


Prawo w praktyce



Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie

Konrad Filip Turzyński



Prawo
w praktyce

Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie

Konrad Filip Turzyński

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



Wolters Kluwer

Warszawa 2015

Stan prawny na 31 marca 2015 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Agnieszka Dymkowska

Łamanie
Fotoedytor

Projekt okładki i stron tytułowych
Agnieszka Tchórznicka

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 SA, 2015

ISBN: 978-83-264-8201-4 *ISBN PDF-a: 978-83-264-8386-8*

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluger.pl

www.wolterskluger.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Od autora	13
Rozdział I. Systemowe uregulowania instytucji interpretacji	15
1. Historia instytucji interpretacji	15
2. Funkcje interpretacji	20
3. Interpretacje przepisów na podstawie ustaw innych niż Ordynacja ...	23
4. Kompetencje do wydawania interpretacji	24
5. Zakres interpretowanych aktów prawnych	34
5.1. Uwagi ogólne	34
5.2. Orzecznictwo sądowe	38
5.3. Prawo unijne	40
5.4. Prawo krajowe	41
5.5. Przepisy proceduralne	43
Rozdział II. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji	47
1. Uwagi ogólne	47
2. Interpretacja indywidualna	48
2.1. Organy uprawnione do wydania interpretacji indywidualnej	48
2.2. Zainteresowany	49
2.3. Stan faktyczny i zdarzenie przyszłe	52
2.4. Własne stanowisko wnioskodawcy	68
2.5. Pytanie i inne elementy wniosku	70
2.6. Konsekwencje braków wniosku	76
2.7. Termin na wydanie interpretacji indywidualnej	82
2.8. Interpretacja milcząca	89
2.9. Treść interpretacji indywidualnej	95
2.10. Powaga rzeczy osądzonej w przypadku interpretacji	108
2.11. Zmiana interpretacji indywidualnej	110
3. Interpretacja ogólna	112
3.1. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej	113

3.2. Organy uprawnione w sprawach wniosków o wydanie interpretacji ogólnej	116
3.3. Wnioskodawca	117
3.4. Uzasadnienie konieczności wydania interpretacji	119
3.5. Inne elementy wniosku	122
3.6. Konsekwencje braków wniosku	122
3.7. Treść interpretacji ogólnej	123
Rozdział III. Zakres ochrony wynikający z zastosowania się do interpretacji	126
1. Historyczny zakres ochrony	126
2. Zakres ochrony	128
2.1. Skutek podatkowy zdarzenia	133
2.2. Orzecznictwo sądów administracyjnych oraz doktryna prawa podatkowego dotycząca skutków podatkowych zdarzenia	135
2.3. Moment wystąpienia skutku podatkowego	139
2.4. Prawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego	142
3. Zastosowanie się do interpretacji	142
4. Sukcesja	150
5. Zmiana stanu prawnego	154
Rozdział IV. Skarga na indywidualną interpretację przepisów	157
1. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa	158
2. Odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa	161
3. Zakres składanej skargi i orzeczenia sądu	164
4. Termin do wniesienia skargi na indywidualną interpretację	166
4.1. Interpretacja językowa art. 53 § 2 p.p.s.a. w zw. z art. 52 § 3 p.p.s.a.	167
4.2. Okres pomiędzy wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa a skargą	168
4.3. Początek biegu terminu 60 dni wskazanego w art. 53 § 2 p.p.s.a.	169
4.4. Zmiana interpretacji przez organ po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa	174
4.5. Konstytucyjna zasada równości jako podstawa odrzucenia skargi	176
4.6. Możliwość sprawienia przez organ, że skarga wnioskodawcy staje się przedwczesna	177
4.7. Orzecznictwo sądowe	179
5. Skutki pozytywnego wyroku	183
6. Termin na wydanie interpretacji indywidualnej po wyroku sądu administracyjnego	186
7. Orzeczenie na niekorzyść skarżącego	188
8. Zastosowanie argumentacji przedstawionej przez sąd	191

Wzory wniosków o wydanie interpretacji	195
Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie podatku od nieruchomości (wzór)	195
Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej (wzór)	197
Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej (wzór)	203
Bibliografia	207

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- Nowelizacja z 2003 r. – ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.)
- Nowelizacja z 2005 r. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808 z późn. zm.)
- Nowelizacja z 2007 r. – ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590)
- Nowelizacja z 2012 r. – ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378)
- Nowelizacja z 2015 r. – projekt nowelizacji przepisów Ordynacji, o którym wiedzy oparto o rządowy projekt aktualnie dostępny na stronie internetowej <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument144499.pdf>
- Ordynacja – 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.)
- Prawo zamówień publicznych – ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 907 z późn. zm.)

