

0111-KDIB1-2.4010.1.2017.2.KP - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB1-2.4010.1.2017.2.KP
Data	2017.05.16
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Ustalenie, czy Wnioskodawca może zostać uznany za podmiot powiązany w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT, w stosunku do Niestandaryzowanego Sekurytyzacyjnego Funduszu Inwestycyjnego Zamkniętego

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 24 lutego 2017 r. (data wpływu 6 marca 2017 r.), uzupełnionym pismem z 2 maja 2017 r. (data wpływu 9 maja 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca może zostać uznany za podmiot powiązany w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT, w stosunku do Niestandaryzowanego Sekurytyzacyjnego Funduszu Inwestycyjnego Zamkniętego - **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 6 marca 2017 r. do Organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca może zostać uznany za podmiot powiązany w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT, w stosunku do Niestandaryzowanego Sekurytyzacyjnego Funduszu Inwestycyjnego Zamkniętego.

Ponieważ wniosek nie spełniał wymogów formalnych, pismem z 21 kwietnia 2017 r., Znak: 0111-KDIB1-2.4010.1.2017.1.KP, na podstawie art. 13 § 2a, art. 169 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.), wezwano Wnioskodawcę o uzupełnienie wniosku.

Wniosek został uzupełniony 9 maja 2017 r.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest spółką należącą do Grupy U (dalej: „Grupa”), będącej jednym z liderów rynku zarządzania wierzytelnościami w Polsce. Spółka jest czołową firmą windykacyjną specjalizującą się w zarządzaniu konsumenckimi wierzytelnościami masowymi, szczególnie z sektora bankowego, telekomunikacyjnego i pożyczek konsumenckich oraz w odzyskiwaniu należności przeterminowanych. W skład Grupy, oprócz Wnioskodawcy, wchodzi także m.in.: Niestandaryzowany Sekurytyzacyjny Fundusz Inwestycyjny Zamknięty (dalej: „Fundusz”). Fundusz zajmuje się gromadzeniem środków przeznaczonych na finansowanie zakupów wierzytelności lub portfeli wierzytelności wynikających w szczególności z umów pożyczek. Fundusz został utworzony w sierpniu 2015 r., z czym związana była pierwsza emisja certyfikatów objęta w całości przez Wnioskodawcę. Od tamtego momentu, Fundusz dokonywał kolejnych emisji certyfikatów w celu zgromadzenia środków finansowych (gotówki) przeznaczonych na inwestowanie w wierzytelności.

Fundusz został utworzony zgodnie z art. 183 ust. 1 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1896 ze zm.; dalej: „UFunlnw”) - jako niestandardyzowany sekurytyzacyjny fundusz inwestycyjny zamknięty. Siedziba Funduszu znajduje się na terenie Polski. Z uzupełnienia wniosku z 2 maja 2017 r. wynika, że na dzień złożenia wniosku o interpretację indywidualną jak również na dzień uzupełnienia wniosku, Wnioskodawca był i jest jedynym właścicielem certyfikatów inwestycyjnych wyemitowanych przez Niestandardyzowany Sekurytyzacyjny Fundusz Inwestycyjny Zamknięty, tj. posiada 100% tych certyfikatów.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca może zostać uznany za podmiot powiązany z Funduszem w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT?

Zdaniem Wnioskodawcy, pomiędzy nim a Funduszem nie występują powiązania, o których mowa w art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT. W związku z tym, Wnioskodawca nie jest podmiotem powiązany z Funduszem w rozumieniu przepisów ustawy CIT.

W opinii Wnioskodawcy, zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy CIT, regulacje dotyczące cen transferowych mają zastosowanie m.in. w przypadku, gdy:

1. 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
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Przepis ten stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach (art. 11 ust. 5 ustawy CIT).

Definicję podmiotu krajowego zawiera art. 11 ust. 1 ustawy CIT, pojęcie to oznacza osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski.

Wykładnia art. 11 ust. 4 ustawy CIT wskazuje, że konieczną przesłanką dla uznania dwóch podmiotów za powiązane jest:

- bezpośrednie lub pośrednie zarządzanie podmiotem, lub też
- bezpośrednia lub pośrednia jego kontrola, albo
- posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu.

W ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym żadna z wyżej wymienionych przesłanek nie zostanie spełniona.

Bezpośrednie lub pośrednie zarządzanie podmiotem.

Zgodnie z art. 3 UFunlnw, fundusz inwestycyjny jest osobą prawną, której wyłącznym przedmiotem działalności jest lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego, a w przypadkach określonych w ustawie również niepublicznego, proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych, w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe.

