



Warszawa, dnia 13 marca 2017r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

AP6.054.6.2017.KKQ

SEKRETARIAT MARSZAŁKA SENATU
Warszawa, dnia 15.03.2017r.
MSZ
[Signature]

SEKRETARIAT
Grupa Senatorków
Warszawa, dnia 15.03.17
MSZ
[Signature]

Pan
Stanisław Karczewski
Marszałek
Senatu Rzeczypospolitej Polskiej

[Handwritten signature]

Odpowiadając na pismo z dnia 3 lutego 2017r. o sygnaturze BPS/043-34-794/17, przy którym przekazano oświadczenie złożone przez Pana Senatora Marka Martynowskiego podczas 34. posiedzenia Senatu RP w dniu 1 lutego 2017r. w sprawie działań Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ż w indywidualnej sprawie podatkowej w kontekście wydanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji ogólnej z dnia 5 września 2014r. Nr DD2/033/55/KBF/14/RD-75000, uprzejmie proszę o przyjęcie poniższych wyjaśnień.

Realizując swoje ustawowe uprawnienie, w dniu 5 września 2014r. minister właściwy do spraw finansów publicznych wydał interpretację ogólną Nr DD2/033/55/KBF/14/RD-75000, w zakresie kwalifikacji do źródła przychodów wynagrodzenia z tytułu udostępniania, poza działalnością gospodarczą, powierzchni na stronie internetowej zarządzanej przez osobę fizyczną (Dz. Urz. Min. Fin. z 10.09.2014r., poz. 31).

W powołanej interpretacji ogólnej minister właściwy do spraw finansów publicznych, uwzględniając jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, stwierdził, że osoba fizyczna udostępniająca na stronie internetowej miejsce w celu zamieszczenia treści o charakterze m. in. reklamowym za wynagrodzeniem uzyskuje przychód z tytułu umowy o podobnym charakterze do umowy najmu lub dzierżawy. Przychody z tego tytułu należy zakwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pod warunkiem, że nie są uzyskiwane w ramach działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 1 ustawy dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017r. poz. 201 ze zm.) minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe dokonując ich interpretacji z urzędu lub na wniosek (wydaje interpretacje ogólne).

W obecnie obowiązującym stanie prawnym zarówno ogólne, jak i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego nie stanowią prawa, nie tworzą i nie przewidują obowiązku zastosowania się do nich przez zainteresowanych adresatów prawa podatkowego oraz nie mają mocy formalnie wiążącej organy podatkowe. W Ordynacji podatkowej wprowadzono natomiast ochronę podatnika wynikającą z zastosowania się do interpretacji



Finansów

- w przypadku, gdy następnie interpretacja okazała się nieprawidłowa tj. została zmieniona lub gdy nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14k § 2 i § 3 ustawy Ordynacja podatkowa zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Jest to ochrona w tzw. wąskim zakresie.

Ochrona taka następuje w każdej sytuacji, w której zastosowano się do interpretacji, jednak w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie została ona uwzględniona lub została zmieniona.

Drugi zaś, silniejszy skutek ochronny, opisany jest w art. 14m Ordynacji podatkowej i obejmuje dodatkowo zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. Zgodnie z art. 14m, zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub 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.

Dodatkowo ustawodawca wskazał w art. 14l ustawy Ordynacja podatkowa, że zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku nie ma zastosowania w sytuacji, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej.

Z przytoczonych powyżej unormowań wynika szereg podstawowych przymiotów ochrony prawnej związanej z instytucją interpretacji prawa podatkowego. Cechą szczególną jest fakt, że ochrona prawna nie obejmuje zakazu wszczynania postępowania podatkowego. Okoliczność zastosowania się do treści interpretacji ogólnej oraz tożsamość zagadnienia będącego przedmiotem interpretacji ze stanem ustalonym w ramach postępowania podatkowego podlega badaniu przez organ podatkowy. Należy jednak podkreślić, że wskazana wyżej ochrona wynikająca z zastosowania się do interpretacji znajduje zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy ustalony w ramach prowadzonego postępowania podatkowego stan faktyczny odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej (jest tożsamy).

Podsumowując, podatnik, który stosuje się do treści interpretacji ogólnej może liczyć na ochronę prawną, natomiast zakres tej ochrony (wąski lub szeroki) jest uzależniony od tego, czy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada zagadnienie będące przedmiotem interpretacji ogólnej, miały miejsce przed jej opublikowaniem czy po tym dniu.

