

561113/I

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 Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 29 maja 2019 r. (data wpływu 5 czerwca 2019 r.), uzupełnionym pismem z dnia 1 lipca 2019 r. (data wpływu 8 lipca 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sporządzenia spisu z natury

- w części dotyczącej pytań nr 1, 3 i 4 – **jest prawidłowe,**
- w części dotyczącej pytań nr 2 i 5 – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 5 czerwca 2019 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sporządzenia spisu z natury.

Wniosek został uzupełniony w dniu 1 lipca 2019 r. pismem z dnia 1 lipca 2019 r. (data wpływu 8 lipca 2019 r.).

We wniosku przedstawiono następujące stany faktyczne:

W dniu 13 marca 2019 r. zmarł przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą wpisaną do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej (CEIDG). Zmarła prowadziła działalność pod firmą: Zakład Konfekcyjny.

Zmarły przedsiębiorca przed śmiercią nie sporządził testamentu, natomiast na podstawie dziedziczenia ustawowego jedyną osobą powołaną do spadku była córka. Córka stawiła się u notariusza celem dokonania notarialnego aktu poświadczenia dziedziczenia, co miało miejsce w dniu 22 marca 2019 r. W dniu 26 marca 2019 r. córka złożyła we właściwym miejscowo Urzędzie Skarbowym pismo informujące o kontynuowaniu działalności gospodarczej, do którego załączyła notarialny akt poświadczenia dziedziczenia.

We wpisie do CEIDG dla zmarłej ujawniono z urzędu informację, że termin na ustanowienie zarządcy sukcesyjnego na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej upływa z dniem 13 maja 2019 r.

Córka od 1998 roku prowadzi własną działalność gospodarczą w przedmiocie zbieżnym z działalnością zmarłej. Po śmierci matki, córka przejęła prowadzenie przedsiębiorstwa zmarłej i jako osoba uprawniona do czynności zachowawczych w rozumieniu art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, a następnie jako wyłączny

właściciel przedsiębiorstwa w spadku, wykonywała w imieniu przedsiębiorstwa w spadku następujące czynności:

- realizowała zamówienia na rzecz kontrahentów wynikające z umów zawartych przez zmarłą przed śmiercią,
- wykorzystywała materiały służące do realizacji zamówień, które zostały zakupione przez zmarłą przed śmiercią,
- dokonywała płatności z wykorzystaniem środków zgromadzonych na rachunku bankowym związanym z prowadzonym przedsiębiorstwem zmarłej,
- sporządziła i złożyła deklaracje VAT-7, VAT-UE oraz JPK za miesiąc luty 2019 (sporządzone i złożone już po śmierci zmarłej) za przedsiębiorstwo w spadku,
- sporządzała i składała deklaracje w podatku od towarów i usług za miesiące marzec i kwiecień 2019 przy użyciu numeru NIP zmarłej, za przedsiębiorstwo w spadku.

W dniu 13 maja 2019 r. upłynął ustawowy termin na powołanie zarządcy sukcesyjnego. Do tego dnia zarządca sukcesyjny nie został ustanowiony i w związku z tym z urzędu dokonano wykreślenia działalności zmarłej z CEDIG, jak również dokonano wykreślenia numeru NIP zmarłej z ewidencji podatników i płatników.

Córka kontynuuje prowadzenie przedsiębiorstwa zmarłej w ramach swojej indywidualnej działalności gospodarczej wpisanej do CEIDG.

W skład przedsiębiorstwa zmarłej wchodziły zarówno towary, od których przy nabyciu został odliczony podatek VAT, środki trwałe, od których przy nabyciu został odliczony podatek VAT, jak również środki trwałe, od których nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT przy ich nabyciu.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy na dzień śmierci zmarłej matki (13 marca 2019 r.), jedyny spadkobierca, tj. córka była zobowiązana do sporządzenia spisu z natury, o którym mowa w art. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?
2. Czy na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (13 maja 2019 r.), jedyny spadkobierca, tj. córka była zobowiązana do sporządzenia spisu z natury, o którym mowa w art. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?
3. Czy na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (13 maja 2019 r.), jedyny spadkobierca, tj. córka była zobowiązana do złożenia deklaracji VAT-Z informującego o zaprzestaniu wykonywania działalności przez przedsiębiorstwo w spadku?
4. Czy w razie uznania, że istnieje obowiązek sporządzenia spisu z natury, spis ten powinien obejmować także towary, przy nabyciu których zmarły przedsiębiorca nie mógł odliczyć podatku od towarów i usług?
5. W razie uznania, że istnieje obowiązek sporządzenia spisu z natury, czy spis ten powinien objąć środki trwałe?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Pytanie 1 - Stanowisko Wnioskodawcy

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług 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.

