

**PISMA W SPRAWACH
INTERPRETACJI
PRAWA PODATKOWEGO
WYJAŚNIENIA, POSTĘPOWANIE,
ORZECZNICTWO**

**REDAKCJA NAUKOWA
JACEK BROLIK**

**JACEK BROLIK
ELŻBIETA MUCHA**

**EDYTOWALNE WZORY
DOSTĘPNE NA STRONIE INTERNETOWEJ**



LEX

a Wolters Kluwer business

WZORY PISM

**PISMA W SPRAWACH
INTERPRETACJI
PRAWA PODATKOWEGO
WYJAŚNIENIA, POSTĘPOWANIE,
ORZECZNICTWO**

**REDAKCJA NAUKOWA
JACEK BROLIK**

**JACEK BROLIK
ELŻBIETA MUCHA**

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

WZORY PISM

Stan prawny na 1 września 2013 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Łamanie
JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumięt, Stanisław Drzewiecki

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych
Maciej Sadowski

Układ typograficzny
Krystyna Szych

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2013

ISBN: 978-83-264-4437-1

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	9
I TREŚĆ, PRZEDMIOT I ZNACZENIE INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO	11
II WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI OGÓLNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14A O.P.)	21
1. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego (1)	25
2. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego (2)	32
3. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego (3)	38
III POSTĘPOWANIE W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI OGÓLNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14A O.P.)	42
1. Postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia (1)	47
2. Postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia (2)	52
3. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia (1)	56
4. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia (2)	60
5. Postanowienie utrzymujące w mocy postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia	65

6.	Postanowienie uchylające postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia	72
7.	Skarga do sądu administracyjnego na postanowienie w przedmiocie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia	79
8.	Wyrok sądu administracyjnego w przedmiocie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia	88
IV	INTERPRETACJE OGÓLNE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14A O.P.)	96
1.	Interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego (1)	98
2.	Interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego (2)	101
V	WNIOSEK O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14B O.P.)	104
1.	Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (1)	118
2.	Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (2)	123
3.	Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (3)	129
VI	POSTĘPOWANIE W SPRAWIE WYDANIA INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14H O.P.)	134
1.	Wezwanie do uzupełnienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego	140
2.	Postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego bez rozpatrzenia	143
3.	Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (1)	148
4.	Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (2)	152
VII	INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14B O.P.)	156
1.	Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego (1)	162
2.	Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego (2)	168

VIII	ZMIANA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (ART. 14E O.P.)	174
	1. Interpretacja zmieniająca indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (1)	181
	2. Interpretacja zmieniająca indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (2)	188
IX	WYROK SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W SPRAWIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO	195
	1. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa	206
	2. Skarga do sądu administracyjnego w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego	211
	3. Skarga do sądu administracyjnego na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (naruszenie przepisów prawa materialnego)	224
	4. Skarga do sądu administracyjnego na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (naruszenie przepisów postępowania)	233
	5. Skarga do sądu administracyjnego na interpretację zmieniającą indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego	242
	6. Wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawie ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (1)	252
	7. Wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawie ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (2)	261
X	SKARGA KASACYJNA DO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO OD WYROKU W SPRAWIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO	270
	1. Skarga kasacyjna w sprawie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (1)	278
	2. Skarga kasacyjna w sprawie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (2)	286
	3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (1)	295
	4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (2)	303

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 z późn. zm.)
- u.o.s. – ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1282 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)

- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.)

Organy i instytucje

- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
TK – Trybunał Konstytucyjny
WSA – wojewódzki sąd administracyjny

Publikatory i czasopisma

- Dz. U. – Dziennik Ustaw
Dz. Urz. – Dziennik Urzędowy
M. Pod. – Monitor Podatkowy
ONSA WSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSP – Orzecznictwo Sądów Powszechnych
OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego



TREŚĆ, PRZEDMIOT I ZNACZENIE INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w rozdziale 1a działu II ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), nie można zasadnie utożsamiać wyłącznie z wykładnią prawa w potocznym czy też doktrynalnym znaczeniu. Wykładnia prawa, mówiąc najogólniej i najprościej, sprowadza się do ustalenia treści i znaczenia danego unormowania prawnego, odtwarzanego z przepisów prawa, z których wynika. Interpretacje przepisów prawa podatkowego w rozumieniu ordynacji podatkowej stanowią natomiast ocenę możliwości zastosowania prawa podatkowego do określonego stanu faktycznego, w którym wykładnia prawa – w razie potrzeby – jest tylko wykorzystywana. Jeżeli wnioskujący o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie ma wątpliwości w zakresie treści i znaczenia przepisów prawa, o możliwość zastosowania których pyta podatkowy organ interpretacyjny, i wątpliwości te nie powstają również po stronie wymienionego organu, żaden przepis obowiązującego prawa nie przewiduje podstawy prawnej odmowy wydania interpretacji, chociaż będzie ona zawierała jedynie ocenę w przedmiocie zastosowania prawa do przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego. Wykładnia prawa przekraczająca odczytanie niespornej co do treści i znaczenia normy prawnej przeprowadzana i wykorzystywana będzie wówczas, kiedy będzie ona niezbędna dla sformułowania i przedstawienia oceny możliwości stosowania prawa podatkowego. Jeżeli przepisy, z których rekonstruowane jest unormowanie, są niejasne, jak i wówczas, gdy treść i znaczenie odtworzonej normy wymagają wyjaśnienia, w szczególności – kiedy są sporne między zainteresowanym i podatkowym organem interpretacyjnym, organ dla dokonania oceny możliwości zastosowania prawa podatkowego realizuje wykładnię prawa.

Reasumując, treścią interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II ordynacji podatkowej jest ocena możliwości stosowania prawa podatkowego połączona, w razie potrzeby, z wykładnią prawa. Konstatacja ta odnosi się zarówno do ogólnych, jak i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, z tym że w przypadku interpretacji ogólnych ocena możliwości stosowania prawa dokonywana będzie w relacji do hipotetycznych stanów faktycznych objętych unormowaniami regulacji prawnych stanowiących normatywny przedmiot interpretacji.

Przedmiotem interpretacji przepisów prawa podatkowego są materialnoprawne regulacje tego prawa. Jeżeli elementy czy też pojęcia przepisów z innych dziedzin prawa użyte zostały w określonych unormowaniach prawa podatkowego, które się do nich bezpośrednio lub w sposób dorozumiany odwołują, to i tak do zobowiązań podatkowych zastosowanie znajdują normy prawa podatkowego, a nie współtworzące je tylko zapisy prawne zaczerpnięte z pozostałych gałęzi prawa. Norma prawnopodatkowa będzie wówczas jednak zbudowana nie tylko z określonych przepisów ustawy podatkowej, lecz także z regulacji prawnych innych dziedzin prawa. Interpretacji w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa podlegać będą wszystkie przepisy tworzące konkretną normę podatkową, w tym przepisy niepodatkowe, których ocena możliwości stosowania i wykładnia są niezbędne dla zinterpretowania normy prawnopodatkowej.

Wydanie interpretacji dotyczącej wyłącznie (w całości lub w określonej części) przepisów innych aniżeli podatkowe, które nie tworzą rozważanej normy podatkowej, będzie natomiast nieprawidłowe, to znaczy nie będzie stanowiło interpretacji prawa podatkowego. Ochrona prawna z tytułu zastosowania się do interpretacji przepisów prawa podatkowego uregulowana też została w zakresie skutków materialnoprawnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej, nie zaś w obszarze unormowań innych dziedzin prawa materialnego.

Przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, wskazane w art. 3 pkt 2 o.p. i zrównane w nim z przepisami ustaw podatkowych, będą mogły stanowić przedmiot oceny możliwości zastosowania i wykładni w interpretacjach prawa podatkowego, jeżeli ich regulacje wywierają wpływ na normę prawnopodatkową, w której realizacji w danej sprawie uczestniczą. Uzasadnionym przykładem może być tu interpretacja przepisów dotyczących zastosowania stawki podatkowej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: niższej – w okolicznościach w ustawie podatkowej i umowie prawnie znaczących – w relacji do stawki podatkowej przewidzianej w ustawie.

