

I SA/Gd 1222/12 - Wyrok

Data orzeczenia	2013-01-29
Data wpływu	2012-11-06
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku
Sędziowie	Alicja Stępień Ewa Kwarciańska /przewodniczący/ Joanna Zdzienicka-Wiśniewska /sprawozdawca/
Symbol z opisem	6119 Inne o symbolu podstawowym 611 6560
Hasła tematyczne	Podatkowe postępowanie
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej - Minister Finansów
Treść wyniku	Uchyłono zaskarżone postanowienie
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 749; art. 14 b; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - tekst jednolity.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Ewa Kwarciańska, Sędziowie Sędzia NSA Alicja Stępień, Sędzia NSA Joanna Zdzienicka-Wiśniewska (spr.), Protokolant Starszy Sekretarz Sądowy Dorota Zawislińska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 29 stycznia 2013 r. sprawy ze skargi "A" S.A. z siedzibą w G. na postanowienie Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2012 r. nr [...] w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania 1. uchyła zaskarżone postanowienie; 2. określa, że zaskarżone postanowienie nie może być wykonane; 3. zasądza od Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę 457 (czteryście pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku przez A S.A. z siedzibą w G. jest postanowienie Ministra Finansów odmawiające wszczęcia postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji prawa podatkowego

W uzasadnieniu wskazano, że w dniu 11 kwietnia 2012 r. Spółka wystąpiła z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji dotyczącej podatkowoprawnych skutków umowy cash pooling.

Spółka podała, że zamierza zawrzeć z bankiem umowę świadczenia usług polegających na kompleksowym zarządzaniu płynnością finansową poprzez codzienne administrowanie środkami pieniężnymi i kredytami oraz umożliwieniu korzystania

przez poszczególnych uczestników struktury ze wspólnej płynności finansowej. Spółka wyjaśniła, że z usługi cash pooling korzystać będą także podmioty powiązane kapitałowo ze Spółką. W ramach usługi cash pooling bank zawrze ze Spółką i podmiotami powiązanymi (zwanymi dalej łącznie "uczestnikami") umowę prowadzenia rachunków w strukturze cash pooling, której zasadniczym celem będzie zapewnienie efektywnego zarządzania środkami pieniężnymi i poprawa płynności finansowej uczestników. We wniosku wyjaśniono, że struktura cash pooling będzie działać zgodnie z mechanizmem subrogacji, czyli wstąpienia w prawa zaspokojonego wierzyciela poprzez spłacenie cudzego długu (art. 518 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. z 1964 r. Nr 6 poz. 93 ze zm.). Posiadany przez każdego z uczestników struktury cash pooling rachunek bankowy będzie uczestniczyć

w realizacji operacji objętych umową. Bank, który będzie przeprowadzał operacjeienne na rachunkach bankowych, przyzna uczestnikomienne limity zadłużenia, przy czym suma tych

limitów nie będzie mogła przekroczyć łącznego limitu zadłużenia określonego dla wszystkich uczestników z uwzględnieniem sumy sald dodatnich występujących na rachunkach bankowych poszczególnych uczestników. Uczestnicy wyznaczą spośród siebie agenta (podmiot inny niż Spółka), który będzie posiadał rachunek główny (jak wszyscy inni uczestnicy struktury) oraz rachunek pomocniczy. Rachunek główny agenta obsłuży dokonywanie codziennych rozliczeń między uczestnikami przewidzianych w umowie. Obciążone zostaną rachunki główne uczestników struktury posiadających nadwyżki finansowe i środki zostaną przekazane na rachunek główny agenta; następnie bank obciąży rachunek główny agenta kwotami niespłaconych przez uczestników struktury kredytów dziennych i przekaże

je w odpowiedniej kwocie na właściwe konta uczestników posiadających debet

na koniec dnia rozliczeniowego. Rozliczenia opisanych operacji będą się odbywały przez przeznaczone do tego celu konto techniczne, którego właścicielem będzie bank. Celem opisanych operacji na rachunkach głównych uczestników będzie doprowadzenie salda na koniec dnia do wartości zero. W przypadku gdy na rachunku głównym agenta na koniec dnia powstanie nadwyżka środków pieniężnych, bank automatycznie dokona przelewu całości kwoty na rachunek pomocniczy agenta. W sytuacji

