materialnego, których wykładni dokonuje się w postępowaniu interpretacyjnym.

Sądy administracyjne przyznają jednak w większości przypadków rację w tym sporze organom podatkowym (por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Ke 123/17). Zasadą jest, że jeżeli okoliczności sprawy wskazują na możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to taka sprawa powinna być rozpatrzona w trybie przewidzianym dla wydania opinii zabezpieczających, a nie interpretacji podatkowych. Dyrektor KIS nie jest uprawniony do wypowiadania się, czy w danym przypadku stosuje się klauzulę, ponieważ należy to do kompetencji Szefa KAS. Sprawy dotyczące przepisów klauzulowych nie ograniczają się do wykładni prawa podatkowego, jak ma to miejsce w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych. Możliwość zastosowania lub niezastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania analizowana jest z uwzględnieniem gospodarczych aspektów planowanych działań oraz relacji korzyści ekonomicznych i podatkowych.

Treść pytania

To, czy w postępowaniu interpretacyjnym uzyska się wyjaśnienie niektórych wątpliwości pojawiających się na styku interpretacji podatkowych i opinii zabezpieczających, może – ale nie musi – zależeć od sposobu sformułowania pytania.

Przykładem może być sprawa spółki kapitałowej planującej połączenie ze spółką osobową (jawną lub komandytową). Łączenie miało nastąpić poprzez przeniesienie całego majątku spółki osobowej na spółkę kapitałową w zamian za udziały dla wspólników spółki osobowej w podwyższonym kapitale zakładowym. Spółka przejmująca złożyła wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, czy takie zdarzenie będzie wiązało się dla niej z powstaniem przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób prawnych, a interpretacja da jej ochronę na wypadek zmiany stanowiska organów podatkowych, pomimo przepisów klauzulowych. Organ interpretacyjny odmówił wydania w takiej sprawie indywidualnej interpretacji podatkowej. Uznał, że pytanie dotyczy zakresu stosowania przepisów klauzulowych. WSA w Krakowie, wyrokiem z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 115/17, zanegował takie rozstrzygnięcie. Uznał, że podatnik ma prawo uzyskać w formie interpretacji podatkowej odpowiedź na pytanie o skutki jej zastosowania, ponieważ nie pyta o bezwzględną ocenę planowego przedsięwzięcia w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Inaczej jednak orzekł WSA w Łodzi w wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 221/17, a sprawa była identyczna.

Organ interpretacyjny nie powinien natomiast odmówić wydania indywidualnej interpretacji podatkowej z powodu przypuszczenia, że w danej sprawie może znaleźć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, nie badając, czy w wyniku zanegowanych działań podatnik osiągnąłby korzyść podatkową przekraczającą 100.000 zł. Stwierdził tak WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 567/17. Organ interpretacyjny, odmawiając wydania interpretacji podatkowej, musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że prawdopodobieństwo wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparte na konkretnych informacjach, a nie domysłach, przeczuciu czy całkowitym pominięciu niektórych przesłanek zastosowania przepisów klauzulowych. Analiza dopuszczalności wydania interpretacji podatkowej nie powinna pomijać aspektu przypuszczalnej wysokości korzyści podatkowej. Rezultatem uwzględnienia tej przesłanki może być bowiem wykluczenie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Porównanie interpretacji podatkowej i opinii zabezpieczającej

Interpretacja podatkowa	Opinia zabezpieczająca
Podstawowe elementy wniosku	
– dane identyfikujące wnioskodawcę – opis stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego – stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego	– dane identyfikujące wnioskodawcę – wskazanie podmiotów dokonujących czynności – opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy o pdop (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.) i art. 25 ustawy o pdof (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) – wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć – wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności – określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem – stanowisko wnioskodawcy w sprawie
Opłata	
40 zł (od każdego odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego)	20.000 zł
Organ uprawniony do rozpatrzenia wniosku	
dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	Szef Krajowej Administracji Skarbowej
Termin rozpatrzenia wniosku	
3 miesiące	6 miesięcy

8. Gwarancja ochrony związana ze stosowaniem interpretacji podatkowej

Podatnik, który realizując swoje obowiązki podatkowe, stosuje się do uzyskanej indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych, chroniony jest przed negatywnymi skutkami zmiany interpretacji, stwierdzenia jej wygaśnięcia, uchylenia przez sąd administracyjny lub nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Mówi o tym art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej.