Przedmiotem interpretacji przepisów prawa podatkowego nie mogą być przepisy prawa unijnego, choćby dotyczyły przedmiotu polskiego prawa podatkowego. Wprawdzie regulacje i standardy prawa unijnego mogą, niekiedy wręcz powinny, być wykorzystywane w wykładni prawa krajowego, a ponadto w pewnych przypadkach podatnik może w ochronie swoich interesów powołać się na unormowanie prawa unijnego, jednakże z jednoznacznej treści zapisów prawnych art. 3 pkt 1 i 2 o.p. wynika, że na podstawie wskazanych w nich definicji – akty prawa unijnego nie są ustawami podatkowymi, natomiast przepisy prawa unijnego – przepisami prawa podatkowego, o interpretacji których stanowi rozdział 1a działu II ordynacji podatkowej. Przepisy prawa podatkowego, o których mowa w art. 3 pkt 2 o.p., to przepisy krajowego wewnętrznego prawa podatkowego i dotyczące tego prawa przepisy prawa międzynarodowego¹. Wynika z tego, że przepisy prawa unijnego, niebędące przepisami prawa podatkowego w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa, nie mogą stanowić przedmiotu interpretacji przepisów prawa podatkowego unormowanych w tej ordynacji.

Podnieść jednak należy, że w wyroku z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 61/09, OSP 2011, nr 5, poz. 54, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że normy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.), a więc unormowania wynikające z przepisów prawa unijnego, stanowią przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., a w razie braku ich implementacji lub jej wadliwości stanowią podstawę prawną, na którą mogą powołać się podmioty indywidualne. Odwołanie się do przepisów prawa wspólnotowego w interpretacji może jednak odnosić się jedynie do przepisów, które są wystarczająco jasne i bezwarunkowe, przez co pozwalają na ich bezpośrednie stosowanie.

Przytoczone stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wydaje się jednak w zakresie określenia przedmiotu interpretacji przepisów prawa podatkowego dostatecznie uzasadnione. Wykracza ono poza zasadniczo jednoznaczną treść art. 3 pkt 1 i 2 o.p. Jeżeli bowiem nawet uzna się przepis czy normę wynikające z przepisów prawa unijnego – z powodu określonej możliwości bezpośredniego ich zastosowania – za przepis prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., to na pewno nie będą one przepisem ustawy podatkowej, o której mowa w art. 3 pkt 1 o.p., do którego z kolei art. 3 pkt 2 się odwołuje. Akty prawa unijnego nie są ustawami podatkowymi, prawodawstwo unijne nomenklaturą taką nawet się nie posługuje.

¹ Ł. Karczyński, *Kilka uwag o interpretacji terminów „przepisy prawa podatkowego” i „ustawa podatkowa” na gruncie ordynacji podatkowej*, M. Pod. 2009, nr 7, s. 20 i n.

Jack Brolik – sędzia Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego; członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, od 20 lat wykładowca na aplikacjach radcowskich; autor ponad 50 publikacji z zakresu materialnego i procesowego prawa podatkowego, w tym pierwszej w Polsce monografii naukowej dotyczącej prawnych i praktycznych zagadnień interpretacji przepisów prawa podatkowego, współautor komentarza do Ordynacji podatkowej.

Elżbieta Mucha – radca prawny, doradca podatkowy, specjalistka w zakresie prawa finansowego, podatkowego i gospodarczego. W latach 2003–2004 Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów oraz Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych, w latach 2002–2006 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, a w latach 2011 i 2013 członek Komisji Egzaminacyjnej powołany przez Ministra Sprawiedliwości na egzaminie radcowskim. Wykładowca na szkoleniach organizowanych przez samorządy doradców podatkowych i radców prawnych; autorka publikacji książkowych oraz artykułów z zakresu prawa podatkowego.

■ Publikacja przedstawia postępowania prawne w zakresie wydawania, zmiany i kontroli interpretacji podatkowych, w tym przede wszystkim wnoszone w nich pisma procesowe, wydawane interpretacje, orzeczenia oraz ich uzasadnienia. Całość opracowano, wykorzystując umiejętnie dorobek doktryny prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych oraz praktyki podatkowych organów interpretacyjnych, co pomoże uniknąć zasadniczych błędów w dążeniu do uzyskania interpretacji, jak również w ich wydawaniu, zaskarżaniu i kontrolowaniu.

■ Książka przeznaczona jest dla osób zainteresowanych uzyskaniem urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego, ich pełnomocników (doradców podatkowych i radców prawnych), jak również organów wydających interpretacje podatkowe oraz dla sędziów sądów administracyjnych.

Publikacja zawiera wzory pism dostępne w wersji elektronicznej do pobrania ze strony www.interpretacje-podatkowe-wzory.lex.pl po wpisaniu zamieszczonego w książce kodu aktywacyjnego. Wzory można modyfikować i dostosowywać do indywidualnych potrzeb.

PUBLIKACJA REKOMENDOWANA PRZEZ

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**



Cena 129 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl