

II FSK 4000/13 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2016-03-08	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2013-12-23	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Andrzej Jagiełło /przewodniczący/ Bogusław Woźniak Maciej Jaśniewicz /sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
Hasła tematyczne	Podatkowe postępowanie	
Sygn. powiązane	III SA/Wa 3335/12 - Wyrok WSA w Warszawie z 2013-08-28	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok i oddalono skargę Dz.U. 2011 nr 74 poz 397 at. 9a ust. 1, art. 11 ust. 1, art. 11 ust. 4, art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 14 ust. 1 - ust. 3, art. 16 ust. 1 pkt 8	
Powołane przepisy	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity	

Tezy

Transakcją w świetle art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 ze zm.) będzie także wniesienie aportu do spółki kapitałowej w formie udziałów lub akcji, zakup (nabycie) udziałów, czy objęcie akcji lub udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący – Sędzia NSA Andrzej Jagiełło, Sędzia NSA Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca), Sędzia WSA (del.) Bogusław Woźniak, Protokolant Dorota Rembiejewska, po rozpoznaniu w dniu 8 marca 2016 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 sierpnia 2013 r. sygn. akt III SA/Wa 3335/12 w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa [...] "P." S.A. z siedzibą w P. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 31 sierpnia 2012 r. nr IPPB5/423-456/12-2/AS w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości, 2) oddala skargę, 3) zasądza od Przedsiębiorstwa [...] "P." S.A. z siedzibą w P. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego z upoważnienia Ministra Finansów kwotę 340 (słownie: trzysta czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Wyrokiem z dnia 28 września 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 3335/12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w sprawie ze skargi P. S.A. z siedzibą w P. uchylił interpretację indywidualną Ministra Finansów (Organ upoważniony: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) z dnia 31 sierpnia 2012 r. w przedmiocie podatku dochodowego od

osób prawnych.

2. Z uzasadnienia wyroku Sądu I instancji wynika, że Spółka wystąpiła z wnioskiem o udzielenie interpretacji, w którym podała, że jest spółką Skarbu Państwa działającą w ramach Grupy Kapitałowej P. (dalej zwana: "Grupa P."). Podstawową jej działalnością jest eksploatacja sieci rurociągów transportujących rosyjską ropę naftową dla największych producentów paliw w Polsce oraz w Niemczech. Skarżąca posiada całościowy lub w niektórych przypadkach jedynie większościowy pakiet akcji lub udziałów w kapitałach zakładowych spółek współtworzących Grupę. Wskazano, 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:

1. Na podstawie umowy przeniesienia udziałów, w listopadzie 2009 r. Skarb Państwa tytułem aportu wniósł do P. 100% udziałów spółki O. sp. z o.o. (dalej: "O."), w zamian za objęcie akcji nowej emisji P.

2. W sierpniu 2010 r. na podstawie umowy objęcia akcji Skarb Państwa tytułem aportu wniósł do P. 85% akcji S. S.A. (dalej: "S.") w zamian za objęcie akcji nowej emisji. We wrześniu 2010 r. nastąpiła rejestracja w KRS podwyższenia kapitału zakładowego P., które zostały objęte przez Skarb Państwa.

3. W październiku 2010 r. Skarżąca dokonała nabycia od S. 100% udziałów w Pt. sp. z o.o. (dalej: "Pt.") w zamian za wkład pieniężny.

4. We wrześniu 2011 r. P. posiadający 85% akcji S. nabył dodatkowe akcje nowej emisji tej spółki w zamian za wkład pieniężny. Wyemitowane dodatkowe akcje zwykle podwyższyły kapitał zakładowy S., a P. zwiększył swój udział w kapitale zakładowym tej spółki do 90,35%.

5. Skarżąca, będąc posiadaczem 52% udziałów C. sp. z o.o. (dalej: "C.") nabyła w marcu 2012 r. pozostałe 48% udziałów od współników C. w zamian za wkład pieniężny, stając się 100% właścicielem tej spółki.

6. W marcu 2012 r. podniesiono kapitał zakładowy w O. Udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki w całości objął P. w zamian za wkład pieniężny, zachowując 100% udział w tej spółce.

