



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP4-2.4012.59.2019.2.MMA

UNP: 951515

Polski Związek Łowiecki

ul. Nowy Świat 35

00-029 Warszawa

NIP: 5260300463

reprezentowany przez pełnomocnika
adwokata
Michała Pomorskiego

adres do doręczeń:
ul. Chałubińskiego 8
00-613 Warszawa

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 grudnia 2019 r. (data wpływu 11 grudnia 2019 r.) uzupełnionym w dniu 28 lutego 2020 r. (data wpływu 28 lutego 2020 r.) na wezwanie Organu z dnia 7 lutego 2020 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- opodatkowania otrzymanego przez Wnioskodawcę zwrotu kosztów wykonania nakazu odstrzału dzików – **jest prawidłowe**,
- ustalenia podstawy opodatkowania kwot otrzymywanych od Powiatowego Inspektoratu Weterynarii – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 11 grudnia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania otrzymanego przez Wnioskodawcę zwrotu kosztów wykonania nakazu odstrzału dzików oraz ustalenia podstawy opodatkowania kwot otrzymywanych od Powiatowego Inspektoratu Weterynarii.



Krajowa Administracja
Skarbowa

RODO – ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdą Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

Wniosek uzupełniony został w dniu 31 stycznia 2020 r. (data wpływu 5 lutego 2020 r.) na wezwanie Organu z dnia 28 stycznia 2020 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Polski Związek Łowiecki - zarząd główny (dalej: również Wnioskodawca) zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. - Prawo łowieckie jest zrzeszeniem osób fizycznych i prawnych, które prowadzą gospodarkę łowiecką poprzez hodowlę i pozyskiwanie zwierzyny oraz działają na rzecz jej ochrony poprzez regulację liczebności populacji zwierząt łownych.

W art. 32a ust. 1 pkt 1-8 ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie wymieniono Organy Polskiego Związku Łowieckiego, które jako jednostki podległe Wnioskodawcy wypełniają nałożone na nie obowiązki w celu prawidłowego funkcjonowania całej organizacji. Polski Związek Łowiecki, w tym jego organy, jest podmiotem wykonującym zadania publiczne, w tym w szczególności zadania powierzone mu przez ministra właściwego do spraw ochrony środowiska.

Tym samym, Wnioskodawca na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz dalszych rozporządzeń wykonawczych samodzielnie lub za pomocą swojego właściwego organu jako podległej mu jednostce, zleca myśliwemu dokonanie odstrzału. Należy przy tym zaznaczyć, iż może to być myśliwy niezatrudniony przez Wnioskodawcę, ani przez podległe mu organy.

Ustawodawca określił w art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, iż podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej w ustawie „ryczałtem”.

Zgodnie z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt ryczałt przysługuje:

- a) Myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- b) Dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo polskiemu związkowi łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

Dalej w art. 47a ust. 4 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt wskazano, że kwotę „ryczałtu” ustala i wypłaca powiatowy lekarz weterynarii.

Wobec powyższego, Wnioskodawca (jako płatnik) uważa, iż jest zobowiązany wystawić ww. Powiatowemu lekarzowi weterynarii fakturę za dokonany odstrzał. Jednocześnie Wnioskodawca uważa, iż kwoty określone w § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików nie zawierają koniecznej kwoty podatku, którą Wnioskodawca jest zobowiązany wykazać na fakturze.

Wobec czego, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż do wskazanych w rozporządzeniu kwot należy doliczyć 23% podatku VAT, gdyż ten podatek nie jest zawarty w samodzielnej kwocie wynikającej bezpośrednio z ww. Rozporządzenia.

Jednocześnie Wnioskodawca uważa, iż wskazany w art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt podział procentowy ryczałtu (tj. 20%

i 80%) dotyczy kwoty wynikającej bezpośrednio z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików, tj. kwoty niezawierającej w sobie ww. podatku VAT.

