

IPPB5/423-456/12-2/AS - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/423-456/12-2/AS
Data	2012.08.31
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązanymi
Istota interpretacji	Określenie obowiązku dokumentacyjnego transakcji kapitałowych przeprowadzonych w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 31.05.2012 r. (data wpływu 05.06.2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie braku obowiązku dokumentacyjnego transakcji kapitałowych przeprowadzonych w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 05.06.2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie braku obowiązku dokumentacyjnego transakcji kapitałowych przeprowadzonych w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca – „Spółka” S.A. (dalej: „X.”, „Spółka”) jest spółką Skarbu Państwa działającą w ramach Grupy Kapitałowej X. (dalej: „Grupa X.”). Podstawową działalnością Spółki jest eksploatacja sieci rurociągów transportujących rosyjską ropę naftową dla największych producentów paliw w Polsce oraz w Niemczech. Spółka posiada całościowy lub w niektórych przypadkach jedynie większościowy pakiet akcji lub udziałów w kapitałach zakładowych spółek współtworzących Grupę.

W związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące, w latach 2009-2012 miały miejsce następujące transakcje kapitałowe:

1. Na podstawie umowy przeniesienia udziałów w listopadzie 2009 r. Skarb Państwa tytułem aportu wniósł do „X.” 100% udziałów spółki „X” sp. z o.o. (dalej: „X” sp. z o.o.), w zamian za objęcie akcji nowej emisji X.. Rejestracja w KRS podwyższenia kapitału zakładowego X. odbyła się w 2010 r.
2. W sierpniu 2010 r. na podstawie umowy objęcia akcji Skarb Państwa tytułem aportu wniósł do „X.” 85% akcji „Y” S.A. (dalej: „Y” S.A.) w zamian za objęcie akcji nowej emisji. We wrześniu 2010 r.

nastąpiła rejestracja w KRS podwyższenia kapitału zakładowego „X.”, które zostały objęte przez Skarb Państwa.

3. W październiku 2010 r. Spółka dokonała nabycia od „Y” S.A. 100% udziałów w „Z” sp. z o.o. (dalej: „Z sp. z o.o.”) w zamian za wkład pieniężny.
4. We wrześniu 2011 r. „X.” posiadający 85% akcji „Y” S.A. nabył dodatkowe akcje nowej emisji tej spółki w zamian za wkład pieniężny. Wyemitowane dodatkowe akcje zwykłe podwyższyły kapitał zakładowego „Y” S.A., a „X.” zwiększył swój udział w kapitale zakładowym tej spółki do 90,35%.
5. Spółka będąc posiadaczem 52% udziałów „Q” sp. z o.o. (dalej: „Q”) nabyła w marcu 2012 r. pozostałe 48% udziałów od wspólników „Q” sp. z o.o. w zamian za wkład pieniężny, stając się 100% właścicielem tej spółki.
6. W marcu 2012 r. podniesiono kapitał zakładowy w „X” sp. z o.o. Udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki w całości objął „X.” w zamian za wkład pieniężny, zachowując 100% udział w tej spółce.
7. W latach 2010-2012 podniesiony został kapitał zakładowy „R” Spółka z o.o. w zamian za wkład pieniężny.

Wartość udziałów objętych w zamian za wkład pieniężny zarówno w transakcji objęcia udziałów „Q” sp. z o.o., objęcia udziałów „Z” sp. z o.o., jak również objęcia nowych udziałów w „X” sp. z o.o. została oszacowana przez niezależny podmiot zewnętrzny.

Podsumowując powyższe transakcje, Spółka zawarła w latach 2009-2012 cztery typy transakcji:

- wniesienie przez Skarb Państwa aportem udziałów lub akcji do „X.” (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym „X.” w zamian za aport (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez „X.” akcji / udziałów w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 3 i 5),
- objęcie przez „X.” akcji / udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 4, 6 i 7).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy na Spółce ciąży obowiązek dokumentacyjny, o którym mowa w art. 9a PDOP, tj. czy Spółka powinna sporządzić dokumentację cen transferowych dla następujących transakcji kapitałowych:

1. Otrzymania przez „X.” aportem udziałów „X” sp. z o.o. od Skarbu Państwa; Objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym „X.”;
2. Otrzymania przez Spółkę aportem akcji „Y” S.A. od Skarbu Państwa; Objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym „X.”;
3. Nabycia udziałów w „Z” sp. o.o. od „Y” S.A.;
4. Objęcia nowo wyemitowanych akcji „Y” S.A.;
5. Nabycia pozostałych udziałów „Q” sp. z o.o. od wspólników „Q” sp. z o.o.;
6. Objęcia nowo ustanowionych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym „X” sp. z o.o. i „R” sp. z o.o.;...