Zgodnie zaś z art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, w jakich sytuacjach podatnik jest zobowiązany do sporządzenia spisu z natury, przy czym pośród tych okoliczności nie została wymieniona śmierć podatnika.

Biorąc także pod uwagę, że z dniem śmierci przedsiębiorcy pozostałe po nim przedsiębiorstwo przekształca się z mocy prawa w przedsiębiorstwo w spadku na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, oraz że z uwagi na brzmienie art. 15 ust. 1b ustawy o podatku od towarów i usług, przedsiębiorstwo w spadku uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika, to w wyniku śmierci nie dochodzi do automatycznego zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych, bowiem te czynności mogą być nadal wykonywane przez przedsiębiorstwo w spadku.

Tym samym, śmierć podatnika nie jest w ocenie Wnioskodawcy przesłanką do sporządzenia spisu z natury.

Podobne stanowisko zostało wyrażone m.in. w indywidualnych interpretacjach podatkowych:

1. IBPP2/4512-398/16/KO - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 lipca 2016 r.
2. ITPP1/443-244/14/DM - Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2014 r.
3. IBPP3/4512-416/15/KS - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 sierpnia 2015 r.
4. IPTPP1/443-606/14-2/MW - Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 października 2014 r.

Pytanie 2 - Stanowisko Wnioskodawcy

Art. 14 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatku od towarów i usług przewiduje, że sporządza się spis z natury w razie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego - w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2017 r. poz. 869 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 106, 650, 771 i 1629).

Powyższe oznacza, że w razie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (co w niniejszej sprawie miało miejsce 13 maja 2019 r.) może powstać obowiązek sporządzenia spisu z natury. Należy zwrócić uwagę na dwie kwestie związane z powyższą regulacją.

Po pierwsze, z istoty spisu z natury wynika, że został on wprowadzony w celu uniknięcia sytuacji, w której podatnik dokonując zakupu towaru odliczył podatek VAT i następnie w wyniku zdarzeń wskazanych w ustawie dochodzi do sytuacji, w której zakupiony towar nie będzie przedmiotem dalszej dostawy, a tym samym zakupiony towar może być przeznaczony na „konsumpcję”. Oznacza to, że kluczową kwestią przy ocenie tego, czy obowiązek sporządzania spisu z natury powstaje jest to, czy zakupiony towar nadal jest wykorzystywany na cele związane z prowadzeniem działalności opodatkowanej, czy też jest przeznaczany na cele prywatne.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że skoro, jako osoba wskazana w art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, złożyła oświadczenie o kontynuowaniu działalności zmarłego podatnika VAT, to tym samym nigdy nie doszło do sytuacji, w której towary nabyte lub wytworzone przez zmarłego podatnika, przestały być przedmiotem dostawy. Innymi słowy, towary własnej produkcji i towary nabyte były, nadal są i będą przedmiotem dostawy. Różnica polega jedynie na tym, że pierwotnie towary zostały wytworzone lub nabyte przez zmarłego przedsiębiorcę, następnie były nabywane i wytwarzane przez przedsiębiorstwo w spadku, a obecnie są nabywane i wytwarzane przez spadkobiercę, który kontynuuje działalność gospodarczą zmarłego przedsiębiorcy. W związku z czym, mimo że upłynął termin do powołania zarządcy sukcesyjnego, to nie powstaje obowiązek sporządzenia spisu z natury.

