

Pojęcia kluczowe: *prawo podatkowe, interpretacje indywidualne, postępowanie interpretacyjne, ordynacja podatkowa, klasyfikacje podatkowe*

Łukasz Sołowiej

Wpływ umieszczenia regulacji prawnopodatkowych w ustawach „około-” i „poza-” podatkowych na ochronę prawną wydawanych interpretacji i przebieg postępowania w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

ABSTRAKT

W artykule omówiona została problematyka dotycząca zagadnienia interpretacji pojęcia przepisów prawa podatkowego i ustaw podatkowych w ramach postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Analizie poddane zostały regulacje prawne wyznaczające zakres przepisów podlegających urzędowej wykładni w postępowaniu interpretacyjnym, praktyka organów skarbowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. U podstaw niniejszego artykułu leży teza, że obecnie przyjęte rozwiązania prawne związane z postępowaniem w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, na skutek przyjętej praktyki organów zarówno ograniczają dostępność interpretacji indywidualnych dla podatników, jak i prowadzą do wadliwości części wydanych interpretacji w ujęciu materialnym. Artykuł wskazuje na konsekwencje wynikające z wadliwej praktyki organów skarbowych, ograniczającej możliwość uzyskania urzędowej wykładni przepisów prawa podatkowego, których elementy umiejscowione są w ustawach około- i pozapodatkowych.

I. WPROWADZENIE

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią jeden z urzędowych instrumentów prawnych umożliwiających podatnikowi lub innemu podmiotowi zainteresowanemu uzyskanie informacji o wykładni i zastosowaniu norm podatkowych w indywidualnym i skonkretyzowanym stanie faktycznym lub

przyszłym. Z tego też względu, pomimo sformalizowanej procedury ich uzyskiwania, stanowią – jak mogłoby się wydawać – atrakcyjne i przedstawiające w sposób wyczerpujący określone informacje o prawie podatkowym, w szczególności gdy przedmiot wniosku obejmuje zastosowanie niejednoznacznych z perspektywy podatnika norm prawnopodatkowych lub opierających się na nieostrych i nieprecyzyjnych definicjach legalnych¹. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego w odróżnieniu od mniej sformalizowanych, miękkich źródeł informacji, objęte są dodatkowo ustawowym walorem ochronnym określonym w art. 14k–14m Ordynacji podatkowej². W ramach wskazanych regulacji wyróżnia się dwie kategorie zakresu ochrony, tj. ochronę w zakresie wąskim, odnoszącą się do sytuacji, w której podatnik zastosuje się do wydanej w jego sprawie interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, wygaśnięciem lub uchyleniem przez sąd administracyjny, oraz ochronę w szerokim zakresie, zwalniającą z obowiązku zapłaty podatku w części, w jakiej wynika to z interpretacji indywidualnej, o ile skutki podatkowe wystąpiły już po jej doręczeniu. W odniesieniu do ochrony wąskiej wskazuje się, że obejmuje ona wyłącznie ujemne konsekwencje karnoskarbowe oraz – jako taka – stanowi przesłankę uzasadniającą ewentualne umorzenie zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę na etapie postępowania podatkowego³. Ochrona szeroka, określona w art. 14m O.p., przewiduje natomiast zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku i odsetek skarbowych oraz stanowi ujemną przesłankę procesową do wszczęcia postępowania podatkowego i karnoskarbowego⁴. Realizacja opisywanej funkcji informacyjnej i gwarancyjnej, motywowanej również zasadą ochrony zaufania do władzy państwowej⁵, możliwa jest wyłącznie w przypadku, w którym opis zdarzeń przedstawiony przez wnioskodawcę będzie korespondował ze stanem rzeczywistym w zakresie elementów, których wystąpienie (lub ich brak) wpływa na zasadność zastosowania określonych norm prawnopodatkowych. Prawidłowe przedstawienie stanu faktycznego w założeniu powinno więc skutkować (co najmniej) poprawą sytuacji podatnika w toku kontroli podatkowej oraz niemożnością podjęcia przez organy skarbowe odmiennych ustaleń prawnych niż te, które wynikają z wydanej interpretacji⁶.

1 Zob. P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)* (w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Gluchowski i in., Warszawa 2019, t. 1, s. 78–80.

2 Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.), dalej: O.p.

