

Data wydania: 27-05-2020

Sygnatura: 0114-KDIP1-3.4012.220.2020.1.JG

Wymiana przez podmiot leczniczy kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line.

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 8 kwietnia 2020 r. (data wpływu 8 kwietnia 2020 r.) uzupełnionym pismem z dnia 6 maja 2020 r. (data wpływu 6 maja 2020 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku wymiany przez podmiot leczniczy z dniem 1 stycznia 2021 r. kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 8 kwietnia 2020 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku wymiany przez podmiot leczniczy z dniem 1 stycznia 2021 r. kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym, którego rodzajem wykonywanej działalności leczniczej są stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne - szpitalne, ambulatoryjne świadczenie zdrowotne, stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne - inne niż szpitalne. Zakres akredytacji w zakresie jakości udzielanych świadczeń zdrowotnych, obejmuje świadczenia opieki medycznej w oddziałach szpitalnych zachowawczych, zabiegowych i SOR, medycznych usług diagnostycznych, podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej, nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej, profilaktyki zdrowotnej, medycyny pracy, rehabilitacji i stacjonarnej i ambulatoryjnej, opieki długoterminowej i hospicyjnej, stomatologii oraz opieki środowiskowej pielęgniarskiej i położniczej.

Zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 106, dalej: Ustawa), której artykuł 145b stanowi, że począwszy od dnia 1 stycznia 2021 r. kasy fiskalne on-line będą musieli wprowadzić podatnicy świadczący usługi: "w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów".

Z przepisu tego nie wynika natomiast, czy obowiązek, o którym mowa powyżej dotyczy wyłącznie lekarzy prowadzących prywatną praktykę, czy też podatników-podmiotów leczniczych w ramach struktur i na rzecz których lekarze oraz lekarze dentyści, w oparciu o umowy o pracę lub umowy cywilnoprawne świadczą usługi medyczne.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca, jako podmiot leczniczy zatrudniający lekarzy oraz lekarzy dentyistów w ramach świadczonych przez nich na rzecz pacjentów Wnioskodawcy usług, zobowiązany jest do wymiany aktualnie używanych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line z dniem 1 stycznia 2021 r., na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, podmiot leczniczy zatrudniający świadczących usługi medyczne lekarzy, ma obowiązek w związku ze zmianą ustawy o VAT wprowadzenia kas fiskalnych on-line z dniem 1 stycznia 2021 r. Zgodnie z ustawą, usługami w zakresie opieki medycznej są usługi służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:

a)

lekarza i lekarza dentyisty,

b)

pielęgniarki i położnej,

c)

medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 2190, z późn. zm.),

d)

psychologa; (...).

Zdaniem Wnioskodawcy, spełnia on przesłanki uznania go za świadczącego usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów i wynikającego z przepisów obowiązku wprowadzenia kas fiskalnych on-line.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z zapisu art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą.

Zgodnie z tym przepisem, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem jednym z podstawowych kryteriów decydujących o obowiązku stosowania do ewidencjonowania kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Z dniem 1 maja 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675). Ustawa ta wprowadza do ustawy o podatku od towarów i usług zmiany w zakresie kas rejestrujących. Ustawa ta zakłada m.in. możliwość, a dla podatników prowadzących działalność gospodarczą w określonych w ustawie rodzajach czynności - obowiązek stosowania kas rejestrujących on-line - w celu prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Kasy on-line wyposażone są w nowe funkcjonalności umożliwiające, oprócz zapisu w pamięci fiskalnej i chronionej kasy, również przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni danych rejestrowanych przy ich użyciu z prowadzonej ewidencji oraz danych o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas do systemu teleinformatycznego Centralnego Repozytorium Kas.

W myśl art. 111a ust. 3 ustawy, kasy rejestrujące łączą się z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej w sposób, który zapewnia:

1.

przesyłanie danych z kas rejestrujących do Centralnego Repozytorium Kas w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej;

2.

przesyłanie poleceń z Centralnego Repozytorium Kas do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas, i ich odbiór przez te kasy:

a.

związanych z fiskalizacją kasy rejestrującej,

b.

obejmujących określenie:

* sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,

* sposobu pracy kasy rejestrującej,

c.

zapewniających prawidłowość pracy kasy rejestrującej.