W podobnym duchu wyraża się T. Michalik w komentarzu do art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług: „Tym samym, jeżeli którakolwiek z osób uprawnionych (wymienionych w art. 14 ZarzSukcesU) zdecyduje o chęci kontynuowania działalności gospodarczej poprzez prowadzenie przedsiębiorstwa zmarłego i w przewidzianym terminie dokona zgłoszenia informującego o tym zamiarze, to art. 14 nie znajdzie zastosowania - co jest rozwiązaniem zupełnie oczywistym albowiem pozostałe w majątku przedsiębiorstwa towary zostaną w takim przypadku wykorzystane do prowadzenia działalności opodatkowanej.” (T. Michalik, VAT. Komentarz, Wyd. 15, Warszawa 2019, komentarz do art. 14, nb. 35).

Poparciem powyższego stanowiska jest treść art. 18 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, na podstawie którego polski ustawodawca wprowadził art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z przytoczonym art. 18 dyrektywy „Państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów (...) zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania (...)”

Po drugie, jak wynika z konstrukcji art. 14 oraz 15 ustawy o podatku od towarów i usług, nawet gdyby przyjąć, że w danej sprawie powstaje obowiązek sporządzenia spisu z natury, to podmiotem do tego zobowiązany byłoby przedsiębiorstwo w spadku. Stanowi o tym jasno art. 15 ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podatnikiem jest przedsiębiorstwo w spadku, ale tylko do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządu sukcesyjnego. Skoro zatem uprawnienie do powołania zarządu sukcesyjnego wygasło z dniem 13 maja 2019 r., to począwszy od dnia następnego nie istnieje już podatnik w postaci przedsiębiorstwa w spadku, a tym samym nie istnieje podmiot zobowiązany do złożenia spisu z natury. W szczególności, ustawa o podatku od towarów i usług nie nakłada dodatkowych obowiązków na spadkobierców, czy też osobę, która staje się jedynym właścicielem przedsiębiorstwa, które wcześniej należało do zmarłego przedsiębiorcy. Na fakt, że podmiotem zobowiązany do sporządzenia spisu z natury jest przedsiębiorstwo w spadku wskazuje A. Bartosiewicz: „Komentowane przepisy nie są do końca precyzyjne, jeśli chodzi o określenie osoby odpowiedzialnej za sporządzenie i przedstawienie remanentu oraz obliczenie podatku od jego wartości. Podatnikiem obowiązany do spełnienia powyższego obowiązku jest przedsiębiorstwo w spadku. Rzecz jednak w tym, iż przedsiębiorstwo w spadku jest podatnikiem szczególnym o tyle, że w istocie nie jest ani osobą, ani jednostką organizacyjną, lecz raczej masą majątkową.” (A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XIII, komentarz do art. 14, pkt 12).

W związku z powyższym, nawet w przypadku uznania, że w opisanej sytuacji należy sporządzić spis z natury, to spis ten musiałby być sporządzony na dzień 13 maja 2019 r., przy czym jego faktyczne wykonanie odbywałoby się później (przy czym nie później niż do dnia 25 czerwca 2019 r.). Mając na uwadze fakt, że podatnik (przedsiębiorstwo w spadku) nie istnieje począwszy od dnia 14 maja 2019 r., to w praktyce wykonanie tego obowiązku przez tego podatnika jest niemożliwe, a ustawa o podatku towarów i usług nie zawiera przepisu, który nakładałby ten obowiązek na inny podmiot i taki obowiązek nie wynika także z art. 98 Ordynacji podatkowej.

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że argumentacja przytoczona w zakresie drugiej z poruszanych powyżej kwestii ma zastosowanie, o ile Organ nie podzieli argumentacji przytoczonej przez Wnioskodawcę w zakresie pierwszej z poruszonych kwestii. Innymi słowy, Wnioskodawca stoi przede wszystkim na stanowisku, że art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług nie nakłada na Wnioskodawcę obowiązku sporządzenia spisu z natury, ponieważ nie doszło do zaprzestania wykorzystywania nabytych lub wytworzonych towarów na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Pytanie 3 - Stanowisko Wnioskodawcy

Podstawa prawna do złożenia formularza VAT-Z wynika z art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem Wnioskodawcy, spadkobierca nie jest zobowiązany do składania wniosku o wykreślenie zmarłego podatnika z rejestru VAT, bowiem z art. 96 ust. 7 wynika, że w przypadku śmierci podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT z urzędu.

