

Ministerstwo Finansów

Departament Orzecznictwa Podatkowego

Warszawa, 12 czerwca 2023 roku

Sprawa: Odpowiedź na wystąpienie z 16 marca 2023 r.
Znak sprawy: DOP8.8012.19.2023
Kontakt: Departament Orzecznictwa Podatkowego
tel.: +48 22 695 57 00
e-mail: sekretariat.dop@mf.gov.pl

Ewa Łuczak
Dyrektor
Krajowej Informacji Skarbowej

Zastosowanie art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa [1] do wniosku o interpretację indywidualną złożonego w trybie art. 34 Prawa przedsiębiorców [2]

Szanowna Pani Dyrektor,

nawiązując do wystąpienia z 16 marca 2023 r.¹ dot. prawidłowej wykładni art. 14b O.p. w odniesieniu do treści przepisu art. 34 p.p. oraz prawidłowości stosowania art. 170 O.p./art. 65 Kodeksu postępowania administracyjnego [3], przedstawiam stanowisko Ministerstwa Finansów.

Zagadnienie przedstawione przez Dyrektora KIS

Zapytanie dotyczy kwestii procedowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

- złożonych w trybie art. 34 p.p. do Ministerstwa Edukacji i Nauki (dalej: MEiN)
- przekazanych do Dyrektora KIS w trybie art. 65 k.p.a.
- dotyczących interpretacji przepisów niepodatkowych – pojęcia prac rozwojowych w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce [4].

¹ nr 0110-KNO.507.3.2023.2

Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia:

- czy w sytuacji gdy wnioskodawca występuje z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w trybie art. 34 ust. 1 p.p., a zakres przedmiotowy wniosku nie dotyczy bezpośrednio przepisów prawa podatkowego jedynie wiąże się z zagadnieniem podatkowym (zamiarem skorzystania z ulgi podatkowej, obowiązkiem podatkowym) właściwym do rozpatrzenia takiego wniosku jest Dyrektor KIS (art. 34 ust. 17 p.p.);
- czy w tym konkretnym przypadku będzie miał zastosowanie przepis art. 65 k.p.a., na podstawie którego MEiN przekazało podania do rozpatrzenia.

Stanowisko Dyrektora KIS

W Państwa ocenie, złożone przez wnioskodawców do MEiN wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej nie dotyczą zagadnienia uregulowanego w przepisach prawa podatkowego.

Państwa zdaniem, wnioskodawcy oczekują odpowiedzi na pytanie czy działalność polegająca na tworzeniu programów stanowi prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Podanie przez nich, że jest to jeden z warunków by mogli skorzystać z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 30ca u.p.d.o.f. [5] nie przesądza, że wnioski dotyczą interpretacji przepisów prawa podatkowego. Rzeczywistą intencją wnioskodawców nie było uzyskanie interpretacji przepisów dotyczących ulgi podatkowej w zakresie podatku PIT, choć uzyskanie odpowiedzi na złożone wnioski pośrednio miałyby temu służyć. W Państwa ocenie, klasyfikacja opisanych czynności jako prac rozwojowych „leży” po stronie wnioskodawcy. Pojęcie to jest bowiem definiowane przez przepisy ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, które jako niebędące przepisami podatkowymi, nie podlegają interpretacji organu. Informacje te, zgodnie z Państwa stanowiskiem, powinny być elementem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego.

Odnosząc się do kwestii podstawy prawnej wniosku i właściwości organu, który powinien go rozpatrzyć, w Państwa ocenie, zastosowana przez wnioskodawców podstawa prawna ich złożenia nie przesądza o tym, że Dyrektor KIS jest właściwy do ich rozpatrzenia.

Państwa zdaniem, zakres przedmiotowy złożonych wniosków nie dotyczy interpretacji przepisów prawa podatkowego. W Państwa ocenie, w sprawie w ogóle nie powinny znaleźć zastosowania przepisy dotyczące przekazania podania zgodnie z właściwością - zarówno w trybie przepisów Ordynacji podatkowej jak i Kodeksu postępowania administracyjnego - art. 65 k.p.a. Państwa zdaniem przepisy te pozwalają na przekazanie podania, które wpłynęło do organu celem rozpatrzenia przez inny organ tylko w przypadku, gdy organ ten został prawidłowo ustalony jako „organ właściwy”. W przeciwnym wypadku podanie powinno być rozpatrzone przez jego adresata.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów nie podziela stanowiska Dyrektora KIS, że podatkowy organ interpretacyjny nie jest 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.