gdy na rachunku głównym agenta na koniec dnia powstanie saldo ujemne, bank automatycznie dokona przelewu brakującej kwoty niezbędnej do doprowadzenia salda rachunku głównego do wartości zero z rachunku pomocniczego agenta. Podstawą ekonomiczną dokonywanych transferów środków pieniężnych będzie subrogacja, polegająca na tym, że agent będzie wstępował w prawa banku z tytułu wierzytelności banku wobec uczestnika lub uczestnik będzie wstępował w prawa banku z tytułu wierzytelności banku wobec agenta. Zgodnie z założeniami cash pooling, na początku każdego kolejnego dnia roboczego, bank wykona transfery odwrotne, których podstawą prawną również będzie subrogacja. Transfery odwrotne dokonane przez bank odbędą się bez udziału rachunku technicznego banku. Początkowo, w ramach świadczonej usługi bank w cyklu miesięcznym dokonywać będzie alokowania odsetek należnych bądź obciążających poszczególnych uczestników naliczanych na bazie dziennej

w zależności od znaku salda uczestnika na koniec dnia roboczego w danym miesiącu. W efekcie uczestnicy generujący ujemne saldo obciążeni zostaną odsetkami na rzecz uczestników generujących saldo dodatnie. Natomiast w przypadku, gdy wszyscy uczestnicy na koniec danego dnia posiadać będą saldo ujemne (lub wszyscy uczestnicy będą posiadać saldo dodatnie) odsetki zostaną przez bank naliczone w takim stosunku w jakim pozostają ujemne (lub dodatnie) salda poszczególnych uczestników w sumie sald ujemnych (lub dodatnich) Odsetki ustalone zostały na poziomie rynkowym generującym dla uczestników korzyści w odniesieniu do odsetek, które wystąpiłyby w przypadku samodzielnego zawarcia przez uczestnika dwustronnej umowy z bankiem. Z tytułu świadczenia usługi cash pooling, bankowi przysługiwać będzie miesięczne wynagrodzenie w formie opłaty pobieranej przez bank od każdego z uczestników.

Spółka sformułowała cztery pytania dotyczące opisanego zdarzenia przyszłego:

1. czy z tytułu uczestnictwa w mechanizmie świadczonej przez bank usługi cash pooling Spółka będzie podatnikiem podatku od towarów i usług?

2. czy usługa cash pooling świadczona przez bank, w tym czynności wykonywane w ramach tej usługi podlegać będą opodatkowaniu podatkiem

od czynności cywilnoprawnych?

3. czy odsetki płatne przez uczestników w związku z realizacją umowy,

nie podlegają ograniczeniom wynikającym z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U 2011 Nr 74 poz. 397 ze zm. dalej

jako "P.d.o.p."

4. czy w ramach realizacji umowy należy zidentyfikować transakcję podlegającą obowiązkowi dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9 a ustawy P.d.o.p.

Przedstawiając własny pogląd w sprawie Spółka wskazała, że umowa cash poolingu nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, lecz podatkiem od towarów i usług. Z tytułu uczestnictwa w mechanizmie usługi cash poolingu, spośród wszystkich uczestników status podatnika VAT przysługiwać będzie tylko bankowi, z uwagi na uzyskiwane przez niego wynagrodzenie. Spółka wskazała ponadto, że dokonywane w ramach umowy rozliczenia nie będą mogły być uznane za udzielanie pożyczek, ponieważ żadna

ze stron umowy nie będzie się zobowiązywać do przeniesienia na własność drugiej strony określonej ilości pieniędzy, ani żadna ze stron nie będzie się zobowiązywać do ich zwrotu. Tym samym odsetki płatne przez uczestników nie będą podlegały ograniczeniom wynikającym z przepisów o tzw. niedostatecznej kapitalizacji, odnoszących się tylko do pożyczek. W zakresie ostatniego z postawionych pytań Spółka stanęła na stanowisku, że z tytułu uczestnictwa w strukturze cash poolingu

nie będzie na niej - jak też na pozostałych uczestnikach - ciążył obowiązek dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9 a ust. 1 ustawy P.d.o.p.