Wnioskodawca podkreśla, iż przedmiotowy wniosek w zakresie podatku VAT nie jest pytaniem o stawkę podatku VAT, tj. nie jest wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że realizacja wykonania odstrzału sanitarnego zwierząt wynika z przepisów ustawy o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. Zgodnie z art. 45 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, w przypadku zagrożenia wystąpienia lub wystąpienia choroby zakaźnej zwierząt podlegającej obowiązkowi zwalczania powiatowy lekarz weterynarii (bądź wojewoda na wniosek wojewódzkiego lekarza weterynarii) wydaje w drodze rozporządzenia - aktu prawa miejscowego nakaz wykonania odstrzału sanitarnego. W ww. rozporządzeniu znajdują się informacje dotyczące m.in. miejsca, terminu i liczby dzików przeznaczonych do eliminacji w drodze tego odstrzału w danym obwodzie.

Mając powyższe na uwadze, należy podkreślić, iż brak jest umów między stronami, gdyż prawa i obowiązki wynikają bezpośrednio z ww. ustawy oraz przedmiotowego rozporządzenia. Zlecenie odstrzału, jak zostało już wyżej wskazane następuje w drodze rozporządzenia. Jednocześnie osobom fizycznym wydaje się specjalne upoważnienia do wykonywania ww. polowania na podstawie ww. rozporządzenia.

Każdorazowo po wykonaniu zleconego odstrzału sanitarnego dzików sporządzane są stosowne protokoły, sprawozdania, bądź inne dokumenty niezbędne dla Powiatowego Inspektoratu Weterynarii, jako jednostki nadzorującej wykonanie odstrzału sanitarnego. W dokumentacji przekazywane jest np. świadectwo miejsca pochodzenia zwierzęcia dzikiego dla celów Inspekcji Weterynaryjnej, gdzie wskazuje się m.in. datę i miejsce upolowania zwierzęcia, jego wiek oraz masę ciała; specyfikacja do faktury z wykazaniem liczby i wagi tusz upolowanych zwierząt; dokument dochodzenia epizootycznego w zakresie danych dotyczących odstrzelonego dzika.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy Wnioskodawca wystawiając stosowną fakturę wobec kwot wskazanych w § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików powinien doliczyć podstawową stawkę podatku VAT, tj. 23%, w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, tym samym uznając, iż podatek ten nie został wskazany w pierwotnej kwocie wynikającej z ww. Rozporządzenia, a stanowi ona jedynie podstawę do jego obliczenia zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT?
2. Czy zgodnie z literalnym brzmieniem art. 29a ust. 1 ustawy o VAT w związku z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz w związku z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików, wskazane w przepisie proporcje ryczałtu (tj. 20% i 80%) należy liczyć od kwoty netto czy kwoty brutto?
3. Czy z uwagi na treść art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT, uprawnionym jest przyjęcie, że 20% kwoty zwrotu kosztów odstrzału może stanowić u Wnioskodawcy czynność opodatkowaną VAT, a pozostałe 80% nie mieszczą się w definicji opodatkowanej VAT działalności gospodarczej, tzn. nie można ich uznać za czynności opodatkowane, ponieważ zostały zlecone przez organy administracji państwa a zleceniobiorca (myśliwy) nie ponosi z tego tytułu żadnej odpowiedzialności wobec osób trzecich?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad. 1

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że Wnioskodawca wykonując zobowiązania ustawowe, w konsekwencji świadczy odpłatną usługę na rzecz Inspektoratu Weterynarii. Na świadczonej usłudze odstrzału dzików składa się szereg usług, za które przysługuje zwrot kosztów wynikający z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików stanowiące zwrot kosztów ponoszonych z tytułu świadczonej usługi.

Zatem pomiędzy Inspektoratem Weterynarii mającym zwrócić koszty odstrzału dzików, a Wnioskodawcą istnieje świadczenie wzajemne, gdyż istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania czyli Inspektorat Weterynarii oraz podmiot świadczący usługę za odpłatą. W przedmiotowym przypadku zwrot kosztów dokonywanych przez Inspektorat Weterynarii na rzecz Wnioskodawcy stanowi wynagrodzenie wynikające z art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt w związku z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików za świadczonej usługę, a tym samym u Wnioskodawcy powstała przedmiotowa korzyść.