Podkreślić w tym miejscu należy, że Wnioskodawca jako uczestnik Funduszu (posiadacz certyfikatów inwestycyjnych) nie zarządza funduszem. Zgodnie z regulacjami UFunInw (art. 4 ust. 1), kompetencje te zastrzeżone są wyłącznie dla towarzystwa funduszy inwestycyjnych, działającego w formie spółki akcyjnej. Fundusz działa jako zamknięty niestandardyzowany fundusz inwestycyjny, zatem nie ma możliwości przekazania zarządu nad funduszem na rzecz innego podmiotu (art. 4 ust. 2 UFunInw). Biorąc pod uwagę powyższe, Wnioskodawca w żadnym wypadku nie będzie uprawniony do zarządzania Funduszem.

Bezpośrednia lub pośrednia kontrola podmiotu.

W świetle regulacji UFunInw, stałą kontrolę czynności faktycznych i prawnych dokonywanych przez fundusz oraz nadzorowanie doprowadzania do zgodności tych czynności z prawem i statutem funduszu zapewnia depozytariusz (art. 72 ust. 4 UFunInw).

Jak wynika natomiast z art. 72 ust. 1 UFunInw, depozytariuszem może być wyłącznie:

1. bank krajowy, którego fundusze własne wynoszą co najmniej 100 000 000 zł,
2. oddział instytucji kredytowej, posiadający siedzibę na terytorium Polski, jeżeli fundusze przydzielone do dyspozycji tego oddziału wynoszą co najmniej 100.000.000 zł, albo
3. Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych Spółka Akcyjna.

Powyższych warunków nie spełnia Wnioskodawca, w niniejszym przypadku nie jest zatem możliwe stwierdzenie, że podmiot ten sprawuje kontrolę nad działalnością Funduszu.

Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu.

W myśl art. 6 ust 1 UFunInw, uczestnikami funduszu inwestycyjnego są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej:

1. na rzecz, których w rejestrze uczestników funduszu są zapisane jednostki uczestnictwa lub ich ułamkowe części, albo
2. będące posiadaczami rachunku papierów wartościowych, na którym są zapisane certyfikaty inwestycyjne, albo będące osobami uprawnionymi z certyfikatów inwestycyjnych zapisanych na rachunku zbiorczym, albo
3. uprawnione z certyfikatów inwestycyjnych w formie dokumentu, albo
4. wskazane w ewidencji uczestników funduszu jako posiadacze certyfikatów inwestycyjnych, które nie mają formy dokumentu.

Jednostki uczestnictwa lub certyfikaty inwestycyjne reprezentują prawa majątkowe uczestników funduszu, określone ustawą i statutem funduszu inwestycyjnego. Uczestnicy funduszu nie odpowiadają za zobowiązania funduszu (art. 6 ust. 2 i 3 UFunInw).

Podkreślić należy, że dysponowania certyfikatami Funduszu (w sposób bezpośredni lub pośredni) nie należy utożsamiać z posiadaniem udziału w kapitale tego podmiotu (o którym mowa w art. 11 ust. 4 ustawy CIT). Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 94 ze zm.) certyfikaty inwestycyjne należy zakwalifikować jako pochodne instrumenty finansowe. Tego typu instrumenty finansowe różnią się od instrumentów udziałowych (w tym akcji) przede wszystkim tym, że podstawowym celem ich stosowania nie jest transfer kapitału, lecz transfer ryzyka.

Instrument pochodny to taki instrument finansowy, którego wartość zależy od wartości innego instrumentu finansowego zwanego instrumentem podstawowym (bazowym). Z powyższego wynika, że instrument pochodny „pochodzi” od instrumentu podstawowego z tego powodu, że jego wartość jest zależna od wartości instrumentu podstawowego (bazowego).

Najważniejsze zastosowanie instrumentów pochodnych to zabezpieczenie przed ryzykiem. Występuje ono wtedy, gdy podmiot narażony jest na ryzyko rynkowe (na przykład ryzyko cen akcji), zaś zastosowanie instrumentu pochodnego umożliwia zmniejszenie lub nawet wyeliminowanie tego ryzyka.

Idea zabezpieczania się przed ryzykiem rynkowym za pomocą instrumentów pochodnych może być opisana następująco:

- ryzyko rynkowe objawia się poprzez zmienność wartości instrumentu podstawowego,
- zmienność wartości instrumentu podstawowego oznacza zmienność wartości instrumentu pochodnego,
- instrument pochodny konstruuje się w taki sposób, aby niekorzystnym zmianom wartości instrumentu podstawowego towarzyszyły korzystne (przeciwnie co do kierunku) zmiany wartości instrumentu pochodnego,
- w ten sposób straty z tytułu instrumentu podstawowego są rekompensowane dochodami z tytułu instrumentu pochodnego.