Ochrona obejmuje tylko adresata indywidualnej interpretacji podatkowej. Uwzględnić przy tym należy specyfikę wspólnej interpretacji podatkowej. Ochroną, jaka wynika z zastosowania się do zawartych w niej wyjaśnień, są objęci wszyscy, którzy wystąpili z wnioskiem. W odpowiedzi na wspólny wniosek uzyskuje się jedną interpretację przepisów podatkowych.

Zakres ochrony zależy od tego, kiedy miały miejsce skutki podatkowe związane ze zdarzeniem będącym przedmiotem interpretacji: przed czy po doręczeniu jej adresatowi. W pierwszym przypadku unika się zapłaty odsetek za zwłokę oraz nie jest wszczynane postępowanie w sprawie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a rozpoczęte podlega umorzeniu. W drugim przypadku – poza wymienionymi wcześniej korzyściami – nie trzeba również uiszczać podatku, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub nie uwzględniono jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (patrz tabela).

Zastosowanie się do indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych dotyczącej zdarzenia przyszłego i zwolnienie z zapłaty podatku nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. Wyjaśnienia nie zastępują decyzji określającej lub ustalającej wysokość daniny. Urząd skarbowy po przeprowadzeniu postępowania podatkowego może wymierzyć podatek w innej kwocie, niż to wynika z interpretacji podatkowej. Decyzja podatkowa musi być bowiem zgodna z prawem – niezależnie od tego, czy i jakie wyjaśnienia podatnik uzyskał. Podatnik, który zastosował się do uzyskanej urzędowej wykładni prawa, powinien natomiast w trakcie postępowania podatkowego złożyć wniosek o wskazanie w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego również kwoty podatku objętego zwolnieniem. Jeżeli podatek objęty zwolnieniem został zapłacony, określa się wysokość nadpłaty. Taki tryb przewiduje art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej.

Ważnym elementem ochrony związanej ze stosowaniem interpretacji podatkowych jest adekwatność wyjaśnień do rzeczywistości. Interpretacja zabezpiecza przed negatywnymi skutkami zmiany stanowiska administracji skarbowej tylko w odniesieniu do sytuacji przedstawionej przez podatnika we wniosku. Jeżeli organy podatkowe ustalą w toku postępowania podatkowego stan faktyczny opodatkowania w sposób odmienny od opisanego we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, uzyskana na jego podstawie interpretacja nie będzie uzasadniała ochrony prawnej na podstawie art. 14k i art. 14m Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 738/15).

Warunkiem uzyskania ochrony jest po pierwsze zastosowanie się do wyjaśnień, a po drugie – zastosowanie się do nich w sprawie będącej przedmiotem indywidulanej interpretacji przepisów podatkowych (opisanej we wniosku). Samo wydanie interpretacji nie powoduje dla adresata wiążących skutków prawnych. Nie łączy się to z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Stanowi jedynie informację o możliwości stosowania wykładni prawa. Adresat może, ale nie musi zastosować się do niej (por. wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1550/12).

Zakres zwolnienia z zapłaty podatku

Rodzaj podatku	Ramy czasowe zwolnienia
podatek rozliczany rocznie	okres do końca roku podatkowego, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności*
podatek rozliczany kwartalnie	okres do końca kwartału, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności*, oraz kwartał następny
podatek rozliczany miesięcznie	okres do końca miesiąca, w którym doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności*, oraz miesiąc następny

* Organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji podatkowej.