7. W latach 2010-2012 podniesiony został kapitał zakładowy M. Spółka z o.o. (DALEJ: "M.") w zamian za wkład pieniężny.

Podsumowując Skarżąca wskazała, że zawarła w latach 2009 - 2012 cztery typy transakcji:

- wniesienie przez Skarb Państwa aportem udziałów lub akcji do P.,
- objęcie przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym P. w zamian za aport,
- objęcie przez P. akcji (udziałów) w zamian za wkład pieniężny,
- objęcie przez P. akcji (udziałów) w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za

wkład pieniężny.

W związku z powyższym Skarżąca zapytała, czy ciąży na niej obowiązek dokumentacyjny, o którym mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm., dalej zwana: "u.p.d.o.p."), tj. czy powinna sporządzić dokumentację cen transferowych dla następujących transakcji kapitałowych:

- 1) otrzymania przez P. aportem udziałów O. od Skarbu Państwa; objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym P.,
- 2) otrzymania przez Spółkę aportem akcji S. od Skarbu Państwa; objęcia przez Skarb Państwa akcji w podwyższonym kapitale zakładowym P.;
- 3) nabycia udziałów w Pt od S.,
- 4) objęcia nowo wyemitowanych akcji S.,
- 5) nabycia pozostałych udziałów C. od wspólników C.,
- 6) objęcia nowo ustanowionych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym O. i M.

Skarżąca podniosła, że obowiązek dokumentacyjny, wynikający z art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., nie ma zastosowania w przypadku transakcji realizowanych przez nią ze Skarbem Państwa, tj. transakcji wniesienia aportem przez Skarb Państwa akcji S. oraz udziałów w O. w zamian za akcje P. Nie ma też obowiązku dokumentowania transakcji objęcia nowych akcji S. i udziałów O. z uwagi na brak opodatkowania tych transakcji. Jej zdaniem nie podlega ponadto opodatkowaniu, a zatem również kontroli organów podatkowych, zakup udziałów w C. i P. do czasu sprzedaży tych udziałów. Skarżąca w konsekwencji doszła do przekonania, że z uwagi na brak objęcia tych transakcji zakresem opodatkowania podatkiem dochodowym, nie podlegają one obowiązkowi dokumentacyjnemu w zakresie cen transferowych.

3. Dyrektor Izby Skarbowej działający z upoważnienia Ministra Finansów wydał interpretację z dnia 31 sierpnia 2012 r. w której uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe. Organ wskazał, że pomiędzy Skarżącą, a podmiotami, z którymi dokonano poszczególnych transakcji, zachodzi związek o charakterze powiązań kapitałowych oraz majątkowych, który spełnia dyspozycję art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. W konsekwencji objęcie udziałów (akcji) w podwyższonym kapitale podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11 u.p.d.o.p. 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 u.p.d.o.p., w przypadku przekroczenia progu, o którym mowa w art. 9a ust. 2 tej ustawy. Organ odwołując się do języka potocznego stwierdził, że pojęcie "transakcja" można zdefiniować jako wszelkiego rodzaju czynności prawne powodujące przeniesienie własności dóbr. W rezultacie każde wniesienie aportu będzie uznane za transakcję. W związku z tym organ stwierdził, 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 takich

transakcji kapitałowych.

2.1. Po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, Skarżąca wywiodła skargę do WSA w Warszawie, w której wniosła o uchylenie interpretacji. Zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 9a w związku z art. 11 u.p.d.o.p., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na uznaniu przez organ, że w przedstawionym przez Skarżącą stanie faktycznym na podmiocie wnoszącym bądź otrzymującym wkład pieniężny, niepieniężny (aport) oraz nabywającym udziały w zamian za wkład pieniężny, ciąży obowiązek dokumentacyjny. Ponadto zarzuciła naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 14h w zw. z 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., dalej zwana: "Ordynacja podatkowa"), poprzez naruszenie zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

