

- **obowiązek podawania danych osób zagranicznych we wniosku o interpretację podatkową (wyrok WSA w Rzeszowie z 25.01.2022 r. I SA/Rz 755/21; wyrok WSA w Warszawie z 18.12.2020, III SA/Wa 1110/20) – dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK**

Wyrok WSA w Rzeszowie z 25.01.2022 r., I SA/Rz 755/21 (nieprawomocny)

Nie można bowiem zgodzić się z wykładnią przepisu normującego wymóg formalny wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, która dopuszcza możliwość nałożenia na wnioskodawcę sankcji w następstwie uchybienia wezwaniu niemożliwemu do zrealizowania, tj. do uzupełnienia wniosku o dane, których wnioskodawca z obiektywnie uzasadnionych przyczyn nie posiada i być może nie będzie posiadać. Nie podważając zatem obowiązku organu w zakresie pozyskiwania danych na temat podmiotów zagranicznych, które uczestniczą w transakcjach opisanych przez wnioskodawcę należało uznać, że podatnik może zrealizować wezwanie tylko w odniesieniu do informacji, którymi na moment otrzymania wezwania dysponuje. Podatnik nie może natomiast odmówić podania znanych mu danych podmiotów uczestniczących w transakcjach transgranicznych, o których mowa w art. 14b § 3a Ordynacji podatkowej. W takim bowiem wypadku wniosek będzie pozostawiony bez rozpatrzenia, stosownie do art. 14g § 1 Ordynacji podatkowej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zdarzenie przyszłe opisane przez skarżącego obejmuje usługi hostingowe świadczone dla podmiotów opisanych w stanie faktycznym - uploaderów/webmasterów, nie mających miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium RP.

Organ interpretacyjny miał zatem prawo by wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez wskazanie danych identyfikujących osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym państwa lub terytoria ich siedziby. Wątpliwości budzi jednak to, że organ, zważywszy na charakter oraz stadium opisanych transakcji, w ogóle nie wziął pod uwagę, że wnioskodawca może nie być w stanie podać tych informacji, gdyż krąg tych podmiotów jest nieskonkretyzowany. Innymi słowy, że podatnik na moment składania wniosku wie tylko tyle, że będzie świadczył dla podmiotów opisanych w stanie faktycznym określone usługi.

W konsekwencji DKIS uznał, że wnioskodawca nie zrealizował wezwania do uzupełnienia wniosku, który w takim wypadku należało pozostawić bez rozpatrzenia.

Sposób procedowania organu interpretacyjnego prowadzi zatem do konstatacji, że w jego ocenie treść art. 14b § 3a Ordynacji podatkowej powoduje, że skarżący już na moment składania wniosku winien dokładnie znać każdego z potencjalnych swoich kontrahentów.

Ustawodawca bezwzględnie wymaga bowiem od podatnika posiadania i podania danych wszystkich, potencjalnych zagranicznych kontrahentów. W przeciwnym wypadku wnioskodawca nie może otrzymać interpretacji indywidualnej, a to w związku z literalnym brzmieniem art. 14g § 1 i art. 14b § 3a Ordynacji podatkowej.

W ocenie Sądu, takie stanowisko organu nie zasługuje na akceptację, bowiem prowadzi do sytuacji, w której podatnik jest pozbawiony prawa do uzyskania interpretacji indywidualnej w sprawie stricte podatkowej, dotyczącej zdarzenia przyszłego i tylko z tego powodu, że w planowanych dopiero transakcjach wystąpić mogą kontrahenci będący podmiotami zagranicznymi. Innymi słowy, stanowisko DKIS uniemożliwia podmiotom takim jak skarżący, już w wczesnym etapie planowania określonych form działalności, poznanie konsekwencji podatkowych swoich zamierzeń. To z kolei może w praktyce stanowić przeszkodę dla skutecznego i bezpiecznego (podatkowo) podejmowania tego typu inicjatyw z powodu braku ochrony jaką daje instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W ocenie Sądu, DKIS uzasadniając zaskarżone postanowienie pominął, że podmiot planujący dopiero działanie polegające na świadczeniu dla podmiotów opisanych w zdarzeniu przyszłym określonych usług nie musi obligatoryjnie znać danych wszystkich potencjalnych kontrahentów.

