

PODATKOWA  
OFICyna WYDAWNICZA

# KAZUSY

21/VII/2022

KAZUSY DO EGZAMINU  
NA DORADCĘ  
PODATKOWEGO

ROZWIĄZANIA KROK PO KROKU

KAZUSY ZGODNE Z UCHWAŁĄ NR 21/VII/2022  
Z DNIA 25 MARCA 2022 R.

## KAZUS nr 44

**SKARGA KASACYJNA  
do Naczelnego Sądu Administracyjnego****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

Jan Kowalski, 3 listopada 2019 r., zwrócił się o wydanie interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. We wniosku o interpretację wskazał, że jego pracodawca udzielił mu rabatu na zakup samochodu osobowego w wysokości 90% ceny. Pracodawcą jest dealer samochodowy zajmujący się sprzedażą pojazdów. W związku z tym zadał pytanie, czy kwotę rabatu w wysokości 150 000 złotych na zakup samochodu będzie stanowiła przychód w rozumieniu art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128). Jego zdaniem udzielenie rabatu na zakup towarów i usług nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Wskazał, że tak wysoki rabat stanowi ukrytą formę wypłaty wynagrodzenia i stanowi przychód ze stosunku pracy. Interpretację z 3 lutego 2020 r. doręczono pełnomocnikowi wnioskodawcy 28 lutego 2020 r. za pośrednictwem operatora pocztowego, wskazując że nie mógł doręczyć jej za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej z uwagi na wystąpienie problemów technicznych.

**Strona Skarżąca:**

*Jan Kowalski*

**Przedmiot wniosku podatnika:**

*wniosek z dnia 3 listopada 2019 r.  
o wydanie interpretacji w zakresie  
podatku dochodowego od osób  
fizycznych*

**Interpretacja indywidualna  
Dyrektora Krajowej Informacji  
Skarbowej:**

- data interpretacji:  
*3 lutego 2020 r.*
- *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe*
- *doręczona pełnomocnikowi Strony Skarżącej w dniu 28 lutego 2020 r. za pośrednictwem operatora pocztowego (od redakcji: przyjęto, że pełnomocnik jest doradcą podatkowym)*
- *nie doręczono za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej z uwagi na problemy techniczne*

W skardze do sądu administracyjnego pełnomocnik spółki (przypis redakcji: powinno być Skarżącego) wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji podnosząc zarzuty naruszenia:

- art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- art. 14d § 1 i 2 oraz art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540) poprzez ich niezastosowanie i wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, uznającej stanowisko skarżącego za nieprawidłowe, pomimo upływu terminu określonego w art. 14d Ordynacji podatkowej,
- art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w sprawie wynikające z powołania się na okoliczność faktyczną nie mającą miejsca w sprawie, tj. niemożliwość przesłania interpretacji indywidualnej z uwagi na występowanie „problemów technicznych”.

W odpowiedzi na skargę, organ wydający interpretację wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji. W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej organ stwierdził, że 3 lutego 2020 r., tj. w dniu wydania interpretacji, osoba zajmująca się obsługą korespondencji – z uwagi na problemy zdrowotne – nie była obecna w pracy.

Wystąpiły zatem problemy techniczne w rozumieniu art. 144 § 3 o.p. Organ poinformował o ww. problemach stronę, dołączając do interpretacji pismo wyjaśniające, przesłał ww. interpretację indywidualną za pośrednictwem operatora pocztowego w tym samym dniu, tj. 3 lutego 2020 r.

Strona odbierając przesyłkę 28 lutego 2020 r. i korzystając z prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego zrealizowała prawo do obrony.

## Skarga do WSA

### Zarzuty podniesione w skardze:

- *naruszenie art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2019 r. poz. 1387 ze zm.; dalej u.p.d.o.f.);*
- *art. 14d § 1 i 2 oraz art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2019 poz. 900 ze zm.; dalej O.p.);*
- *art. 144 § 3 O.p.*

### Wnioski zawarte w skardze:

- *uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji indywidualnej.*

### Stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w odpowiedzi na skargę:

- *zdaniem organu, nieobecność osoby zajmującej się obsługą korespondencji należy uznać za wystąpienie problemów technicznych w rozumieniu art. 144 § 3 o.p.*