W ocenie Ministerstwa Finansów intencją wnioskodawców było uzyskanie wykładni ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce w związku z zamiarem skorzystania z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 30ca u.p.d.o.f.

Bezspornie więc interpretacja indywidualna miała być udzielona na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych (czyli obowiązku świadczenia tego podatku).

Zgodnie z art. 34 ust. 1 p.p. przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej (art. 34 ust. 16). Jednocześnie w art. 34 ust. 17 p.p. zastrzeżono, że zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Powyższe oznacza, że do postępowań w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego nie stosuje się Prawa przedsiębiorców lecz Ordynację podatkową.² W pozostałym zakresie, tj. w przypadku interpretacji innych przepisów niż przepisy prawa podatkowego, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, stosowane są przepisy p.p. i k.p.a. a organem właściwym do wydania takiej interpretacji indywidualnej nie jest wówczas podatkowy organ interpretacyjny.

Analiza treści przedmiotowych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej z 23.09.2022 r. oraz z 17.10.2022 r. jednoznacznie wskazuje, że intencją wnioskodawców

² Zob. uzasadnienie projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, Druk sejmowy VIII kadencji nr 2051, s.48

było uzyskanie wykładni ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce w związku z zamiarem skorzystania z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 30ca uPIT.³

Skoro zatem interpretacja indywidualna miała być udzielona na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, to zgodnie z przywołanym powyżej art. 34 ust. 17 p.p. nie mogła być udzielona w trybie Prawa przedsiębiorców. MEiN słusznie uznał, że w zakresie żądania zawartego w przedmiotowych wnioskach nie jest organem właściwym. Wydaje się również, że w tej sytuacji MEiN mógł przekazać otrzymane wnioski do organu, który uznał za właściwy w sprawie, tj. do Dyrektora KIS, na podstawie art. 65 § 1 k.p.a. Jeżeli bowiem podanie w sprawie podatkowej zostało skierowane nie do organu podatkowego, to powinno ono zostać przekazane do organu właściwego (organu podatkowego) w trybie przepisów k.p.a., gdyż organ przekazujący sprawę nie będąc organem podatkowym⁴ nie stosuje postanowień proceduralnych Ordynacji podatkowej lecz obowiązany jest zastosować się do przepisów proceduralnych, którym bezpośrednio podlega i które jest obowiązany stosować, czyli w przypadku MEiN do przepisów k.p.a.

Oceniając działanie Dyrektora KIS i jego poglądu prawnego w przedmiotowej sprawie, Ministerstwo Finansów wskazuje, że na podstawie przepisu ustrojowego - art. 16 O.p. - właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. Zakres właściwości Dyrektora KIS jako organu podatkowego został szczegółowo określony w art. 13 § 2a O.p. oraz w przepisach rozdziału 1a działu II O.p., a zwłaszcza w art. 14b § 1.

Zgodnie z art. 13 § 2a pkt 1 O.p., Dyrektor KIS jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a. Art. 14b § 1 O.p. stanowi, że Dyrektor KIS, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Wniosek o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (art. 14b § 2 O.p.).

³ Cyt.: „Wnioskodawca wnosi o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa w zakresie uznania Jego działalności za działalność naukową obejmującą prace rozwojowe, o których mowa w art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Jest to jeden z warunków, od którego zależy czy Wnioskodawca będzie mógł skorzystać z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 30ca ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Krajowa Informacja Skarbowa wskazuje na swoją niewłaściwość w kontekście analizy przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, dlatego też Wnioskodawca prosi o interpretację ww. przepisu ministra właściwego ds. szkolnictwa wyższego i nauki. Jednocześnie jeżeli Organ uzna, iż nie jest właściwy do rozpoznania niniejszego wniosku, Wnioskodawca na podstawie art. 65 § 1 Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.) prosi o przekazanie sprawy do organu właściwego.”

⁴ Por. Procedury podatkowe i administracyjne 2018 w jednostkach samorządu terytorialnego Sebastian Firkowski, Marek Piotrowski, Marek Przybylski, Łukasz Sadkowski, Kacper Sołowiec, Michał Sroczyński, 2018, Rozdział I. Właściwość samorządowych organów podatkowych, pkt 5.3. Nieprzekazanie podania, publ. Legalis: „Jeżeli podanie w sprawie podatkowej lub deklaracja są kierowane do gminy, a nie do organu podatkowego, jakim jest wójt, burmistrz, prezydent miasta, powinny zostać przekazane do organu właściwego w trybie przepisów KPA, gdyż gmina nie jest organem podatkowym.”