3 K. Teszner (w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 14(k).

4 K. Teszner (w: *Ordynacja...*, art. 14(m).

5 Z. Kmiecik, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012/3, s. 53.

6 J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275496/239587?tocHit=1> (dostęp: 11.02.2024 r.).

II. POSTĘPOWANIE W SPRAWIE O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Postępowanie interpretacyjne w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wszczynane jest na wniosek podmiotu zainteresowanego – najczęściej podatnika. Zgodnie z art. 14b § 3 O.p. do podstawowych elementów wniosku należy opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej przedstawionych zdarzeń. Zasadą jest, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe musi zostać przez wnioskodawcę opisane wyczerpująco, tj. w sposób, który umożliwia organowi jednoznaczne przyporządkowanie normy prawnej do określonych przez podatnika zdarzeń konstytuujących obowiązek podatkowy, przy czym za wyczerpujący sposób uważa się zarówno pełny opis co do zdarzeń, jak i elementów prawnych, co do których wnioskodawca nie posiada wątpliwości⁷. W doktrynie wskazuje się, iż wystarczające jest przedstawienie opisu w sposób zrozumiały i logiczny, natomiast organ winien co do zasady powstrzymać się od dokonywania rygorystycznej analizy przedstawianych treści⁸. Założenie to ma swoje źródło w tym, że organ interpretacyjny związany jest przedstawionym ujęciem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, a także nie może samodzielnie ingerować w treść wniosku, w szczególności poprzez czynienie odmiennych ustaleń stanu faktycznego niż te ściśle wskazane przez wnioskodawcę, chociaż i w tym zakresie w doktrynie znaleźć można zdanie odmienne⁹. Wskazana teza została przyjęta na gruncie judykatury, stąd też w orzecznictwie wskazuje się, że „podany we wniosku stan faktyczny stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne. W konsekwencji organ wydający interpretację nie może przyjmować własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności przedstawionych przez wnioskodawcę”¹⁰. Opisany stan rzeczy, jako taki, wynika z pozbawienia organu kompetencji do prowadzenia postępowania dowodowego w ramach procedury interpretacyjnej przewidzianej przez ordynację podatkową. Odmienne rzecz się ma natomiast na gruncie bliźniaczego postępowania w sprawie o wydanie wiążącej informacji stawkowej i wiążącej informacji akcyzowej.

7 J. Rudowski (w:) S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 162.

8 A. Kabat, *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. I, „Prawo i Podatki” 2007/2, s. 3–4.

9 Zob. np. A. Olczyk, *Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego (w:) Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 125.

10 Wyrok NSA z 17.12.2019 r. (I FSK 1585/17), LEX nr 2782341.

III. ZAKRES PRZEDMIOTOWY WNIOSKU O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ – USTAWY I INNE AKTY PRAWNE „OKOŁO-” LUB „POZA-” PODATKOWE

Liczne wątpliwości w praktyce działalności Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wywołuje określenie zakresu „prawnego” postępowania interpretacyjnego, tj. ustalenie, jakie regulacje prawne podlegają urzędowej interpretacji. Wskazane przez ustawodawcę w art. 14b § 1 O.p. sformułowanie określające zakres prawny wniosku, tj. „wydaje (...) interpretację przepisów prawa podatkowego”, przy uwzględnieniu definicji przewidzianych w słowniczku ustawowym zawartym w ordynacji, nie powinno stwarzać wątpliwości co do faktycznego możliwego zakresu wniosku. Jak można dostrzec bowiem na gruncie art. 3 pkt 2 O.p., przez przepisy prawa podatkowego „rozumie się 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”. Pojęcie „przepisów prawa podatkowego” uzupełniane jest nadto przez definicję ustaw podatkowych, która wynika z art. 3 pkt 1 O.p. Zgodnie z powołanym przepisem przez ustawy podatkowe: „rozumie się (...) ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”¹¹.

Mając na uwadze przedstawioną powyżej konstrukcję, należałoby przyjąć, że przedmiot postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej mogą stanowić zarówno ustawy, akty prawa międzynarodowego, jak i przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych, które obejmują problematykę odnoszącą się do elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków, w tym również związanych z tym praw i obowiązków. Przedstawiony sposób wykładni pozostawałby tym samym spójny z interpretacją pojęcia przepisów prawa podatkowego dokonywaną przez NSA, który to wielokrotnie wskazywał, że: „Pojęcia «przepisów prawa podatkowego», o którym mowa w art. 14b § 1 o.p. nie można ograniczać wyłącznie do ustaw, które w swoim tytule zawierają takie pojęcie, lecz należy mieć na uwadze rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie”¹². Przedstawiany w orzecznictwie pogląd ukierunkowuje tym samym wykładnię pojęcia „prawa podatkowego” na istnienie związku funkcjonalnego danych regulacji z elementami konstrukcyjnymi poszczególnych podatków.

¹¹ Art. 3 pkt 1 O.p.

¹² Wyrok NSA z 14.10.2021 r. (II FSK 513/19), LEX nr 3254053.