Z tych względów Sąd stwierdza, że pojęcie "transakcji z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (...)" należy odczytywać funkcjonalnie, tj. odnosić do podmiotów, które są znane podatnikowi występującemu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Chodzi zatem o osobę fizyczną, prawną, bądź jednostkę organizacyjną, z którą podatnik kooperuje, lub zamierza dopiero podjąć współpracę, nie zaś o posiadanie wiedzy na temat wszystkich możliwych, potencjalnych podmiotów, mogących w przyszłości być stronami transakcji lub zespołu transakcji z udziałem wnioskodawcy.

Opis zdarzenia przyszłego w rozpoznawanej sprawie nie dotyczy zatem transakcji z udziałem konkretnej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, lecz z udziałem abstrakcyjnych podmiotów, którzy na etapie składania wniosku nie muszą być podatnikowi znani.

(...) Wnioskodawca w złożonym przez siebie wniosku zajął stanowisko, że usługi hostingowe świadczone dla podmiotów opisanych w zdarzeniu przyszłym - uploaderów/webmasterów, nie mających miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium RP - nie podlegają podatkowi u źródła, nawet jeśli otrzymują oni wynagrodzenie związane z oglądalnością materiałów zamieszczanych przez nich na serwisie wnioskodawcy. W ocenie Sądu z uwagi na treść tego stanowiska organ bez względu na to czy posiadał dane identyfikujące osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym państwa lub terytoria ich siedziby to mógł dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy i wskazać czy jest ono prawidłowe czy też nie. Wnioskodawca wskazywał bowiem, że w zdarzeniu przyszłym przez niego przedstawionym podatek u źródła w ogóle nie wystąpi ponieważ nie podlegają temu podatkowi usługi hostingowe.

Wyrok WSA w Warszawie z 18.12.2020, III SA/Wa 1110/20 (nieprawomocny)

Z tych względów zasadny okazał się zarzut naruszenia art. 169 § 1 w zw. z art 14h oraz art. 14g § 1 Op, albowiem nie można wykluczyć, że składany wniosek nie mógł być uzupełniony zgodnie z treścią wezwania o dane wynikające z art. 14b § 3a Op. Organ powinien więc wezwać stronę o uzupełnienie wniosku zastrzegając jednak, że chodzi o podanie danych, które na moment składania wniosku są w jej posiadaniu. Sąd zauważa przy tym, że wnioskodawca wskazał, iż nie jest w stanie podać danych wszystkich potencjalnych Dłużników i Finansujących. Strona może zatem posiadać wiedzę przynajmniej o niektórych a nich. Odpowiedź na ponowne wezwanie organu powinna odpowiadać rzeczywistości, w tym w szczególności aktualnemu stanowi wiedzy strony o jej potencjalnych kontrahentach.

Sąd nie podziela zarzutów skargi kwestionujących samo wezwanie strony o uzupełnienie wniosku o dane, o których mowa w art. 14b § 3a Op. Sąd stwierdza jedynie, że wezwanie, a konkretnie ocena realizacji tego wezwania, winny uwzględniać fakt, iż podatnik takich danych może nie posiadać. Obowiązki informacyjne dotyczące transakcji transgranicznych nie stanowią, zdaniem Sądu, uzasadnienia dla odmowy wydania interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy podatnik przedstawia stan faktyczny zgodnie ze stanem swojej wiedzy, opisuje zagadnienie prawne, mieszczące się w zakresie art. 14b § 1 Op i przedstawia wszelkie niezbędne, posiadane dane do wydania wspomnianej interpretacji.