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do transakcji opisanych w stanie faktycznym Spółka nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

W świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm., dalej: „ustawa o PDOP”) podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o PDOP zobowiązani są do dokumentowania realizowanych między sobą transakcji, jeśli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy

lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza progi określone w art. 9a ust. 2 ustawy o PDOP.

Na wstępie zaznaczyć należy, że obowiązek dokumentacyjny, o którym mowa we wskazanym przepisie, dotyczy transakcji. Ustawodawca nie wskazał jednak, co należy rozumieć pod pojęciem transakcji.

Zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego PWN” (pod red. prof. Stanisława Dubisza, Warszawa 2008 r., transakcja, to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług czy też umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług jak również zawarcie takiej umowy. Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację posła Romualda Ajchlera, przesłaną przy piśmie z dnia 22 stycznia 2001 r. sygn. SPS-0202-5561/01, stwierdził, że: „przez pojęcie „transakcja” należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których jest dobro lub dobra, a także usługi jeżeli objęte są jedną ceną. Oznacza to, że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług itp.”.

Z brzmienia wyżej wymienionych definicji wynika, że transakcją jest nabycie lub sprzedaż towarów / dóbr lub usług.

Aport udziałów/akcji nie jest sprzedażą dóbr ani towarów, tym bardziej nie jest świadczeniem usługi. W konsekwencji, czynności wniesienia przez Skarb Państwa aportem udziałów „X” Sp. z o.o. oraz akcji „Y” S.A. do „X.” nie można nadać miana transakcji, a zatem obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania w tym przypadku.

Potwierdzeniem tezy zaprezentowanej przez Spółkę jest stanowisko Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty, który w Postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z 13 grudnia 2005 r. (sygn. II/415-25/177/60412/05/MZ) zauważył, iż: „do wysokości limitu wlicza się sprzedaż środków trwałych natomiast nie wlicza się wartości wniesionego aportu do podmiotu, z którym dokonuje się transakcji, bowiem wniesienie aportu nie stanowił transakcji pomiędzy Stronami tylko jest jedną z form wniesienia kapitału, a zatem u żadnej ze stron nie powoduje powstania ani należności, ani zobowiązania”.

Kolejnym argumentem przemawiającym za brakiem obowiązku dokumentowania transakcji nr 1 i 2 jest fakt, iż w wyniku transakcji dochodzi do nieopodatkowanej wymiany udziałów, o której mowa w art. 12 ust. 4d ustawy o PDOP, co oznacza, że operacja jest neutralna podatkowo, a zatem nie wywołuje skutków podatkowych i stąd też nie powinna być przedmiotem zainteresowania organów podatkowych. W świetle powołanej podstawy prawnej, jeżeli spółka nabywa od udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki udziały (akcje) tej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje udziałowcom (akcjonariuszem) tej innej spółki własne udziały (akcje), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

1. spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
 2. spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
- do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem, że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Wskazany powyżej przepis ma zastosowanie w przedmiotowym stanie faktycznym w odniesieniu do transakcji nr 1 i nr 2.

Wnioskodawca, podlegający w państwie członkowskim Unii opodatkowaniu od całości swoich dochodów, nabywa udziały „X” Sp. z o.o. (transakcja nr 1) i akcje „Y” Sp. z o.o. (transakcja nr 2) uzyskując bezwzględną większość głosów we wskazanych spółkach. W zamian za to Spółka przekazuje Skarbowi Państwa własne akcje. Spełnione są zatem wszystkie warunki określone w art. 12 ust. 4d ustawy o PDOP, zatem Spółka nie jest zobowiązana do wykazania przychodu z tytułu nabycia udziałów, jak również do sporządzania dokumentacji cen transferowych w tym zakresie.