Postanowieniem z dnia 26 czerwca 2012 r. Minister Finansów, działając

na podstawie z art. 165 a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U 2012, poz. 749 ze zm.), odmówił wszczęcia postępowania w sprawie udzielenia interpretacji w zakresie pytania czwartego, dotyczącego art. 9 a ustawy P.d.o.p. Powołując się na treść art. 14b Ordynacji podatkowej, Spółce odmówiono statusu zainteresowanego w sprawie. Organ uznał, że wskazany w pytaniu przepis ustawy P.d.o.p. nie ma charakteru materialnego, lecz charakter techniczny, proceduralny. Stwierdzając, że art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie reguluje materii rzutującej na powstanie obowiązku lub zobowiązania podatkowego po stronie Spółki, organ orzekł, że kwestia jego interpretacji nie jest indywidualną sprawą w rozumieniu art. 14 b § 1 Ordynacji podatkowej. Złożenie wniosku przez osobę, która nie jest zainteresowanym, wyklucza z kolei możliwość merytorycznej oceny wniosku i obliuguje organ do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania.

W zażaleniu na postanowienie Spółka wskazała, że odmawiając jej statusu zainteresowanego w rozumieniu art. 14 b § 1 Ordynacji podatkowej, organ nie wziął pod uwagę powiązania art. 9 a ustawy P.d.o.p. z treścią art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p., który wprowadza sankcyjną stawkę podatku dochodowego od osób prawnych. Oznacza to, że Spółka posiada interes prawny w wydaniu interpretacji podatkowej. Uznanie,

że w ramach umowy cash poolingu będzie dochodziło do transakcji, o których mowa w art. 9 a ustawy P.d.o.p. oraz spełnienie się innych przesłanek z art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p. może bowiem spowodować określenie zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych według 50 % stawki podatkowej.

Postanowieniem z dnia 29 sierpnia 2012 r. Minister Finansów utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie. Organ podtrzymał stanowisko, że wniosek Spółki w zakresie pytania czwartego nie dotyczył kwestii odpowiedzialności podatkowej Spółki (obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego). W konsekwencji przedmiotem pytania nie była indywidualna sprawa Spółki w rozumieniu art. 14 b § 1 Ordynacji podatkowej i Spółce nie można było przypisać statusu "zainteresowanego". Organ zauważył, że obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej, o którym mowa

w art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie jest obowiązkiem podatkowym, o którym mowa

w Ordynacji podatkowej, lecz formalnym ograniczeniem, narzuconym

przez ustawodawcę w celu wprowadzenia jednolitego standardu dokumentowania zdarzeń gospodarczych dla potrzeb podatkowych. Odwołując się do wyroków sądów administracyjnych oraz poglądów doktryny, w uzasadnieniu ponownie wyjaśniono pojęcie "zainteresowanego", odnosząc je również do gwarancyjnej funkcji indywidualnych interpretacji podatkowych wynikającej z art. 14k- 14 n Ordynacji podatkowej. Organ podkreślił, że przewidziany w Ordynacji podatkowej zakres ochrony związanej z zastosowaniem się do interpretacji, może odnosić się ze swej istoty wyłącznie do interpretacji przepisów prawa materialnego. Artykuł 9 a ustawy P.d.o.p, jakkolwiek jest umiejscowiony w ustawie podatkowej zaliczanej do prawa materialnego, nie należy jednak do grupy tych przepisów, ponieważ nie reguluje on praw

i obowiązków podatnika o charakterze materialnoprawnym. Nie znajdując podstaw

do uchylenia lub zmiany zaskarżonego postanowienia, organ nie odniósł się

w jakikolwiek sposób w swoich rozważaniach do argumentu zażalenia wskazującego

na ścisły związek art. 9 a z art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p.

W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku Spółka wniosła o uchylenie postanowienia Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2012 r. oraz postanowienia z dnia 26 czerwca 2012 r. z uwagi na naruszenie art. 165 a § 1

w zw. z art. 14 b § 1 Ordynacji podatkowej przez błędne uznanie, że Spółka nie posiada statusu zainteresowanego w rozumieniu art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu powtórzono treść nieuwzględnionego przez organ zażalenia. Obowiązek z art. 9 a ustawy P.d.o.p., dotyczący dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, nie ma w ocenie Spółki charakteru wyłącznie informacyjnego. Spółka ponownie podkreśliła, że organ nie zauważa, iż art. 9 a ustawy P.d.o.p. może mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego z uwagi na jego związek z art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p. W przypadku stwierdzonego przez organy podatkowe zaniżenia dochodu (zawyżenia straty) w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa

w art. 9 a ustawy P.d.o.p., nieprzedłożenie tego rodzaju dokumentacji skutkować będzie bowiem opodatkowaniem różnicy między dochodem zadeklarowanym

przez podatnika a określonym przez organy według stawki 50 %. W końcowej części skargi zwrócono uwagę na okoliczność, że materialnoprawny charakter art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie był wcześniej kwestionowany przez organy, które wydawały indywidualne interpretacje podatkowe odnoszące się do normy w nim zawartej i nie kwestionowały interesu prawnego

podmiotów wnioskujących o ich uzyskanie.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko, że obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej dotyczy kwestii, które nie mają bezpośredniego związku z kształtowaniem obowiązku lub zobowiązania podatkowego.