Podobnie, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że nie musi składać VAT-Z w związku z wygaśnięciem uprawnienia do powołania zarządu sukcesyjnego, ponieważ art. 96 ust. 7b pkt 2) ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że w razie wygaśnięcia takiego uprawnienia, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla przedsiębiorstwo w spadku jako podatnika VAT z urzędu.

Pytanie 4 - Stanowisko Wnioskodawcy

Jeżeli mimo argumentacji przedstawionej w odpowiedzi na pytania 1 i 2, Organ dojdzie do wniosku, że w opisanym stanie faktycznym należy sporządzić spis z natury, wówczas Wnioskodawca uważa, że w spisie nie uwzględnia się tych towarów, które zostały nabyte przez zmarłego przedsiębiorcę, a co do których zmarły przedsiębiorca nie miał prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Takie rozumienie jest zgodne z art. 14 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług i tym samym spis z natury uwzględnia jedynie te towary, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Pytanie 5 - Stanowisko Wnioskodawcy

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że jeżeli Organ podatkowy uzna, że istnieje obowiązek sporządzenia spisu z natury, to spis ten nie obejmuje środków trwałych. Art. 2 pkt 6) ustawy o podatku od towarów i usług definiuje towary jako rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Niewątpliwie środki trwałe (budynki, maszyny, pojazdy, etc.) mieszczą się w definicji „towaru” zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług. Art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów. Należy wyróżnić różne rodzaje towarów. I tak mamy: towary, które są towarami własnej produkcji, które następnie mają być przedmiotem dostawy, towary, które zostały nabyte w celu dokonania kolejnej dostawy towarów, oraz towary, które zostały nabyte w celu prowadzenia działalności opodatkowanej, jednak nigdy nie miały być przedmiotem kolejnej dostawy.

W związku z powyższym należy przyjąć, że środki trwałe stanowią taki rodzaj towaru, który po nabyciu nigdy nie miał być przedmiotem dostawy, a z funkcji i celu wprowadzenia art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że spisem z natury są objęte te towary, które podatnik co prawda wytworzył lub nabył, ale z uwagi na zaprzestanie prowadzenia działalności opodatkowanej, nie zdążył zbyć. Taki cel (wytworzenie lub nabycie w celu dokonania dalszej dostawy) nigdy nie towarzyszył podatnikowi, który nabywał środki trwałe, bowiem z założenia te rzeczy mają charakter stały (trwały) i służą do wykonywania czynności opodatkowanych.

W tym miejscu należy przytoczyć rozbudowaną argumentację T. Michalika, którą Wnioskodawca podziela w pełni:

„Przedmiotem opodatkowania są towary własnej produkcji oraz towary, które po nabyciu nie zostały odsprzedane, przy czym dotyczy to wyłącznie towarów, w

stosunku do których podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Biorąc pod uwagę cel omawianej regulacji należy przyjąć, iż przepisem tym nie są objęte nabyte środki trwałe - świadczy o tym użyte sformułowanie zd. 1: „opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów”, odnoszące się wyraźnie do tych towarów, które były wytworzone/nabyte w celu ich sprzedaży. Stąd zasadne wydaje się przyjęcie, że przepis dotyczy wyłącznie środków obrotowych/zapasów. Jakkolwiek sama wykładnia gramatyczna może budzić pewne wątpliwości, to jednak wsparcie jej wykładnią celowościową powoduje, że regulacja staje się klarowna. Opodatkowanie środków trwałych nie znajduje bowiem żadnego uzasadnienia ze względu na funkcję omawianego przepisu. Funkcją tą jest opodatkowanie tych towarów, w stosunku do których VAT został odliczony, ale które nie były przedmiotem dostawy (nie stały się przedmiotem czynności opodatkowanej), przez co nie powstał VAT należny związany ze stosownym rozporządzeniem tymi towarami. W odniesieniu do środków trwałych wykorzystywanych (lub przeznaczonych do wykorzystania) przez podatnika na potrzeby prowadzonej działalności nigdy nie może być mowy o ich dostawie jako czynności uzasadniającej odliczenie - środki trwałe są wykorzystywane w inny sposób na potrzeby działalności opodatkowanej, odliczenie podatku naliczonego przy ich nabyciu nie jest zaś związane z dokonaniem ich dostawy. Dlatego ich opodatkowanie na podstawie art. 14 VATU nie jest uzasadnione, co skądinąd wynika z samej istoty wprowadzenia regulacji art. 14.” (T. Michalik, VAT. Komentarz, Wyd. 15, Warszawa 2019, komentarz do art. 14, nb. 36).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych stanów faktycznych w zakresie pytań nr 1, 3 i 4 jest prawidłowe, w zakresie pytań nr 2 i 5 jest nieprawidłowe.

Przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U. z 2018 r., poz. 1629) wprowadziły specyficzny rodzaj podatnika, jaki stanowi przedsiębiorstwo w spadku.

Przepisy tej ustawy wprowadziły także zmiany m.in. w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników i w ustawie o podatku od towarów i usług.

Z art. 2 ust. 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej wynika, że przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci.

Jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, po śmierci przedsiębiorcy zarządcę sukcesyjnego może powołać:

1. małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
2. spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo
3. spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo zapisobierca windykacyjny, który przyjął zapis windykacyjny, jeżeli zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje mu udział w przedsiębiorstwie w spadku (art. 12 ust. 1 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 12 ust. 10 ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej uprawnienie do powołania zarządcy sukcesyjnego wygasa z upływem dwóch miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy. Jeżeli akt zgonu przedsiębiorcy nie zawiera daty zgonu albo chwila śmierci przedsiębiorcy została oznaczona w postanowieniu stwierdzającym zgon, termin ten biegnie od dnia znalezienia zwłok przedsiębiorcy albo uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego zgon.

Art. 13 ust. 1 stanowi natomiast, że w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego, a jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony - do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, osoba, o której mowa

w art. 14, może dokonywać czynności koniecznych do zachowania majątku lub możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, polegających w szczególności na:

1. zaspokajaniu wymagalnych roszczeń lub przyjmowaniu należności, które wynikają ze zobowiązań przedsiębiorcy związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, powstałych przed jego śmiercią;
2. zbywaniu rzeczowych aktywów obrotowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, 398, 650 i 1629).

Osoba, o której mowa w art. 14, może także dokonywać czynności zwykłego zarządu w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej wykonywanej przez przedsiębiorcę przed jego śmiercią, jeżeli ciągłość tej działalności jest konieczna do zachowania możliwości jej kontynuacji lub uniknięcia poważnej szkody (art. 13 ust. 2).

Art. 14 ust. 1 powyższej ustawy określa, krąg osób uprawnionych do dokonywania czynności, o których mowa w art. 13, wskazując, że osobami tymi są:

1. małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
2. spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, albo
3. spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy albo zapisobierca windykacyjny, któremu zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku.

Po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowaniu aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego czynności, o których mowa w art. 13, może dokonywać wyłącznie właściciel przedsiębiorstwa w spadku. (art. 14 ust. 2 tej ustawy).

Na podstawie art. 12 ust. 1b ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2019 r., poz. 63, z późn. zm.) NIP nadany przedsiębiorcy przechodzi na przedsiębiorstwo w spadku i wygasa wraz z wygaśnięciem zarządu sukcesyjnego, a jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony - wraz z wygaśnięciem uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

W przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony, przedsiębiorstwo w spadku może do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego podawać NIP przedsiębiorcy, jeżeli osoba, o której mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, kontynuuje prowadzenie przedsiębiorstwa pod firmą przedsiębiorcy i w terminie wskazanym w art. 12 ust. 10 tej ustawy dokona zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa (art. 12 ust. 1c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników).

Zgodnie z art. 15 ust. 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”, 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.

Na podstawie art. 15 ust. 1a ww. ustawy podatnikiem, o którym mowa w ust. 1, jest także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej stanowiąca przedsiębiorstwo w spadku w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

1. zarządu sukcesyjnego albo
2. uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Podatnika, o którym mowa w ust. 1a, uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika (art. 15 ust. 1b ustawy).