## [OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Warszawa, dnia 20 stycznia 2022 r.

**Naczelnny Sąd Administracyjny**  
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5  
00-011 Warszawa

za pośrednictwem:  
**Wojewódzkiego**  
**Sądu Administracyjnego**  
**w Warszawie**  
ul. Jasna 24, 00-013 Warszawa

**Skarżący: Jan Kowalski**  
ul. Komisji Egzaminacyjnej 10B, 00-005 Warszawa  
PESEL *fikcyjny*

**reprezentowany przez**  
**doradcę podatkowego Adama Nowaka**  
(nr wpisu 98989)  
Adres do doręczeń:  
Kancelaria Doradcy Podatkowego Adam Nowak  
ul. Podatkowa 44, 00-004 Warszawa  
adres ePUAP: xxx

**Organ: Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej**  
ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

Sygn. akt: **III SA/Wa 1040/21**  
wpis stały: 100 zł

**SKARGA KASACYJNA**

**od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**  
**z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21,**  
**oddalającego skargę na interpretację indywidualną**  
**Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2020 r.**  
**w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych**

Na podstawie art. 173 § 1 i 2, art. 175 § 1 i art. 177 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz.U. 2022 poz. 329 ze zm.; dalej. P.p.s.a.), działając w imieniu i na rzecz mojego mocodawcy Jana Kowalskiego, pełnomocnictwo procesowe stanowi załącznik nr 1 do niniejszej skargi kasacyjnej, zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21, oddalający skargę na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2020 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Odpis ww. wyroku został doręczony pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 4 stycznia 2022 r.

Stosownie do art. 174 pkt 2 P.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzucam naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- a) naruszenie art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 144 § 5 O.p. w zw. art. 144 § 2 O.p. w zw. art. 144 § 3 O.p. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i oddalenie skargi Skarżącego z uwagi na błędne przyjęcie, że w rozpoznawanej sprawie wystąpiły problemy techniczne, uzasadniające doręczenie interpretacji indywidualnej za pośrednictwem operatora pocztowego;
- b) naruszenie art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 14d § 1 i 2 O.p. oraz w zw. z art. 140 O.p. poprzez ich niezastosowanie i oddalenie skargi Skarżącego w sytuacji, gdy interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego uznająca za nieprawidłowe stanowisko Skarżącego została wydana, pomimo upływu terminu określonego w art. 14d § 1 O.p.

Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- 1) na podstawie art. 176 § 1 pkt 3 P.p.s.a. wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji oraz o przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania;
- 2) bądź na podstawie art. 188 P.p.s.a. wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji i rozpoznanie skargi Skarżącego;
- 3) na podstawie art. 176 § 3 P.p.s.a. wnoszę o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie;
- 4) wnoszę o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. STAN FAKTYCZNY ORAZ STANOWISKO PRAWNE ORGANU

W dniu 3 listopada 2019 r. Jan Kowalski – Skarżący wystąpił o wydanie interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. We wniosku wskazał, że jego pracodawca, będący dealerem samochodowym zajmującym się sprzedażą pojazdów, udzielił mu rabatu na zakup samochodu osobowego w wysokości 90% ceny. W związku z tym Skarżący zadał pytanie, czy kwotę rabatu w wysokości 150 000 złotych na zakup samochodu będzie stanowiła przychód w rozumieniu art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. Zdaniem Skarżącego udzielony mu rabat nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

W interpretacji indywidualnej z dnia 3 lutego 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko Skarżącego za nieprawidłowe. Zdaniem organu udzielony Skarżącemu rabat stanowi ukrytą formę wypłaty wynagrodzenia i stanowi przychód ze stosunku pracy. Interpretację indywidualną doręczono pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 28 lutego 2020 r. za pośrednictwem operatora pocztowego. Organ wyjaśnił, że nie mógł doręczyć jej za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej z uwagi na wystąpienie problemów technicznych.