Ponadto, należy zwrócić uwagę, że w przypadku certyfikatów inwestycyjnych nie można mówić o jakichkolwiek uprawnieniach właścicielskich uczestników w stosunku do emitenta (np. prawie do udziału w zyskach). Forma ta jest zatem całkowicie odrębnym instrumentem finansowym od udziału kapitałowego.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca nie będzie mógł zostać uznany za podmiot powiązany kapitałowo z Funduszem w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy CIT.

Przedstawiona wykładnia znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacjach indywidualnych:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 listopada 2015 r., Znak: IBPB-1-3/4510-282/15/JKT,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 grudnia 2014 r., Znak: ITPB1/415-852/14/AD,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 października 2014 r., Znak: IPTPB2/415-473/14-2/MP,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 sierpnia 2014 r., Znak: IBPBII/2/415-503/14/ŁCz,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 sierpnia 2014 r., Znak: ELPB1/415-472/14-2/TW,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 czerwca 2014 r., Znak: ILPB2/415-368/14-3/TR,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 kwietnia 2014 r., Znak: ILPB1/415-104/14-3/AP,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 listopada 2013 r., Znak: ILPB4/423-342/13-3/ŁM.

Wobec powyższego, Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie prawidłowości przedstawionego stanowiska.

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

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”) jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo

2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, 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. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

-i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały - dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

W myśl art. 11 ust. 4 updop, przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. 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
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Stosownie do art. 11 ust. 5 updop, przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca jest spółką należącą do Grupy w skład której, wchodzi także m.in. Niestandaryzowany Sekurytyzacyjny Fundusz Inwestycyjny Zamknięty (dalej: „Fundusz”) utworzony zgodnie z art. 183 ust. 1 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych. Fundusz zajmuje się gromadzeniem środków przeznaczonych na finansowanie zakupów wierzytelności lub portfeli wierzytelności wynikających w szczególności z umów pożyczek. Wnioskodawca posiada 100% certyfikatów inwestycyjnych wyemitowanych przez ten Fundusz.

Zgodnie z art. 140 ust. 1 UFunInw, w funduszu inwestycyjnym zamkniętym działa rada inwestorów, jako organ kontrolny, lub zgromadzenie inwestorów.

Jak stanowi art. 140 ust. 3 UFunInw, rada inwestorów kontroluje realizację celu inwestycyjnego funduszu inwestycyjnego zamkniętego i polityki inwestycyjnej oraz przestrzeganie ograniczeń inwestycyjnych. W tym celu członkowie rady inwestorów mogą przeglądać księgi i dokumenty funduszu oraz żądać wyjaśnień od towarzystwa, a w przypadku zawarcia umowy, o której mowa w art. 4 ust. 1b – również od zarządzającego z UE.

Członkiem rady inwestorów może być wyłącznie uczestnik funduszu inwestycyjnego zamkniętego reprezentujący ponad 5% ogólnej liczby certyfikatów inwestycyjnych w danym funduszu, który wyraził pisemną zgodę na udział w radzie oraz:

1. dokonał blokady certyfikatów inwestycyjnych w liczbie stanowiącej ponad 5% ogólnej liczby certyfikatów:

- a. na rachunku papierów wartościowych lub na rachunku zbiorczym,
 - b. w ewidencji uczestników albo
2. złożył u depozytariusza certyfikaty inwestycyjne w formie dokumentu w liczbie stanowiącej ponad 5% ogólnej liczby certyfikatów (art. 141 ust. 1 UFunlnw).

Natomiast stosownie do art. 142 ust. 1-4 UFunlnw, zgromadzenie inwestorów odbywa się w miejscu siedziby funduszu albo w innym miejscu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej określonym w statucie (ust. 1).

Zgromadzenie inwestorów zwołuje towarzystwo zarządzające funduszem, a w przypadku zawarcia umowy, o której mowa w art. 4 ust. 1b, jeżeli umowa ta tak stanowi – zarządzający z UE, ogłaszając o tym co najmniej na 21 dni przed terminem zgromadzenia (ust. 2).

Jeżeli statut funduszu zamkniętego, który nie jest publicznym funduszem inwestycyjnym zamkniętym, tak stanowi, zgromadzenie inwestorów może powziąć uchwały mimo braku formalnego zwołania, jeżeli na zgromadzeniu reprezentowane są wszystkie certyfikaty inwestycyjne danego funduszu i nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu co do odbycia zgromadzenia inwestorów lub wniesienia poszczególnych spraw do porządku obrad (ust. 2a).