9. Skarga na indywidualną interpretację podatkową

Droga sądowa

Indywidualna interpretacja podatkowa nie podlega kontroli instancyjnej. Nie można jej zakwestionować w trybie odwoławczym lub zażaleniowym. Sposobem na jej weryfikację jest natomiast skarga do sądu administracyjnego. Przewiduje tak art. 3 § 2 pkt 4a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Przez lata warunkiem złożenia skargi na indywidualną interpretację podatkową było uprzednie wezwanie na piśmie organu interpretacyjnego do usunięcia naruszenia prawa. Takie wezwanie trzeba było złożyć w ciągu 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się albo mógł dowiedzieć się o wydaniu kwestionowanego aktu. Skargę należało wnieść w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu interpretacyjnego na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli jej nie udzielono – w ciągu 60 dni od dnia złożenia wezwania.

Instytucja wezwania do usunięcia naruszenia prawa została zniesiona 1 czerwca 2017 r. Chcąc obecnie zaskarżyć do sądu administracyjnego interpretację podatkową, nie trzeba już przed wniesieniem skargi wzywać na piśmie dyrektora KIS do usunięcia naruszenia prawa. Skargę składa się bez takiego pisma w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej. Wynika to z art. 53 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Skargę należy wnieść zasadniczo za pośrednictwem dyrektora KIS. Nie będzie jednak błędem skierowanie jej wprost do sądu administracyjnego przed upływem 30 dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej. W takim przypadku termin wniesienia skargi uznaje się za dotrzymany. Sąd prześle niezwłocznie skargę dyrektorowi KIS. Stanowi tak art. 53 § 4 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dyrektor KIS może zmienić interpretację podatkową w wyniku uwzględnienia skargi w ciągu 30 dni od jej otrzymania.

Formuła skargi

Skarga na indywidualną interpretację podatkową powinna spełniać określone wymogi formalne.

Pismo – poza takimi obowiązkowymi elementami, jak: oznaczenie sądu, dane stron, opis żądania, podpis strony lub jej pełnomocnika, wykaz załączników – musi zawierać konkretne zarzuty wobec organu interpretacyjnego. Mogą one dotyczyć wyłącznie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Określa tak art. 57a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Sąd administracyjny jest związany zarzutami zawartymi w skardze oraz powołaną w niej podstawą prawną. Nie może podjąć żadnych czynności zmierzających do ustalenia innych, poza wskazanymi w skardze, naruszeń prawa. Nawet jeżeli stwierdzi, że organ interpretacyjny dopuścił się innych uchybień, nie może ich uwzględnić przy formułowaniu rozstrzygnięcia w sprawie (por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 494/17). Sąd, podobnie jak organ interpretacyjny, jest ponadto związany opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartym we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej. Wynika to z istoty postępowania interpretacyjnego. Specyfika tego postępowania polega bowiem na tym, że organ wydający interpretację podatkową porusza się tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 515/17).

Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości wnoszenia pism w postępowaniu sądowoadministracyjnym, także za pośrednictwem organu administracji publicznej, w formie elektronicznej. Regulacje dopuszczające taką opcję miały zacząć funkcjonować od 11 lutego 2017 r., ale termin wejścia ich w życie został przesunięty na 15 maja 2018 r. Skarga przekazana przez internet nie podlega jednak od razu odrzuceniu. Jest ona drukowana i traktowana jako zawierająca uchybienie formalne w postaci braku podpisu. Błąd ten trzeba naprawić w wyznaczonym terminie. W przeciwnym razie skarga zostanie odrzucona. Skarga musi być podpisana przez stronę, jej przedstawiciela ustawowego albo pełnomocnika. Jeżeli strona nie może się podpisać, robi to osoba przez nią upoważniona, podając powody zastosowania takiej procedury.

Prawo pomocy

Skarżący, którego nie stać na pokrycie kosztów postępowania sądowoadministracyjnego lub opłacenie pomocy profesjonalnego pełnomocnika, może wystąpić o wsparcie w ramach tzw. prawa pomocy.