W skardze do Sądu pierwszej instancji Skarżący zarzucił m.in. naruszenie art. 14d § 1 i 2 oraz art. 140 § 1 O.p. poprzez ich niezastosowanie oraz naruszenie art. 144 § 3 O.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie. Skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Wyrokiem z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21, Sąd pierwszej instancji oddalił skargę Skarżącego. W ocenie Sądu pojęcie problemów technicznych należy interpretować szeroko. Istnienie takich problemów uzasadnia odstąpienie przez organ od prób doręczania zaskarżonej interpretacji takimi środkami i zastosowanie środków konwencjonalnych, tj. za pośrednictwem operatora pocztowego. Fakt występowania problemów technicznych w doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej został wykazany w piśmie organu. Oceny tej nie zmienia korespondencja załączona do skargi. Wynika z niej bowiem jedynie tyle, że w dniu 3 lutego 2020 r. nie odnotowano awarii portalu ePUAP, co nie wyklucza istnienia przedmiotowych problemów technicznych, na które powołuje się organ.

Ponadto, zdaniem WSA w Warszawie, organ administracji nie naruszył art. 14d § 1 i 2 oraz art. 140 § 1 O.p. Problem wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego rozstrzygnęła uchwała 7 sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, zgodnie z którą pojęcie niewydania interpretacji użyte w art. 140 § 1 O.p. nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d O.p. Skoro zatem za skarżoną interpretacją została wydana w dniu 3 lutego 2020 r., to znaczy, że organ nie przekroczył terminu, o którym mowa w art. 14d § 1 O.p., a w konsekwencji nie naruszył art. 140 § 1 O.p.

## II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

W niniejszej sprawie kluczowa jest kwestia naruszenia przez Sąd pierwszej instancji przepisów postępowania z zakresu prawidłowości doręczenia interpretacji indywidualnej – sporne jest bowiem czy w realiach niniejszej sprawy organ administracji mógł doręczyć interpretację za pośrednictwem poczty, czy też zobowiązany był doręczyć ją za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wtórny problemem w sprawie jest natomiast kwestia wydania interpretacji indywidualnej po terminie określonym w art. 14d § 1 O.p.

W pierwszej kolejności należy podnieść, że stosownie do art. 144 § 5 O.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.) doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Stosownie zaś do art. 144 § 2 O.p. jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą. Ponadto zgodnie z art. 144 § 3 O.p. (obowiązującym do dnia 5 października 2021 r.) w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 1.

W niniejszej sprawie, pomimo obowiązku doręczenia interpretacji indywidualnej pełnomocnikowi Skarżącego – doradcy podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, organ doręczył ją za pośrednictwem poczty. Okoliczność tę organ uzasadnił wystąpieniem problemów technicznych, o których mowa w art. 144 § 3 O.p. Przy tym, za wystąpienie problemów technicznych organ administracji uznał nieobecność w pracy (w dniu wydania interpretacji indywidualnej), z uwagi na problemy zdrowotne, osoby zajmującej się obsługą korespondencji. Stanowisko to podzielił Sąd pierwszej instancji stwierdzając, że pojęcie problemów technicznych należy interpretować szeroko.

Poglądu organu, zaakceptowanego przez Sąd pierwszej instancji nie podziela Skarżący. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartym w wyroku z dnia 22 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 937/17, „*problemy techniczne uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej muszą mieć charakter obiektywny. Powinny zatem wynikać z nagłej awarii systemu informatycznego organu, względnie platformy wykorzystywanej do doręczeń, w tym przypadku platformy e-PUAP*”. NSA w ww. wyroku wskazał także, że „*Definiując pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3 O.p. trzeba mieć na względzie, że jest to pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu, mającym charakter awarii, systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (system organu i platforma doręzeniowa np. e-PUAP), bądź też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych technicznych przyczyn (np. awaria zasilania). Wykazanie, że „problem techniczny” wystąpił, należy do organu i powinno sprowadzać się do udokumentowania, że podjęto próbę doręczenia korespondencji, oraz że nie było możliwe jej doręczenie w ten sposób z uwagi na techniczną przeszkodę (awaria systemu informatycznego czy też np. jego zasilania). „Problemem technicznym” nie jest w tym wypadku ani stan prawny, ani też stan faktyczny polegający na wadliwym działaniu systemu informatycznego, jednak umożliwiającym dokonywanie doręczeń za jego pomocą.*”

W rozpoznawanej sprawie, co zostało wskazane przez Sąd pierwszej instancji, w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, w dniu wydania interpretacji indywidualnej, tj. 3 lutego 2020 r. nie odnotowano awarii portalu ePUAP. Jednocześnie, zdaniem Skarżącego za obiektywną okoliczność stanowiącą problemy techniczne, o których mowa w art. 144 § 3 O.p., w świetle ww. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można uznać nieobecności w pracy pracownika zajmującego się obsługą korespondencji. W rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły więc problemy techniczne. Mając na uwadze powyższe, w ocenie Skarżącego, organ administracji nie miał zatem podstaw prawnych, aby doręczyć interpretację indywidualną pełnomocnikowi Skarżącego za pośrednictwem operatora pocztowego.