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3 O.p.).

Szczegółowe elementy wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego zostały określone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych [6], wydanym na podstawie art. 14b § 7 O.p.

Jeżeli wniosek o wydanie podatkowej interpretacji indywidualnej nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, Dyrektor KIS wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 w zw. z art. 14h O.p.).

A zatem pierwotne podanie wniesione do Dyrektora KIS (czy też przekazane do niego przez inny organ zgodnie z właściwością) nie musi zawierać wszystkich niezbędnych elementów wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, aby uznać je za podanie objęte właściwością rzeczową tego organu interpretacyjnego. Jeśli bowiem w podaniu brakuje niezbędnych elementów, zwłaszcza tych dotyczących szczególnych aspektów prawno-podatkowych, to Dyrektor KIS stosuje procedurę określoną w ww. art. 169 § 1 O.p.

Samo już odniesienie się w treści podania do konkretnej ulgi podatkowej, pomimo słabo zaakcentowanego aspektu podatkowego na tle całej treści wniosku, powinno skłonić Dyrektora KIS do działania zmierzającego do ustalenia zakresu oraz załatwienia sprawy indywidualnej w sposób adekwatny do rzeczywistej intencji zainteresowanego.

Konkluzję taką można wywieść z obowiązującej w postępowaniu interpretacyjnym zasady praworządności (art. 120 w zw. z art. 14h O.p.) oraz zasady budzenia zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 w zw. z art. 14h O.p.). Ewentualnie brakujące w podaniu szczegółowe elementy opisowe o charakterze prawno-podatkowym, stanowiące o doprecyzowaniu wniosku należy uzyskać od zainteresowanego w trybie zastosowania procedury określonej w ww. art. 169 § 1 O.p.

Skoro w omawianej sprawie wnioskodawcy wprost wskazali w podaniu, że ich celem jest uzyskanie interpretacji przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce na potrzeby zastosowania ulgi w podatku dochodowym, to uznać należy, że ich rzeczywistą intencją jest uzyskanie interpretacji podatkowej w rozumieniu art. 14b O.p., która ma wyjaśnić wątpliwości w zakresie tego, czy przysługuje im prawo do skorzystania z tej ulgi podatkowej. Ta rzeczywista intencja wnioskodawców została dodatkowo zaznaczona w podaniu poprzez wyraźne podkreślenie, że podanie kierowane jest do MEiN ze względu na to, że Dyrektor KIS uznaje się za organ niewłaściwy do analizy przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce na potrzeby ww. ulgi podatkowej.

Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem Dyrektora KIS, że nie jest On 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.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych⁵, w ramach pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie tylko dopuszczalne jest, ale jest wręcz konieczne uwzględnienie regulacji nie mieszczących się w definicji przepisów prawa podatkowego, jeśli jest to niezbędne do zinterpretowania normy prawopodatkowej. Podobnie w tym zakresie wypowiedział się NSA w odniesieniu do wniosków o wydanie podatkowej interpretacji indywidualnej w zakresie ulgi IPBOX⁶:

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej, odsyła bezpośrednio do przepisów ustaw pozapodatkowych. Zasadne było zatem żądanie skarżącego o wydanie interpretacji, czy prowadzona przez niego działalność może zostać uznana za badawczo-rozwojową, skoro ustawodawca posłużył się w treści art. 30ca ust. 2 u.p.d.o.f. pojęciem działalności badawczo-rozwojowej, a w art. 5a pkt 38 oraz związanych z nim punktach 39 i 40 tego artykułu, odwołuje się do jej rozumienia w kontekście ustawy pozapodatkowej. Wobec tego kluczowa z punktu widzenia skutków podatkowych była ocena charakteru prowadzonej działalności na kanwie właśnie tej ustawy. Ze względu na bezpośrednie odwołanie się do tej ostatniej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i wyraźne wskazanie, że definicję tą należy rozumieć w konkretny sposób, tj. przedstawiony w ustawie - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, przedmiotowe zapisy są elementem systemu prawa podatkowego. Nie może ulegać wątpliwości, iż powinny być rozpatrywane przez organ w kontekście oceny prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, skoro zakres wniosku do tego wprost nawiązuje.