Prawo pomocy przyznane jest w zakresie częściowym lub całkowitym. W pierwszym przypadku obejmuje ono albo zwolnienie od kosztów sądowych (w całości lub w części), albo ustanowienie adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego. W drugim – uzyskuje się obie te formy pomocy. Zastępca procesowy może być jednak wyznaczony wyłącznie dla strony, która nie zatrudnia lub nie pozostaje w innym stosunku prawnym z adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym.

Wniosek o przyznanie prawa pomocy jest wolny od opłat sądowych i można go złożyć przed wszczęciem lub w toku postępowania. Trzeba go sporządzić na odpowiednim urzędowym formularzu. Osoby fizyczne wypełniają druk oznaczony symbolem PPF, a osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej – PPPr. Wniosek o przyznanie prawa pomocy wniesiony w innej formie niż na urzędowym formularzu nie zostanie rozpatrzony. Sąd ma jednak obowiązek wcześniej przesłać wnioskodawcy odpowiedni druk, wzywając do jego wypełnienia i złożenia w wyznaczonym terminie.

Druki PPF i PPPr dostępne są w serwisie www.druki.gofin.pl, w dziale Inne druki.

Wnioskodawca musi szczegółowo przedstawić swoje dochody i stan materialny. Osoby fizyczne opisują ponadto sytuację rodzinną. Prawo pomocy może być przyznane wtedy, gdy wnioskodawca wykaże, że nie posiada wystarczających środków na pokrycie kosztów sądowych i/lub zastępcy procesowego. Sąd ma prawo zweryfikować informacje podane we wniosku. Może wezwać do złożenia dodatkowych oświadczeń lub przedłożenia dokumentów źródłowych dotyczących sytuacji majątkowej, dochodów i stanu rodzinnego. Stosuje się to, jeżeli oświadczenia zawarte we wniosku budzą wątpliwości lub okażą się niewystarczające do oceny rzeczywistego stanu majątkowego i możliwości płatniczych wnioskodawcy. Dokumentami źródłowymi mogą być: wyciągi z rachunków bankowych, odpisy zeznań podatkowych, zaświadczenia o dochodach, dowody potwierdzające wysokość wydatków ponoszonych na bieżące utrzymanie, dokumenty potwierdzające posiadane zadłużenie itp.

10. Podmiot uprawniony do zaskarżenia wspólnej interpretacji

Wspólnicy spółki cywilnej chcą zaskarżyć wspólną interpretację przepisów podatkowych wydaną przez dyrektora KIS w sprawie PIT. Kto i w którym wojewódzkim sądzie administracyjnym powinien złożyć skargę?

Wspólny wniosek o wydanie interpretacji podatkowej (ORD-WS) składa zainteresowany wskazany jako strona postępowania interpretacyjnego (dołączając w razie potrzeby załącznik lub załączniki ORD-WS/A). Każdy z pozostałych zainteresowanych wypełnia druk ORD-WS/B. Wspólną interpretację podatkową otrzymuje podmiot wskazany jako strona postępowania interpretacyjnego (składający wniosek), pozostałym doręczane są odpisy.

Do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowoadministracyjnym właściwy jest, co do zasady, wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona. Skargi na interpretacje podatkowe stanowią jednak wyjątek. Sprawy z zakresu działania dyrektora KIS dotyczące wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego rozpoznaje wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości zamieszkuje lub ma siedzibę strona skarżąca. Wynika to z § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. z 2017 r. poz. 367).

Skargę na wspólną interpretację podatkową składa zainteresowany występujący jako strona postępowania interpretacyjnego. Wnosi ją do wojewódzkiego sądu administracyjnego właściwego ze względu na swoje miejsce zamieszkania lub siedzibę.

