

- **Sukcesja przy interpretacjach podatkowych (wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/23) – Michał Potyrała (PwC)**

Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.05.2024, I SA/Wr 1014/2

„(...) 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..”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Na wstępie zasadniczych rozważań wskazać trzeba, że 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.

Według Słownika Języka Polskiego (sjp.pl) wszelki, to "każdy, bez względu na różnice, wszystko jedno jaki". W myśl definicji zamieszczonej w Wielkim Słowniku Języka Polskiego Instytutu Języka Polskiego Polskiej Akademii Nauk (wsjp.pl) wszelki to "pojęcie używane dla zaznaczenia, że wśród obiektów nazwanych następującym rzeczownikiem nie istnieje taki, którego nie dotyczy to, co zostaje powiedziane". Z kolei Słownik Języka Polskiego PWN (sjp.pwn.pl) definiuje wszelki jako "zaimek komunikujący, że to, o czym mowa w zdaniu, dotyczy wszystkich rodzajów obiektów, stanów rzeczy lub sposobów działania, nazywanych przez rzeczownik". W Słowniku języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego (doroszewski.pwn.pl) wyjaśniając znaczenie pojęcia wszelki wskazano, że oznacza to "każdy, jaki tylko istnieje, każdy bez wyjątku, każdy możliwy".

Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny (uchwała z 19 października 2015, I OPS 1/15) "W piśmiennictwie wskazuje się, że w państwie prawnym interpretator musi zawsze w pierwszym rzędzie brać pod uwagę językowe znaczenie tekstu prawnego. Jeżeli językowe znaczenie tekstu jest jasne, wówczas – zgodnie z zasadą clara non sunt interpretanda (nie dokonuje się wykładni tego, co jasne) – nie ma potrzeby sięgania po inne, pozajęzykowe metody wykładni. W takiej sytuacji wykładnia pozajęzykowa może jedynie dodatkowo potwierdzać, a więc wzmacniać, wyniki wykładni językowej wykładnią systemową czy funkcjonalną. Podobnie ma się rzecz z wykładnią tekstów prawnych, których sens językowy nie jest jednoznaczny z tego względu, że tekst prawny ma kilka możliwych znaczeń językowych, a wykładnia funkcjonalna (celowościowa) pełni rolę dyrektywy wyboru jednego z możliwych znaczeń językowych. W obu przypadkach interpretator związany jest językowym znaczeniem tekstu prawnego, znaczenie to stanowi zawsze granicę dokonywanej przez niego wykładni. W pewnych szczególnych sytuacjach rola wykładni funkcjonalnej nie będzie jednak ograniczać się wyłącznie do roli dyrektywy wyboru jednego ze znaczeń językowych, ale może tworzyć swoiste, różne od alternatyw językowych, znaczenie tekstu prawnego. Przyjęcie takiego swoistego znaczenia tekstu prawnego, ustalonego na podstawie wykładni funkcjonalnej (celowościowej) będzie prowadziło zawsze do wykładni rozszerzającej lub zwążającej. Również w tym wypadku językowe znaczenie tekstu prawnego stanowi granicę wykładni, w tym sensie, że nie jest dopuszczalne przyjęcie swoistych wyników wykładni funkcjonalnej, jeżeli wykładnia językowa prowadzi do jednoznaczności tekstu prawnego."

W podobnym tonie, podkreślając wiodącą rolę wykładni językowej, wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny (m in. w wyroku z 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 25/99).

Również Sąd Najwyższy w uchwale pełnego składu Izby Cywilnej stwierdził, że w doktrynie i w orzecznictwie trafnie akcentuje się prymat wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni, tj. systemową i celowościową (uchwała z 14 października 2004 r., sygn. akt III CZP 37/04).

W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 stycznia 2011 r., akt II FPS 2/10 przyjęto, że ze względu na tetyczny i z istoty swojej ingerencyjny charakter prawa podatkowego, przyznać należy pierwszeństwo zasadzie wykładni gramatycznej (językowej), ograniczając dyrektywy odstępstwa od językowego sensu interpretowanego przepisu do przesłanek klasycznych: gdy wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego, gdy godzi w cel instytucji prawnej (podważa ratio legis przepisu), gdy pomija oczywisty błąd legislacyjny oraz gdy prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi.

W świetle powyższego, 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).

Dlatego w orzecznictwie sądowo administracyjnym przyjmuje się, że następstwo prawne obejmuje także sytuacje, w której stan faktyczny wskazany we wniosku interpretacyjnym i wydanej na jego tle interpretacji dotyczy zdarzenia przyszłego, które ziści się dopiero po podzieleniu podmiotów. W takiej sytuacji również, w razie zastosowania się do interpretacji przez nowy podmiot, wywoła to ochronę przewidzianą w przepisach w art. 14k – 14m ordynacji podatkowej, a następca prawny uzyska ochronę w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby ona jego poprzednikowi prawnemu (...)

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 951/18 i II FSK 2023/18
wyrok NSA z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3534/14
wyrok NSA z 22 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2903/14
wyrok NSA z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2210/14
wyrok NSA z 17 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2085/13
wyrok NSA z 5 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1551/13
wyrok NSA z 11 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 830/11

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 14k

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Art. 14m

§ 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Art. 93c

§ 1. Osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne przejmujące albo osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału albo z dniem wydzielenia albo z dniem wyodrębnienia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im w planie podziału składnikami majątku.

Główne problemy

1. Zakres następstwa prawnego na gruncie Ordynacji podatkowej.
2. Czy otrzymanie interpretacji indywidualnej kształtuje sytuację prawną podatnika?
3. Czy następca prawny może korzystać z ochrony na podstawie interpretacji indywidualnej wydanej na rzecz jego poprzednika prawnego, jeśli poprzednik prawny nie zastosował się do interpretacji indywidualnej?