Na potwierdzenie swojego stanowiska Spółka pragnie wskazać postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z 23 kwietnia 2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego sygn. RO-XV/423/PDOP/117/BD/07, z którego wynika, że: „spółka „XXX” Sp. z o.o. posiadała 70% udziałów w spółce „ZZZ” Sp. z o.o., które zamieniła na udziały w innej spółce, tj. w spółce „YYY” Sp. z o.o., przy czym wymienione spółki kapitałowe podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej. Zamiana udziałów nastąpiła w ten sposób, że spółka „XXX” Sp. z o.o. aktem notarialnym z dnia 16 stycznia 2007 r., przystąpiła do spółki „YYY” Sp. z o.o. i objęła 2927 udziałów w jej podwyższonym kapitale zakładowym, które pokryła wkładem niepieniężnym w postaci wszystkich posiadanych przez siebie, tj. 714 udziałów w spółce „ZZZ” Sp. z o.o. W wyniku tej zamiany spółka „XXX” Sp. z o.o. (zbywający) otrzymała udziały w spółce „YYY” Sp. z o.o. Natomiast spółka „YYY” Sp. z o.o. (nabywająca) uzyskała bezwzględną większość praw głosu w spółce „ZZZ” Sp. z o.o., której udziały są zbywane. Biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz powołane wyżej przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że nominalna wartość udziałów objętych przez spółkę „XXX” Sp. z o.o. w spółce „YYY” Sp. z o.o. nie stanowi przychodu podatkowego”.

Niezależnie od przedmiotu transakcji zdaniem Spółki transakcje dokonywane przez podatnika ze Skarbem Państwa nie podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu, o którym mowa w art. 9a ust. 1 i 2 ustawy o PDOP. Wynika to z faktu, że transakcja ze Skarbem Państwa z natury rzeczy jest transakcją zawartą na warunkach rynkowych. Co prawda, wyłączenie transakcji ze Skarbem Państwa z obowiązku dokumentacyjnego nie wynika wprost z przepisów, jednak w ocenie Wnioskodawcy, taki wniosek płynie z faktu, że Skarb Państwa jest beneficjentem podatku dochodowego od osób prawnych, co logicznie uzasadnia zwolnienie od podatku na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP i wszelkich obowiązków z tym związanych. W przypadku transakcji dokonanej z udziałem Skarbu Państwa nie może być mowy o zawyżeniu lub zaniżeniu przychodu u żadnej ze stron, transakcje takie nie powinny zatem podlegać kontroli organów podatkowych, ani tym bardziej obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych u żadnej ze stron.

W przypadku transakcji nr 4, w której Wnioskodawca w zamian za wkład pieniężny nabył nowo wyemitowane akcje „Y” S.A., a także transakcji nr 6, w której w zamian za wkład pieniężny Wnioskodawca nabył nowo ustanowione udziały w „X” Sp. z o.o. zastosowanie znajduje art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o PDOP. Zgodnie z powołanym przepisem, do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela. Kontrahenci Spółki nie rozpoznają więc przychodu z tytułu otrzymania środków pieniężnych od Spółki. Spółka natomiast, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o PDOP, nie jest uprawniona do zaliczenia zainwestowanego wkładu pieniężnego do kosztów podatkowych (chyba, że dokona sprzedaży objętych udziałów / akcji).

Podobna sytuacja dotyczy nabycia w zamian za wkład pieniężny udziałów w „Z” sp. z o.o. od „Y” S.A. (transakcja nr 3) oraz pozostałych udziałów „Q” sp. z o.o. od jej wspólników (transakcja nr 5). Transakcja ta nie wywołuje żadnych skutków podatkowych dla Spółki. Samo nabycie udziałów, nie uprawnia Spółki do zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów podatkowych. Spółka będzie uprawniona do zarachowania kosztów nabycia udziałów do kosztów uzyskania przychodów wyjątkowo w przypadku, gdy zdecyduje się na sprzedaż nabytych udziałów, na dodatek dopiero w momencie ich sprzedaży. Art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o PDOP wskazuje bowiem jednoznacznie, że do kosztów uzyskania przychodów zalicza się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem m. in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów w spółce. Wydatki takie są jednak, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o PDOP, kosztem uzyskania przychodu w momencie odpłatnego zbycia tych udziałów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 28 czerwca 2010 r. (sygn. IBPBII/2/415-437/10/MMA) stwierdził, że: „Cechą papierów wartościowych (w tym udziałów w spółkach kapitałowych) jest bowiem to, iż generują one przychód w przyszłości, a nie w momencie ich nabycia. Wobec tego nie ma podstawy do uznania, iż podatnik nabywający udziały jest obowiązany do wykazania dla celów podatkowych przychodu już w momencie tej transakcji, także w sytuacji, gdy wartość nominalna objętych udziałów jest niższa od wartości majątku spółki przypadającego na udziałowca”.

Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 1 czerwca 2004 r. (sygn. SA/Rz 529/03): „Analizując przytoczony wyżej przepis (art. 16 ust. 1 pkt 8), w pierwszej kolejności należy podnieść, że w doktrynie prawa i w orzecznictwie sądowym powszechne jest stanowisko, że wśród możliwych reguł interpretacyjnych tekstów prawnych pierwszeństwo ma wykładnia językowa w przypadku braku definicji legalnej. Z założeń językowej racjonalności ustawodawcy m.in. Trybunał Konstytucyjny wyprowadza regułę, że jeżeli przepis jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć (patrz uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 lutego 1996 r. sygn. akt W. 11/95) Mając na uwadze przytoczoną zasadę, analiza przepisu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzi do wniosku, że wydatki na objęcie lub nabycie udziałów nie są kosztami uzyskania przychodów, jednak takie wydatki są kosztem uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia tych udziałów / akcji”.

W świetle art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOP przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Jeśli zatem Spółka generuje dochód wolny od podatku, dochód ten (przychody i koszty) nie podlega kontroli ani zainteresowaniu organów podatkowych, a zatem transakcja, w której dochód ten jest generowany, nie musi być dokumentowana.

Mając na uwadze wyżej wskazaną argumentację popartą praktyką orzecniczą, oraz wykładnią prezentowaną przez organy podatkowe, stwierdzić należy, że w przypadku nabycia udziałów za wkład pieniężny (jak to ma miejsce w przypadku transakcji nr 3 i nr 5), Spółka nie będzie miała prawa do zaliczenia kosztów nabycia udziałów do kosztów podatkowych, a zatem jeśli Spółka nie sprzeda nabytych udziałów, transakcja ta nie wpłynie na wynik podatkowy Spółki. Podatnik nie ma bowiem obowiązku dokumentowania transakcji pozostających poza zakresem opodatkowania podatkiem dochodowym, a zatem X. nie musi sporządzać dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ust. 1 i 2 ustawy o PDOP, w odniesieniu do transakcji nabycia udziałów w zamian za wkład pieniężny.

Podsumowując, Spółka stoi na stanowisku, że obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a ust. 1 i 2 ustawy o PDOP, nie ma zastosowania w przypadku transakcji realizowanych przez Spółkę ze Skarbem Państwa, tj. transakcji wniesienia aportem przez Skarb Państwa akcji „Y” S.A. oraz udziałów w „X” Sp. z o.o. w zamian za akcje X..

Spółka nie ma też obowiązku dokumentowania transakcji objęcia nowych akcji „Y” S.A. i udziałów „X” Sp. z o.o. z uwagi na brak opodatkowania tych transakcji.

Nie podlega ponadto opodatkowaniu, a zatem również kontroli organów podatkowych zakup udziałów w „Q” sp. z o.o. i „Z” sp. z o.o. do czasu sprzedaży tych udziałów. W konsekwencji z uwagi na brak objęcia tych transakcji zakresem opodatkowania podatkiem dochodowym, nie podlegają one obowiązkowi dokumentacyjnemu w zakresie cen transferowych.

W świetle przedstawionego powyżej stanowiska, Spółka wniosła o udzielenie odpowiedzi na pytanie przedstawione w niniejszym wniosku.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Na gruncie przepisów prawa podatkowego pomiędzy określonymi podmiotami gospodarczymi w toku prowadzonej działalności mogą istnieć powiązania zarówno osobowe, jak i kapitałowe. Zaistnienie takich powiązań narzuca przedsiębiorcom szczególne obowiązki i z drugiej strony naraża na wyższy niż w przypadku podmiotów niezależnych poziom ryzyka podatkowego. Sprowadza się ono zasadniczo do możliwości zastosowania przez organy podatkowe tzw. sankcyjnej stawki w podatku dochodowym, która wynosi aż 50% oszacowanego przez organ dochodu.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm.) podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji w związku z którymi zapłała należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową są obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniają będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
2. określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty
3. metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
4. określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot
5. wskazanie innych czynników - w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązków do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Forma dokumentacji nie została określona przez przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych co oznacza, że podatnicy mają dowolność w przedmiotowym zakresie. Bez względu na formę dokumentowania ważne jest jednak, aby zawierała kompletny materiał dowodowy.

Przepisy art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie precyzują też terminu, w którym podatnik zobowiązany jest sporządzić szczególną dokumentację podatkową. Wskazują jedynie

minimalne wartości określonych rodzajów transakcji, dla których wymagane jest przygotowanie takiej dokumentacji. Nie można z przepisów tych wywieść, że dokumentację podatkową podatnik ma mieć sporządzoną w konkretnym momencie (zawarcia umowy, przekroczenia progu ustawowego według wystawionych, lecz nie zapłaconych faktur, czy faktycznego poniesienia kosztów przekraczających określony przepisem próg). Jednakże, skoro na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnicy są obowiązani do przedłożenia dokumentacji w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania (art. 9a ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zasadnym wydaje się, aby przedmiotową dokumentację kompletować na bieżąco, w miarę realizacji transakcji, które z punktu widzenia ustawy trzeba kwalifikować jako transakcje z podmiotami powiązanymi.

Konsekwencje braku wymaganej przez przepisy ustawy podatkowej dokumentacji, tj. nieprzedłożenie takiej dokumentacji w terminie wyżej określonym reguluje art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi, że: „Jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej – różnice między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%”.

Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Wnioskodawca będący polską spółką kapitałową posiadającą osobowość prawną jako „podatnik” podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych i innym obowiązkom wynikającym z ustawy podatkowej, w tym obowiązkowi sporządzania szczególnej dokumentacji podatkowej w sytuacji dokonywania transakcji z podmiotami powiązanymi.

Definicja podmiotów powiązanych została zawarta w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. I tak, jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
 2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
 3. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów, albo
 4. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
 5. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów
- jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania

nie istniały - dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Przywołany artykuł przewiduje zatem kilka kategorii podmiotów powiązanych, w ramach których można wyróżnić powiązania:

1. krajowe i międzynarodowe,
2. kapitałowe
3. osobiste, o charakterze rodzinnym,
4. majątkowe
5. wynikające ze stosunku pracy.

Zaznaczyć przy tym trzeba, że innego rodzaju powiązania - nawet jeśli od strony faktycznej mogłyby rodzić wątpliwości co do ich wpływu na ukształtowane warunki transakcji, jeśli nie mogą być zakwalifikowane do którejś ze wskazanych przez przepis kategorii - nie mogą rodzić konsekwencji przewidzianych w przywołanym przepisie.

Uwzględniając powyższe należy mieć na względzie, że opisane we wniosku transakcje kapitałowe przeprowadzone w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej dokonane zostały z udziałem Skarbu Państwa będącym udziałowcem poszczególnych spółek kapitałowych – podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Jednym z narzędzi realizacji polityki energetycznej Polski jest bowiem efektywne wykorzystanie przez Skarb Państwa – w ramach posiadanych kompetencji – nadzoru właścicielskiego do realizacji celów polityki energetycznej kraju. Wykorzystując narzędzia nadzoru właścicielskiego Skarb Państwa może stymulować i monitorować realizację projektów w zakresie bezpieczeństwa dostaw ropy naftowej i paliw płynnych.