Jednocześnie, skoro organ administracji, stosownie do art. 144 § 5 O.p., zobowiązany był doręczyć interpretację pełnomocnikowi Skarżącego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, to zastosowanie w niniejszej sprawie znajdzie art. 14d § 2 O.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1 art. 14d O.p.<sup>1</sup>, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., zostało przesłane przed upływem tego terminu. W rozpoznawanej sprawie zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., w ogóle nie zostało wysłane na adres elektroniczny adresata (pełnomocnika Skarżącego). Zdaniem Skarżącego nie można zatem uznać, że interpretacja indywidualna została wydana w terminie, o którym mowa w art. 14d § 1 O.p. W efekcie, w ocenie Skarżącego w niniejszej sprawie zastosowanie powinien znaleźć art. 140 § 1 O.p., zgodnie z którym w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w ustawie uznaje się, że w dniu następnym po dniu, w którym upłynął termin jej wydania, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Tym samym Sąd pierwszej instancji błędnie postąpił oddalając skargę Skarżącego i uznając, że zaskarżona interpretacja odpowiada prawu.

Mając na uwadze powyższe wnoszę, jak na wstępie.

Za Skarżącego:  
Adam Nowak  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu 98989  
*podpis*

Załączniki:

1. Oryginał pełnomocnictwa procesowego do działania za Skarżącego przed sądami administracyjnymi.
2. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa w wysokości 17 zł.
3. Odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami.
4. Dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej w wysokości 100 zł (§ 2 ust. 6 w zw. z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wysokości wpisu oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. 2021 poz. 535 ze zm.).

1 Art. 14d § 1 O.p. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 O.p.

## [OPRACOWANIE REDAKCYJNE]

Warszawa, dnia 20 stycznia 2022 r.

**Naczelny Sąd Administracyjny**  
(adres)za pośrednictwem:  
**Wojewódzkiego**  
**Sądu Administracyjnego**  
(adres)**Skarżący:****Jan Kowalski**ul. Komisji Egzaminacyjnej 10B  
00-005 Warszawa  
PESEL *fikcyjny***reprezentowany przez****doradcę podatkowego Adama Nowaka**(nr wpisu *fikcyjny*)

Adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego Adam Nowak  
ul. Podatkowa 44, 00-004 Warszawa  
adres ePUAP: xxx**Organ: Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

Sygn. akt: **III SA/Wa 1040/21**

wpis stały: 100 zł

**SKARGA KASACYJNA****od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie  
z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21,  
oddalającego skargę na interpretację indywidualną  
Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2020 r.  
w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.**

Na podstawie art. 173 § 1 i 2, art. 175 § 1 i art. 177 § 1 P.p.s.a., działając w imieniu i na rzecz mojego mocodawcy Jana Kowalskiego, pełnomocnictwo procesowe stanowi załącznik nr 1 do niniejszej skargi kasacyjnej, zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21, oddalający skargę na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2020 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Odpis ww. wyroku został doręczony pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 4 stycznia 2022 r.



Stosownie do art. 174 pkt 2 P.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzucam naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- a) naruszenie art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 144 § 5 O.p. w zw. art. 144 § 2 O.p. w zw. art. 144 § 3 O.p. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i oddalenie skargi Skarżącego z uwagi na błędne przyjęcie, że w rozpoznawanej sprawie wystąpiły problemy techniczne, uzasadniające doręczenie interpretacji indywidualnej za pośrednictwem operatora pocztowego;
- b) naruszenie art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 14d § 1 i 2 O.p. oraz w zw. z art. 140 O.p. poprzez ich niezastosowanie i oddalenie skargi Skarżącego w sytuacji, gdy interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego uznająca za nieprawidłowe stanowisko Skarżącego została wydana, pomimo upływu terminu określonego w art. 14d § 1 O.p.

Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- 1) na podstawie art. 176 § 1 pkt 3 P.p.s.a. wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji oraz o przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania;
- 2) bądź na podstawie art. 188 P.p.s.a. wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji i rozpoznanie skargi Skarżącego;
- 3) na podstawie art. 176 § 3 P.p.s.a. wnoszę o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie;
- 4) wnoszę o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. STAN FAKTYCZNY ORAZ STANOWISKO PRAWNE ORGANU

W dniu 3 listopada 2019 r. Jan Kowalski – Skarżący wystąpił o wydanie interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. We wniosku wskazał, że jego pracodawca, będący dealerem samochodowym zajmującym się sprzedażą pojazdów, udzielił mu rabatu na zakup samochodu osobowego w wysokości 90% ceny. W związku z tym Skarżący zadał pytanie, czy kwotę rabatu w wysokości 150 000 złotych na zakup samochodu będzie stanowiła przychód w rozumieniu art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. Zdaniem Skarżącego udzielony mu rabat nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

W interpretacji indywidualnej z dnia 3 lutego 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko Skarżącego za nieprawidłowe. Zdaniem organu udzielony Skarżącemu rabat stanowi ukrytą formę wypłaty wynagrodzenia i stanowi przychód ze stosunku pracy. Interpretację indywidualną doręczono pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 28 lutego 2020 r. za pośrednictwem operatora pocztowego. Organ wyjaśnił, że nie mógł doręczyć jej za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej z uwagi na wystąpienie problemów technicznych.

W skardze do Sądu pierwszej instancji Skarżący zarzucił m.in. naruszenie art. 14d § 1 i 2 oraz art. 140 § 1 O.p. poprzez ich niezastosowanie oraz naruszenie art. 144 § 3 O.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie. Skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Wyrokiem z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21, Sąd pierwszej instancji oddalił skargę Skarżącego. W ocenie Sądu pojęcie problemów technicznych należy interpretować szeroko. Istnienie takich problemów uzasadnia odstąpienie przez organ od prób doręczania zaskarżonej interpretacji takim środkami i zastosowanie środków konwencjonalnych, tj. za po-

średnictwem operatora pocztowego. Fakt występowania problemów technicznych w doręczeniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej został wykazany w piśmie organu. Oceny tej nie zmienia korespondencja załączona do skargi. Wynika z niej bowiem jedynie tyle, że w dniu 3 lutego 2020 r. nie odnotowano awarii portalu ePUAP, co nie wyklucza istnienia przedmiotowych problemów technicznych, na które powołuje się organ.

Ponadto, zdaniem WSA w Warszawie organ administracji nie naruszył art. 14d § 1 i 2 oraz art. art. 140 § 1 O.p. Problem wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego rozstrzygnęła uchwała 7 sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, zgodnie z którą pojęcie niewydania interpretacji użyte w art. 140 § 1 O.p. nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d O.p. Skoro zatem zaskarżona interpretacja została wydana w dniu 3 lutego 2020 r., to znaczy, że organ nie przekroczył terminu, o którym mowa w art. 14d § 1 O.p., a w konsekwencji nie naruszył art. 140 § 1 O.p.

## II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

W niniejszej sprawie, pomimo obowiązku doręczenia interpretacji indywidualnej pełnomocnikowi Skarżącego – doradcy podatkowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, organ doręczył ją za pośrednictwem poczty. Okoliczność tę organ uzasadnił wystąpieniem problemów technicznych, o których mowa w art. 144 § 3 O.p. Przy tym, za wystąpienie problemów technicznych organ administracji uznał nieobecność w pracy (w dniu wydania interpretacji indywidualnej), z uwagi na problemy zdrowotne, osoby zajmującej się obsługą korespondencji. Stanowisko to podzielił Sąd pierwszej instancji stwierdzając, że pojęcie problemów technicznych należy interpretować szeroko.

Poglądu organu, zaakceptowanego przez Sąd pierwszej instancji, nie podziela Skarżący. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartym w wyroku z dnia 22 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 937/17, „*problemy techniczne uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej muszą mieć charakter obiektywny. Powinny zatem wynikać z nagłej awarii systemu informatycznego organu, względnie platformy wykorzystywanej do doręczeń, w tym przypadku platformy e-PUAP*”. NSA w ww. wyroku wskazał także, że „*Definiując pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3 O.p. trzeba mieć na względzie, że jest to pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu, mającym charakter awarii, systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (system organu i platforma doręczeniowa np. e-PUAP), bądź też w niemożliwości korzystania z systemów informatycznych z innych technicznych przyczyn (np. awaria zasilania). Wykazanie, że „problem techniczny” wystąpił, należy do organu i powinno sprowadzać się do udokumentowania, że podjęto próbę doręczenia korespondencji, oraz że nie było możliwe jej doręczenie w ten sposób z uwagi na techniczną przeszkodę (awaria systemu informatycznego czy też np. jego zasilania). „Problemem technicznym” nie jest w tym wypadku ani stan prawny, ani też stan faktyczny polegający na wadliwym działaniu systemu informatycznego, jednak umożliwiającym dokonywanie doręczeń za jego pomocą.*”

W rozpoznawanej sprawie, w dniu wydania interpretacji indywidualnej, tj. 3 lutego 2020 r. nie odnotowano awarii portalu ePUAP. Jednocześnie, zdaniem Skarżącego, za obiektywną okoliczność stanowiącą problemy techniczne, o których mowa w art. 144 § 3 O.p., w świetle ww. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można uznać nieobecności w pracy pracownika zajmującego się obsługą korespondencji. W rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły więc

problemy techniczne. Mając na uwadze powyższe, w ocenie Skarżącego, organ administracji nie miał zatem podstaw prawnych, aby doręczyć interpretację indywidualną pełnomocnikowi Skarżącego za pośrednictwem operatora pocztowego.

Skoro organ administracji, stosownie do art. 144 § 5 O.p., zobowiązany był doręczyć interpretację pełnomocnikowi Skarżącego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, to zastosowanie w niniejszej sprawie znajdzie art. 14d § 2 O.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1 art. 14d O.p.<sup>2</sup>, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., zostało przesłane przed upływem tego terminu. W rozpoznawanej sprawie zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., w ogóle nie zostało wysłane na adres elektroniczny adresata (pełnomocnika Skarżącego). Zdaniem Skarżącego nie można zatem uznać, że interpretacja indywidualna została wydana w terminie, o którym mowa w art. 14d § 1 O.p. W efekcie, w ocenie Skarżącego w niniejszej sprawie zastosowanie powinien znaleźć art. 14o § 1 O.p., zgodnie z którym w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w ustawie uznaje się, że w dniu następnym po dniu, w którym upłynął termin jej wydania, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Tym samym Sąd pierwszej instancji błędnie postąpił oddalając skargę Skarżącego i uznając, że zaskarżona interpretacja odpowiada prawu.

Mając na uwadze powyższe wnoszę, jak na wstępie.

Za Skarżącego:  
Adam Nowak  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu *fikcyjny*  
*Podpis*

Załączniki:

1. Oryginał pełnomocnictwa procesowego do działania za Skarżącego przed sądami administracyjnymi.
2. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa w wysokości 17 zł.
3. Odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami.
4. Dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej w wysokości 100 zł (§ 2 ust. 6 w zw. z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wysokości wpisu oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. 2021 poz. 535 ze zm.).

<sup>2</sup> Art. 14d § 1 O.p. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 O.p.

## [OPRACOWANIE SKRÓCONE]

miejsowość, data (*fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu*)**Naczelny Sąd Administracyjny**  
(*adres*)za pośrednictwem:  
**Wojewódzkiego**  
**Sądu Administracyjnego**  
(*adres*)**Skarżący:****Jan Kowalski**ul. Komisji Egzaminacyjnej 10B  
00-005 Warszawa  
PESEL *fikcyjny***reprezentowany przez****doradcę podatkowego Adama Nowaka***(nr wpisu fikcyjny)*

Adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego  
Adam Nowak  
ul. Podatkowa 44  
00-004 Warszawa**Organ: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**ul. Teodora Sixta 17  
43-300 Bielsko-BiałaSygn. akt: **III SA/Wa 1040/21**

wpis stały: 100 zł

Kazus nr 44

**SKARGA KASACYJNA****od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie  
z dnia 4 października 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1040/21,  
oddalającego skargę na interpretację indywidualną  
Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2020 r.  
w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.**

I. We wstępie należy zamieścić następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi kasacyjnej: art. 173 § 1 i 2, art. 175 § 1 i art. 177 § 1 P.p.s.a.;
- wskazanie, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazanie, że wnosimy skargę kasacyjną, podając, jaki sąd i kiedy wydał wyrok, jaka była data i sygnatura tego wyroku, w jakim zakresie zaskarżamy wyrok oraz kiedy został on doręczony skarżącemu.