Ustawodawca w art. 14b § 2a O.p. ograniczył zakres przedmiotowy wniosków o interpretację podatkową, wyłączając z postępowania interpretacyjnego przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz przepisy, które w przedstawianym przez wnioskodawcę stanie faktycznym mogą służyć nadużyciom przepisów prawa podatkowego oraz skutkować zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. O ile dwa ostatnie przypadki, jako takie, nie powinny budzić wątpliwości, o tyle problem mogą stwarzać pytania o charakterze pośrednim, tj. teoretycznie odnoszące się do sytuacji proceduralnej określonego podmiotu, przy jednoczesnym wystąpieniu pozornie materialnego charakteru pytania. Przykładem takiego stanu rzeczy jest postawienie w treści wniosku pytania o status strony postępowania podatkowego w przypadku, w którym status ten determinowany jest przez powstanie obowiązku podatkowego. W przedmiocie tego problemu wypowiedział się m.in. WSA w Gdańsku, wskazując, że: „Pytanie mające wskazać, kogo organ uzna za stronę postępowania podatkowego w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości, odnosi się do zagadnienia leżącego w sferze obowiązków spoczywających na organie podatkowym. Tymczasem, jak stanowi art. 14b § 2a pkt 1 o.p., przedmiot wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie mogą być te przepisy prawa, które regulują spoczywające na organach obowiązki”¹³. Powyższe orzeczenie wskazuje, jak istotne jest właściwe i precyzyjne określenie pytań podatkowych. W sytuacji bowiem, w której przedmiot wniosku leżałby wyłącznie w sferze zastosowania prawa materialnego, tj. obejmowałby zapytanie o podleganie obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku od nieruchomości, organ nie byłby uprawniony do odmowy wszczęcia postępowania, zaś podatnik uzyskałby odpowiedź na *quasi-proceduralne* pytanie.

W praktyce jednak, oprócz sytuacji niebudzących wątpliwości, gdy wnioskodawca pyta bezpośrednio o przepisy kompetencyjne lub proceduralne, w postępowaniu interpretacyjnym powstają liczne problemy i rozbieżności dotyczące możliwości dokonania przez organ oceny prawnej przepisów materialnego prawa podatkowego. Do jednego z wyraźnych przykładów takiego stanu rzeczy można było zaliczyć m.in. problemy związane z możliwością ustalenia w formie interpretacji indywidualnej tzw. prewspółczynnika VAT, wykorzystywanego w związku z odliczeniami podatkowymi czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Przez stosunkowo długi okres, pomimo materialnego charakteru norm podatkowych z tego zakresu, znajdującego swoje oparcie w art. 86 oraz art. 90 ustawy VAT¹⁴, Dyrektor KIS nie przewidywał możliwości wykładni tych przepisów w drodze indywidualnej interpretacji. Praktyka ta uległa zmianie dopiero w wyniku ukształtowania się ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. W przedmiocie tym kilkakrotnie wypowiadał się Naczelny

13 Wyrok WSA w Gdańsku z 20.04.2022 r. (I SA/Gd 1593/21), LEX nr 3343372.

14 Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.).

Sąd Administracyjny, wskazując m.in., że: „Przepisy rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, które ma swą podstawę w art. 86 ust. 22 u.p.t.u. i określają sposób obliczenia proporcji (tzw. prewspółczynnika) wykorzystywanej przez jednostki samorządu terytorialnego, zaliczają się do przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 i 2a o.p.”¹⁵ Praktyka organu skorygowana została jednakże dopiero po około 5 latach od wystąpienia pierwszych odmów wydania interpretacji podatkowych.

Istniejąca aktualnie praktyka legislacyjna, przejawiająca się w umieszczaniu przez ustawodawcę przepisów podatkowych w ustawach i aktach wykonawczych, które z prawem podatkowym bądź to nie posiadają związku, bądź też odnoszą się do niego w sposób pośredni, doprowadziła do kolejnych wątpliwości organów skarbowych co do możliwości wykładni części materialnych przepisów podatkowych. Zdarza się, że w aktach niepodatkowych regulowane są podstawowe elementy konstrukcyjne poszczególnych podatków, w tym m.in. przedmiot opodatkowania, wysokość stawek podatkowych oraz niektóre z przesłanek zastosowania ulg i zwolnień. Ustawy *stricto* podatkowe, takie jak ustawa o PIT¹⁶, czy też ustawa ryczałtowa¹⁷, zawierają w sobie odwołania m.in. do ustawy o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁸, ustawy o rachunkowości¹⁹, ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków²⁰, ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie²¹, jak i do aktów wykonawczych, wydanych na podstawie ustaw niepodatkowych, wśród których wskazać należy ustawę o statystyce publicznej²² i wydane na jej podstawie rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług²³. To właśnie ostatni ze wskazanych aktów prawnych, obok prawa o szkolnictwie wyższym, doprowadził w ostatnich latach do może nadzwyczajnego wzrostu liczby wydawanych orzeczeń sądowych w przedmiocie postanowień o pozostawieniu bez rozpoznania wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji.