Wnioskodawca, sugerując się stanowiskiem przedstawionym w interpretacjach indywidualnych charakteryzującymi się analogicznym stanem faktycznym (m.in. interpretacja indywidualna z dnia 29 kwietnia 2019 r. sygn. 0114-KDIP1-1.4012.102.2019.3.AM; interpretacja indywidualna z dnia 8 stycznia 2019 r. sygn. 0111-KDIB3-1.4012.820.2018.2.KO) uważa, iż przedmiotowy odstrzał sanitarny należy uznać za świadczenie usług w myśl art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W związku z powyższym Wnioskodawca uważa, iż powinien wystawić fakturę za odstrzał dzików (tj. za dziką odstrzelonego w ramach polowania, dostarczonego do punktu dziczyzny lub zakładu obróbki dziczyzny lub innego zakładu nadzorowanego przez Organ Inspekcji Weterynaryjnej, w którym mogą być przechowywane tusze lub skóry dzików) opodatkowaną podstawową stawką podatku VAT, tj. 23%, gdyż świadczy na rzecz Inspektoratu Weterynarii usługę polegającą na odstrzale dzików, za którą otrzymuje wynagrodzenie (zwrot kosztów) w określonej kwocie.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. w konsekwencji wynagrodzenie, które otrzyma wnioskodawca za wykonaną usługę odstrzału sanitarnego dzików będzie opodatkowane podatkiem VAT w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

Tym samym, Wnioskodawca uznaje, iż do kwot wskazanych w § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików należy doliczyć podstawową stawkę podatku VAT, tj. 23%.

Tym samym uznaje, iż podatek ten nie został wskazany w pierwotnej kwocie wynikającej z rozporządzenia, a stanowi ona jedynie podstawę do jego obliczenia zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Co więcej, zgodnie z 47a ust. 6 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt minister właściwy do spraw rolnictwa określa wysokość ryczałtu mając na względzie koszty wykonania odstrzału sanitarnego, dojazdu do miejsca prowadzenia odstrzału, koszty transportu tusz, ich przechowywania i utylizacji. Brak jest wskazania zatem podatku VAT jako elementu składowego tego ryczałtu.

Mając na uwadze przytoczony stan faktyczny oraz prawny, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za prawidłowe.

Ad. 2

Wnioskodawca uważa, iż zgodnie z literalnym brzmieniem art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt w związku z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików, wskazane w przepisie proporcje ryczałtu (tj. 20% i 80%) należy liczyć bezpośrednio od kwoty netto, tj. od kwoty niezawierającej w sobie podatku VAT (23%).

Tym samym Wnioskodawca uznaje, iż Wnioskodawcy oraz myśliwemu należy przekazać określoną część (20% lub 80%) z kwoty netto w myśl, iż stanowi to ich wynagrodzenie (zwrot kosztów).

Wnioskodawca uznaje, iż kwoty określone w § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików stanowią kwotę netto.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż obliczanie ww. proporcji (tj. 20% i 80%) od kwoty wykazanej na fakturze, tj. kwoty wynikającej z rozporządzenia wraz z 23% stawką podatku VAT byłoby nieprawidłowe i stanowiłoby nienależne (zawyżone) świadczenie dla myśliwego, gdyż w wyniku obliczania wynagrodzenia na podstawie kwoty brutto otrzymaliby zawyżony zwrot kosztów. Co więcej, jak wskazano uprzednio właściwy minister kalkuluje całościowo kwoty będące przedmiotem ryczałtu, stąd realizacja ryczałtu również z części podatku VAT, który podlega obliczeniu i wpłacie do urzędu skarbowego byłoby nieuprawnionym przełożeniem ciężaru wypłaty ryczałtu w nienależnej wysokości oraz podwójnym obciążeniu Wnioskodawcy z uwagi na obowiązek zapłaty podatku naliczonego VAT oraz jednocześnie ryczałtu dla myśliwego z jego części.

Mając powyższe na uwadze, stanowisko wnioskodawcy, iż wskazane w przepisie proporcje ryczałtu (tj. 20% i 80%) należy liczyć bezpośrednio od kwoty netto należy uznać za prawidłowe.

Ad 3.

Skoro podatnikami VAT, zgodnie z art. 15 ustawy VAT mogą być podmioty prowadzące działalność gospodarczą dla zysku, a zwrot kosztów odstrzału nie ma charakteru zarobkowego, to uzasadnionym wydaje się rozważenie wyłączenia takich przychodów z czynności opodatkowanych. Chodzi tu o wyłączenie przedmiotowe poszczególnych czynności na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT, z uwagi na to iż są to czynności zlecone przez organy państwowe na podstawie art. 13 pkt 6 ustawy PIT, a wysokość jaka trafia do Wnioskodawcy (jego jednostek podległych) oraz do myśliwych jest ustawowo określona.

Zatem uprawnionym jest twierdzenie, że w zakresie ustawowo określonej części 20% Wnioskodawca może być uznany za podatnika VAT, natomiast w pozostałej części 80% czynności te nie stanowią czynności opodatkowanych. Należy podkreślić, iż ustawowo określony

zwrot kosztów co do zasady nie ma charakteru przysporzenia dla otrzymującego, a jedynie ryczałtowy zwrot kosztów koniecznych do poniesienia przy odstrzale sanitarnym jednej sztuki wskazanej przepisami.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest:

- prawidłowe - w zakresie opodatkowania otrzymanego przez Wnioskodawcę zwrotu kosztów wykonania nakazu odstrzału dzików,
- nieprawidłowe - w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania kwot otrzymywanych od Powiatowego Inspektoratu Weterynarii.

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Jak stanowi art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Jak wynika z art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Przepis art. 8 ust. 1 ustawy jest niejako dopełnieniem art. 7 ust. 1 ustawy i ma na celu objęcie opodatkowaniem każdej transakcji wykonywanej w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, która nie stanowi dostawy towarów, przez co realizowana jest w ten sposób zasada powszechności opodatkowania.

Z powyższego wynika, że usługa jest takim świadczeniem, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, beneficjent świadczenia odnoszący z niego korzyść. Ponadto, świadczenie jest opodatkowane, jeżeli jest odpłatne, czyli odbywa się za wynagrodzeniem. Przy czym musi istnieć związek pomiędzy świadczeniem a otrzymanym wynagrodzeniem, tj. ze stosunku prawnego musi wynikać korzyść otrzymującego świadczenie i związane z tą korzyścią wynagrodzenie. Przy czym związek pomiędzy otrzymaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć związek bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Zatem dla uznania, że dostawa towarów oraz świadczenie usługi podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bezwzględnym warunkiem jest „odpłatność” za daną czynność, co wynika z ww. przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odpłatność oznacza wykonanie czynności (dostawy towarów oraz świadczenia usług) za wynagrodzeniem. W znaczeniu potocznym wynagrodzenie to zapłata za pracę, należność. Natomiast odpłatny to taki, który wymaga zapłacenia, zwrotu kosztów, płatny.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że istotną cechą wynagrodzenia jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług i otrzymaną zapłatą.

Należy w tym miejscu wskazać, że kwestia odpłatności była wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

I tak, w wyroku z 15 lipca 1982 r. w sprawie Hong-Kong Trade Development Council (C-89/81), TSUE stwierdził, że wskazane w sprawie czynności podlegają opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy zostały wykonane odpłatnie. Analizując głębiej ten problem Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku z 8 marca 1988 r. w sprawie C-102/86 Apple and Pear Development Council stwierdził, że czynność można uznać za dokonaną odpłatnie, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi, a ponadto odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem).

Pojęcie „odpłatności” pojawiło się również w orzeczeniu z 5 lutego 1981 r. C-154/80, które zapadło na tle przepisów I Dyrektywy VAT z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EWEC). Trybunał wskazał, że termin „zapłata” stanowi integralną część przepisów prawa wspólnotowego, które nie odwołuje się do prawa państw członkowskich dla ustalenia jego znaczenia i zakresu. Stąd też wykładnia tego wyrażenia nie może być pozostawiona dyskrejonalnemu władztwu każdego państwa członkowskiego. Ponadto Trybunał przypomniał, że świadczenie podlega opodatkowaniu jedynie w wypadku, gdy podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne otrzymane przez świadczącego usługę. Musi również istnieć możliwość wyrażenia w pieniądzu wartości tego świadczenia wzajemnego. W końcu – jak wskazał Trybunał – świadczenie wzajemne musi stanowić pewną wartość subiektywną, gdyż podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, nie zaś wartość otrzymana według kryteriów obiektywnych.

Na uwagę zasługuje tutaj orzeczenie w sprawie C-16/93 pomiędzy R. J. Tolsma a Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (Holandia), gdzie Trybunał zauważył, że czynność „podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy”.

Nie każda czynność stanowiąca dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ustawy lub świadczenia usług w świetle art. 8 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług musi być wykonana przez podatnika.

Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 ustawy).

Stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Natomiast zgodnie z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której

mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6% stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%

W myśl art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zrzeszeniem osób fizycznych i prawnych, które prowadzą gospodarkę łowiecką poprzez hodowlę i pozyskiwanie zwierzyny oraz działają na rzecz jej ochrony poprzez regulację liczebności populacji zwierząt łownych. Wnioskodawca na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz dalszych rozporządzeń wykonawczych samodzielnie lub za pomocą swojego właściwego organowi jako podległej mu jednostce, zleca myśliwemu dokonanie odstrzału. Należy przy tym zaznaczyć, iż może to być myśliwy niezatrudniony przez Wnioskodawcę, ani przez podległe mu organy. Ponadto Wnioskodawca wskazał, że realizacja wykonania odstrzału sanitarnego zwierząt wynika z przepisów ustawy o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. Zgodnie z art. 45 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, w przypadku zagrożenia wystąpienia lub wystąpienia choroby zakaźnej zwierząt podlegającej obowiązkowi zwalczania powiatowy lekarz weterynarii (bądź wojewoda na wniosek wojewódzkiego lekarza weterynarii) wydaje w drodze rozporządzenia - aktu prawa miejscowego nakaz wykonania odstrzału sanitarnego. W ww. rozporządzeniu znajdują się informacje dotyczące m.in. miejsca, terminu i liczby dzików przeznaczonych do eliminacji w drodze tego odstrzału w danym obwodzie. Mając powyższe na uwadze, należy podkreślić, iż brak jest umów między stronami, gdyż prawa i obowiązki wynikają bezpośrednio z ww. ustawy oraz przedmiotowego rozporządzenia. Zlecenie odstrzału jak zostało już wyżej wskazane następuje w drodze rozporządzenia. Jednocześnie osobom fizycznym wydaje się specjalne upoważnienia do wykonywania ww. polowania na podstawie ww. rozporządzenia.

Każdorazowo po wykonaniu zleconego odstrzału sanitarnego dzików sporządzane są stosowne protokoły, sprawozdania, bądź inne dokumenty niezbędne dla Powiatowego Inspektoratu Weterynarii, jako jednostki nadzorującej wykonanie odstrzału sanitarnego. W dokumentacji przekazywane jest np. świadectwo miejsca pochodzenia zwierzęcia dzikiego dla celów Inspekcji Weterynaryjnej, gdzie wskazuje się m.in. datę i miejsce upolowania zwierzęcia, jego wiek oraz masę ciała; specyfikacja do faktury z wykazaniem liczby i wagi tusz upolowanych zwierząt; dokument dochodzenia epizootycznego w zakresie danych dotyczących odstrzelonego dzika.

Ad. 1

Zgodnie z art. 45 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt (Dz. U. z 2018 r., poz. 1967, z późn. zm.), w przypadku zagrożenia wystąpienia lub wystąpienia choroby zakaźnej zwierząt podlegającej obowiązkowi zwalczania powiatowy lekarz weterynarii, w drodze rozporządzenia - aktu prawa miejscowego, może nakazać odstrzał sanitarny zwierząt na określonym obszarze, w tym nakazać dzierżawcom lub zarządcom obwodów łowieckich odstrzał sanitarny zwierząt wolno żyjących (dzikich).

Na podstawie art. 47a ust. 1 ww. ustawy, w przypadku gdy odstrzał sanitarny zwierząt został nakazany w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, na obszarach objętych formami ochrony przyrody, o których mowa w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz. U. z 2018 r. poz. 1614), lub otulinach w rozumieniu tej ustawy, odstrzał ten przeprowadza Polski Związek Łowiecki.

W myśl art. 47a ust. 2 ww. ustawy, podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust.

1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej "ryczałtem".

Zgodnie z art. 47a ust. 3 ww. ustawy, ryczałt przysługuje:

- 1) myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

Kwotę ryczałtu ustala i wypłaca:

- 1) Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1, albo
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego
- powiatowy lekarz weterynarii. (art. 47a ust. 4 ww. ustawy)

Natomiast zgodnie z art. 47a ust 5 ww. ustawy, Polski Związek Łowiecki albo dzierżawca, albo zarządca obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego, przekazuje kwotę ryczałtu, o której mowa w ust. 3 pkt 1, myśliwym, którzy wykonali odstrzał sanitarny zwierząt.

Minister właściwy do spraw rolnictwa, w drodze rozporządzenia:

- 1) określi wysokość ryczałtu, mając na względzie koszty wykonania odstrzału sanitarnego, dojazdu do miejsca prowadzenia tego odstrzału, koszty transportu tuszy do miejsca wskazanego przez powiatowego lekarza weterynarii, a także koszty przechowywania tusz zwierząt albo utylizacji zwierząt lub ich części;
- 2) może określić szczegółowe warunki, sposób oraz termin wypłaty ryczałtu, mając na względzie zapewnienie rzetelnego i sprawnego przeprowadzenia ustalenia i wypłaty tego ryczałtu (stosownie do art. 47a ust. 7 ww. ustawy)

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. (Dz. U. z 2018 r., poz. 2194) w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików, wysokość zryczałtowanego zwrotu kosztów za każdą odstrzeloną sztukę:

- 1) samicy przelatki lub dorosłej samicy dzika wynosi 650 zł;
- 2) dzika innego niż wymieniony w pkt 1 wynosi 300 zł.

Wnioskodawca ma wątpliwości, czy wystawiając stosowną fakturę wobec kwot wskazanych w § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików powinien doliczyć podstawową stawkę podatku VAT, tj. 23%, w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, tym samym uznając, iż podatek ten nie został wskazany w pierwotnej kwocie wynikającej z ww. Rozporządzenia, a stanowi ona jedynie podstawę do jego obliczenia zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Odnosząc się do opisanego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega skonkretyzowana czynność czyli dostawa towarów lub świadczenie usług.

Za czynność podlegającą opodatkowaniu VAT uważane mogą być takie sytuacje, w których:

- istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne,
- wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy,

- istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi, odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę) pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałyby być opodatkowana tym podatkiem,
- istnieje możliwość wyrażenia w pieniądzu wartości tego świadczenia wzajemnego.

Mając na uwadze przedstawiony stan prawny i opis sprawy należy stwierdzić, że Wnioskodawca wykonując zobowiązania ustawowe zlecone mu przez powiatowego lekarza weterynarii, w konsekwencji świadczy odpłatną usługę na rzecz zleceniodawcy. Na świadczoną usługę odstrzału dzików składa się szereg usług, za które przysługuje zwrot kosztów wynikający z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików stanowiące zwrot kosztów ponoszonych z tytułu świadczonej usługi.

Zatem pomiędzy powiatowym lekarzem weterynarii zlecającym wykonanie odstrzału oraz zobowiązanym zwrócić koszty odstrzału dzików, a Wnioskodawcą istnieje świadczenie wzajemne, gdyż istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania czyli powiatowy lekarz weterynarii oraz podmiot świadczący usługę za odpłatnością. W przedmiotowym przypadku zwrot kosztów dokonywanych przez powiatowego lekarza weterynarii na rzecz Wnioskodawcy stanowi wynagrodzenie wynikające z art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt w związku z § 1 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików za świadczoną usługę, a tym samym u Wnioskodawcy powstała przedmiotowa korzyść.

Tym samym zwrot kosztów dokonywanych przez powiatowego lekarza weterynarii na rzecz Wnioskodawcy stanowi wynagrodzenie za świadczoną usługę, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W związku z powyższym Wnioskodawca powinien wystawić fakturę dokumentującą świadczenie usług polegające na odstrzale dzików (tj. za dzika odstrzelonego w ramach polowania, dostarczonego do punktu dziczyzny lub zakładu obróbki dziczyzny lub innego zakładu nadzorowanego przez organ Inspekcji Weterynaryjnej, w którym mogą być przechowywane tusze lub skóry dzików) za wynagrodzeniem w określonej kwocie.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 należało uznać za **prawidłowe**.

Ad. 2 i 3

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również kwestii, czy proporcje ryczałtu (tj. 20% i 80%) należy liczyć od kwoty netto czy kwoty brutto oraz czy Wnioskodawca ma prawo przyjąć, że 20% kwoty zwrotu kosztów odstrzału może stanowić u Wnioskodawcy czynność opodatkowaną VAT, a pozostałe 80% nie mieszczą się w definicji opodatkowanej VAT działalności gospodarczej.