Odnosząc się z kolei do obowiązków płatnika, to zaznaczyć należy, iż stosownie do art. 30 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa płatnik, który nie wykonał ciężących na nim obowiązków, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

Odpowiedzialność płatnika jest wyłączona w przypadku niepobrania podatku z winy podatnika (art. 30 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa).

Z uregulowań art. 30 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa wynika, że elementem konstytutywnym odpowiedzialności płatnika jest zawsze niewpłacenie podatku. Przedmiotem odpowiedzialności płatnika nie jest „przeniesienie” na płatnika odpowiedzialności za niedopełnienie przez podatnika swoich obowiązków. Zapłata podatku przez podatnika nie stanowi przeszkody do wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika.

W takim wypadku wpłata płatnika powinna obejmować tylko odsetki za zwłokę od zaległości za okres, w którym podatek nie znajdował się – choć powinien – w dyspozycji organu podatkowego.

Kwestia dotycząca charakteru wpłaty dokonanej przez płatnika po zapłaceniu podatku przez podatnika była przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 20 marca 2009r., sygn. akt II FSK 850/08. W powołanym wyroku Sąd stwierdził: *„Zobowiązanie płatnika nie jest oderwane od zobowiązania podatnika, a odpowiedzialność płatnika z art. 30 ustawy Ordynacja podatkowa ma charakter odszkodowawczy i gwarancyjny. Obciążony podatkiem jest podatnik, a rola płatnika polega na dopełnieniu czynności wskazanych w art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa, jeśli obowiązek zapłaty podatku nie został zrealizowany przez podatnika. Jeżeli natomiast podatek został zapłacony przez podatnika, świadczenie płatnika – jeśli zostałoby spełnione - miałyby wszystkie cechy świadczenia, które nie było należne.”*. Odnośnie do zwrotu takiego świadczenia zaznaczyć należy, że odbywa się on poza procedurami podatkowymi i należy go rozpatrywać wyłącznie w kategoriach czynności materialno-technicznej.

W kontekście oświadczenia Pana Senatora zauważyć należy, iż przedstawiona sytuacja dotyczy działań organów podejmowanych wobec konkretnego płatnika w jego indywidualnej sprawie podatkowej. W związku z powyższym pragnę wyjaśnić, że ocena zasadności zarzutów dotyczących prawidłowości wydanej decyzji, zarówno pod względem merytorycznym, jak i zachowania określonych procedur, może być dokonana w postępowaniu odwoławczym lub poprzez kontrolę sądową, w zależności od tego, czy od wydanej decyzji służy stronie odwołanie, czy jest to rozstrzygnięcie ostateczne w administracyjnym toku postępowania.

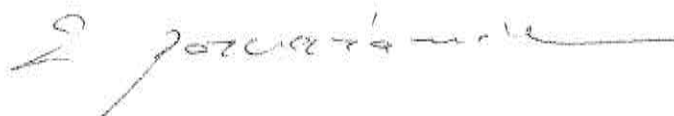
Według dokonanych ustaleń, w tym na podstawie wyjaśnień Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, wskazany przez Pana Senatora płatnik korzysta z przysługujących mu uprawnień. W odniesieniu do jednego z okresów rozliczeniowych wydane przez organy podatkowe rozstrzygnięcie będzie obecnie przedmiotem oceny Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w związku z wniesioną przez płatnika skargą, natomiast za następny okres nie zostało jeszcze wydane ostateczne rozstrzygnięcie.

Jednocześnie uprzejmie informuję, iż indywidualne dane zawarte w aktach kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego są objęte tajemnicą skarbową na podstawie art. 293 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej i mogą być udostępnione wyłącznie podmiotom

i osobom wskazanym w Dziale VII ww. ustawy. Wobec powyższego udzielenie bardziej szczegółowych informacji w tej sprawie nie jest możliwe.

Niemniej jednak pragnę zapewnić, iż zagadnienia związane z prawidłowością realizacji przez organy podatkowe ich ustawowych zadań, są przedmiotem stałego zainteresowania Ministra Rozwoju i Finansów.

Przedstawiając powyższe wyjaśnienia, wyrażam nadzieję, że będą one stanowić wystarczającą odpowiedź na złożone oświadczenie i spotkają się z akceptacją.



Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów

Marian Banaś
Sekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów