

IPPB5/423-446/14-2/AS - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/423-446/14-2/AS
Data	2014.08.06
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi
Istota interpretacji	brak obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy Spółka zawarła kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym podmiotem powiązanyim i dokonuje grupowania usług

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) 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, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku z dnia 14 maja 2014 r. (data wpływu 19 maja 2014 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy Spółka zawarła kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym podmiotem powiązanyim i dokonuje grupowania usług – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 19 maja 2014 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy Spółka zawarła kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym podmiotem powiązanyim i dokonuje grupowania usług.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Spółka S.A. (dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej towarów. Wnioskodawca jest częścią A., jednego z największych na świecie koncernów handlowych.

Wnioskodawca będąc częścią dużego międzynarodowego koncernu, dokonuje wielu transakcji z podmiotami powiązanyimi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”).

Często powstają więc sytuacje, gdzie z jednym podmiotem powiązanyim występuje jedna duża transakcja wymagająca udokumentowania oraz szereg innych transakcji, dotyczących różnych świadczeń, opiewających na kwoty od paruset złotych do kilku tysięcy.

Wnioskodawca dokonuje grupowania usług i od tak zagregowanej wartości określa obowiązek dokumentowania.

Przykładowo, Wnioskodawca ma zawarte trzy umowy pożyczki z podmiotem powiązanyim A, umowę o świadczenie usług X i umowę o świadczenie usług Y. W takiej sytuacji Wnioskodawca bada, czy

wartość wszystkich umów dotyczących pożyczki przekracza 30 000 EUR i jeśli tak, to Wnioskodawca przygotowuje dokumentację podatkową dla poszczególnych transakcji dotyczących pożyczek. Równocześnie, jeśli określona cena oddzielnie dla usług X i dla usług Y nie przekracza 30 000 EUR, to Wnioskodawca stoi na stanowisku, że nie spoczywa na nim obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowych dotyczących tych usług.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy w przypadku, gdy Wnioskodawca zawarł kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym powiązaniem podmiotem, to dla określenia obowiązku przygotowania dokumentacji podatkowych biorąc pod uwagę limit określony w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT, Wnioskodawca powinien brać pod uwagę łączną wartość jednego rodzaju transakcji, a nie łączną wartość wszystkich transakcji z danym podmiotem powiązaniem...

Zdaniem Wnioskodawcy, postępowanie zaprezentowane w stanie faktycznym jest prawidłowe, a wskazany w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT limit należy odnosić odrębnie do wynagrodzenia zapłaconego za każdą z usług (zagregowanych rodzajowo), świadczonych na rzecz Wnioskodawcy na podstawie umów łączącej Wnioskodawcę z podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy o CIT.

Na podstawie art. 9a ust. 1 ustawy o CIT, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – (...), są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

1. określenia funkcji, jakie spełniać 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 inny podmiot,
5. wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te 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,

Zgodnie z art. 9a ust. 2 ustawy o CIT obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi obejmuje transakcję lub transakcje, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych świadczeń przekracza równowartość:

- 100.000,00 Euro dla transakcji o wartości nieprzekraczającej 20% wartości kapitału zakładowego,
- 30.000,00 Euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
- 50.000,00 Euro – w pozostałych przypadkach.

Zdaniem Wnioskodawcy, powyższe oznacza, że nie w każdym przypadku na podatniku spoczywa obowiązek sporządzenia i dokumentacji podatkowej.

Obowiązek ten powstaje, dopiero gdy łączna kwota (lub jej równowartość) transakcji dokonywanej z podmiotem powiązaniem lub gdy zapłata należności wynikających z takich transakcji przekracza określone w ustawie o CIT wartości.

Ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia „transakcja”, oraz „wartość transakcji”. Z tych powodów należy uznać, że wypowiadając się o transakcji/transakcjach ustawodawca posłużył się w tym zakresie językiem potocznym.

Zgodnie z literalną wykładnią, „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).