2.2. W uzasadnieniu skargi podniesiono, że w przypadku czynności opisanych w pkt 1 i 2 wniosku dochodzi do tzw. wymiany udziałów, która - zgodnie z art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p. - nie powoduje osiągnięcia przychodów przez żadną ze stron. W takiej sytuacji nakładanie na Skarżącą dodatkowego obowiązku dokumentacyjnego jest niezasadne, gdyż nie ma żadnego racjonalnego powodu, którego realizacji mógłby taki obowiązek służyć. Ponadto, niezależnie od przedmiotu transakcji, transakcje dokonywane przez podatnika ze Skarbem Państwa nie podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu, o którym mowa w art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. Natomiast w przypadku czynności, o których mowa w pkt 4, 6 i 7 wniosku, nie dochodzi do wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu), lecz wkładu pieniężnego, który nie powoduje osiągnięcia przychodu przez wnoszącego, a więc, w ocenie Spółki, czynności te również nie powinny podlegać obowiązkowi dokumentacyjnemu. W analizowanej sytuacji nie było możliwe oszacowanie dochodu na podstawie art. 11 u.p.d.o.p. W ocenie Skarżącej podobne wnioski mogą zostać wyciągnięte w przypadku nabycia, w zamian za wkład pieniężny, udziałów w Pt. od S. (pytanie nr 3) oraz pozostałych udziałów C. od jej współników (pytanie nr 5), gdyż transakcja ta nie wywołuje żadnych skutków podatkowych dla Skarżącej.

2.3. W odpowiedzi na skargę, organ wniosł o jej oddalenie.

2.4. W uzasadnieniu Sąd I instancji stwierdził, że fakt powiązania kapitałowego pomiędzy Skarżącą a pozostałymi podmiotami współtworzącymi grupę kapitałową był niewątpliwy. Zdaniem WSA w Warszawie istota sporu sprowadzała się do tego czy obowiązek dokumentacyjny dotyczył jakichkolwiek czynności pomiędzy tak powiązаныmi podmiotami Grupy, czy też jedynie takich transakcji, których dokonywanie skutkowało powstaniem albo zmianą wielkości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, i które w związku z tym mogły być potencjalnie źródłem nadużyć podatkowych. Pierwszą z tych opcji reprezentował w sprawie Minister Finansów, a drugą - Spółka. W ocenie Sądu I instancji uznać należało, że pojęcie "transakcja", użyte w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., ograniczyć trzeba tylko do drugiej, wyżej wskazanej kategorii czynności prawnych. Stąd rację należało przyznać Spółce, że zaprezentowany we wniosku stan faktyczny nie skutkował dla niej obowiązkiem dokumentacyjnym. Podniesiono, że zasadniczą kwestią dla ustalenia istnienia obowiązku dokumentacyjnego jest przesądzenie, czy wypełnienie tego obowiązku służy jakiegokolwiek wartości, ze względu na którą obowiązek dokumentacyjny wprowadzono do ustawy. Obowiązek sporządzania szczegółowego opisu cen transferowych służyć ma eliminowaniu sztucznego, nielegalnego zaniżania dochodów w razie dokonywania transakcji z podmiotami powiązаныmi. Sąd I instancji wskazał, że w sprawie nie chodziło o to, aby sporządzić katalog transakcji z podmiotami powiązаныmi, które rodzą dla podatnika