Organ wskazał, że art. 19 ust. 4 P.d.o.p. znajduje zastosowanie warunkowe,

tj. o ile w pierwszej kolejności dojdzie do oszacowania dochodu na podstawie art. 11 P.d.o.p. W ocenie organu powyższe wskazuje na niewystępowanie bezpośredniego związku pomiędzy prowadzeniem dokumentacji, o której mowa w art. 9 a P.d.o.p.,

a powstaniem zobowiązania podatkowego. Dopiero bowiem łączne oszacowanie dochodu i brak stosownej dokumentacji może prowadzić do powstania dodatkowego zobowiązania podatkowego po stronie Spółki. Tym samym interpretacja, z której będzie wynikało, że Spółka nie ma obowiązku prowadzenia dokumentacji o której mowa

w art. 9 a ustawy P.d.o.p., nie będzie chroniło w sposób, o którym mowa w przepisach Ordynacji podatkowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm., dalej jako "P.u.s.a.") sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem.

Z kolei przepis art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2012 Nr 270 ze zm. – zwanej w dalszej części "P.p.s.a."), stanowi, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje m.in. orzekanie w sprawach skarg

na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie

W wyniku takiej kontroli postanowienie może zostać uchylone w razie stwierdzenia, że naruszono przepisy prawa materialnego w stopniu mającym wpływ

na wynik sprawy lub doszło do takiego naruszenia przepisów prawa procesowego, które mogłoby w istotny sposób wpłynąć na wynik sprawy, ewentualnie w razie wystąpienia okoliczności mogących być podstawą wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a), b) i c) P.p.s.a.).

Z przepisu art. 134 § 1 P.p.s.a. wynika, że Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Wykładnia powołanego wyżej przepisu wskazuje, że Sąd ma prawo ale i obowiązek dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego, nawet wówczas, gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony.

Przedmiotem zaskarżenia w rozpatrywanej sprawie jest postanowienie Ministra Finansów utrzymujące w mocy wydane na podstawie art. 165a § 1 Ordynacji podatkowej postanowienie tego organu o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji

co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego. Oceniając zaskarżone postanowienie z punktu widzenia wskazanych powyżej kryteriów, Sąd doszedł do przekonania, że narusza ono prawo w stopniu powodującym konieczność wyeliminowania go z obrotu prawnego.

Spór w niniejszej sprawie sprawdza się do ustalenia, czy organ miał podstawy

do uchylenia się od merytorycznej oceny wniosku zgłoszonego przez Spółkę w zakresie dotyczącym art. 9 a ustawy P.d.o.p.

Organ stoi na stanowisku, że art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie jest przepisem prawa materialnego, co wyłącza możliwość wydania indywidualnej interpretacji w trybie przewidzianym w Ordynacji podatkowej. W ocenie organu prowadzenie dokumentacji dotyczącej transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, nie ma bezpośredniego przełożenia na powstanie obowiązku, czy też zobowiązania podatkowego. Spółce

nie można przypisać statusu podmiotu zainteresowanego w wydaniu interpretacji, ponieważ nie mogłaby skorzystać z ochrony jaką Ordynacja podatkowa gwarantuje podmiotom stosującym się do wydanych na ich wniosek indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Strona skarżąca nie zgadza się dokonaną przez organ oceną charakteru prawnego art. 9 a ustawy P.d.o.p., wskazując na jego szerszy kontekst w związku

z art. 19 ust. 4 P.d.o.p. Obowiązek prowadzenia dokumentacji, o której mowa w 9 a ustawy P.d.o.p. nie ma zdaniem Spółki charakteru wyłącznie informacyjnego. Okoliczność nieposiadania (nieprowadzenia) dokumentacji w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi stosownie do treści art. 19 ust. 4 P.d.o.p. może mieć bowiem bezpośrednio przełożenie na wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych.