Zdaniem Sądu, nie jest natomiast prawidłowa ocena wnioskodawcy odnośnie tego, czy organ, który na potrzeby realizacji przepisów unijnych dot. obowiązków informacyjnych w kontekście transakcji transgranicznych, słusznie wezwał go o podanie posiadanych przezeń informacji na temat zagranicznych uczestników. Wbrew temu co twierdzi strona, złożony wniosek dotyczy bowiem także sytuacji wspomnianych podmiotów, gdyż część z zadanych pytań sprowadza się także do tego, czy od przekazanych Finansującym Odsetek i Dyskont zostanie pobrany przez płatnika podatek u źródła. Stawiane pytania nie dotyczą zatem wyłącznie oceny sytuacji Wnioskodawcy, bowiem dotyczą także, choć pośrednio, sytuacji nierezydentów w ujęciu transgranicznym. Nie ma ponadto znaczenia, że wnioskodawca, który korzysta z ochrony jest podmiot krajowy, gdyż art. 14b § 3a Op dotyczy transakcji lub zespołu transakcji, w których, tak jak w rozpoznawanej sprawie, uczestniczą także nierezydenci. Organ miał zatem prawo dopytać, czy wnioskodawca dysponuje informacjami dot. tychże podmiotów, a jeśli tak, to obowiązkiem wnioskodawcy było te informacje przedstawić.

DKIS w wezwaniu z 4 grudnia 2019 r. słusznie nawiązał zatem do konieczności wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku formalnego określonego art. 14b § 3a Op, który wynika z Dyrektywy Rady (UE) 2015/2376 z 8 grudnia 2015 r. zmieniającej Dyrektywę Rady (UE) 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, której celem jest umożliwienie automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych. Należy jednak jeszcze raz podkreślić, że DKIS nie mógł żądać informacji, których strona nie posiadała. Miał natomiast prawo uznać, że opisane transakcje mają w świetle przepisów wspomnianych Dyrektyw charakter transgraniczny i wezwać podatnika do odpowiedniego uzupełnienia wniosku.

Przepisy

DYREKTYWA RADY 2011/16/UE

z dnia 15 lutego 2011 r.

w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG

Artykuł 8a

Zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym oraz uprzednich porozumień cenowych

1. Właściwy organ państwa członkowskiego, w którym wydano, zmieniono lub odnowiono interpretację indywidualną o wymiarze transgranicznym lub uprzednie porozumienie cenowe po dniu 31 grudnia 2016 r., przekazuje w drodze automatycznej wymiany informacji na ten temat właściwym organom wszystkich pozostałych państw członkowskich oraz Komisji Europejskiej, przestrzegając ograniczeń wymienionych w ust. 8 niniejszego artykułu, zgodnie z mającymi zastosowanie ustaleniami praktycznymi przyjętymi na mocy art. 21.

(...)

4. Przepisy ust. 1 i 2 nie mają zastosowania w przypadku, gdy interpretacja indywidualna o wymiarze transgranicznym dotyczy wyłącznie spraw podatkowych osoby fizycznej lub osób fizycznych.

5.

Wymiana informacji odbywa się następująco:

a) w przypadku informacji wymienianych na mocy ust. 1 - bezzwłocznie po wydaniu, zmianie lub odnowieniu interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym lub uprzednich porozumień cenowych i najpóźniej w terminie trzech miesięcy od zakończenia półrocza kalendarzowego, w którym interpretacje indywidualne o wymiarze transgranicznym lub uprzednie porozumienia cenowe zostały wydane, zmienione lub odnowione;

b) w przypadku informacji wymienianych na mocy ust. 2: przed dniem 1 stycznia 2018 r.

USTAWA

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

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.

W przypadku, o którym mowa w art. 14b § 3a, przepisy art. 14k-14n 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. Polscy sędziowie nie wierzą w cuda – nie da się dokonać niemożliwego
2. Efektywność prawa unijnego ponad wszystko?
3. Pyrrusowe zwycięstwo podatników?
4. Czy da się zapewnić efektywność prawa unijnego inną drogą niż art. 14nb o.p.?