obowiązek dokumentacyjny, ale o to, aby ocenić, czy opisane we wniosku 7 konkretnych transakcji, dokonanych przez Skarżącą w latach 2009 – 2012, skutkują tym obowiązkiem. Stwierdzono, iż wadliwy był pogląd Spółki, że tylko transakcje sprzedaży kreują taki obowiązek, lecz ze względu na *ratio legis* art. 9a u.p.d.o.p. za prawidłowy uznano w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku pogląd Spółki, że opisane we wniosku czynności z zakresu prawa handlowego nie kreują dla niej obowiązku dokumentacyjnego. WSA w Warszawie odnosząc się do transakcji oznaczonych nr 1 i nr 2 wskazał, że nieracjonalne byłoby oczekiwanie sporządzania dokumentacji cen transferowych. Transakcje te polegały bowiem na wniesieniu przez Skarb Państwa aportu do Skarżącej, w zamian za udziały. Przychód wnoszącego aport stanowi, jak wynika z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., nominalna wartość udziałów, przy odpowiednim zastosowaniu art. 14 ust. 1 - 3 u.p.d.o.p. Ustalając przychód wnoszącego aport należy kierować się art. 14 u.p.d.o.p., jeśli podmiot wnoszący aport zaniżył swój przychód i zachodzi potrzeba jego oszacowania. Tym samym nie stosuje się art. 11 u.p.d.o.p., a zastosowanie tego właśnie przepisu jest konstrukcyjnie wpisane do jej art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p., który przewiduje *modus procedendi* dla organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej, w sytuacji zniżenia przez podatnika dochodu lub zawyżenia straty. Dodatkowo Sąd I instancji zauważył, że wnoszącym aport jest Skarb Państwa, który na mocy art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. jest zwolniony z podatku dochodowego. W takiej sytuacji nawet najbardziej starannie albo najbardziej niedbale prowadzona dokumentacja, a nawet jej brak w ogóle, w niczym nie zmienia faktu, iż Skarb Państwa i tak zwolniony jest z jakiegokolwiek podatku dochodowego. Bezprzedmiotowe więc byłoby rozważanie zastosowania wobec Skarbu Państwa stawki sankcyjnej z art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p., gdyż nie jest logicznie możliwe zniżenie dochodu lub zawyżenie straty podatkowej podmiotu, który jest ustawowo zwolniony z podatku. Jeśli chodziło o przychód otrzymującego aport (transakcja nr 1 i nr 2), to art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. wyłącza z kategorii przychodów wartości otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Po stronie Spółki otrzymanie aportu jest podatkowo obojętne, czego nie może zmienić żadna dokumentacja cen transferowych. Odnosząc się do transakcji nr 3, tj. nabycia przez Spółkę 100% udziałów w spółce kapitałowej od S., w zamian za wkład pieniężny, to zasadnie zauważyła Skarżąca, że art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. wyklucza z katalogu kosztów podatkowych wydatki na nabycie udziałów w spółkach prawa handlowego. Jakikolwiek dalsze losy nabytych udziałów nie mogą mieć znaczenia dla istnienia obowiązku dokumentacyjnego w związku z transakcją nabycia udziałów, gdyż taki obowiązek aktualizuje się w chwilę dokonania transakcji. W razie zbycia udziałów z całą ostrością pojawiła się kwestia kosztu podatkowego, gdyż ten sam art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. poniesionym wydatkom przypisuje status kosztów podatkowych w chwili zbywania nabytych wcześniej udziałów. Niemniej Spółka zapytała we wniosku o obowiązek dokumentacyjny w związku z transakcją nabycia udziałów od S., a nie w związku z transakcją ewentualnego zbycia tak nabytych udziałów. Sąd I instancji potraktował analogicznie transakcję oznaczoną nr 5, czyli nabycie od wspólników C. Sp. z o.o. 48% udziałów w tej spółce w zamian za wkład pieniężny. Podzielił również ocenę Spółki, iż transakcje opisane we wniosku pod pozycjami nr 4, 6 oraz 7 także nie kreują - dla żadnej ze stron - przychodu. Nabycie udziałów w spółkach powiązanych nie skutkuje przychodem Spółki (art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.), w związku z tą transakcją nie występuje przychód i dochód, nie ma więc przedmiotu szacowania na podstawie art. 11 u.p.d.o.p. Obowiązek dokumentacyjny odpada, gdyż w związku z tą transakcją nie istnieje żadne niebezpieczeństwo zniżenia podatku Skarżącej.

3.1. W skardze kasacyjnej Minister Finansów wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W oparciu o art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z

2012 r. Nr 153 poz. 270 ze zm.; zwana dalej : "p.p.s.a."), autor skargi kasacyjnej zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 9a ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. poprzez niezasadne przyjęcie, iż obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczy wyłącznie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które w jakikolwiek sposób mogą rodzić lub zmieniać wielkość zobowiązania w podatku dochodowym po stronie podatnika.

3.2. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że Sąd I instancji błędnie ograniczył pojęcie "transakcja", użyte w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p do transakcji których dokonywanie skutkować może powstaniem albo zmianą wielkości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym i które w związku z tym mogą być potencjalnie źródłem nadużyć podatkowych. W ocenie organu brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia aby transakcje których stroną jest Skarb Państwa zostały wykluczone z obowiązku dokumentacji, o którym mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p Zdaniem organu taka wykładnia tego przepisu wypacza sens i ratio legis tej normy.