Na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Katalog elementów dodatkowych wchodzących w skład podstawy opodatkowania określony został w art. 29a ust. 6 ustawy, w myśl którego, podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W myśl art. 29a ust. 7 ustawy o VAT, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że podstawa opodatkowania musi być kwotą niezawierającą podatku. Skoro bowiem podstawa opodatkowania jest kwotą, od jakiej oblicza się podatek, to sama nie może zawierać podatku. Tę cechę podstawy opodatkowania wyraża przepis art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy. Wynika z niego, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku (należnego od danych czynności). To znaczy, że zapłata, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, jest kwotą brutto i stanowi podstawę opodatkowania dopiero po pomniejszeniu jej o należny podatek.

W kontekście powyższego należy przywołać wyrok TSUE z 7 listopada 2013 r. w sprawach połączonych C-249/12 i C-250/12 (*Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz *Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș*). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest podatnik, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej.

Ponadto, trzeba zauważyć, że pewne regulacje dotyczące podatku od towarów i usług – w kontekście uznawania określonych wartości za kwoty netto, bądź brutto – są zawarte w przepisach ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 178).

Artykuł 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy stanowi, że cena - wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę.

Stosownie zaś do treści ust. 2 tego artykułu, cena jednostkowa towaru (usługi) - cenę ustaloną za jednostkę określonego towaru (usługi), którego ilość lub liczba jest wyrażona w jednostkach miar w rozumieniu przepisów o miarach.

Wskazać w tym miejscu należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie ograniczają podatnika w swobodzie ustalania ceny, trzeba mieć jednak na względzie niżej wskazane przepisy.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że ustawodawca dopuszcza, przy dokumentowaniu dostawy towaru lub świadczenia usług, możliwość obliczenia podatku zarówno metodą „do sta” jak też metodą „w stu”.

Natomiast, rozstrzygnięcie, według której metody należy obliczyć podatek należny od danej transakcji, uzależnione jest od tego jak strony transakcji ustaliły kwotę należną sprzedawcy z tytułu transakcji. Jeżeli bowiem strony ustalały, że należna sprzedawcy kwota jest kwotą netto (tzn. niezawierającą w sobie należnego podatku), to kwotę należnego podatku należy obliczyć według

metody „do sta”. Jeżeli natomiast ustalona w umowie należność dla sprzedawcy/usługodawcy od nabywcy/usługobiorcy, jest jedyną i całą należnością jaką ten ostatni winien uiścić, to tę umówioną kwotę należy potraktować jako kwotę brutto a podatek należny trzeba obliczyć według metody „w stu”.

W analizowanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług polegających na zleconym mu interwencyjnym odstrzale sanitarnego dzików. Wysokość należnego wynagrodzenia wynika z przepisów szczególnych, bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od towarów i usług, zatem należy stwierdzić, że ustalone pomiędzy Stronami (Wnioskodawcą a powiatowym lekarzem weterynarii) wynagrodzenie powinno być uznane za cenę obejmującą już podatek od towarów i usług, przy czym obliczenia kwoty tego podatku należy dokonać metodą „w stu”.

W konsekwencji nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że do kwot wynikających z § 1 pkt 1 i 2 wyżej wskazanego rozporządzenia należy doliczyć podatek VAT, gdyż jak wskazano powyżej w sytuacji gdy kwota otrzymana od powiatowego lekarza weterynarii będzie kwotą obejmującą całość świadczenia, to dla ustalenia podstawy opodatkowania otrzymaną kwotę należy w całości traktować jako kwotę brutto zawierającą podatek VAT.

Dalszy podział uzyskanej kwoty wg udziału procentowego wskazanego w przepisach rozporządzenia nie może wpływać na wysokość i sposób ustalenia podstawy opodatkowania świadczenia jakie ma miejsce między wnioskodawcą i zleceniodawcą tj. powiatowym lekarzem weterynarii. Dalszy podział uzyskanych kwot wynika bowiem z wykonywania zadań przez wnioskodawcę i konieczności zlecenia odstrzału wybranym myśliwym (a zatem wynika z odrębnej relacji między wnioskodawcą a myśliwym).

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie obejmującym kwestie poruszone w pytaniu 2 i 3 należało uznać **za nieprawidłowe**.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch

egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 4) aa.