Korzystając z uprawnień właścicielskich dokonano następujących operacji gospodarczych:

- wniesienie przez Skarb Państwa aportem udziałów lub akcji do X. (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym X. w zamian za aport (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 3 i 5),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 4, 6 i 7)

Na podstawie opisanego we wniosku stanu faktycznego należy zatem stwierdzić, że pomiędzy Wnioskodawcą a podmiotami, z którymi dokonano poszczególnych transakcji zachodzi związek o charakterze powiązań kapitałowych oraz majątkowych, który spełnia dyspozycję art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wskazać także należy, że z art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wynika, iż określone w nim „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczą tylko warunków w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami (podatnikami) powiązanymi. Takie „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczyć więc mogą np. sposobu ustalenia praw do udziału w zyskach, jeżeli podstawą ustalenia tych warunków nie są czynniki rynkowe, lecz warunki takie zostały narzucone lub ustalone w wyniku istniejących powiązań.

Jeżeli warunki takiej transakcji - umowy / umów na podstawie której/-ych z jednej strony wnoszony jest wkład pieniężny/niepieniężny (aport) do spółki zależnej a z drugiej wydawane są w zamian udziały/akcje tej spółki zależnej, odbiegałyby od warunków, jakie ustaliłyby w analogicznej sytuacji podmioty niepowiązane i w następstwie tego podatnik uzyskałby dochody niższe od tych, jakich

należałoby oczekiwać, gdyby powiązania ze spółką zależną nie istniały, to w takim przypadku polskie organy podatkowe na podstawie art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mogłyby określić dochód bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. W przypadku tego rodzaju transakcji mamy do czynienia z powstaniem po stronie podatnika zobowiązania do wniesienia aportu i jednocześnie należności w postaci akcji / udziałów spółki zależnej, a po stronie spółki zależnej zobowiązania do wydania swoich akcji / udziałów w zamian za należność w postaci otrzymania wkładu pieniężnego/niepieniężnego na kapitał (aportu).

W konsekwencji, objęcie udziałów / akcji w podwyższonym kapitale podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za środki pieniężne, w tym także w formie potrącenia wzajemnych wierzytelności, czy też za wkład niepieniężny (aport) podlega obowiązkowi sporządzania dokumentacji podatkowej zgodnie z treścią art. 9a w przypadku przekroczenia progu, o którym mowa w art. 9a ust 2 tej ustawy.

Należy zauważyć, że obowiązek sporządzania dokumentacji transakcji nie jest bezwzględny w każdym przypadku.

Zgodnie z art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązek ten obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100.000 EURO - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30.000 EURO - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50.000 EURO - w pozostałych przypadkach.

Jak słusznie zauważył Wnioskodawca, pojęcie „transakcja” nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Definicji takiej nie zawierają także przepisy prawa cywilnego, zatem należy stwierdzić, iż pojęcie to nie posiada definicji legalnej. W tym stanie rzeczy, zgodnie z powszechnie przyjętą dyrektywą wykładni językowej, pojęciom użytym w przepisach, a nie posiadającym definicji legalnej, należy przypisać znaczenie, jakie to pojęcie ma w naturalnym języku potocznym.

W języku tym „transakcja” znaczy zasadniczo tyle, co: zawarcie umowy w sprawie kupna sprzedaży czegoś (Mały słownik języka polskiego, praca zbiorowa pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łempickiej, Warszawa 1968 r., s. 834; Słownik poprawnej polszczyzny, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1973 r., s. 789; Słownik wyrazów obcych, praca zbiorowa pod red. J. Tokarskiego, Warszawa 1980 r., s. 769). Z powyższego wynika, że w analizowanym wykorzystaniu (w art. 9a ust. 1 i w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) naturalnego języka potocznego termin „transakcja” co najmniej pozytywnie koresponduje z terminem „umowa”.

Transakcja jest definiowana jako:

1. „operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług”,
2. „umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też zawarcie takiej umowy” (tak: Słownik Języka Polskiego. PWN, wyd. internetowe).

W ujęciu słownikowym „transakcja” to operacja handlowa albo bankowa typu kupno-sprzedaż, ale na większą skalę także porozumienie, układ w jakiejś sprawie, które jest wynikiem rokowań, przetargów i ustępstw.

Za transakcję można także uznać wniesienie aportu, które powoduje powstanie przychodu podatkowego. Chodzi m. in. o:

- wydanie udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część i
- wynagrodzenie podatnika otrzymane w wyniku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Przyjmując za prawidłową tą najszerszą z cytowanych definicji (wszelkiego rodzaju czynności prawne powodujące przeniesienie własności dóbr), każde wniesienie aportu będzie uznane za transakcję.

Jak ustalono powyżej, użyte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcie „transakcja” nie zostało w niej zdefiniowane. Niemniej jednak, z uwagi na spójność systemu podatku dochodowego, pojęcie „transakcji” w aspekcie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, nie powinno się różnić od jego rozumienia w innych przepisach, regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym. W szczególności należy wskazać na § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. Nr 160, poz. 1268). Z przepisu tego wynika, że transakcje to czynności, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć.

Należy zauważyć, że opisane we wniosku operacje gospodarcze nadzorowane przez Skarb Państwa stanowią szczególny rodzaj transakcji o charakterze kapitałowym wynikających z zawartych umów i porozumień, co potwierdził sam Wnioskodawca wskazując w opisie stanu faktycznego, że: „W związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące, w latach 2009-2012 miały miejsce (następujące) transakcje kapitałowe (...)”, w dalszej części wniosku sprecyzowano, że: „Spółka zawarła w latach 2009-2012 cztery typy transakcji:

- wniesienie przez Skarb Państwa aportem udziałów lub akcji do X. (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym X. w zamian za aport (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 3 i 5),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 4, 6 i 7)”.

W art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały określone kwoty dla transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Powyższe, oznacza, że nie w każdym przypadku Podatnik ma obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Obowiązek ten powstaje dopiero, gdy łączna kwota (lub jej równowartość) transakcji dokonywanej z podmiotem powiązany lub gdy zapłata należności wynikających z takich transakcji przekracza określone w ustawie wartości.

Co istotne, dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno wartość pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym podmiotem powiązany w danym roku podatkowym.

Dla podatnika sporządzenie dokumentacji jest o tyle istotne, ponieważ starannie sporządzona dokumentacja może stanowić materiał dowodowy potwierdzający poprawność takich transakcji z ekonomicznego punktu widzenia.

Przepis art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pełni więc funkcję zabezpieczającą, ponieważ gwarantuje podmiotom powiązanych, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, że przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1319/10, LEX nr 1107584).

Celem analizowanych regulacji prawnych jest bowiem zapewnienie podatkowej transparentności stosunków z podmiotami powiązanymi.

Warto zaznaczyć, że obowiązkowi dokumentacyjnego wynikającego z ustawy podatkowej nie niwelują przy tym ze swej natury rzeczy opisane we wniosku transakcje dokonane z udziałem Skarbu Państwa. Jak zauważono w treści niniejszego uzasadnienia, korzystając z uprawnień właścicielskich, dokonano następujących operacji gospodarczych:

- wniesienie przez Skarb Państwa aportem udziałów lub akcji do X. (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym X. w zamian za aport (transakcja nr 1 i 2),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 3 i 5),
- objęcie przez X. akcji / udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny (transakcja nr 4, 6 i 7). Tym samym stwierdzić należy, że transakcje kapitałowe przeprowadzone w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej dokonane zostały z udziałem Skarbu Państwa będącym udziałowcem poszczególnych spółek kapitałowych – podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Przepisy podatkowe nie zawierają przy tym żadnych rozwiązań szczególnych na zasadzie wyjątku, by móc z nich wywodzić brak obowiązku dokumentacyjnego z uwagi na podmioty dokonujące przedmiotowych transakcji kapitałowych.

Argumentacja Wnioskodawcy, że: „nie może być mowy o zawyżeniu lub zaniżeniu przychodu u żadnej ze stron, transakcje takie nie powinny zatem podlegać kontroli organów podatkowych, ani tym bardziej obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych u żadnej ze stron” stanowi zbyt daleko wysunięte wnioski. Organy podatkowe zgodnie z delegacją ustawową posługują się dostępnymi narzędziami kontrolnymi podejmując działania zmierzające do zbadania, czy podatnicy wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Kompetencje kontrolne są zatem niezależne od charakteru dokonywanych czynności i ich okoliczności faktyczne nie mogą wpływać na decyzję o przeprowadzeniu kontroli.

Należy podkreślić przy tym, że obowiązek dokumentacyjny co do zasady realizowany jest w dwóch sytuacjach:

1. gdy transakcje są dokonywane przez podatników z podmiotami z nimi powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – jak w opisanym we wniosku stanie faktycznym lub
2. gdy zapłata wynikająca z transakcji jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję jako dokumentacja „cen transferowych”.

Zatem twierdzenie Wnioskodawcy o braku obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych u żadnej ze stron nie ma zastosowania w przepisanej sprawie.

Podsumowując, w oparciu o przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz przytoczone przepisy prawa należy stwierdzić, że na Spółce ciąży obowiązek dokumentacyjny, o którym mowa w art. 9a PDOP, tj. Spółka powinna sporządzić dokumentację cen transferowych dla następujących transakcji kapitałowych:

1. otrzymania przez X. aportem udziałów „X” Sp. z o.o. od Skarbu Państwa; Objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym X.
2. otrzymania przez Spółkę aportem akcji „Y” S.A. od Skarbu Państwa; Objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym X.;
3. nabycia udziałów w „Z” sp. z o.o. od „Y” S.A.;
4. objęcia nowo wyemitowanych akcji „Y” S.A.;
5. nabycia pozostałych udziałów „Q” sp. z o.o. od wspólników „Q” sp. z o.o.;
6. objęcia nowo ustanowionych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym „X” Sp. z o.o. i „R” Sp. z o.o..

Zatem stanowisko Spółki w zakresie braku obowiązku dokumentacyjnego transakcji kapitałowych przeprowadzonych w latach 2009-2012 w związku z realizacją strategii budowania silnej grupy kapitałowej branży paliwowej tworzonej przez spółki ściśle ze sobą współpracujące, należało uznać za nieprawidłowe.

Końcowo należy podkreślić, że przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej - zgodnie z zakresem przedstawionego przez Spółkę we wniosku ORD-IN pytania dotyczącego zasadności sporządzania dokumentacji cen transferowych dla przedmiotowych transakcji kapitałowych - jest analiza art. 9a w zw. z art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tut. Organ podatkowy w toku czynności interpretacyjnych uregulowanych w art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej nie ma uprawnień, by odnosić się do podatkowych skutków przeprowadzanej w latach 2009-2012 restrukturyzacji Spółki w toku prowadzonej działalności gospodarczej. W rozpatrywanej sprawie kwestia momentu uzyskania przychodu, czy zasadności poniesienia kosztu związana jest z obowiązkiem podatkowym Spółki, który nie jest tożsamy z obowiązkiem technicznego dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi.

Zgodnie z delegacją ustawową tut. Organ nie ma uprawnień, by odnosić się w interpretacji indywidualnej ponad treść złożonego wniosku. Jeśli Spółka jako podatnik zainteresowana jest uzyskaniem interpretacji indywidualnej w zakresie przychodów i kosztów podatkowych, to powinna wystąpić do tut. Organu ze stosownym wnioskiem ORD-IN.

Stwierdzić należy, że przywołane przez Wnioskodawcę na poparcie prezentowanego stanowiska w sprawie:

- postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty z 13 grudnia 2005 r. sygn. II/415-25/177/60412/05/MZ dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych, wydane w zakresie wysokości limitów do sporządzania dokumentacji podatkowej - przed 1 lipca 2007 r., a więc w starym porządku prawnym w indywidualnej sprawie przedsiębiorcy,
- postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z 23 kwietnia 2007 r. sygn. RO-XV/423/PDOP/117/BD/07 dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia przychodu z tytułu objętych udziałów - przed 1 lipca 2007 r., a więc w starym porządku prawnym w indywidualnej sprawie,

- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w z 28 czerwca 2010 r. sygn. IBPBII/2/415-437/10/MMa dotycząca podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością po cenie nominalnej, niższej od ich wartości rynkowej wydana w indywidualnej sprawie,

- nie mogą być źródłem praw i obowiązków w innych sprawach.

Na mocy art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 roku - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) źródłami powszechnie obowiązującego prawa w Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

Każdą sprawę Organ podatkowy jest zobowiązany traktować indywidualnie. Z uwagi na powyższe, przywołane interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są wiążące dla tut. Organu podatkowego, a przywołane sprawy mają walor jedynie informacyjny.

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