Artykuł 111 ust. 6a ustawy określa wymagania i zasady działania, którym powinny odpowiadać kasy on-line. W myśl przywołanego przepisu, kasa rejestrująca musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwiać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas określonych w art. 111a ust. 3 (...).

Pojęcie "kasa fiskalna on-line" zdefiniowane zostało w § 2 pkt 6 rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2019 r. poz. 816 z późn. zm.), który odwołuje się do treści znowelizowanej ustawy, wskazując, że przez kasę on-line rozumie się kasę o której mowa w art. 111 ust. 6a ustawy.

Znowelizowana ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje terminy i grupy podatników, których obejmie obowiązek posiadania kasy on-line.

Stosownie do zapisu art. 145a ust. 1 ustawy, z zastrzeżeniem art. 145b, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określonych w art. 111a ust. 3.

Kasa rejestrująca z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii - stosownie do treści art. 145a ust. 2 ww. ustawy - musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych danych dotyczących dokonywanych sprzedaży, w tym wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane, a w przypadku kasy z elektronicznym zapisem kopii - dodatkowo zapewniać bezpieczne ich przesyłanie na zewnętrzne nośniki danych.

Zgodnie z brzmieniem art. 145a ust. 5 ustawy, w kasach rejestrujących z papierowym zapisem kopii pamięć fiskalna nie podlega wymianie.

Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje wymienione w ust. 2 oraz kryteria i warunki techniczne dla tych kas. Potwierdzenie to jest wydawane nie później niż do dnia upływu okresów wskazanych odpowiednio w ust. 7 pkt 1 i 2 (art. 145 ust. 6).

Na podstawie art. 145a ust. 7 ustawy, potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących przez:

1.

kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii - są wydawane na okres do dnia 31 grudnia 2022 r.;

2.

kasy rejestrujące z papierowym zapisem kopii - są wydawane na okres do dnia 31 sierpnia 2019 r.

Stosownie do art. 111 ust. 3c ustawy o podatku od towarów i usług, do prowadzenia ewidencji sprzedaży mogą być stosowane wyłącznie kasy rejestrujące, które zostały nabyte w okresie obowiązywania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, z uwzględnieniem ust. 3d.

W myśl art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie do dnia 31 grudnia 2020 r. - do świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów.

Przepis ust. 1 stosuje się tylko do kas rejestrujących, przy zastosowaniu których jest prowadzona ewidencja sprzedaży w zakresie sprzedaży towarów lub świadczenia usług wymienionych w ust. 1 (art. 145b ust. 2 ustawy).

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym, którego rodzajem wykonywanej działalności leczniczej są stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne - szpitalne, ambulatoryjne świadczenia zdrowotne, stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne - inne niż szpitalne. Zakres

akredytacji odnośnie jakości udzielanych świadczeń zdrowotnych, obejmuje świadczenia opieki medycznej w oddziałach szpitalnych zachowawczych, zabiegowych i SOR, medycznych usług diagnostycznych, podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej, nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej, profilaktyki zdrowotnej, medycyny pracy, rehabilitacji stacjonarnej i ambulatoryjnej, opieki długoterminowej i hospicyjnej, stomatologii oraz opieki środowiskowej pielęgniarstwa i położniczej. Na rzecz Wnioskodawcy jako podmiotu leczniczego w ramach struktur w oparciu o umowy o pracę lub umowy cywilnoprawne świadczą usługi medyczne lekarze oraz lekarze dentyści.

W tak przedstawionym opisie sprawy wątpliwości Wnioskodawcy sprowadzają się do ustalenia czy Wnioskodawca, jako podmiot leczniczy zatrudniający lekarzy oraz lekarzy dentyistów w ramach świadczonych przez nich na rzecz pacjentów Wnioskodawcy usług, zobowiązany jest do wymiany aktualnie używanych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line z dniem 1 stycznia 2021 r.

Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy w pierwszej kolejności należy zdefiniować pojęcie "podmiot leczniczy".

Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia podmiotu leczniczego czy działalności leczniczej. Wobec tego, przy definiowaniu powyższych pojęć należy posłużyć się przepisami ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 2190, z późn. zm.).