3.3. W odpowiedzi na skargę kasacyjną wniesiono o jej oddalenie.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

4.1. Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

4.2. Sedno sporu wiąże się z rozstrzygnięciem wykładni prawa materialnego związanego z nałożeniem przez ustawodawcę na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, która obejmuje szczegółowo wymieniony w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. zakres informacji. W pierwszej kolejności należy ustalić zakres znaczeniowy pojęcia "transakcji", którą posługuje się ten przepis. Punktem wyjścia dla dalszych zabiegów interpretacyjnych powinno być bowiem jego właściwe rozumienie. Nie zostało ono na użytek ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zdefiniowane. Zdaniem Spółki oznacza ono wyłącznie nabycie lub sprzedaż towarów (dóbr) lub usług i nie obejmuje wnoszenia do spółek kapitałowych aportów. W ocenie Sądu I instancji podstawowe znaczenie dla przyjęcia, czy mamy do czynienia z transakcją w rozumieniu art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. ma to, czy umowa, z której ona wynika może skutkować zdarzeniem relewantnym na gruncie ustawy podatkowej, bez względu na jej causa. Za zdarzenie relewantne uznano zaś takie, przy którym wypełnienie obowiązków dokumentacyjnych służy wartości, która legła u podstaw wprowadzenia tego obowiązku, a tą należy ustalać poprzez odwołanie się do ratio legis ustawodawcy rekonstruowanym poprzez względy aksjologiczne. Naczelnny Sąd Administracyjny pragnie jednak zauważyć, że pojęcie "transakcji" z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. ma już ugruntowane znaczenie zarówno w orzecznictwie jak i w doktrynie. Wskazuje się mianowicie przy rekonstrukcji jego znaczenia na konieczność odwołania się do reguł znaczeniowych języka polskiego i sięgnięcia do definicji słownikowych, zgodnie z którymi "transakcja" rozumiana jest jako "zawarcie umowy, zwłaszcza handlowej dotyczącej kupna lub sprzedaży; układ, porozumienie jako wynik rokowań" (tak P. Małecki, M. Mazurkiewicz, pkt IV.2 w Komentarz do art.9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, publ. LEX/el, znaczenie to przyjęto za Słownikiem języka polskiego PWN). Dalej wskazano w cytowanej publikacji, że 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. Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 grudnia 2014 r., w sprawie II FSK 2849/12 (publ. LEX nr 1620604) przyjęto, że ustawodawca używając określeń transakcja i transakcje posłużył się naturalnym językiem potocznym. W

języku potocznym "transakcja" zasadniczo oznacza: zawarcie umowy w sprawie kupna sprzedaży czegoś (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); zawarcie umowy, zwłaszcza handlowej dotyczącej kupna lub sprzedaży; układ, porozumienie jako wynik rokowań (Słownik języka polskiego pod redakcją M. Szymczaka. PWN. Warszawa 1998, t. III, s.523). W takim ujęciu na tle art. 9a ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że termin "transakcja" jest synonimem pojęcia "umowa". Podobne stanowisko, co do znaczenia tego pojęcia przyjęto także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2015 r. w sprawie II FSK 3137/14 (publ. na stronie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przyjąć zatem należy, że transakcją w świetle art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 ze zm.) będzie także wniesienie aportu do spółki kapitałowej w formie udziałów lub akcji, zakup (nabycie) udziałów, czy objęcie akcji lub udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny.

4.3. Literalna wykładnia art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. wskazuje, że normodawca nie wprowadził żadnego dodatkowego warunku, od spełnienia którego uzależniłby obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Nie zwolnił też, ani nie wyłączył od tego obowiązku żadnego kręgu podmiotów będących z mocy art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnikami podatku dochodowego. Na gruncie wobec tego reguł wykładni językowej brak jest podstaw do przyjmowania aby z zakresu normowania tego przepisu wyłączono jakiś rodzaj transakcji. Należy zatem rozważyć, czy z uwagi na cel tej regulacji można wywodzić brak obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w odniesieniu czy to do transakcji, które nie skutkują powstaniem przychodu lub dochodu, bądź też z uwagi na jakieś szczególne cechy podmiotu będącego jedną ze stron transakcji. Na cel tej regulacji zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje pośrednio wyliczenie składników, które ma obejmować sporządzana dokumentacja. Są nimi zaś obligatoryjnie: 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) metoda 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 obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym. Należy także zauważyć, że analizowany przepis art. 9a u.p.d.o.p. pełni funkcję zabezpieczającą dla podatników, gwarantując podmiotom powiązanym, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 pkt 1 u.p.d.o.p., że sporządzenie poprawnej merytorycznie dokumentacji pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych. Jego podstawowym celem jest analiza rynkowych warunków transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Także w literaturze wskazano, że celem tej regulacji jest określenie, czy ceny za dane dobro lub dobra oraz świadczone usługi, stosowane przez podmiot z partnerem powiązanym z tym podmiotem ustalone zostały zgodnie z zasadami rynkowymi (zgodnie z zasadą *arm's length*), tj. zgodnie z warunkami, jakie w porównywalnych okolicznościach ustaliłyby podmioty niezależne (por. P. Małeckie, M. Mazurkiewicz, pkt IV.2 w Komentarz do art.9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, publ. LEX/el). Analiza poszczególnych punktów zamieszczonych w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. wskazuje ponadto, że zabezpieczenie stosownej dokumentacji ma na celu nie tylko

