

ORDYNACJA PODATKOWA

Wzory pism z komentarzem

redakcja naukowa Andrzej Melezini

Michał Ciecierski, Tomasz Kaczyński, Andrzej Melezini
Tomasz Nowak, Krzysztof Teszner, Dariusz Zalewski

EDYTOWALNE WZORY DOSTĘPNE NA STRONIE INTERNETOWEJ

WZORY PISM

2. WYDANIE

ORDYNACJA PODATKOWA

Wzory pism z komentarzem

ORDYNACJA PODATKOWA

Wzory pism z komentarzem

redakcja naukowa Andrzej Melezini

Michał Ciecierski, Tomasz Kaczyński, Andrzej Melezini
Tomasz Nowak, Krzysztof Teshner, Dariusz Zalewski

WZORY PISM

2. WYDANIE

*Stan prawny na 31 stycznia 2017 r.
z uwzględnieniem ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej
(Dz. U. poz. 1947), która wchodzi w życie z dniem 1 marca 2017 r.*

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Justluk

Układ typograficzny

Krystyna Szych

Poszczególne rozdziały opracowali:

Michał Ciecierski – 3, 4, 13, 14, 28, 30, 37

Andrzej Melezini – 18, 20, 23, 25, 32, 34

Tomasz Kaczyński – 11, 16, 17, 19, 31, 35

Tomasz Nowak – 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 15, 36, 38

Krzysztof Teszner – 1, 2, 26, 39, 40, 42, 43, 44

Dariusz Zalewski – 21, 22, 24, 27, 29, 33, 41

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, 2017

ISBN: 978-83-8092-887-9

2. wydanie

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	21
---------------	----

WPROWADZENIE	25
--------------	----

I INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zaistniałym stanie faktycznym	29
2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przy zdarzeniu przyszłym	44
3. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	55
4. Wezwanie do uzupełnienia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej	65
5. Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej	70
6. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej	81
7. Załącznik do wniosku o wydanie interpretacji ogólnej ORG-OG/A	91
8. Postanowienie w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia	94
9. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia	99
10. Postanowienie w sprawie uchylecia postanowienia w sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia	103
11. Interpretacja indywidualna dyrektora izby skarbowej	106
12. Interpretacja indywidualna prezydenta miasta	119
13. Interpretacja indywidualna wójta	127
14. Interpretacja ogólna	131
15. Interpretacja zmieniająca indywidualną interpretację	138
16. Zawiadomienie o zmianie wydanej interpretacji indywidualnej	146
17. Zawiadomienie o zmianie wydanej interpretacji ogólnej	152

II POROZUMIENIA W SPRAWACH USTALENIA CEN TRANSAKCYJNYCH

18.	Wniosek o uznanie porównywalności istotnych warunków ustalonych między podmiotami powiązanymi oraz potwierdzenie prawidłowości wyboru metody ustalenia ceny transakcyjnej	159
19.	Wniosek w sprawie wyjaśnienia wszelkich wątpliwości dotyczących zawierania porozumienia w indywidualnej sprawie	172
20.	Wniosek podmiotu powiązanego w sprawie odnowienia decyzji w sprawie porozumienia na kolejne 5-letnie okresy	175
21.	Decyzja w sprawie porozumienia	178
22.	Zmiana decyzji w sprawie porozumienia	186
23.	Uchylenie decyzji w sprawie porozumienia	191
24.	Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji w sprawie porozumienia	194
25.	Decyzja odnawiająca decyzję w sprawie porozumienia	198
26.	Postanowienie w sprawie opłaty uzupełniającej	202

III ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

27.	Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego	207
28.	Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego	224
29.	Decyzja w sprawie określenia wysokości straty podatkowej	231
30.	Wniosek o przeprowadzenie postępowania podatkowego w celu stwierdzenia braku zaległości podatkowej	241
31.	Decyzja w sprawie braku zaległości podatkowej	245
32.	Wniosek podatnika o zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku	251
33.	Decyzja w sprawie zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania zaliczki	254
34.	Wniosek podatnika o ograniczenie poboru zaliczek	260
35.	Decyzja w sprawie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy	263
36.	Wniosek podatnika o odstąpienie od oszacowania	270
37.	Wniosek podatnika o przyjęcie określonej metody oszacowania	273
38.	Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego z szacowaniem podstawy opodatkowania	276
39.	Decyzja określająca wysokość odsetek od zaliczek w związku z oszacowaniem podstawy opodatkowania	286

IV ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATNIKA, PŁATNIKA, INKASENTA

40.	Postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie odpowiedzialności płatnika	297
-----	---	-----

41.	Pismo w sprawie naliczenia i potrącenia wynagrodzenia płatnika za wcześniejsze okresy rozliczeniowe	300
42.	Decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej z tytułu nienależnie pobranego przez płatnika wynagrodzenia	304
43.	Decyzja w sprawie odpowiedzialności podatkowej płatnika	311
44.	Zgłoszenie osoby do reprezentowania płatnika	320
45.	Zawiadomienie o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatków	325

V ZABEZPIECZENIE WYKONANIA ZOBOWIĄZAŃ

PODATKOWYCH

46.	Decyzja o zabezpieczeniu na majątku podatnika (kontrolowanego)	329
47.	Wniosek o przyjęcie zabezpieczenia wykonania decyzji	342
48.	Postanowienie o przyjęciu zabezpieczenia wykonania decyzji	344
49.	Wniosek o wpis hipoteki przymusowej do księgi wieczystej	347
50.	Wniosek o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości	354
51.	Wezwanie do wyjawienia majątku	359
52.	Wniosek o wpis do rejestru zastawów skarbowych	363
53.	Zawiadomienie o dokonaniu wpisu do rejestru zastawów skarbowych	373
54.	Wniosek o wydanie wypisu z rejestru zastawów skarbowych	377

VI TERMINY PŁATNOŚCI

55.	Wniosek o odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego	381
56.	Decyzja o odroczeniu terminu złożenia informacji o nabytej nieruchomości	384

VII ODSETKI ZA ZWŁOKĘ I OPŁATA PROLONGACYJNA

57.	Decyzja określająca wysokość odsetek za zwłokę od niezapłaconych zaliczek na podatek	389
58.	Wniosek o odstąpienie od ustalenia opłaty prolongacyjnej	404
59.	Decyzja o umorzeniu postępowania w przedmiocie rozłożenia na raty zaległości podatkowej i odstąpieniu od ustalenia opłaty prolongacyjnej	409

VIII WYGAŚNIĘCIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

60.	Wniosek o potrącenie wierzytelności wobec Skarbu Państwa	415
61.	Wniosek o zaliczenie wierzytelności na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych	418

62.	Decyzja o odmowie potrącenia wierzytelności	421
63.	Postanowienie o potrąceniu zobowiązania podatkowego (wierzytelności)	424
64.	Wniosek o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych	428
65.	Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie zobowiązania podatkowego	431
66.	Postanowienie o zaliczeniu wierzytelności na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych	435
67.	Postanowienie o wyrażeniu zgody na przeniesienie własności rzeczy	438

IX ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

68.	Wniosek o odroczenie terminu płatności podatku	443
69.	Decyzja o odroczeniu terminu płatności podatku	445
70.	Wniosek o rozłożeniu zapłaty podatku na raty	450
71.	Decyzja o rozłożeniu podatku na raty	452
72.	Wniosek o odroczeniu zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę	457
73.	Decyzja o odroczeniu zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami	459
74.	Wniosek o rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę	464
75.	Decyzja o rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami	466
76.	Wniosek o umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	473
77.	Decyzja o umorzeniu w części zaległości podatkowej wraz z odsetkami	475
78.	Wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (pomoc <i>de minimis</i>)	479
79.	Decyzja o udzieleniu ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą (pomoc <i>de minimis</i>)	482

X NADPŁATA

80.	Wniosek o zwrot wysokości nadpłaty podatku	503
81.	Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego oraz stwierdzająca wysokość nadpłaty podatku (tzw. decyzja cząstkowa)	506
82.	Wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku	515
83.	Postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych	519

XI PODPISYWANIE DEKLARACJI

84.	Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej w postaci papierowej udzielone przez osobę fizyczną (UPL-1P)	527
85.	Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej w formie papierowej udzielonego przez osobę fizyczną (OPL-1P)	536
86.	Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej w formie papierowej udzielonego przez osobę fizyczną (OPL-1P)	540
87.	Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej w formie papierowej udzielone przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	544
88.	Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej w formie papierowej udzielonego przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	549
89.	Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej w formie papierowej udzielonego przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	553
90.	Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielone przez osobę fizyczną (UPL-1)	557
91.	Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielonego przez osobę fizyczną (OPL-1)	561
92.	Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielonego przez osobę fizyczną	564
93.	Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielone przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	567
94.	Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielonego przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	570
95.	Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielonego przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej	573

XII INFORMACJE PODATKOWE

96.	Wezwanie do udzielenia informacji podatkowej	579
97.	Informacja o umowach mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego innych osób	585
98.	Zawiadomienie o miejscu przechowywania ksiąg podatkowych oraz dokumentów związanych z ich prowadzeniem	588

XIII PRAWA I OBOWIĄZKI NASTĘPCÓW PRAWNYCH

99.	Decyzja w sprawie zakresu odpowiedzialności spadkobierców	593
100.	Zawiadomienie spadkobiercy o złożonym przez spadkodawcę odwołaniu od decyzji	608
101.	Zawiadomienie spadkobiercy o wszczęciu kontroli podatkowej	612
102.	Zawiadomienie spadkobiercy o postępowaniach wszczętych z urzędu wobec spadkodawcy	615
103.	Decyzja ustalająca spadkobiercom wysokość zobowiązania podatkowego	618
104.	Oświadczenie o dziale spadku wraz z umową o dziale spadku	628

XIV ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSÓB TRZECICH

105.	Postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	635
106.	Wniosek o umorzenie postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej	640
107.	Wniosek o wydanie zaświadczenia o stanie zaległości	643
108.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej członka rodziny podatnika	647
109.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej nabywcy przedsiębiorstwa	657
110.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	669
111.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej firmującego za zaległości podatkowe firmanta	685
112.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej wspólników spółki jawnej za zaległości podatkowe spółki	697

XV WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO ORAZ ORGANU PODATKOWEGO

113.	Wniosek o wyłączenie pracownika organu podatkowego	713
114.	Wniosek o wyłączenie funkcjonariusza służby celno-skarbowej (2)	718

115. Wniosek funkcjonariusza służby celno-skarbowej o wyłączenie od udziału w postępowaniu	720
116. Postanowienie o wyłączeniu pracownika organu podatkowego	722
117. Postanowienie o wyznaczeniu innego organu podatkowego	724
118. Postanowienie o wyznaczeniu przez samorządowe kolegium odwoławcze organu właściwego do załatwienia sprawy	730

XVI STRONA

119. Żądanie organizacji społecznej wszczęcia postępowania	735
120. Żądanie organizacji społecznej dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu	739
121. Postanowienie o wszczęciu postępowania na żądanie organizacji społecznej	741
122. Postanowienie o dopuszczeniu udziału organizacji społecznej w postępowaniu	745
123. Postanowienie odmawiające wszczęcia postępowania na żądanie organizacji społecznej	749
124. Postanowienie w przedmiocie odmowy dopuszczenia do udziału organizacji społecznej w postępowaniu	752
125. Wniosek o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnej	755
126. Wniosek o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej	758
127. Wniosek o wyznaczenie kuratora dla osoby prawnej, która nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów	760

XVII PEŁNOMOCNICTWA

128. Pełnomocnictwo ogólne	765
129. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa ogólnego	776
130. Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa ogólnego	781
131. Zawiadomienie o wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego	786
132. Pełnomocnictwo szczególne	791
133. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa szczególnego	796
134. Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa szczególnego	799
135. Zawiadomienie o wypowiedzeniu pełnomocnictwa szczególnego	802
136. Pełnomocnictwo do doręczeń	805
137. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa do doręczeń	808
138. Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa do doręczeń	811
139. Zawiadomienie o wypowiedzeniu pełnomocnictwa do doręczeń	814
140. Pełnomocnictwo ogólne w formie dokumentu elektronicznego	817
141. Pełnomocnictwo w kontroli podatkowej	822

142. Pełnomocnictwo do określonej czynności w postępowaniu	825
143. Pełnomocnictwo w postępowaniu przed organami celno-skarbowymi	828
144. Pełnomocnictwo ustanawiające pełnomocnika czasowo	831
145. Informacja do szefa krajowej administracji skarbowej o treści postanowienia sądu o ustanowieniu kuratora	836
146. Uwierzytelnienie odpisu udzielonego pełnomocnictwa adwokatowi, radcy prawnemu i doradcy podatkowemu	838
147. Postanowienie w sprawie wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby fizycznej	841
148. Wniosek w sprawie wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby fizycznej	845
149. Wniosek w sprawie wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej	847

XVIII ZAŁATWIANIE SPRAW

150. Zawiadomienie o przedłużeniu terminu zakończenia postępowania podatkowego	851
151. Ponaglenie w związku z niezatwieniem sprawy we właściwym terminie	856
152. Ponaglenie w związku z niezakończeniem postępowania podatkowego we właściwym terminie	860
153. Postanowienie o uznaniu ponaglenia za uzasadnione	863
154. Skarga na bezczynność organu podatkowego	865
155. Upoważnienie funkcjonariusza celno-skarbowego do załatwienia sprawy w imieniu organu podatkowego	870
156. Upoważnienie do przeprowadzenia czynności w toku postępowania podatkowego	872
157. Upoważnienie do wydawania zaświadczeń	873

XIX DORĘCZENIA

158. Wniosek o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej	877
159. Zawiadomienie o zmianie adresu	879
160. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi lub dozorczy domu	882
161. Adnotacja o pozostawieniu pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia	885
162. Wniosek o doręczanie pism na adres skrytki pocztowej	887

XX WEZWANIA

163. Wezwanie osoby fizycznej do złożenia wyjaśnień	891
164. Wezwanie prezesa zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością do złożenia zeznań	896
165. Wezwanie osoby fizycznej do przedłożenia dowodów w sprawie	899
166. Wezwanie osoby prawnej do udzielenia wyjaśnień w sprawie korekty deklaracji	901
167. Wniosek o pomoc prawną	903

XXI PRZYWRÓCENIE TERMINU

168. Wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia zastrzeżeń do protokołu badania ksiąg podatkowych w postępowaniu podatkowym	907
169. Wniosek o przywrócenie terminu na wniesienie odwołania	912
170. Postanowienie o przywróceniu terminu	915
171. Postanowienie o odmowie przywrócenia terminu na wniesienie sprzeciwu	917
172. Zażalenie na postanowienie o odmowie przywrócenia terminu na wniesienie sprzeciwu	921
173. Postanowienie o pozostawieniu podania o przywrócenie terminu bez rozpatrzenia	924

XXII WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA

174. Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego	929
175. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego	932
176. Postanowienie w sprawie połączenia postępowań	935
177. Zażalenie na postanowienie o połączeniu postępowań	938
178. Wezwanie do usunięcia braków formalnych podania	940
179. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia	942
180. Postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia	945

XXIII METRYKA, PROTOKOŁY I ADNOTACJA

181. Metryka sprawy	949
182. Protokół przesłuchania świadka	951
183. Protokół przesłuchania strony	956
184. Protokół przyjęcia podania wniesionego ustnie	959
185. Protokół oględzin	962
186. Protokół zabezpieczenia zebranych dowodów	964
187. Protokół wydania dokumentów	966
188. Adnotacja	968

XXIV UDOSTĘPNIANIE AKT

189. Żądanie wydania z akt sprawy uwierzytelnionych odpisów dokumentów	971
190. Postanowienie o odmowie wydania z akt sprawy uwierzytelnionych odpisów dokumentów	974
191. Postanowienie o odmowie umożliwienia stronie zapoznania się z dokumentami z akt sprawy	976
192. Zażalenie na postanowienie o odmowie umożliwienia sporządzenia kopii akt postępowania podatkowego	978

XXV DOWODY

193. Wniosek o dopuszczenie dowodu	983
194. Wniosek o przeprowadzenie dowodu	987
195. Postanowienie o odmowie przeprowadzenia dowodu	989
196. Postanowienie o wyznaczeniu terminu do przedstawienia dowodu	992
197. Zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków w toku kontroli podatkowej	995
198. Zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków w toku postępowania podatkowego	998
199. Zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania biegłego	1000
200. Wniosek o zmianę terminu przeprowadzenia dowodu	1001
201. Wniosek w sprawie udzielenia asysty	1002
202. Wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym	1005
203. Protokół badania ksiąg	1007
204. Zastrzeżenia do protokołu badania ksiąg	1015
205. Postanowienie o powołaniu biegłego	1017
206. Pozew o ustalenie stosunku prawnego	1020
207. Zawiadomienie o wyznaczeniu stronie 7-dniowego terminu wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego	1026

XXVI ROZPRAWA

208. Wniosek o przeprowadzenie rozprawy	1031
209. Postanowienie o odmowie przeprowadzenia rozprawy	1037
210. Postanowienie o powołaniu na świadka w toku rozprawy	1040
211. Protokół rozprawy	1043

XXVII ZAWIESZENIE POSTĘPOWANIA

212. Postanowienie o zawieszeniu postępowania podatkowego	1049
213. Zażalenie na postanowienie o zawieszeniu postępowania podatkowego	1052

214. Wniosek o zawieszenie postępowania podatkowego	1055
215. Postanowienie o odmowie zawieszenia postępowania podatkowego	1058
216. Postanowienie o wezwaniu strony do wystąpienia o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego	1060
217. Postanowienie o zawieszeniu postępowania podatkowego prowadzonego przez urząd celny	1062
218. Wniosek o podjęcie zawieszonego postępowania	1065
219. Postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania podatkowego	1067
220. Postanowienie o odmowie podjęcia zawieszonego postępowania podatkowego	1070
221. Wniosek do sądu o wyznaczenie kuratora spadku	1072

XXVIII DECYZJE

222. Wniosek o umorzenie postępowania	1077
223. Decyzja o umorzeniu postępowania	1080
224. Postanowienie o zajęciu stanowiska przez inny organ	1088
225. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego	1096
226. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego	1101
227. Wniosek o uzupełnienie decyzji	1108
228. Wniosek o sprostowanie decyzji	1111
229. Decyzja o uzupełnieniu decyzji	1113
230. Decyzja o sprostowaniu decyzji	1117
231. Postanowienie o odmowie uzupełnienia decyzji	1120
232. Postanowienie o odmowie sprostowania decyzji	1123
233. Zażalenie na postanowienie o odmowie uzupełnienia decyzji	1126
234. Zażalenie na postanowienie o odmowie sprostowania decyzji	1129
235. Wniosek o sprostowanie oczywistego błędu rachunkowego	1132
236. Postanowienie o sprostowaniu oczywistej omyłki	1134
237. Wniosek o wyjaśnienie wątpliwości co do treści decyzji	1139
238. Postanowienie o wyjaśnieniu wątpliwości co do treści decyzji	1141

XXIX POSTANOWIENIA

239. Postanowienie o włączeniu dokumentów do akt sprawy	1147
240. Postanowienie o wyłączeniu dokumentów z akt sprawy	1150

XXX ODWOŁANIA

241. Odwołanie od decyzji organu podatkowego	1157
242. Wezwanie do uzupełnienia braków formalnych odwołania	1171
243. Wniosek o przywrócenie terminu wniesienia odwołania	1174

244. Decyzja uwzględniająca odwołanie (samokontrolna)	1177
245. Stanowisko do odwołania	1181
246. Postanowienie o niedopuszczalności odwołania	1185
247. Postanowienie o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania	1191
248. Postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia	1196
249. Postanowienie o zleceniu przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego	1200
250. Wniosek – cofnięcie odwołania	1204
251. Postanowienie o odmowie uwzględnienia cofnięcia odwołania	1206
252. Decyzja utrzymująca w mocy decyzję organu pierwszej instancji	1210
253. Decyzja w całości uchylająca decyzję organu pierwszej instancji i przekazująca sprawę do ponownego rozpatrzenia	1216
254. Decyzja w części uchylająca decyzję organu pierwszej instancji	1223
255. Decyzja umarzająca postępowanie odwoławcze	1233

XXXI SKARGA I SKARGA KASACYJNA DO SĄDU

ADMINISTRACYJNEGO

256. Skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego na decyzję podatkową	1241
257. Wniosek o sporządzenie i doręczenie uzasadnienia wyroku	1255
258. Skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję podatkową	1257
259. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa przez organ podatkowy	1270
260. Skarga na indywidualną interpretację prawa podatkowego	1274
261. Skarga kasacyjna od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego	1279

XXXII WYKONANIE DECYZJI

262. Postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej	1289
263. Zażalenie na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej	1293
264. Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji	1295
265. Postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji	1298
266. Zażalenie na postanowienie w sprawie odmowy wstrzymania wykonania decyzji	1300

XXXIII WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA

267. Żądanie wznowienia postępowania podatkowego	1305
268. Postanowienie o wznowieniu postępowania podatkowego	1309

269. Decyzja o odmowie wznowienia postępowania podatkowego	1310
270. Decyzja uchylająca w całości decyzję dotychczasową	1313
271. Decyzja odmawiająca uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części	1316

XXXIV STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI

272. Wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji	1321
273. Decyzja o odmowie stwierdzenia nieważności decyzji	1326
274. Decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej	1328
275. Decyzja stwierdzająca nieważność decyzji	1330

XXXV UCHYLENIE LUB ZMIANA DECYZJI OSTATECZNEJ

276. Wniosek o uchylenie decyzji ostatecznej, na mocy której strona nie nabyła praw	1335
277. Wniosek o zmianę decyzji ostatecznej, na mocy której strona nie nabyła praw	1340
278. Decyzja uchylająca decyzję ostateczną, na mocy której strona nie nabyła praw	1342
279. Decyzja zmieniająca decyzję ostateczną, na mocy której strona nie nabyła praw	1345
280. Decyzja zmieniająca wymiarową decyzję ostateczną	1348
281. Decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w zakresie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej	1352

XXXVI WYGAŚNIĘCIE DECYZJI

282. Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji	1357
--	------

XXXVII ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA

283. Wniosek o wypłatę odszkodowania z powodu stwierdzenia nieważności decyzji	1365
284. Powództwo do sądu powszechnego o odszkodowanie	1368

XXXVIII KARY PORZĄDKOWE

285. Postanowienie o nałożeniu kary porządkowej	1381
286. Zażalenie na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej	1389
287. Wniosek o uchylenie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej	1393
288. Postanowienie o uchyleniu postanowienia o nałożeniu kary porządkowej	1395

289. Postanowienie o odmowie uchylenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej	1398
290. Zażalenie na postanowienie o odmowie uchylenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej	1401

XXXIX KOSZTY POSTĘPOWANIA

291. Żądanie zwrotu kosztów postępowania	1407
292. Żądanie zwrotu poniesionych kosztów podróży	1412
293. Postanowienie o zwrocie kosztów postępowania	1415
294. Postanowienie o zwrocie kosztów podróży	1417
295. Postanowienie o odmowie zwrotu kosztów postępowania	1420
296. Postanowienie o odmowie zwrotu kosztów podróży	1423
297. Zażalenie na postanowienie o odmowie zwrotu kosztów postępowania	1425
298. Zażalenie na postanowienie o odmowie zwrotu kosztów podróży	1427
299. Postanowienie o obciążeniu dodatkowymi kosztami	1429
300. Zażalenie na postanowienie o obciążeniu dodatkowymi kosztami	1433
301. Postanowienie o ustaleniu wysokości kosztów postępowania oraz terminu i sposobu ich uiszczenia	1436
302. Wniosek o umorzenie kosztów postępowania	1441
303. Wniosek o rozłożeniu kosztów postępowania na raty	1445
304. Postanowienie o umorzeniu kosztów postępowania	1447
305. Postanowienie o rozłożeniu kosztów postępowania na raty	1450
306. Postanowienie o odmowie umorzenia kosztów postępowania	1453
307. Postanowienie o odmowie rozłożenia kosztów postępowania na raty	1456
308. Zażalenie na postanowienie o odmowie umorzenia kosztów postępowania	1459
309. Zażalenie na postanowienie o odmowie rozłożenia kosztów postępowania na raty	1463

XL CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE

310. Wezwanie do złożenia korekty deklaracji	1469
311. Informacja o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, lub wysokości straty bądź informacja o braku takich zmian	1476
312. Sprzeciw na korektę deklaracji	1481
313. Żądanie złożenia wyjaśnień	1483
314. Żądanie złożenia deklaracji	1486
315. Wezwanie do udzielenia niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji	1489

316. Postanowienie o przedłużeniu terminu przeprowadzenia czynności sprawdzających	1493
317. Zażalenie na postanowienie o przedłużeniu terminu przeprowadzenia czynności sprawdzających	1497
318. Żądanie przedstawienia dokumentów od kontrahenta podatnika	1500
319. Zlecenie przedstawienia dokumentów od kontrahenta podatnika przez organ właściwy miejscowo	1505
320. Protokół z czynności sprawdzających	1508
321. Protokół oględzin lokalu mieszkalnego podatnika	1510
322. Wezwanie do udzielenia wyjaśnień odnośnie do złożonej deklaracji	1513

XLI KONTROLA PODATKOWA

323. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej	1517
324. Zawiadomienie o przyczynach odstąpienia od uprzedzenia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej wobec przedsiębiorcy	1519
325. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej formularz KON-W	1521
326. Zawiadomienie o przedłużeniu czasu trwania kontroli podatkowej	1526
327. Postanowienie w zakresie rozszerzenia zakresu przedmiotowego kontroli podatkowej	1529
328. Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestnictwa w czynnościach kontrolnych	1531
329. Wniosek o udzielenie asysty przez funkcjonariuszy Policji	1533
330. Postanowienie o zatwierdzeniu przez prokuratora czynności przeszukania i zatrzymania	1536
331. Wezwanie do udostępnienia nieruchomości w celu przeprowadzenia oględzin	1538
332. Zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu ze świadków	1541
333. Protokół kontroli	1544
334. Zastrzeżenia do protokołu kontroli	1554

XLII TAJEMNICA SKARBOWA

335. Postanowienie o odmowie udostępnienia akt sprawy z uwagi na tajemnicę skarbową	1561
---	------

XLIII WYMIANA INFORMACJI PODATKOWYCH Z INNYMI PAŃSTWAMI

336. Wniosek do obcej władzy o udzielenie informacji	1569
337. Odmowa udzielenia informacji	1575
338. Udzielenie informacji obcym władzom	1580

XLIV ZAŚWIADCZENIA

339. Wniosek o wydanie zaświadczenia	1587
340. Postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia	1592

BIBLIOGRAFIA	1597
--------------	------

AUTORZY	1605
---------	------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady 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.)
dyrektywa 2011/16/UE	– dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1, z późn. zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
k.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 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 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1822 z późn. zm.)
k.p.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1749 z późn. zm.)
k.r.o.	– ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 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 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
pr. bud.	– ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.)

pr. cel.	– ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1880 z późn. zm.)
pr. restr.	– ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1574 z późn. zm.)
pr. upad.	– ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2171 z późn. zm.)
p.w. ustawę o KAS	– ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948 z późn. zm.)
r.i.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 68)
r.n.o.z.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolonacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 z późn. zm.)
rozporządzenie nr 1156/2012	– rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 335 z 7.12.2012, s. 42, z późn. zm.)
rozporządzenie nr 1407/2013	– rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy <i>de minimis</i> (Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, s. 1)
r.p.p.k.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1037 z późn. zm.)
r.u.p.a.	– rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 1 kwietnia 2003 r. w sprawie udzielania przez organy Policji, Straży Granicznej, straży miejskich lub organy wojskowe pomocy lub asysty pracownikowi organu podatkowego przy wykonywaniu czynności kontrolnych (Dz. U. Nr 65, poz. 611)
r.u.w.p.	– 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)
r.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 122)
TFUE	– Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, ze sprost.)

u.a.p.f.d.	– ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 641 z późn. zm.)
u.c.p.g.	– ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 250 z późn. zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 198 z późn. zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
u.k.s.w.	– ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 790 z późn. zm.)
u.o.s.	– ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1827)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 43 z późn. zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 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 2016 r. poz. 2032 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 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 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 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.)
u.s.m.	– ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1222 z późn. zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2180 z późn. zm.)

Czasopisma i publikatory

Adm. Pub.	– Administracja Publiczna. Studia krajowe i międzynarodowe
FK	– Finanse Komunalne
Jur. Podat.	– Jurysdykcja Podatkowa
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. Bank.	– Prawo Bankowe
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PS	– Przegląd Sądowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NIP	– numer identyfikacji podatkowej
NSA	– Naczelnny Sąd Administracyjny
SA	– sąd apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
UE	– Unia Europejska
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Oddajemy do Państwa rąk II wydanie „Ordynacji podatkowej. Wzorów pism z komentarzem”. Od ostatniego wydania minęły dwa lata, które owocowały przede wszystkim kolejnymi nowelizacjami ustawy – a było ich prawie 30. O wszystkich piszemy w publikacji. W tym czasie zbieraliśmy również od Państwa różnego rodzaju uwagi dotyczące pierwszego wydania książki, za które bardzo dziękujemy, a które w sposób praktyczny przyczyniły się do dokonania zmian i pogłębienia komentarza do wzorów w drugim wydaniu.

Nowości jest znacznie więcej. Przede wszystkim do zespołu współautorów – składającego się z samych praktyków – sędziów sądów administracyjnych, radcy prawnego, doktora nauk prawnych specjalizującego się w obsłudze prawnopodatkowej spółek sektora energetycznego i funkcjonariusza celnego dołączył przedstawiciel doradców podatkowych, który ze swojej perspektywy przygotował dla Państwa szereg wzorów w tym m.in. związanych z reprezentacją i pełnomocnictwem oraz wzory skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na decyzję podatkową i indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego oraz wzory skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego na oba ww. akty wraz z obszernym komentarzem.

Samych wzorów jest w drugim wydaniu książki 340, czyli aż o 39 wzorów więcej niż było to w pierwszym wydaniu, co widoczne jest również po zwiększonej objętości książki. Wiąże się to przede wszystkim z uszczegółowieniem opracowania i przygotowaniem wzorów związanych niemal ze wszystkimi przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa.

Każdy ze wzorów, tak jak miało to miejsce w pierwszym wydaniu książki zawiera wnikliwy i praktyczny komentarz, który w drugim wydaniu dodatkowo został pogłębiony i zaktualizowany o najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych oraz aktualną literaturę przedmiotu.

Na koniec najważniejsze – książka będzie pierwszą publikacją na rynku wydawniczym – komentarzem do ustawy – Ordynacja podatkowa, która będzie uwzględniała wprowadzenie Krajowej Administracji Skarbowej

i będzie dostosowywała obowiązujące wzory do stanu prawnego, w którym funkcjonować będzie nowa organizacja aparatu celno-skarbowego. Przy czym należy pamiętać, że część wzorów będzie dotyczyło okresu przejściowego (od stycznia do marca 2017 r.), a część z nich będzie oparta na różnego rodzaju wnioskach składanych przed wejściem w życie ustawy, czyli przed 1 marca 2017 r.

Jako Autorzy mamy nadzieję, że oddawana do rąk Czytelników książka spełni oczekiwania wszystkich tych, którzy będą chcieli skorzystać z owoców naszej pracy, a sama publikacja przysłuży się do łatwiejszej obsługi spraw podatkowych zarówno przez podatników i ich pełnomocników jak i pracowników organów nowo utworzonej Krajowej Administracji Skarbowej.

W imieniu autorów
Andrzej Melezini

Białystok, luty 2017

INTERPRETACJE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

1. WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W ZAISTNIAŁYM STANIE FAKTYCZNYM

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL (nieporozumienie serwisu) wnioskodawcy 5 5 5 4 2 2 1 1 3 1 2	2. Nr dokumentu	3. Status
---	-----------------	-----------

ORD-IN WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ²⁾

Podstawa prawna: Art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).

A. ZAKRES, MIEJSCE I CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

A.1. RODZAJ SPRAWY³⁾

Dotyczy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | | |
|--|---|---|
| 4. ☒ Podatek dochodowy od osób prawnych | 5. ☐ Podatek dochodowy od osób fizycznych | 6. ☐ Podatek od towarów i usług |
| 7. ☐ Podatek akcyzowy | 8. ☐ Podatek od czynności cywilnoprawnych | 9. ☐ Podatek od spadków i darowizn |
| 10. ☐ Ordynacja podatkowa | 11. ☐ Podatek od wydobycia niektórych kopalin, specjalny podatek węglowodorowy | |
| 12. ☐ Inne (np. podatek od gier, zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) | | |

A.2. ORGAN, DO KTÓREGO JEST KIEROWANY WNIOSEK⁴⁾

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

Organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji indywidualnej

- | | |
|--|---|
| 13. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń. |
| 14. ☒ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała. |
| 15. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski. |
| 16. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno. |
| 17. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock. |

A.3. CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

18. Cel złożenia wniosku (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. złożenie wniosku ☐ 2. uzupełnienie wniosku

B. DANE WNIOSKODAWCY

* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi

** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

19. Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☐ 1. osoba fizyczna ☒ 2. osoba prawna ☐ 3. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej ☐ 4. podatkowa grupa kapitałowa ☐ 5. inny

20. Nazwisko, pierwsze imię* / Nazwa pełna**

Trans-Energy Sp. z o.o.

21. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość⁵⁾

22. Zagraniczny numer identyfikacyjny^{6), 7)}

23. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁸⁾

24. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁹⁾

25. REGON **

2442228712

26. Numer KRS **

13299

B.2. STATUS WNIOSKODAWCY

27. Status (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. podatnik ☐ 2. płatnik ☐ 3. inkasent ☐ 4. osoba trzecia w rozumieniu art. 110-117B ustawy – Ordynacja podatkowa
☐ 5. zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych ☐ 5. inny

B.3. ADRES SIEDZIBY* / ADRES ZAMIESZKANIA**

- | | | |
|-----------------------------|----------------------------|--------------------------|
| 28. Kraj
Polska | 29. Województwo
śląskie | 30. Powiat
Katowice |
| 31. Gmina
Katowice | 32. Ulica
Wiertnicza | 33. Nr domu
223 |
| 35. Miejscowość
Katowice | 36. Kod pocztowy
43-211 | 37. Poczta
Katowice 4 |

B.4. ADRES DO KORESPONDENCJI WNIOSKODAWCY

Pozycje od 38 do 47 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres zamieszkania/adres siedziby.

- | | | |
|-----------------|------------------|-------------|
| 38. Kraj | 39. Województwo | 40. Powiat |
| 41. Gmina | 42. Ulica | 43. Nr domu |
| 45. Miejscowość | 46. Kod pocztowy | 47. Poczta |

ORD-IN₍₇₎

1/₈

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

B.5. WNIOSEK O DORECZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 48 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doreczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doreczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doreczone pocztą tradycyjną na adres wskazany w części B.4, a jeżeli takowy nie został wskazany na adres wskazany w części B.3 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

48. Adres elektroniczny do doreczeń¹⁷

C. ORGANY PODATKOWE WŁAŚCIWE DLA WNIOSKODAWCY ZE WZGLĘDU NA SPRAWĘ BĘDĄCĄ PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

49. Nazwa i adres organów podatkowych (Naczelnik Urzędu Skarbowego, Naczelnik Urzędu Celnego)

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach

D. PEŁNOMOCNICY I PRZEDSTAWICIELE WNIOSKODAWCY**D.1. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU DO DORECZEN LUB DANE PRZEDSTAWICIELA⁸⁾**

Poz. od 50 do 56 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doreczeń lub działającego przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

50. Pierwsze imię

51. Nazwisko

52. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL^(nieporozumienie strona) pełnomocnika do doreczeń lub przedstawiciela⁹⁾

53. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość¹⁰⁾

54. Zagraniczny numer identyfikacyjny^{10), 11)}

55. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)¹⁰⁾

56. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)¹⁰⁾

D.2. ADRES DO DORECZEŃ PRZEDSTAWICIELA

Poz. od 57 do 67 należy wypełnić tylko wówczas, gdy zainteresowany działający przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

57. Kraj

58. Województwo

59. Powiat

60. Gmina

61. Ulica

62. Nr domu

63. Nr lokalu

64. Miejscowość

65. Kod pocztowy

66. Poczta

67. Inne informacje ułatwiające kontakt z przedstawicielem (nr telefonu, faksu, adres e-mail)¹²⁾

D.3. WNIOSEK PRZEDSTAWICIELA O DORECZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 68 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doreczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doreczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doreczone pocztą tradycyjną na adres wskazany w części D.2 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

68. Adres elektroniczny do doreczeń¹³⁾

D.4. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU SZCZEGÓLNYM¹⁴⁾

Poz. 69 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych).

69. Liczba pełnomocników szczególnych

E. PRZEDMIOT WNIOSKU

Rodzaj (zaznaczyć właściwe kwadraty):

70. ☒ zaistniały stan faktyczny

71. ☐ zdarzenie przyszłe

72. Liczba zaistniałych stanów faktycznych

1

73. Liczba zdarzeń przyszłych

0

74. Przepisy prawa podatkowego (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego z przedstawionych we wniosku stanowisk odnośnie do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, bez przyłączania treści przepisów)

Art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888) – dalej jako u.p.d.o.p.

F. WYSOKOŚĆ, SPOSÓB UISZCZENIA I ZWROTU OPŁATY ORAZ NUMERY RACHUNKÓW BIEŻĄCYCH

75. Wysokość opłaty (iloczyn ustawowej opłaty i sumy liczb z poz. 72 i 73)

40 zł

76. Dowód uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):



1. został dołączony do wniosku



2. zostanie dostarczony do organu w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku

ORD-IN⁽⁷⁾

2₈

1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zaistniałym stanie faktycznym

Wzór 1

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

77. Numer rachunku bieżącego, na który uiszczą się opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | |
|---|--|
| ☐ Izba Skarbowa w Bydgoszczy, | nr konta bankowego 52 1010 1078 0040 6622 3100 0000 |
| ☒ Izba Skarbowa w Katowicach, | nr konta bankowego 68 1010 1212 0010 3622 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Łodzi, | nr konta bankowego 87 1010 1371 0005 2122 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Poznaniu, | nr konta bankowego 29 1010 1469 0032 6122 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Warszawie, | nr konta bankowego 31 1010 1010 0166 4922 3100 0000 |

78. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | |
|--|---|
| ☐ 1. zwrot na rachunek bankowy | ☒ 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3 |
| ☐ 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.4 | |
| ☐ 4. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika do doręczeń wskazany w załączonym pełnomocnictwie | |
| ☐ 5. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika szczególnego wskazany w załączonym pełnomocnictwie | |
| ☐ 6. zwrot przekazem pocztowym na adres przedstawiciela wskazany w części D.2 | |

79. Numer rachunku bieżącego (wypełnić, jeżeli w poz. 78 zaznaczono kwadrat nr 1):

G. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH) I PYTANIA (PYTAŃ)

Jeżeli obszerność stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) lub pytania (pytań) nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-IN, należy je opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.

80. Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Trans-Energia Sp. z o.o. (dalej jako Spółka) jest przedsiębiorstwem zajmującym się, na podstawie udzielonej koncesji, dystrybucją energii elektrycznej, odpowiedzialnym za stabilne i o odpowiedniej jakości dostawy energii elektrycznej do odbiorców finalnych. W celu zapewnienia ciągłej i niezakłóconej dostawy energii elektrycznej swoim odbiorcom oraz umożliwienia przyłączenia nowych odbiorców Spółka dysponuje urządzeniami służącymi do doprowadzania energii elektrycznej. Prowadzi także budowę nowych urządzeń, które w większości przypadków nie są i nie mogą być zlokalizowane na gruntach stanowiących własność Spółki.