W art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 ustawy o CIT terminem „transakcja” ustawodawca posługuje się zarówno w liczbie pojedynczej, jak i w liczbie mnogiej. I tak, w art. 9a ust. 1 stanowi się o obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej: „takiej transakcji” i „takich transakcji”; w art. 9a ust. 2 dosłownie mowa o transakcji i transakcjach („obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje”). Przepisy art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 ustawy o CIT stanowią o obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązаныmi, to jest między podatnikiem, którego dotyczyć może obowiązek sporządzania omawianej dokumentacji a danym podmiotem z nim – w sposób prawnie znaczący – powiązany.

Biorąc pod uwagę powyższe, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że transakcja winna być rozpatrywana jako świadczenie dotyczące, przykładowo, tych samych usług. Czyli pojęcie „transakcje” w liczbie mnogiej użyte w art. 9a ust. 2 zdaniem Wnioskodawcy powinno dotyczyć jednorodnych transakcji, tj. jak w opisywanym w stanie faktycznym przykładzie umów pożyczek i tylko taka skumulowana wartość będzie stanowiła o obowiązku dokumentowania danej transakcji – pożyczki. Nieuzasadnione zdaniem Wnioskodawcy byłoby twierdzenie, że do zagregowanej wartości powinna zostać zaliczona wartość umowy o świadczenie usług X i umowy o świadczenie usług Y (vide stan faktyczny), co skutkowałoby powstaniem obowiązku dokumentowania dla każdej transakcji z podmiotem powiązany A, choćby transakcja miała wartość 1 złoty. Taka interpretacja prowadziłaby do absurdalnych wniosków i świadczyłaby o nieracjonalności ustawodawcy.

Powyższe potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 grudnia 2008 roku (sygn. ILPB3/423-637/08-2/HS), w której wskazano, iż: „Jeżeli podatnik zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązany, ale transakcje te dotyczą różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, to wartość tych poszczególnych świadczeń nie podlega zsumowaniu. W konsekwencji, dla stwierdzenia, czy wystąpił obowiązek dokumentowania tych transakcji, wartość każdego z tych świadczeń, z określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych limitami 100.000, 30.000 i 50.000 euro, porównujemy odrębnie. Jeżeli jednak podatnik zawiera nawet kilka umów z tym samym partnerem powiązany, dotyczących świadczeń jednego rodzaju, dla których ustalono jedną cenę (np. w ramowej umowie dostawy określono cenę jednostkową produktu, który będzie później dostarczany na podstawie odrębnych zamówień i odrębnie fakturowany), to dla stwierdzenia czy wystąpił obowiązek dokumentowania tych transakcji, sumujemy wartość tych świadczeń (tub rzeczywiście zapłacone w roku podatkowym kwoty wymagalnych w roku podatkowym świadczeń) i te zsumowane już wartości porównujemy z limitami 100.000, 30.000 i 50.000 euro”.

Również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 stycznia 2013 roku o sygn. akt II FSK 1052/11 skład orzekający potwierdził stanowisko Wnioskodawcy: „Reasumując, z przeprowadzonej i przedstawionej powyżej wykładni prawa, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wynika, że obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654, z późn. zm.), powstaje, jeżeli wartość wszystkich świadczonych usług tego samego

rodzaju z tytułu transakcji z podmiotem powiązaniem przekroczyła kwotę wskazaną w art. 9a ust. 2 pkt 2 wymienionej ustawy”.

Również doktryna potwierdza stanowisko Wnioskodawcy.

Przykładowo, w komentarzu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dariusza Strzelca można przeczytać: „Dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna i kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w roku podatkowym. Jeżeli podatnik zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązaniem, ale dotyczą one różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, to wartość tych poszczególnych świadczeń nie podlega zsumowaniu”.

