

- **Czy, aby uzyskać interpretację indywidualną „transgraniczną” trzeba być wrózką?** – dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wyrok NSA z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 726/21

W przepisie art. 14b§3a Ordynacji podatkowej ustawodawca nie stawia bezwzględnego wymogu podania przez podatnika wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej danych kontrahentów, których on nie zna, bo znać nie może. Wymóg ten dotyczy podania danych kontrahentów znanych wnioskującemu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istotą sporu w tej sprawie była kwestia czy organ interpretacyjny mógł pozostawić bez rozpatrzenia wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej- czy zatem mógł żądać uzupełnienia wniosku w zakresie ujętym w wezwaniu z 2 grudnia 2019 r. A następnie czy uzupełnienie wniosku przez skarżącą spółkę z 11 grudnia 2019 r. było wystarczające precyzyjne dla rozpoznania wniosku i wydania interpretacji indywidualnej. (...)

W postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny nie jest zobowiązany do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Organ ten może wezwać wnioskodawcę do uzupełniania-uszczegółowienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego tylko wówczas gdy ich dotychczasowe przedstawienie uniemożliwia odpowiedź na pytanie zawarte we wniosku (por. wyrok NSA z 9 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3537/15). Organ interpretacyjny może ww. przypadku żądać jedynie uzupełnienia wniosku o takie elementy, bez których nie jest możliwa ocena czy stanowisko przedstawione we wniosku i ocena prawna są prawidłowe czy też błędne. Elementy te powinny być przez organ precyzyjnie wskazane z wyjaśnieniem, dlaczego ich brak uniemożliwia wydanie interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny wyczerpująco przedstawiony (zaistniały, czy też przewidywany) to taki na podstawie, którego można w sposób pewny bez żadnych wątpliwości udzielić informacji w zakresie możliwości zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie.

Odnosząc powyższe do zarzutów skargi kasacyjnej skarżącej spółki i częściowo skargi kasacyjnej organu, według Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji słusznie stwierdził, że organ interpretacyjny miał prawo wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku przez wskazanie miejsca zamieszkania osób fizycznych, danych identyfikacyjnych osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej w tym państwa lub terytoria ich siedziby (art. 14b § 3a O.p.) z tym zastrzeżeniem, że wezwanie nie dotyczy podania danych, które na moment składania wniosku są wnioskodawcy nieznane. W opisie zdarzenia przyszłego skarżąca wskazała, że kupi od wierzycieli wskazane względem dłużników roszczenia po cenie stanowiącej część wartości nominalnej wierzytelności, obliczonej zgodnie z formułą zawartą w umowie cesji. Finansujący pokryje w całości lub w części nabycie tych wierzytelności. Określenie siebie przez spółkę w stanowisku jako pośrednika nie znajduje oparcia ani w opisie wniosku ani w jego uzupełnieniu. W uzupełnieniu wniosku spółka wyraźnie stwierdziła również że, "nie sposób wskazać wszystkich możliwych podmiotów, które będą pełnić funkcję finansującego w opisywanej przez Wnioskodawcę transakcji". Sąd pierwszej instancji prawidłowo wskazał, że wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dotyczyć może także transakcji transgranicznych. Jak wskazano wyżej- zgodnie z wnioskiem nabycie będzie finansowane z całości lub części na podstawie umowy opartej o prawo inne niż polskie zawartej przez skarżącą z podmiotem będącym nierezydentem podatkowym posiadającym siedzibę w państwie, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pytania zawarte we wniosku dotyczą też zagadnienia opodatkowania

przekazywanych na rzecz finansującego nierezydenta odsetek i dyskonta. Słusznie Sąd pierwszej instancji stwierdził, że istnieje możliwość uzupełnienia wniosku na wezwanie organu co do wskazania podmiotów, które będą pełnić funkcję finansującego, tych których dane wnioskujący posiada (wskazał, że nie może wskazać wszystkich).(...)

Zgodnie z art. 169 § 4 O.p. istota rozstrzygnięcia- w związku z § 1 tego przepisu polega na pozostawieniu- w tym przypadku wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej- bez rozpatrzenia, nie może być jedynie nieuzupełnienie braku wniosku. W przypadku uzupełnienia wniosku konieczna jest analiza, czy brak wniosku został uzupełniony we wskazanym zakresie. W tej sprawie uzupełnienie wniosku stanowiło jednocześnie częściową jego modyfikację. Sąd analizując całość, prawidłowo doszedł do wniosku, że informacje zawarte w tych dwóch dokumentach nie dają podstawy do pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. (...)

Przechodząc do skargi kasacyjnej organu interpretacyjnego należy stwierdzić, że jej zarzuty są chybione. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w wyniku wezwania do uzupełnienia wniosku skarżąca spółka wskazała brak możliwości podania danych nie dla wszystkich podmiotów finansujących i ta kwestia wymaga wyjaśnienia. Niemniej istotnym jest rozstrzygnięcie czy wymóg podania wskazanych w stosownym przepisie danych należy rozumieć jako przesłankę do pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia w przypadku ich niepodania lub nieuzupełnienia.