W niniejszej sprawie istotne jest wskazanie, że normatywny przedmiot interpretacji indywidualnej stanowią przepisy prawa podatkowego. Określenie "przepisy prawa podatkowego" definiuje art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej (por. "Ordynacja podatkowa. Komentarz". S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka - Medek, LexisNexis 2012 r., s. 113)

Postępowanie w sprawie indywidualnych interpretacji uregulowane zostało w rozdziale 1a Ordynacji podatkowej, jednakże na mocy art. 14h tej ustawy ustawodawca zezwolił na odpowiednie stosowanie w tej procedurze niektórych innych przepisów Ordynacji podatkowej, w tym min. art. 165a.

Zgodnie z przepisem art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy

do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Wniosek zainteresowanego o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, składany w jego indywidualnej sprawie, może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej). Stosownie zaś do art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego

oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ wydający interpretację indywidualną dokonuje oceny stanowiska wnioskodawcy i przedstawia jej uzasadnienie prawne,

a w przypadku oceny negatywnej - wskazuje stanowisko prawidłowe

wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 1 - 2 ustawy).

Istotą interpretacji indywidualnej jest rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega, jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Ocena stanowiska wnioskodawcy, a w konsekwencji - wydanie interpretacji indywidualnej, są możliwe wyłącznie wówczas, gdy kwestia stanowiąca przedmiot jego wątpliwości jest regulowana przepisami prawa podatkowego. Zainteresowanym w przedmiocie interpretacji indywidualnej jest podmiot, który zwraca się o wydanie interpretacji indywidualnej w celu prawidłowej, tj. zgodnej z obowiązującymi przepisami, realizacji swoich praw i obowiązków w sferze prawa podatkowego, wyjaśnienia

lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Tak więc, do uzyskania interpretacji indywidualnej legitymowany jest podmiot, dla którego określony stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe może rodzić konsekwencje w sferze stosunków prawopodatkowych. Instytucja interpretacji indywidualnych gwarantuje ochronę prawną wnioskodawcom, którzy zastosowali się do ich treści, a jej zakres regulują przepisy art. 14k - 14n O.p.

Stosownie do art. 165a § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej organ interpretacyjny wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie interpretacji indywidualnej gdy wniosek o jej wydanie został wniesiony przez osobę niebędącą zainteresowaną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie

tej sprawie nie może być wszczęte. Stwierdzenie, że wnioskodawca nie posiada statusu zainteresowanego w sprawie obliguje organ do odstąpienia od merytorycznej oceny wniosku dotyczącego przepisów prawa podatkowego, z tego powodu,

że wskazane we wniosku przepisy nie mają wpływu na powstanie obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego po stronie wnioskodawcy. W doktrynie podkreśla się, że art. 165 a Ordynacji podatkowej nie należy interpretować rozszerzająco. Taka wykładnia stanowiłaby skuteczny środek dla organów podatkowych ograniczający merytoryczne rozpatrywanie wniosków i oznaczałoby to ograniczenie prawa do procesu i w konsekwencji prowadziło do wykluczenia merytorycznego rozpatrzenia sprawy.

Strony niniejszego postępowania pozostają zgodne, że przedmiotem interpretacji mogą być tylko takie sytuacje faktyczne, które mogą powodować powstanie obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego po stronie wnioskodawcy, a więc które dotyczą sfery odpowiedzialności podatkowej tego podmiotu. Zagadnienie to nie budzi wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. m.in. wyrok WSA

w Szczecinie z dnia 30 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Sz 192/12 czy wyrok WSA

we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2012 r. sygn. akt I SA/Wr 1755/11 opublikowane

w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie www.nsa.gov.pl). Stanowisko to w podziela również Sąd. Zauważyć należy, że z przepisów Ordynacji podatkowej w oczywisty sposób wynika, że z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić wyłącznie osoba zainteresowana w sprawie. Reasumując, zainteresowanym w rozumieniu art. 14b § 1 ustawy Ordynacji podatkowej jest ten,

kto zwraca się o wydanie interpretacji w celu prawidłowej, tj. zgodnej z obowiązującymi przepisami, realizacji swoich praw i obowiązków w sferze prawa podatkowego, wyjaśnienia lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Dla uzyskania statusu zainteresowanego konieczne jest, aby wnioskodawca wykazał interes prawny w wydaniu interpretacji tj. wykazał, że rozstrzygnięcie w danej sprawie będzie miało wpływ na jego obowiązek podatkowy lub zobowiązanie podatkowe. Ze sposobu ukształtowania instytucji interpretacji indywidualnych, wysnuć należy wnioszek,

że pojęcie osoby zainteresowanej należy rozpatrywać przede wszystkim przez pryzmat kwestii prawnej poddanej do rozważenia organom podatkowym. Kwestia ta przesądza o możliwości skorzystania z udzielonej interpretacji. Wniosek może złożyć tylko taka osoba, która po wydaniu interpretacji może skorzystać z gwarancji, że zastosowanie się do uzyskanej interpretacji nie może jej szkodzić.