Problem ten dotyczy nie tylko ustaw o charakterze podatkowym, ale i ustaw, które zawierają do nich odniesienia. Istotny przykład stanowi tutaj sytuacja, w której

15 Wyrok NSA z 13.10.2021 r. (I FSK 874/19), LEX nr 3267223.

16 Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

17 Ustawa z 20.11.1998 r. o ryczałtowym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm.).

18 Ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 742 z późn. zm.).

19 Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

20 Ustawa z 21.11.2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2496).

21 Ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 571).

22 Ustawa z 29.06.1995 r. o statystyce publicznej (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 773).

23 Rozporządzenie Rady Ministrów z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 z późn. zm.).

przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest pytanie o możliwość opodatkowania podatkiem od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tzw. „ulga IP Box”. Ustawy podatkowe, tj. ustawa o PIT oraz ustawa o CIT, odnoszą się w zakresie kluczowych przesłanek zastosowania tej formy opodatkowania do prawa o szkolnictwie wyższym i nauce w zakresie definicji działalności badawczo-rozwojowej, badań naukowych oraz prac rozwojowych, których wystąpienie determinuje zasadność skorzystania z obniżonego podatku liniowego.

Jednoznaczne ustalenie, czy podatnik prowadzi działalność badawczo-rozwojową, powoduje w praktyce poważne trudności, w szczególności gdy wykonuje on działalność związaną z opracowywaniem i wdrażaniem nowych technologii, które są zbliżone do technologii już istniejących lub gdy świadczy usługi *stricte* programistyczne. W zasadzie, poza pojedynczymi przypadkami, brak jest możliwości jednoznacznego stwierdzenia, czy dany typ działalności w przedmiotowej definicji się mieści – a jeżeli tak, to w jakim zakresie i czy takie „ograniczenie” pozwala na sklasyfikowanie działalności jako badawczo-rozwojowej²⁴. Wnioskodawca, który samodzielnie nie jest w stanie dokonać wykładni i subsumpcji przepisów prawnych, obarczany jest w takim przypadku ryzykiem wynikającym z niewłaściwej oceny zasadności podlegania pod definicję działalności badawczo-rozwojowej. Nieostrość zastosowanych pojęć, skutkująca szerokim zakresem uznaniowości oraz korzyści wynikające z zastosowania ulgi IP Box skutkują powstaniem po stronie podatnika bardzo wysokiego ryzyka podatkowego, stąd też w postępowaniach interpretacyjnych – po wezwaniu organu do uzupełnienia wniosku – dochodziło częstokroć do nieudzielania przez wnioskodawcę odpowiedzi na pytania w tym zakresie lub też do udzielania odpowiedzi wymijających.

Przedstawiona praktyka organu, skutkująca trudnościami w uzyskaniu interpretacji w zakresie ulgi IP Box, została uznana przez Ministerstwo Finansów za nieprawidłową dopiero po ponad 5 latach od wprowadzenia ulgi, do czego przyczyniła się w sposób znaczący kształtowana od 2018 r. linia orzecznicza sądów administracyjnych. Dopiero w piśmie z dnia 12.06.2023 r., sygn. DOP8.8012.19.2023, wydanym przez Departament Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów, wyrażona została dezaprobata w stosunku do stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zgodnie z którym miał on nie być uprawniony do: „dokonywania wykładni przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, gdyż nie są to przepisy prawa podatkowego, nawet jeśli wykładnia tej ustawy jest warunkiem zastosowania ulgi podatkowej”²⁵ – mimo iż w oczywisty sposób regulacje te mieściły się w definicji przepisów podatkowych.

24 D. Dominik-Ogińska, *Odmowa wydania interpretacji a odmowa wszczęcia postępowania (w:) Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, Warszawa 2021, s. 556.