> „(…) tylko on (zainteresowany wskazany we wspólnym wniosku o wydanie interpretacji podatkowej jako strona – przyp. red.) może domagać się sądowej kontroli wydanej interpretacji. Pozostali zainteresowani, niewskazani we wniosku jako strona postępowania, mają jedynie interes faktyczny, ten jednak nie uprawnia ich do żądania sądowej kontroli legalności indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. (…) Decydując się na wniosek wspólny i wskazując inny podmiot jako stronę, zainteresowany musi mieć świadomość, że nie będzie stroną (w znaczeniu materialnoprawnym i procesowym) postępowania interpretacyjnego”.
>
> **Postanowienie NSA z dnia 27 stycznia 2017 r., sygn. akt II FZ 20/17**

11. Konsekwencje uchylenia wyjaśnień przez sąd

Wojewódzki sąd administracyjny uchylił niekorzystną dla mnie indywidualną interpretację podatkową dotyczącą opodatkowania świadczonych przeze mnie usług podatkiem VAT. Wyrok uprawomocnił się. Czy powinienem wystąpić teraz o nową interpretację podatkową?

NIE. Wojewódzki sąd administracyjny, uwzględniając skargę na indywidualną interpretację przepisów podatkowych, uchyla interpretację. Stanowi tak art. 146 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Prawomocny wyrok nie zastępuje uchylonego aktu. Nie oznacza to jednak, że trzeba wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej zgodnej z orzeczeniem sądowym. Organ interpretacyjny, po zwróceniu mu akt sprawy, ma obowiązek ponownie rozpatrzeć wniosek (na podstawie którego została wydana zaskarżona interpretacja podatkowa) i wydać interpretację podatkową uwzględniającą wytyczne zawarte w wyroku.

W orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że ponowne rozpatrzenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej odbywa się na takich samych zasadach, jakie obowiązują przy jego pierwotnym rozpoznaniu, z tym że organ interpretacyjny związany jest oceną prawną wyrażoną przez sąd w wyroku uchylającym poprzednie rozstrzygnięcie (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 234/16). Związanie oceną prawną oznacza, że organ interpretacyjny nie może formułować nowych ocen prawnych sprzecznych ze stanowiskiem sądu, lecz musi podporządkować się mu w pełnym zakresie. Ocena prawna zawarta jest w uzasadnieniu wyroku, a polega zarówno na wyjaśnieniu istotnej treści przepisów prawnych, jak i zbadaniu poprawności sposobu ich zastosowania w konkretnej sprawie (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 października 2016 r., sygn. akt I SA/Bd 591/16).

Termin wydania interpretacji podatkowej po wyroku sądu administracyjnego wynosi 3 miesiące, licząc od dnia doręczenia przez sąd organowi interpretacyjnemu akt administracyjnych sprawy. Sąd administracyjny zwraca akta po uprawomocnieniu się orzeczenia, załączając jego odpis ze stwierdzeniem prawomocności.

Podstawa prawna

Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)

Ustawa z dnia 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.)

12. Wpis od skargi na interpretację podatkową

Nie zgadzam się z indywidualną interpretacją przepisów podatkowych otrzymaną od dyrektora KIS. Zamierzam zaskarżyć ją do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Jaki wpis trzeba w związku z tym uiścić?

Wniesienie skargi wiąże się z obowiązkiem uiszczenia wpisu – stosunkowego albo stałego – chyba że w ramach tzw. prawa pomocy uzyska się w tym zakresie zwolnienie od kosztów sądowych.

Wpis stosunkowy pobierany jest wtedy, gdy przedmiotem sporu są należności pieniężne. W przypadkach, w których nie reguluje się wpisu stosunkowego, uiszcza się wpis stały uzależniony od rodzaju i charakteru sprawy.

Przedmiotem skargi na indywidualną interpretację przepisów podatkowych nie są należności pieniężne. Jej wniesienie wiąże się z obowiązkiem uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 zł. Wynika to z § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2003 r. nr 221, poz. 2193 ze zm.).

Wpis można uiścić gotówką do kasy właściwego sądu administracyjnego lub na jego rachunek bankowy. Należy wskazać tytuł wpłaty, rodzaj opłacanego pisma oraz sygnaturę akt sądowych.