Na podstawie przepisów art. 305¹-305⁴ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 – dalej jako k.c.) Spółka zawiera umowy ustanawiające na nieruchomościach nienależących do Spółki tzw. służebność przesyłu. Spółka zmuszona jest do korzystania z nieruchomości innych podmiotów w celu:

- wybudowania na tych nieruchomościach urządzeń służących do doprowadzania energii elektrycznej, tj. stacji transformatorowych, słupów napowietrznych linii energetycznych, linii energetycznych napowietrznych, linii energetycznych kablowych;
- zapewnienia sobie ewentualnego prawa dojścia i dostępu do istniejących urządzeń stanowiących własność Spółki, a zlokalizowanych na obcym gruncie, celem dokonywania napraw, usuwania awarii, konserwacji czy remontu.

Umowy o ustanowienie służebności przesyłu zawierane są w formie aktów notarialnych. Zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego służebności mają charakter zarówno nieodpłatny, jak i odpłatny.

Umowa nie określa daty końcowej służebności przesyłu, gdyż ta – stosownie do postanowień kodeksu cywilnego – wygasa najpóźniej wraz z zakończeniem likwidacji przedsiębiorstwa i przechodzi na każdorazowego właściciela przedsiębiorstwa lub urządzeń.

Urządzenia znajdujące się już na obcych nieruchomościach lub które Spółka zamierza dopiero wybudować na takich nieruchomościach, faktycznie służą doprowadzaniu energii elektrycznej właścicielom tych nieruchomości, jak i mogą służyć do doprowadzania energii innym odbiorcom.

ORD-IN₍₇₎

3/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA. POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

ORD-IN₍₇₎

4/8

81. Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego w poz. 80
Czy zawarcie umowy służebności przesyłu bez wynagrodzenia (nieodpłatna służebność), w celu wybudowania przez Spółkę na obcym gruncie urządzeń służących do doprowadzenia energii elektrycznej (stacji transformatorowych, słupów napowietrznych linii energetycznych, linii energetycznych napowietrznych i kablowych) lub w celu zapewnienia sobie ewentualnej konieczności dojścia do już istniejących lub planowanych do wybudowania urządzeń, wiąże się dla Spółki z wystąpieniem nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.?

H. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Jeżeli obszerność stanowiska wnioskodawcy nie pozwala na jego przedstawienie na formularzu ORD-IN, należy dalszą część tego stanowiska opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.

82. Stanowisko wnioskodawcy przyporządkowane do pytania (pytań) przedstawionego w poz. 81

Zdaniem Spółki ustanowienie na podstawie art. 305¹–305⁴ k.c. służebności przesyłu bez wynagrodzenia nie stanowi dla Spółki nieodpłatnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Uzasadnienie stanowiska Spółki

Zgodnie z treścią art. 305¹ k.c., nieruchomości można obciążyć na rzecz przedsiębiorcy, który zamierza wybudować lub którego własność stanowią urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 k.c., prawem polegającym na tym, że przedsiębiorca może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, zgodnie z przeznaczeniem tych urządzeń (służebność przesyłu). Służebność przesyłu jest ograniczonym prawem rzeczowym i przechodzi na nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę urządzeń. Umowa ustanowienia służebności nie powoduje zatem powstania relacji o charakterze zobowiązaniowym. W szczególności żadna ze stron umowy nie będzie wykonywała na rzecz drugiej strony jakichkolwiek świadczeń, których skutkiem będzie powstanie przysporzenia majątkowego dla jednej z nich, kosztem majątku drugiej z nich. Przedsiębiorca, na rzecz którego jest ustanawiana służebność, w żaden sposób nie korzysta z nieruchomości innego podmiotu w prowadzonej działalności w taki sposób, że w następstwie tego korzystania uzyskiwane są korzyści majątkowe – tj. pojawiają się dodatkowe przysporzenia lub nie są ponoszone wydatki. Ponieważ zaś kodeks cywilny nie czyni odpłatności jedną z *essentialia negotii* umowy służebności przesyłu, to ustanowienia służebności bez wynagrodzenia nie można uznać za odstąpienie przez właściciela nieruchomości od żądania wynagrodzenia (nie oznacza to zwolnienia uprawnionego ze służebności z zapłaty wynagrodzenia).

Podkreślić w tym miejscu należy, że pojęcie nieodpłatnego świadczenia nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W piśmiennictwie i orzecznictwie sądowym przyjmuje się jednak, że przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne (tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu) przysporzenie w majątku określonego podmiotu mające konkretny wymiar. Jak stwierdził NSA w swoich uchwałach, pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.

ORD-IN₍₇₎

5/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIVY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Wypada również przypomnieć, że cywilistyczne świadczenie polega na działaniu lub zaniechaniu, gdy tymczasem przy ustanowieniu służebności przesyłu dochodzi do wyrażenia zgody przez właściciela nieruchomości na znoszenie pewnego stanu faktycznego – nie jest to ani działanie, którego skutkiem jest zwiększenie się majątku przedsiębiorstwa przesyłowego lub niezmnieszenie się tego majątku w następstwie takiego działania, ani zaniechanie skutkujące analogicznymi zdarzeniami. Z zaniechaniem skutkującym powstaniem nieodpłatnego świadczenia mielibyśmy zdaniem Spółki do czynienia co najwyżej wtedy, gdyby właściciel nieruchomości odstąpił od ustalenia wynagrodzenia, będącego obowiązkowym elementem prawa rzeczowego w postaci służebności. A jak wyżej wskazano, służebność przesyłu (tak jak zresztą każda inna służebność) może, ale nie musi być ustanowiona za wynagrodzeniem.

1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zaistniałym stanie faktycznym

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

Wzór 1

I. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH ORD-IN/A	
Należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A	
83. Do wniosku dołączono załączniki (należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A)	
0	
J. OŚWIADCZENIE I PODPIS WNIOSKODAWCY LUB OSOBY UPOWAŻNIONEJ⁽¹⁵⁾	
Zgodnie z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.	
Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy – Kodeks karny za składanie fałszywych oświadczeń, składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści: Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.	
84. Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych)	85. Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) ⁽¹⁶⁾
Dariusz Jaworski	<i>Dariusz Jaworski</i>
85. Data wypełnienia wniosku (dzień - miesiąc - rok)	87. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z wnioskodawcą (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ⁽¹⁷⁾
2 0 - 1 2 - 2 0 1 6	
K. POWIADOMIENIE O WYDANIU INTERPRETACJI	
Wypełnienie poz. 88 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oznacza obowiązek organu niezwłocznego powiadomienia wnioskodawcy o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Niezależnie od tego interpretacja lub postanowienie w sprawie zostaną doręczone zgodnie z przepisami zawartymi w rozdziale 5 działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.	
88. Numer telefonu albo adres poczty elektronicznej, na który ma być przekazana informacja o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy	

- Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Wzór wniosku nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych wydawanych stosownie do swojej właściwości przez wojew, burmistrzów (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw – zgodnie z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.
- Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej (art. 14b § 2a ustawy – Ordynacja podatkowa).
- Objaśnienie dotyczy wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-IN) wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz.U. poz.) w zakresie ustalania, do którego organu ma być skierowany wniosek (blok A.2 wzoru wniosku ORD-IN). Aktem prawnym regulującym właściwość rzeczową i miejscową organów upoważnionych do wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643). W celu ustalenia, do którego organu ma być skierowany wniosek (kolumna 3), należy powiązać rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek (kolumna 1), z województwem, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy (kolumna 2).

Rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek	Województwo, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy	Organ, do którego ma być skierowany wniosek
Podatek dochodowy od osób fizycznych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

ORD-IN₍₇₎ 7_{/8}

I. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, Drukowanymi literami, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Wzór 1

Podatek dochodowy od osób prawnych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Podatek od towarów i usług	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
W zakresie niewymienionym powyżej	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

- Poz. 21 – 24 wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 22 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 21.
- Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa do doręczeń spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- Poz. 52 nie wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 53 – 56 wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 54 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 53.
- Wypełnienie poz. 67 nie jest obowiązkowe.
- Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa szczególnego (pełnomocnictw szczególnych) spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- Część J w zakresie oświadczenia nie ma zastosowania w przypadku, gdy wnioskodawcą jest zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych występujący z wnioskiem w zakresie mającym wpływ na sposób obliczania ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.
- Przez osobę upoważnioną należy rozumieć osobę pełnomocnika, przedstawiciela lub inną osobę umocowaną do reprezentowania wnioskodawcy.
- Wypełnienie poz. 87 nie jest obowiązkowe.

ORD-IN⁽⁷⁾ 8₈

Komentarz

1. Minister Finansów od dnia 1 lipca 2007 r. jest organem uprawnionym do wydawania na wniosek zainteresowanego, w jego indywidualnej sprawie, interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 13 § 2 pkt 4 o.p.). Jest to swoista kompetencja Ministra Finansów, wpływająca na charakterystykę obecnego modelu polskiej administracji podatkowej. W konsekwencji z naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych został zdjęty obowiązek wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Scentralizowane wydawanie przez Ministra Finansów wiążących interpretacji prawa podatkowego ma spowodować przedstawianie jednolitego stanowiska w sprawach wymagających wykładni, zapobieganie rozbieżnościom w dotychczasowym wydawaniu interpretacji oraz niejednolitemu stosowaniu prawa przez organy podatkowe. W konsekwencji posunięcie to zmierza do poprawy niekorzystnego w ocenie podatników wizerunku organów podatkowych pierwszej instancji wydających wcześniej niejednolite, często kontrowersyjne, interpretacje. Przemawia za tym zawarty w art. 14h o.p. nakaz odpowiedniego stosowania w sprawach dotyczących interpretacji zasad ogólnych postępowania podatkowego, tj. zasady praworządności (art. 120 o.p.), zasady postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), zasady szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.). Przekazanie uprawnień do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego jednemu organowi (Ministrowi Finansów) nie tyle ma doprowadzić do eliminacji rozbieżności w interpretacjach, ile ułatwić usuwanie z urzędu interpretacji nieprawidłowych, niezgodnych zwłaszcza z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W praktyce nierealne jest, by wyłącznie Minister Finansów zajmował się wydawaniem indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, skoro zadanie to poprzednio stanowiło znaczne obciążenie organów pierwszej instancji. Utworzono więc początkowo cztery ośrodki interpretujące przy izbach skarbowych, a od 1 kwietnia 2011 r. było już pięć takich ośrodków. Ponadto na podstawie delegacji zawartej w art. 14b § 6 o.p. Minister Finansów wydał rozporządzenie, upoważniając dyrektorów Izb Skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie. Następnie kolejnym rozporządzeniem, wydanym na podstawie wyżej powołanej delegacji, dokonał zmiany właściwości rzeczowej i miejscowej upoważnionych organów, uwzględniając rodzaj podatnika, miejsce zamieszkania lub jego siedzibę oraz zakres rzeczowy interpretacji (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz. U. poz. 643). Upoważnienie tylko niektórych organów do wydawania interpretacji indywidualnych miało nie tyle zapewnić jednolitość ich wydawania, ile zapobiec paraliżowi organizacyjnemu i usprawnić obsługę wnioskodawców. Udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., II FSK 281/11, LEX nr 1233822). Organ ten jawi się jako organ nadzoru, który analizując inter-

pretacje indywidualne wydane w jego imieniu przez podległe organy, zmienia je z urzędu, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, a w szczególności niezgodność z poglądami judykatury.

2. Znacznie szerzej został określony zakres podmiotowy i przedmiotowy indywidualnych interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów. Z art. 14b § 1 o.p. wynika, że interpretacje indywidualne wydaje się na wniosek zainteresowanego. W poprzedniej regulacji interpretacje mogły być wydane na wniosek enumeratywnie wymienionych osób: podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego podatnika, osoby trzeciej odpowiadającej za zaległości podatkowe. Użycie przez ustawodawcę dla określenia wnioskodawcy enigmatycznego zwrotu „zainteresowany” wskazuje, że przyznał on to uprawnienie podmiotom, które dopiero mogą uzyskać status podatnika, płatnika, inkasenta, planującym działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (np. spółkom zagranicznym planującym w Polsce utworzenie zakładu, oddziału, przedstawicielstwa). Osobą zainteresowaną jest zatem każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia (albo ułożenia) swoich interesów w sferze prawa podatkowego, przy czym legitymowaną do wystąpienia o jej wydanie może być tylko ta osoba, u której wystąpił (lub może wystąpić) określony stan faktyczny, mogący powodować określone konsekwencje podatkowoprawne (por. wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2015 r., I FSK 533/15, LEX nr 1783259). Pisemna interpretacja powinna więc być wydana zawsze na wniosek zainteresowanego oraz „w jego indywidualnej sprawie”. Oznacza to, że podmiot wnioskujący winien posiadać interes prawnopodatkowy, a nie interes faktyczny, a w związku z tym nie jest legitymowany do wystąpienia z wnioskiem o interpretację, która dotyczy sytuacji prawnopodatkowej innego podmiotu (zob. C. Kosikowski, komentarz do art. 14b (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 153). Jeżeli więc wynikający z wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego stan faktyczny wskazuje na to, że nie dotyczy on praw i obowiązków podatkowych wnioskodawcy, a więc nie dotyczy jego indywidualnej sprawy podatkowej, to ubiegający się o interpretację nie ma interesu prawnego uzasadnionego określoną normą materialnego prawa podatkowego. Podmiot taki nie może być wówczas określany terminem „zainteresowanego”, nie jest zatem stroną postępowania interpretacyjnego (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 stycznia 2011 r., I SA/Łd 1194/10, LEX nr 751465).

Statusu zainteresowanego wydaniem interpretacji nie można jednakże odmówić współnikowi spółki cywilnej. Słusznie podkreślono w orzecznictwie, że każdy współnik spółki cywilnej jest uprawniony i zobowiązany do prowadzenia spraw spółki (art. 865 § 1 k.c.), co jest wystarczającą podstawą do samodzielnego wystąpienia jednego ze współników spółki w jej sprawie o interpretację indywidualną na podstawie art. 14b o.p. Nie zmienia tego okoliczność, że spółka cywilna jest na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług traktowana jako odrębny podatnik. Ponadto w myśl art. 115 o.p. współnik m.in. spółki cywilnej odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania podatkowe spółki, a zatem ma wystarczający mandat, aby stać się zainteresowanym do złożenia wniosku o interpretację indywidualną odnośnie do działalności spółki (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 2 marca 2011 r., I SA/Ol 23/11, LEX nr 1096539).

Nie ma przeszkód prawnych, by wniosek za zainteresowanego złożył i reprezentował go w postępowaniu interpretacyjnym prawidłowo ustanowiony pełnomocnik. W tym przypadku odpowiednie zastosowanie mają art. 138a § 1 i art. 138b § 1 w związku z art. 14h o.p. Konsekwencją ustanowienia pełnomocnika jest konieczność kierowania do niego przez organ interpretujący wezwań do uzupełnienia braków formalnych wniosku, a także doręczenia interpretacji indywidualnej do rąk pełnomocnika (art. 145 § 2 i art. 169 w związku z art. 14h o.p.).

3. Zakres przedmiotowy interpretacji dotyczy rozumienia przepisów prawa podatkowego stosowanych w indywidualnych sprawach podmiotów wyżej wymienionych. Termin „przepisy prawa podatkowego” należy odczytywać w znaczeniu nadanym mu przez art. 3 pkt 2 o.p. Minister Finansów wydaje zatem w indywidualnych sprawach pisemne interpretacje przepisów ustaw podatkowych, aktów wykonawczych (rozporządzeń) wydanych na podstawie tych ustaw, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej. Co więcej, wniosek ten może dotyczyć zarówno już zaistniałego stanu faktycznego, jak i zdarzeń, które mogą zaistnieć w przyszłości. W pojęciu przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 w związku z art. 3 pkt 2 o.p. mieszczą się przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady 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.). Oznacza to, że Minister Finansów, na pisemny wniosek zainteresowanego, jest obowiązany wydać, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację w zakresie przepisów tej dyrektywy oraz ich implementacji do krajowych aktów prawnych normujących podatek od towarów i usług (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 maja 2011 r., I SA/Łd 301/11, LEX nr 795634; wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2012 r., I FSK 1418/11, LEX nr 1215955).

Do końca 2015 r. kwestią dyskusyjną było, jakiego rodzaju przepisy prawa podatkowego podlegają interpretacji, a konkretnie, czy Minister Finansów może dokonać interpretacji przepisów ustrojowego prawa podatkowego, a także przepisów normujących postępowanie w sprawach podatkowych. W wyroku z dnia 5 kwietnia 2011 r., I SA/Łd 185/11, LEX nr 1130774, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, że wprawdzie art. 14b § 1 w związku z art. 3 pkt 2 i 1 o.p. nie rozstrzyga w sposób jednoznaczny tej problematyki, jednak za właściwy uznał pogląd, iż urzędowa wykładnia przepisów dotyczyć może jedynie prawa podatkowego materialnego. W późniejszym wyroku NSA z dnia 1 kwietnia 2014 r., II FSK 892/12, LEX nr 1441357, wskazano natomiast, że interpretacja przepisów postępowania podatkowego w zakresie właściwości urzędów skarbowych nie stanowi interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 o.p., ponieważ zastosowanie się do niej nie mogłoby uzasadniać realizacji środków ochronnych przewidzianych w rozdziale 1a działu II ordynacji podatkowej. Poglądy te zostały zaaprobowane przez niektórych przedstawicieli doktryny przez zaakcentowanie, że urzędowe (ogólne oraz indywidualne) interpretacje przepisów prawa podatkowego skonstruowane zostały na zasadzie odpowiedniości: interpretacja materialnego prawa podatkowego – zastosowanie się do interpretacji materialnego prawa podatkowego – skutek ochronny w zakresie materialnego prawa podatkowego. Jeżeli przedmiotem rozważanych interpretacji mogłyby także być

przepisy postępowania podatkowego, ustawodawca przewidziałby odpowiadającą im sferę ochrony prawnej – w zakresie podatkowego prawa procesowego (por. J. Brolik, glosa do wyroków WSA: z dnia 23 listopada 2010 r., I SA/Łd 1067/10; z dnia 15 lutego 2011 r., I SA/Łd 1195/10, i z dnia 5 kwietnia 2011 r., I SA/Łd 185/11, Jur. Podat. 2012, nr 4, s. 94). Poglądów tych, w mojej ocenie, nie można było uznać za trafne. Wobec braku wyraźnych zastrzeżeń w przepisach ordynacji podatkowej bezzasadne byłoby ograniczanie uprawnień wnioskodawców w zakresie kierowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, jeśli ich sytuacja podatkowoprawna wymagałaby stosowania materialnego prawa podatkowego w powiązaniu z przepisami rangi ustrojowej czy procesowej (kontrolnej). Jednak, uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, ustawodawca od 1 stycznia 2016 r., wprowadzając do art. 14b § 2a o.p., zawęził w sposób istotny zakres przedmiotowy wniosku o interpretację indywidualną przez wyraźne zastrzeżenie, że przedmiotem tego wniosku nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. W konsekwencji nie mogą już być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej: przepisy art. 15–20 o.p. dotyczące właściwości organów podatkowych, większość przepisów proceduralnych zawartych w działach IV, V, VI ordynacji podatkowej, przepisy dotyczące wydawania interpretacji podatkowych, ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, przepisy ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 578 z późn. zm.), ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269 z późn. zm.), a także normy ustrojowe i procesowe zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych.

4. Przekazanie Ministrowi Finansów kompetencji w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji wiąże się ze standaryzacją wniosków o ich udzielenie. Określenie przez niego w rozporządzeniu jednolitego wzoru wniosku, jaki zainteresowani powinni składać, ubiegając się o udzielenie interpretacji, a także wskazanie w nim niezbędnych wymogów formalnych z jednej strony uprości składanie tych wniosków, z drugiej zaś – ułatwi eliminowanie wniosków dotkniętych brakami formalnymi. Zgodnie z art. 14b § 7 o.p. określony przez Ministra wzór wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego powinien zawierać: dane identyfikujące wnioskodawcę, numer identyfikacji podatkowej, oznaczenie, czy interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, czy zdarzenia przyszłego, wyczerpujące przedstawienie zaistniałego zdarzenia faktycznego albo zdarzenia przyszłego, przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wprawdzie nie zdefiniowano użytego w art. 14b § 3 o.p. terminu „wyczerpująco”, jednak z celu, jakiemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, iż opisać on powinien te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia, czy przepis, którego stosowania dotyczy wniosek, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie – a więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej (zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Kr 121/11, LEX nr 1127210). Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 lipca 2012 r., II FSK 2618/10, LEX nr 1170267, wynikający z art. 14b § 3 o.p. obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego wyklucza możliwość stwierdzenia

we wniosku, że być może pewne elementy stanu faktycznego, wskazanego we wniosku, wystąpią lub też nie wystąpią. W innym z wyroków sąd ten, dokonując wykładni użytego w powyższym przepisie słowa „wyczerpująco”, stwierdził, że należy je rozumieć jako przedstawienie danego zagadnienia na tyle wszechstronnie, dogłębnie, szczegółowo, gruntownie i dokładnie, aby wnioskodawca mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, zaś organ podatkowy na tej podstawie udzielić jednoznacznej odpowiedzi co do konkretnego zdarzenia przyszłego lub obecnego (wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., II FSK 1059/13, LEX nr 1783515).

5. Z przepisów art. 14b § 1 oraz art. 14d o.p. wynika, że dzień doręczenia organowi interpretacyjnemu wniosku zainteresowanego o wydanie interpretacji należy traktować jako datę wszczęcia postępowania interpretacyjnego, od której z kolei należy liczyć maksymalny, 3-miesięczny termin na wydanie interpretacji (J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 105). Wyżej wskazane postępowanie ma charakter szczególnego, jednoinstancyjnego postępowania administracyjnego. Jego specyfika polega na tym, że organ wydający interpretację może „poruszać się” tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). O ile zatem w ramach zwykłego postępowania podatkowego, prowadzonego na podstawie przepisów działu IV ordynacji podatkowej, organ podatkowy obowiązany jest m.in. do ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych, rzeczywiście zaistniałych, o tyle zadanie organu interpretacyjnego zawężone jest do analizy okoliczności podanych we wniosku. Co istotne, okoliczności wskazane we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji mogą różnić się od tych, które miały miejsce w rzeczywistości. Podany we wniosku stan faktyczny jest jednak dla organu podatkowego, a także dla sądu administracyjnego, wiążący. Nie podlega on uzupełnieniu przez organ. Zatem indywidualna interpretacja, bez względu na to, czy podany we wniosku stan faktyczny jest zgodny z rzeczywistością, czy też jest pełny, stanowi podstawę do udzielenia interpretacji (por. wyroki NSA: z dnia 20 czerwca 2011 r., I FSK 897/10, LEX nr 976050, i z dnia 11 stycznia 2012 r., I FSK 1828/11, LEX nr 1113096).

Słusznie zatem wskazuje się, że w postępowaniu interpretacyjnym nie prowadzi się żadnego postępowania dowodowego, przyjmując – dla potrzeb wydania interpretacji – stan faktyczny przedstawiony przez wnioskodawcę. Organowi interpretującemu nie przysługuje uprawnienie do prowadzenia postępowania wyjaśniającego odnośnie do okoliczności podanych przez stronę, w celu ustalenia, czy są one zgodne ze stanem rzeczywistym. Nie może on także prowadzić postępowania ani podejmować rozstrzygnięć zastrzeżonych dla innego trybu orzekania, w tym w postępowaniu kontrolnym czy podatkowym prowadzonym w oparciu o konkretną dokumentację. Odmienne postępowanie organu podatkowego zaprzeczałoby istocie interpretacji indywidualnej, którą jest niewiążące rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega, jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe (zob. wyroki NSA: z dnia 24 listopada 2011 r., II FSK 908/10, LEX nr 1070008, i z dnia 11 sierpnia 2009 r.,

II FSK 537/08, LEX nr 555529; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 maja 2011 r., I SA/Sz 133/11, LEX nr 795605).

6. Elementem wniosku świadczącym o represyjności aktualnej regulacji o indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego jest przewidziany w art. 14b § 4 o.p. wymóg składania Ministrowi Finansów oświadczenia, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Przepis ten, w powiązaniu z art. 14b § 5 o.p., wyznaczył granicę dopuszczalności wydania przez Ministra Finansów interpretacji indywidualnej. Jest nią moment wszczęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego prowadzonego przez urząd kontroli skarbowej, których przedmiotem są elementy stanu faktycznego objętego choćby w części wnioskiem o wydanie interpretacji. Niedopuszczalne jest także wydanie przez organ interpretacji, w przypadku gdy sprawa będąca treścią wniosku została już rozstrzygnięta co do istoty przez właściwy organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej. W wymienionych sytuacjach nie wydaje się interpretacji indywidualnej, a w przypadku złożenia fałszywego oświadczenia przez podatnika interpretacja nie wywołuje skutków prawnych, w szczególności nie ma zastosowania zasada nieszkodzenia.

7. Od 1 stycznia 2016 r. niedopuszczalne jest także wydanie przez organ interpretacji z uwagi na wypełnienie przesłanki określonej w art. 14b § 5a o.p. Przepis ten wyznacza relacje między interpretacjami ogólnymi, a jego przekaz jest czytelny: nie może zostać wydana indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku odpowiadają zagadnieniu, które (w tym samym stanie prawnym) było już przedmiotem interpretacji ogólnej. Organ interpretacyjny powinien uznać bezprzedmiotowość takiego wniosku, a w wydanym postanowieniu stwierdzić, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku ma zastosowanie wskazana przez niego interpretacja ogólna. Jest to trafne rozwiązanie, zważywszy, że załatwiając wniosek zainteresowanego, nie ma uzasadnionych podstaw do powielania interpretacji ogólnej. Nie jest on w tym przypadku pozbawiony ochrony prawnej, bowiem przysługuje mu zwykły środek zaskarżenia (zażalenie), a po jego wyczerpaniu – skarga do sądu administracyjnego.

8. Skierowanie do Ministra Finansów wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w żadnym razie nie chroni podatnika i nie ogranicza organów podatkowych przed wszczęciem u podatnika postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (zob. C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 100). Jeżeli podatnik złożył prawidłowy pod względem formalnym wniosek wraz z prawdziwym oświadczeniem, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji nie są w dniu złożenia wniosku przedmiotem toczącego się

postępowania podatkowego czy kontroli podatkowej, a następnie właściwy podatnikowi organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe w tym samym zakresie, Minister Finansów zobligowany jest do wydania podatnikowi interpretacji indywidualnej. Wynika to z użytego w art. 14b § 5 o.p. określenia „w dniu złożenia wniosku”, co oznacza, że w tym dniu były spełnione przesłanki do udzielenia interpretacji podatnikowi.

9. Od 1 marca 2017 r. interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego będzie wydawał nowo utworzony organ podatkowy – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (nowelizacja art. 14b o.p.). Zmiana ta jest konsekwencją modernizacji administracji skarbowej, która będzie funkcjonowała w ramach skonsolidowanej Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Przejęcie pełni kompetencji w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie pozostaje bez wpływu na tok spraw o wydanie interpretacji indywidualnych wszczętych, ale niezakończonych. Postępowania dotyczące wydawania tych interpretacji wszczęte i niezakończone do 1 marca 2017 r. (tj. do dnia wejścia w życie ustawy o KAS) przejmuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (por. art. 223 ust. 1 p.w. ustawę o KAS). W konsekwencji organy interpretacyjne działające z upoważnienia Ministra Finansów do końca lutego 2017 r. powinny przekazać niezakończony wniosek nowo utworzonemu organowi interpretacyjnemu.

2. WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRZY ZDARZENIU PRZYSZŁYM

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL (niezapełnione skreślić) wnioskodawcy ¹⁾	2. Nr dokumentu	3. Status
5 4 2 2 5 4 3 8 1 2		

ORD-IN WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ²⁾

Podstawa prawna: Art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).

A. ZAKRES, MIEJSCE I CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

A.1. RODZAJ SPRAWY³⁾

Dotyczy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | | |
|--|---|---|
| 4. ☒ Podatek dochodowy od osób prawnych | 5. ☐ Podatek dochodowy od osób fizycznych | 6. ☐ Podatek od towarów i usług |
| 7. ☐ Podatek akcyzowy | 8. ☐ Podatek od czynności cywilnoprawnych | 9. ☐ Podatek od spadków i darowizn |
| 10. ☐ Ordynacja podatkowa | 11. ☐ Podatek od wydobycia niektórych kopalin, specjalny podatek węglowodorowy | |
| 12. ☐ Inne (np. podatek od gier, zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) | | |

A.2. ORGAN, DO KTÓREGO JEST KIEROWANY WNIOSEK⁴⁾

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

Organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji indywidualnej

- | | |
|---|---|
| 13. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń. |
| 14. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała. |
| 15. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski. |
| 16. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno. |
| 17. ☒ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock. |

A.3. CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

18. Cel złożenia wniosku (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. złożenie wniosku ☐ 2. uzupełnienie wniosku

B. DANE WNIOSKODAWCY

* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi

** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

19. Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☐ 1. osoba fizyczna ☒ 2. osoba prawna ☐ 3. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej ☐ 4. podatkowa grupa kapitałowa ☐ 5. inny

20. Nazwisko, pierwsze imię* / Nazwa pełna**

Invest Developing Center Spółka z o.o.

21. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość⁵⁾

22. Zagraniczny numer identyfikacyjny⁶⁾

23. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁵⁾

24. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁵⁾

25. REGON **

87135472182

26. Numer KRS **

345281

B.2. STATUS WNIOSKODAWCY

27. Status (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. podatnik ☐ 2. płatnik ☐ 3. inkasent ☐ 4. osoba trzecia w rozumieniu art. 110-117B ustawy – Ordynacja podatkowa
☐ 5. zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych ☐ 5. inny

B.3. ADRES SIEDZIBY* / ADRES ZAMIESZKANIA**

- | | | |
|-------------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| 28. Kraj
Polska | 29. Województwo
mazowieckie | 30. Powiat
Warszawa |
| 31. Gmina
Warszawa-Mokotów | 32. Ulica
Okopowa | 33. Nr domu
365 |
| 34. Nr lokalu
- | 35. Miejscowość
Warszawa | 36. Kod pocztowy
00-351 |
| 37. Poczta
Warszawa | | |

B.4. ADRES DO KORESPONDENCJI WNIOSKODAWCY

Pozycje od 38 do 47 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres zamieszkania/adres siedziby.

- | | | |
|---------------|-----------------|------------------|
| 38. Kraj | 39. Województwo | 40. Powiat |
| 41. Gmina | 42. Ulica | 43. Nr domu |
| 44. Nr lokalu | 45. Miejscowość | 46. Kod pocztowy |
| 47. Poczta | | |

ORD-IN₍₇₎

1/8

2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przy zdarzeniu przyszłym

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

Wzór 2

B.5. WNIOSK O DORECZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ Wypełnienie poz. 48 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doreczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doreczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doreczone pocztą tradycyjną na adres wskazany w części B.4, a jeżeli takowy nie został wskazany na adres wskazany w części B.3 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).		
48. Adres elektroniczny do doreczeń ⁷		
C. ORGANY PODATKOWE WŁAŚCIWE DLA WNIOSKODAWCY ZE WZGLĘDU NA SPRAWĘ BĘDĄCĄ PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ 49. Nazwa i adres organów podatkowych (Naczelnik Urzędu Skarbowego, Naczelnik Urzędu Celnego) Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów		
D. PEŁNOMOCNICZY I PRZEDSTAWICIELE WNIOSKODAWCY D.1. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU DO DORECZEŃ LUB DANE PRZEDSTAWICIELA⁸⁾ Poz. od 50 do 56 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doreczeń lub działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).		
50. Pierwsze imię	51. Nazwisko	
52. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL (niepозnadane skayac) pełnomocnika do doreczeń lub przedstawiciela ⁹⁾		
53. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość ¹⁰⁾		54. Zagraniczny numer identyfikacyjny ^{10, 11)}
55. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjnego) ¹⁰⁾		56. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjnego) ¹⁰⁾
D.2. ADRES DO DORECZEŃ PRZEDSTAWICIELA Poz. od 57 do 67 należy wypełnić tylko wówczas, gdy zainteresowany działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).		
57. Kraj	58. Województwo	59. Powiat
60. Gmina	61. Ulica	62. Nr domu
63. Nr lokalu	64. Miejscowość	65. Kod pocztowy
66. Poczta	67. Inne informacje ułatwiające kontakt z przedstawicielem (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ¹²⁾	
D.3. WNIOSK PRZEDSTAWICIELA O DORECZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ Wypełnienie poz. 68 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doreczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doreczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doreczone pocztą tradycyjną na adres wskazany w części D.2 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).		
68. Adres elektroniczny do doreczeń ⁷⁾		
D.4. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU SZCZEGÓLNYM¹⁴⁾ Poz. 69 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych).		
69. Liczba pełnomocników szczególnych		
E. PRZEDMIOT WNIOSKU Rodzaj (zaznaczyć właściwe kwadraty):		
70. ☐ zaistniały stan faktyczny 71. ☒ zdarzenie przyszłe		
72. Liczba zaistniałych stanów faktycznych 0	73. Liczba zdarzeń przyszłych 1	
74. Przepisy prawa podatkowego (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego z przedstawionych we wniosku stanowisk odnośnie do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, bez przytaczania treści przepisów) Art 12 ust. 1 pkt 7, art. 12 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888) – dalej jako u.p.d.o.p.		
F. WYSOKOŚĆ, SPOSÓB UISZCZENIA I ZWROTU OPŁATY ORAZ NUMERY RACHUNKÓW BIEŻĄCYCH		
75. Wysokość opłaty (iloczyn ustawowej opłaty i sumy liczb z poz. 72 i 73) 40 zł		
76. Dowód uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
☒ 1. został dołączony do wniosku ☐ 2. zostanie dostarczony do organu w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku		

ORD-IN₍₇₎

2/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

77. Numer rachunku bieżącego, na który uiszcza się opłatę (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
☐ Izba Skarbowa w Bydgoszczy,	nr konta bankowego 52 1010 1078 0040 6622 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Katowicach,	nr konta bankowego 68 1010 1212 0010 3622 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Łodzi,	nr konta bankowego 87 1010 1371 0005 2122 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Poznaniu,	nr konta bankowego 29 1010 1469 0032 6122 3100 0000
☒ Izba Skarbowa w Warszawie,	nr konta bankowego 31 1010 1010 0166 4922 3100 0000
78. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
☐ 1. zwrot na rachunek bankowy	☒ 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3
☐ 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.4	
☐ 4. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika do doręczeń wskazany w załączonym pełnomocnictwie	
☐ 5. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika szczególnego wskazany w załączonym pełnomocnictwie	
☐ 6. zwrot przekazem pocztowym na adres przedstawiciela wskazany w części D.2	
79. Numer rachunku bieżącego (wypełnić, jeżeli w poz. 78 zaznaczono kwadrat nr 1):	
G. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH) I PYTANIA (PYTAŃ) Jeżeli obszerność stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) lub pytania (pytań) nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-IN, należy je opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.	
80. Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) Invest Developing Center Sp. z o.o. (dalej jako Spółka) jest firmą z branży nieruchomości, koncentrującą swoją aktywność na inwestowaniu w centra handlowo-usługowe typu outlet i na budowaniu ich w większych miastach na terytorium Polski oraz na wynajmie znajdujących się w nich powierzchni handlowych i zarządzaniu tymi nieruchomościami. W ramach swej działalności Spółka zrealizowała inwestycję polegającą na wybudowaniu w Legnicy centrum handlowo-usługowego pod nazwą „Fun Clothes” (dalej: Centrum handlowe). Centrum handlowe zostało wybudowane w dwóch fazach: pierwsza część została oddana do użytku w maju 2010 r., druga – w kwietniu 2011 r. Obecnie Spółka prowadzi m.in. działalność w zakresie wynajmu powierzchni handlowych w Centrum handlowym oraz zarządzania nim. Spółka w szczególności zatrudnia pracowników niezbędnych do wynajmu powierzchni handlowych, obsługi Centrum handlowego, zawierania umów z dostawcami mediów, koordynowania takich czynności, a także pracowników zajmujących się kwestiami prawnymi, sprawozdawczością podatkową oraz wykonujących inne czynności administracyjne. Pracownicy zapewniają m.in. techniczną obsługę Centrum handlowego, a także obsługę administracyjną zawartych umów najmu oraz prowadzenie księgowości związanej z jego funkcjonowaniem. Spółka przygotowuje realizację także innych centrów handlowych. Zatrudnia ponad 120 pracowników wspomagających Spółkę w zakresie jej działalności. Obecnie Spółka planuje restrukturyzację swojej działalności mającą na celu wydzielenie działalności deweloperskiej (tj. działalności w zakresie tworzenia centrów handlowo-usługowych) poprzez wydzielenie zrealizowanej inwestycji oraz ewentualnie innych projektów w toku, a także zwiększenie efektywności w zarządzaniu posiadanymi centrami handlowo-usługowymi. W ramach restrukturyzacji Spółka zamierza wnieść Centrum handlowe wraz z wyposażeniem w formie wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej, zostając jednocześnie komandytariuszem w tej spółce. Drugim wspólnikiem (komplementariuszem) będzie inna spółka kapitałowa mająca siedzibę w Polsce. W przyszłości możliwe jest przystąpienie do spółki komandytowej nowych wspólników. Konsekwencją tak dokonanego wkładu niepieniężnego będzie wstąpienie Spółki Komandytowej – zgodnie z art. 678 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380) – w prawa i obowiązki Spółki wynikające z będących w mocy umów najmu dotyczących powierzchni Centrum handlowego.	

Ze względu na powyższe Spółka przeniesie na spółkę komandytową wszelkie prawa wynikające z gwarancji bankowych wydanych w celu zabezpieczenia roszczeń Spółki w ramach umów najmu i przekaże na konto spółki komandytowej kwotę, którą Spółka otrzymała z tytułu kaucji na zabezpieczenie w ramach umów najmu. Dodatkowo Spółka przeniesie na spółkę komandytową prawa wynikające z poręczeń i gwarancji udzielonych przez wykonawców, producenta lub dostawców robót budowlanych i usług oraz autorskie prawa majątkowe, a także własność projektów wykonanych przez pracowników projektową.

Spółka zawarła umowy serwisowe niezbędne dla prawidłowego zarządzania Centrum handlowym (tj. umowy z dostawcami mediów, umowy o świadczenie usług porządkowych, konserwacyjnych oraz ochrony mienia). Spółka doloży wszelkich starań, aby przenieść – o ile to będzie możliwe – prawa i obowiązki wynikające z tych umów na spółkę komandytową oraz podjąć działania w celu utrzymania tych umów w mocy do czasu przeniesienia praw i obowiązków na spółkę komandytową bądź do czasu, gdy spółka komandytowa podpisze inne umowy serwisowe, które zastąpią istniejące umowy. Niemniej istniejące umowy serwisowe nie zostaną przeniesione na spółkę komandytową automatycznie – z mocy prawa, a przeniesienie praw i obowiązków Spółki wynikających z tych umów wymaga zgody kontrahentów.

Przedmiot aportu nie będzie również obejmował pracowników Spółki oraz innych posiadanych przez Spółkę zasobów niezbędnych dla zapewnienia efektywnego zarządu Centrum handlowym. W szczególności spółka komandytowa – po dokonaniu aportu – będzie musiała sama zorganizować od podstaw proces zarządzania Centrum handlowym i zapewnić obsługę techniczną, administracyjną i księgową. W tym celu spółka komandytowa może zawierać umowy na świadczenie usług ze Spółką lub innymi podmiotami. Ponadto przedmiot wkładu nie będzie obejmował zobowiązań Spółki z tytułu umowy kredytu bankowego udzielonego Spółce w związku z budową Centrum handlowego, jak również wierzytelności Spółki z tytułu zawartych umów najmu naliczonych do dnia wniesienia wkładu.

Zarówno Spółka, jak i spółka komandytowa będą posiadały status czynnych podatników VAT.

Spółki zamierzają skorzystać z przewidzianej art. 43 ust. 10 i 11 ustawy 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.) opcji opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości. Spółka wystawi fakturę na kwotę brutto odpowiadającą wartości, o którą w związku z wniesieniem nieruchomości powiększy się wkład Spółki w spółkę komandytową. Wkład Spółki wykazany w umowie spółki komandytowej będzie zatem obejmował też wartość podatku od towarów i usług należnego w związku z dokonany wkładem niepieniężnym.

Spółka komandytowa będzie używać aktywów będących przedmiotem aportu w ramach swojej działalności polegającej m.in. na wynajmie powierzchni handlowych. Spółka komandytowa rozważa sprzedaż Centrum handlowego w przyszłości.

POLA, JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

81. Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego w poz. 80

Czy wniesienie przez Spółkę nieruchomości wraz z wyposażeniem w formie wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej spowoduje powstanie po stronie Spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych?

H. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Jeżeli obszerność stanowiska wnioskodawcy nie pozwala na jego przedstawienie na formularzu ORD-IN, należy dalszą część tego stanowiska opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.

82. Stanowisko wnioskodawcy przyporządkowane do pytania (pytań) przedstawionego w poz. 81

Zdaniem Spółki, wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci wymienionych składników majątkowych do spółki komandytowej nie spowoduje powstania dla Spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Uzasadnienie stanowiska Spółki

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. przychodem osoby prawnej jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, iż znajduje on zastosowanie wyłącznie w przypadku wkładów niepieniężnych (aportów) wnoszonych do spółek kapitałowych.

Zgodnie z art. 4 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578; dalej jako k.s.h.) spółkami kapitałowymi są spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna. Spółka jawna i spółka komandytowa zaliczane są natomiast – zgodnie z art. 4 § pkt 1 k.s.h. – do spółek osobowych (nieposiadających osobowości prawnej).

W związku z powyższym z przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. wynika, że nie znajduje on zastosowania w przypadku wkładów niepieniężnych (aportów) wnoszonych do spółek komandytowych. W konsekwencji Spółka stoi na stanowisku, iż przepis ten nie znajdzie zastosowania w przypadku planowanego wkładu do spółki komandytowej. Należy ponadto zwrócić uwagę, iż – zgodnie z art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p. – przychód określony w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki kapitałowej albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo

ORD-IN⁽⁷⁾

5/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, Drukowanymi LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Brzmienie art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p. wskazuje, iż ustawodawca powiązał moment powstania przychodu w przypadku wkładów niepieniężnych z okolicznością zmiany (podwyższenia) kapitału zakładowego spółki otrzymującej aport.

Jak wynika z przepisów kodeksu spółek handlowych pojęcie kapitału zakładowego występuje wyłącznie w spółkach kapitałowych, tj. w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 152 k.s.h.) i w spółce akcyjnej (art. 302 k.s.h.), oraz w spółce komandytowo-akcyjnej (art. 126 k.s.h.).

W związku z powyższym – mając na uwadze, iż w spółkach komandytowych nie występuje pojęcie kapitału zakładowego – należy stwierdzić, że norma zawarta w art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p. nie może znaleźć zastosowania w przypadku wkładów niepieniężnych wnoszonych do takich spółek.

Spółka jednocześnie podkreśla, iż również inne – poza art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. – przepisy powołanej ustawy nie przewidują opodatkowania wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej.

W konsekwencji Spółka stoi na stanowisku, iż wniesienie do spółki komandytowej wkładu niepieniężnego nie spowoduje powstania po stronie Spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przedstawione wyżej stanowisko jest powszechnie akceptowane przez organy podatkowe.

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIAC NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBISKIM KOLOREM.

I. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH ORD-IN/A	
Należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A	
83. Do wniosku dołączono załączniki (należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A)	
0	
J. OŚWIADCZENIE I PODPIS WNIOSKODAWCY LUB OSOBY UPOWAŻNIONEJ¹⁾⁵⁾	
Zgodnie z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.	
Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy – Kodeks karny za składanie fałszywych oświadczeń, składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści: Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.	
84. Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych)	85. Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) ⁶⁾
Marian Zdziwiony	<i>Marian Zdziwiony</i>
86. Data wypełnienia wniosku (dzień - miesiąc - rok)	87. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z wnioskodawcą (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ⁷⁾
2 0 - 1 2 - 2 0 1 6	
K. POWIADOMIENIE O WYDANIU INTERPRETACJI	
Wypełnienie poz. 88 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oznacza obowiązek organu niezwłocznego powiadomienia wnioskodawcy o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Niezależnie od tego interpretacja lub postanowienie w sprawie zostaną doręczone zgodnie z przepisami zawartymi w rozdziale 5 działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.	
88. Numer telefonu albo adres poczty elektronicznej, na który ma być przekazana informacja o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy	

1) Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierzeczyd nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).

2) Wzór wniosku nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych wydawanych stosownie do swojej właściwości przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw – zgodnie z art. 14) § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

3) Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej (art. 14b § 2a ustawy – Ordynacja podatkowa).

4) Opis treści dotyczący wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-IN) wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz.U. poz. ...) w zakresie ustalania, do którego organu ma być skierowany wniosek (blok A.2 wzoru wniosku ORD-IN). Aktem prawnym regulującym właściwość rzeczową i miejscową organów upoważnionych do wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643). W celu ustalenia, do którego organu ma być skierowany wniosek (kolumna 3), należy powiązać rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek (kolumna 1), z województwem, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy (kolumna 2).

Rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek	Województwo, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy	Organ, do którego ma być skierowany wniosek
Podatek dochodowy od osób fizycznych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

ORD-IN₍₇₎

7/8

2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przy zdarzeniu przyszłym

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Podatek dochodowy od osób prawnych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Podatek od towarów i usług	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
W zakresie niewymienionym powyżej	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

- 5) Poz. 21 – 24 wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 6) Poz. 22 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 21.
- 7) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- 8) W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa do doręczeń spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 9) Poz. 52 nie wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 10) Poz. 53 – 56 wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 11) Poz. 54 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 53.
- 12) Wypełnienie poz. 67 nie jest obowiązkowe.
- 13) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- 14) W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych) należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa szczególnego (pełnomocnictw szczególnych) spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 15) Część J w zakresie oświadczenia nie ma zastosowania w przypadku, gdy wnioskodawcą jest zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych występujący z wnioskiem w zakresie mającym wpływ na sposób obliczania ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.
- 16) Przez osobę upoważnioną należy rozumieć osobę pełnomocnika, przedstawiciela lub inną osobę umocowaną do reprezentowania wnioskodawcy.
- 17) Wypełnienie poz. 87 nie jest obowiązkowe.

ORD-IN₍₇₎ 8_{/8}

Komentarz

1. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć nie tylko zaistniałych stanów faktycznych, lecz także zdarzeń przyszłych, co powoduje znaczne rozszerzenie zakresu wydawanych interpretacji. Równie szeroko należy rozumieć pojęcie zainteresowanego wydaniem interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. W art. 14b § 1 o.p. posłużono się tym terminem właśnie z uwagi na fakt, że interpretacja może obejmować także zdarzenia przyszłe; odstąpiono od imiennego wskazywania podmiotów legitymowanych. Dzięki temu podmiotami zainteresowanymi mogą być nie tylko podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatników w zakresie ich przyszłej sytuacji, lecz także osoby, u których może w przyszłości wystąpić zaległość podatkowa (np. w związku z nienależnym zwrotem nadpłaty czy zwrotem podatku, osoby planujące utworzenie spółki – w sprawach związanych z określoną przyszłą sytuacją podatkową tej spółki, a także – analogicznie – przedsiębiorcy zamierzający utworzyć oddział lub przedstawicielstwo; zob. J. Brolik, *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, ZNSA 2011, z. 6, s. 58). Część z nich nie ma jeszcze nawet statusu podatnika, płatnika, inkasenta albo nie jest podatnikiem zarejestrowanym w Polsce, a mimo to ma możliwość wystąpienia z wnioskiem o interpretację (zob. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miećmier, Wrocław 2009, s. 138).

2. Z reguły więc wnioskodawca będzie kierował do organu interpretującego pytanie o własną sytuację podatkowoprawną, w której znajdzie się w przyszłości, bądź w kontekście określonych zamierzeń gospodarczych wywołujących skutki podatkowoprawne, a nie o sytuację swojego kontrahenta czy innego podatnika podatku od towarów i usług. Tę ostatnią sytuację uważa się w niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych wręcz za niedopuszczalną (por. wyroki WSA: w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2009 r., III SA/GI 1376/08, LEX nr 491847; w Łodzi z dnia 5 maja 2009 r., I SA/Łd 84/09, LEX nr 534620; w Warszawie z dnia 25 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1346/09, M. Pod. 2010, nr 6, s. 47–49). Podkreśla się również, że nie jest możliwe występowanie o interpretację w sprawie innego podmiotu, choćby nawet wnioskodawca był z nim związany jakimikolwiek relacjami obligacyjnymi (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lipca 2012 r., I SA/Wr 576/12, LEX nr 1225630). Dlatego też zainteresowanymi w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dotyczącej podatkowej grupy kapitałowej nie będą poszczególne spółki, ale właśnie podatkowa grupa kapitałowa, a wydanie interpretacji zawsze oddziaływać będzie na prawa tej grupy, jako dotyczącej jej indywidualnej sprawy (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 marca 2013 r., I SA/Rz 150/13, LEX nr 1301018).

3. Rozszerzenie zakresu wydawanych interpretacji indywidualnych o znaczenie przyszłe może powodować kierowanie wniosków w zakresie zdarzeń przyszłych problemowych i czysto hipotetycznych, które nie mogą się zis-

cić, nieskonkretyzowanych i wielowariantowych, ze względu na dopiero wypracowywaną strategię działania wnioskodawcy, o charakterze typowo poznawczym bądź optymalizacyjnym – bo kierowanym przez tzw. podmioty w organizacji, występujące w imieniu potencjalnych podatników i płatników oraz reprezentujących ich interesy. Wykluczone jest w takim przypadku wydanie interpretacji, gdyż wniosek jest niedopuszczalny (wyroki NSA: z dnia 8 kwietnia 2016, II FSK 310/14, LEX nr 2036513; z dnia 8 stycznia 2016 r., II FSK 3272/13, LEX nr 2033624, i z dnia 10 grudnia 2015 r., II FSK 2543/13, LEX nr 1988527). Interpretacja pozbawiona cech indywidualnych byłaby wyłącznie opinią Ministra Finansów w przedmiocie wykładni wskazanych we wniosku przepisów i nie pełniłaby funkcji gwarancyjnej. Co więcej, w postanowieniu NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, LEX nr 607812, stwierdzono nawet, że takim podmiotom nie można przyznać statusu zainteresowanego wydaniem interpretacji. Zgodnie ze wskazanym wyżej postanowieniem NSA z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie może wystąpić:

- 1) we własnym imieniu adwokat, radca prawny czy też doradca podatkowy, jeśli chcieliby uzyskać wykładnię dotyczącą pewnego teoretycznego stanu faktycznego;
- 2) osoba, która chciałaby tylko zaznajomić się z poglądem organu interpretacyjnego na możliwości stosowania oraz wykładnię określonego przepisu prawa podatkowego wyłącznie z przyczyn czysto poznawczych;
- 3) osoba, na której sytuację ekonomiczną czy faktyczną mogłaby oddziaływać sytuacja podatnika.

Z drugiej jednak strony w niektórych orzeczeniach można spotkać się z poglądem, że nie znajduje uzasadnienia zawężanie pojęcia zdarzenia przyszłego w rozumieniu art. 14b § 2 o.p. wyłącznie do zdarzeń pewnych czy planowanych wobec braku normatywnej definicji tego pojęcia (zob. wyroki WSA: w Łodzi z dnia 16 lipca 2013 r., I SA/Łd 590/13, LEX nr 1344576; w Bydgoszczy z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 141/13, LEX nr 1350691; w Bydgoszczy z dnia 7 lipca 2010 r., I SA/Bd 440/10, LEX nr 673057). Stąd organ interpretujący, rozpoznając wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zdarzenia przyszłego, powinien rozstrzygnąć, czy przywołane we wniosku okoliczności wyczerpują zdarzenie przyszłe, czy też opisane przyszłe działania nie będą skutkiem planowanych działań podatnika.

4. Zainteresowanie, o którym mowa w art. 14b § 1 o.p., jest kwestią obiektywną, wynikającą z prawa materialnego, inną niż zainteresowanie faktyczne albo ekonomiczne (wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2675/10, LEX nr 757621). Wystąpienie o interpretację podmiotu zainteresowanego powinno wiązać się z jego możliwą odpowiedzialnością podatkową (bądź tworzonej spółki, oddziału, przedstawicielstwa) lub poszukiwaniem ochrony prawnej w związku z wolą zastosowania się do otrzymanej interpretacji. Niewykazanie przez wnioskodawcę związku zdarzenia przyszłego z powyższymi możliwymi konsekwencjami może uzasadniać ocenę organu interpretującego, że o interpretację ubiega się podmiot nieuprawniony, a nie rzeczywiście zainteresowany, zgodnie z art. 14b § 1 o.p.

Brak przymiotu „zainteresowania” uzasadnia zastosowanie przez organ interpretujący art. 165a § 1 w związku z art. 14h o.p., tj. odmowę wszczęcia postępowania. Z uwagi na odrębność postępowania interpretacyjnego od postępowania podatkowego w sprawach o wydanie interpretacji nie jest bowiem możliwe posługiwanie się definicją strony postępowania (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Rz 853/11, LEX nr 1107898). W tej sytuacji nie ma też zastosowania art. 14g o.p., który stosuje się wyłącznie do niespełnienia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. Wymogi te dotyczą wyczerpującego przedstawienia zdarzenia przyszłego oraz przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego – obligatoryjnych elementów wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie zdarzenia przyszłego. Przepis art. 165a § 1 o.p. ma także zastosowanie, gdy wniosek ma charakter warunkowy albo wielowariantowy, tj. dotyczący sytuacji hipotetycznej, która być może zaistnieje. W tym przypadku zachodzi niedopuszczalność wniosku, a nie brak jego elementów formalnych, co oznacza, że organ interpretacyjny nie powinien wzywać podatnika w trybie art. 169 § 1 o.p.

5. Wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie zdarzenia przyszłego wnioskodawcy, który nie posiada przymiotu zainteresowanego, oznacza naruszenie przepisów postępowania interpretacyjnego, co w konsekwencji przekłada się na posiadanie legitymacji do wniesienia skargi w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Należy podzielić pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażony w postanowieniu z dnia 12 lipca 2012 r., II FSK 2667/10, LEX nr 1334069, że brak przymiotu „zainteresowanego” w postępowaniu o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego we własnej indywidualnej sprawie, w rozumieniu art. 14b § 1 o.p., uzasadnia ocenę nieistnienia, wymaganego przez art. 50 § 1 p.p.s.a., interesu prawnego do zaskarżenia wydanej interpretacji do sądu administracyjnego przez podmiot, który był jej adresatem, pomimo że nie dotyczyła ona jego praw i obowiązków podatkowych.

6. W zakresie rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego dotyczących zdarzeń przyszłych w sprawach wszczętych, a niezakończonych do końca lutego 2017 r. – zob. uwaga 9 komentarza do poprzedniego wzoru.

3. WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W ZAKRESIE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL (nieporozumienie skrótu) wnioskodawcy ¹⁾	2. Nr dokumentu	3. Status
5 0 0 6 2 6 1 3 1 6 4		

ORD-IN WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ²⁾

Podstawa prawna: Art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).

A. ZAKRES, MIEJSCE I CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

A.1. RODZAJ SPRAWY³⁾

Dotyczy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | | |
|--|---|---|
| 4. ☐ Podatek dochodowy od osób prawnych | 5. ☒ Podatek dochodowy od osób fizycznych | 6. ☐ Podatek od towarów i usług |
| 7. ☐ Podatek akcyzowy | 8. ☐ Podatek od czynności cywilnoprawnych | 9. ☐ Podatek od spadków i darowizn |
| 10. ☐ Ordynacja podatkowa | 11. ☐ Podatek od wydobycia niektórych kopalin, specjalny podatek węglowodorowy | |
| 12. ☐ Inne (np. podatek od gier, zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) | | |

A.2. ORGAN, DO KTÓREGO JEST KIEROWANY WNIOSEK⁴⁾

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

Organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji indywidualnej

- | | |
|---|---|
| 13. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń. |
| 14. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała. |
| 15. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski. |
| 16. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno. |
| 17. ☒ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock. |

A.3. CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

18. Cel złożenia wniosku (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. złożenie wniosku ☐ 2. uzupełnienie wniosku

B. DANE WNIOSKODAWCY

* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi

** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

19. Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. osoba fizyczna ☐ 2. osoba prawna ☐ 3. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej ☐ 4. podatkowa grupa kapitałowa ☐ 5. inny

20. Nazwisko, pierwsze imię* / Nazwa pełna**

Ciepła Janina

21. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość⁵⁾

22. Zagraniczny numer identyfikacyjny⁶⁾

23. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjnego)⁵⁾

24. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjnego)⁶⁾

25. REGON **

26. Numer KRS **

B.2. STATUS WNIOSKODAWCY

27. Status (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. podatnik ☐ 2. płatnik ☐ 3. inkasent ☐ 4. osoba trzecia w rozumieniu art. 110-117B ustawy – Ordynacja podatkowa

- ☐ 5. zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych ☐ 5. inny

B.3. ADRES SIEDZIBY* / ADRES ZAMIESZKANIA**

28. Kraj Polska	29. Województwo mazowieckie	30. Powiat Warszawa
31. Gmina Warszawa-Praga	32. Ulica Grochowska	33. Nr domu 23A
34. Nr lokalu 17	35. Miejscowość Warszawa	36. Kod pocztowy 00-345
37. Poczta Warszawa		

B.4. ADRES DO KORESPONDENCJI WNIOSKODAWCY

Pozycje od 38 do 47 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres zamieszkania/adres siedziby.

38. Kraj	39. Województwo	40. Powiat
41. Gmina	42. Ulica	43. Nr domu
44. Nr lokalu	45. Miejscowość	46. Kod pocztowy
47. Poczta		

ORD-IN⁽⁷⁾

1/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

B.5. WNIOSEK O DORĘCZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 48 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doręczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doręczane pocztą tradycyjną na adres wskazany w części B.4, a jeżeli takowy nie został wskazany na adres wskazany w części B.3 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

48. Adres elektroniczny do doręczeń¹⁾

C. ORGANY PODATKOWE WŁAŚCIWE DLA WNIOSKODAWCY ZE WZGLĘDU NA SPRAWĘ BĘDĄCĄ PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

49. Nazwa i adres organów podatkowych (Naczelnik Urzędu Skarbowego, Naczelnik Urzędu Celnego)

Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga

D. PEŁNOMOCNICY I PRZEDSTAWICIELE WNIOSKODAWCY

D.1. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU DO DORĘCZEŃ LUB DANE PRZEDSTAWICIELA⁸⁾

Poz. od 50 do 56 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń lub działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

50. Pierwsze imię

51. Nazwisko

52. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL⁹⁾ (nieporozumienie tekstowe) pełnomocnika do doręczeń lub przedstawiciela¹⁰⁾

53. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość¹⁰⁾

54. Zagraniczny numer identyfikacyjny^{10), 11)}

55. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)¹⁰⁾

56. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)¹⁰⁾

D.2. ADRES DO DORĘCZEŃ PRZEDSTAWICIELA

Poz. od 57 do 67 należy wypełnić tylko wówczas, gdy zainteresowany działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

57. Kraj

58. Województwo

59. Powiat

60. Gmina

61. Ulica

62. Nr domu

63. Nr lokalu

64. Miejscowość

65. Kod pocztowy

66. Poczta

67. Inne informacje ułatwiające kontakt z przedstawicielem (nr telefonu, faksu, adres e-mail)¹²⁾

D.3. WNIOSEK PRZEDSTAWICIELA O DORĘCZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 68 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części J oznacza złożenie wniosku o doręczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doręczane pocztą tradycyjną na adres wskazany w części D.2 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

68. Adres elektroniczny do doręczeń¹³⁾

D.4. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU SZCZEGÓLNYM¹⁴⁾

Poz. 69 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych).

69. Liczba pełnomocników szczególnych

E. PRZEDMIOT WNIOSKU

Rodzaj (zaznaczyć właściwe kwadraty):

70. ☒ zaistniały stan faktyczny

71. ☐ zdarzenie przyszłe

72. Liczba zaistniałych stanów faktycznych

1

73. Liczba zdarzeń przyszłych

0

74. Przepisy prawa podatkowego (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego z przedstawionych we wniosku stanowisk odnośnie do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, bez przytaczania treści przepisów)

- art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.) – dalej jako u.p.d.o.f.

- art. 18 ust. 2 umowy międzynarodowej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2013 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90) – dalej jako umowa między RP a RFN

F. WYSOKOŚĆ, SPOSÓB UISZCZENIA I ZWROTU OPŁATY ORAZ NUMERY RACHUNKÓW BIEŻĄCYCH

75. Wysokość opłaty (iloczyn ustawowej opłaty i sumy liczb z poz. 72 i 73)

40 zł

76. Dowód uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):



1. został dołączony do wniosku



2. zostanie dostarczony do organu w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku

ORD-IN⁽⁷⁾

2/8

3. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie umów...

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DROKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Wzór 3

77. Numer rachunku bieżącego, na który uiszcza się opłatę (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | | |
|--|--------------------|---|
| ☐ Izba Skarbowa w Bydgoszczy, | nr konta bankowego | 52 1010 1078 0040 6622 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Katowicach, | nr konta bankowego | 68 1010 1212 0010 3622 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Łodzi, | nr konta bankowego | 87 1010 1371 0005 2122 3100 0000 |
| ☐ Izba Skarbowa w Poznaniu, | nr konta bankowego | 29 1010 1469 0032 6122 3100 0000 |
| ☒ Izba Skarbowa w Warszawie, | nr konta bankowego | 31 1010 1010 0166 4922 3100 0000 |

78. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | |
|--|---|
| ☐ 1. zwrot na rachunek bankowy | ☒ 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3 |
| ☐ 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.4 | |
| ☐ 4. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika do doręczeń wskazany w załączonym pełnomocnictwie | |
| ☐ 5. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika szczególnego wskazany w załączonym pełnomocnictwie | |
| ☐ 6. zwrot przekazem pocztowym na adres przedstawiciela wskazany w części D.2 | |

79. Numer rachunku bieżącego (wypełnić, jeżeli w poz. 78 zaznaczono kwadrat nr 1):

G. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH) I PYTANIA (PYTAŃ)

Jeżeli obszerność stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) lub pytania (pytań) nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-IN, należy je opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.

80. Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Jestem wdową i otrzymuję rentę rodzinną po mężu Adamie Ciepłym, który zmarł 26 listopada 1998 r. w wyniku wypadku w Niemczech.

Aktualnie, tj. od 1998 r., mam stałe miejsce zamieszkania w Polsce. Renta rodzinna, którą otrzymuję, jest wypłacana z obowiązkowego ubezpieczenia wypadkowego z Niemiec (§ 63 ust. 1 księgi siódmej Kodeksu Socjalnego SGB VII) na konto w banku w Polsce.

Za lata 1998–2012 bank w Polsce wystawił mi informację o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (PIT-11), na podstawie których rozliczyłam otrzymane świadczenia w zeznaniach podatkowych PIT-36 za ww. lata.

Niemiecka renta rodzinna stanowi moje jedyne źródło utrzymania. Renta została mi przyznana na czas nieokreślony. Innych dochodów zagranicznych oraz dochodów z Polski w latach 1998–2012 nie uzyskiwałam.

Wypłacana na moją rzecz renta rodzinna jest świadczeniem z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych państwa niemieckiego.

ORD-IN₍₇₎

3/8

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIVY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

ORD-IN₍₇₎

4/8

81. Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego w poz. 80

Czy bank w Polsce, będący płatnikiem Wnioskodawczyni, powinien pobierać zaliczki na podatek dochodowy od renty (świadczenia) z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych państwa niemieckiego?

H. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Jeżeli obszerność stanowiska wnioskodawcy nie pozwala na jego przedstawienie na formularzu ORD-IN, należy dalszą część tego stanowiska opisać w załączniku ORD-IN/A do wniosku.

82. Stanowisko wnioskodawcy przyporządkowane do pytania (pytań) przedstawionego w poz. 81

Stanowisko podatnika

W mojej ocenie renta rodzinna (świadczenie) wypłacana z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych państwa niemieckiego jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym w Polsce na podstawie art. 18 ust. 2 umowy między RP a RFN i dlatego też bank nie powinien pobierać zaliczek na podatek dochodowy.

Uzasadnienie stanowiska podatnika

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Powołany przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a u.p.d.o.f.).

W myśl art. 18 ust. 1 umowy między RP a RFN, emerytury i podobne świadczenia lub renty, otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie z drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie.

Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 2 umowy między RP a RFN, bez względu na postanowienia ust. 1 niniejszego artykułu płatności otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym Umawiającym się Państwie z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie.

ORD-IN⁽⁷⁾

5/8

POLA, JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Ogólną zasadą jest więc opodatkowanie rent uzyskiwanych z Niemiec, przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce, w kraju miejsca zamieszkania, tj. w Polsce. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy renta jest wypłacana z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych. Wtedy, stosownie do art. 18 ust. 2 umowy między RP a RFN, płatności takie podlegają opodatkowaniu tylko w państwie źródła, tj. w Niemczech.

Przedstawiając stan faktyczny w sposób wyraźny, wykazałam, że otrzymywane przeze mnie świadczenie jest rentą rodzinną wypłacaną z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych państwa niemieckiego.

Mając zatem na uwadze przedstawiony w moim wniosku stan faktyczny i przytoczone przepisy prawne, uważam, że otrzymywana przeze mnie renta rodzinna jako świadczenie z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych Niemiec podlega opodatkowaniu tylko w Niemczech i tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce.

W konsekwencji stoję na stanowisku, że od renty tej bank nie powinien pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

3. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie umów...

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, Drukowanymi literami, czarnym lub niebieskim kolorem.

Wzór 3

I. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH ORD-IN/A Należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A	
83. Do wniosku dołączono załączniki (należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-IN/A)	
0	
J. OŚWIADCZENIE I PODPIS WNIOSKODAWCY LUB OSOBY UPOWAŻNIONEJ¹⁵⁾ Zgodnie z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy – Kodeks karny za składanie fałszywych oświadczeń, składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści: Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. 84. Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) 85. Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) ¹⁶⁾	
Janina Ciepla Janina Ciepla	
86. Data wypełnienia wniosku (dzień - miesiąc - rok)	87. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z wnioskodawcą (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ¹⁷⁾
0 2 - 1 2 - 2 0 1 6	
K. POWIADOMIENIE O WYDANIU INTERPRETACJI Wypełnienie poz. 88 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oznacza obowiązek organu niezwłocznego powiadomienia wnioskodawcy o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Niezależnie od tego interpretacja lub postanowienie w sprawie zostaną doręczone zgodnie z przepisami zawartymi w rozdziale 5 działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa. 88. Numer telefonu albo adres poczty elektronicznej, na który ma być przekazana informacja o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy +48 601 221 886	

- 1) Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierzyszyciel nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 2) Wzór wniosku nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych wydawanych stosownie do swojej właściwości przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw – zgodnie z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.
- 3) Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej (art. 14b § 2a ustawy – Ordynacja podatkowa).
- 4) Objaśnienie dotyczy wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-IN) wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek (Dz.U. poz.) w zakresie ustalania, do którego organu ma być skierowany wniosek (blok A.2 wzoru wniosku ORD-IN). Aktem prawnym regulującym właściwość rzeczową i miejscową organów upoważnionych do wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643). W celu ustalenia, do którego organu ma być skierowany wniosek (kolumna 3), należy powiązać rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek (kolumna 1), z województwem, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy (kolumna 2).

Rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek	Województwo, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania wnioskodawcy	Organ, do którego ma być skierowany wniosek
Podatek dochodowy od osób fizycznych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

ORD-IN₍₇₎

7/8

I. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Wzór 3

Podatek dochodowy od osób prawnych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Podatek od towarów i usług	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
W zakresie niewymienionym powyżej	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

- Poz. 21 — 24 wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 22 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 21.
- Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwiarytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa do doręczeń spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- Poz. 52 nie wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 53 — 56 wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierzeczydnt nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- Poz. 54 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 53.
- Wypełnienie poz. 67 nie jest obowiązkowe.
- Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych) należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwiarytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa szczególnego (pełnomocnictw szczególnych) spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- Część J w zakresie oświadczenia nie ma zastosowania w przypadku, gdy wnioskodawcą jest zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych występujący z wnioskiem w zakresie mającym wpływ na sposób obliczania ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.
- Przez osobę upoważnioną należy rozumieć osobę pełnomocnika, przedstawiciela lub inną osobę umocowaną do reprezentowania wnioskodawcy.
- Wypełnienie poz. 87 nie jest obowiązkowe.

ORD-IN₍₇₎ 8/8

Komentarz

1. Pisemna interpretacja przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14a w związku z art. 3 pkt 2 o.p. może także dotyczyć indywidualnej sytuacji wnioskodawcy, do której zastosowanie znajdują postanowienia ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej. Wykładnia przepisów tych umów przez Ministra Finansów (dyrektora izby skarbowej – a od 1 marca 2017 r. przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – działającego z upoważnienia), z uwagi na ich podwójny status, powoduje specyficzne problemy, jako że odbywa się na dwóch poziomach. W pierwszej kolejności są one interpretowane jako przepisy umów międzynarodowych, w dalszej kolejności jako przepisy wewnętrznego prawa podatkowego. Uwzględniając zasadniczy cel tych umów, jakim jest zapobieżenie sytuacji podwójnego opodatkowania dochodu, a także zgodny zamiar i wolę stron tych umów, konieczne jest odpowiednie, zróżnicowane podejście organów załatwiających wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej. Organy te są bowiem przede wszystkim podmiotami krajowej administracji, stosującymi wewnętrzne regulacje ustaw krajowych głównie o charakterze fiskalnym. Stąd podkreśla się, że punktem wyjścia wykładni postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinna być wykładnia językowa (por. A. Kabat (w:) S. Babiarczy [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 113 i n.; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej*, KPPod. 2004, nr 12, s. 131).

2. Prawidłowe i wyczerpujące sporządzenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania leży w interesie samego wnioskodawcy. Uzyskanie interpretacji zgodnej ze stanowiskiem wnioskodawcy potwierdzi prawidłowość przyjęcia korzystniejszych zasad opodatkowania w odniesieniu do jego stanu faktycznego w stosunku do regulacji krajowych. Zapewni również ochronę prawną w związku z zastosowaniem się do otrzymanej interpretacji. Odnośnie do wymogów formalnych wniosku, trybu wnoszenia oraz opłaty wniosku interpretacyjnego obowiązują ogólne zasady określone w art. 14b i 14f w związku z art. 14g o.p. Zainteresowany ma więc obowiązek wyczerpująco przedstawić zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe, a także przedstawić własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

3. Wskazanie przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem indywidualnej interpretacji w części E poz. 74 standardowego formularza wniosku oznacza nie tylko konieczność wskazania przez wnioskodawcę przepisów krajowych. Należy podzielić pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 kwietnia 2013 r., II FSK 1584/11, LEX nr 1293473, zgodnie z którym podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania musi wyjaśnić, jakie regulacje obowiązują w innym kraju. W razie niedopełnienia tego obowiązku organ podatkowy załatwiający wniosek powinien wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia bra-

ków formalnych podania w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia (art. 169 w związku z art. 14h o.p.). Pozostawienie podania bez rozpatrzenia obliguje organ podatkowy do wydania postanowienia w tej sprawie, które może być zaskarżone zażaleniem. Wobec uchylenia z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 14g § 3 o.p. stosuje się odpowiednio art. 14g § 1 oraz art. 169 § 1 i 4 w związku z art. 14h o.p.

4. WEZWANIE DO UZUPEŁNIENIA WNIOSKU O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Katowice, dnia 12 stycznia 2017 r.

Minister Finansów

Organ upoważniony do wydania interpretacji:

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Adres do korespondencji:

Izba Administracji Skarbowej w Katowicach

Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej

ul. Traugutta 2a

43-300 Bielsko-Biała

Nr sprawy: IBPP2/4512-312/16/WSz

Gmina Chrzanów

NIP 628-226-06-65

Adres do doręczeń:

Urząd Miejski w Chrzanowie

Al. Henryka 20

32-500 Chrzanów

WEZWANIE DO UZUPEŁNIENIA WNIOSKU O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI

Na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako: o.p.) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, z upoważnienia Ministra Finansów,

wzywa

Gminę Chrzanów do uzupełnienia złożonego w dniu 20 grudnia 2016 r. wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania czynności związanych ze świadczeniem przez gminę dodatkowych usług wynikających z ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 250 z późn. zm.; dalej jako u.c.p.g.), w terminie 7 dni od dnia doręczenia niniejszego wezwania.

Uzupełnienie powyższego wniosku powinno zostać dokonane przez:

- 1) wyczerpujące przedstawienie – w zakresie zaistniałego stanu faktycznego:
 - a) jakiego rodzaju dodatkowe usługi świadczy Gmina Chrzanów w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów,

- b) jak została skalkulowana cena za te usługi,
 - c) jaką formę rozliczeń przyjęto z podmiotami zewnętrznymi wyłonionymi w przetargu, realizującymi usługi dodatkowe w zakresie odbierania i transportu odpadów komunalnych w ramach punktu selektywnego zbierania odpadów komunalnych (PSZOK);
- 2) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 20 grudnia 2016 r. Gmina Chrzanów zwróciła się o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania czynności związanych ze świadczeniem przez gminę dodatkowych usług wynikających z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

W opisanym stanie faktycznym wskazano, że na podstawie art. 3 ust. 2 pkt 6 u.c.p.g. każda gmina ma obowiązek zapewnić czystość i porządek na swoim terenie oraz stwarzać warunki niezbędne do ich utrzymania, poprzez m.in. organizowanie punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych. We wniosku wskazano także, że Rada Miasta Chrzanów podjęła uchwałę nr 345/2015 z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie określenia rodzaju dodatkowych usług świadczonych przez Gminę Chrzanów w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów oraz wysokości cen za te usługi. Wniosek dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, jednak wnioskodawca nie wskazał w nim, jakie konkretnie usługi dodatkowe są rzeczywiście świadczone przez Gminę Chrzanów w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów. Ponadto wnioskodawca, przedstawiając własne stanowisko w sprawie, ograniczył się do stwierdzenia, że bliżej nieokreślone usługi dodatkowe świadczone przez gminę w ramach odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów, należy opodatkować 8% stawką podatku VAT.

Zgodnie z art. 14b § 3 o.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego.

W przedmiotowej sprawie wniosek o interpretację podatkową tych wymogów nie spełnia, gdyż zawiera braki formalne. Stwierdzenie we wniosku o wydanie interpretacji, że gmina wykonuje usługi dodatkowe wynikające z przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz podjętej przez Radę Gminy Chrzanów uchwały, nie spełnia wymogu wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego w zakresie zastosowania art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Istota problemu sprowadza się bowiem do ustalenia, czy Wnioskodawca, pobierając opłaty za gospodarowanie odpadami oraz wykonując na rzecz

właścicieli nieruchomości usługi dodatkowe, spełnia wskazaną w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. przesłankę, tj. czy jest organem władzy publicznej, co w konsekwencji pozwoli stwierdzić, czy przedmiotowe usługi dodatkowe podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Wobec powyższego należało wezwać Wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W przypadku wniosku zawierającego braki formalne wzywa się wnioskodawcę na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h o.p. do jego uzupełnienia.

Pouczenie

Nieuzupełnienie wniosku w powyższym zakresie w terminie 7 dni od dnia doręczenia niniejszego wezwania spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 w związku z art. 14h oraz art. 14g § 1 o.p.).

Z upoważnienia

Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach

Gerard Fornal

Wicedyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Sporządzono w 2 egz.:

- 1) Adresat;
- 2) aa.

Komentarz

1. Prawidłowo sporządzony wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wymaga od zainteresowanego jej otrzymaniem dochowania wymogów formalnych określonych w art. 14b § 3 o.p. Rozpoznaniu przez organ wydający interpretację podlega wyłącznie wniosek pozbawiony braków formalnych, co nakłada na ten organ obowiązek uprzedniej weryfikacji prawidłowego sporządzenia wniosku. Jak stanowi powyższy przepis, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do:

- wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz
- przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

To, czy stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) został we wniosku przedstawiony wyczerpująco, jak też czy wniosek zawiera własne stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), podlega weryfikacji przez or-

gan właściwy do wydania interpretacji indywidualnej. Jest to zrozumiałe, jako że w razie ich braku wydanie interpretacji byłoby niemożliwe z uwagi na jej elementy określone w art. 14c § 1 i 2 o.p. Oczywiście jest, że organ nie mógłby dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny w razie braku własnego stanowiska wnioskodawcy we wniosku o wydanie interpretacji.

2. Tryb postępowania organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej w odniesieniu do wniosku niespełniającego wymogów został określony w art. 14g § 1 o.p. Stanowi on, że wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia. Z powyższego wynikają dwie konkluzje:

- 1) pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (z uwagi na niespełnienie wymogów formalnych) jest czym innym niż niewydanie interpretacji w całości bądź w określonym zakresie (por. art. 14b § 5 i 5b o.p.);
- 2) poza przedstawionymi powyżej wymogami, wynikającymi z art. 14b § 3 o.p., w przepisach prawa mogą istnieć inne wymogi, których brak powoduje pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Konieczność złożenia wniosku na urzędowym wzorze ustalonym rozporządzeniem Ministra Finansów powoduje, że „inne wymogi” mogą wynikać także z aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych (por. art. 3 pkt 2 o.p.).

Do takich wymogów należy zaliczyć również:

- 1) złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 14b § 4 o.p. – co w praktyce wiąże się z obowiązkiem podpisania deklaracji ORD-IN (część J);
- 2) wniesienie opłaty od wniosku o wydanie interpretacji (art. 14f § 1 o.p.) oraz poinformowanie organu o sposobie jej uiszczenia (art. 14b § 7 o.p.);
- 3) dane identyfikujące zainteresowanego wnioskodawcę;
- 4) pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawione we wniosku;
- 5) podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej do złożenia wniosku (pełnomocnika, przedstawiciela).

W praktyce należy przyjąć, że wniosek o wydanie interpretacji, poza wymogami wskazanymi w art. 14b § 3 o.p., spełnia inne wymogi określone przepisami prawa, jeżeli zawiera dane oraz informacje, których podanie jest obligatoryjne.

3. Stwierdzenie przez właściwy organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej braków formalnych wniosku wymaga postępowania zgodnie z art. 169 § 1–2 i 4 w związku z art. 14h o.p. Organ ten powinien wezwać zainteresowanego wnioskodawcę do usunięcia braków wniosku (wniosek ten należy potraktować jak podanie) w terminie 7 dni z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. Do końca lutego 2017 r. organem właściwym w tym zakresie jest działający w imieniu Ministra Finansów jeden z upoważnionych dyrektorów izby skarbowej, natomiast od 1 marca 2017 r. – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Konsekwencją bezczynności wnioskodawcy w powyższym zakresie będzie wydanie przez właści-

ciwy organ postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia na podstawie art. 169 § 4 w związku z art. 14h oraz art. 14g § 1 o.p. Należy przy tym podkreślić, że 7-dniowy termin na udzielenie odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego do uzupełnienia braków we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej nie podlega przedłużeniu (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2015 r., II FSK 552/13, LEX nr 1710328).

4. Powyższy tryb postępowania powinien być zastosowany każdorazowo. Należy bowiem umożliwić zainteresowanemu poprawienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, przez usunięcie braków formalnych, co z kolei umożliwi właściwemu organowi wydanie interpretacji zgodnie z jego treścią. W orzecznictwie wskazuje się, że wystosowane do strony wezwanie do uzupełnienia braków wniosku jest uzasadnione, gdy brak dotyczy elementu niezbędnego do wydania prawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego (por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 października 2015 r., I SA/Go 337/15, LEX nr 1936955). Tylko w jednym przypadku organ ten nie dokonuje wezwania do uzupełnienia wniosku i automatycznie pozostawia wniosek bez rozpoznania oraz nie wydaje w tym zakresie postanowienia. Dotyczy to sytuacji, gdy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie zawiera adresu wnioskodawcy (por. art. 169 § 1a w związku z art. 14h o.p.).

5. Uwzględniając treść art. 14j § 3 o.p., należy przyjąć, że wskazane wyżej wymogi formalne stosuje się do wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa w zakresie podatków i opłat samorządowych. Stąd niezachowanie tych wymogów powoduje w konsekwencji konieczność zachowania procedury wskazanej w pkt 4–5 powyżej (wezwanie do uzupełnienia wniosku pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia).

5. WNIOSEK WSPÓLNY O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

POLA JASNE WYPELNI ZAINTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPELNI WŁAŚCIWY ORGAN, WYPELNIĄĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL zainteresowanego będącego stroną postępowania ¹⁾	2. Nr dokumentu	3. Status
61.620.711.2644		

ORD-WS WNIOSEK WSPÓLNY O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ²⁾

Wzór wniosku przeznaczony jest dla dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym. Wniosek składa zainteresowany wskazany przez pozostałych zainteresowanych jako strona postępowania.

Podstawa prawna: Art. 14b § 1 w związku z art. 14r § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.).

A. ZAKRES, MIEJSCE I CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

A.1. RODZAJ SPRAWY³⁾

Dotyczy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- | | | |
|---|---|--|
| 4. ☐ Podatek dochodowy od osób prawnych | 5. ☐ Podatek dochodowy od osób fizycznych | 6. ☐ Podatek od towarów i usług |
| 7. ☐ Podatek akcyzowy | 8. ☐ Podatek od czynności cywilnoprawnych | 9. ☒ Podatek od spadków i darowizn |
| 10. ☐ Ordynacja podatkowa | 11. ☐ Podatek od wydobycia niektórych kopalin, specjalny podatek węglowodorowy | |
| 12. ☐ Inne (np. zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) | | |

A.2. ORGAN, DO KTÓREGO JEST KIEROWANY WNIOSEK⁴⁾

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

Organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji indywidualnej

- | | |
|--|---|
| 13. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń. |
| 14. ☒ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała. |
| 15. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski. |
| 16. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno. |
| 17. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie | adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock. |

A.3. CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU

18. Cel złożenia wniosku (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. złożenie wniosku ☐ 2. uzupełnienie wniosku

B. DANE ZAINTERESOWANEGO BĄDĄCEGO STRONĄ POSTĘPOWANIA⁵⁾

* - dotyczy zainteresowanych będących osobami fizycznymi

** - dotyczy zainteresowanych niebędących osobami fizycznymi

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

19. Rodzaj zainteresowanego (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. osoba fizyczna ☐ 2. osoba prawna ☐ 3. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej ☐ 4. podatkowa grupa kapitałowa ☐ 5. inny

20. Nazwisko, pierwsze imię* / Nazwa pełna**

Karol Górski

21. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość⁶⁾

22. Zagraniczny numer identyfikacyjny^{6,7)}

23. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁸⁾

24. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁸⁾

25. REGON **

26. Numer KRS**

B.2. STATUS ZAINTERESOWANEGO

27. Status (zaznaczyć właściwy kwadrat):

- ☒ 1. podatnik ☐ 2. płatnik ☐ 3. inkasent ☐ 4. osoba trzecia w rozumieniu art. 110-117b ustawy – Ordynacja podatkowa ☐ 5. inny

B.3. ADRES ZAMIESZKANIA* / ADRES SIEDZIBY** ZAINTERESOWANEGO

28. Kraj Polska	29. Województwo dolnośląskie	30. Powiat Wrocław-Miasto
31. Gmina Wrocław	32. Ulica Piękna	33. Nr domu 16
34. Nr lokalu 1	35. Miejscowość Wrocław	36. Kod pocztowy 50-505
37. Poczta Wrocław		

B.4. ADRES DO KORESPONDENCJI ZAINTERESOWANEGO

Pozycje od 38 do 47 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres zamieszkania / adres siedziby.

38. Kraj	39. Województwo	40. Powiat
41. Gmina	42. Ulica	43. Nr domu
44. Nr lokalu	45. Miejscowość	46. Kod pocztowy
47. Poczta		

ORD-WS₍₁₎

1/8

5. Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej

POLA JASNE WYPELNIĆ ZAINTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPELNIĆ WŁAŚCIWY ORGAN, WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESZYM KOLOREM

Wzór 5

B.5. WNIOSK O DORĘCZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 48 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części K oznacza złożenie wniosku o doręczenie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doręczane pocztą tradycyjną na adres wskazany w części B.4, a jeżeli takowy nie został wskazany na adres wskazany w części B.3 (art.144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

48. Adres elektroniczny do doręczeń⁽¹⁾

C. ORGANY PODATKOWE WŁAŚCIWE DLA ZAINTERESOWANEGO BĘDĄCEGO STRONĄ POSTĘPOWANIA ZE WZGLĘDU NA SPRAWĘ BĄDĄĄ PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

49. Nazwa i adres organów podatkowych (Naczelnik Urzędu Skarbowego, Naczelnik Urzędu Celnego)
Naczelnik US Wrocław Psie Pole, ul. Trzebnicka 33, 50-231 Wrocław

D. PEŁNOMOCNICY I PRZEDSTAWICIELE ZAINTERESOWANEGO BĘDĄCEGO STRONĄ POSTĘPOWANIA

D.1. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU DO DORĘCZEN LUB DANE PRZEDSTAWICIELA⁽²⁾

Poz. od 50 do 56 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń lub działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

50. Pierwsze imię

51. Nazwisko

52. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL⁽³⁾ pełnomocnika do doręczeń lub przedstawiciela⁽³⁾

53. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość⁽⁴⁾

54. Zagraniczny numer identyfikacyjny⁽⁴⁾

55. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁽⁴⁾

56. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego)⁽⁴⁾

D.2. ADRES DO DORĘCZEN PRZEDSTAWICIELA

Poz. od 57 do 67 należy wypełnić tylko wówczas, gdy zainteresowany działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).

57. Kraj

58. Województwo

59. Powiat

60. Gmina

61. Ulica

62. Nr domu

63. Nr lokalu

64. Miejscowość

65. Kod pocztowy

66. Poczta

67. Inne informacje ułatwiające kontakt z przedstawicielem (nr telefonu, faksu, adres e-mail)⁽⁵⁾

D.3. WNIOSK PRZEDSTAWICIELA O DORĘCZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Wypełnienie poz. 68 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części K oznacza złożenie wniosku o doręczenie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doręczane pocztą tradycyjną na adres wskazany w części D.2 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

68. Adres elektroniczny do doręczeń⁽¹⁾

D.4. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU SZCZEGÓLNYM⁽⁵⁾

Poz. 69 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych).

69. Liczba pełnomocników szczególnych

E. INFORMACJA O WNIOSKODAWCY (GRUPIE ZAINTERESOWANYCH)

70. Ogólna liczba zainteresowanych (liczba ta powinna odpowiadać liczbie wszystkich zainteresowanych składających wniosek wspólny):

0 3

71. Liczba zainteresowanych niebędących stronami postępowania (liczba ta powinna odpowiadać liczbie dołączonych do wniosku załączników ORD-WS/B):

0 2

F. PRZEDMIOT WNIOSKU

Rodzaj (zaznaczyć właściwe kwadraty):

72. ☐ zaistniały stan faktyczny

73. ☒ zdarzenie przyszłe

74. Liczba zaistniałych stanów faktycznych

0

75. Liczba zdarzeń przyszłych

1

76. Przepisy prawa podatkowego (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego z przedstawionych we wniosku stanowisk odnośnie do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, bez przytaczania treści przepisów)

art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2016 r., poz. 205, ze zm.)

ORD-WS⁽¹⁾ 2₁₈

POLA JASNE, WYPELNIJA ZAINTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPELNIJA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

G. WYSOKOŚĆ, SPOSÓB UISZCZENIA I ZWROTU OPŁATY ORAZ NUMERY RACHUNKÓW BIEŻĄCYCH

77. Wysokość opłaty (iloczyn ustawowej opłaty i sumy liczb z poz. 74 i 75 i pomnożony przez liczbę z poz. 70)
120 zł

78. Dowód uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):
☒ 1. został dołączony do wniosku ☐ 2. zostanie dostarczony do organu w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku

79. Numer rachunku bieżącego, na który uiszcza się opłatę (zaznaczyć właściwy kwadrat):
☐ Izba Skarbowa w Bydgoszczy, nr konta bankowego 52 1010 1078 0040 6622 3100 0000
☒ Izba Skarbowa w Katowicach, nr konta bankowego 68 1010 1212 0010 3622 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Łodzi, nr konta bankowego 87 1010 1371 0005 2122 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Poznaniu, nr konta bankowego 29 1010 1469 0032 6122 3100 0000
☐ Izba Skarbowa w Warszawie, nr konta bankowego 31 1010 1010 0166 4922 3100 0000

80. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):
☐ 1. zwrot na rachunek bankowy ☒ 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3
☐ 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.4
☐ 4. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika do doręczeń wskazany w załączonym pełnomocnictwie
☐ 5. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika szczególnego wskazany w załączonym pełnomocnictwie
☐ 6. zwrot przekazem pocztowym na adres przedstawiciela wskazany w części D.2

81. Numer rachunku bieżącego (wypełnić, jeżeli w poz. 80 zaznaczono kwadrat nr 1):

H. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH) I PYTANIA (PYTAŃ)

Jeżeli obszerność stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) lub pytania (pytań) nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-WS, należy je opisać w załączniku ORD-WS/A do wniosku.

82. Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)
W budynku mieszkalnym przy ul. Pięknej 16 we Wrocławiu znajdują się 2 lokale stanowiące odrębną własność. Z lokalem nr 1, dla którego prowadzona jest oddzielna księga wieczysta, którego właścicielami są małżonkowie Matysik, związany jest udział 4/7 części w nieruchomości wspólnej. Z lokalem nr 2, dla którego prowadzona jest oddzielna księga wieczysta, którego właścicielem jest Karol Górski (dalej jako: Wnioskodawca), związany jest udział 3/7 części w nieruchomości wspólnej. Dla nieruchomości wspólnej prowadzona jest osobna księga wieczysta.
Właściciele lokali decyzyją starosty z dnia 11 czerwca 2011 r. uzyskali prawomocne pozwolenie na budowę, na mocy którego Wnioskodawca dokonał przebudowy lokalu nr 2 przez przesunięcie ścian, w wyniku czego powstały dwa lokale mieszkalne nr 1 i 2 oraz jeden lokal usługowy nr 6; zaś małżonkowie Matysik dokonali przebudowy lokalu nr 1 przez przesunięcie ścian oraz dobudowali klatkę schodową, w wyniku czego powstały trzy lokale mieszkalne nr 3, 4, 5 oraz jeden lokal usługowy nr 7.
W celu wyodrębnienia własności wszystkich nowo powstałych lokali i założenia dla nich ksiąg wieczystych Wnioskodawca oraz małżonkowie Matysik wniosą odrębną własność dwóch dotychczasowych wyodrębnionych lokali nr 1 i 2 i zamkną ich księgi wieczyste, a następnie ustanowią odrębną własność nowych lokali, w drodze nieodpłatnego znieśienia współwłasności, w wyniku którego otrzymają:

1) Wnioskodawca:
a) lokal mieszkalny nr 1 o powierzchni użytkowej 48,64 m² wraz z udziałem 4864/44391 w nieruchomości wspólnej,
b) lokal mieszkalny nr 2 o powierzchni użytkowej 50,81 m² wraz z udziałem 5081/44391 w nieruchomości wspólnej,
c) lokal usługowy nr 6 o powierzchni użytkowej 96,30 m² wraz z udziałem 9630/44391 w nieruchomości wspólnej.

2) Małżonkowie Matysik:
a) lokal mieszkalny nr 3 o powierzchni użytkowej 62,66 m² wraz z udziałem 11020/44391 w nieruchomości wspólnej,
b) lokal mieszkalny nr 4 o powierzchni użytkowej 39,40 m² wraz z udziałem 3940/44391 w nieruchomości wspólnej,
c) lokal mieszkalny nr 5 o powierzchni użytkowej 35,90 m² wraz z udziałem 3590/44391 w nieruchomości wspólnej,
d) lokal usługowy nr 7 o powierzchni użytkowej 110,20 m² wraz z udziałem 11020/44391 w nieruchomości wspólnej.

W wypadku ustanowienia odrębnej własności lokali w tym budynku wielkość udziału Wnioskodawcy w nieruchomości wspólnej zmniejszy się względem wielkości jego udziału we współwłasności, który przysługiwał mu przed ustanowieniem odrębnej własności lokali (z uwagi na lokale powstałe poprzez adaptację kondygnacji o nazwie poddasze).

Natomiast wielkość udziałów w nieruchomości wspólnej małżonków Matysik przekroczy wartość ich udziału we współwłasności, która przysługiwała im przed ustanowieniem odrębnej własności lokali.

W związku z zawarciem umowy o ustanowienie odrębnej własności lokali nie będzie dochodzić między Wnioskodawcą a małżonkami Matysik do żadnych rozliczeń finansowych, w szczególności nie będą następowały żadne spłaty lub dopłaty, a także nie będą rozliczane nakłady poniesione przez obie strony na nieruchomość wspólną.

Wnioskodawca jest osobą obcą (III grupa podatkowa) względem małżonków Matysik.

ORD-WS₍₁₎

3/8

POLA JASNE WYPEŁNIA ZANTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Wartość całej nieruchomości wraz z działką i częściami wspólnymi szacuje się na ok. 550 000 zł. Podział wartości poszczególnych lokali wraz z częściami wspólnymi wynosi: w przypadku pierwszych współwłaścicieli (małżonków Matysik) – 350 000 zł, w przypadku Wnioskodawcy – 200 000 zł.

Wartość wyodrębnionych lokali po ich wyodrębnieniu pozostaje bez zmian. Zmieniają się jedynie ułamki udziału związane z lokalami i częściami wspólnymi. Pierwsi właściciele przechodzą z ułamka 4/7 na ułamek 5/9, a w przypadku Wnioskodawcy z ułamka 3/7 na ułamek 4/9. Zmiana taka jest związana z przeliczeniami części tysięcznych powierzchni w mianowniku z większą dokładnością niż miało to miejsce w przypadku podziału 3/7 i 4/7.

Właściciele nadal pozostają w udziale części wspólnej. Nie następuje zniesienie współwłasności. Występuje jedynie wyodrębnienie bez zniesienia współwłasności.

POLA JASNE WYPELNIĆ ZAINTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPELNIĆ WŁAŚCIWY ORGAN, WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

83. Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego w poz. 82

Czy w opisanym stanie nabycie przez Wnioskodawcę lokali, powstałych w drodze umowy ustanowienia odrębnej własności lokali zawartej między współwłaścicielami nieruchomości, podlegać będzie opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku od spadków i darowizn, w części przekraczającej wielkość udziału we współwłasności?

I. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Jeżeli obszerność stanowiska wnioskodawcy (grupy zainteresowanych) nie pozwala na jego przedstawienie na formularzu ORD-WS, należy dalszą część tego stanowiska opisać w załączniku ORD-WS/A do wniosku.

84. Stanowisko wnioskodawcy (grupy zainteresowanych) przyporządkowane do pytania (pytań) przedstawionego w poz. 83

Zdaniem Wnioskodawcy (oraz zainteresowanych – małżeństwa Matysik), opisana w niniejszym wniosku czynność prawna ustanowienia odrębnej własności lokali, która byłaby dokonana na podstawie art. 7 oraz art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1892) lokali nie podlega podatkowi od spadków i darowizn, ponieważ przepis art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn zawiera enumeratywny i przez to zamknięty katalog czynności prawnych podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Innymi słowy, opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlegają wyłącznie czynności prawne przytoczone w przepisach. Umowa ustanowienia odrębnej własności lokali nie jest objęta tymi przepisami. W katalogu czynności prawnych objętych art. 1 ww. ustawy jest wymieniona czynność nieodpłatnego zniszczenia współwłasności.

Zdaniem Wnioskodawcy, czynność prawna opisana w niniejszym wniosku nie ma charakteru nieodpłatnego zniszczenia współwłasności, ponieważ zniszczenie współwłasności na podstawie umowy może nastąpić tylko wtedy, gdy wszyscy współwłaściciele osiągną porozumienie co do całkowitego podziału wszystkich istniejących części wspólnych. W opisanej powyżej sytuacji takie porozumienie nie może być osiągnięte, ponieważ w wyniku zawarcia umowy pomiędzy współwłaścicielami budynku zostanie określona powierzchnia nie tylko samodzielnych lokali służących wyłącznie poszczególnym właścicielom, ale też części służących wszystkim właścicielom lokali, np. podwórko, dach czy klatki schodowe, które zostaną przeznaczone do wspólnego użytku wszystkich współwłaścicieli. Te części wspólne służące do użytku wszystkich współwłaścicieli, w świetle art. 3 ustawy o własności lokali, stanowią nieruchomość wspólną w razie wyodrębnienia własności lokali. Właścicielom wyodrębnionych lokali przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali i ta własność wspólna nie może być zniszczona.

W związku z powyższym opisana we wniosku czynność nie prowadzi do definitywnego zniszczenia współwłasności, tylko ustanowienia odrębnej własności lokalu, co oznacza, że Wnioskodawca nadal pozostaje współwłaścicielem nieruchomości wspólnej, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali (tzw. częściowe zniszczenie współwłasności), a skoro tak, to w analizowanej sprawie nie powstaje obowiązek podatkowy w ustawie o podatku od spadków i darowizn.

ORD-WS⁽¹⁾

5_g

POLA JASNE WYPEŁNIA ZANTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBESKIM KOLOREM

POLA JASNE, WYPEŁNIA ZAINTERESOWANY, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYM, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

J. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH ORD-WS/A

Należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-WS/A

85. Do wniosku dołączono załączniki (należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-WS/A)

0

K. OŚWIADCZENIE I PODPIS ZAINTERESOWANEGO BĘDĄCEGO STRONĄ POSTĘPOWANIA LUB OSOBY UPOWAŻNIONEJ

Zgodnie z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy – Kodeks karny za składanie fałszywych oświadczeń, składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

86. Imię i nazwisko zainteresowanego lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) 87. Podpis zainteresowanego lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych)¹⁾

Karol Górski

Karol Górski

88. Data wypełnienia wniosku

(dzień - miesiąc - rok)

2012-2016

89. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z zainteresowanym będącym stroną postępowania (nr telefonu, faksu, adres e-mail)¹⁾**L. POWIADOMIENIE O WYDANIU INTERPRETACJI**

Wypełnienie poz. 90 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oznacza obowiązek organu niezwłocznego powiadomienia zainteresowanego będącego stroną postępowania o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy (grupy zainteresowanych) albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Niezależnie od tego interpretacja lub postanowienie w sprawie zostaną doręczone zgodnie z przepisami zawartymi w rozdziale 5 działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.

90. Numer telefonu albo adres poczty elektronicznej, na który ma być przekazana informacja o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy (grupy zainteresowanych) albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy

karol_gorski@wp.pl

1) Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy zainteresowanym będącym stroną postępowania jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).

2) Wzór wniosku nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych wydawanych stosownie do swojej właściwości przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw – zgodnie z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

3) Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej (art. 14b § 2a ustawy – Ordynacja podatkowa).

4) Objaśnienie dotyczy wzoru wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-WS) wprowadzonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia r. w sprawie wzoru wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek wspólny (Dz.U. poz.) w zakresie ustalania, do którego organu ma być skierowany wniosek (blok A.2 wzoru wniosku ORD-WS). Aktem prawnym regulującym właściwość rzeczową i miejscową organów upoważnionych do wydawania w indywidualnych sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643). W celu ustalenia, do którego organu ma być skierowany wniosek (kolumna 3), należy powiązać rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek (kolumna 1), z województwem, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania zainteresowanego będącego stroną postępowania (kolumna 2).

Rodzaj sprawy, której dotyczy wniosek	Województwo, na którego terenie mieści się siedziba / miejsce zamieszkania zainteresowanego	Organ, do którego ma być skierowany wniosek
Podatek dochodowy od osób fizycznych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

ORD-WS⁽¹⁾

7/8

5. Wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej

POLA: JASNE: WYPEŁNIA ZAINTERESOWANY; POLA: CIEMNE: WYPEŁNIA WŁAŚCIVY ORGAN; WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE; DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBISKIM KOLOREM.

Podatek dochodowy od osób prawnych	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Podatek od towarów i usług	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
W zakresie niewymienionym powyżej	dolnośląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	kujawsko-pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubelskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	lubuskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	łódzkie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	małopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	mazowieckie	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	opolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podkarpackie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	podlaskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	pomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	śląskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	świętokrzyskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	warmińsko-mazurskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	wielkopolskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	zachodniopomorskie	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
	adres spoza terytorium Polski	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
	brak możliwości ustalenia właściwości	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

- 5) Wydaną na podstawie wniosku interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia (art. 14r § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).
- 6) Poz. 21 – 24 wypełnia się w przypadku, gdy zainteresowanym będącym stroną postępowania jest nierzeczyd nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 7) Poz. 22 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 21.
- 8) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na portalu podatkowym lub w systemie ePUAP.
- 9) W przypadku gdy zainteresowany będący stroną postępowania ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa do doręczeń spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 10) Poz. 52 nie wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem zainteresowanego będącego stroną postępowania jest nierzeczyd nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 11) Poz. 53 – 56 wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem zainteresowanego będącego stroną postępowania jest nierzeczyd nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 12) Poz. 54 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 53.
- 13) Wypełnienie poz. 67 nie jest obowiązkowe.
- 14) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na portalu podatkowym lub w systemie ePUAP.
- 15) W przypadku gdy zainteresowany będący stroną postępowania ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych) należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa szczególnego (pełnomocnictw szczególnych) spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 16) Przez osobę upoważnioną należy rozumieć osobę pełnomocnika, przedstawiciela lub inną osobę umocowaną do reprezentowania zainteresowanego będącego stroną postępowania.
- 17) Wypełnienie poz. 89 nie jest obowiązkowe.

ORD-WS⁽¹⁾ 8/8

Komentarz

1. Możliwość wystąpienia z wnioskiem wspólnym o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego została wprowadzona od 1 stycznia 2016 r. za sprawą dodania do ustawy nowego art. 14r § 1–6 o.p. Przed tą datą nie istniała formalnie możliwość złożenia wniosku przez kilka zainteresowanych podmiotów o wydanie interpretacji w tym samym stanie faktycznym bądź zdarzeniu przyszłym, w myśl przyjmowanej zasady: jeden zainteresowany wnioskodawca – jedna interpretacja. Aktualnie, stosownie do art. 14 § 1 o.p., z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny). *Ratio legis* stanowiło wyeliminowanie zbędnych i generujących dużą liczbę wniosków przypadków, gdy każdy z podmiotów chcący uzyskać stanowisko organu podatkowego co do skutków podatkowych wynikających dla niego z danego zdarzenia musiał złożyć odrębny wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, przedstawiając w nim w istocie to samo zdarzenie. Wobec często występującej różnej właściwości organów wydających interpretacje, związanej z miejscem zamieszkania lub siedzibą podatnika, to samo zagadnienie było przedmiotem równoległej analizy w różnych organach (zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3462, Sejm VII kadencji, www.sejm.gov.pl). Istotą wniosku wspólnego składanego przez grupę zainteresowanych jest ich zaangażowanie w tym samym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) i w konsekwencji dążenie do uzyskania ochrony prawnej przed negatywnymi skutkami podatkowymi mogącymi powstać dla każdego z zainteresowanych.

2. W uzasadnieniu wskazano, że wspólny wniosek może dotyczyć jednego podatku lub różnych podatków i może być wykorzystany m.in. do następujących zagadnień:

- 1) opodatkowania i stawki VAT;
- 2) obowiązków płatnik – podatnik w podatkach dochodowych;
- 3) wypłat przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;
- 4) opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zbycia wspólnego składnika majątku przez małżonków;
- 5) dotyczących spadkobierców i obdarowanych, nabywców akcji prywatyzowanego przedsiębiorstwa;
- 6) zagadnień wzajemnie sprzężonych w kontekście różnych podatków, np. VAT – podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek dochodowy – podatek od spadków i darowizn.

Jak podkreślono w literaturze, takie zagadnienia mogą także dotyczyć styku podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (por. M. Popławski, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w świetle zmian ordynacji podatkowej*, PPLiFS 2016, nr 6, s. 13). W tym zakresie nie obowiązuje wzór wniosku wspólnego określony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej oraz spo-

sobu uiszczania interpretacji za wspólny wniosek (Dz. U. z 2016 r. poz. 13), wydanym na podstawie art. 14r § 6 o.p. Obowiązek stosowania formularza ORD-WS odnosi się do interpretacji przepisów w zakresie podatków realizowanych przez tzw. państwowe organy podatkowe.

3. Zainteresowani otrzymaniem interpretacji indywidualnej są obligowani do podjęcia następujących czynności:

- 1) wskazania we wniosku wspólnym jednego podmiotu, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji;
- 2) złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 14b § 4 o.p. (zob. art. 14r § 2 o.p.);
- 3) wniesienia opłaty za wniosek wspólny (art. 14r § 4 o.p.);
- 4) dopełnienia innych wymogów formalnych w zakresie dotyczącym wniosku, w szczególności przedstawienia wyczerpująco zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego dla wszystkich zainteresowanych (art. 14r § 4 w związku z art. 14b § 3 o.p.).

Istotne konsekwencje powoduje wskazanie przez zainteresowanych jednego podmiotu, który będzie stroną postępowania w sprawie interpretacji. Osoba wskazana na podstawie art. 14r § 2 o.p. będzie stroną nie tylko w tym postępowaniu, ale także w potencjalnie mogących zaistnieć procedurach zmiany, uchylecia lub wygaśnięcia interpretacji. Tym samym organ prowadzący postępowanie interpretacyjne będzie komunikował się wyłącznie z podmiotem będącym stroną, z pominięciem pozostałych zainteresowanych. Ewentualne braki formalne wniosku wspólnego, np. doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku, powinny być usunięte przez stronę, gdyż to ona powinna być wezwana przez organ do uzupełnienia braków formalnych wniosku pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia. Strona postępowania będzie również obowiązana do udzielania organowi wyjaśnień. Podkreślić należy, że czynności dokonywane w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej przez innych zainteresowanych (niewskazanych jako strona) będą bezskuteczne. Dotyczy to np. dotrzymania terminu określonego w art. 169 § 1 o.p. przez innego zainteresowanego działającego w zastępstwie podmiotu wymienionego we wniosku wspólnym jako strona postępowania. W przypadku gdy wniosek wspólny nie będzie spełniał warunków formalnych, np. opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będzie niepełny albo nie zostaną dołączone stosowne oświadczenia, organ będzie wydawał postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

4. Należy podkreślić, że komunikowanie się przez organ wydający interpretację wyłącznie z podmiotem wskazanym jako strona, wywołuje konsekwencje prawne nie tylko w przypadku wezwań do uzupełnienia wniosku, ale także odnośnie do doręczenia wydanej interpretacji indywidualnej oraz postępowań w sprawie. W art. 14r § 3 o.p. przewidziano, że organ wydaje tylko jedną interpretację indywidualną, którą doręcza podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym zainteresowanym organ powinien doręczyć odpis interpretacji lub postanowienia dotyczącego interpretacji. Nie umniejsza to skutku prawnego interpretacji, która zainteresowanych stosujących się do niej chroni w takim samym stopniu, jak też

nie tamuje wniesienia przez każdego z nich skargi do sądu administracyjnego. Skutek ten wystąpi od dnia doręczenia interpretacji podmiotowi wskazanemu we wniosku jako strona postępowania, a nie doręczenia odpisów pozostałym zainteresowanym. Powiązanie interpretacji wspólnej z wnioskiem wspólnym o jej wydanie jest oczywiste. We wniosku (formularz ORD-WS) należy podać dane zainteresowanego będącego stroną postępowania (część B) oraz informacje o grupie zainteresowanych (ich liczbie ogółem oraz liczbie zainteresowanych niebędących stroną postępowania – część F, przy czym liczba tych ostatnich powinna być zgodna z liczbą dołączonych do wniosku załączników ORD-WS/B). Skoro więc przedstawiony we wniosku stan faktyczny bądź przedstawione zdarzenie przyszło dotyczy wszystkich zainteresowanych, odstąpienie jednego z nich bądź przystąpienie innego podmiotu jako następcy w zdarzeniu opisanym we wniosku spowoduje, że interpretacja nie będzie chroniła zainteresowanych.

5. W art. 14r § 4 o.p. przyjęto, na zasadzie wyjątku od art. 14f § 1 i 2 o.p., odmienną metodologię ustalania opłaty za wniosek wspólny. Opłata za ten wniosek stanowi iloczyn kwoty określonej zgodnie z art. 14f o.p. (tj. 40 zł × liczba odrębnych stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych) i liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku. Takie rozwiązanie wydaje się być uzasadnione, gdyby bowiem każdy z zainteresowanych złożył wniosek na „zwykłych zasadach”, poniósłby opłatę w wysokości określonej w art. 14f § 1 o.p. W powyższej sytuacji opłatę za wniosek wspólny będzie zobowiązany wnieść podmiot wymieniony we wniosku jako strona postępowania i on też będzie uprawniony do otrzymania zwrotu nienależnie wniesionej opłaty.

6. WNIOSK O WYDANIE INTERPRETACJI OGÓLNEJ

POLA JASNE WYPELNIĄ WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNIĄ WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP / numer PESEL (niepodzielnie skrócić) wnioskodawcy ¹⁾	2. Nr dokumentu	3. Status
7 1 1 1 6 2 8 9 3		

ORD-OG WNIOSK O WYDANIE INTERPRETACJI OGÓLNEJ

Podstawa prawna: Art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).				
A. MIEJSCE, ZAKRES I CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU				
A.1. ORGAN, DO KTÓREGO KIEROWANY JEST WNIOSEK				
Zaznaczyć właściwy kwadrat:				
4. ☒ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy	Organ właściwy dla wniosków dotyczących przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.			
5. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach	Organ właściwy dla wniosków dotyczących przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku akcyzowego – adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.			
6. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu	Organ właściwy dla wniosków dotyczących przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług – adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno..			
7. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie	Organ właściwy dla wniosków dotyczących przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa – adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.			
8. ☐ Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi	Organ właściwy dla wniosków dotyczących przepisów prawa podatkowego w zakresie niewymienionym w poz.4-7 – adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.			
A.2. CEL ZŁOŻENIA WNIOSKU				
9. Cel złożenia wniosku (zaznaczyć właściwy kwadrat):				
☒ 1. złożenie wniosku ☐ 2. uzupełnienie wniosku				
B. DANE WNIOSKODAWCY				
* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi ** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi				
B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE				
10. Nazwisko, pierwsze imię ¹⁾ / Nazwa pełna** DrewPol spółka jawna				
11. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość ²⁾		12. Zagraniczny numer identyfikacyjny ³⁾		
13. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjny) ²⁾		14. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjny) ²⁾		
15. REGON ** 570217229		16. Numer KRS ** 0000013601		
B.2. ADRES ZAMIESZKANIA* / ADRES SIEDZIBY ** WNIOSKODAWCY				
17. Kraj Polska	18. Województwo podlaskie		19. Powiat Suwałki	
20. Gmina Suwałki	21. Ulica Wiśniowa		22. Nr domu 365	23. Nr lokalu -
24. Miejscowość Suwałki		25. Kod pocztowy 16-500	26. Poczta Suwałki	
B.3. ADRES DO KORESPONDENCJI WNIOSKODAWCY				
Pozycje od 27 do 36 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres zamieszkania / adres siedziby.				
27. Kraj	28. Województwo		29. Powiat	
30. Gmina	31. Ulica		32. Nr domu	33. Nr lokalu
34. Miejscowość		35. Kod pocztowy	36. Poczta	
B.4. WNIOSK O DORECZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ				
Wypełnienie poz. 37 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części H oznacza złożenie wniosku o doreczenie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doreczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doreczone pocztą tradycyjną na adres wskazany w części B.3, a jeżeli takowy nie został wskazany na adres wskazany w części B.2 (art.144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).				
37. Adres elektroniczny do doreczeni ¹⁾				

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

C. PEŁNOMOCNICZY I PRZEDSTAWICIELE WNIOSKODAWCY				
C.1. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU DO DORĘCZEŃ LUB DANE PRZEDSTAWICIELA ⁵⁾				
Poz. od 38 do 44 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń lub działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora).				
38. Pierwsze imię		39. Nazwisko		
40. Identyfikator podatkowy NIP/numer PESEL (niepotrzebne skreślić) pełnomocnika do doręczeń lub przedstawiciela ⁶⁾				
41. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość ⁷⁾		42. Zagraniczny numer identyfikacyjny ⁸⁾		
43. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjne) ⁷⁾		44. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numery identyfikacyjne) ⁷⁾		
C.2. ADRES DO DORĘCZEŃ PRZEDSTAWICIELA				
Poz. od 45 do 55 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca działa przez przedstawiciela, o którym mowa w art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. opiekuna prawnego, kuratora) do doręczeń.				
45. Kraj	46. Województwo		47. Powiat	
48. Gmina	49. Ulica		50. Nr domu	51. Nr lokalu
52. Miejscowość		53. Kod pocztowy	54. Poczta	
55. Inne informacje ułatwiające kontakt z przedstawicielem (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ⁹⁾				
C.3. WNIOSEK PRZEDSTAWICIELA O DORĘCZENIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ				
Wypełnienie poz. 56 nie jest obowiązkowe. Wypełnienie tej pozycji oraz złożenie podpisu(ów) w części H oznacza złożenie wniosku o doręczanie pism, w sprawie będącej przedmiotem wniosku, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa). W przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma będą doręczane pocztą tradycyjną na adres wskazany w części C.2 (art. 144 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).				
56. Adres elektroniczny do doręczeń ¹⁰⁾				
C.4. INFORMACJA O PEŁNOMOCNIKU SZCZEGÓLNYM ¹¹⁾				
Poz. 57 należy wypełnić tylko wówczas, gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych).				
57. Liczba pełnomocników szczególnych				
D. SPOSÓB UISZCZENIA I ZWROTU OPŁATY ORAZ NUMERY RACHUNKÓW BIEŻĄCYCH				
58. Dowód uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):				
☒ 1. został dołączony do wniosku ☐ 2. zostanie dostarczony do organu w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku				
59. Numer rachunku bieżącego, na który uiszcza się opłatę (zaznaczyć właściwy kwadrat):				
☒ Izba Skarbowa w Bydgoszczy, nr rachunku bankowego 52 1010 1078 0040 6622 3100 0000 ☐ Izba Skarbowa w Katowicach, nr rachunku bankowego 68 1010 1212 0010 3622 3100 0000 ☐ Izba Skarbowa w Łodzi, nr rachunku bankowego 87 1010 1371 0005 2122 3100 0000 ☐ Izba Skarbowa w Poznaniu, nr rachunku bankowego 29 1010 1469 0032 6122 3100 0000 ☐ Izba Skarbowa w Warszawie, nr rachunku bankowego 31 1010 1010 0166 4922 3100 0000				
60. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):				
☒ 1. zwrot na rachunek bieżący ☐ 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.2 ☐ 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3 ☐ 4. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika do doręczeń wskazany w załączonym pełnomocnictwie ☐ 5. zwrot przekazem pocztowym na adres pełnomocnika szczególnego wskazany w załączonym pełnomocnictwie ☐ 6. zwrot przekazem pocztowym na adres przedstawiciela wskazany w części C.2				
61. Numer rachunku bieżącego (wypełnić, jeżeli w poz. 60 zaznaczono kwadrat nr 1):				
2 4 1 2 2 8 9 0 0 0 0 0 0 6 6 1 3 0 5 1 2 1 1 1 1 _____				

ORD-OG⁽²⁾

2/6

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

E. PRZEDSTAWIENIE ZAGADNIENIA ORAZ WSKAZANIE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO WYMAGAJĄCYCH WYDANIA INTERPRETACJI OGÓLNEJ

Jeżeli obszerność przedstawionego zagadnienia oraz przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-OG, należy je opisać w załączniku ORD-OG/A do wniosku.

62. Zagadnienie będące przedmiotem wniosku (należy przedstawić jedno zagadnienie, w przypadku wystąpienia więcej niż jednego zagadnienia, dla każdego z nich należy złożyć odrębny wniosek)

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w pełnej wysokości ponoszonych przez przedsiębiorcę wydatków stanowiących czynsz najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

Spółka, na podstawie zawartej umowy najmu, wynajmuje samochody osobowe, które wykorzystuje na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Ponoszone z tytułu czynszu najmu samochodów osobowych wydatki rozlicza na podstawie faktur VAT, zaliczając je bez limitu do kosztów uzyskania przychodów; wydatki te nie są ograniczone limitem, ponieważ nie mieszczą się w kategorii wydatków, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT.

Koszty związane z używaniem samochodu osobowego to zdaniem Spółki koszty posługiwania się tym samochodem, wykorzystywania go. Koszty te nie obejmują kosztów związanych z uzyskaniem możliwości używania takiego samochodu. W konsekwencji do kosztów z tytułu używania wynajętego samochodu osobowego dla potrzeb działalności gospodarczej zaliczane są wszelkiego rodzaju wydatki eksploatacyjne. Wydatkami o charakterze eksploatacyjnym nie są wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Są to wydatki na uzyskanie samego tytułu prawnego umożliwiającego używanie samochodu, a zatem są kategorią odrębną od kosztów eksploatacji samochodu.

ORD-OG₍₂₎

3₆

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYM, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM

63. Przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego bez przytaczania treści przepisów)

- art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej: ustawa PIT)
- art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT
- art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; dalej: ustawa CIT).
- art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT

F. WSKAZANIE NIEJEDNOLITEGO STOSOWANIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Jeżeli obszerność wskazywania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-OG, należy je opisać w załączniku ORD-OG/A do wniosku.

64. Wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, oraz w takich samych stanach prawnych (należy wskazać organ wydający, datę wydania oraz sygnatury rozbieżnych decyzji, postanowień lub interpretacji indywidualnych)

Dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie, organy podatkowe z reguły uznają, że czynsz najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej stanowi koszty uzyskania przychodów do wysokości limitu określonego przepisami art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT. W celu ustalenia, które wydatki mieszczą się w wyznaczonym limicie, podatnicy obowiązani są prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

Pogląd taki został wyrażony w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 stycznia 2013 r., IPPB1/415-1508/12-2/MT, który stwierdził, że w przypadku najmu samochodów osobowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych i udokumentowanych wydatków z tytułu czynszu za najem samochodu, jednak wyłącznie do wysokości nie wyższej niż odpowiadająca kwocie wynikającej z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, pod warunkiem prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

W decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Suwałkach z dnia 12 października 2013 r., II US-PDF/4/235/14 określono spółce zależnej DrewBud sp. z o.o. dodatkowe zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r., wyłączając uprzednio z kosztów uzyskania przychodów wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, wykraczające poza dopuszczalny zdaniem organu podatkowego limit.

Jednocześnie część organów podatkowych prezentuje poglądy odmienne. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku, po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego w zakresie prawidłowości deklarowania podstaw opodatkowania i wywiązywania się z zobowiązań w podatku dochodowym osób prawnych w 2013 r. przez wyżej wskazaną spółkę DrewBud sp. z o.o., wydał w dniu 13 maja 2014 r. decyzję, nie kwestionując możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w pełnej wysokości kosztu czynszu najmu samochodów osobowych.

ORD-OG₍₂₎

4/6

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Również w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 grudnia 2012 r., IPPB1/415-1191/12-2/KS, podkreślono, że używanie samochodu osobowego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umowy najmu, spełniającej warunki określone przepisem art. 23b ustawy PIT, daje możliwość zaliczenia wydatków związanych z użytkowaniem tego samochodu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

W orzecznictwie sądów administracyjnych także prezentowane są niejednolite poglądy w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

Wśród wyroków sądów administracyjnych, które podzielają stanowisko organów podatkowych odnośnie do limitowania wydatków, wskazać należy wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., II FSK 189/06, LEX nr 229575; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2007 r., I SA/GI 377/06, LEX nr 454023, czy wyrok NSA z dnia 25 marca 2010 r., II FSK 1890/08, LEX nr 611723.

Zgodnie z drugą linią orzecniczą, wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej nie są ograniczone limitem wynikającym z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu i stawki za 1 km określonej w odrębnych przepisach. Przedmiotowe wydatki powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na ogólnych zasadach, określonych w art. 22 ust. 1 ustawy PIT i odpowiednio art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Stanowisko takie prezentowane jest w wyroku WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2010 r., III SA/Wa 1502/09, LEX nr 612117; wyroku NSA z dnia 16 marca 2012 r., II FSK 2030/10, LEX nr 1214165; wyroku NSA z dnia 17 października 2012 r., II FSK 467/11, LEX nr 1221183, oraz wyrokach NSA z dnia 20 sierpnia 2013 r., II FSK 2446/11, GP 2013, nr 161, s. 3, i II FSK 2447/11, LEX nr 1350209.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności wniosek o wydanie interpretacji ogólnej jest zasadny.

ORD-OG₍₂₎

5₁₆

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOŁOREM.

G. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH ORD-OG/A	
Należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-OG/A	
65. Do wniosku dołączono załączniki (należy podać liczbę dołączonych załączników ORD-OG/A)	
0 0	
H. PODPIS WNIOSKODAWCY LUB OSOBY UPOWAŻNIONEJ	
66. Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych)	67. Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej (osób upoważnionych) ¹²⁾
Dariusz Grabowski	<i>Dariusz Grabowski</i>
68. Data wypełnienia wniosku (dzień - miesiąc - rok)	69. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z wnioskodawcą (nr telefonu, faksu, adres e-mail) ¹³⁾
3 0 0 1 2 0 1 7	+48 604 224 881; dariusz@grabowski.poczta.fm

- 1) Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawca jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 2) Poz. 11 – 14 wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawca jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 3) Poz. 12 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 11.
- 4) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- 5) W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika do doręczeń należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa do doręczeń spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 6) Poz. 40 nie wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 7) Poz. 41 – 44 wypełnia się w przypadku, gdy pełnomocnikiem do doręczeń lub przedstawicielem wnioskodawcy jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).
- 8) Poz. 42 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 41.
- 9) Wypełnienie poz. 55 nie jest obowiązkowe.
- 10) Adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym odpowiednio przez organy podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Do doręczeń pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej może mieć zastosowanie adres elektroniczny na **portalu podatkowym** lub w systemie **ePUAP**.
- 11) W przypadku gdy wnioskodawca ustanowił w sprawie pełnomocnika szczególnego (pełnomocników szczególnych) należy dostarczyć organowi oryginał lub notarialnie poświadczony, lub uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa szczególnego (pełnomocnictw szczególnych) spełniającego wymogi określone w rozdziale 3a działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa.
- 12) Przez osobę upoważnioną należy rozumieć osobę pełnomocnika, przedstawiciela lub inną osobę umocowaną do reprezentowania wnioskodawcy.
- 13) Wypełnienie poz. 69 nie jest obowiązkowe.

ORD-OG ⁽²⁾	6 ₆
-----------------------	----------------

Komentarz

1. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien być złożony na ustalonym przez Ministra Finansów wzorze (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek, Dz. U. z 2016 r. poz. 15). Niemniej jednak wydaje się, że niezachowanie wymogu złożenia wniosku w formie ustalonej w powołanym wyżej rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 14a § 11 o.p. nie powinno być wyłącznym powodem odmowy podjęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji ogólnej, jeżeli spełnione zostały wymogi formalne wniosku, został on skierowany do właściwego organu interpretującego oraz należycie opłacony. Przepisy ordynacji podatkowej nie wskazują natomiast jednoznacznie, kto jest legitymowany do złożenia takiego wniosku; zastrzegają jedynie wyraźnie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej. Oznacza to, że uprawniony do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej jest w zasadzie każdy podmiot (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej), któremu nie przyznano statusu organu administracji publicznej. Enumeratywny katalog takich podmiotów określono w art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a., jednak – co należy podkreślić – wyłącznie na potrzeby ogólnego postępowania administracyjnego (wobec braku stosownego odesłania nie ma uzasadnionych podstaw do stosowania quasi-definicji z art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a.). W doktrynie wskazuje się na istotne cechy takich organów (m.in. osoba wyodrębniona organizacyjnie bądź grupa takich osób; kompetencje, właściwość, możliwość posługiwania się środkami władczymi w rozstrzyganiu indywidualnych spraw). Wyeliminowanie organów administracji publicznej z kręgu podmiotów wnioskujących o wydanie interpretacji indywidualnej jest jednak niezasadne, ponieważ z przepisów materialnego prawa podatkowego wynika, że mogą być zainteresowane ich uzyskaniem. Tym samym nie może składać wniosku o wydanie interpretacji organ władzy publicznej, chociaż jest podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 u.p.t.u.). Podobnie do jego złożenia nie są uprawnione organy lokalnej administracji podatkowej w przypadku braku jednolitości w decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych w zakresie podatków samorządowych.

2. O ile przed 2012 r. pismo skierowane do Ministra Finansów o wydanie interpretacji ogólnej nie było podaniem w rozumieniu art. 168 o.p., o tyle obecnie na podstawie odesłania zawartego w art. 14a § 9 o.p. mamy do czynienia z podaniem, ze wszystkimi tego konsekwencjami (wezwanie do uzupełnienia braków formalnych podania pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia). Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien więc zawierać uzasadnienie konieczności jej wydania, w szczególności:

- 1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej (art. 14a § 2 pkt 1 o.p.);
- 2) wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w ta-

kich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych (art. 14a § 2 pkt 2 o.p.);

- 3) inne wymogi podania wskazane w art. 168 § 2 i 3 o.p. (treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adresu, podpis).

Ponadto, jak już wyżej nadmieniono, wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien być złożony według wzoru ustalonego rozporządzeniem Ministra Finansów oraz opłacony (opłata podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wydania interpretacji ogólnej).

3. Wymogi stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej są bardzo rygorystyczne. We wniosku bowiem nie tylko należy wskazać przepisy wymagające wydania interpretacji, lecz także dobrze je uzasadnić, wskazując przy tym niejednolite stosowanie przepisów w konkretnych decyzjach, postanowieniach oraz indywidualnych interpretacjach wydanych – co istotne – w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych (wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I FSK 1547/13, LEX nr 1598112). Oznacza to, że w praktyce mało który wniosek będzie takie warunki spełniał. Co więcej, aby interpretacja ogólna została wydana, w dniu złożenia wniosku:

- 1) nie może być prowadzone postępowanie podatkowe lub kontrola skarbową w wyżej wskazanych sprawach;
- 2) od decyzji lub na wydane postanowienie w wyżej wskazanych sprawach strona nie wniosła środków zaskarżenia, tj. odpowiednio odwołania bądź zażalenia.

4. W razie niespełnienia powyższych warunków – tj. niewykazania niejedności stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej, stwierdzenia prowadzenia postępowania podatkowego lub kontrolnego w sprawach objętych wnioskiem – Minister Finansów wydaje postanowienie w sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia (przysługuje na nie zażalenie stosownie do art. 14a § 5 o.p.).

5. W praktyce mogą zaistnieć przypadki, gdy strona wniosła o wydanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego, argumentując, że działające z upoważnienia Ministra Finansów organy interpretacyjne wydały dwie sprzeczne interpretacje indywidualne dotyczące stosowania tego samego przepisu prawa podatkowego w identycznych stanach faktycznych oraz prawnych, a następnie jedna z nich, w terminie do wydania interpretacji ogólnej, została zmieniona z urzędu przez tegoż ministra na podstawie art. 14e § 1 o.p. do stanu zgodności z tą drugą interpretacją indywidualną. W tej sytuacji trafnie przyjmuje się, że nie można mówić o niejednołitym stosowaniu prawa w interpretacjach indywidualnych (por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2015 r., II FSK 2253/13, LEX nr 1824580).

6. Przez takie same stany faktyczne (czy prawne) należy rozumieć identyczne stany faktyczne (prawne). Nawet więc w przypadku rzetelnie przygotowanego wniosku o wydanie interpretacji ogólnej i dołożenia przez podatnika starań w wykazaniu niejedności stosowania przepisów prawa podatkowego z podaniem określonych dat i sygnatur decyzji, postanowień czy interpretacji indy-

widualnych, organ interpretujący może pozostawić wniosek bez rozpatrzenia z powodu znikomych różnic w stanach faktycznych, zdarzeniach przyszłych oraz zdarzeniach prawnych. Minister Finansów, przewidując, że takie sytuacje będą bardzo liczne, delegował w tym zakresie uprawnienia na rzecz pięciu dyrektorów izb skarbowych. Od dnia 1 stycznia 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy jest upoważniony, jako organ pierwszej instancji, do wydawania postanowień o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, bez względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę wnioskodawcy; Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach – odpowiednio w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku akcyzowego; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu – w zakresie VAT; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie – w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz ordynacji podatkowej; Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi – w zakresie wyżej niewymienionym. Przepisy dotyczące interpretacji ogólnych wydawanych na wniosek podmiotów zainteresowanych pozostają więc w praktyce martwe, a wydawane przez organy podatkowe postanowienia o pozostawieniu wniosków bez rozpatrzenia oraz brak zwrotu opłaty w przypadku odrzucenia wniosku zniechęcają potencjalnie zainteresowanych do ich składania.

7. Standaryzacja wniosku o wydanie interpretacji oraz wskazanie w nim właściwych rzeczowo dyrektorów izb skarbowych (wnioskodawca, wypełniając wniosek, wybiera spośród tam wymienionych odpowiedniego, stosownie do przypisanego temu organowi podatku) w praktyce zmarginalizowały problem kierowania wniosku do organu niewłaściwego. Podstawowym zadaniem dyrektora izby skarbowej, do którego skierowano wniosek, powinno być sprawdzenie, czy został skierowany do właściwego organu oraz czy została wniesiona opłata od wniosku. W przeciwnym razie odpowiednio stosuje się art. 170 o.p. W dalszej kolejności organ powinien sprawdzić zasadność wydania interpretacji przez weryfikację wymogów określonych w art. 14a § 2 pkt 2 o.p. W tym celu ma obowiązek skonfrontować wskazane przez wnioskodawcę decyzje, postanowienia, interpretacje indywidualne w celu wykazania niejednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Realizacji tego obowiązku towarzyszy uprawnienie do występowania z pisemnym żądaniem do organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej o przekazanie akt dotyczących wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych, które powinny być przekazane niezwłocznie (art. 14a § 7 o.p. w związku z § 3 rozporządzenia 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). Istnienie niejednolitych interpretacji indywidualnych przesądza o konieczności wydania interpretacji ogólnej na wniosek podatnika (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2013 r., III SA/Wa 3379/12, LEX nr 1436784).

8. Rozpatrzenie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej nie jest prowadzone w ramach postępowania podatkowego, niemniej z racji odesłania zawartego

w art. 14a § 9 o.p. Minister Finansów i organy przez niego upoważnione zobowiązani są respektować zasadę praworządności (art. 120 o.p.), prowadzić postępowanie interpretacyjne w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), z uwzględnieniem zasady szybkości i wnikliwości postępowania (art. 125 o.p.), a także zapewnieniem jawności dla jego stron (art. 130 o.p.).

9. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej spełniający wymogi formalne i niezawierający przeszkód do jej wydania (przeszkodą jest toczące się postępowanie podatkowe bądź kontrolne w sprawie objętej wnioskiem, a także obowiązywanie już interpretacji ogólnej w tym samym zakresie przy niezmiennym stanie prawnym) powinien być przekazany Ministrowi Finansów – zasadniczo do pozytywnego rozpatrzenia i wydania interpretacji ogólnej zgodnie z żądaniem. Organ interpretujący związany jest terminem określonym w art. 14d o.p., co oznacza, że interpretacja ogólna powinna być wydana bez zbędnej zwłoki, jednak maksymalnie w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Nie wlicza się przy tym terminów określonych w art. 139 § 4 o.p.

7. ZAŁĄCZNIK DO WNIOSKU O WYDANIE INTERPRETACJI OGÓLNEJ ORD-OG/A

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESZYM KOŁOREM.

1. Identyfikator podatkowy NIP / numer PESEL (niepotrzebne skreślić) wnioskodawcy ¹⁾
7 1 1 1 1 6 2 8 9 3

ORD-OG/A

**ZAŁĄCZNIK DO WNIOSKU
O WYDANIE INTERPRETACJI OGÓLNEJ**

2. Nr załącznika ²⁾
0 1 / 0 1

Załącznik do wniosku ORD-OG	
B. DANE WNIOSKODAWCY	
* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi ** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi	
3. Nazwisko, pierwsze imię [*] / Nazwa pełna ^{**} DrewPol spółka jawna	
4. Numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość ³⁾	5. Zagraniczny numer identyfikacyjny ^{4) 5)}
6. Rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego) ³⁾	7. Kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość (numeru identyfikacyjnego) ³⁾
8. REGON ** 570217229	9. Numer KRS ** 0000013601
E. PRZEDSTAWIENIE ZAGADNIENIA ORAZ WSKAZANIE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO WYMAGAJĄCYCH WYDANIA INTERPRETACJI OGÓLNEJ	
10. Zagadnienie będące przedmiotem wniosku (należy przedstawić jedno zagadnienie, w przypadku wystąpienia więcej niż jednego zagadnienia, dla każdego z nich należy złożyć odrębny wniosek) Wydatkami o charakterze eksploatacyjnym nie są wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Są to wydatki na uzyskanie samego tytułu prawnego umożliwiającego używanie samochodu, a zatem są kategorią odrębną od kosztów eksploatacji samochodu.	

POLA JASNE WYPEŁNIA WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPEŁNIA WŁAŚCIWY ORGAN. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

11. Przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego bez przytaczania treści przepisów)

- art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej: ustawa PIT)
- art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT
- art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888; dalej: ustawa CIT)
- art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT

F. WSKAZANIE NIEJEDNOLITEGO STOSOWANIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

12. Wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, oraz w takich samych stanach prawnych (należy wskazać organ wydający, datę wydania oraz sygnatury rozbieżnych decyzji, postanowień lub interpretacji indywidualnych)

Również w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 grudnia 2012 r., IPPB1/415-1191/12-2/KS, podkreślono, że używanie samochodu osobowego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umowy najmu, spełniającej warunki określone przepisem art. 23b ustawy PIT, daje możliwość zaliczenia wydatków związanych z użytkowaniem tego samochodu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Także orzecznictwo sądów administracyjnych w kwestii będącej przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji ogólnej nie jest jednolite.

Pierwsza grupa wyroków podziela stanowisko organów podatkowych odnośnie do limitowania wydatków. Można tu wskazać następujące orzeczenia: wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., II FSK 189/06, LEX nr 229575, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2007 r., I SA/Gl 377/06, LEX nr 454023, czy wyrok NSA z dnia 25 marca 2010 r., II FSK 1890/08, LEX nr 611723.

Zgodnie z drugą dominującą linią orzecniczą, wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej nie są ograniczone limitem wynikającym z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu i stawki za 1 km określonej w odrębnych przepisach. Przedmiotowe wydatki powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na ogólnych zasadach, określonych w art. 22 ust. 1 ustawy PIT i odpowiednio art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Stanowisko takie prezentowane jest w wyroku WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2010 r., III SA/Wa 1502/09, LEX nr 612117, wyroku NSA z dnia 16 marca 2012 r., II FSK 2030/10, LEX nr 1214165, wyroku NSA z dnia 17 października 2012 r., II FSK 467/11, LEX nr 1221183, oraz wyrokach NSA z dnia 20 sierpnia 2013 r., II FSK 2446/11, GP 2013, nr 161, s. 3, i II FSK 2447/11, LEX nr 1350209.

1) Poz. 1 nie wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).

2) Należy podać kolejny numer załącznika w ogólnej liczbie składanych załączników ORD-OG/A.

3) Poz. 4 – 7 wypełnia się w przypadku, gdy wnioskodawcą jest nierezydent nieposiadający identyfikatora podatkowego (NIP/numer PESEL).

4) Poz. 5 nie wypełnia się w przypadku podania numeru i serii dokumentu stwierdzającego tożsamość w poz. 4.

ORD-OG/A ₍₂₎	2 _{/2}
-------------------------	-----------------

Komentarz

1. Wymogi formalne wniosku o wydanie interpretacji ogólnej określone w art. 14a § 2 o.p. powodują, że przedstawienie przez zainteresowanego zagadnienia wymagającego wydania interpretacji, jak też wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych) oraz prawnych, sprawia, że jego zawartość będzie obszerna i wykraczająca poza możliwości wskazane w formularzu ORD-OG. Przewidując takie sytuacje, Minister Finansów określił w tym samym rozporządzeniu także wzór załącznika ORD-OG/A (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty za wniosek, Dz. U. z 2016 r. poz. 15)

2. O tym, kiedy zainteresowany powinien skorzystać z załącznika ORD-OG/A, informuje pouczenie zawarte w częściach E oraz F. Należy go wykorzystać, jeżeli zaistnieje przynajmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) obszerność przedstawionego zagadnienia oraz przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-OG;
- 2) obszerność wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-OG.

3. Zainteresowany wedle potrzeby może korzystać z wielu formularzy załącznika ORD-OG/A. Załączniki te powinny być ponumerowane przez podanie kolejnego numeru w ogólnej liczbie składanych załączników ORD-OG/A. W części G wniosku ORD-OG należy natomiast podać liczbę dołączonych do wniosku załączników ORD-OG/A.

8. POSTANOWIENIE W SPRAWIE POZOSTAWIENIA WNIOSKU BEZ ROZPATRZENIA

Toruń, dnia 10 stycznia 2017 r.

Minister Finansów

Organ upoważniony do wydania interpretacji:

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Adres do korespondencji:

Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu

ul. Św. Jakuba 20

87-100 Toruń

Telefon: (56) 669 60 16, fax: (56) 669 60 02

Nr sprawy: ITPP3/443-189/16/GD

GAS SYSTEM Sp. z o.o.

ul. Kopernika 18

15-333 Białystok

NIP 711-012-43-35

POSTANOWIENIE W SPRAWIE POZOSTAWIENIA WNIOSKU BEZ ROZPATRZENIA

Na podstawie art. 14g § 1 w związku z art. 14b § 3 oraz art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.) oraz § 2 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działając w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że wniosek GAS SYSTEM Sp. z o.o. (dalej jako Spółka) z dnia 22 grudnia 2016 r. (data doręczenia – 28 grudnia 2016 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczący podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania nielegalnie pobranego gazu z sieci gazowej,

pozostawia bez rozpatrzenia.

Uzasadnienie

W dniu 22 grudnia 2016 r. został złożony przez Spółkę wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczący podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania nielegalnie pobranego gazu z sieci gazowej. Zgodnie z art. 14b § 3 o.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz

do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Ponieważ wskazany wniosek zawierał braki formalne, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 29 grudnia 2016 r. na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h o.p. wezwał Spółkę do uzupełnienia wniosku przez przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, w terminie 7 dni od dnia otrzymania wezwania, zastrzegając jednocześnie, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

Stosownie do art. 14g § 1 o.p. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. pozostawia się bez rozpatrzenia, przy czym organ wydaje w tej sprawie postanowienie.

Ponieważ wniosek Spółki nie spełnia wymogów formalnych i nie został uzupełniony w wyznaczonym terminie, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy postanowił pozostawić wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego bez rozpatrzenia.

Pouczenie

Na niniejsze postanowienie przysługuje Spółce zażalenie, które należy wnieść do Ministra Finansów za pośrednictwem tutejszego organu w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia (art. 236 w związku z art. 14h o.p.).

Z upoważnienia

Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Ewa Lipka

Wicedyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.

Komentarz

1. Wydanie przez organ uprawniony do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego rozstrzygnięcia w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia możliwe jest w dwóch sytuacjach i zależy od rodzaju interpretacji – zawsze jednak będzie związane z zaistnieniem określonych braków formalnych i niedopełnieniem wymogów przez wnioskodawcę.

2. Minister Finansów obligatoryjnie pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia w trybie określonym w art. 14a § 4 i 5 o.p., jeżeli wnioskodawca nie uzasadnił konieczności wydania interpretacji ogólnej, a zwłaszcza:

- 1) nie przedstawił zagadnienia oraz nie wskazał przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
- 2) nie wskazał niejednołitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

Ponadto Minister Finansów pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli w dniu złożenia wniosku w określonych sprawach toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo na decyzje lub na postanowienie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie (art. 14a § 3 w związku z art. 14a § 2 pkt 2 o.p.).

Pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia może być także spowodowane tym, że przedstawione w nim zagadnienie było już przedmiotem interpretacji ogólnej, która nadal obowiązuje, gdyż stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie. Zatem zmiana stanu faktycznego przy spełnieniu innych wymogów formalnych wniosku obliguje organ podatkowy do wydania interpretacji ogólnej.

Minister Finansów nie wydaje samodzielnie rozstrzygnięć w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosków o wydanie interpretacji ogólnej. Dokonał bowiem w zakresie przysługujących mu kompetencji centralizacji uprawnień, określając organy podatkowe (pięciu dyrektorów izb skarbowych) upoważnione do wydawania w pierwszej instancji postanowień w tych sprawach, określając także ich właściwość rzeczową i miejscową. Określenie właściwości nie jest uzależnione przy tym od miejsca zamieszkania lub siedziby wnioskodawcy, ale od przedmiotu wnioskowanej interpretacji ogólnej (przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy – w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – zob. § 1 i 2 r.u.w.p.).

3. Organ interpretujący pozostawia bez rozpatrzenia wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, który nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. Jest to oczywista konsekwencja niedopełnienia przez autora wniosku obowiązków w zakresie:

- 1) wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego,
- 2) przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego,
- 3) należytego uzupełnienia – na wezwanie organu – braków formalnych wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Oczywiście wątpliwości może budzić, na ile wyczerpująco powinien być przedstawiony we wniosku interpretacyjnym zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Nie ulega wątpliwości, że wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego leży w interesie samego wnioskodawcy, umożliwia bowiem organowi podatkowemu prawidłowe wydanie interpretacji, gwarantując jednocześnie au-

torowi wniosku ochronę prawną. Wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny to taki, na podstawie którego organ podatkowy będzie mógł w sposób pewny i niebudzący żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić informacji w zakresie możliwości zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w razie potrzeby dokonując także operatywnej wykładni adekwatnych do niego przepisów (zob. J. Brolik, *Warunki poprawności przebiegu postępowania o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego – wyrok NSA z 7 stycznia 2009 r., II FSK 1408/07*, Jur. Podat. 2009, nr 2, s. 68).

4. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia może nastąpić, gdy wnioskodawca nie uzupełni wniosku według zaleceń organu wydającego interpretację w wyznaczonym przez niego terminie. Przedtem jednak powinien wezwać wnioskodawcę do dopełnienia tych czynności, do czego zobowiązuje go art. 169 § 1 w związku z art. 14h o.p. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia powinno nastąpić także wówczas, gdy wnioskodawca prawidłowo wezwany do uzupełnienia braków formalnych wniosku:

- 1) uzupełnia go tylko częściowo;
- 2) powiela w odpowiedzi na wezwanie argumentację zawartą we wniosku;
- 3) wezwany do uzupełnienia wniosku przez wniesienie opłaty od wniosku oraz doprecyzowanie stanu faktycznego bądź przedstawienia własnego stanowiska w sprawie wnosi jedynie opłatę.

Z celu, jakiemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, że wnioskodawca winien opisać te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia, czy przepis, którego stosowania dotyczy wniosek, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie – a więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Kr 121/11, LEX nr 1127210). W orzecznictwie sądów administracyjnych została również podniesiona kwestia takiego sposobu konstruowania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zdarzenia przedstawiane są wielowariantowo, co stwarza wrażenie, że zamiarem wnioskodawcy jest uzyskanie poglądu w zakresie optymalizacji podatkowej swoich przyszłych poczynąń gospodarczych. Tymczasem postępowanie o udzielenie interpretacji ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, do którego można wydać interpretację indywidualną. W tego typu przypadkach niewyczerpujące, niejasne doprecyzowanie stanu faktycznego przez wnioskodawcę na wezwanie organu powoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2013 r., I SA/Łd 244/13, LEX nr 1325481; postanowienie NSA z dnia 14 października 2010 r., II FSK 923/09, LEX nr 607812).

5. Zarówno w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, jak i interpretacji indywidualnej, organ podatkowy wydaje postanowienie, na które przysługuje zażalenie (por. art. 14a § 5 oraz art. 14g § 1 oraz art. 169 § 4 w związku z art. 14h o.p.). Postanowienia w tych sprawach wydają organy uprawnione do wydawania interpretacji stosownie do swojej właściwości, tj. Minister Finansów, organy przez niego upoważnione (jednakże w jego imieniu, a nie własnym), a także wójt, burmistrz (prezydent miasta), sta-

rosta, marszałek województwa (zob. C. Kosikowski, komentarz do art. 14g (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2013). Postanowienia te powinny spełniać wymagania określone w art. 217 o.p., a skoro służy na nie zażalenie, powinny zawierać także uzasadnienie faktyczne i prawne.

6. W przypadku gdy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie zawiera adresu, organ podatkowy pozostawia go bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie wzywa wnioskodawcy do uzupełnienia braków formalnych, a także nie wydaje postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1a w związku z art. 14h o.p.).

7. Postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia służy usuwaniu wyłącznie braków formalnych wniosku określonych w art. 14b § 3 o.p. Nie może być więc wykorzystywane do usuwania innego rodzaju braków i wad wniosku, które uniemożliwiają wszczęcie i prowadzenie postępowania interpretacyjnego, np. w razie spełnienia przesłanki z art. 14b § 5 o.p. albo nieuiszczenia wymaganej opłaty. Stwierdzenie i nieusunięcie tych wad obliuguje organ podatkowy do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a w związku z art. 14h o.p. (zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 69).

9. ZAŻALENIE NA POSTANOWIENIE O POZOSTAWIENIU WNIOSKU BEZ ROZPATRZENIA

Białystok, dnia 20 stycznia 2017 r.

GAS SYSTEM Sp. z o.o.
ul. Kopernika 18
15-333 Białystok
NIP 711-012-43-35
reprezentowana przez pełnomocnika
doradcę podatkowego
Wacława Wynimko
Adres dla doręczeń:
ul. Polna 16 lok. 9
15-231 Białystok

Nr sprawy: ITPP3/443-189/16/GD

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa
za pośrednictwem
Dyrektora Izby Skarbowej
w Bydgoszczy
Biuro Krajowej Informacji Podatkowej
w Toruniu
ul. Św. Jakuba 20
87-100 Toruń

ZAŻALENIE NA POSTANOWIENIE O POZOSTAWIENIU WNIOSKU BEZ ROZPATRZENIA

Na podstawie art. 236 § 1 i 2 pkt 1 w związku z art. 14h oraz art. 239 w związku z art. 222 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.), działając z upoważnienia GAS SYSTEM Sp. z o.o.,

wnoszę zażalenie

na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działającego w imieniu Ministra Finansów, nr ITPP3/443-189/16/GD, z dnia 10 stycznia 2017 r. (data doręczenia:

13 stycznia 2017 r.), o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku Spółki o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wyżej oznaczonemu postanowieniu zarzucam naruszenie art. 14g § 1 i art. 14b § 3 o.p. oraz wnoszę o jego uchylenie i przekazanie wniosku do ponownego rozpatrzenia.

Uzasadnienie

W dniu 22 grudnia 2016 r. GAS SYSTEM Sp. z o.o. (dalej jako Spółka, Podatnik) skierowała do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczący podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania nielegalnie pobranego gazu z sieci gazowej. Spółka, stosując się do art. 14b § 3 o.p., wyczerpująco przedstawiła we wniosku zaistniały stan faktyczny, a także własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 29 grudnia 2016 r. wezwał Spółkę do uzupełnienia wniosku przez przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, w terminie 7 dni od dnia otrzymania wezwania, a następnie postanowieniem z dnia 10 stycznia 2017 r., nr ITPP3/443-189/16/GD, pozostawił wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia.

Wyżej oznaczone postanowienie narusza przepisy art. 14g § 1 oraz art. 14b § 3 o.p. Z pierwszego z nich *a contrario* wynika, że wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej spełniającego wymogi określone w art. 14b § 3 o.p. lub inne wymogi określone przepisami prawa nie pozostawia się bez rozpatrzenia. Taki wniosek należy rozpatrzyć zgodnie z żądaniem. Spółka w odpowiedzi na wezwanie, w piśmie skierowanym w dniu 5 stycznia 2017 r. do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, podkreśliła, że własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego przedstawiła w części H formularza ORD-IN. Ponadto w piśmie tym podatnik kluczowe elementy tego stanowiska przypomniał i dodatkowo uzupełnił.

Mając na uwadze powyższe, zażalenie należy uznać za zasadne.

Z upoważnienia Podatnika
Wacław Wyminko
Doradca podatkowy
nr wpisu 011213

Załącznik
Pełnomocnictwo.

Komentarz

1. Przepis art. 14g § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r. stanowił, że w sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie, przy czym przepisy rozdziałów 14 i 16 działu IV ordynacji podatkowej należało stosować odpowiednio. Wskutek nowelizacji dokonanej przez ustawę z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.) nastąpiło jego uchylenie. Nie oznacza to jednak, że aktualnie postanowienie w sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest niezaskarżalne, ponieważ organ interpretacyjny uznał, że wniosek nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. lub innych wymogów określonych przepisami prawa, a zainteresowany – zdaniem organu – tych braków nie uzupełnił w odpowiedzi na skierowane do niego w trybie art. 169 § 1 o.p. wezwanie. Wręcz przeciwnie, należy podkreślić, że zażalenie w dalszym ciągu przysługuje zainteresowanemu, zmieniła się natomiast podstawa prawna do jego wniesienia. Aktualnie jest nią art. 236 § 1 i 2 w związku z art. 14h o.p. (w tym ostatnim dodano do odpowiedniego stosowania rozdział 14 i 16 działu IV ordynacji podatkowej). Zmianę polegającą na uchyleniu § 3 – ocenianą przez projektodawców jako systemową, związaną z uregulowaniem kompleksowym w art. 14h o.p. – oceniam negatywnie. Nie uwzględnia ona treści art. 236 § 1 o.p., a dodatkowo obniża standard ochrony prawnej podatnika, który chcąc skorzystać ze zwykłego środka zaskarżenia bez obowiązku korzystania z profesjonalnego pełnomocnika, zmuszony jest poszukiwać w przepisach odpowiednio stosowanych właściwej podstawy do wniesienia zażalenia. *Nota bene* niejako z rozpędu, uchylając § 3, usunięto formę prawną, jaką stosuje się, pozostawiając wniosek bez rozpatrzenia (na próżno jej szukać w art. 14g § 1 o.p.).

2. Z art. 14h o.p. wynika, że do wskazanych wyżej postanowień oraz do przysługujących od nich zażaleń należy odpowiednio stosować przepisy rozdziału 14 i 16 działu IV ordynacji podatkowej. Odnośnie do wymogów formalnych zażalenia stosuje się art. 239 o.p. odsyłający do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących odwołań. Zażalenie na postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia powinno spełniać wymogi określone w art. 222 o.p.

3. Zażalenie, o którym mowa w uwadze nr 2 powyżej, wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia stronie (art. 236 § 2 pkt 1 o.p.), chyba że jest ona reprezentowana przez pełnomocnika (stosuje się art. 145 § 2 o.p.).

4. Wątpliwości mogą pojawić się odnośnie do organu właściwego do rozpatrzenia zażalenia na postanowienie w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Nie ulega wątpliwości, że skoro interpretację indywidualną może wydawać minister finansów (art. 14b § 1 o.p.) albo upoważnieni przez niego rozporządzeniem właściwi dyrektorzy izb skarbowych (art. 14b § 6 o.p.), to stosując art. 14h w powiązaniu z art. 239 i 221 o.p., można stwierdzić, że organem tym jest Minister Finansów. Z drugiej strony wątpliwości pojawiają się przy uwzględnieniu postępowania interpretacyjnego i sa-

mej interpretacji indywidualnej. W literaturze podkreśla się, że postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej jest odrębnym postępowaniem wobec postępowania podatkowego i powinno odgrywać wobec tego ostatniego rolę służebną (A. Hanusz, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w Polsce oraz ich sądowoadministracyjna kontrola*, ZNSA 2015, z. 6, s. 15). Odnosząc się do charakteru samej interpretacji indywidualnej, należy podzielić pogląd, że ta forma działania administracji podatkowej nie stanowi załatwienia, rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, ale ocenia i przedstawia uzasadnioną możliwość zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego w odniesieniu do stanu faktycznego i stanowiska wnioskodawcy z włączeniem do tego wykładni operatywnej (por. P. Pietrasz, *Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny i orzeczniczy (ujęcie krytyczne)*, ZNSA 2015, nr 1, s. 37 i n.). Sensus i znaczenia tego postępowania nie mogą tym samym zmieniać postępowania incydentalne. Nie może być też mowy o jakimkolwiek postępowaniu instancyjnym (dewolutywnym) w sytuacji, gdy minister może także zmieniać z urzędu interpretacje w trybie nadzoru nad ich prawidłowością (art. 14e § 1 o.p.).

10. POSTANOWIENIE W SPRAWIE UCHYLENIA POSTANOWIENIA W SPRAWIE POZOSTAWIENIA WNIOSKU O WYDANIE INTERPRETACJI BEZ ROZPATRZENIA

Warszawa, dnia 30 stycznia 2017 r.

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Nr sprawy: MFII-DAP/ITPP/443-319/2017

Pełnomocnik: Wacław Wynimko
Doradca podatkowy
ul. Polna 16 lok. 9
15-231 Białystok
Podatnik: GAS SYSTEM Sp. z o.o.
ul. Kopernika 18
15-333 Białystok
NIP 711-012-43-35

POSTANOWIENIE

Minister Finansów na podstawie art. 216 § 1 i art. 217 w związku z art. 14h oraz art. 221 w związku z art. 239 i 14g § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.), po rozpatrzeniu zażalenia wniesionego w dniu 20 stycznia 2017 r. przez Pana Wacława Wynimko – doradcę podatkowego – w imieniu GAS SYSTEM Sp. z o.o. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu z dnia 10 stycznia 2017 r., nr ITPP3/443-189/17/GD, w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku z dnia 22 grudnia 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, postanawia

uchylić

wyżej oznaczone postanowienie.

Uzasadnienie

W dniu 20 stycznia 2017 r. GAS SYSTEM Sp. z o.o., reprezentowana przez pełnomocnika, wniosła zażalenie na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu z dnia 10 stycznia 2017 r., nr ITPP3/443-189/16/GD, w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku z dnia 22 grudnia 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, zarzucając temu postanowieniu naruszenie art. 14g § 1 oraz art. 14b § 3 o.p.

Minister Finansów po rozpatrzeniu zażalenia zważył, co następuje.

Zgodnie z art. 14b § 3 o.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stosownie natomiast do art. 14g § 1 tej ustawy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

Minister Finansów stwierdził, że we wniosku z dnia 22 grudnia 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego podatnik GAS SYSTEM Sp. z o.o. przedstawił zaistniały stan faktyczny, a także własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego, w sposób zgodny z treścią art. 14b § 3 o.p. Dodatkowo na wezwanie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu podatnik uzupełnił odrębnym pismem z dnia 5 stycznia 2017 r. własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego.

Postanowienie o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej było bezzasadne i z powyższych przyczyn należało je uchylić.

Z upoważnienia
Ministra Finansów
Zygmunt Kwaśniak
Z-ca Dyrektora Departamentu
Administracji Podatkowej

Otrzymują:

1. Adresat;
2. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy;
3. aa.

Komentarz

1. Organ rozpatrujący zażalenie na postanowienie o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w sytuacji gdy wniosek ten w jego ocenie spełnia wymogi określone w art. 14b § 3 w związku z art. 14g § 1 o.p., powinien uchylić zaskarżone postanowienie. Właściwą formą jest postanowienie, do którego stosuje się przepisy rozdziału 14 działu IV ordynacji podat-

kowej (art. 14h o.p.), co oznacza, że postanowienie uchylające powinno spełniać wymogi określone w art. 217 o.p.

2. Organ, załatwiając zażalenie zainteresowanego podmiotu na postanowienie w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nie może tego zażalenia uchylić w przypadku, gdy podmiot nie dotrzymał 7-dniowego terminu na udzielenie odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego do uzupełnienia braków we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. Termin ten nie podlega przedłużeniu (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2015 r., II FSK 552/13, LEX nr 1710328). W związku z powyższym nie podlega uwzględnieniu zażalenie wniesione po terminie wraz z wnioskiem o jego przywrócenie.

3. Na tle regulacji art. 14g o.p. sprzed nowelizacji ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.) pojawił się i wciąż aktualny pozostaje problem, czy od postanowienia wydanego po rozpatrzeniu zażalenia przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Jest to istotne również w kontekście wymogów tego postanowienia określonych w art. 217 § 1 pkt 6 o.p. Z § 2 tego przepisu wynika, że taka skarga wcale nie musi przysługiwać (użycie zwrotu „oraz gdy”), jednak postanowienie to musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, jako że zostało wydane na skutek zażalenia na postanowienie. Wydaje się, że wątpliwe jest zaliczenie omawianych postanowień do tych, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. W literaturze wskazuje się natomiast (stanowiska tego nie podzielam), że istniałaby możliwość ich zaliczenia do innych aktów z zakresu administracji publicznej, podlegających zaskarżeniu na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (A. Kabat (w:) S. Babiarz [i in.], *Ordynacja...*, s. 134).

11. INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ

Toruń, dnia 15 lutego 2017 r.

Minister Finansów

Organ upoważniony do wydania interpretacji:

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Adres do korespondencji:

Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu

ul. Św. Jakuba 20

87-100 Toruń

Telefon: (56) 669 60 16, fax: (56) 669 60 02

Nr sprawy: ITPPII/412-335/17/OF

TRANS OMEGA Sp. z o.o.

ul. Klonowa 14

15-333 Białystok

NIP 543-224-17-83

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 18 grudnia 2016 r. (data wpływu do Biura – 22 grudnia 2016 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zaliczenia do przychodu pracownika wartości świadczenia w postaci poczęstunku w formie szwedzkiego stołu na imprezie integracyjnej

jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie

W dniu 22 grudnia 2016 r. wpłynął do Biura ww. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zaliczenia do przychodu pracownika wartości świadczenia w postaci poczęstunku w formie szwedzkiego stołu na imprezie integracyjnej.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskujący – Trans Omega Sp. z o.o. – zatrudnia kilkadziesiąt osób. Zdarza się czasem, że organizuje dla swoich pracowników imprezy integracyjne, podczas których dla pracowników przygotowany jest w formie szwedzkiego stołu drobny poczęstunek, który opłacony jest ryczałtem przy założeniu, że wszyscy pracownicy będą uczestnikami wydarzenia. Udział w spotkaniach nie jest obowiązkowy. Z reguły przybywa na nie około 60–70% ogólnej liczby pracowników.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie: czy w przypadku, gdy pracodawca nie posiada informacji o ilości osób uczestniczących w imprezie oraz gdy brak jest możliwości indywidualizacji świadczenia konkretnemu pracownikowi, poczęstunek w formie szwedzkiego stołu należy uznać jako przychód ze stosunku pracy i opodatkować podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

Zdaniem Wnioskodawcy świadczenia uzyskane przez pracownika w formie poczęstunku nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Organizowane spotkania adresowane są do ogółu pracowników – obowiązuje zawsze dobrowolność uczestnictwa, poczęstunek nie jest przypisany do konkretnej osoby (szwedzki stół), a opłata za poczęstunek ustalana jest ryczałtowo, bez względu na liczbę uczestników. Wnioskodawca nie posiada zatem wiedzy, jaka była faktyczna liczba pracowników uczestniczących w imprezie, zatem określenie wysokości konkretnego świadczenia przypadającego na jednego pracownika jest niemożliwe, wobec czego nie jest dopuszczalne, zdaniem Wnioskodawcy, dzielenie wydatków na wszystkich pracowników – zarówno uczestników, jak i tych, którzy na spotkanie nie przybyli. W opinii Wnioskodawcy, gdy wartości świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, brak jest podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów organizowanej imprezy, nie sposób bowiem stwierdzić, czy pracownik rzeczywiście otrzymał owo świadczenie i jaka jest jego wartość, wskutek czego pracodawca nie jest zobowiązany obliczyć, pobrać i odprowadzić do właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów.

Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca przytoczył wyrok NSA z dnia 17 maja 2013 r., II FSK 1812/11, LEX nr 1335259, w którym stwierdzono: „Stosownie do treści przepisu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. (...) kluczową kwestią do interpretacji, zarówno przy «świadczeniach w naturze», jak też «i innych nieodpłatnych świadczeniach» pozostaje wyjaśnienie pojęcia «otrzymanych» oraz zwrotu «wartość». (...) pod pojęciem «otrzymanych» przez pracownika, musimy rozumieć realne, rzeczywiste przesunięcie wartości «daru» z majątku pracodawcy. (...) Nie ulega zatem wątpliwości, że o «wartości» otrzymanych świadczeń (zarówno w «naturze», jak też «innych nieodpłatnych» świadczeń), możemy mówić tylko wówczas, gdy świadcze-

nia dla każdego danego pracownika będą mogły być wyrażone w pieniądzu lub innym środku płatniczym. Z kolei ten zabieg musi wiązać z jednoznacznym przypisaniem określonej ilości (np. wagi, objętości, sztuk) poczęstunku ze szwedzkiego stołu dla każdego danego pracownika. Jeśli zatem na takim spotkaniu, nie podaje się dań w sposób wyodrębniony dla każdej osoby (pracownika), to wówczas wykluczona zostaje możliwość obliczenia wartości świadczenia (posiłku) i jego przypisania każdemu uczestniczącemu w spotkaniu pracownikowi. (...) Mając na uwadze powyższe wywody, za niedopuszczalne należy uznać ustalanie wartości świadczenia dla przychodów poszczególnych pracowników, poprzez dzielenie faktycznie poniesionych kosztów na ilość pracowników, którzy skorzystali z możliwości udziału w opisywanym wyżej spotkaniu. Dokonywanie bowiem takich matematycznych czynności obliczenia wartości świadczenia dla przychodów pracowników, ustawodawca nie przewidział w jakichkolwiek przepisach prawa”.

Zaprezentowane rozumienie przepisów art. 11 ust. 1, 2 i 2a w związku z art. 12 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej jako u.p.d.o.f.) znajduje potwierdzenie w innym orzeczeniu NSA z dnia 20 lutego 2013 r., II FSK 1256/11, LEX nr 1313009, w którym stwierdzono: „w przypadku, gdy wartości świadczeń nieodpłatnych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika – bez względu na to, czy skorzystał on z poczęstunku czy też nie (ewentualnie w jakim zakresie to nastąpiło), brak jest podstaw do ustalenia przychodu z tytułu świadczeń nieodpłatnych w związku z organizacją przez pracodawcę imprez integracyjnych. W takiej bowiem sytuacji nie można stwierdzić, czy pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość. Przychód nie może bowiem zostać hipotetycznie przypisany podatnikowi, lecz ustalony zgodnie ze wskazaniami w treści art. 11 ust. 1 i ust. 2a pkt 1–4 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f.”

Dodatkowo, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, „określenie w sposób czysto hipotetyczny, zakładający w równym zakresie korzystanie z darmowego poczęstunku przez wszystkich uprawnionych pracowników Spółki stało w sprzeczności z wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadą określenia wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie. Znaczenie zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym podkreślał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 6 marca 2002 r., P 7/00 (publik. w OTK-A z 2002 r., 2, poz. 13) wskazał, że «Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji prawa podatnika wobec organów władzy publicznej (...), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej». Nie jest zatem rzeczą ani sądów, ani organów podatkowych zastępowanie ustawodawcy w tworzeniu przepisów prawa. Skoro ustawodawca nakazuje określenie wartości nieodpłatnego świadczenia dla celu ustalenia przychodu według ceny jego zakupu (czyli zgodnie z tą ceną), to niedopuszczalne jest ustalanie tej wartości w inny sposób. Jeżeli ceny takiej nie da się ustalić w odniesieniu do pracowników korzystających z tego rodzaju

świadczeń (otrzymujących nieodpłatne świadczenie), to brak jest podstawy do uwzględnienia w podstawie opodatkowania przychodu ze stosunku pracy w odniesieniu do tych pracowników. Za w ogóle niedopuszczalne należało uznać ustalenie «teoretycznego» przychodu z tego tytułu w odniesieniu do pracowników, którzy z tego rodzaju świadczeń nie korzystali (nie uczestniczyli w zorganizowanym spotkaniu integracyjnym)».

Reasumując, zdaniem Spółki w przypadku gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, brak jest podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę poczęstunku w ramach zorganizowanej imprezy integracyjnej. Nie sposób bowiem w sposób oczywisty stwierdzić, czy pracownik rzeczywiście otrzymał konkretne świadczenie, a także jaka była jego wartość. Skoro więc Spółka nie może ustalić, w jakim zakresie pracownicy skorzystali z poczęstunku, to nie można przyjąć, że jest on przychodem i żądać zaliczki na podatek.

Na tle przedstawionego zdarzenia przyszłego stwierdzam, co następuje.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., wyrażającym zasadę powszechności opodatkowania, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Z kolei, zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Natomiast, stosownie do postanowień art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

W związku z powyższym przychodami ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych są wszystkie świadczenia, które konkretny pracownik otrzymuje ze środków pracodawcy z tytułu pozostawania w stosunku pracy lub pokrewnym. Oznacza to, że do przychodów pracownika ustawodawca zaliczył nie tylko pieniądze, ale także wartość otrzymanych świadczeń w naturze czy świadczeń nieodpłatnych poniesionych za pracownika.

Wobec niezdefiniowania w ustawie podatkowej pojęcia nieodpłatnego świadczenia zasadne jest odwołanie się do znaczenia tego pojęcia, ukształtowanego w orzecznic-

twie sądowym, w tym zwłaszcza w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 153, w której wskazano, że ma ono szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Zgodnie zatem z utrwalonym w orzecznictwie poglądem, nieodpłatnym świadczeniem, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, jest każde zdarzenie prawne i zjawisko gospodarcze, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku danej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Przysporzenie to może polegać na zwiększeniu majątku (aktywów) bądź uniknięciu jego pomniejszenia (zaoszczędzenie wydatków).

W myśl przepisów art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2–2b u.p.d.o.f.

Na podstawie art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

W świetle powyższego przychód ze stosunku pracy powstaje zatem w każdym przypadku, w którym pracownik uzyskuje realną korzyść.

Wyjątek stanowią jedynie rodzaje świadczeń wymienionych w katalogu zwolnień przedmiotowych określonym w art. 21 u.p.d.o.f. Przepis ten nie zwalnia jednak od podatku świadczenia otrzymywanego przez pracownika w związku z jego uczestnictwem w imprezie integracyjnej.

Należy pokreślić, iż ustawowe pojęcie nieodpłatnych świadczeń musi być zawsze interpretowane w konkretnym kontekście, a nie w oderwaniu od niego, z pominięciem okoliczności realizacji pewnych uprawnień, zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych.

Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca zatrudnia kilkadziesiąt osób. Czasami organizuje dla swoich pracowników imprezy integracyjne w formie szwedzkiego stołu – dla pracowników przygotowywany jest drobny poczęstunek. Szwedzki stół jest opłacony ryczałtem przy założeniu, że wszyscy pracownicy będą uczestnikami. Udział w spotkaniach nie jest obowiązkowy, ale dobrowolny. Z reguły na takie spotkania przybywa około 60–70% ogólnej liczby pracowników. Ponieważ opłata za poczęstunek ustalona

jest ryczałtowo, bez względu na liczbę pracowników, zdaniem Wnioskodawcy, nie posiada on wiedzy, jaka była faktyczna liczba pracowników uczestniczących w imprezie. Zatem, w opinii Wnioskodawcy, określenie wysokości konkretnego świadczenia przypadającego na jednego pracownika jest niemożliwe, wobec czego nie jest dopuszczalne dzielenie wydatków na wszystkich pracowników, zarówno uczestników, jak i tych, którzy na spotkanie nie przybyli. Wnioskodawca wskazuje, że gdy wartości świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, to brak jest podstaw do ustalenia dla pracownika kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów organizowanej imprezy, ponieważ nie sposób stwierdzić, czy pracownik rzeczywiście (w istocie) otrzymał to świadczenie i jaka jest jego wartość. Wnioskodawca podkreśla, że skoro nie można ustalić, w jakim zakresie pracownicy skorzystali z poczęstunku, to nie można przyjąć, że pracodawca jest zobowiązany obliczyć, pobrać i odprowadzić do właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych przychodów.

Oceniając stanowisko Wnioskodawcy, w pierwszej kolejności należy zaznaczyć, iż organizowanie imprezy integracyjnej dla pracowników nie jest koniecznością wynikającą z przepisów powszechnie obowiązującego prawa. Aczkolwiek prawdą jest, iż imprezy takie sprzyjają polepszeniu atmosfery w pracy, co niewątpliwie jest korzystne nie tylko dla pracowników, lecz także dla pracodawcy. Jednakże cel takiej imprezy jest inny niż służbowy. Oczywiście jest bowiem, że uczestnictwo w służących wspólnej rozrywce imprezach jest zupełnie czym innym niż wykonywanie zadań służbowych na polecenie pracodawcy. Impreza integracyjna jest spotkaniem, w którym uczestnictwo nie jest obowiązkowe, w przeciwieństwie do obowiązku świadczenia pracy, która jest ukierunkowana, co do zasady, na zwiększenie przychodów pracodawcy.

Wobec tego wypada podkreślić, zgadzając się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że – dla rozpoznania przychodu ze stosunku pracy z tytułu nieodpłatnego świadczenia w postaci imprezy integracyjnej – istotne jest rozróżnienie, którzy pracownicy faktycznie brali udział w takiej imprezie, a którzy w niej nie uczestniczyli. To rozróżnienie prowadzi do stwierdzenia, że przychód nie powstaje u pracowników, którzy nie wzięli udziału w imprezie integracyjnej. Natomiast pracownicy, którzy uczestniczą w takiej imprezie, uzyskują nieodpłatne świadczenie.

W kontekście powyższych wywodów kolejnym elementem rozważanego zdarzenia przyszłego jest kwestia ustalania przez pracodawcę liczby pracowników, którzy uczestniczą w imprezie, jako że impreza jest dobrowolna. Biorąc pod uwagę fakt, że organizacja imprezy jest procesem, tj. ciągiem zdarzeń i czynności, pracownik od momentu zadeklarowania chęci uczestnictwa w tym wydarzeniu do momentu faktycznego w nim udziału ma możliwość podjęcia decyzji i zakomunikowania pracodawcy na każdym z tych etapów swojej woli brania udziału w imprezie. W ocenie organu kwestia ta jest tylko natury organizacyjnej i nie powinna pracodawcy przysparzać trudności. Należy założyć, że pracodawca kieruje się w swoich poczynaniach rachunkiem ekonomicznym, więc organi-

zowania imprezy integracyjnej bez wiedzy na temat liczby uczestników nie można uznać za uzasadnione. Ustalenie liczby pracowników uczestniczących w imprezie integracyjnej jest elementem zastosowania odpowiednich rozwiązań organizacyjnych, w tym w szczególności opracowania właściwego przepływu informacji w jednostce.

Racjonalny pracodawca powinien też uwzględnić jakiś procent straty z tytułu poniesionych wydatków na imprezę, gdy pracownicy, którzy wyrazili chęć przyjsia, nie będą w niej faktycznie uczestniczyć.

Nie do przyjęcia jest więc, w świetle przytoczonych argumentów, teza Wnioskodawcy, że niemożliwe jest ustalenie liczby pracowników biorących udział w imprezie i w związku z tym niemożliwe jest ustalenie przychodu dla poszczególnego pracownika.

Wskazać należy, że organizując imprezę integracyjną, Wnioskodawca w pierwszej kolejności powinien posiadać wiedzę o liczbie pracowników, dla których dokonuje zamówienia. Należy bowiem zauważyć, że zapłata ryczałtem za zakup produktów na „szwedzki stół” dla pracowników jest wynikiem uprzednich czynności przeprowadzonych przez pracodawcę, na które, zgodnie z powszechnie znaną i logiczną praktyką życia codziennego, składały się m.in. wyszukanie sprzedawcy, który zaproponuje najkorzystniejszą cenę za poszczególny produkt, oraz negocjacje w zakresie ustalenia najlepszej dla pracodawcy i sprzedającego ceny za całość zakupu. Na tym etapie uzgodnień istotną rolę odgrywa przelicznik, jakim jest liczba osób branych pod uwagę, a w konsekwencji liczba produktów w przeliczeniu na jedną osobę. W takich przypadkach, jak wskazuje doświadczenie życiowe, sprzedawca ze względu na liczbę osób, a w związku z tym liczbę sprzedanych produktów, ma możliwość i jest to dla niego opłacalne, by cenę obniżyć.

Należy zatem zauważyć, że w rozpatrywanej sprawie pracownik otrzymuje nieodpłatne świadczenie o określonej wartości w związku z przyjsiem na imprezę integracyjną, bez względu na to, czy następnie będzie i ewentualnie w jakim stopniu konsumował posiłki, napoje, czy brał udział w innych atrakcjach. Oznacza to, że na wysokość przychodu pracownika, powstałego w związku z jego uczestnictwem w imprezie, nie wpływa poziom wykorzystania przez niego poszczególnych usług, towarów lub innych atrakcji przewidzianych dla uczestników imprezy. Okoliczność, że podczas imprezy integracyjnej pracownik np. nie zjadł całego dania, nie zmienia faktu, że je otrzymał, i pozostaje to bez wpływu na cenę, jaką zapłacił pracodawca.

Z treści wniosku wynika, że na imprezie integracyjnej pracownicy będą korzystać, jak to ujmuje Wnioskodawca, ze „szwedzkiego stołu”. Według internetowego *Słownika języka polskiego* Wydawnictwa Naukowego PWN S.A. pojęcie „szwedzki stół” oznacza sposób serwowania potraw, polegający na udostępnieniu ich w dużym wyborze, do korzystania w dowolnej ilości. Korzystający ze szwedzkiego stołu mogą zazwyczaj najeść się do woli za zryczałtowaną opłatą. Szwedzki stół jest również popularną formą organizacji przyjęć firmowych i biznesowych, ponieważ jedzenie nie przeszkadza w żaden sposób w rozmowach i nawiązywaniu kontaktów pomiędzy uczestnikami – inaczej niż tradycyjna organizacja stołu.

Z podatkowego punktu widzenia bez znaczenia jest, ile dań i jakie dania i napoje skonsumował pracownik, czy brał udział w atrakcjach przewidzianych podczas imprezy integracyjnej i w jakim zakresie z nich skorzystał. Nie ma więc uzasadnienia do rozpatrywania stopnia skonsumowania (wykorzystania) przez pracowników poszczególnych produktów w trakcie imprezy integracyjnej. Należy również podkreślić, że wśród metod ustalania wartości nieodpłatnych świadczeń ustawodawca nie przewidział określania wartości wykorzystanych świadczeń.

O powstaniu przychodu ze stosunku pracy decyduje w tym przypadku sam fakt nieodpłatnego uczestnictwa w imprezie, której koszty sfinansował pracodawca.

Wartość takiego świadczenia, w związku z powyższymi stwierdzeniami, Wnioskodawca winien doliczyć do przychodu danego pracownika uczestniczącego w imprezie integracyjnej w ten sposób, że po ustaleniu łącznej kwoty wynikającej z faktur posiadanych przez Wnioskodawcę za zorganizowaną imprezę integracyjną powinien podzielić ją przez liczbę pracowników zaproszonych (liczbę pracowników deklarujących chęć uczestnictwa) i tak ustaloną kwotę jednostkową przypisać tylko pracownikom, którzy uczestniczyli w danej imprezie. Ten sposób ustalania wysokości przychodu konkretnego pracownika wynika z art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2–2b u.p.d.o.f. Zgodnie z ostatnio powołanymi przepisami, dopuszczalne jest takie działanie arytmetyczne zmierzające do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na poszczególnego beneficjenta. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyrok NSA w Katowicach z dnia 3 czerwca 1998 r., I SA/Ka 1719/96, LEX nr 33420, zgodnie z którym „ewentualne trudności towarzyszące indywidualizacji świadczeń na rzecz poszczególnych pracowników mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na byt i zakres obowiązku podatkowego”.

Ponadto należy zaznaczyć, że skoro ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zwalnia od podatku wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu uczestnictwa w imprezie integracyjnej, to Wnioskodawca jako płatnik powinien dołożyć wszelkich starań, aby wywiązać się z ciążących na nim obowiązków płatnika. Powoływanie się przez Wnioskodawcę na brak możliwości przypisania konkretnemu pracownikowi skonkretyzowanej wartości świadczenia z tytułu uczestnictwa w imprezie integracyjnej nie może zwolnić Wnioskodawcy od obciążających go obowiązków płatnika. Podniesione przez Wnioskodawcę trudności należy uznać za problemy organizacyjne, możliwe do rozwiązania. Obowiązkiem pracodawcy jako płatnika jest bowiem obliczenie, pobranie i wpłacenie zaliczki na podatek od uzyskanych przychodów ze stosunku pracy. Pracodawca winien więc doliczyć wartość otrzymanych świadczeń do globalnej kwoty przychodu i opodatkować z tego tytułu dochód według zasad określonych w art. 31, 32 i 38 u.p.d.o.f.

Powyższe oznacza, że w przedmiotowej sprawie stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Odnosząc się natomiast do wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, należy stwierdzić, iż orzeczenia

sądów nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa i są wiążące jedynie w sprawach, w których zapadły.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.; dalej jako p.p.s.a.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 p.p.s.a.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie – w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a.), na adres: Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.

Z upoważnienia

Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Ewa Lipka

Wicedyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Otrzymują:

1. Adresat;
2. Naczelnik Podlaskiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku;
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku;
4. aa.

Komentarz

1. Upoważniony przez Ministra Finansów właściwy dyrektor izby skarbowej ma obowiązek wydać interpretację w indywidualnej sprawie podatnika bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do okresu tego nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa po-

datkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy wnioskodawcy albo z przyczyn niezależnych od organu (art. 14d o.p.). W szczególności powyższy termin ustala się w razie doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Uznaje się, że została ona wydana z zachowaniem tego terminu, jeżeli przed jego upływem zostało przesłane zawiadomienie na adres elektroniczny adresata, zawierające informację, że:

- 1) może on odebrać interpretację w formie dokumentu elektronicznego;
- 2) zawiadomienie zawiera wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać interpretację i pod którym może potwierdzić jej doręczenie;
- 3) zawiadomienie zawiera pouczenie o sposobie odbioru interpretacji, a zwłaszcza sposobie jej identyfikacji pod wskazanym adresem w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w sposób, o którym stanowi art. 20a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1114 z późn. zm.; art. 14d § 2 w związku z art. 152a § 1 o.p.).

Zgodnie z art. 140 § 1 w związku z art. 14h o.p. o każdym przypadku niezakończonym wniosku w przewidzianym terminie organ wydający interpretację ma obowiązek zawiadomić zainteresowanego, podając przyczyny niedotrzymania terminu i jednocześnie wskazać nowy termin wydania interpretacji. W procedurze wydawania tych interpretacji stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej dotyczące wyłączenia pracownika organu, działania zainteresowanego przez pełnomocnika, doręczeń, wezwań, udostępniania akt oraz kosztów postępowania. Z braku odrębnych regulacji ustawowych mogą pojawić się wątpliwości odnośnie do zachowania terminu wydania indywidualnej interpretacji w przypadku, gdy organ wcześniej pozostawił wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji bez rozpoznania na podstawie art. 14g o.p., a postanowienie to następnie zostało uchylone przez sąd administracyjny. Należy przyjąć, że 3-miesięczny termin wydania interpretacji liczy się od doręczenia upoważnionemu do wydania interpretacji organowi ostatecznego orzeczenia lub prawomocnego wyroku wraz z aktami (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lutego 2012 r., I SA/Po 849/11, LEX nr 1113439).

2. Analizując zakres wydawanej interpretacji indywidualnej, należy stwierdzić, że zależy on wyłącznie od woli zainteresowanego. Organ interpretacyjny związany jest przedstawionym we wniosku stanem faktycznym. Oznacza to, że nie może samodzielnie dokonywać ustaleń faktycznych. Organ interpretujący, prezentując własną wykładnię przepisów podatkowych, nie może wykroczać poza stan faktyczny zaprezentowany przez podatnika we wniosku o interpretację (zob. wyroki NSA z dnia: 10 listopada 2011 r., I FSK 153/11, LEX nr 1131403, i 29 listopada 2011 r., II FSK 942/10, LEX nr 1027823). Skoro wydawana interpretacja ma dotyczyć tylko i wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku w sposób wyczerpujący, to organ nie jest uprawniony do prowadzenia żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Nie może także stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika negować, uzupełniać, zmieniać w jakimkolwiek zakresie nawet wówczas, gdy

w oparciu o inne źródła czy wiedzę znaną mu z urzędu ma wątpliwości co do jego zgodności z obiektywną rzeczywistością (zob. wyroki NSA: z dnia 25 listopada 2015 r., II FSK 2334/13, LEX nr 1990249; z dnia 3 września 2010 r., II FSK 1688/09, LEX nr 745701, i z dnia 5 maja 2010 r., II FSK 2120/08, LEX nr 707791).

3. Niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3-miesięcznym skutkuje konsekwencjami przewidzianymi w art. 14o § 1 o.p. Uznaje się, że w dniu następnym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja (tzw. milcząca), stwierdzająca w pełnym zakresie prawidłowość stanowiska wnioskodawcy. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreśla się konieczność wykładni art. 14o § 1 o.p. łącznie z regulacjami zawartymi w art. 14d oraz 14b § 1 o.p. Termin na wydanie interpretacji, wynikający z art. 14d o.p., ma charakter mieszany: materialno-procesowy. Z jego upływem wiąże się skutek identyczny jak z wydaniem interpretacji indywidualnej, a zatem wpływa on na ukształtowanie praw i obowiązków zainteresowanego zarówno w obszarze prawa podatkowego, jak i w odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowe. Jednocześnie z upływem terminu następuje także skutek procesowy w postaci utraty kompetencji organu do wydania interpretacji indywidualnej (por. wyrok NSA z dnia 8 października 2010 r., II FSK 1591/09, LEX nr 745689).

W praktyce chyba największymi problemami stały się określenie daty zakończenia postępowania w sprawie interpretacji oraz rozumienie pojęcia niewydania interpretacji. Aktualnie, w świetle podjętych przez Naczelnego Sąd Administracyjny rozstrzygnięć, należy przyjąć odmienne rozumienie tego sformułowania przed dniem 1 lipca 2007 r. i po tej dacie. Stosownie do postanowień uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, nr 1, poz. 2 (podobnie wyrok NSA z dnia 6 października 2010 r., II FSK 877/09, LEX nr 745921), w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie niewydania postanowienia, użyte w art. 14b § 5 o.p., oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku. Oznacza to, że dla zachowania powyższego terminu konieczne jest doręczenie, a nie tylko sporządzenie i podpisanie interpretacji. Z kolei w dniu 14 grudnia 2009 r. Naczelnego Sąd Administracyjny w składzie pełnej Izby Finansowej podjął uchwałę II FPS 7/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 38, zgodnie z którą w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie niewydania interpretacji, użyte w art. 14o § 1 o.p., nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Zmiana stanu prawnego, sprowadzająca się do zastąpienia zwrotu „udzielić interpretacji” zwrotem „wydać interpretację”, spowodowała odmienny sposób wykładni – mianowicie taki, że pojęcie wydania interpretacji nie obejmuje jej doręczenia.

4. Od dnia 1 lipca 2007 r. została zmieniona forma prawna interpretacji indywidualnej. Załatwienie wniosku w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego następuje już nie w formie postanowienia, ale w drodze „interpretacji” (samodzielna forma prawna) skierowanej do wnioskodawcy. Rozwiązanie to jest bardziej prawidłowe z uwagi na samą istotę interpretacji. W doktrynie podnoszono, że postanowienie zawierające interpretację nie było rozstrzygnięciem władczym ani aktem stosowania prawa (B. Brzeziń-

ski, M. Masternak, W. Nykiel, *Wiążące interpretacje do poprawki*, Rzeczpospolita, 25 sierpnia 2005, s. C5; B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, M. Pod. 2005, nr 4, s. 12). Organ podatkowy nie ustanawiał w nim normy indywidualnej, ale przedstawiał swoje rozumienie treści przepisów prawa podatkowego i sposób ich zastosowania w indywidualnej sprawie. Udzielenie interpretacji w formie postanowienia nie zmieniało jej charakteru i nie sprawiało, że stawała się ona aktem stosowania prawa. Słusznie też odmawiano postępowaniu o wydanie interpretacji przymiotu typowego postępowania podatkowego, gdyż jego celem nie było rozstrzygnięcie aktem administracyjnym w konkretnej sprawie podatkowej indywidualnie oznaczonego podmiotu.

5. Indywidualna interpretacja prawa podatkowego nie jest aktem administracyjnym. Stanowi natomiast swoistą formę i wynik działania administracji podatkowej, której nie można utożsamiać z czynnością materialno-techniczną ani też z indywidualnym aktem administracyjnym (por. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, LEX nr 1101101). Nie rozstrzyga tym samym o prawach i obowiązkach wnioskodawcy wynikających z przepisów prawa, a tylko o nich się wypowiada. Polega ona bowiem wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się natomiast z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa (por. B. Brzeziński [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 97). Zastosowanie się do interpretacji zależy od samego zainteresowanego.

6. Interpretacje indywidualne nie mają charakteru wiążącego dla właściwych ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, chociaż – co należy podkreślić – są im przekazywane wraz z informacją o dacie doręczenia. Konstrukcja przyjęta w art. 14i o.p. ma służyć weryfikacji tożsamości stanu faktycznego czy zdarzenia przyszłego zawartego w interpretacji w przypadku, gdy zainteresowany powołał się na interpretację, którą zastosował.

7. Wydawanie interpretacji indywidualnej w formie pisma skierowanego do adresata oznacza, że nie są wymagane wskazane w art. 217 o.p. elementy właściwe dla postanowienia. Obligatoryjnym wymogiem jest natomiast wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz ocena stanowiska wnioskodawcy – co w konsekwencji będzie sprowadzało się do wskazania, czy stanowisko wnioskodawcy uznaje się za prawidłowe, czy też jest ono nieprawidłowe – wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Dopuszczalne jest odstępianie od uzasadnienia prawnego, jeśli stanowisko wnioskodawcy w pełnym zakresie jest prawidłowe. Jeżeli organ udzielający interpretacji negatywnie oceni stanowisko wnioskodawcy, tzn. nie podzieli go bądź podzieli w części – a sytuacja taka może zaistnieć w przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji odrębnych zdarzeń faktycznych lub zdarzeń przyszłych – organ ten zobowiązany jest wskazać w interpretacji indywidualnej prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym.

Należy podkreślić, że ocena stanowiska wnioskodawcy powinna być jednoznaczna i niepozostawiająca jakichkolwiek wątpliwości. Tylko taka interpretacja speł-

nia swoje podstawowe funkcje: informacyjną i gwarancyjną. Niedopuszczalne są natomiast tzw. interpretacje warunkowe. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2616/11, LEX nr 1378545, skoro poprzez interpretację indywidualną organ interpretacyjny powinien dokonywać precyzyjnej kwalifikacji stanu faktycznego opisanego przez stronę, to wydanie indywidualnej interpretacji warunkowej, tj. interpretacji, gdzie organ interpretujący podejmuje ocenę prawną stanowiska podatnika z zastrzeżeniem, od wystąpienia którego zależy spełnienie się jakiegoś następstwa, narusza art. 14b § 1 o.p., ponieważ w interpretacji warunkowej brakuje kwalifikacji stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji.

8. Ponieważ celem indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika czy płatnika praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych, zwłaszcza obowiązku samoobliczenia i wpłacenia należnego podatku, ważne jest, by osoba pytająca uzyskała pełną wiedzę o prawidłowości bądź nieprawidłowości przedstawionego przez siebie stanowiska. W procesie wydawania interpretacji podatkowych szczególnego znaczenia nabiera zasada zaufania z art. 121 § 1 o.p. Strona w takim postępowaniu ma bowiem prawo oczekiwać pełnej odpowiedzi na pytania dotyczące konsekwencji podatkowych wynikających z zaprezentowanego przez nią stanu faktycznego, czy to już istniejącego, czy też przyszłego (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 października 2012 r., I SA/Wr 921/12, LEX nr 1248287). W orzecznictwie sądów administracyjnych słusznie zwrócono uwagę na zupełnie odmienne skutki naruszeń wymogów co do elementów interpretacji indywidualnej. Wyraźnie rozdziela się przy tym niewskazanie przez organ w interpretacji uznającej stanowisko podatnika za nieprawidłowe prawidłowego (zdaniem tego organu) stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym i wadliwość dokonanej wykładni oraz subsumcji przepisów prawa do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego. W pierwszym przypadku organ dopuszcza się naruszenia art. 14c § 2 o.p., w drugim natomiast narusza przepisy prawa materialnego, które będzie interpretował i stosował (zob. wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., II FSK 491/12, LEX nr 1408273).

9. Zgodnie z art. 14c § 3 o.p. niezbędnym elementem indywidualnej interpretacji wydanej przez Ministra Finansów jest pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Oznacza to, że ustawodawca przyznał adresatowi interpretacji prawo do jej zaskarżenia bezpośrednio do sądu administracyjnego (zob. art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.).

10. Z treści art. 93 § 2 pkt 1 w związku z art. 93 § 1 o.p. wynika, że osoba prawna łącząca się poprzez przejęcie innej osoby prawnej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z przejętych osób prawnych. W takich przypadkach obowiązuje zasada sukcesji uprawnień wynikających z interpretacji indywidualnej. Tym samym po przejęciu przedsiębiorstwa spółka może korzystać z przyznanej mu interpretacji podatkowej, o ile została już ona zastosowana (por. wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, LEX nr 1227985).

12. INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PREZYDENTA MIASTA

Suwałki, dnia 30 marca 2017 r.

Prezydent Miasta Suwałki
ul. Mickiewicza 1
16-400 Suwałki

Nr sprawy: IFN-IV.3110.44.2017

TRANSPORTER Sp. z o.o.
ul. Słoneczna 44
16-333 Suwałki
NIP 710-116-21-38

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) Prezydent Miasta Suwałki stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10 stycznia 2017 r. (data wpływu do tutejszego urzędu: 14 stycznia 2017 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące podatku od nieruchomości, w zakresie opodatkowania budowli wagi samochodowej,

jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie

W dniu 14 stycznia 2017 r. wpłynął do tutejszego urzędu wniosek Podatnika – TRANSPORTER Sp. z o.o. z siedzibą w Suwałkach przy ul. Słonecznej 44 (dalej jako Spółka lub Wnioskodawca) – o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka wybudowała w 2016 r. na utwardzonym placu fundament z przeznaczeniem pod instalację wagi samochodowej o nośności 40 ton. W tym samym roku waga samochodowa została zainstalowana na tym fundamencie i przyjęta do użytkowania. Wnioskodawca wyjaśnił, że urządzenie, jakim jest waga samochodowa, nie jest trwale związane z gruntem i może być w każdej chwili odłączone i zainstalowane w innym miejscu. Ponadto w piśmie Spółki wskazano, że przyjęła ona do ewidencji środków trwałych pod jedną pozycją wagę samochodową łącznie z fundamentem.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zwróciła się z prośbą o odpowiedź na pytanie: czy podatkowi od nieruchomości podlegają fundamenty pod

urządzenie, jakim jest waga samochodowa, czy też waga samochodowa łącznie z fundamentem?

Według stanowiska Wnioskodawcy, mając na uwadze przepis art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.; dalej jako pr. bud.), podatkiem od nieruchomości opodatkowany będzie jedynie fundament pod wagę. Sama waga jest urządzeniem przenośnym, które nie jest trwale związane z gruntem i może być zainstalowane w każdym innym miejscu, w związku z czym nie mieści się w definicji budowli.

Ocena stanowiska Spółki

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 10 stycznia 2017 r. stan faktyczny i prawny, dotyczący kwestii określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tutejszy organ podatkowy wyjaśnia, co następuje:

Stosownie do art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.; dalej jako u.p.o.l.), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
- 2) budynki lub ich części,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Normatywna definicja budowli zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Definicja budowli opiera się więc na pojęciu obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Zatem w celu ustalenia, czy dany obiekt („rzecz” lub „ze-spół rzecz”) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowlą, należy ustalić, czy jest on obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy przejść do definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Jednocześnie zauważa się, że definicja budowli zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest szersza od definicji zawartej w ustawie – Prawo budowlane, ponieważ obejmuje również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów tej ustawy, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Definicję budowli z prawa budowlanego – na gruncie opodatkowania podatkiem od nieruchomości – stosuje się zatem pomocniczo. Podkreśla się przy tym, że budowlą w rozumieniu prawa budowlanego jest zawsze budowlą w rozumieniu prawa podatkowego.

Z art. 3 pkt 1 pr. bud. wynika, że obiektem budowlanym jest:

- 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- 2) budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- 3) obiekt małej architektury.

Odmianą obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego są również tymczasowe obiekty budowlane zdefiniowane w art. 3 pkt 5 pr. bud. W związku z powyższym, aby określony obiekt („rzecz” lub „zespół rzeczy”) można było zaliczyć do budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, konieczne jest ustalenie, czy stanowi on obiekt budowlany o danych właściwościach (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury) albo urządzenie budowlane o określonych właściwościach, tj. związane z obiektem budowlanym i zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Przedstawiona definicja budowli ma charakter otwarty, zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które należy uznać za budowle. Oznacza to, że mogą istnieć także inne obiekty budowlane, które są budowlami. Zauważa się również – o czym już była mowa wyżej – iż każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Zważywszy na okoliczność, że według art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, przywołać należy definicję wskazanego pojęcia na gruncie tej ostatniej ustawy. Zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. bud. urządzeniem budowlanym jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Ustawodawca, definiując budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, posłużył się odesłaniem do prawa budowlanego. Z art. 3 pkt 1 pr. bud. wynika, że obiektem budowlanym jest m.in. budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiona przy użyciu wyrobów budowlanych. Niemniej jednak jeszcze w poprzednim stanie prawnym trafnie

wskazywano, że za obiekt budowlany należy uznać budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Zatem za budowlę należy uznać wszystkie elementy składowe określonego obiektu, tj. zarówno te, które posiadają budowlany charakter (np. fundamenty), jak i nieposiadające takiego charakteru (np. maszyny i urządzenia techniczne). Jeżeli pomiędzy elementami, o których mowa wyżej, istnieje powiązanie techniczno-użytkowe, to składają się one na jeden obiekt budowlany – budowlę. Należy przy tym zwrócić uwagę, że prawo budowlane nie wyjaśnia, kiedy z taką sytuacją mamy do czynienia. Zatem, posługując się regułami wykładni językowej, a także mając na uwadze poglądy judykatury w tym zakresie, wskazuje się, iż z całością techniczno-użytkową będziemy mieć do czynienia, gdy elementy obiektu budowlanego („rzeczy” lub „zespołu rzeczy”) stanowią – jak stwierdził SN w wyroku z dnia 28 czerwca 2002 r., I CK 5/02, Pr. Bank. 2002, nr 12, poz. 17 – część składową jednej rzeczy złożonej, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Związek techniczny to fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu. Natomiast związek użytkowy należałoby rozumieć jako funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt. Zatem wykazanie związku o charakterze techniczno-użytkowym pozwala na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości – jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – obiektu budowlanego składającego się z części budowlanych (np. fundamenty) oraz niebudowlanych (np. maszyny i urządzenia techniczne). Nie znajduje uzasadnienia podział tego rodzaju obiektów na poszczególne elementy i opodatkowywanie podatkiem od nieruchomości jedynie części budowlanych, ponieważ wszystkie „składniki” obiektu stanowią budowlę jako całość – jedynie przy wykorzystaniu wszystkich elementów, fizycznie połączonych (np. poprzez przykręcenie), dany obiekt może realizować swoje funkcje. Reasumując, do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli będącej obiektem składającym się z części budowlanych oraz niebudowlanych konieczne jest wykazanie powiązania techniczno-użytkowego pomiędzy częścią budowlaną (będącą najczęściej budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud.) a częściami niebudowlanymi. Idąc dalej – wartość wszystkich elementów składających się na budowlę (jako całość techniczno-użytkową) powinna być brana pod uwagę przy ustalaniu podstawy opodatkowania budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podobne stanowisko przedstawione zostało w wyrokach: NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, LEX nr 1107836; WSA w Białymstoku z dnia 15 października 2008 r., I SA/Bk 254/08, LEX nr 463429; WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2008 r., I SA/Gl 50/08, LEX nr 490206; NSA z dnia 7 lipca 2009 r., II FSK 2094/08, LEX nr 531641.

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że nie ma podstaw do wyodrębnienia w obiektach budowlanych stanowiących całość techniczno-użytkową jedynie części o charakterze budowlanym i opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie ich.

Z przedstawionego przez Spółkę wniosku wynika, że wybudowała ona w 2016 r. na utwardzonym placu fundament z przeznaczeniem pod instalację wagi samochodowej o noś-

ności 40 ton. W tym też roku waga samochodowa została zainstalowana na przedmiotowym fundamencie i przyjęta do użytkowania. Wnioskodawca podniósł też, że urządzenie, jakim jest waga samochodowa, nie jest trwale związane z gruntem i może być w każdej chwili odłączone i zainstalowane w innym miejscu; wskazał również, że Spółka przyjęła do ewidencji środków trwałych wagę samochodową łącznie z fundamentem pod jedną pozycją.

Należy podkreślić, że fundament wraz z połączoną z nim wagą samochodową o nośności 40 ton stanowi obiekt składający się z części budowlanej (tj. fundamentu) oraz niebudowlanej (tj. wagi samochodowej). Nie znajduje uzasadnienia podział przedmiotowego obiektu na poszczególne elementy i opodatkowywanie podatkiem od nieruchomości jedynie części budowlanej, ponieważ wszystkie „składniki” tego obiektu stanowią budowlę jako całość. Dopiero w sytuacji zamontowania (zainstalowania) części technicznej (tj. wagi samochodowej) na fundamencie (część budowlana) dany obiekt może spełniać funkcję, dla której został wybudowany. Fundament nie jest oddzielną częścią, gdyż jest połączony technicznie i funkcjonalnie (użytkowo) z wagą samochodową. Dodatkowo potwierdza to ujęcie fundamentu wraz z połączoną z nim wagą samochodową i traktowanie ich jako całość w ewidencji środków trwałych wnioskodawcy, przez przyjęcie ww. obiektu cyt. „pod jedną pozycją”.

Z brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 pr. bud. wynika, że budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest budowla (obiekt budowlany) – związana z prowadzeniem działalności gospodarczej – stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, a także urządzenie budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wobec powyższego fundament wraz z połączoną z nim wagą samochodową o nośności 40 ton należy zaliczyć do budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W związku z powyższym stanowisko Spółki przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 10 stycznia 2017 r. jest nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku strony.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.; dalej jako p.p.s.a.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 p.p.s.a.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a.), tj. na adres Prezydenta Miasta Suwałki, ul. Mickiewicza 1, 16-400 Suwałki.

Jan Bieszczadzki

Prezydent Miasta Suwałki

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.

Komentarz

1. Proces scentralizowania od dnia 1 lipca 2007 r. wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego nie objął interpretacji indywidualnych dotyczących podatków samorządowych wydawanych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Powodem takiego stanu rzeczy miało być obowiązywanie w tym zakresie aktów prawa miejscowego, tj. uchwał rad gmin dotyczących stawek i zwolnień podatkowych. Organami wydającymi interpretacje indywidualne dotyczące podatków i opłat samorządowych są zatem nadal, stosownie do swojej właściwości, samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji, tj. wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. W przypadku starosty i marszałka jest to uprawnienie iluzoryczne, ponieważ aktualnie powiat i województwo nie osiągają własnych dochodów z tytułu podatków.

2. Użycie przez ustawodawcę w art. 14j § 1 o.p. zwrotu „stosownie do swojej właściwości” w braku odmiennych zastrzeżeń oznacza wszystkie rodzaje właściwości, o których mowa w art. 15–17 o.p. Ponadto organy wymienione w art. 14j § 1 o.p. to także organy podatkowe pierwszej instancji określone w art. 13 § 1 pkt 1 o.p. Podatnik powinien skierować wniosek o wydanie interpretacji w zakresie podatków i opłat samorządowych do właściwego rzeczowo i miejscowo wójta, burmistrza, prezydenta miasta, który obowiązany jest z urzędu przestrzegać swojej właściwości.

3. W praktyce może powstać problem polegający na tym, że wnioskiem o wydanie interpretacji objęte zostaną przepisy, których interpretacja należy do właściwo-

ści różnych organów samorządowych, ale także np. burmistrza miasta i naczelnika urzędu skarbowego. Należy bowiem uwzględnić, że niektóre podatki samorządowe, jak np. podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, są realizowane przez państwowe organy podatkowe i one są także właściwe w zakresie interpretacji dotyczących tych podatków. Chociaż przepisy ordynacji podatkowej nie określają wprost zachowania gminnego organu podatkowego, do którego wpłynie taki wniosek, to na podstawie art. 14h w związku z art. 170 § 1 o.p. należy przyjąć, że organ podatkowy powinien przyjąć wniosek i rozpatrzyć go w zakresie, w jakim jest on właściwy do jego załatwienia. W pozostałej części, wykraczającej poza właściwość organu podatkowego gminy, wniosek nie może być przekazany do rozpatrzenia właściwemu organowi bez woli wnioskodawcy, ponieważ spoczywa na nim m.in. obowiązek uiszczenia odrębnej opłaty za wydanie interpretacji. Należałoby zatem zawiadomić wnioskodawcę, że w tej części wniosek pozostanie bez rozpatrzenia i że wnioskodawca powinien złożyć go innemu organowi, uiszczając odrębną opłatę (por. C. Kosikowski, komentarz do art. 14j (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2011).

4. Przepisem dotyczącym *stricte* wydawania interpretacji odnoszących się do podatków i opłat samorządowych jest art. 14j o.p. Wymieniono w nim z nazwy organy podatkowe uprawnione do wydawania interpretacji „samorządowych” (§ 1), wprowadzono zasadę, w myśl której opłaty za wydanie tych interpretacji stanowią dochód jednostki samorządu terytorialnego (§ 2), oraz – co istotne – nakazano w zakresie nieuregulowanym stosować odpowiednio przepisy działu II rozdziału 1a ordynacji podatkowej. Przepisy dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych przez Ministra Finansów mają więc zastosowanie (w braku regulacji szczególnych) do interpretacji wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta). Organy te mogą na pisemny wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie (tj. podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej, następcy prawnego, ale także osoby niebędącej podatnikiem, lecz planującej w przyszłości podjęcie działań gospodarczych na terenie określonej gminy) udzielić pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W zależności od charakteru wniosku interpretacja może dotyczyć stanu faktycznego, który już zaistniał, lub zdarzeń przyszłych.

5. Interpretacja indywidualna może dotyczyć podatków i opłat, do których ustalania lub określania właściwy jest organ podatkowy gminy, a także – zgodnie z art. 14p o.p. – obejmować przepisy ordynacji podatkowej, w tym dotyczące należności płatników i inkasentów, zobowiązań osób trzecich, nadpłat, zwrotu podatku lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowej, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, wynagrodzenia płatników i inkasentów, oprocentowania nadpłaty. Niemożliwe jest wydanie interpretacji w zakresie przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego objętego w dniu złożenia wniosku postępowaniem podatkowym czy kontrolą podatkową albo w sprawie już rozstrzygniętej decyzją lub postanowieniem wójta, burmistrza (prezydenta miasta). Weryfikacja powyższych zdarzeń wydaje się dość prosta z uwagi na tożsamość organu interpretującego i prowadzącego kontrolę podatkową czy postępowanie podatkowe.

6. Postępowanie w sprawie wydania pisemnej interpretacji ma charakter specyficzny, ponieważ organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Skoro opisany we wniosku stan faktyczny sprawy może odnosić się tak do zdarzeń już zaistniałych, jak i zdarzeń przyszłych, to organ podatkowy nie przeprowadza postępowania dowodowego. Ogranicza się natomiast do analizy okoliczności faktycznych podanych we wniosku i w stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko. Jest ono jednak ustosunkowaniem się do poglądu prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę (por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r., I SA/Lu 583/09, LEX nr 559480).

7. W sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnej organy podatkowe gminy zobowiązane są do odpowiedniego stosowania zasad ogólnych postępowania podatkowego, tj. zasady praworządności (art. 120 o.p.), zasady postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), zasady szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.) oraz zasady jawności postępowania dla stron (art. 129 o.p.).

8. Przepisy ordynacji podatkowej regulujące tryb wydawania interpretacji indywidualnej, jej niezbędne elementy, termin wydania, formę prawną, zasady zmiany interpretacji przez organ podatkowy gminy stosuje się odpowiednio. Podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, postępowanie w sprawie wydania interpretacji przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) nie jest postępowaniem podatkowym rozstrzygającym o zobowiązaniach podatkowych indywidualnie oznaczonego podmiotu. Stąd przyjętą formą prawną jest pismo w sprawie interpretacji. Konsekwencją takiego określenia formy interpretacji jest sposób zaskarżania interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanych przez samorządowe organy podatkowe inny niż w przypadku aktów administracyjnych. Adresatowi interpretacji niezadowolonemu z otrzymanej interpretacji indywidualnej przysługuje wniesienie skargi wprost do właściwego miejscowo wojewódzkiego sądu administracyjnego (art. 14c § 3 o.p. w związku z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a., jednakże z uwzględnieniem dość rygorystycznych zarzutów określonych w art. 57a p.p.s.a.).

Organ podatkowy gminy może także z urzędu skorygować już wydaną interpretację indywidualną w przypadku stwierdzenia jej nieprawidłowości. Zmieniając ją, zobowiązany jest uwzględnić orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Organ ten zobowiązany jest doręczyć podmiotowi, któremu w danej sprawie wydał interpretację, zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej (art. 14e o.p.).

13. INTERPRETACJA INDYWIDUALNA WÓJTA

Górka Wielka, dnia 12 kwietnia 2017 r.

Wójt Gminy Górka Wielka
pl. Zwycięstwa 1
16-335 Górka Wielka

Nr sprawy: FW.3122.44.11.2017

Nadleśnictwo Dębowizna
ul. Leśna 16
16-335 Górka Wielka
NIP 537-000-48-11

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Górka Wielka, działając na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) w związku z wnioskiem Nadleśnictwa Dębowizna z dnia 13 stycznia 2017 r. (data wpływu do tutejszego urzędu: 17 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego

uznaje za prawidłowe

stanowisko Strony przedstawione w ww. wniosku.

Uzasadnienie

W dniu 17 stycznia 2017 r. wpłynął do tutejszego urzędu wniosek Nadleśnictwa Dębowizna (dalej jako Nadleśnictwo lub Wnioskodawca) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie wskazania podatnika podatku od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa w zarządzie Lasów Państwowych – Nadleśnictwo Dębowizna, udostępnionych do nieodpłatnego korzystania pracownikom Nadleśnictwa.

Stan faktyczny przedstawiony we wniosku

W Lasach Państwowych pracownikom Służby Leśnej przysługuje bezpłatne mieszkanie na podstawie rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 17 grudnia 2009 r. w sprawie określenia stanowisk w Służbie Leśnej, na których zatrudnionym pracownikom przysługuje bezpłatne mieszkanie albo równoważnik pieniężny, oraz sposobu i trybu przyznawania i zwalniania tych mieszkań, a także ustalania i wypłaty równoważnika pieniężnego

(Dz. U. Nr 221, poz. 1751). Nadleśnictwo zawarło z pracownikiem umowę o bezpłatne używanie budynku mieszkalnego, w którym znajduje się kancelaria Nadleśnictwa Dębowizna. Przedmiotem umowy jest lokal mieszkalny niestanowiący odrębnej nieruchomości oraz budynek gospodarczy, położone na działce o numerze ewidencyjnym 348/12; grunty sklasyfikowane są jako las.

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy pracownicy korzystający z bezpłatnych mieszkań z przynależnościami nie są podatnikami podatku od nieruchomości. Od całej nieruchomości gruntowej łącznie z jej częściami składowymi (budynkami) podatek zobowiązany jest zapłacić zarządca – Lasy Państwowe – Nadleśnictwo Dębowizna.

Ocena prawna stanowiska Wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.; dalej jako u.p.o.l.) podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

W myśl art. 3 ust. 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Ze wskazanych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – podatnikami podatku od nieruchomości nie są osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

W uchwale NSA w Warszawie z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 9/96, ONSA 1996, nr 4, poz. 152, sąd stwierdził, że gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie

prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel Lasów Państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Nadleśnictwo zawarło umowy z pracownikami o bezpłatne używanie mieszkań z przynależnościami. Częścią składową lokalu, w myśl art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1892 z późn. zm.), są pomieszczenia przynależne do lokalu, choćby nawet do tego lokalu bezpośrednio nie przylegały, w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż.

Reasumując, pracownicy Nadleśnictwa użytkujący lokale mieszkalne wraz pomieszczeniami przynależnymi na podstawie umowy zawartej z Nadleśnictwem nie są podatnikami podatku od nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 3 ust. 1 pkt 4 wskazuje, iż w przypadku posiadania nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa podatnikiem jest posiadacz. Jeżeli jednak lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami. Obowiązek podatkowy spoczywa na Skarbie Państwa – w tym przypadku na jednostce organizacyjnej Lasów Państwowych, czyli Nadleśnictwie.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.; dalej jako p.p.s.a.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 p.p.s.a.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a.), na adres Wójta Gminy Górka Wielka, pl. Zwycięstwa 1, 16-335 Górka Wielka.

Marian Bystry

Wójt Gminy Górka Wielka

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.

Komentarz

1. Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego wydawane na wniosek przez wójta mogą cechować się specyfiką wynikającą z wątpliwości podatników związanych ze sposobem opodatkowania przedmiotu podatku zlokalizowanego w gminie wiejskiej. Z uwagi na niską urbanizację, wpływ danych zawartych w ewidencji gruntów na określenie przedmiotu opodatkowania, jak też podejmowanie przez rady gmin uchwały w zakresie zwolnień od podatku, należy przyjąć, że większość wydawanych przez wójtów interpretacji będzie dotyczyła sposobu opodatkowania gruntów podatkiem rolnym, leśnym, od nieruchomości, a także możliwości zastosowania ulg i zwolnień w tych podatkach, jak również sposobu opodatkowania gruntów określonych w ewidencji gruntów jako rolne, leśne bądź nieużytki, jednakże wykorzystywanych przez przedsiębiorcę. Coraz częściej wójt obowiązany jest interpretować przepisy lokalnego prawa podatkowego na wniosek skierowany przez inwestora, w związku z planowanymi zamierzeniami inwestycyjnymi w gminie (np. budową wieży telefonii komórkowej, elektrowni wiatrowych itp.), chociaż nie jest do tego odpowiednio przygotowany merytorycznie. Stąd pojawiają się niezrealizowane dotąd postulaty dotyczące odebrania kompetencji wydawania interpretacji przez gminne organy pierwszej instancji i przekazanie tych uprawnień samorządowym kolegiom odwoławczym (m.in. K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 436).

2. Do wydawania interpretacji przez wójta w zakresie przysługującej mu właściwości mają w pełni zastosowanie uwagi merytoryczne zawarte w komentarzu do wzoru nr 12.

14. INTERPRETACJA OGÓLNA

Warszawa, dnia 25 lutego 2017 r.

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-225 Warszawa

Nr sprawy: DD6/033/127/SOH/2017/RD-120521

INTERPRETACJA OGÓLNA

Dotyczy: możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów podawanych podczas spotkań z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami itp., w świetle brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.; dalej jako u.p.d.o.p.) oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej jako u.p.d.o.f.).

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, Minister Finansów niniejszym przedstawia wyjaśnienia w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów podawanych podczas spotkań z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami itp., w świetle brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. Zgodnie z obowiązującymi od 2007 r. regulacjami zawartymi w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f., za koszty uzyskania przychodów nie uważa się kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Powyższe regulacje zastąpiły obowiązujące do końca 2006 r. przepisy dotyczące limitowania kosztów reprezentacji i reklamy niepublicznej, zgodnie z którymi nie były uważane za koszty uzyskania przychodów, koszty reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona była w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób.

Konsekwencją wprowadzonej od 2007 r. zmiany regulacji dotyczących reprezentacji i reklamy jest uznanie wszystkich wydatków na reklamę (prowadzoną w sposób

publiczny lub niepubliczny) za koszty uzyskania przychodów oraz wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków na reprezentację, do których w szczególności zostały zaliczone wydatki poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Po wprowadzeniu od 2007 r. omówionych wyżej zmian w ustawach podatkowych, w związku z brakiem legalnej definicji pojęcia „reprezentacja”, organy podatkowe podejmowały próby nadania właściwego sensu temu terminowi, w odniesieniu do konkretnych sytuacji występujących w praktyce gospodarczej. Jako że wykładnia przepisów art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. dokonywana przez organy podatkowe nie zawsze zyskiwała akceptację podatników, wiele spraw dotyczących omawianej tematyki przekazywanych było do oceny sądom administracyjnym. Analiza tego orzecznictwa wskazuje na występowanie poważnych wątpliwości co do wykładni normy wynikającej z ww. przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Skutkiem tego stanu rzeczy było wydawanie przy rozstrzyganiu przez sądy administracyjne sporów podatników z organami podatkowymi odmiennych wyroków w takich samych lub zbliżonych stanach faktycznych. Stan ten zrodził zagrożenie naruszenia konstytucyjnej zasady równości podmiotów (podatników) wobec prawa.

Przejawem występujących różnic w zakresie definiowania terminu „reprezentacja” są wydane przez sądy administracyjne rozbieżne orzeczenia, które w przeważającej liczbie uznawały koszty zakupu usług gastronomicznych, posiłków, napojów podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, bez względu na miejsce ich zakupu, za koszty reprezentacji niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (por. wyroki NSA: z dnia 29 czerwca 2012 r., II FSK 2571/10, LEX nr 1168104; z dnia 29 czerwca 2012 r., II FSK 2572/10, LEX nr 1168106; z dnia 24 maja 2012 r., II FSK 2341/10, LEX nr 1226471; z dnia 27 kwietnia 2012 r., II FSK 1978/10, LEX nr 1218924, i z dnia 5 kwietnia 2012 r., II FSK 2101/10, LEX nr 1213721).

Sądy administracyjne w swoich orzeczeniach wyrażały także pogląd, że skoro ustawodawca nie zdefiniował w sposób jednoznaczny pojęcia reprezentacji, należy posiłkować się definicją słownikową, iż reprezentacja to „okazałość”, „wystawność”, „wytworność” (por. wyroki NSA: z dnia 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10, LEX nr 1216637, i z dnia 27 września 2012 r., II FSK 392/11, LEX nr 1217628).

W innych orzeczeniach sądy administracyjne uznawały, że termin „reprezentacja” oznacza przedstawicielstwo, a nie wystawność, okazałość, wytworność (por. wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, LEX nr 1102780, oraz powoływane już wyroki NSA z dnia 29 czerwca 2012 r.: II FSK 2571/10 oraz II FSK 2572/10).

Odnotowano również orzeczenia sądów administracyjnych uznające wydatki na poczęstunki, zakup żywności i napojów, korzystanie z usług gastronomicznych za niestanowiące kosztów reprezentacji w przypadku poniesienia na zwyczajowo podawane posiłki (poczęstunki) (por. powoływane już wyroki NSA: z dnia 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10, i z dnia 27 września 2012 r., II FSK 392/11).

Występujące rozbieżności w orzeczeniach sądów administracyjnych w zakresie kosztów reprezentacji wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów znalazły swoje podsumowanie w wydanym, w składzie 7 sędziów, wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11, LEX nr 1321110. Jakkolwiek Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku tym podkreślił potrzebę indywidualnej oceny stanu faktycznego konkretnej sprawy dotyczącej kwalifikowania kosztów (wydatków) jako kosztów reprezentacji, analiza tego orzeczenia pozwala na wysunięcie poniżej wskazanych tez o charakterze ogólnym, które powinny być pomocne przy wykładni przepisów art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. Z wyroku tego wynika zatem, że:

- 1) wymienienie w przepisach podatkowych jako przykładowych kosztów reprezentacji wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki tego rodzaju zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna pod kątem warunków i okoliczności uzasadniających poniesienie takich wydatków;
- 2) dla kwalifikacji danych wydatków jako wydatków na reprezentację wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów nie jest istotne miejsce podawania poczęstunków, świadczenia usług gastronomicznych itp., tj. nie bierze się pod uwagę tego, czy poczęstunki odbywają się w siedzibie firmy, czy też poza nią. Dla oceny takich wydatków nie są także istotne takie cechy, jak: wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków. Nie ma bowiem możliwości skonstruowania miernika dla określenia poziomu wystawności, wytworności, okazałości czy przepychu jednakowego dla wszystkich podmiotów gospodarczych;
- 3) za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f., należy uznać te, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, dobrego obrazu jego firmy czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań;
- 4) każda sprawa powinna być przedmiotem odrębnej oceny pod kątem okoliczności, w jakich doszło do poniesienia omawianych wydatków. Poniesione wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych powinny spełniać wymogi przepisów art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie pozostają zatem w jakimkolwiek związku z przychodami podatnika wydatki np. na „obiady dla rodziny”, „fundowane przyjęcia dla znajomych”, „usługi rozrywkowe”. Tego rodzaju przykładowo podane wydatki niemieszczące się w kategorii kosztów uzyskania przychodów, nie mogą być w ogóle rozważane w kontekście wyłączeń z art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f.

Reasumując, należy stwierdzić, że analiza tez wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11, prowadzi do wniosku, iż nie podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania

przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. ponoszone przez podatników wydatki na drobne poczęstunki (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunchy), niezależnie od miejsca ich podawania (w siedzibie podatnika czy też poza nią), serwowane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami itp., dotyczących zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej.

dr Jan Teodorczuk
Minister Finansów

Komentarz

1. Minister Finansów realizuje kompetencje w zakresie sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, m.in. przez podejmowanie czynności służących zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Utrzymanie jednolitego stosowania prawa podatkowego nie jest łatwe, zważywszy, że interpretacja i stosowanie prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych należą do kompetencji organów podatkowych, organów kontroli skarbowej oraz sądów krajowych i wspólnotowych. W przyjętym rozwiązaniu, zobowiązującym Ministra Finansów (uczestniczącego w procesie stanowienia prawa) do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez podległe mu organy, w szczególności przez dokonywanie interpretacji tego prawa, można dostrzec elementy wykładni autentycznej. Żaden inny minister takiego uprawnienia nie uzyskał, co świadczy o jego wyjątkowym charakterze, ale także uzasadnia potrzebę jego wprowadzenia. Należy bowiem od Ministra Finansów oczekiwać działań, dzięki którym podległe mu organy będą potrafiły prawidłowo odczytać (zrozumieć) i potem stosować przepisy prawa podatkowego (zob. C. Kosikowski, komentarz do art. 14a (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2011).

2. Przepis art. 14a § 1 o.p., określający kompetencje Ministra Finansów w zakresie wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego, pomijając numerację, nieznaczne zmiany redakcyjne oraz doprecyzowanie od dnia 1 stycznia 2012 r. o możliwość wydawania interpretacji także na wniosek, zachował co do istoty swój kształt i znaczenie (por. art. 9 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców, Dz. U. Nr 232, poz. 1378, nowelizujący z dniem 1 stycznia 2012 r. art. 14a o.p.). Uprawnień Ministra Finansów w powyższym zakresie nie zmienia również utworzenie skonsolidowanej Krajowej Administracji Skarbowej oraz przeniesienie od dnia 1 marca 2017 r. części jego dotychczasowych kompetencji nadzorczych na

Szeffa KAS. Jednak zwroty użyte w tym przepisie są nieostre i nieprecyzyjne. W literaturze podkreślono trudności w określeniu pod względem jurydycznym użytego wyrażenia „dąży”, wskazując, że oznacza ono obowiązek starania się Ministra Finansów o zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, ale nie obowiązek zapewnienia tej jednolitości. Oznaczałoby to narzucanie przez niego jednolitego stosowania przepisu według odgórnie ustalonego wzorca, nieraz w oderwaniu od przepisu prawa, a przy uwzględnieniu np. interesów fiskalnych. W efekcie mogłoby to prowadzić do jego łamania, gdyż pozbawiałoby organy podatkowe samodzielności w orzekaniu w sprawach podatkowych (C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 74).

Użycie w art. 14a § 1 o.p. do końca 2011 r. wyrażenia „dąży” wskazywało, że Minister Finansów dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego „z urzędu”. Powinien więc ocenić, który z przepisów ustaw podatkowych jest niejednoznaczny i może powodować odmienne stosowanie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w sprawach podatkowych o takim samym stanie faktycznym. Konstrukcja art. 14a o.p. w poprzednim brzmieniu oznaczała, że Minister Finansów miał swobodę w podejmowaniu działań zapewniających jednolitość stosowania prawa podatkowego przez podległe mu organy. Wydawane interpretacje ogólne mogły mieć więc charakter przewencyjny w przypadku powzięcia wiedzy o odmiennej praktyce orzeczniczej organów podatkowych. Od 1 stycznia 2012 r. doprecyzowano przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję interpretacji ogólnych poprzez wprowadzenie możliwości dokonywania interpretacji na wniosek oraz regulacji dotyczących procedowania ze złożonym wnioskiem. Należy przy tym zaznaczyć, że przed wskazaną datą – mimo braku wyraźnej podstawy prawnej do wystąpienia określonego podmiotu do Ministra Finansów o skorzystanie przez niego z uprawnienia przewidzianego w art. 14a o.p. – możliwość zwrócenia się ze stosownym wnioskiem nie była wyłączona. Taki wniosek należało jednak traktować wyłącznie jako sygnalizację wątpliwości prawnych, a Minister Finansów nie był nim w żaden sposób związany (zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 39).

3. Przedmiotem interpretacji ogólnych Ministra Finansów są przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. Chodzi tu o przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. W literaturze wskazuje się na potrzebę szerszego, systemowego rozumienia przepisów prawa podatkowego, do których należy zaliczyć nie tylko przepisy ustaw podatkowych, lecz wszystkie przepisy, niezależnie od tego, do jakiej gałęzi prawa przynależą, jeżeli kształtują normatywnie opodatkowanie, zwłaszcza zakres przedmiotowy, podmiotowy i wysokość podatku (zob. R. Mastalski, komentarz do art. 14a (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2013, Wrocław 2013, s. 126).

4. Minister Finansów nie dokonuje interpretacji wszystkich przepisów prawa podatkowego, ale tylko takich, których stosowanie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej jest niejednolite. Wiąże się to z oczywistym celem interpretacji, którym jest zapewnienie jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego przez te organy. Dopóki praktyka orzecznicza organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej nie wskazuje na potrzebę dokonania interpretacji, dopóty skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 14a o.p. będzie pozbawione podstaw prawnych. Naruszeniem tego przepisu będzie zwłaszcza dokonanie interpretacji przepisów zaraz po wejściu w życie aktu normatywnego, a więc jeszcze przed przystąpieniem przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do stosowania zawartych w nim przepisów (A. Kabat (w:) S. Babiarczy [i in.], *Ordynacja...*, 2013, s. 112).

5. Obowiązek wyłonienia przepisów wymagających interpretacji ogólnych, dostrzeżenia problemów wynikających ze stosowania tych przepisów oraz określenia zakresu interpretacji zasadniczo należy do ministra, a od 1 stycznia 2012 r. spoczywa także na wnioskodawcach występujących o ich wydanie. Jednak to minister musi przy ich wydawaniu uwzględniać orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Realizacja tego obowiązku nie jest prosta ze względu na często niejednolite orzekanie sądów w sprawach podatkowych. Rozwiązanie przyjęte w art. 14a o.p. ogranicza władztwo podatkowe Ministra Finansów, zobowiązując go do respektowania poglądów judykatury. Należy się zgodzić z C. Kosikowskim, że orzecznictwo sądowe, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, a obecnie także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych przyczynia się do zahamowania dowolności w interpretacji przepisów prawa podatkowego przez Ministra Finansów i organy podatkowe, a przez to w pewnym stopniu cywilizuje jego działania prawodawcze oraz interpretacyjne (C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2006, s. 94). Za wadliwą należy uznać interpretację ogólną Ministra Finansów, w której dokonano wykładni przepisów prawa podatkowego odmiennie od (albo bez uwzględnienia) rozstrzygnięcia orzeczeń tych sądów. Nieuzasadnione pominięcie orzecznictwa narusza bowiem wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (zob. wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 545/11, LEX nr 1291571).

6. „Uwzględnianie” orzecznictwa sądów na etapie wykładni wątpliwego przepisu prawa podatkowego i dokonywania jego ogólnej interpretacji z uwzględnieniem reguł wykładni językowej oznacza, że Minister Finansów powinien zebrać wydane prawomocne orzeczenia sądów i przeprowadzić ich analizę, nie tylko milcząco przyjmując ich istnienie, ale także w sposób aktywny wziąć pod uwagę zapadłe rozstrzygnięcia, doprowadzając do dokonanej interpretacji przepisów do jednolitości, tj. zgodności między ich rozbieżnym stosowaniem przez podległe organy a poglądami wyrażonymi w orzecznictwie sądów (por. K. Teszner, *Wykładnia prowsólnotowa w interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez krajową administrację publiczną* (w:) *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa, 10–11 czerwca 2010*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 424).

7. Samokontroli interpretacji oraz szybkiej eliminacji interpretacji uznanych za wadliwe ma służyć tryb ich zmiany przewidziany do końca lutego 2017 r. w art. 14e § 1 pkt 1 o.p., a od 1 marca 2017 r. w dodanym art. 14da o.p. (por. art. 38 pkt 7 p.w. ustawę o KAS). Zgodnie z nim Minister Finansów może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przewidziany w powyższym przepisie tryb korygowania wadliwych interpretacji może być wykorzystany zarówno w przypadku nieuwzględnienia na etapie jej wydawania orzecznictwa sądów i trybunałów, jak i dopiero wtedy, gdy takie orzeczenia zostaną wydane w przyszłości. Równocześnie jednak przewidziano ochronę osoby stosującej się do interpretacji przed skutkami związanymi z jej zmianą. Taka ochrona została również przewidziana w przypadku nieuwzględnienia interpretacji ogólnej przez organ podatkowy lub kontroli skarbowej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14k § 2 o.p.).

8. Interpretacje ogólne Ministra Finansów, chociaż adresowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, nie są tylko formą korespondencji między organem nadzoru a organami podatkowymi. Przepisy ordynacji podatkowej wymagają, by były one zamieszczane w ogólnodostępnym dla podatników publikatorze. Zgodnie z art. 14i § 1 o.p. interpretacje ogólne są publikowane bez zbędnej zwłoki w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Data opublikowania interpretacji ogólnej ma duże znaczenie i może powodować dla podatnika istotne skutki. Jeżeli bowiem skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny, będący przedmiotem interpretacji ogólnej, zaistniały przed jej opublikowaniem, wówczas mimo że podatnik zastosował się do niej, nie jest zwolniony z obowiązku zapłaty podatku (art. 14l o.p.).

15. INTERPRETACJA ZMIENIAJĄCA INDYWIDUALNĄ INTERPRETACJĘ

Warszawa, dnia 26 lutego 2017 r.

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Nr sprawy: DD3.8222.6.44.2017.PGSJ

Dariusz Pieróg
ul. Angielska 12 m. 9
95-100 Zgierz
PESEL 46043013457

ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) Minister Finansów, w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z dnia 28 stycznia 2014 r., nr IPTPB2/416-929/14-6/GL, wydanej w imieniu Ministra Finansów przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi,

zmienia z urzędu

wyżej wymienioną interpretację, stwierdzając, że stanowisko Pana Dariusza Pieroga (Wnioskodawcy) przedstawione we wniosku złożonym w dniu 30 października 2013 r., uzupełnionym w dniu 11 listopada 2013 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie odliczenia od podatku ulgi na dzieci

jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie

I. Wniosek podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej – opis stanu faktycznego

W dniu 28 stycznia 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, działając – na podstawie § 5a rozporządzenia 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.) – w imieniu Ministra Finansów, wydał interpretację indywidualną dotyczącą podatku dochodowego od osób fizycznych. Interpretacja wydana została na wniosek złożony w dniu 30 października 2013 r., uzupełniony w dniu 11 listopada 2013 r., w którym przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca wskazał, że od 2010 r. jest opiekunem prawnym niepełnosprawnego od urodzenia brata. Brat ma teraz 56 lat i jest ubezwłasnowolniony całkowicie, nie jest zdolny do samodzielnej egzystencji. Otrzymuje rentę rodzinną i socjalną oraz dodatek pielęgnacyjny jako osoba niepełnosprawna. Brat mieszka z Wnioskodawcą i jego rodziną i jest na utrzymaniu Wnioskodawcy.

II. Pytanie Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego

Czy jako opiekun prawny osoby dorosłej, niepełnosprawnej, ubezwłasnowolnionej całkowicie Wnioskodawca może skorzystać z ulgi prorodzinnej, doliczając jej dochody do swojego dochodu?

III. Własne stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy ustawodawca zezwala na stosowanie ulgi prorodzinnej w przypadku dorosłych dzieci. Chodzi tu o dzieci niepełnosprawne bez względu na wiek, otrzymujące zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną. W przypadku brata Wnioskodawcy są to dodatek pielęgnacyjny i renta socjalna (art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej jako u.p.d.o.f.). Z odliczenia na dorosłe dzieci ulgi prorodzinnej mogą korzystać podatnicy (nie tylko rodzice) utrzymujący pełnoletnie dzieci w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego. Obowiązek alimentacyjny obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo (tak jest w przypadku Wnioskodawcy). Oboje rodzice nie żyją i na mocy prawomocnego postanowienia sądu Wnioskodawca jest opiekunem prawnym ubezwłasnowolnionego całkowicie brata. Obowiązek alimentacyjny to obowiązek dostarczania środków utrzymania, a także wychowania. Brat mieszka z Wnioskodawcą, jest pod jego opieką i na jego utrzymaniu. W ocenie Wnioskodawcy oznacza to, że spełnia warunki do skorzystania z ulgi prorodzinnej na niepełnosprawnego brata; należy też pamiętać, że ulga na niepełnosprawną osobę przysługuje bez względu na wiek, co oznacza, że może dotyczyć osoby w podeszłym wieku.

IV. Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w zmienianej interpretacji

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, działając w imieniu Ministra Finansów, stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznał za prawidłowe.

V. Stanowisko Ministra Finansów na tle przedstawionego stanu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym

Minister Finansów, po zapoznaniu się z aktami sprawy, stwierdza, co następuje.

Warunki korzystania z ulgi na dzieci określa art. 27f u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 27f ust. 1 u.p.d.o.f. od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f., pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b u.p.d.o.f., podatnik ma prawo odliczyć kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2 na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym:

- 1) wykonywał władzę rodzicielską;
- 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało;
- 3) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Jednocześnie na podstawie art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f. przepisy ust. 1–5 tego artykułu stosuje się odpowiednio do podatników utrzymujących pełnoletnie dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 pkt 2 i 3 u.p.d.o.f., w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciążącego na nich obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej.

Mimo że ustawodawca nie zdefiniował w art. 27f u.p.d.o.f. pojęcia dziecka, to w ust. 1 i 6 tego artykułu wskazał, jakie dzieci mają być objęte ulgą. Co do zasady bowiem ulga przysługuje na dzieci małoletnie, a jedynie pod pewnymi warunkami podatnicy mogą również korzystać z ulgi w przypadku dzieci pełnoletnich. Regulacji zawartych w art. 27f ust. 1 i 6 u.p.d.o.f. nie należy zatem przeciwstawiać, a przepis ust. 6 traktować jako kontynuację ust. 1. Oznacza to, że art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f., na warunkach tam określonych, umożliwia podatnikom kontynuację korzystania z ulgi na dzieci, gdy dzieci stały się pełnoletnie.

W przypadku podatników, o których mowa w art. 27f ust. 1 u.p.d.o.f., korzystanie z ulgi na dzieci jest możliwe także po uzyskaniu pełnoletności przez dziecko będące pod jego opieką, o ile podatnik utrzymuje pełnoletnie dziecko spełniające warunki określone w art. 6 ust. 4 pkt 2 i 3 u.p.d.o.f. w związku z wykonywaniem ciążącego na nim obowiązku alimentacyjnego lub sprawowania funkcji rodziny zastępczej.

Z powyższych regulacji jednoznacznie wynika zamiar ustawodawcy, aby odliczenie od podatku dotyczyło dzieci. Warto wskazać na znaczenie pojęcia dziecka, jakie nadaje mu *Słownik języka polskiego* wydawnictwa PWN (wydanie internetowe). Według autorów słownika „dziecko”, to: „człowiek od urodzenia do wieku młodzieńczego”; „syn lub córka, niezależnie od wieku”. Pierwsza z definicji ma zatem charakter abstrakcyjny i uniwersalny, druga natomiast konkretyzuje to pojęcie do relacji pokrewieństwa. Przenosząc te definicje na grunt omawianych przepisów, można by uznać, że dzieckiem, niezależnie od wieku, można być wyłącznie dla rodziców. Jednak takie rozumienie pojęcia dziecka w sposób nieuzasadniony zawężyłoby zakres przepisu art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f., co pozbawiłoby prawa do ulgi niektórych opiekunów prawnych czy rodziny zastępczej.

Warunki dotyczące ustanawiania, sprawowania i ustania opieki nad dzieckiem określają przepisy ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.; dalej jako k.r.o.). Zgodnie z art. 155 § 2 k.r.o. do opieki stosuje się odpowiednio przepisy o władzy rodzicielskiej. Regulacje kodeksu

rodzinnego i opiekuńczego, co do zasady, nie nakładają obowiązku alimentacyjnego na opiekuna prawnego. Wyjątek od tej zasady zachodzi wówczas, gdy opiekun prawny jest jednocześnie krewnym podopiecznego, zobowiązanym do alimentacji w myśl przepisów tej ustawy (art. 128 k.r.o. obowiązkiem alimentacyjnym obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo).

Jeżeli zatem podatnik został opiekunem prawnym dziecka małoletniego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.f., i dziecko z nim zamieszkiwało, a następnie dziecko stało się pełnoletnie, otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, a podatnik je nadal utrzymywał w wykonywaniu ciążącego na nim obowiązku alimentacyjnego, to w takiej sytuacji nie można odmówić prawa do ulgi na dzieci.

Z inną sytuacją mamy do czynienia, gdy podatnik staje się opiekunem prawnym pełnoletniego ubezwłasnowolnionego krewnego. W takim przypadku nie można mówić o kontynuacji prawa do ulgi powstałego przed uzyskaniem pełnoletności przez dziecko, a sam fakt otrzymywania przez pełnoletniego ubezwłasnowolnionego krewnego zasiłku (dodatku) pielęgnacyjnego lub renty socjalnej oraz utrzymywania go przez podatnika w związku z wykonywaniem ciążącego na nim obowiązku alimentacyjnego wobec tego krewnego nie jest wystarczający do przyznania podatnikowi prawa do omawianej ulgi.

Odnosząc powyższe do rozpatrywanej sprawy, należy zatem stwierdzić, że ustanowienie opieki prawnej nad pełnoletnim ubezwłasnowolnionym bratem nie daje podstaw do korzystania przez Wnioskodawcę z ulgi na dzieci, o której mowa w art. 27f u.p.d.o.f.

W świetle powyższego stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku należy uznać za nieprawidłowe.

Z tych względów, z uwagi na stwierdzenie nieprawidłowości, należało zmienić z urzędu interpretację indywidualną z dnia 28 stycznia 2014 r., nr IPTPB2/416-929/14-6/GL, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi.

Minister Finansów jednocześnie podkreśla, że zmieniona interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu na piśmie Ministra Finansów w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.; dalej jako p.p.s.a.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Ministra Finansów na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Minister Finansów nie udzieli odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Ministra Finansów, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a.), na adres: ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.

Z upoważnienia
Ministra Finansów
Zygmunt Kwaśniak
Z-ca Dyrektora Departamentu
Administracji Podatkowej

Komentarz

1. Postępowanie w sprawie zmiany interpretacji indywidualnej ma odmienny charakter niż postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. W przeciwieństwie do tego ostatniego jest bowiem podejmowane przez Ministra Finansów wyłącznie z urzędu, w trybie nadzoru nad prawidłowością wydawanych interpretacji przez upoważnionych dyrektorów izb skarbowych. Legitymacja Ministra Finansów do zmiany interpretacji indywidualnej wynika przy tym nie tylko z art. 14e § 1 o.p., ale także z ogólnej normy kompetencyjnej zawartej w art. 13 § 2 pkt 4 o.p. Skoro jest on organem podatkowym właściwym w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego, to należy to odczytywać nie tylko jako uprawnienie do ich wydawania, ale także zmiany, a od 1 stycznia 2016 r. – również do ich uchylenia oraz stwierdzenia wygaśnięcia (zob. art. 14e § 1 pkt 2–4 o.p.). Upoważnieni do wydawania interpretacji dyrektorzy izb skarbowych nie mogą więc, co do zasady, w imieniu ministra zmienić z urzędu wydanych przez siebie interpretacji. Jedynym wyjątkiem jest możliwość zmiany interpretacji indywidualnej z upoważnienia Ministra Finansów na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa (por. art. 14b § 6a pkt 1 o.p. w związku z art. 52 § 3 p.p.s.a.). W tym zakresie dyrektorzy izb skarbowych zostali upoważnieni przez ministra stosownym rozporządzeniem (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do dokonywania niektórych czynności w zakresie interpretacji indywidualnych, Dz. U. poz. 2351). Należy wyraźnie zastrzec, że zmiana interpretacji indywidualnych przez Ministra Finansów oraz działających z upoważnienia dyrektorów izb skarbowych jest możliwa do końca lutego 2017 r. Od 1 marca w tym zakresie następuje wyraźny podział kompetencji pomiędzy nowo utworzonymi organa-

mi KAS. W sprawach zmiany wydanych interpretacji indywidualnych z urzędu w razie stwierdzenia ich nieprawidłowości organem właściwym staje się Szef Krajowej Administracji Skarbowej (nowy art. 14e § 1 pkt 1 w zw. z art. 13 § 2 pkt 4 o.p.), który przejmie do załatwienia również sprawy wszczęte, a niezakończone (por. art. 223 ust. 2 p.w. ustawę o KAS). W zakresie zmiany interpretacji indywidualnej na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa organem właściwym od 1 marca 2017 r. jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (nowy art. 14e § 1a pkt 1 o.p.).

2. Kompetencje Ministra Finansów w zakresie zmiany interpretacji indywidualnych dotyczą nie tylko interpretacji indywidualnych wydanych przez dyrektorów izb skarbowych. Obejmują także uprawnienie do zmiany tzw. milczących interpretacji – tj. uznających prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie (nawet w sytuacji, gdy co do zasady byłoby nieprawidłowe). Słusznie bowiem podkreśla się, że jeżeli stanowisko organu umocowanego do wydania interpretacji nie dojdzie do wnioskodawcy przed upływem terminu określonego w ustawie (art. 14d o.p.), organ ten traci kompetencje do wydania interpretacji, a okoliczność ta otwiera jedynie drogę do dokonania z urzędu korekty „milczącej” interpretacji (zob. J. Patyk, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach postępowania w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji* (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2010, s. 671).

3. W literaturze wskazuje się także na wyłączne uprawnienia Ministra Finansów w zakresie zmiany interpretacji dotyczącej podatków samorządowych. Prezentowany pogląd uzasadniany jest tym, że wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa zostali upoważnieni wyłącznie do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie swojej właściwości (art. 14j o.p.), nie zaś do ich zmiany (zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 148; A. Kabat (w:) S. Babiarczy [i in.], *Ordynacja...*, 2013, s. 128). Niemniej jednak od 1 stycznia 2016 r. z mocy dodanego art. 14j § 2a o.p. organy te zostały zobowiązane do zmiany wydawanych przez siebie interpretacji indywidualnych, uchylenia i stwierdzenia ich wygaśnięcia oraz zmiany lub uchylenia postanowień, o których mowa w art. 14b § 5a o.p. Z uwagi na treść art. 14j § 3 o.p. należy przyznać, że uprawnienie do zmiany interpretacji przez samorządowe organy podatkowe przysługuje na etapie wezwania do usunięcia naruszenia prawa, a do stwierdzenia jej wygaśnięcia – gdy jest niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym.

4. Jedynym w zasadzie powodem zmiany interpretacji indywidualnej jest stwierdzenie, że jest nieprawidłowa. Pojęcie nieprawidłowej interpretacji było przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych. W wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, LEX nr 580524, podkreślono, że nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. Wystarczającym warunkiem dokonania zmiany interpretacji w trybie art. 14e § 1 o.p. jest jej wadliwość, ustalenie – także z uwzględnieniem orzecznictwa – że

interpretacja zawierała nieprawidłową ocenę stanowiska wnioskodawcy bądź też wadliwie przedstawiono w niej inny element interpretacji, wymagany zgodnie z art. 14c o.p. (wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2012 r., III SA/Wa 1617/11, LEX nr 1146065). Jednak, jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 października 2012 r., II FSK 290/11, LEX nr 1222290, podstawą zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego jest stwierdzenie nieprawidłowości przeprowadzonej i przedstawionej w niej oceny możliwości stosowania i wykładni prawa podatkowego, nie zaś zmiana interpretowanych regulacji prawnych lub orzecznictwa sądów i trybunałów w ich przedmiocie. Można zatem uznawać, że zasadniczym powodem zmiany interpretacji indywidualnej będzie stwierdzona przez Ministra Finansów (przy uwzględnieniu stanowiska sądów i trybunałów) wadliwość interpretacji, rozumiana jako nieprawidłowa wykładnia przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego oraz stanowiska zajętego przez wnioskodawcę.

5. Wydanie interpretacji indywidualnej ma charakter działania faktycznego prezentującego w sposób niewiążący pogląd organu interpretującego w zakresie przedstawionym we wniosku adresata i nie odbywa się w trybie sformalizowanego postępowania podatkowego. W konsekwencji także dokonanie przez Ministra Finansów, na podstawie art. 14e § 1 o.p., zmiany indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie wymaga uprzedniego wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, o którym mowa w art. 165 § 2 o.p. (zob. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10, LEX nr 1101101).

6. Przepisy ordynacji podatkowej nie określają terminu, w jakim Minister Finansów jest obowiązany do zmiany interpretacji indywidualnej. Oznacza to, że wskazana interpretacja może być zmieniona w każdym czasie. Nie można jednak uruchomić procedury zmiany interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy adresat zaskarżył ją do sądu administracyjnego w trybie art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. (zob. powoływany wyżej wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10). Wówczas rola sądu sprowadza się wyłącznie do oceny interpretacji w aspekcie jej zgodności z prawem. W sytuacji gdy sąd uzna, że nie jest ona wyczerpująca, powinien ją uchylić w celu ponownego rozpoznania wniosku we wskazanym przez sąd zakresie. Sąd nie ma natomiast obowiązku rozpoznawania tego wniosku w aspekcie, w którym nie był on rozważany przez organ, w szczególności w kontekście innych jeszcze – tj. niepowołanych we wniosku i w interpretacji – przepisów (zob. wyrok NSA z dnia 22 października 2010 r., II FSK 1108/09, LEX nr 745491). Jednakże w przypadku zaskarżenia przez zainteresowanego do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, do czasu jej rozpatrzenia przez sąd, Minister Finansów może, na zasadzie wyjątku, realizować swoje uprawnienia z art. 14e § 1 o.p. w trybie samokontroli administracyjnej z art. 54 § 3 i art. 117 § 1 p.p.s.a. (por. J. Brolik, *Zmiana indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, Jur. Podat. 2012, nr 1, s. 81).

7. Skutkiem realizacji uprawnień przez Ministra Finansów jest zastąpienie „starej” interpretacji indywidualnej „nową”, zmienioną interpretacją indywidualną przepisów prawa podatkowego. Należy przyjąć, że interpretacja zmie-

niona powinna zawierać elementy charakteryzujące interpretację indywidualną (art. 14c o.p.). W wyroku WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2012 r., III SA/Wa 1419/11, LEX nr 1139415, wskazano na istotne znaczenie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy oraz jej uzasadnienia. Zdaniem sądu, skoro Minister Finansów zmienia interpretację indywidualną w taki sposób, że zaskarżona interpretacja nie zawiera oceny prawnej stanowiska zainteresowanego oraz uzasadnienia tej oceny, to nie ma możliwości oceny, czy Minister Finansów prawidłowo uznał, że wystąpiły przesłanki zastosowania trybu z art. 14e § 1 o.p. z uwagi na wadliwość pierwotnej interpretacji. Tym samym sąd, uchylając zaskarżoną zmianę interpretacji indywidualnej, wskazał, że Minister Finansów może, w celu podkreślenia, iż jest to interpretacja indywidualna wydana w szczególnym trybie, nazwać ją „zmianą interpretacji indywidualnej”. Nie zmienia to jednak faktu, że akt nazwany „zmiana interpretacji indywidualnej”, zmieniający pierwotną interpretację, to nic innego jak kolejna interpretacja indywidualna, a więc akt prawny tego samego rodzaju co akt zmieniony. Powinna ona zatem spełniać te same wymogi, jakim odpowiadać powinna „zwykła” interpretacja indywidualna. W innym z wyroków sąd, odnosząc się do zmiany interpretacji na podstawie art. 14e § 1 o.p., w przypadku negatywnej oceny stanowiska prawnego zainteresowanego, podkreślił, że ta nowa interpretacja powinna zawierać także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym, o którym mowa w art. 14c § 2 o.p. (zob. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., I FSK 1312/14, LEX nr 1987732).

16. ZAWIADOMIENIE O ZMIANIE WYDANEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Warszawa, dnia 23 stycznia 2017 r.

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Nr sprawy: DD3/033/264/KDJ/16/RD-128980/17

Spółdzielnia Mieszkaniowa Jutrzenka
ul. Azaliowa 14
62-510 Konin
NIP 721-228-11-28

ZAWIADOMIENIE O ZMIANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ WYDANEJ PRZEZ DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W POZNANIU, Z DNIA 21 KWIETNIA 2011 R., NR ILPB1/415-53/11-4/TW

Minister Finansów, działając na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.), uprzejmie zawiadamia o zmianie z urzędu interpretacji indywidualnej z dnia 21 kwietnia 2011 r., nr ILPB1/415-53/11-4/TW, wydanej w imieniu Ministra Finansów przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, doręczonej Spółdzielni Mieszkaniowej Jutrzenka za zwrotnym potwierdzeniem odbioru w dniu 1 marca 2011 r., z powodu jej nieprawidłowości.

W załączeniu Minister Finansów przekazuje nową interpretację indywidualną oraz informuje, że zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja (art. 14e § 2 o.p.).

Z upoważnienia
Ministra Finansów
Zygmunt Kwaśniak
Z-ca Dyrektora Departamentu
Administracji Podatkowej

ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 i § 4 o.p. Minister Finansów, w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z dnia 21 kwietnia 2011 r., nr ILPB1/415-53/11-4/TW, wydanej w imieniu Ministra Finansów przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, zmienia z urzędu ww. interpretację, stwierdzając, że stanowisko Spółdzielni Mieszkaniowej Jutrzenka (dalej jako Wnioskodawca lub Spółdzielnia) przedstawione we wniosku złożonym w dniu 14 stycznia 2011 r., uzupełnionym w dniu 4 kwietnia 2011 r., o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika

jest prawidłowe.

Uzasadnienie

Dnia 21 kwietnia 2011 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, działając – na podstawie § 6 rozporządzenia 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.) – w imieniu Ministra Finansów, wydał interpretację indywidualną dotyczącą podatku dochodowego od osób fizycznych. Interpretacja wydana została na wniosek Spółdzielni Mieszkaniowej Jutrzenka, złożony w dniu 14 stycznia 2011 r., uzupełniony w dniu 4 kwietnia 2011 r.

Wnioskodawca przedstawił we wniosku następujący stan faktyczny:

Obowiązujący u Wnioskodawcy Regulamin, określający jego obowiązki i obowiązki użytkowników lokali w zakresie napraw wewnątrz lokalu, stanowi, że naprawa i wymiana instalacji elektrycznej, z wyjątkiem wymiany gniazd i wyłączników, należy do obowiązków Wnioskodawcy. Regulamin traktuje instalację w lokalu jako części wspólne i zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1222; dalej jako u.s.m.), bez względu na posiadany tytuł prawny do lokalu, użytkownicy uiszczają jednakowe opłaty na fundusz remontowy tworzony – zgodnie z art. 6 ust. 3 u.s.m. – przez Wnioskodawcę. Z funduszu tego pokrywane są naprawy i wymiana instalacji elektrycznej w lokalu. Wymiany i naprawy instalacji na koszt Wnioskodawcy dokonuje się w lokalach użytkowników bez względu na posiadany przez nich tytuł prawny do lokalu, a więc również w lokalach, do których użytkownik posiada tytuł odrębnej własności (właściciel).

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy po wykonaniu w lokalu o statusie odrębnej własności wymiany instalacji elektrycznej zgodnie z obowiązującym Regulaminem, a więc na koszt Wnioskodawcy sfinansowany z funduszu remontowego tworzonego zgodnie z art. 6 ust. 3 u.s.m., wystę-

puje po stronie właściciela lokalu tzw. przysporzenie majątkowe i czy w myśl art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.; dalej jako u.p.d.o.f.) stanowi to nieodpłatne świadczenie, co wiąże się z obowiązkiem wystawienia dla właściciela lokalu informacji PIT-8C na wartość wykonanych prac w lokalu?

Zdaniem Wnioskodawcy nie powinien on wystawiać na właściciela informacji PIT-8C, z uwagi na fakt, że zgodnie z obowiązującym Regulaminem obowiązek naprawy i wymiany instalacji ciąży na Wnioskodawcy jako Zarządcy (część wspólna), a użytkownik (właściciel) uiszcza odpowiednie opłaty na ten cel zgodnie z art. 4 ust. 2 lub 4 u.s.m. W tym stanie rzeczy nie zachodzi po stronie właściciela lokalu przysporzenie korzyści majątkowych, o którym mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, działający w imieniu Ministra Finansów, uznał stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego za nieprawidłowe.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, Minister Finansów stwierdza, co następuje:

Ocena skutków podatkowych wymiany instalacji elektrycznej w lokalu o statusie odrębnej własności, która to wymiana finansowana jest – zgodnie z obowiązującym Regulaminem – z funduszu remontowego Wnioskodawcy, poprzedzona musi zostać analizą właściwych przepisów regulujących prawa i obowiązki właściciela lokalu mieszkalnego w budynku stanowiącym współwłasność spółdzielni mieszkaniowej.

Zgodnie z art. 4 ust. 1–2 i 4 u.s.m. członkowie spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu. Osoby niebędące członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, są obowiązane uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat na takich samych zasadach jak członkowie spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 5 u.s.m. Członkowie spółdzielni będący właścicielami lokali są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu. Właściciele lokali niebędący członkami spółdzielni są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych. Są oni również obowiązani uczestniczyć w wydatkach związanych z eksploatacją i utrzymaniem

nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni, które są przeznaczone do wspólnego korzystania przez osoby zamieszkujące w określonych budynkach lub osiedlu. Obowiązki te wykonują przez uiszczanie opłat na takich samych zasadach jak członkowie spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 5 u.s.m.

Ustawowy obowiązek świadczenia na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych spoczywa na członkach spółdzielni, właścicielach lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osobach niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali (art. 6 ust. 3 u.s.m.).

Jednocześnie ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych nie zawiera regulacji określających szczegółowe zasady gospodarowania środkami funduszy utworzonych przez spółdzielnię. Zasady wydatkowania tych funduszy, sposób ponoszenia opłat, katalog zdarzeń remontowych, sposób ich finansowania lub współfinansowania określają statuty lub uchwalone na ich podstawie przez właściwy organ spółdzielni mieszkaniowej regulaminy. O ile zatem statut spółdzielni mieszkaniowej lub stosowny regulamin wydany na jego podstawie tak stanowi, to środki funduszu na remont zasobów mieszkaniowych, utworzonego przez spółdzielnię na podstawie art. 6 ust. 3 u.s.m. dla nieruchomości zarządzanych przez nią na mocy art. 27 ust. 2 u.s.m., mogą być również przeznaczone dla właścicieli lokali posiadających odrębną własność lokalu lub osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, w celu utrzymania w należytym stanie elementów (okien, drzwi, instalacji itp.), które służą wyłącznie do użytku poszczególnych właścicieli.

Wskazany w ustawie o spółdzielniach mieszkaniowych obowiązek finansowy właścicieli lokali odpowiada obowiązek spółdzielni mieszkaniowej do utrzymania w należytym stanie nieruchomości, w tym zasobów mieszkaniowych, stanowiących współwłasność spółdzielni i właścicieli lokali, zarządzanych obligatoryjnie przez spółdzielnię.

Przechodząc na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy zauważyć, iż skoro to do obowiązków spółdzielni mieszkaniowej należy dokonywanie stosownych remontów oraz utrzymywanie zasobów mieszkaniowych w należytym stanie, to wartość dokonanej bezpośrednio przez spółdzielnię mieszkaniową wymiany instalacji elektrycznej w lokalu o statusie odrębnej własności nie stanowi dla podatnika przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

W związku z powyższym na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek wystawienia informacji PIT-8C dla podatników będących właścicielami lokali mieszkalnych, w których dokonano wymiany instalacji elektrycznej sfinansowanej z funduszu remontowego.

W świetle powyższego stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym w dniu 14 stycznia 2011 r., uzupełnionym w dniu 4 kwietnia 2011 r., należy uznać za prawidłowe.

Z tych względów należało zmienić z urzędu interpretację indywidualną z dnia 21 kwietnia 2011 r., nr ILPB1/415-53/11-4/TW, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, gdyż stwierdzono jej nieprawidłowość.

Zmiana interpretacji indywidualnej dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji indywidualnej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, po uprzednim wezwaniu na piśmie Ministra Finansów – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.; dalej jako p.p.s.a.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Ministra Finansów na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Minister Finansów nie udzieli odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Ministra Finansów, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 p.p.s.a.), na adres: ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.

Z upoważnienia

Ministra Finansów

Beata Wolska

Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej

Komentarz

1. Zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej do końca 2015 r. należało doręczyć podmiotowi, któremu w danej sprawie została wcześniej wydana interpretacja. Z art. 14e § 2 o.p. (w poprzednim brzmieniu) nie wynikało, że Minister Finansów powinien doręczyć zainteresowanemu zmienioną interpretację, ale zawiadomienie o zmienionej interpretacji. Jednak skoro nie użyto w nim zwrotu „wydaje”, ale „doręcza”, to z uwagi na konieczność zagwarantowania zainteresowanemu ochrony prawnej, wynikającej z zastosowania się przez niego do interpretacji zmienionej, trafnie wskazywano, że należałoby mu doręczać zmienioną interpretację (zob. C. Kosikowski, komentarz do art. 14e (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2011). Od 1 stycznia 2016 r. regulacja dotycząca doręczenia zmienionej interpretacji indywidualnej została zawarta w nowym

art. 14e § 4 o.p. Wynika z niej, że doręczeniu podlega zmiana interpretacji indywidualnej, a nie zawiadomienie o zmianie interpretacji. Nie ma jednak przeszkód, by organ interpretujący dołączył do niej odrębne zawiadomienie, tym bardziej że nie jest tu wymagany żaden oficjalnie ustalony wzór formularza. Zmienioną interpretację doręcza się przede wszystkim podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja indywidualna (ciągłość adresata – zainteresowanego), chyba że ustanowił on pełnomocnika. W dalszej kolejności doręcza się ją następcy prawnemu tego podmiotu.

2. Działanie zainteresowanego przez pełnomocnika obliguje Ministra Finansów do doręczenia, na podstawie art. 145 § 2 w związku z art. 14h o.p., interpretacji zmienionej pełnomocnikowi uprawnionemu do działania w określonym postępowaniu interpretacyjnym. Należy jednak przy tym uwzględnić zakres i treść pełnomocnictwa. Jeżeli bowiem pełnomocnictwo udzielone przez zainteresowanego w postępowaniu o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie obejmuje czynności Ministra Finansów dotyczących zmiany interpretacji, w tej sytuacji zmieniona interpretacja, na podstawie art. 14e § 4 o.p., powinna być doręczona zainteresowanemu, nie zaś pełnomocnikowi ustanowionemu w innym postępowaniu (zob. powoływany już wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., II FSK 1242/10).

17. ZAWIADOMIENIE O ZMIANIE WYDANEJ INTERPRETACJI OGÓLNEJ

Warszawa, dnia 12 lutego 2017 r.

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Nr sprawy: PK4/033/264/IIG/13/KB-124870/17

ZMIANA INTERPRETACJI OGÓLNEJ

Działając na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 w związku z art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.; dalej jako o.p.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu art. 76 oraz art. 239a o.p. w zakresie zaliczania nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowej wynikającej z decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, uwzględniając orzecznictwo sądów, zmieniam interpretację ogólną, nr PK4/111/79/ABD/12, wydaną w dniu 28 maja 2013 r.

Uzasadnienie

W dniu 28 maja 2013 r. Minister Finansów, działając na podstawie art. 14a o.p., dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, wydał interpretację ogólną, nr PK4/111/79/ABD/12, w zakresie zaliczania nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowej wynikającej z decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności.

W zmienianej interpretacji oparto się na treści art. 239a o.p., zgodnie z którym decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Z kolei przepis art. 76 o.p. przewiduje ściśle określony tryb postępowania z nadpłatami, nakładając na organ podatkowy obowiązek zaliczenia nadpłaty w pierwszej kolejności na poczet zaległości podatkowych. Na podstawie tego przepisu organ podatkowy jest zobligowany do zaliczenia z urzędu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych podatnika wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p., oraz jego bieżących zobowiązań podatkowych, a dopiero w razie ich braku – zwrotu z urzędu nadpłaty podatnikowi, o ile podatnik nie złoży wniosku o zaliczenie nadpłaty (w całości lub części) na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Wydając interpretację ogólną, Minister Finansów kierował się dotychczasowym orzecznictwem sądów administracyjnych, w tym wyrokiem NSA z dnia 18 maja 2012 r.,

II FSK 2078/10, LEX nr 1214714, w którym sąd uznał, że wynikający z art. 239a o.p. zakaz wykonania decyzji nieostatecznej w żaden sposób nie wyklucza ani nie ogranicza zarachowania przez organ podatkowy z urzędu nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległych zobowiązań podatkowych podatnika. W ocenie sądu przepis ten pozbawia jedynie decyzję nieostateczną dotychczasowego waloru wykonalności, co oznacza tylko tyle, że taka decyzja nie stanowi tytułu egzekucyjnego podlegającego przymusowemu wykonaniu w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji. Sąd zaznaczył, że takie rozumienie art. 239a o.p. wynika wprost z jego treści i nie wymaga zastosowania innej reguły wykładni niż gramatyczna. Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 9 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 752/11, LEX nr 979609; Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 sierpnia 2011 r., II FSK 688/10, LEX nr 1151372; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 25 października 2011 r., I SA/Bd 487/11, LEX nr 1026909, oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 27 lutego 2012 r., III SA/Wa 1495/11, LEX nr 1139431.

Aktualnie można jednak mówić o w pełni ukształtowanej drugiej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, którą dostrzega Minister Finansów. Odminną wykładnię przepisu art. 239a o.p. przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 października 2012 r., II FSK 624/11, LEX nr 1233683. Zdaniem sądu zaliczenie nadpłaty, podobnie jak zwrotu podatku, do którego w zakresie zaliczenia mają zastosowanie przepisy o nadpłacie, należy uznać za jedną z form wykonania decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, o której to decyzji jest mowa w art. 239a o.p. Według sądu za nieuzasadniony należy uznać pogląd, że użyte w art. 239a o.p. sformułowanie „nie podlega wykonaniu” oznacza tylko tyle, że decyzja nie może być egzekwowana w drodze przymusu administracyjnego. Przepis ten – wbrew twierdzeniu organów podatkowych – nie wprowadza zasady, że decyzja nie podlega wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ale że nie podlega wykonaniu – w jakiegokolwiek formie – decyzje nakładające na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów egzekucyjnych. Przepis ten w żaden sposób nie określa form niewykonania decyzji, a to oznacza, że każde działanie, które prowadzi do wykonania decyzji, stanowi działanie naruszające normę art. 239a o.p., w sytuacji gdy nieostatecznej decyzji nie został nadany rygor natychmiastowej wykonalności.

Przyjmując, że regulacje ustawy – Ordynacja podatkowa tworzą całość normatywną, nie jest możliwe pominięcie, przy zastosowaniu art. 76 § 1 o.p., regulacji zawartej w art. 239a o.p., a więc dokonywania zaliczania czy to nadpłat, czy zwrotów podatków na poczet zaległości podatkowych wynikających z nieostatecznych decyzji. Zaliczenie nadpłaty czy zwrotu podatku prowadzi – w myśl art. 59 § 1 pkt 4 o.p. – do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zdaniem sądu: „Taka interpretacja znajduje ponadto wzmocnienie w świetle art. 239g o.p., zgodnie z którym, wstrzymanie wykonania de-

cyzji nie pozbawia strony możliwości dobrowolnego wykonania decyzji. Powyższe oznacza, że przepis art. 239a o.p. obejmuje dobrowolne wykonanie decyzji, o którym mowa w art. 239g. Gdyby uznać, że art. 239a przewiduje jedynie niemożliwość wykonania obowiązku w drodze przymusu egzekucyjnego, to przepis art. 239g o.p. byłby zbędny. W takim bowiem przypadku podatnik dobrowolnie zawsze mógłby wykonać obowiązek wynikający z decyzji nieostatecznej. Redakcja ww. przepisów prowadzi w rezultacie do uzasadnionej konkluzji, że wykonanie nieostatecznej decyzji, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, możliwe jest tylko w drodze dobrowolnego jej wykonania przez podatnika”.

Podobny pogląd jest prezentowany w innych wyrokach sądów administracyjnych, w tym w wyrokach NSA z dnia 25 października 2012 r.: II FSK 625/11, LEX nr 1233684; II FSK 1228/11, LEX nr 1233804, oraz II FSK 1229/11, LEX nr 1233805, a także w wyrokach NSA: z dnia 13 kwietnia 2012 r., II FSK 1171/11, LEX nr 1963507, i z dnia 25 października 2011 r., I FSK 1644/10, LEX nr 1069305, jak również w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 16 marca 2011 r., I SA/Gd 26/11, LEX nr 1098827; wyroku WSA w Łodzi z dnia 25 maja 2010 r., I SA/Łd 366/10, LEX nr 662910, czy powoływanym już wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 25 października 2011 r., I SA/Bd 487/11. Co istotne, pogląd ten stał się obecnie dominujący w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Dodatkowo należy zauważyć, że przepis art. 239a o.p. został wprowadzony w celu eliminacji możliwości wyrządzenia często nieodwracalnych szkód przymusowym wykonaniem decyzji, która jest następnie uchylana lub unieważniana, oraz ograniczenia związanych z tym negatywnych skutków budżetowych skutkujących koniecznością wypłaty odszkodowania oraz oprocentowania nadpłaty podatku.

Uwzględniając powyższe, Minister Finansów akceptuje linię orzeczniczą sądów administracyjnych, uznającą, że nie należy zaliczać nadpłaty na poczet zaległości podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia jednak strony możliwości dobrowolnego jej wykonania (art. 239g o.p.) lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Jeżeli intencją strony jest dobrowolna zapłata podatku, to organ podatkowy, mimo wstrzymania wykonania decyzji, powinien ją respektować. Nie ma zatem przeszkód do wykonywania decyzji nieostatecznej, o której mowa w art. 239a o.p., wskutek zaliczenia nadpłaty na wniosek strony lub za jej zgodą. Przedstawione powyżej zasady mają również zastosowanie do zaliczenia zwrotu podatku (art. 76b § 1 o.p.).

Z upoważnienia
Ministra Finansów
Tomasz Dołęgowski
Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej

Komentarz

1. Uprawnienie do zmiany interpretacji ogólnej wynikające z art. 14e § 1 pkt 1 o.p. przysługuje wyłącznie Ministrowi Finansów (od 1 marca 2017 r. na podstawie art. 14da o.p.). Do jej zmiany nie jest więc uprawniony upoważniony dyrektor izby skarbowej. Kompetencje w tym zakresie Minister Finansów realizuje, rozstrzygając z urzędu o potrzebie zmiany wydanej wcześniej interpretacji ogólnej, co może uczynić w każdym czasie. Nie został bowiem związany jakimkolwiek terminem ustawowym. Tym samym należy przyjąć, że Minister Finansów może zmienić w trybie autokontroli każdą obowiązującą interpretację ogólną, jeżeli stwierdzi, że zachodzą określone w przepisach ordynacji podatkowej powody uzasadniające jej wyeliminowanie. Jak bowiem wskazuje się w piśmiennictwie, akty interpretacji podatkowej nie korzystają z przymiotu trwałości w znaczeniu odnoszonym do ostatecznych decyzji administracyjnych. Ma natomiast wobec nich zastosowanie dobrze znana wielu systemom prawnym konstrukcja odwołalności aktu (zob. Z. Kmiecik, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, ZNSA 2012, z. 3, s. 49).

2. Nie przewidziano w przepisach ordynacji podatkowej możliwości wnioskowania do Ministra Finansów o zmianę interpretacji ogólnych (indywidualnych) przez organy administracji podatkowej czy przez podatników. Nie należy jednak wykluczyć możliwości sygnalizowania ministrowi potrzeby zmiany interpretacji. Nie mają one, rzecz jasna, charakteru wiążącego, a wyłącznie postulatyczny (por. C. Kosikowski, komentarz do art. 14e (w:) C. Kosikowski [i in.], *Ordynacja...*, 2013).

3. Zasadniczym powodem zmiany interpretacji ogólnej, wynikającym z art. 14e § 1 pkt 1 o.p., jest stwierdzenie jej nieprawidłowości. Przepisy ordynacji podatkowej nie precyzują, jakimi przesłankami należy kierować się, by uznać interpretację ogólną bądź indywidualną za prawidłową lub nieprawidłową. Ze wskazanego wyżej przepisu można jednak wnosić, że skoro Minister Finansów, zmieniając interpretację, ma obowiązek uwzględniać orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, to nieprawidłowa będzie interpretacja ogólna nieuwzględniająca na etapie jej wydawania orzecznictwa wskazanych wyżej sądów i trybunałów, do czego wyraźnie obligował art. 14a § 1 o.p. Konieczność zmiany interpretacji ogólnej istnieje także wówczas, gdy na etapie jej wydawania orzecznictwo, chociaż uwzględnione, nie było wyraźnie ukształtowane i dopiero po jakimś czasie doszło do ukształtowania jednolitej linii orzeczniczej i z tej przyczyny uznano za niezbędne jej zastąpienie nową interpretacją.

4. W orzecznictwie zasadnie wskazuje się, że nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nieprawidłowość interpretacji podatkowej (art. 14e

§ 1 pkt 1 o.p.) jest szerokim kryterium kontroli administracyjnej interpretacji wydawanych przez organy podatkowe, które podlegają Ministrowi Finansów. Precyzując znaczenie terminu „nieprawidłowe” na gruncie konkretnej sprawy, Minister Finansów powinien dążyć przede wszystkim do realizacji wartości konstytucyjnych, z praworządnością na czele, która jest chroniona przez zasadę legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP (por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1604/10, LEX nr 1116123; zob. też wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08, LEX nr 580524).

5. Postępowanie Ministra Finansów w zakresie określonym przepisem art. 14e § 1 pkt 1 o.p. ma charakter czynności gabinetowych, w których nie uczestniczą zainteresowani interpretacją (byli wnioskodawcy) ani organ podatkowy właściwy dla byłego wnioskodawcy. Interpretacja zostanie uznana za nieprawidłową, jeżeli będzie niezgodna z przepisami, których dotyczy, tj. gdy minister oceni, że poszczególne zagadnienia interpretacji ogólnej lub stan faktyczny interpretacji indywidualnej należało zakwalifikować prawnie inaczej, niż wynika to z interpretacji pierwotnie wydanej (zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje...*, s. 151). Należy zauważyć, że Minister Finansów może interpretację ogólną wyłącznie zmienić, nie może jej natomiast uchylić z urzędu z uwagi na bezprzedmiotowość, ponieważ w tym zakresie nie posiada legitymacji.

6. Zmieniona interpretacja ogólna zastępuje dotychczasową. W wyniku zmiany powstaje więc nowa interpretacja ogólna, która powinna pod względem formalnym zawierać te same elementy co interpretacja poprzednia (art. 14a § 1a o.p.). Wydaje się, że dodatkowo Minister Finansów powinien wyjaśnić w niej znaczenie objętych interpretacją przepisów prawa podatkowego, a także szczegółową argumentację prawną wyjaśniającą nieprawidłowość dotychczasowego stanowiska (zob. A. Kabat (w:) S. Babiarz [i in.], *Ordynacja...*, 2013, s. 131).

7. Do zmienionej interpretacji ogólnej odnoszą się analogiczne wymogi dotyczące jej treści, obowiązku publikacji. W tym samym stopniu przysługuje również ochrona prawna osobie, która zastosowała się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą (art. 14k § 2 o.p.), jak też osobie, która stosuje się do interpretacji po jej zmianie (art. 14k § 3 o.p.).

POROZUMIENIA W SPRAWACH USTALENIA CEN TRANSAKCYJNYCH

18. WNIOSEK O UZNANIE PORÓWNYWALNOŚCI ISTOTNYCH WARUNKÓW USTALONYCH MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI ORAZ POTWIERDZENIE PRAWIDŁOWOŚCI WYBORU METODY USTALENIA CENY TRANSAKCYJNEJ

Lipsk, dnia 5 stycznia 2017 r.

PIK S.A.
ul. Cicha 12
16-315 Lipsk
NIP 543-256-08-12

Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WNIOSEK O UZNANIE PORÓWNYWALNOŚCI ISTOTNYCH WARUNKÓW USTALONYCH MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI ORAZ POTWIERDZENIE PRAWIDŁOWOŚCI WYBORU METODY USTALENIA CENY TRANSAKCYJNEJ

Na podstawie art. 20a § 1 i art. 20f ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), PIK S.A. wnosi o wydanie decyzji:

- 1) uznającej porównywalność istotnych warunków ustalonych pomiędzy PIK S.A. a Bud-Car Sp. z o.o., oraz
- 2) potwierdzającej prawidłowość wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej dotyczącej umowy najmu środków transportu i świadczenia usług transportowych zawartej dnia 1 lipca 2016 r.

Uzasadnienie

PIK S.A. (spółka matka) oraz powiązana z nią kapitałowo Bud-Car Sp. z o.o. z siedzibą w Augustowie (spółka córka) zawarły w dniu 1 lipca 2016 r. umowę najmu środków transportu i świadczenia usług transportowych. Realizacja tej umowy będzie przebiegała według następujących założeń:

I. Istotne warunki transakcji:

1. Podmioty umowy:

- a) PIK S.A. – jest podmiotem prowadzącym działalność budowlaną, realizującym w sposób kompleksowy budowę i wykonawstwo zamkniętych osiedli mieszkaniowych i domów jednorodzinnych oraz obiektów drogowych i mostowych – w umowie występuje jako Odbiorca Usług;

- b) Bud-Car Sp. z o.o. – jest podmiotem powiązany (spółka córka), prowadzącym działalność w zakresie świadczenia usług transportowych, przy czym działalność prowadzi wyłącznie na rzecz spółki matki i ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb jej działalności – w umowie występuje jako Dostawca Usług.

2. Założenia (przedmiot) umowy najmu środków transportu i świadczenia usług transportowych:

- a) PIK S.A. – jest Odbiorcą Usług związanych z przekazanymi w zarząd i bieżące utrzymanie w gotowości 8 własnych środków transportu, a także usług najmu 40 środków transportu (w tym specjalistycznego) będących własnością Dostawcy Usług;
- b) Bud-Car Sp. z o.o. – jest Dostawcą Usług związanych z zarządzaniem środkami transportu stanowiącymi własność Odbiorcy Usług, a także usług wynajmu własnych środków transportu na rzecz Odbiorcy Usług.

3. Zakres usług świadczonych przez Dostawcę Usług:

- a) udostępnienie środków transportu w najem,
- b) obsługa środków transportu Odbiorcy oddanych Dostawcy w zarządzanie,
- c) wykonywanie napraw środków transportu,
- d) wykonywanie badań okresowych i przeglądów okresowych środków transportu,
- e) wydawanie i rozliczanie kart drogowych,
- f) nabywanie i rozliczanie paliwa,
- g) wyposażenie samochodów w GPS.

Dostawca Usług utrzymuje oddziały dostosowane do wykonywania prac warsztatowych (naprawy pojazdów) wyposażone w narzędzia oraz urządzenia służące do wykonywania podstawowych napraw, odpowiadające filiom Odbiorcy Usług. W przypadku konieczności wykonania prac specjalistycznych, jak naprawy żurawi i dźwigów, Dostawca Usług ponosi koszty związane z korzystaniem z usług wyspecjalizowanych podmiotów zewnętrznych. Koszt materiałów do napraw wykonywanych we własnych warsztatach ponosi Dostawca Usług.

Dostawca Usług przeprowadza badania techniczne pojazdów do 3,5 tony we własnej stacji kontroli pojazdów, zaś badania okresowe oporności koszy, podestów ruchomych, przeglądy okresowe podnośników i żurawi – zgodnie z zaleceniami Urzędu Dozoru Technicznego w wyspecjalizowanych jednostkach.

Dostawca Usług pokrywa koszty związane z zakupem paliwa oraz zapewnia karty flotowe upoważniające pracowników Odbiorcy Usług do tankowania bezgotówkowo w wyznaczonych stacjach paliw. Na podstawie kart drogowych sporządza zestawienia o ilości zużytego paliwa i weryfikuje je z dokumentami otrzymanymi od sprzedawców paliw.

Dostawca Usług w porozumieniu z Odbiorcą Usług instaluje i obsługuje sprzęt GPS w określonych środkach transportu.

Dostawca Usług zajmuje się bieżącym zgłaszaniem szkód do firm ubezpieczeniowych zarówno samochodów własnych, jak i zarządzanych. Informuje też o zaistniałej szkodzie osobę odpowiedzialną za prowadzenie spraw ubezpieczeniowych po stronie Odbiorcy Usług.

4. Ryzyka ponoszone przez podmioty transakcji:

a) ryzyko Dostawcy Usług:

- ryzyko świadczenia usług dla jednego kontrahenta,
- ryzyko opóźnienia płatności,
- ryzyko uszkodzenia lub zniszczenia przedmiotu najmu, zarządzania,
- ryzyko związane ze starannością wykonania usług oraz udokumentowania ich realizacji.

Najistotniejszym ryzykiem, które może wystąpić po stronie Dostawcy Usług, jest świadczenie usług dla jednego kontrahenta. W przypadku wypowiedzenia warunków umowy przez Odbiorcę Usług Dostawca Usług utraciłby główne źródło przychodów.

Dostawca Usług ponosi ryzyko związane z możliwością wstrzymania lub opóźnienia płatności należnego mu wynagrodzenia. Ze względu na pozycję Odbiorcy Usług na polskim rynku ryzyko opóźnienia lub wstrzymania płatności jest ograniczone.

W związku z częstymi wypadkami komunikacyjnymi, Dostawca Usług ponosi ryzyko zniszczenia lub uszkodzenia środków transportu oddanych w najem. Ryzyko to ograniczają zawarte umowy ubezpieczeniowe typu AC i OC, za sprawą których za powstałe szkody Dostawca Usług otrzymuje odszkodowania.

Towary i usługi nabywane od podmiotów zewnętrznych są niezbędne do realizacji warunków zawartych w umowie najmu środków transportu i świadczenia usług. Ryzyko to ograniczają ustanowione na rzecz Dostawcy gwarancje i rękojmie oraz możliwość dochodzenia kar umownych.

Istnieje ryzyko związane z zaangażowaniem pojazdów specjalnych na licznych budowach prowadzonych przez Odbiorcę Usług. W razie ich uszkodzenia, wskutek nieprzewidzianych zdarzeń losowych, ich zastąpienie w krótkim czasie może okazać się utrudnione;

b) ryzyko Odbiorcy:

- ryzyko w zakresie doboru własnych pracowników, którym powierza środki transportu,
- ryzyko uszkodzenia lub zniszczenia przedmiotu najmu lub zarządzania wynikające z potencjalnego nieprzestrzegania przepisów BHP oraz przepisów o ruchu drogowym,
- ryzyko związane ze starannością wykonania usług – np. nieterminowe lub wadliwe wykonania napraw środków transportu.