Przyjęcie takiego stanowiska oznaczałoby konieczność posiadania przez pytającego dokładnej wiedzy o wszelkich kontrahentach nawet potencjalnych.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (art. 14b § 2 O.p.). Oznacza to, że ustawodawca zakłada pewien stan hipotetyczny, niepewny (bo taka jest istota zdarzeń przyszłych), który może zostać opisany przez wnioskodawcę a następnie być przedmiotem interpretacji wydanej przez organ.

W przepisie art. 14b§3a Ordynacji podatkowej ustawodawca nie stawia bezwzględnego wymogu podania przez podatnika wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej danych kontrahentów, których on nie zna bo znać nie może. Wymóg ten dotyczy podania danych kontrahentów znanych wnioskującemu. Jak słusznie wskazał organ w skardze kasacyjnej powołując się na wyroki i uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FPS 2/10 z 17 stycznia. 2011 r.) odstępowania od gramatycznej wykładni interpretowanych przepisów dokonać można w sytuacji gdy wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego, gdy godzi w cel instytucji prawnej. W tym przypadku wykładnia prowadząca do bezwzględnego wymogu podania danych potencjalnych, przyszłych kontrahentów jest nieracjonalna i wcale nie wynika wprost z ostatniego akapitu art. 14b § 3a pkt 2 O.p. Przyjęcie tak ortodoksyjnego podejścia do wskazanego wyżej wymogu eliminowałoby w ogóle możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie tego przepisu. Oczywiście dane zawarte we wniosku o wydanie interpretacji mają istotne znaczenie nie tylko dla zakresu interpretacji, ale i dla zakresu ochrony z niej wynikającej. To zagadnienie nie jest jednak istotne dla rozstrzygnięcia w tej sprawie.

Orzeczenia powiązane

wyrok WSA w Rzeszowie z 25.01.2022, I SA/Rz 755/21,

wyrok WSA w Warszawie z 18.12.2020, III SA/Wa 1110/20

Przepisy

Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 332, s. 1)

Preambuła

(18) Państwa członkowskie powinny zastosować wszelkie racjonalne środki niezbędne do usunięcia każdej przeszkody, która mogłaby utrudniać skuteczną i możliwie jak najszerszą obowiązkową automatyczną wymianę informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych. (...)

Art. 8a

6. Informacje, które państwo członkowskie jest zobowiązane przekazywać na mocy ust. 1 i 2 niniejszego artykułu, obejmują następujące elementy:

- a) dane identyfikacyjne osoby, innej niż osoba fizyczna, a w stosownych przypadkach również grupy osób, do której należy;
- b) streszczenie interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego, w tym opis stosownej działalności gospodarczej lub transakcji lub serii transakcji sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;
- c) daty wydania, zmiany lub odnowienia interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego;
- d) datę rozpoczęcia okresu ważności interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego, o ile jest ona określona;
- e) datę zakończenia okresu ważności interpretacji indywidualnej o wymiarze

transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego, o ile jest ona określona;

f) rodzaj interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego;

g) kwotę transakcji lub serii transakcji będących przedmiotem interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego, o ile kwota ta jest w nich podana;

h) w przypadku uprzedniego porozumienia cenowego - opis zbioru kryteriów stosowanych do ustalenia cen transferowych lub samą cenę transferową;

i) w przypadku uprzedniego porozumienia cenowego - określenie metody zastosowanej do ustalenia cen transferowych lub samą cenę transferową;

j) określenie ewentualnych innych państw członkowskich, których mogą dotyczyć interpretacja indywidualna o wymiarze transgranicznym lub uprzednie porozumienie cenowe;

k) określenie wszelkich osób, innych niż osoby fizyczne, w ewentualnych innych państwach członkowskich, na które to osoby interpretacja indywidualna o wymiarze transgranicznym lub uprzednie porozumienie cenowe mogą mieć wpływ (ze wskazaniem państwa członkowskiego, z którym powiązana jest każda taka osoba); oraz

l) wskazanie, czy podstawą przekazywanych informacji jest sama interpretacja indywidualna o wymiarze transgranicznym lub samo uprzednie porozumienie cenowe, czy też wniosek, o którym mowa w ust. 3 akapit drugi niniejszego artykułu.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

Art. 14b § 3a.

W przypadku gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji

indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia:

1) z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej:

a) które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub

b) które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, lub

c) będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub

2) mające skutki transgraniczne
– składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną

lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

§ 3b. Obowiązek, o którym mowa w § 3a, nie obejmuje wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

1) dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej;

2) w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

Art. 14nb o.p.

W przypadku, o którym mowa w art. 14b § 3a, przepisy art. 14k-14n [dotyczą ochrony posiadacza interpretacji indywidualnej] stosuje się do transakcji, zespołu transakcji lub innego zdarzenia w zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zgodnie z art. 14b § 3a zostały wskazane państwa, terytoria i dane, o których mowa w tym przepisie.

Główne problemy

1. Skąd wzięła się ta absurdalna regulacja?
2. Czy rzeczywiście regulacja jest absurdalna?
3. Wpływ wprowadzenia mechanizmu wymiany informacji o rulingach podatkowych na praktykę wnioskowania o interpretacje indywidualną
4. Polskie sądy administracyjne na ratunek podatnikom - doktryna *impossibilibium nulla obligatio est*.
5. Czy podatnik wygrał?
6. Czy jest ratunek, czy „tak już musi być”?