25 Pismo Ministra Finansów z 12.06.2023 r., znak: DOP8.8012.19.2023.

Podobną etiologię posiada niewłaściwa praktyka organu sprowadzająca się do odmowy dokonania klasyfikacji usług i towarów pod kątem PKWiU. Przepisy o statystyce publicznej związane są m.in. z podatkiem ryczałtowym i podatkiem od towarów i usług. Umieszczenie klasyfikacji towarów i usług w ustawie niepodatkowej sprawia, że zyskuje ona znaczenie prawno-podatkowe oraz określa zarówno przedmiot, jak i stawkę opodatkowania. W wezwaniach do uzupełnienia braków wniosku, które odnoszą się do takiej klasyfikacji, organ co do zasady powołuje się na brak uprawnienia do jej podjęcia – tym samym w przypadku dokonania przez organ analizy usługi lub towaru pod kątem PKWiU miałyby dojść do naruszenia art. 14b § 1 w zw. z art. 3 pkt 2 O.p., a więc przepisów determinujących przedmiot interpretacji indywidualnej. Brak jest przy tym odniesienia art. 3 pkt 2 O.p. do doprecyzowujących definicję przepisów pozostałych punktów słowniczka ustawowego uregulowanego w omawianym artykule. W przedmiocie „kompetencji organu” odmienne stanowisko zajęły sądy administracyjne. W judykaturze jednoznacznie wskazywane jest, że klasyfikacja może stanowić nie tylko incydentalny element, który może na poziomie danej sprawy wymagać rozpatrzenia, ale i samodzielnie przedmiot całego postępowania – co NSA kilkakrotnie wywiódł z kompetencji organu do oceny prawidłowości klasyfikacji usług w postępowaniu podatkowym dla celów weryfikacji zobowiązania podatkowego²⁶.

Pewnego rodzaju *novum* w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie ochrony prawnej związanej z samodzielną – lub pośrednio „wymuszoną” przez organ interpretacyjny – klasyfikacją prawną określonego stanu faktycznego stanowi wyrok NSA z 9.05.2023 r., sygn. I FSK 2340/18. Główna teza przedmiotowego wyroku sprowadza się do przyjęcia, że wskazanie przez podatnika w stanie faktycznym nieprawidłowej klasyfikacji usług lub wyrobów, z którym wiąże się zastosowanie obniżonej stawki podatku, nie powinno skutkować wyłączeniem mocy ochronnej wydanej w takiej sytuacji interpretacji podatkowej²⁷. Oczywiście jest, że aby opisany powyżej warunek mógł zaistnieć, wnioskodawca powinien oprzeć wnioski na należycie i wyczerpująco opisanym stanie faktycznym, a to w sposób, który przy zachowaniu właściwych standardów wykładni umożliwiłby organowi dokonanie prawidłowej klasyfikacji w oparciu o przedstawione dane. Należy przy tym zaznaczyć, że opisane skutki prawne mogą wystąpić wyłącznie przy „należytych” opisie stanu faktycznego – dokonanym w sposób, który umożliwiłby organowi dokonanie prawidłowej klasyfikacji w oparciu o przedstawione dane²⁸. Co istotne, w wyroku tym skład orzekający zanegował stwierdzenia sądu I instancji, w ramach których przyjęto wyłączenie mocy ochronnej interpretacji wydanej w oparciu o nieprawidłową klasyfikację dokonaną przez wnioskodawcę.

26 Wyrok NSA z 26.05.2021 r. (I FSK 576/18), LEX nr 3197310.

27 Wyrok NSA z 9.05.2023 r. (I FSK 2340/18), LEX nr 3568855.

28 J. Lemańska, *Interpretacje podatkowe jako źródło uzasadnionych oczekiwań (w:) Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016, s. 158–159.

Pomimo kształtowania się coraz bardziej utrwalonej linii orzeczniczej, w doktrynie nadal jednakże dostrzec można pogląd, że w ramach interpretacji indywidualnych nie przewiduje się prawnej możliwości weryfikacji klasyfikacji statystycznej podanej przez wnioskodawcę²⁹.

IV. OCHRONA PRAWNA WNIOSKODAWCY STOSUJĄCEGO SIĘ DO INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ WYDANEJ W WYNIKU WADLIWIE PRZEPROWADZONEGO POSTĘPOWANIA INTERPRETACYJNEGO

Jak już zostało wspomniane, w postępowaniu interpretacyjnym kluczowe jest stosunkowo precyzyjne określenie stanu faktycznego oraz wskazanie podstaw prawnych uzasadniających stanowisko wnioskodawcy lub mu przeczących. Brak tych elementów prowadzić będzie do tzw. „niewłaściwego rozpoznania sprawy”, skutkującego – w zależności od przyczyn – wydaniem postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej lub pozostawieniem wniosku bez rozpoznania. W przypadku złożenia wniosku niepełnego lub niezawierającego wyczerpującego określenia stanu faktycznego organ uprawniony jest do wezwania wnioskodawcy do jego uzupełnienia. W wezwaniu takim organ powinien wskazać, jakich informacji oczekuje – a także czy wezwanie obejmuje uzupełnienie stanu faktycznego, czy stanu prawnego. Najwięcej wątpliwości pojawia się przy wezwaniu obejmującym uzupełnienie stanu faktycznego – wiążącym co do zasady organ w przedstawionym przez wnioskodawcę zakresie oraz uniemożliwiającym organowi podjęcie jakichkolwiek odmiennych ustaleń faktycznych niż te, które przedstawione zostały w treści wniosku. Bez znaczenia z perspektywy samego postępowania interpretacyjnego jest to, czy okoliczności opisywane przez wnioskodawcę są zgodne z rzeczywistością, ponieważ podlegają pełnej weryfikacji w postępowaniu podatkowym³⁰. Konsekwencje z tego tytułu ponoszone będą tym samym przez podatnika w postępowaniu podatkowym, karnoskarbowym lub – w najdalej idącym wariantcie – w postępowaniu karnym.