ocenę pojedynczej lub kilku transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi pod kątem jej opodatkowania jako pojedynczego zdarzenia kreującego powstanie w pierw obowiązkowi podatkowego, a następnie jego konkretyzacji w postaci zobowiązania podatkowego, lecz także możliwość ich oceny dokonywanej w przyszłości przy dokonaniu stosownych ustaleń faktycznych w zakresie otwartego stanu faktycznego, jaki charakteryzuje podatek dochodowy od osób prawnych. Obowiązek ten nie może być antycypowany poprzez możliwość lub prawdopodobieństwo wystąpienia przychodu lub dochodu z jednej transakcji poddanej obowiązkowi dokumentacji. Przede wszystkim należy wskazać na konieczność określenia funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (w tym z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka) oraz określenia wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty, na co wskazują wprost pkt 1 i 2 art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.

4.4. Odnosząc się zaś do poszczególnych przepisów wskazanych przez WSA w Warszawie, które miałyby wskazywać na brak potrzeby sporządzania dokumentacji podatkowej należy wskazać, że sama możliwość weryfikacji wielkości przychodu w wysokości nominalnej wartości udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, o której stanowi art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w oparciu o regulacje wynikającą z art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p. nie może wykluczać obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Jak już wskazano powyżej ma ona charakter gwarancyjny, a zatem uprzedni w stosunku do danej transakcji. Zaś mechanizm przewidziany w art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p. dotyczy weryfikacji już dokonanych transakcji i przewiduje możliwość określenia przychodu przez organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p. wprowadza metodę postępowania i weryfikacji cen transakcji zbycia majątku podatnika w stosunku do wszystkich podmiotów, które nie muszą być ze sobą powiązane, jak w przypadkach wskazanych w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Należy wobec tego podzielić poglądy wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2012r., w sprawie II FSK 2068/10 (publ. LEX nr 1113613), że stwierdzenie istnienia powiązań kapitałowych i osobowych pomiędzy stronami transakcji, o których mowa w art. 11 u.p.d.o.p., wyklucza zastosowanie procedury wynikającej z art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. - z pominięciem zastosowania lub przynajmniej rozważenia możliwości zastosowania instrumentów przewidzianych w art. 11 u.p.d.o.p. Wynika stąd, że wzajemne relacje tych dwóch przepisów są odwrotne aniżeli przyjął to WSA w Warszawie, gdyż procedura szacowania dochodu przewidziana w art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. ma charakter szczególny (*lex specialis*) i wyprzedza stosowanie zasad weryfikacji ceny odbiegającej od wartości rynkowej. Mając z kolei na uwadze regulację pomieszczoną w art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., na mocy której do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, należy mieć na uwadze także implikacje wynikające z tego przepisu dla kosztów uzyskania na podstawie wynikającej z art. 7 ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2 (czyli m.in. 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). Jednakże które z poniesionych kosztów emisji akcji lub objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością dotyczą wyłącznie przychodu neutralnego podatkowo, a które stanowią koszty ogólne funkcjonowania spółki kapitałowej, są zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. - kosztami uzyskania przychodów, wymaga dokonania ustaleń faktycznych, gdyż w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2011 r., w sprawie II FPS 6/10 (publ. ONSAiWSA 2011/3/46), tylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez

których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do reguł wyrażonych w treści art. 12 ust. 4 pkt 4 i art. 7 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. w związku z art. 15 ust. 1 tej ustawy. Nie zasługują na aprobatę także wywody dotyczące braku podstaw do ustalania kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów albo akcji w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych wkładów, udziałów, akcji oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e. Stosownie do tego przepisu ustawodawca poprzez wyłączenie z katalogu kosztów uzyskania, a następnie sformułowanie wyjątku od tego wyłączenia, faktycznie przyjmuje regułę, zgodnie z którą wydatki tego rodzaju w istocie stanowią koszt uzyskania przychodu z kapitałów, lecz z przesuniętym momentem ich ustalania na chwilę odpłatnego zbycia m.in. akcji i udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Powoduje to swego rodzaju "zamrożenie" takiego rodzaju kosztu od dnia jego poniesienia do chwili powstania obowiązku podatkowego z tytułu zbycia akcji bądź udziałów i uzyskania tym samym przychodu z kapitałów pieniężnych. W języku prawniczym tego rodzaju koszty nazywane są także "historycznymi", czyli mającymi związek z przeszłością, czy też nawet istniejącymi, dokonanymi w przeszłości. Zgodnie zaś z art. 9a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. dokumentacja podatkowa ma obejmować określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty. Ex definitione zatem dokumentacja ta nie dotyczy tylko przebiegu jednej odrębnej transakcji objętej obowiązkiem, ale też i jej skutków które mogą powstać w przyszłości. Należy zatem podkreślić, że w sytuacjach opisanych we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji występują rzeczywiste transfery środków pieniężnych i innych aktywów (akcji, udziałów w spółkach) pomiędzy stronami transakcji, które potencjalnie mogą nie odzwierciedlać warunków rynkowych już na dzień ich dokonania.

4.5. Wbrew stanowisku Sądu I instancji także to, że w niektórych opisanych transakcjach stroną jest Skarb Państwa nie powoduje per se możliwości odstąpienia od obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Zakres podmiotowy opodatkowania dochodów osób prawnych wyznaczony został w art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Krąg osób prawnych został zdefiniowany w art. 33 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.), zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Skarb Państwa jest szczególnego rodzaju osobą prawną, a zgodnie z art. 34 k.c. jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. W stosunkach cywilnoprawnych wykonuje on niewładcze, właścicielskie zadania państwa, lecz z zachowaniem równorzędności podmiotów, czyli w zakresie określanym jako dominium. Co do zasady Skarb Państwa jest zatem podatnikiem podatku dochodowego, lecz korzystającym ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Z tych powodów Skarb Państwa nie rozlicza się z omawianego podatku. Zwolnienia podatkowe stanowią wyłom od zasady powszechności opodatkowania. Faworyzowanie niektórych grup osób przy opodatkowaniu dochodów może wynikać z różnych powodów. W przypadku Skarbu Państwa

uzasadnieniem jest to, iż ten sam podmiot jest również wierzycielem podatkowym i nakładanie na niego szeregu obowiązków instrumentalnych związanych z obliczeniem i poborem podatku, a następnie jego wpłatą na rzecz określonego statio fisci jest zbędne i rozmija się z celem mającym na uwadze taniść poboru podatku. Nie oznacza to jednak, że Skarb Państwa realizując swe funkcje w zakresie właścicielskim nie podlega regułom gospodarki rynkowej. Zwrot legislacyjny o zwolnieniu od podatku Skarbu Państwa nie oznacza, że ustawodawca ten szczególny podmiot całkowicie wyłączył spod zakresu stanów faktycznych i prawnych dotyczących opodatkowania. Zwolnienie to dotyczy zatem określonych podatkowo-prawnych stanów faktycznych, które co do zasady objęte są obowiązkiem podatkowym, ale ustawodawca, kierując się pewnymi względami, uwalnia od podatku pewne podmioty z uwagi na ich szczególną cechę. W wyniku zwolnienia podmiotowego, pomimo istnienia obowiązku podatkowego, nie dochodzi do powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wskazanych w ustawie podatkowej stanów faktycznych i prawnych dotyczących jednak wyłącznie ściśle określonych podmiotów. Zwolnienie podatkowe nie wyłącza zatem generalnie objętych nim zdarzeń i podmiotów z zakresu działania ustawy podatkowej, a tylko taki zapis mógłby stanowić podstawę odstąpienia od obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi.

4.6. Uznanie, że w sprawie zachodzi jedynie naruszenie prawa materialnego i nie ma naruszeń przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy, dało podstawę do uchylecia przez Naczelnny Sąd Administracyjny zaskarżonego wyroku i rozpoznania skargi, gdyż istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona (art. 188 p.p.s.a.). Skarga do WSA w Warszawie nie była zasadna, gdyż organ interpretacyjny dokonał prawidłowej interpretacji art. 9a ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. Konieczne było zatem oddalenie skargi na podstawie art. 151 p.p.s.a.

4.7. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 oraz art. 209 p.p.s.a.