Uczestnicy funduszu posiadający co najmniej 10% wyemitowanych przez fundusz certyfikatów inwestycyjnych mogą domagać się zwołania zgromadzenia inwestorów, składając takie żądanie na piśmie zarządowi towarzystwa, a w przypadku zawarcia umowy, o której mowa w art. 4 ust. 1b, jeżeli umowa ta tak stanowi – zarządzającemu z UE (ust. 3).

Jeżeli towarzystwo albo zarządzający z UE nie zwoła zgromadzenia w terminie 14 dni od dnia zgłoszenia żądania, o którym mowa w ust. 3, sąd rejestrowy może upoważnić do zwołania zgromadzenia, na koszt odpowiednio towarzystwa albo zarządzającego z UE, uczestników występujących z tym żądaniem (ust. 4).

Zgodnie z art. 144 ust. 1 UFunlnw, zgromadzenie inwestorów może podjąć uchwałę o rozwiązaniu funduszu inwestycyjnego zamkniętego. Uchwała o rozwiązaniu funduszu jest podjęta, jeżeli głosy za rozwiązaniem funduszu oddali uczestnicy reprezentujący łącznie co najmniej 2/3 ogólnej liczby certyfikatów inwestycyjnych danego funduszu.

Jak stanowi art. 144 ust. 7 UFunlnw, statut funduszu może rozszerzyć uprawnienia zgromadzenia inwestorów, przy czym statut funduszu inwestycyjnego zamkniętego, który nie jest publicznym funduszem inwestycyjnym zamkniętym, może przyznać zgromadzeniu inwestorów uprawnienia rady inwestorów.

Choć art. 4 ust. 4 UFunlnw stanowi, że fundusz nie jest podmiotem zależnym od podmiotu posiadającego większość głosów w radzie inwestorów, zgromadzeniu uczestników lub zgromadzeniu inwestorów, to jednak przepis ten nie pozbawia mocy prawnej faktycznych uprawnień kontrolnych wykonywanych przez Radę lub Zgromadzenie Inwestorów. Należy podkreślić, że powoływany w zdaniu poprzedzającym przepis odnosi się do stosunku zależności w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1639 ze zm.). Przepisem właściwym dla analizy występowania szczególnego rodzaju powiązań pomiędzy Wnioskodawcą a Funduszem, na gruncie postawionego we wniosku pytania, jest art. 11 ust. 4 pkt 1 updog. Należy tu zaznaczyć, że przepis art. 11 ust. 4 pkt 1 updog odnosi się do sprawowania kontroli o charakterze faktycznym, co należy rozumieć w ten sposób, że wpływ podmiotu sprawującego kontrolę na sprawy i decyzje podmiotu kontrolowanego powinien być rzeczywisty. Konieczność wyrażenia zgody przez Zgromadzenie Inwestorów lub/oraz Radę Inwestorów na szereg kluczowych dla funkcjonowania funduszu decyzji pod rygorem ich nieważności powoduje, że ten wpływ ma realny charakter. Warto w tym miejscu również podkreślić, że UFunlnw przyznaje zarówno Radzie Inwestorów, jak i Zgromadzeniu Inwestorów prawo rozwiązania Funduszu, co niewątpliwie ma również charakter realnego oddziaływania na sprawy funduszu.

Odnosząc powyższe przepisy do przedstawionego stanu faktycznego stwierdzić należy, że Wnioskodawca posiada 100% certyfikatów inwestycyjnych wyemitowanych przez Fundusz, co daje mu 100% głosów na zgromadzeniu inwestorów funduszu, a tym samym jest podmiotem, który bierze udział w jego kontroli. Zatem na podstawie art. 11 ust. 4 pkt 1 updop, Wnioskodawcę i Fundusz należy uznać za podmioty powiązane.

W związku z powyższym, stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14na 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.

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

Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych prawa podatkowego potwierdzających jego stanowisko, stwierdzić należy, że jednolitość orzecznictwa chociaż jest cechą pożądaną nie stanowi wartości samej w sobie. Organ wydający interpretację indywidualną jest nią związany tylko w skonkretyzowanej, indywidualnej sprawie, co oznacza, że jego poglądy mogą ewoluować np. pod wpływem orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zmiana stanowiska w konkretnych sprawach została przewidziana przez ustawodawcę, co znalazło wyraz w treści art. 14e Ordynacji podatkowej, a skorzystanie z tej instytucji służy w istocie realizacji zasady jednolitości interpretacji. Przyjęcie odmiennej koncepcji powodowałoby, że jednostkowe zajęcie stanowiska przez Organ podatkowy skutkowałoby zawsze obowiązkiem powielenia tego stanowiska przez wszystkie inne organy bez względu na to czy stanowisko to byłoby słuszne, czy nie.

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 we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie 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. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.