Dodatkowo, zgodnie z definicją zawartą w art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f. działalność badawczorozwojowa oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Z art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f. wynika, że badania naukowe to:

- badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
- badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Natomiast art. 5a pkt 40 u.p.d.o.f. stanowi, że prace rozwojowe to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Jak można zauważyć, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzają odesłanie do przepisów odrębnych ustaw, tj. w tym przypadku do ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Dostrzegając istotę trudności oraz problemów związanych z interpretacją przepisów z innych dziedzin prawa niż prawo podatkowe, Ministerstwo Finansów zauważa, że zgodnie z powszechnie przyjętymi zasadami techniki prawodawczej ustawodawca,

⁵ Zob. wyrok NSA z 27.01.2009 r. o sygn. I FSK 1871/07, z 27.11.2013 r. o sygn. II FSK 2981/11, z 14.11.2014 r. o sygn. II FSK 2524/12, z 10.11.2022 r. o sygn. II FSK 731/22

⁶ m.in. w wyrokach NSA z 23 listopada 2021 r. (II FSK 1049/21) i z 17 grudnia 2021 r. (II FSK 1239/21)

oprócz definiowania pojęć w ustawie podatkowej, może odwoływać się także do definicji zawartych w innych dziedzinach prawa. Pojęcia prawne zaczerpnięte z innych gałęzi prawa stają się w takim przypadku elementem służącym do rekonstrukcji hipotez norm zawartych w przepisach prawa podatkowego. Interpretujący dokonując rekonstrukcji hipotezy danej normy prawa podatkowego musi skorzystać z pojęć i definicji zawartych w innych, niepodatkowych aktach normatywnych.

Powyższe wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych, gdzie dominuje pogląd, zgodnie z którym pojęcia "przepisów prawa podatkowego", o którym mowa w art. 14b § 1 O.p. nie można zawężyć tylko do *sensu stricto* ustaw podatkowych.

Orzecznictwo dopuszcza szersze rozumienie zakresu znaczeniowego pojęcia „przepisy prawa podatkowego” w kontekście wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Przykładem takiego stanowiska jest np. wyrok NSA z 18 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1392/16, w którym sąd stwierdził:

Przepisy prawa podatkowego jakkolwiek stanowią autonomiczną dziedzinę prawa, to jednak nie są całkowicie odrębne, niezależne i niepowiązane z innymi dziedzinami systemu prawnego, a wręcz przeciwnie - wraz z przepisami innych gałęzi prawa stanowią część jednego porządku prawnego obowiązującego na terytorium RP. Zważyć należy, że wiele przepisów podatkowych uzależnia powstanie zobowiązań podatkowych, czy wysokość tych zobowiązań, a także podstaw do zwolnienia od opodatkowania od zdarzeń, czy czynności prawnych uregulowanych bądź zdefiniowanych w przepisach niebędących przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ord. pod. w związku z art. 3 pkt 1 O.p. Są to m.in. przepisy prawa cywilnego, budowlanego lub handlowego. Mimo że konsekwencje podatkowe wynikają wyłącznie z przepisów prawa podatkowego, to przepisy te znajdują w wielu przypadkach zastosowanie wyłącznie po spełnieniu przesłanek określonych dla danej czynności lub zdarzenia w przepisach innych gałęzi prawa. Wypełnienie przesłanek wynikających z innych przepisów prawa niż przepisy podatkowe stanowi nieraz podstawę dla dokonywania analizy konkretnych przepisów podatkowych, jako że przepisy inne aniżeli przepisy aktów prawnych o charakterze podatkowym stanowią warunek sine qua non ich zastosowania, a co za tym idzie ustalenia konsekwencji podatkowych dla danego podmiotu.

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku WSA w Gdańsku z 5 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 203/21, w którym sąd stwierdził:

Podkreślenia wymaga, że nie można ograniczać obowiązku udzielania pisemnej interpretacji wyłącznie do ustaw zawierających z racji swej nomenklatury pojęcie prawa podatkowego, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano parametry, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość. O ile przepisy prawa podatkowego, stanowią autonomiczną dziedzinę prawa, to jednak nie są całkowicie odrębne, niezależne i niepowiązane z innymi dziedzinami systemu prawnego, wręcz przeciwnie, wraz z przepisami innych gałęzi prawa, stanowią część jednego porządku prawnego, obowiązującego na terytorium RP.

Wskazany wyrok został podtrzymany wyrokiem NSA z 1 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 960/21, w którym sąd stwierdził również, że:

Sąd pierwszej instancji słusznie dostrzegł, że z akt sprawy, wniosku o wydanie interpretacji, wezwania organu, doprecyzowania wniosku i uzasadnień stanowiska organu wynika,

że skarżący podkreślał, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej, odsyła bezpośrednio do przepisów ustaw pozapodatkowych. Zasadne było zatem oczekiwanie skarżącego o wydanie interpretacji, czy prowadzona przez niego działalność może zostać uznana za badawczo-rozwojową, skoro ustawodawca posłużył się w treści art. 30ca ust. 2 u.p.d.o.f. pojęciem działalności badawczo-rozwojowej, a w art. 5a pkt 38 oraz związanych z nim punktach 39 i 40 tego artykułu, odwołuje się do jej rozumienia w kontekście ustawy pozapodatkowej. Wobec powyższego kluczowa z punktu widzenia skutków podatkowych była ocena charakteru prowadzonej przez skarżącego działalności na kanwie właśnie tej ustawy. Ze względu na bezpośrednie odwołanie się do ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce w przepisach u.p.d.o.f. i wyraźne wskazanie, że definicję tą należy rozumieć w konkretny sposób, tj. przedstawiony w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, uznać należy, że przedmiotowe zapisy są elementem systemu prawa podatkowego. Nie może ulegać wątpliwości, iż regulacje zawarte w powyższych ustawach powinny być rozpatrywane przez organ w kontekście oceny prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, skoro zakres wniosku do tego wprost nawiązuje. W tym stanie rzeczy NSA podziela pogląd Sądu pierwszej instancji, że organ uchylił się od zajęcia stanowiska co do przedstawionego stanu faktycznego (także do tego uzupełnionego przez skarżącego), domagając się w istocie od strony odpowiedzi na postawione we wniosku pytanie.

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane również w wyroku NSA z 23 listopada 2021 r., sygn. akt II FSK 1049/21, w którym sąd zauważył:

Słusznie stwierdził Sąd pierwszej instancji, że z akt sprawy, wniosku o wydanie interpretacji, wezwania organu, doprecyzowania wniosku i uzasadnień stanowiska organów wynika, że skarżący podkreślał, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej, odsyła bezpośrednio do przepisów ustaw pozapodatkowych. Zasadne było zatem żądanie skarżącego o wydanie interpretacji, czy prowadzona przez niego działalność może zostać uznana za badawczo-rozwojową, skoro ustawodawca posłużył się w treści art. 30ca ust. 2 u.p.d.o.f. pojęciem działalności badawczo-rozwojowej, a w art. 5a pkt 38 oraz związanych z nim punktach 39 i 40 tego artykułu, odwołuje się do jej rozumienia w kontekście ustawy pozapodatkowej. Wobec tego kluczowa z punktu widzenia skutków podatkowych była ocena charakteru prowadzonej działalności na kanwie właśnie tej ustawy. Ze względu na bezpośrednie odwołanie się do tej ostatniej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i wyraźne wskazanie, że definicję tą należy rozumieć w konkretny sposób, tj. przedstawiony w ustawie - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, przedmiotowe zapisy są elementem systemu prawa podatkowego. Nie może ulegać wątpliwości, iż powinny być rozpatrywane przez organ w kontekście oceny prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, skoro zakres wniosku do tego wprost nawiązuje.

W wyroku z 17 grudnia 2021 r., sygn. akt II FSK 1239/21 NSA stwierdził następująco:

Zasadnie sąd pierwszej instancji stwierdził, że ewentualne wezwanie do sprecyzowania wniosku nie mogło prowadzić do żądania, aby to sam wnioskodawca, przesądził rzeczoną kwestię, o którą wprost zapytał, lecz jedynie do sprecyzowania danych faktycznych dotyczących prowadzonej działalności, niezbędnych do ich oceny w kontekście definicji owej działalności. Następnie na gruncie obowiązujących przepisów należało ocenić ten rodzaj działalności, a pozostawienie wniosku bez rozpoznania dopuszczalne byłoby tylko w przypadku, jeśli wnioskodawca nie przedstawiłby wystarczających okoliczności faktycznych do oceny. Skoro skarżący dokładnie opisał swoją działalność przez przyrzą

cech działalności badawczo-rozwojowej, to organ miał obowiązek udzielić odpowiedzi na przedstawioną wątpliwość. Od takiej oceny jednak się uchylił, co stanowi naruszenia art. 14b § 3 O.p. To właśnie aspekt wykonywania przez skarżącego działalności badawczo-rozwojowej wymaga w rozpatrywanej sprawie wyjaśnienia i interpretacji. Nie może on zatem zostać uznany jako element stanu faktycznego, którego podanie obciąża wnioskodawcę jako podatnika.