Art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów w przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Art. 14 ust. 4 ustawy mówi, że powyższe przepisy stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wystąpienia przypadków, o których mowa w ust. 1 pkt 3, zwany dalej „spisem z natury”. Podatnicy są obowiązani załączyć informację o dokonanym spisie z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego, do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wystąpienia przypadków, o których mowa w ust. 1 pkt 3.

W przypadku śmierci podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT (art. 96 ust. 7 ustawy).

Zgodnie z regulacją art. 96 ust. 7b ustawy o VAT Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1a, z rejestru jako podatnika VAT w przypadku:

1. zaprzestania przez osobę, która dokonała zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku pod firmą zmarłego przedsiębiorcy albo
2. wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego - w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, albo
 1. zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego, albo
 2. wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego.

Natomiast na podstawie przepisu art. 96 ust. 7c ww. ustawy osoba, która dokonała zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, a w przypadku jej śmierci, ograniczenia lub utraty zdolności do czynności prawnych - osoby, o których mowa w art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy, są obowiązane do poinformowania naczelnika urzędu skarbowego o zaistnieniu zdarzeń, o których mowa w ust. 7b pkt 1 i 2, niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wystąpienia tych zdarzeń.

Z wniosku wynika, że w dniu 13 marca 2019 r. zmarła matka Wnioskodawczynie, prowadząca działalność gospodarczą - Zakład Konfekcyjny. Na podstawie dziedziczenia ustawowego jedyną osobą powołaną do spadku była córka (Wnioskodawczynie). Wnioskodawczynie stawiła się u notariusza celem dokonania notarialnego aktu poświadczenia dziedziczenia, co miało miejsce w dniu 22 marca 2019 r. W dniu 26 marca 2019 r. córka złożyła we właściwym miejscowo urzędzie skarbowym pismo informujące o kontynuowaniu działalności gospodarczej, do którego załączyła notarialny akt poświadczenia dziedziczenia.

We wpisie do CEIDG dla zmarłej ujawniono z urzędu informację, że termin na ustanowienie zarządcy sukcesyjnego na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej upływa z dniem 13 maja 2019 r.

Wnioskodawczynie od 1998 roku prowadzi własną działalność gospodarczą w przedmiocie zbieżnym z działalnością zmarłej matki. Córka przejęła prowadzenie przedsiębiorstwa zmarłej i jako osoba uprawniona do czynności zachowawczych w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym, a następnie jako wyłączny właściciel przedsiębiorstwa w spadku, wykonywała następujące czynności:

- realizowała zamówienia na rzecz kontrahentów wynikające z zawartych umów,
- wykorzystywała materiały służące do realizacji zamówień,
- dokonywała płatności z wykorzystaniem środków zgromadzonych na rachunku bankowym związanym z prowadzonym przedsiębiorstwem zmarłej,

- sporządziła i złożyła deklaracje VAT-7, VAT-UE oraz JPK za miesiąc luty 2019 r. (sporządzone i złożone już po śmierci zmarłej),
- sporządzała i składała deklaracje w podatku od towarów i usług za miesiące marzec i kwiecień 2019 r. przy użyciu numeru NIP zmarłej.

W dniu 13 maja 2019 r. upłynął ustawowy termin na powołanie zarządcy sukcesyjnego. Do tego dnia zarządca sukcesyjny nie został ustanowiony i w związku z tym z urzędu dokonano wykreślenia działalności zmarłej z CEDIG, jak również dokonano jej wykreślenia z ewidencji podatników i płatników.

Córka kontynuuje prowadzenie przedsiębiorstwa zmarłej w ramach swojej indywidualnej działalności gospodarczej wpisanej do CEIDG.

W skład przedsiębiorstwa zmarłej wchodziły zarówno towary, od których przy nabyciu został odliczony podatek VAT, środki trwałe, od których przy nabyciu został odliczony podatek VAT, jak również środki trwałe, od których nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT przy ich nabyciu.