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy o działalności leczniczej, za podmiot wykonujący działalność leczniczą uznaje się podmiot wykonujący działalność leczniczą - podmiot leczniczy, o którym mowa w art. 4, oraz lekarza, pielęgniarkę lub fizjoterapeutę wykonujących zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową, o której mowa w art. 5.

Stosownie do art. 4 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej, podmiotami leczniczymi są:

1.

przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,

2.

samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,

3.

jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej, pielęgniarkę podstawowej opieki zdrowotnej lub położną podstawowej opieki zdrowotnej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 października 2017 r. o podstawowej opiece zdrowotnej (Dz. U. z 2019 r. poz. 357, 730 i 1590),

4.

instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1350 i 2227),

5.

fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,

5a. posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń, o których mowa w punkcie 5,

6. osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania,

7. jednostki wojskowe - w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej lekarze, pielęgniarki i fizjoterapeuci mogą wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej na zasadach określonych w ustawie oraz w przepisach odrębnych, po wpisaniu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, o którym mowa w art. 100.

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej działalność lecznicza lekarzy może być wykonywana w formie:

a.

jednoosobowej działalności gospodarczej jako indywidualna praktyka lekarska, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w

zakładzie leczniczym na podstawie umowy z podmiotem leczniczym prowadzącym ten zakład lub indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska wyłącznie w zakładzie leczniczym na podstawie umowy z podmiotem leczniczym prowadzącym ten zakład,
b.

spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej jak grupowa praktyka lekarska.

W myśl art. 5 ust. 3 ustawy o działalności leczniczej wykonywanie zawodu w ramach praktyk zawodowych nie jest prowadzeniem podmiotu leczniczego.

Jak z wniosku wynika, Spółka jest podmiotem leczniczym zatrudniającym w oparciu o umowy o pracę i umowy cywilnoprawne lekarzy i lekarzy dentystów, którzy świadczą na rzecz Spółki usługi medyczne.

W kontekście powołanych wyżej regulacji prawnych Wnioskodawca jako podmiot leczniczy prowadzący działalność w formie spółki prawa handlowego w zakresie usług opieki medycznej poprzez zatrudnionych lekarzy i lekarzy dentystów, na umowach o pracę i umowach cywilnoprawnych, nie podlega przepisom art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy, gdyż przepis wyraźnie wskazuje, że obowiązek wymiany z dniem 1 stycznia 2021 r. kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line dotyczy tylko świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów w ramach indywidualnej praktyki, a nie przez podmioty lecznicze. Ustawodawca w art. 5 ust. 3 wyraźnie wskazał, że wykonywanie zawodu w ramach praktyk zawodowych nie jest prowadzeniem podmiotu leczniczego.

W tym miejscu należy wskazać, że przyjęte rozwiązania prawne w zakresie form wykonywania zawodu lekarza (lekarza dentysty) wynikają ze specyfiki zawodu lekarza oraz reguł dotyczących odpowiedzialności zawodowej oraz cywilnej. O ile w przypadku praktyk zawodowych decydującym jest substrat osobowy, o tyle w przypadku podmiotów leczniczych oprócz zespołu osób niezbędny jest zespół składników majątkowych zorganizowanych w przedsiębiorstwo, za pomocą którego podmiot leczniczy wykonuje określony rodzaj działalności leczniczej. Cechą charakterystyczną wykonywania zawodu w formie praktyki lekarskiej jest więc udzielanie świadczeń zdrowotnych przez lekarza/lekarzy na własny rachunek i własną odpowiedzialność. Właśnie ta cecha odróżnia prowadzenie praktyki od podmiotu leczniczego, w którym lekarze wykonują zawód na podstawie stosunku prawnego zawartego z podmiotem leczniczym, udzielając świadczeń na rachunek i odpowiedzialność (wobec osób trzecich) podmiotu leczniczego.

W konsekwencji odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy stwierdzić należy, że Wnioskodawca, jako podmiot leczniczy zatrudniający lekarzy oraz lekarzy dentystów

w ramach świadczonych przez nich na rzecz pacjentów Wnioskodawcy usług medycznych, nie będzie zobowiązany z dniem 1 stycznia 2021 r. do wymiany aktualnie używanych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu zdarzenia przyszłego. 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 któregośkolwiek 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 (...) 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 wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. 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.