Prawidłowe i zgodne w tym zakresie stanowisko stron powoduje, że istota zaistniałego sporu musi skoncentrować się na ustaleniu charakteru prawnego art. 9 a ustawy P.d.o.p. Okoliczność, czy wynikający z art. 9a ustawy P.d.o.p. obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi może mieć wpływ na sferę odpowiedzialności podatkowej, w bezpośredni sposób rozstrzyga bowiem wątpliwość, czy Spółce przysługiwał status podmiotu zainteresowanego w wydaniu interpretacji.

W ocenie Sądu Spółka wykazała interes prawny w zakresie w jakim wystąpiła o wydanie interpretacji art.9 a ustawy P.d.o.p.

Zgodnie z art. 9 a ust. 1 ustawy P.d.o.p. podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, w związku z którymi zapłata 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 sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji. Dalsza część przepisu szczegółowo precyzuje zasady prowadzenia tej dokumentacji, w tym jej obligatoryjne elementy.

Spółka upatruje wpływu powołanego przepisu na zakres jej odpowiedzialności zasadnie zwracając uwagę na powiązany z nim art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p. Przepis ten stanowi, że w przypadku, gdy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą,

na podstawie art. 11 ustawy P.d.o.p., dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a ustawy P.d.o.p., a podatnik nie przedstawi

tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej - różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Uwzględniając zasady wykładni systemowej, Sąd nie podziela stanowiska organu, aby art. 9 a ust. 1 ustawy P.d.o.p. można było odmówić charakteru materialnego tylko z tego powodu, że reguluje on prowadzenie dokumentacji podatkowej. Strona skarżąca zasadnie wskazuje, że prowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie służy wyłącznie celom informacyjnym. Jak trafnie wskazano w skardze, treść art. 19 ust. 4 P.d.o.p. przesądza, że prowadzenie lub nieprowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9 a tej ustawy może mieć realny wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, które może być określone Spółce w

przypadku stwierdzenia, że podmioty powiązane uczestniczące w opisanej we wniosku strukturze cash pooling dokonyują pomiędzy sobą transakcji, które powinny zostać rozliczone

w ramach podatku dochodowego od osób prawnych. Z tych względów przywołane przez organ orzeczenie WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1341/11, w którym stwierdzono, że przepisy dotyczące informacji podatkowych nie mają związku z materią powstawania, realizacji i wygasania zobowiązań podatkowych, należy uznać za nieadekwatne dla stanu prawnego omawianej sprawy. W ocenie Sądu treść art. 19 ust. 4 P.d.o.p. w wystarczający sposób uzasadnia interes prawny w wydaniu interpretacji, która odpowie na pytanie, czy uczestnik struktury cash pooling jest zobowiązany prowadzić dokumentację, której mowa w art. 9 a ustawy P.d.o.p. Wbrew intencji organu stanowisko to potwierdza także argumentacja zawarta w odpowiedzi na skargę. Organ w istocie przyznaje, że niewywiązanie się z obowiązku prowadzenia dokumentacji może mieć wpływ na określenie zobowiązania podatkowego podmiotu. Okoliczność, że nieprzedłożenie prawidłowo prowadzonej dokumentacji jest tylko jednym z czynników, które spowodują podwyższone opodatkowanie nie wpływa

na materialnoprawne znaczenie tego unormowania. Podkreślić należy, że brak dokumentacji jest elementem, mogącym zwiększyć obciążenie podatkowe Spółki.