II. Wnosimy zarzuty przeciw wyrokowi:

- naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 P.p.s.a.), tj.:
- a) art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 144 § 5 O.p. w zw. art. 144 § 2 O.p. w zw. art. 144 § 3 O.p.;
- b) art. 146 § 1 P.p.s.a. w zw. z art. 14d § 1 i 2 O.p. oraz w zw. z art. 14o O.p.

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- 1) uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji oraz o przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania;
- 2) bądź uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji i rozpoznanie skargi Skarżącego;
- 3) rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie;
- 4) zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. STAN FAKTYCZNY ORAZ STANOWISKO PRAWNE ORGANU

*(należy sformułować na podstawie treści kazusu)*

### II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Skarżący, powołując się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 937/17, stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły problemy techniczne, o których mowa w art. 144 § 3 O.p. Zgodnie bowiem z tezą ww. wyroku „definiując pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3 O.p. trzeba mieć na względzie, że jest to pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu, mającym charakter awarii, systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (system organu i platforma doręzeniowa np. e-PUAP), bądź też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych technicznych przyczyn (np. awaria zasilania)”. W rozpoznawanej sprawie w dniu wydania interpretacji indywidualnej nie odnotowano awarii portalu ePUAP. Jednocześnie, zdaniem Skarżącego, za obiektywną okoliczność stanowiącą problemy techniczne, o których mowa w art. 144 § 3 O.p., w świetle ww. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można uznać nieobecności w pracy pracownika zajmującego się obsługą korespondencji. Zatem organ administracji nie miał zatem podstaw prawnych, aby doręczyć interpretację indywidualną pełnomocnikowi Skarżącego za pośrednictwem operatora pocztowego.

Skoro organ administracji, stosownie do art. 144 § 5 O.p., zobowiązany był doręczyć interpretację pełnomocnikowi Skarżącego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, to zastosowanie w niniejszej sprawie znajdzie art. 14d § 2 O.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1 art. 14d O.p.<sup>3</sup>, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., zostało przesłane przed upływem tego terminu. W rozpoznawanej sprawie zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1 O.p., w ogóle nie zostało wysłane na adres elektroniczny adresata (pełnomocnika Skarżącego). Zdaniem Skarżącego nie można zatem uznać, że interpretacja indywidualna została wydana

<sup>3</sup> Art. 14d § 1 O.p. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 O.p.

w terminie, o którym mowa w art. 14d § 1 O.p. W efekcie zastosowanie powinien znaleźć art. 14o § 1 O.p., zgodnie z którym w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w ustawie uznaje się, że w dniu następnym po dniu, w którym upłynął termin jej wydania, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Mając na uwadze powyższe wnoszę, jak na wstępie.

Za Skarżącego:  
Adam Nowak  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu *fikcyjny*  
*Podpis*

Załączniki:

1. Oryginał pełnomocnictwa procesowego do działania za Skarżącego przed sądami administracyjnymi.
2. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa w wysokości 17 zł.
3. Odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami.
4. Dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej w wysokości 100 zł (§ 2 ust. 6 w zw. z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wysokości wpisu oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. 2021 poz. 535 ze zm.).

## KLUCZOWE PRZEPISY

### Art. 14d O.p.

#### § 1.

Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

#### § 2.

W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 152a § 1, zostało przesłane przed upływem tego terminu.

[...]

### Art. 14o O.p.

#### § 1.

W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

#### § 2

Przepisy art. 14e i art. 14i § 2 stosuje się odpowiednio.

**art. 144 O.p.**

[...]

**§ 2.**

Jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą.

**§ 3.**

W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 1.

[...]

**§ 5.**

Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego.

**art. 152a O.p.****§ 1.**

W celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające:

- 1) informację, że adresat może odebrać pismo w formie dokumentu elektronicznego;
- 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma;
- 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w określony sposób.

[...]

**POGLĄDY ORZECZNICTWA****wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 937/17****TEZY**

*Definiując pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3 O.p. trzeba mieć na względzie, że jest to pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu, mającym charakter awarii, systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (system organu i platforma doręzeniowa np. e-PUAP), bądź też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych technicznych przyczyn (np. awaria zasilania).*