Podsumowując, zdaniem Wnioskodawcy, wskazany w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT limit należy odnosić odrębnie do wynagrodzenia zapłaconego za każdą z usług (po uprzednim połączeniu świadczeń rodzajowo) świadczonych na rzecz Wnioskodawcy na podstawie umów łączących Wnioskodawcę z podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy o CIT, a nie do skumulowanej wartości wszystkich transakcji pomiędzy Wnioskodawcą, a podmiotem powiązaniem.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy Spółka zawarła kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym podmiotem powiązaniem i dokonuje grupowania usług, jest 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 przepisem art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.), podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązaniem z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłacono 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, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniać 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.

Powyższy obowiązek, na podstawie art. 9a ust. 2 ww. ustawy, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi, 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 zauważył Wnioskodawca, pojęcie „transakcja” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego, ani cywilnego, zatem można uznać, że nie posiada ono definicji legalnej. W takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, w myśl którego (według internetowego Słownika Języka Polskiego - <http://sjp.pwn.pl>) „transakcja” to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, też zawarcie takiej umowy.

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.

Należy także zauważyć, że 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 powiązаныmi.

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%”, o czym była mowa na wstępie.

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 obowiązku 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, – 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 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.

Z powyższego wyraźnie wynika, że aby powstał wymóg sporządzania wspomnianej dokumentacji podatkowej, konieczne jest jednoczesne ziszczenie się dwóch warunków: musimy mieć do czynienia z transakcją oraz taka transakcja musi mieć miejsce pomiędzy podmiotami powiązanymi, z uwzględnieniem limitów kwotowych określonych w ustawie podatkowej.

W ramach możliwych konfiguracji umownych w praktyce mogą istnieć przy tym następujące sytuacje:

- a. w danym roku podatkowym przedmiotem transakcji będzie jedno świadczenie (usługa) w ramach jednej umowy,
- b. przedmiotem transakcji może być wiele świadczeń (usług) w ramach jednej umowy,
- c. przedmiotem transakcji może być wiele świadczeń (usług) w ramach wielu umów.

Odrębne ustalanie cen za poszczególne transakcje prowadziłoby przy tym do obejścia obowiązku dokumentacyjnego poprzez „przerzucanie” części ceny jednej usługi na inną, co zaprzeczałoby ratio legis instytucji dokumentowania transakcji z podmiotem powiązanym i w efekcie umożliwiałoby unikanie kontroli, czy zastosowane ceny transferowe odpowiadają warunkom rynkowym.

Podany wyżej przykład nie jest jedynym, który obrazuje możliwości obejścia art. 9a ustawy – podać można też i taki przykład, kiedy kontrahenci w sposób sztuczny dzielą okres objęty transakcją a czynią to w tym celu, aby zaniżyć wartość świadczenia w ramach usługi poniżej limitu 30 000 EURO. Dalej – możliwe jest też dzielenie dostawy towaru według kryterium jego przedmiotu, tj. np. w ramach dostawy artykułów biurowych „odrębne” określenie ceny dla dostawy papieru, „odrębne” dla dostawy tonerów, „odrębne” dla dostawy urządzeń kserograficznych i drukarek, itd. Możliwa gama takiego „odrębnego” ustalania cen na poszczególne usługi bądź towary jest praktycznie nieograniczona.

Organ podatkowy posłużył się podanymi przykładami dla wskazania, że choć na gruncie literalnego, gramatycznego brzmienia art. 9a ust. 2 ustawy nie daje on niezawodnych, pewnych wyników interpretacyjnych (przepis nie wskazuje, czy użyty dwukrotnie przymiotnik „łączny” odnosi się

do wartości świadczenia odrębnie ustalonej przy każdej usłudze, czy do sumy świadczeń), to jednak ratio legis omawianej instytucji wydaje się oczywiste i zmierza do realizacji obowiązku dokumentowania cen transferowych z transakcji z podmiotami powiązanymi.

