

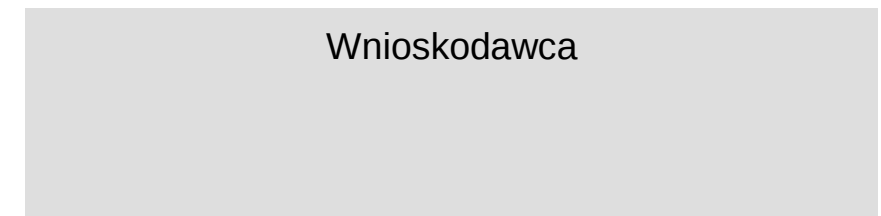
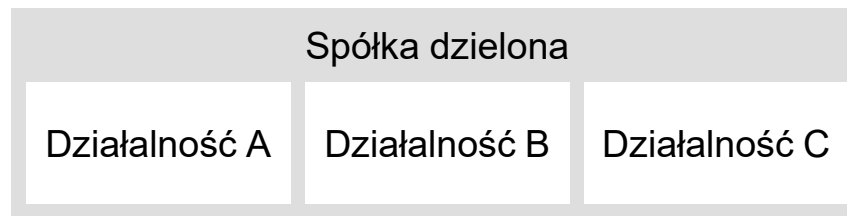
Sukcesja przy interpretacjach podatkowych

Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024,
I SA/Wr 1014/23

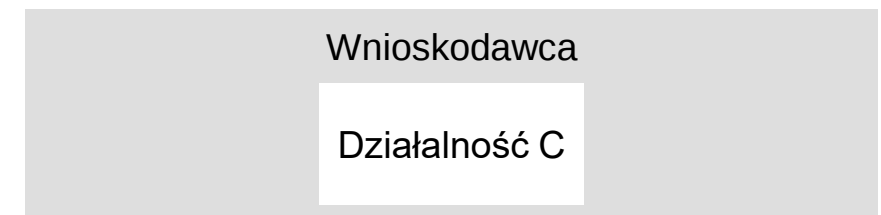
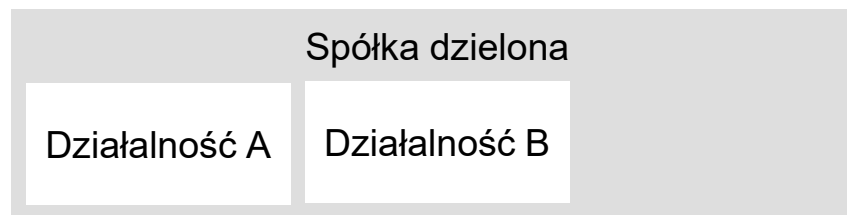
X TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO
14 marca 2025 r.



Stan faktyczny



Zdarzenie przyszłe



Spółka dzielona uzyskała szereg indywidualnych interpretacji prawa podatkowego potwierdzających sposób ujęcia dla celów podatkowych czynności/transakcji/zdarzeń, dotyczących działalności gospodarczej spółki dzielonej.

Niektóre z uzyskanych przez spółkę dzieloną interpretacji podatkowych potwierdzają sposób ujęcia dla celów podatkowych powtarzalnych czynności/transakcji/zdarzeń, tj. takich czynności/transakcji/zdarzeń, które dotyczą jej działalności gospodarczej oraz które nadal będą występowały (z takim samym lub innym natężeniem/częstotliwością/skalą) w działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę po podziale.



Możliwe przypadki wg Wnioskodawcy

1

Otrzymanie interpretacji przez spółkę dzieloną przed momentem podziału, a dotyczących czynności/transakcji/zdarzeń, które **zaistniały przed podziałem**, z zakresu **działalności C.**;

2

Otrzymanie interpretacji przez spółkę dzieloną przed momentem podziału, a dotyczących czynności/transakcji/zdarzeń, które **zaistniały przed podziałem**, a związanych z **ogólną działalnością**;

3

Otrzymanie interpretacji przez spółkę dzieloną przed momentem podziału, a dotyczących czynności/transakcji/zdarzeń, które są **związane z działalnością C.** i **zaistniały przed podziałem oraz które nadal będą występowały** (z takim samym lub innym natężeniem/częstotliwością/skalą) **po podziale**;

4

Otrzymanie interpretacji przez spółkę dzieloną przed momentem podziału, a dotyczących czynności/transakcji/zdarzeń, które **zaistniały przed podziałem w związku z ogólną działalnością oraz które nadal będą występowały** (z takim samym lub innym natężeniem/częstotliwością/skalą) **po podziale**.

Stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

(...) interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego pełni dwie funkcje: **informacyjną i ochronną**. Realizacja funkcji informacyjnej warunkuje wypełnienie funkcji ochronnej. Adresat interpretacji, który zastosuje się do informacji uzyskanej od organu interpretacyjnego, nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji podatkowych ewentualnej zmiany tej interpretacji. Istota interpretacji indywidualnej realizuje się poprzez ochronę udzieloną wnioskodawcy, który zastosował się do niej. DKIS podkreślił jednak, że **ochrona prawna nie jest skutkiem wydania samej interpretacji, lecz wynika z zastosowania się do niej**. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej na jego wniosek interpretacji indywidualnej podlega ochronie prawnej unormowanej w przepisach art. 14k-14n o.p.

(...) w związku z tym, że **Wnioskodawca** w swoich stanowiskach dotyczących wskazanych 4 przypadków **nie akceptuje konieczności zastosowania się do interpretacji jako warunku powstania prawa do ochrony**, stanowisko wnioskodawcy należy uznać w całości za nieprawidłowe.



Rozstrzygnięcie WSA we Wrocławiu

(...) w myśl interpretowanych przepisów ordynacji podatkowej, sukcesji uniwersalnej podlegają **wszelkie** (podkreślenie Sądu) prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Podkreślić również należy, że interpretowane **przepisy nie wymieniają w tym zakresie żadnych wyłączeń**.

(...) skoro na mocy art. 93c § 1 o.p. sukcesji podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, to odkodowując z analizowanych przepisów normę – przy zastosowaniu reguł wykładni językowej, w odwołaniu do wyżej powołanego znaczenia słowa „wszelki” – **sukcesji podlegają również wszelkie (tj. wszystkie, każde) prawa, które wynikają z interpretacji indywidualnych, a nie tylko te, które zostały zrealizowane przez poprzednika**, tj. spółkę dzieloną. Nie ma bowiem takiego prawa, które przysługiwałoby spółce dzielonej, na które nie mogłaby się powołać po podziale spółka powstała w wyniku tego podziału (czy wydzielenia, wyodrębnienia; przy zastrzeżeniu, że są to prawa pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku, a przejmowany majątek stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa).



2. Czy otrzymanie interpretacji indywidualnej kształtuje sytuację prawną podatnika?

S. Babiarz [w:] B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 93:

Wstąpienie w sytuację prawną poprzednika prawnego może polegać także na wstąpieniu **w sytuację prawną nie do końca ukształtowaną**. W wielu wyrokach Trybunał Konstytucyjny wskazywał bowiem, że **ekspektatywy** jako tymczasowe prawa podmiotowe podlegają takiej samej ochronie prawnej jak prawo podmiotowe ukształtowane (...). W piśmiennictwie podkreśla się, że **sukcesją uniwersalną objęte są także ekspektatywy nabycia prawa**.

H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, Monitor Podatkowy, 2011, nr 9:

Z chwilą doręczenia interpretacja wyposaża zindywidualizowany podmiot – adresata w określone uprawnienie. Jest to **prawo do tego, by w razie zastosowania się do niej domagać się ochrony** na zasadach określonych w art. 14k-14m OrdPU. Korelatem tego uprawnienia jest obowiązek organów podatkowych, aby w razie zastosowania się przez adresata do interpretacji respektować zasadę nieszkodzenia w jej wszelkich manifestacjach (postaciach). Uprawnienie takie, jako istniejące w momencie zdarzenia uzasadniającego sukcesję, **może zatem przejść na następcę prawnego**.

Co mówią sądy administracyjne?

Następca prawny zainteresowanego może w związku z tym skorzystać z ochrony, o jakiej mowa w art. 14k i art. 14m Ordynacji podatkowej **wyłącznie wówczas, gdy zainteresowany, któremu udzielono interpretacji, zastosował się** do niej przed dniem połączenia (przejęcia).

Wyrok NSA z 21.11.2012 r., II FSK 2486/11

Wyrok NSA z 27.02.2013 r., II FSK 1385/11

Wyrok NSA z 25.09.2013 r., I FSK 1404/12

Wyrok NSA z 17.11.2015 r., II FSK 2085/13

Wyrok NSA z 21.12.2016 r., II FSK 2524/14

To samo dotyczy sytuacji, w której stan faktyczny wskazany we wniosku interpretacyjnym i wdanej na jego tle interpretacji dotyczy zdarzenia przyszłego, które ziści się dopiero po połączeniu podmiotów. W takiej sytuacji również, **w razie zastosowania się do interpretacji przez nowy podmiot** (spółkę przejmującą), wywoła to ochronę przewidzianą w przepisach w art. 14k – 14m o.p.

Wyrok NSA z 11.12.2012 r., II FSK 830/11

Wyrok NSA z 5.11.2014 r., I FSK 1551/13

Wyrok NSA z 8.09.2016 r., II FSK 2210/14

Wyrok NSA z 22.11.2016 r., II FSK 2903/14

Wyrok NSA z 25.08.2020 r., II FSK 951/18 i II FSK 2023/18

Dziękuję za uwagę!

pwc.com



Michał Potyrała

 +48 519 506 253

 michal.potyrala@pwc.com