Na gruncie zasady związania stanem faktycznym ukształtowała się nieuzasadniona praktyka organu, zgodnie z którą wzywa się wnioskodawcę do uzupełnienia stanu faktycznego poprzez udzielenie odpowiedzi na pytania, które w sposób jednoznaczny odnoszą się do oceny prawnej opisanego stanu faktycznego. W miejscu tym należy zwrócić uwagę, że pytania te przyjmują różnorodny charakter. Mogą być swobodnie związane z zakresem wniosku, bądź też mogą bezpośrednio dotyczyć jego istoty – prowadząc do powstania sytuacji, w której wnioskodawca, odpowiadając na wskazane pytania, determinuje tym samym ocenę prawną co do zastosowania określonych norm

29 B. Rogowska-Rajda, Czy weryfikacja klasyfikacji celnej lub statystycznej jest możliwa w ramach instytucji interpretacji indywidualnej?, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2023/2, s. 86.

30 K. F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s. 57.

prawnopodatkowych, a w konsekwencji – do udzielenia „samoodpowiedzi” na postawione we wniosku o wydanie interpretacji pytania podatkowe. Wśród przykładów należy wskazać pytania o klasyfikację prawną usług lub towarów, pytanie o prowadzenie przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, czy też pytania dotyczące *stricto* ustaw podatkowych, które pojawiają się w przypadku, gdy wnioskodawca jest osobą/podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, wśród których można dostrzec pytania o „spełnianie warunków definicji działalności” w rozumieniu ustawy ryczałtowej, ustawy o PIT, ustawy o CIT, czy też prawa przedsiębiorców – przy czym zdarza się, iż w ramach jednego wniosku organ pyta o wyczerpanie przesłanek z kilku ustaw.

Jako przykład można wskazać jedną z interpretacji podatkowych dotyczącą stawki ryczałtu, w ramach której wezwanie do uzupełnienia stanu faktycznego obejmowało nie tylko zobowiązanie do wskazania klasyfikacji prawnej PKWiU wykonywanych usług, ale i udzielenia odpowiedzi na pytania, czy prowadzona działalność wypełnia definicję działalności usługowej, działalności usługowej w zakresie handlu oraz czy spełnia definicję działalności wytwórczej w rozumieniu ustawy ryczałtowej³¹. Podobne zapytania dostrzec można na gruncie innych wydanych interpretacji indywidualnych dt. stawki ryczałtu. Zaznaczyć należy, iż praktyka wydawania interpretacji w tym przedmiocie jest niejednolita, tym samym przy takim samym opisie i uzupełnieniu wniosku może dojść zarówno do wydania interpretacji, jak i pozostawienia wniosku bez rozpoznania³². Przeważająca część wniosków w przypadku braku udzielenia jednoznacznej odpowiedzi poprzez wskazanie PKWiU usług lub towarów pozostawiana jest bez rozpatrzenia w oparciu o art. 14g O.p. Świadczy o tym istnienie ugruntowanej linii orzeczniczej NSA, wśród której powołać należy m.in. wyrok I FSK 1347/19, I FSK 509/19, czy też I FSK 1675/21.

Wskazując konsekwencje rozpoznawania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w sytuacji, w której „występuje” opisana powyżej nieprawidłowość, należy odwołać się do przesłanek ochrony prawnej podatnika stosującego się do właściwie wydanej interpretacji indywidualnej. Podstawową zasadą jest, iż interpretacja jest wiążąca dla organu podatkowego wyłącznie w sytuacji, w której opis stanu faktycznego we wniosku został przedstawiony w sposób rzetelny i pozostaje zbieżny z rzeczywistością. Powyższą tezę dostrzec można m.in. w wyroku NSA z dnia 27.11.2018 r., sygn. I FSK 1630/16, w ramach którego wskazane zostało, że: „Wnioskodawca, który występuje o wydanie interpretacji indywidualnej, która dotyczyła zaistniałego stanu faktycznego, jeśli chce korzystać z ochrony prawnej, jaką gwarantuje art. 14k o.p. musi w sposób

31 Pismo z 10.08.2022 r. wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4011.404.2022.3.MW, <http://sip.mf.gov.pl>.

32 Por. wyrok WSA w Olsztynie z 8.12.2022 r. (I SA/OI 542/22), LEX nr 3441180.

wyczerpujący i rzetelny przedstawić ten stan”³³. Powyższy wniosek uzupełnić należy o tezę wyroku II FSK 3238/16, zgodnie z którą: „Precyzja opisu przez organ interpretacyjny prawidłowego stanowiska ma znaczenie w sytuacji, w której wnioskodawca będzie chciał powołać się na uzyskaną interpretację. Jeśli stanowisko takie zostało sformułowane nieprecyzyjnie, ogólnikowo bądź w sposób utrudniający albo uniemożliwiający jednoznaczne zastosowanie się do interpretacji indywidualnej w konkretnym przypadku, to tak wydana interpretacja nie będzie dla wnioskodawcy ani dostateczną informacją, jak ma się zachować, by nie naruszyć przepisów prawa podatkowego, ani też nie będzie dawała mu gwarancji, że postępując w zgodzie ze stanowiskiem organu interpretacyjnego, korzysta z ochrony, gwarantowanej przez art. 14k § 1 o.p.”³⁴

W konsekwencji więc, odnosząc się do przytoczonej wcześniej praktyki Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, należy stwierdzić, że uzupełnienie stanu faktycznego wniosku poprzez udzielenie odpowiedzi na postawione przez organ pytania – zarówno istotne, jak i irrelewantne z perspektywy wniosku – z zakresu stanu prawnego, w przypadku niewłaściwego przyjęcia zastosowania lub niezastosowania danej normy prawnopodatkowej w odniesieniu do stanu faktycznego lub przyszłego przez wnioskodawcę, skutkować może wydaniem interpretacji indywidualnej pozbawionej waloru ochronnego w toku kontroli podatkowej. W miejscu tym zasadne zdaje się przytoczenie jednego z wyroków NSA, w którym zostało wskazane, że: „To wnioskodawca bierze na siebie ryzyko przedstawienia określonego zdarzenia i jego kwalifikacji. W razie wystąpienia okoliczności innych, niż zawarte we wniosku albo wykazania w postępowaniu podatkowym odmiennych okoliczności, niż wskazane przez stronę, interpretacja nie będzie spełniała roli ochronnej, co wprost nie zwalnia organu z jej wydania”³⁵. Sytuacja ta skutkuje największym ryzykiem wydania pozbawionej ochrony interpretacji w szczególności, gdy wykładnia danego przepisu stanowi przesłankę zastosowania docelowej normy prawno-podatkowej, zaś wnioskodawca – zakładając, że postawione przez organ pytania są zasadne – dokona błędnej oceny faktyczno-prawnej.

Skutki przedstawianego zdarzenia są szczególnie doniosłe nie tylko przy dokonywaniu optymalizacji podatkowych, ale i przy pojedynczych zdarzeniach prawnych, z którymi ustawy wiążą określone konsekwencje podatkowe. Organy interpretacyjne w aktualnym rozrachunku przerzucają na podatnika ciężar dokonania samodzielnej oceny prawnej zaistniałych zdarzeń, wymagając od niego nie tylko znajomości oraz umiejętności dokonania należytej wykładni przepisów podatkowych, ale i powiązanych ustaw ołopodatkowych i aktów wykonawczych. Zasadnicza nieostrość sformułowań używanych w tych aktach skutkuje istotnym ryzykiem dokonania nieprawidłowej

33 Wyrok NSA z 27.11.2018 r. (I FSK 1630/16), LEX nr 2622866.

34 Wyrok NSA z 22.11.2018 r. (II FSK 3238/16), LEX nr 2609751.

35 Wyrok NSA z 14.10.2021 r. (II FSK 236/19), LEX nr 3344831.

oceny ich wystąpienia przez podatnika, na skutek czego wydana interpretacja będzie względnie niespójna ze stanem faktycznym, a tym samym zostanie pozbawiona waloru ochronnego. Obarczona wadą interpretacja będzie niewątpliwie mniej efektywnym środkiem ochrony na wypadek kontroli podatkowej, ze względu na wysokie ryzyko jej zakwestionowania przez organ, a tym samym – nieuwzględnienia w postępowaniu podatkowym.