Ad 1

Wątpliwości Wnioskodawczyni dotyczą obowiązku sporządzenia przez Nią spisu z natury na dzień śmierci zmarłej matki.

W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której na skutek śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, powstało przedsiębiorstwo w spadku. Przedsiębiorstwo w spadku jest w rzeczywistości masą majątkową posiadającą przymiot podatnika (zgodnie z art. 15 ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług). Jest to podmiot kontynuujący działalność gospodarczą zmarłej osoby fizycznej, dla celów podatkowych wstępujący w miejsce zmarłego podatnika (art. 15 ust. 1b ustawy).

Zgodnie z przepisami ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, śmierć podatnika - przedsiębiorcy będącego sobą fizyczną nie stanowi automatycznie przesłanki do sporządzenia remanentu (spisu z natury). Jeżeli przedsiębiorstwo w spadku nadal prowadzi działalność zmarłego podatnika, to nie nastąpi zaprzestanie tej działalności i w takim przypadku nie powstaje konieczność sporządzenia remanentu.

Tym samym Wnioskodawczyni, jedyna spadkobierczyni po zmarłym podatniku, nie była zobowiązana do sporządzenia spisu z natury na dzień śmierci matki oraz opodatkowania towarów objętych tym spisem i odprowadzenia należnego podatku.

Stanowisko w zakresie pytania nr 1 jest zatem prawidłowe.

Ad 2

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawczyni jest również obowiązek sporządzenia spisu z natury na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Należy zauważyć, że ww. przepisy art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy wprowadzone ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej stanowią o powstaniu obowiązku sporządzenia spisu z natury m.in. w przypadku wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (w sytuacji, jeżeli osoby uprawnione dokonają zgłoszenia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa).

Stosownie do art. 12 ust. 10 ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej uprawnienie powyższe wygasa z upływem dwóch miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy. W analizowanej sprawie prawo do powołania zarządu sukcesyjnego wygasło zatem w dniu 13 maja 2019 r.

Skoro nie został powołany zarządca sukcesyjny, wówczas nie może być mowy o dalszej kontynuacji działalności w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

Należy podkreślić, że obowiązek sporządzenia remanentu (spisu z natury) powstaje w związku z wygaśnięciem uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Powyższe pozwala na uznanie, że od chwili, kiedy powołanie zarządcy sukcesyjnego stało się niemożliwe (bowiem upłynął termin na jego ustanowienie), pojawiła się konieczność sporządzenia spisu z natury.

Tym samym Wnioskodawczyni, będąca sukcesorem przedsiębiorcy miała obowiązek sporządzenia remanentu według stanu na dzień 13 maja 2019 r.

Stanowisko w zakresie pytania nr 2 jest zatem nieprawidłowe.

Ad 3

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawczyni jest również obowiązek złożenia zgłoszenia VAT-Z o zaprzestaniu wykonywania działalności przez przedsiębiorstwo w spadku na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, tj. 13 maja 2019 r.

W odniesieniu do ww. kwestii zauważyć należy, że przepis art. 96 ust. 7b ustawy przewiduje wykreślenie podatnika z rejestru podatników podatku VAT m.in. w przypadku upływu terminu do powołania zarządcy sukcesyjnego przedsiębiorstwa w spadku i związanego z tym wygaśnięcia ww. uprawnienia. Wykreślenie, o którym mowa następuje z urzędu.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że w tej sytuacji na Wnioskodawczyni nie ciąży obowiązek składania zgłoszenia VAT-Z o zaprzestaniu działalności przedsiębiorstwa w spadku.

Jednocześnie przypomnieć należy, że zgodnie z cytowanym wyżej art. 96 ust. 7c ustawy, Wnioskodawczyni była obowiązana do poinformowania naczelnika urzędu skarbowego o tym, że nastąpiło wygaśnięcie uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wystąpienia tych zdarzeń.

Natomiast w myśl art. 96 ust. 7 ustawy, w przypadku śmierci podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

Stanowisko w zakresie pytania nr 3 jest prawidłowe.