Nie jest uzasadnione twierdzenie organu, że wydanie interpretacji

we wnioskowanym przez Spółkę zakresie nie zagwarantuje ochrony prawnej. Zauważyć należy, że wydanie interpretacji w zakresie obowiązku prowadzenia dokumentacji umożliwi stronie podjęcie czynności zmierzających do uwzględnienia wprowadzonej

w art. 19 ust. 4 wyższej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Stawka podatkowa jest jednym z podstawowych elementów konstruujących zobowiązanie podatkowe. Z tych względów należy uznać, że dokonanie wykładni art. 9 a ustawy P.d.o.p. może mieć wpływ na zakres odpowiedzialności podatkowej podmiotu w sytuacji zaistnienia pozostałych okoliczności opisanych w art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p. Dokumentacja podatkowa w rozumieniu art. 9a ustawy P.d.o.p. ma wykazać,

że wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Obowiązek tworzenia tej dokumentacji stwarza podatnikom możliwość przedstawienia wszelkich okoliczności dających podstawę

do uwzględnienia rynkowego charakteru tych transakcji. Z tego punktu widzenia przepis art. 9a ustawy P.p.d.p. spełnia nie tylko funkcję informacyjną, ale także funkcję gwarancyjną. Proces opracowywania dokumentacji podatkowej, w zależności

od przedmiotu i charakteru transakcji oraz dostępnych danych, może okazać się procesem długim i czasochłonnym. W związku z tym, dokumentacja podatkowa powinna być sporządzana przez podatników na bieżąco, nie zaś jedynie na wypadek kontroli organów podatkowych. Należy zauważyć, że przypadku ewentualnego udzielenia interpretacji sprzecznej ze stanowiskiem Spółki (tj., że w związku

z uczestnictwem w strukturze cash pooling będzie zobowiązana do prowadzenia dokumentacji) także spełnia funkcję gwarancyjną. Stawka sankcyjna z art. 19 ust. 4 ustawy P.d.o.p. nie znajduje zastosowania nie z powodu samego faktu prowadzenia dokumentacji, lecz w sytuacji stwierdzenia, że podatnik zadbał o to, aby przedstawiona dokumentacja spełniała warunki określone w art. 9a ust. 1 ustawy P.d.o.p., a więc wykazała, że podmioty

powiązane ustaliły warunku transakcji w sposób nieodbiegający od warunków rynkowych.

W ocenie Sądu forma dokumentowania określonych zdarzeń może kreować skutki materialnoprawne w zakresie zobowiązań podatkowych, w tym np. nakaz określenia zobowiązania w wyższej niż zadeklarowana wysokości w oparciu o wyższą stawkę podatkową. Nieprawidłowe prowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9 a ustawy P.d.o.p., stanowi konieczny warunek zastosowania przez organ sankcyjnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli decyduje to o wysokości wymiaru podatku, to należy uznać, że wskazany przepis ma charakter materialnoprawny. Sąd wskazuje na marginesie, że materialnoprawny charakter art. 9 a P.d.o.p znajduje także potwierdzenie w jednolitej dotychczas praktyce organów wydających interpretacje w tym zakresie, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt II FSK 179/11 uznający zarzut naruszenia art.9 a ustawy P.d.o.p. za zarzut podniesiony w zakresie prawa materialnego).

Ponieważ art. 9 a ustawy P.d.o.p. nie jest przepisem o znaczeniu wyłącznie technicznym strona skarżąca była legitymowana do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie interpretacji. Wskazała, że jest podmiotem zainteresowanym w rozumieniu art. 14b Ordynacji podatkowej, bo rozstrzygnięcie ma dotyczyć jej praw i obowiązków. Szczegółowo przedstawiła również zdarzenie przyszłe, do którego miała się odnosić interpretacja.

Niezasadna odmowa wydania interpretacji indywidualnej zawierającej ocenę prawną stanowiska wnioskodawcy stanowi naruszenie art. 14b § 1, art. 14c Ordynacji podatkowej oraz art. 165a Ordynacji podatkowej. Odmowa wszczęcia postępowania nastąpiła pomimo wniesienia żądania przez podmiot będący zainteresowanym.

Ponownie rozpoznając sprawę organ winien dokonać merytorycznej oceny wniosku Spółki oraz dokonać interpretacji art. 9 a ustawy P.d.o.p. w zakresie wskazanym przez wnioskodawcę.

Z uwagi na stwierdzone naruszenie prawa procesowego, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku na mocy art. 145 § 1 pkt 1 lit. c). w zw. z art. 135 P.p.s.a. uchylił postanowienia wydane w obu instancjach. Na zasadzie art. 152 P.p.s.a. zaskarżone postanowienie nie może być wykonane. O kosztach orzeczono na zasadzie art. 200 w zw. z art. 209 P.p.s.a.