W przedstawionym stanie faktycznym przesłanką obowiązku dokumentacyjnego jest zatem wartość transakcji lub grupy transakcji realizowanych z podmiotem powiązanym w momencie, gdy nastąpi przekroczenie w roku podatkowym poziomów określonych w art. 9a ust. 2 ustawy podatkowej. W sytuacji gdy łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy czy też umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym z podmiotem powiązanym w danym roku podatkowym przekroczy progi wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy sporządzać ww. dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem.

Z powyżej powołanych przepisów wynika, że dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w danym roku podatkowym.

Ustawodawca nie przewiduje przy tym możliwości zwolnienia podatnika z obowiązku sporządzania jej ze względu na sposób i metodę zawarcia umowy pomiędzy stronami, np. z uwagi na rodzajowe pogrupowanie usług, tj. „zagregowanie”, o którym mowa we wniosku.

Zgodnie z opisanym stanem faktycznym Spółka jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej towarów. Wnioskodawca jest częścią A., jednego z największych na świecie koncernów handlowych. Wnioskodawca będąc częścią dużego międzynarodowego koncernu, dokonuje wielu transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Często powstają więc sytuacje, gdzie z jednym podmiotem powiązanym występuje jedna duża transakcja wymagająca udokumentowania oraz szereg innych transakcji, dotyczących różnych świadczeń, opiewających na kwoty od paruset złotych do kilku tysięcy.

Wnioskodawca dokonuje grupowania usług i od tak zagregowanej wartości określa obowiązek dokumentowania.

W oparciu o powyższe stwierdzić należy, że pomiędzy Wnioskodawcą a podmiotami, z którymi Spółka dokonuje 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 i uzasadnia dokumentowanie cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Odnosząc się do przywołanego przez Spółkę przykładu stwierdzić zatem należy, że w kontekście dokonanych powyżej ustaleń prawnych wszystkie ww. transakcje z podmiotem powiązanym należy traktować łącznie jako operacje handlowe zawierane z jednym kontrahentem w danym roku podatkowym. Tym samym nie należy dokonywać łączenia wartości tylko jednego rodzaju transakcji, np. z uwagi na zawarcie trzech umów pożyczek, bo – co wykazano powyżej – o obowiązku sporządzania dokumentacji z podmiotem powiązanym decyduje łączna wartość wszystkich transakcji z nim dokonywanych w danym roku podatkowym, a inny sposób realizacji tego obowiązku podatkowego prowadziłyby do obejścia prawa i negował sens instytucji dokumentacji cen transferowych z podmiotami powiązanymi.

Podsumowując, w oparciu o opisany we wniosku stan faktyczny oraz przywołane przepisy prawa należy stwierdzić, że w przypadku, gdy Wnioskodawca zawarł kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym powiązanym podmiotem, to dla określenia obowiązku przygotowania dokumentacji podatkowych –

biorąc pod uwagę limit określony w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT – Wnioskodawca powinien brać pod uwagę łączną wartość wszystkich transakcji z danym podmiotem powiązany.

Spółka błędnie przyjęła, że wskazany w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT limit należy odnosić odrębnie do wynagrodzenia zapłaconego za każdą z usług (po uprzednim połączeniu świadczeń rodzajowo) świadczonych na rzecz Wnioskodawcy na podstawie umów łączących Wnioskodawcę z podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy o CIT, a nie do skumulowanej wartości wszystkich transakcji pomiędzy Wnioskodawcą, a podmiotem powiązany. Co wykazano powyżej, samo pogrupowanie poszczególnych umów i ich rodzajowe wydzielenie („zagregowanie”) przez Spółkę nie wpływa na możliwość odrębnego traktowania kwot zapłaconych za każdą z usług w odniesieniu do limitu określonego w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i taka metoda może zacierać faktyczny obraz przebiegu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi poprzez zniekształcanie jego wyniku finansowego w skali danego roku podatkowego.

Tym samym stanowisko Spółki w zakresie braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdy Spółka zawarła kilka różnego rodzaju transakcji z tym samym podmiotem powiązany i dokonuje grupowania usług, należało uznać za nieprawidłowe.

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