Ad 4

Wnioskodawczyni powzięła ponadto wątpliwości, jakie składniki spisu z natury z majątku przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej będą podlegać opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 3) ustawy opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy m.in. w przypadku wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządu sukcesyjnego i dokonania zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa.

Opodatkowaniu podlegają te towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w stosunku do których przy nabyciu podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 14 ust. 1 i 4 ustawy).

Zatem w spisie z natury sporządzanym w związku z zaprzestaniem działalności wykazać należy te wszystkie składniki majątkowe, przy nabyciu których podatnik miał prawo do odliczenia podatku VAT. Przy czym decydujące kryterium stanowi w tym przypadku uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego przysługujące przedsiębiorcy w związku z nabyciem dóbr, nie zaś sam fakt skorzystania z powyższego uprawnienia.

Zatem spis z natury sporządzony na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (13 maja 2019 r.) nie obejmuje towarów, przy nabyciu których zmarłemu przedsiębiorcy nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Stanowisko w zakresie pytania nr 4 jest prawidłowe.

Ad 5

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawczyni jest kwestia, czy w przypadku obowiązku sporządzenia spisu z natury, spis ten powinien objąć środki trwałe.

Wbrew twierdzeniu Wnioskodawczyni, obowiązek ujęcia w spisie z natury i opodatkowania dotyczyć będzie wszystkich towarów, w tym także środków trwałych.

Zgodnie z ww. art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy, opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego (...).

Przywołany powyżej przepis dotyczący opodatkowania towarów, różnicuje je na towary własnej produkcji oraz towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy. Zatem towary podzielono na takie, które zostały wytworzone przez podatnika oraz takie, które zostały przez niego nabyte. W obu tych grupach mogą mieścić się towary, które stanowią tzw. środki obrotowe, jak towary handlowe, surowce oraz towary, które zaliczone zostały przez podatnika do jego środków trwałych.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w przypadku wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, opodatkowaniu podlegają zarówno towary handlowe, jak też środki trwałe czy wyposażenie, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że w spisie z natury sporządzonym na podstawie art. 14 ust. 5 ustawy ujmują się towary, które na dzień ww. wygaśnięcia uprawnienia po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, a w stosunku do których podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jest to uzasadnione konstrukcją podatku od towarów i usług opartego na zasadzie neutralności. Jeśli podatnik odliczył podatek od nabycia towarów, które później zostały przeznaczone w istocie na konsumpcję, wówczas powinien zostać obciążony podatkiem należnym, aby zapewnić faktyczne, jednokrotne opodatkowanie konsumpcji. W takim bowiem przypadku następuje zrównanie pozycji byłego podatnika, który nabytych towarów nie wykorzystał w opodatkowanej działalności gospodarczej, z pozycją ostatecznego konsumenta, który musi ponieść ciężar podatku zawartego w cenie nabycia towarów.

Zatem towary (w tym środki trwałe oraz towary handlowe) objęte spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ustawy, należy opodatkować w sposób pozwalający na zachowanie zasady neutralności podatku VAT, a więc na zasadach takich samych, jak przy sprzedaży, stosując obowiązujące stawki VAT lub zwolnienie od podatku.

W omawianej kwestii stanowisko zajęł też Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 16 czerwca 2016 r. w sprawie C-229/15. Orzekł, że w

wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika, zatrzymanie przez niego towarów, jeżeli podatek od wartości dodanej od owych towarów podlegał odliczeniu w momencie ich nabycia, można uznać za odpłatną dostawę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli upłynął okres korekty.

TSUE w ww. wyroku wyjaśnił, że głównym celem art. 18 lit. c) dyrektywy w sprawie VAT, który wskazuje, że w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności, zatrzymanie towarów można uznać za ich odpłatną dostawę, jest uniknięcie tego, aby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie były przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji towaru lub usługi po likwidacji działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu (bez względu na przyczyny).

W związku z powyższym Wnioskodawczyni ma obowiązek w spisie z natury sporządzonym na dzień wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego wykazać środki trwałe, od zakupu których przysługiwało zmarłej prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Stanowisko w zakresie pytania nr 5 jest zatem nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałych stanów faktycznych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

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 2018 r., poz. 1302, 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 błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.