Podobne stanowiska zostały zajęte przez NSA w wyrokach: z 1 marca 2022 r., sygn. akt II FSK 1467/21, z 1 czerwca 2022 r. sygn. II FSK 1072/21, z 2 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 1385/21, z 20 września 2022 r., sygn. akt II FSK 1238/21.

Dodatkowo, w wyroku WSA w Gdańsku z 24 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 1212/22 – w sprawie zaskarżonego przez jednego z wnioskodawców postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia – sąd wskazał:

Nie można także zgodzić się z poglądem, że stwierdzenie, czy działalność skarżącego jest działalnością badawczo-rozwojową, wymagać będzie od organu prowadzenia postępowania dowodowego. [...] Wnioskodawca podał dokładny opis wykonywanej przez niego działalności, który był możliwy do skonfrontowania z definicją działalności badawczo-rozwojowej. Niewątpliwie organ interpretacyjny nie był w stanie zweryfikować rzetelności twierdzeń co jednakże nie było to niezbędne w postępowaniu interpretacyjnym. W tym zakresie podanie niezgodnych z rzeczywistym stanem faktycznym faktów miałyby co najwyżej wpływ na ewentualną ochronę wnioskodawcy, wynikającą z interpretacji (art. 14k i art. 14m O.p.), jednakże nie miało wpływu na jej wydanie. Stan faktyczny, przedstawiony przez wnioskodawcę był bowiem wyczerpujący. Tym samym, w ocenie Sądu nie było podstaw do wydania zaskarżonych postanowień, skoro wniosek dotyczył przepisów prawa podatkowego, innych niż wymienione w art. 14b § 2a O.p., a przedstawiony we wniosku i pismach uzupełniających stan faktyczny był wyczerpujący.

W związku z powyższym Ministerstwo Finansów zauważa, że w orzecznictwie sądowym dominuje pogląd, zgodnie z którym pojęcia "przepisów prawa podatkowego", o którym mowa w art. 14b § 1 O.p., nie należy ograniczać wyłącznie do ustaw podatkowych, lecz należy mieć na względzie również rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie. Zatem dopuszcza się szerokie rozumienie zakresu znaczeniowego pojęcia „przepisów prawa podatkowego” w kontekście wydawania interpretacji indywidualnych.

Mając zatem na uwadze powyższe rozważania, w naszej ocenie, Dyrektor KIS po otrzymaniu przekazanych przez MEiN wniosków powinien uznać się za organ właściwy do podjęcia spraw zainicjowanych tymi wnioskami.

Informujemy także, że dostrzegamy problem, z jakim musi się mierzyć Dyrektor KIS rozpatrując wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczące przepisów ustaw podatkowych odwołujących się do przepisów innych ustaw i rozumiemy działania, jakie są przy tym podejmowane. Jednakże z uwagi na jednolitą linię orzecniczą NSA wydaje się, że aktualnie odpowiedzią na obecne problemy interpretacyjne zaprezentowane w wystąpieniu Dyrektora KIS mogłyby być tylko odpowiednie zmiany legislacyjne, mające na celu wprowadzenie kompleksowego rozwiązania w drodze stosownej reformy instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych.

Podstawa prawna:

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r., poz. 2651, ze zm.) – dalej: O.p. lub Ordynacja podatkowa.

[2] Prawo przedsiębiorców z dnia 6 marca 2018 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 221), dalej: p.p.:

art. 34 ust. 1. Przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).

art. 34 ust. 16. Do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

art. 34 ust. 17. Zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

[3] Kodeks postępowania administracyjnego z dnia 14 czerwca 1960 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000), dalej: k.p.a.:

art. 65 § 1. Jeżeli organ administracji publicznej, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, niezwłocznie przekazuje je do organu właściwego, zawiadamiając jednocześnie o tym wnoszącego podanie. Zawiadomienie o przekazaniu powinno zawierać uzasadnienie.

[4] Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce z dnia 20 lipca 2018 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 574):

art. 4 ust. 3. Prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

[5] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647), dalej: u.p.d.o.f.

[6] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2548).

Z wyrazami szacunku

Ewa Rolek
Zastępca Dyrektora
Departamentu Orzecznictwa Podatkowego