- r.wn.wyd.int. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 188)
- r.wyd.int. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.)
- r.wyd.og. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie upoważnienia do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych oraz wykonywania niektórych czynności związanych ze złożonymi wnioskami (Dz. U. Nr 296, poz. 1757)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 672 z późn. zm.)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 594 z późn. zm.)
- ustawa PCC – 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.)
- ustawa PIT – 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.)
- ustawa POL – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)
- ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Czasopisma i publikatory

- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
- PiP – Prawo i Podatki
- POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- ST – Samorząd Terytorialny
- ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Organy i instytucje

- Dyrektor IS – Dyrektor Izby Skarbowej
- Dyrektorzy IS lub Dyrektorzy Izb Skarbowych – Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie
- IS – Izba Skarbowa
- Minister Finansów lub Minister – minister właściwy do spraw finansów publicznych
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

Od autora

Niniejsza książka narodziła się jako owoc kilkuletniej praktyki składania znacznych ilości wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, a także zaskarżania samych interpretacji do sądów administracyjnych. Podczas bieżącego konstruowania wniosków o interpretacje, jak również skarg do sądów administracyjnych, zetknąłem się z wieloma praktycznymi problemami, na które odpowiedzi nie dawała niedoskonała treść przepisów, a niekiedy również doktryna ani orzecznictwo. Niniejsza publikacja jest próbą zwrócenia uwagi i wyjaśnienia tych wątpliwości, tak by składanie wniosków przez zainteresowane podmioty było możliwie najbardziej efektywne i dawało największy zakres ochrony.

W książce uwzględniłem głównie orzecznictwo sądowe, w tym zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, uznając, iż prawem jest to, co z ustawami czynią w praktyce sądy.

W publikacji tej opierałem się na stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 stycznia 2015 r. Niemniej wobec zaawansowanych prac nad nowelizacją Ordynacji podatkowej starałem się także uwzględnić najbardziej aktualny tekst projektu planowanej nowelizacji, która jest określana przeze mnie jako Nowelizacja z 2015 r.

Rozdział I

Systemowe uregulowania instytucji interpretacji

1. Historia instytucji interpretacji

Możliwość uzyskania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego istnieje w polskim systemie prawnym od momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej, czyli od dnia 1 stycznia 1998 r. Już pierwotna treść art. 14 § 4 Ordynacji przewidywała, że: „Właściwy organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta, jest obowiązany do udzielenia pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej”. Niemniej poza obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz wskazaniem, że zastosowanie się do interpretacji nie może podatnikowi szkodzić, brak było innych uregulowań dotyczących tej instytucji. Informacje takie, w przeciwieństwie do wyjaśnień Ministra Finansów, nie podlegały publikacji ani nie zapewniały szczególnej ochrony, jako że nie stosowała się do nich zasada nieszkodzenia wyrażona w pierwotnym brzmieniu art. 14 § 6 Ordynacji¹. Do 2003 r. instytucja interpretacji

¹ Tak np. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2000 r., III SA 1600–1602/99, LEX nr 46966: „Urzędowej interpretacji prawa podatkowego, o której mowa w art. 14 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.), dokonuje Minister Finansów, a interpretacje te podlegają publikacji w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów. Powołane w sprawie pismo można co najwyżej potraktować jako informację o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego,

indywidualnych nie znalazła bardziej kompleksowej regulacji w polskim systemie prawnym.

Zaczątkiem instytucji interpretacji ogólnych był z kolei art. 14 Ordynacji istniejący od początku jej obowiązywania. Wskazywał on jedynie na obowiązek Ministra Finansów dążenia do zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego. Starania Ministra miały być realizowane za pomocą urzędowych interpretacji zamieszczanych w Biuletynie Skarbowym MF. W konsekwencji, również w tym zakresie, trudno było mówić o kompleksowej regulacji instytucji interpretacji ogólnych. Niemniej, ponieważ do dziś możliwość wydania interpretacji ogólnej pozostaje w swobodnej gestii Ministra Finansów, można uznać, iż w ogólnych założeniach instytucja ta nie uległa większym zmianom.

Na skutek Nowelizacji z 2003 r. pojawiły się nowe art. 14a–14c Ordynacji. Wskazywały one na możliwość wydania informacji przez urząd skarbowy lub wójta, burmistrza (prezydenta miasta). Wniosek o wydanie takiej interpretacji musiał przyjąć formę pisemną i zawierać wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie. Nie istniała więc możliwość uzyskiwania wiedzy odnośnie do planowanych działań, lecz jedynie odnośnie do zdarzeń, które miały już miejsce. Informacja udzielana przez wymienione wyżej organy miała zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z przytoczeniem przepisów prawa. Zastosowanie się do udzielonej informacji nie mogło podatnikowi szkodzić (art. 14a § 4 Ordynacji). Udzielona informacja była umieszczana na stronie internetowej właściwej Izby Skarbowej, która miała prawo do jej zmiany. Nadal jednak trudno było mówić o kompleksowej regulacji instytucji interpretacji (informacji) indywidualnych.