V. PODSUMOWANIE

Mając na względzie przyjętą praktykę Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, należy stwierdzić, że umiejscowienie w aktach „około-” i „poza-” podatkowych materialnych przepisów prawa podatkowego skutkuje ograniczeniem dostępności do informacji uzyskiwanych z indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Organ, wymagając od podatnika samodzielnej oceny, prowadzi do powstania sytuacji, w której częstokroć wnioskodawca samodzielnie przesądza o zasadności prezentowanego przez siebie stanowiska. Przedstawione postępowanie, co do zasady, skutkować będzie wydaniem interpretacji pozbawionej waloru ochronnego, bowiem wnioskodawca, w przypadku błędnej oceny zasadności zastosowania normy, dokonana – najczęściej poprzez uzupełnienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – wskazania niezgodnych z prawdą okoliczności. Z kolei odmawiając odpowiedzi na pytania postawione przez organ lub uzupełniając stan faktyczny w sposób, który nie prowadzi do udzielenia jednoznacznej odpowiedzi, podatnik nie uzyska interpretacji, a postępowanie w sprawie zakończone zostanie pozostawieniem złożonego wniosku bez rozpoznania.

W miejscu tym należy postawić pytanie – jakie rozwiązania w praktyce pozwolą na uniknięcie komplikacji w przypadku, w którym podatnik nie jest pewny co do interpretacji przepisów determinujących wysokość zobowiązania podatkowego? Zasadniczo, w przypadkach mających zbliżony charakter do opisanych przykładów brak jest jakichkolwiek pozasądowych mechanizmów pozwalających na wywarcie wpływu na działalność organu. Ryzyko związane z wykładnią prawa może zostać złagodzone przez skorzystanie z opinii podmiotów lub osób zajmujących się w sposób profesjonalny doradztwem podatkowym. Uzyskana wówczas opinia prawna będzie miała znaczenie dowodowe – jednakże jej faktyczny wpływ na ocenę podatkową dokonywaną przez organ jest ograniczony, podobnie jak wadliwie wydana interpretacja indywidualna. Na skutek wystąpienia opisywanej praktyki organu ciężar korygowania nieprawidłowości organu przeniesiony został na grunt orzecznictwa sądowo-administracyjnego, którego efekty „korekcyjne” widoczne stają się dopiero po kilku latach.

apl. adw. Łukasz Sołowiej

Autor jest aplikantem adwokackim (Izba Adwokacka w Białymstoku) oraz doktorantem w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu w Białymstoku.

The author is a trainee advocate (Białystok Bar Council) and a PhD student at the Doctoral School of Social Sciences of the University in Białystok.

ORCID: 0000-0001-6534-8540

ABSTRACT

Keywords: *tax law, tax rulings (individual interpretations), interpretation proceedings, Tax Ordinance, tax classifications*

The impact of the placement of tax-law regulations in quasi- and non-tax statutes on the course of proceedings for the issue of tax rulings

The article discusses issues related to the interpretation of tax law provisions and tax statutes in proceedings for the issuance of tax rulings (individual interpretations of tax law provisions). The analysis covers legal regulations defining the scope of provisions subject to official interpretation in interpretation proceedings, the practice of tax authorities, and the case law of administrative courts. The article is based on the thesis that the currently adopted legal solutions related to proceedings for the issuance of individual interpretations, as a result of the practice adopted by the authorities, both limit the availability of individual tax rulings for taxpayers and lead to substantively defective interpretations in some of the rulings issued. The article points to the consequences of flawed practice of tax authorities, which limits the possibility of obtaining an official interpretation of tax law provisions whose elements are located in quasi- and non-tax statutes.

Bibliografia

1. **Borszowski Paweł**, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)* (w:) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019
2. **Brolik Jacek**, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013

3. **Kabat Andrzej**, *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, „Prawo i Podatki” 2007/2
4. **Kmieciak Zbigniew**, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012/3
5. **Lemańska Joanna**, *Interpretacje podatkowe jako źródło uzasadnionych oczekiwań* (w:) *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016
6. **Ogińska-Dominik Dagmara**, *Odmowa wydania interpretacji a odmowa wszczęcia postępowania* (w:) *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, Warszawa 2021
7. **Olczyk Adam**, *Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego* (w:) *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020
8. **Rogowska-Rajda Beata**, *Czy weryfikacja klasyfikacji celnej lub statystycznej jest możliwa w ramach instytucji interpretacji indywidualnej?*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2023/2
9. **Rudowski Jan**, *Komentarz do art. 14b o.p.* (w:) S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024
10. **Teszner Krzysztof** (w:) *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Warszawa 2023, art. 14(k)
11. **Teszner Krzysztof** (w:) *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Warszawa 2023, art. 14(m)
12. **Turzyński Konrad Filip**, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015