Najbardziej istotną zmianą przepisów dotyczących interpretacji wydaje się być do dziś nowelizacja Ordynacji, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. Uzasadnienie do projektu nowelizacji wskazywało na potrzebę sprecyzowania pojawiających się wątpliwości i luk, w szczególności w kontekście sprawy zawisłej przed Trybunałem Konstytucyjnym, do-

o których mowa w art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej. Przepisy te nie określają jednak skutków zastosowania się przez podatnika do treści pisemnej informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego, udzielonej przez właściwy organ podatkowy I instancji. Jeżeli jednak podatnik w wyniku błędnej informacji udzielonej mu przez ten organ – popadł w zwłokę w zapłacie należnego podatku, to ewentualne usunięcie negatywnych dla podatnika skutków takiego zdarzenia może mieć miejsce w odrębnym postępowaniu w przedmiocie umorzenia odsetek za zwłokę”.

tyczącej aż ośmiu przepisów Ordynacji odnoszących się do interpretacji. Na skutek tej nowelizacji przepisy dotyczące interpretacji uzyskały własny rozdział w Ordynacji, tj. rozdział 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” (zamieszczony w dziale II ustawy). Do tej pory przepisy dotyczące informacji podatkowych (interpretacji) znajdowały się w rozdziale 1 tego działu dotyczącym organów podatkowych.

Do najważniejszych zmian wprowadzonych Nowelizacją z 2007 r. należały:

- centralizacja wydawania interpretacji indywidualnych; zamiast urzędów skarbowych interpretacjami zajmuje się od tego czasu Minister Finansów poprzez podległych Dyrektorów Izb Skarbowych, co ma sprzyjać jednolitości interpretacji prawa podatkowego;
- możliwość uzyskania przez zainteresowanych interpretacji dotyczących zdarzeń przyszłych, co zapewnia im znacznie większe bezpieczeństwo i pewność odnośnie do planowanych działań gospodarczych;
- wprowadzenie precyzyjnej regulacji dotyczącej skutków zastosowania się do interpretacji, która uszczegóławia istniejącą dotychczas zasadę nieszkodzenia; zasada nieszkodzenia nie zostaje jednak usunięta z przepisów i nadal stanowi ogólną wytyczną dla organów stosujących prawo wobec podatnika stosującego się do interpretacji.

Uszczegółowione zostały także warunki uzyskania interpretacji, tj. forma wniosku, jego treść oraz procedura wydawania, jak i treść samej interpretacji, która od tego czasu musi określać, czy stanowisko wnioskodawcy uznane jest za prawidłowe czy też nie, oraz zawierać wyczerpujące uzasadnienie takiej oceny. Wszystkie te zmiany sprawiły, iż regulacja dotycząca interpretacji w Ordynacji uzyskała dojrzały charakter i nabrała znacznie większego praktycznego wymiaru.

Uzasadnienie do projektu Nowelizacji z 2007 r. ujawnia także po raz pierwszy cel ustawodawcy, wprowadzającego przepisy o interpretacjach. „Stabilność prawa podatkowego zapewnia nie tylko stanowienie jasnych i przejrzystych przepisów, ale też ich jednolite interpretowanie przez organy podatkowe. Ten drugi cel mają realizować przepisy dotyczące «wiążących interpretacji prawa podatkowego»”². Celem, który nie został wyrażony tak dosadnie, lecz jest możliwy do odczytania z dalszej treści uzasadnienia, jest zapewnienie podatnikom

² Historia prac nad projektem ustawy zob.: *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (druk sejmowy nr 731), <http://orka.sejm.gov.pl/proc5.nsf/opisy/731.htm>



Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie

Konrad Filip Turzyński – doradca podatkowy; ekspert w prasie codziennej i w telewizji komentujący bieżące zagadnienia podatkowe; specjalizuje się w kwestiach podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych, a także podatku od czynności cywilnoprawnych. Przedmiotem jego szczególnego zainteresowania są interpretacje przepisów prawa podatkowego.

Interpretacje indywidualne są obecnie najbardziej istotnym narzędziem ustalania zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego w praktyce gospodarczej. Wysoki poziom skomplikowania przepisów, niejednolite – a czasem nawet sprzeczne – stanowiska organów podatkowych sprawiają, że interpretacje są jedynym sposobem na zaplanowanie działania, które będzie bezpieczne z punktu widzenia podatnika.

Poprawne sformułowanie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest proste. Książka jest swoistym przewodnikiem po zasadach występowania o wydanie takiej interpretacji. Zostały w niej omówione między innymi:

- postępowanie w sprawie wydania interpretacji,
- zakres ochrony wynikający z zastosowania się do interpretacji,
- tryb składania skargi na indywidualną interpretację przepisów.

Autor wyjaśnia także: kto jest uprawniony do wydania interpretacji, jak powinien być sformułowany wniosek i jakie są skutki niedochowania terminu jej wydania. Książka zawiera szeroki przegląd orzecznictwa sądowego dotyczącego omawianej problematyki wskazując na właściwą interpretację przepisów.

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, adwokatów, a także radców prawnych zajmujących się tematyką podatkową.

Partner

LEX Biblioteka
Podatkowa

www.produkty.lex.pl/biblioteka-podatkowa



9 788326 482014 W01P01

Zamówienia:

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

Cena 99 zł (w tym 5% VAT)

ISBN 978-83-264-8201-4



9 788326 482014