

IPPB5/423-821/12-2/AS - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/423-821/12-2/AS
Data	2012.12.18
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	1) Czy Wnioskodawca jest zobowiązany sporządzić dokumentację podatkową (tzw. dokumentację cen transferowych), zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami? 2) Czy Wnioskodawca będzie zobowiązany sporządzić dokumentację cen transferowych, zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, z związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia, których zawarcie ze Spółkami jest planowane w przyszłości?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze 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 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 17.09.2012 r. (data wpływu 19.09.2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 1) - **jest nieprawidłowe.**
- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z planowanym zawarciem umów między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 2) - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 19.09.2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami oraz z planowanym zawarciem umów między Wnioskodawcą i Spółkami.

W przedmiotowym wniosku zostały przedstawione następujące zdarzenia przyszłe.

Wnioskodawca wchodzi w skład grupy kapitałowej zajmującej się realizacją projektów niemieckiego funduszu inwestującego środki inwestorów w projekty deweloperskie na rynku nieruchomości komercyjnych, m.in. w Polsce.

W skład grupy kapitałowej realizującej inwestycje nieruchomościowe w Polsce wchodzi spółki celowe (dalej: „Spółki celowe”), w ramach których realizowane są poszczególne przedsięwzięcia nieruchomościowe. Spółki celowe mają formę prawną spółek komandytowych. Celem zwiększenia

efektywności działania grupy w Polsce, we Wnioskodawcy skoncentrowane zostały funkcje związane z obsługą operacyjną poszczególnych Spółek celowych. W tym celu Wnioskodawca zawiera ze Spółkami celowymi umowy o świadczenie usług, obejmujących:

- a. Obserwację rynku;
- b. Poszukiwanie nieruchomości, na których możliwe jest wybudowanie obiektu;
- c. Przeprowadzenie badania prawnego, ekonomicznego i technicznego nieruchomości;
- d. Usługi tłumaczeniowe;
- e. Poszukiwania najemców obiektu lub jego części;
- f. Usługi marketingowe;
- g. Zarządzanie projektami, w tym nadzór nad prowadzonymi pracami budowlanymi;
- h. Usługi prawne;
- i. Doradztwo przy zakupie i sprzedaży nieruchomości;
- j. Pomoc przy uzgodnieniu i zapewnieniu warunków finansowania transakcji.

Z tytułu świadczonych usług Wnioskodawca otrzymuje od Spółek celowych stosowne wynagrodzenie, zgodnie z postanowieniami zawartych umów.

Komplementariuszami w Spółkach celowych są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wchodzące w skład grupy kapitałowej. Do reprezentowania Spółek celowych upoważnione są osoby reprezentujące komplementariusza. Zarówno w zarządzie Wnioskodawcy, jak i w zarządzie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością będących komplementariuszami Spółek celowych stanowiska obejmują te same osoby fizyczne.

Ponadto Wnioskodawca nie wyklucza zawierania ze Spółkami celowymi umów o świadczenie usług, na podstawie których będą świadczone usługi, jak opisano powyżej.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1. Czy Wnioskodawca jest zobowiązany sporządzić dokumentację podatkową (tzw. dokumentację cen transferowych), zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami...
2. Czy Wnioskodawca będzie zobowiązany sporządzić dokumentację cen transferowych, zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, z związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia, których zawarcie ze Spółkami jest planowane w przyszłości...

Zdaniem Wnioskodawcy, nie jest on zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami.

Podobnie nie będzie on zobowiązany do sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z planowanym zawarciem umów między Wnioskodawcą i Spółkami.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy CIT - 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, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniają będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),

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

Powyższy obowiązek, na podstawie art. 9a ust. 2 Ustawy CIT, 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 Ustawy CIT, albo
2. 30000 EURO - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych albo
3. 50 000 EURO - w pozostałych przypadkach.

Art. 9a ust. 3 Ustawy CIT stanowi, iż obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłata należności wynikająca z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20000 EURO.

Zgodnie z przedstawionym w niniejszym wniosku stanem faktycznym transakcje dokonywane pomiędzy Wnioskodawcą a Spółkami nie mają charakteru wskazanego w art. 9a ust. 3 Ustawy CIT, jak również transakcje których dokonanie między Wnioskodawcą a Spółkami jest planowane nie będą mieć charakteru wskazanego w art. 9a ust. 3 Ustawy CIT.

W myśl art. 11 ust. 1 Ustawy CIT, jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym” bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
 2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą zwana dalej „podmiotem zagranicznym” bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
 3. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów
- 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

Zgodnie z art. 11 ust. 4 Ustawy CIT, przepisy ust. 1 - 3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
2. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Użyte w art. 11 ust. 4 Ustawy CIT pojęcie „podmiot krajowy” oznacza podatnika podatku dochodowego mającego siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski i odnosi się do transakcji dokonywanych między podatnikami podatku dochodowego, zdefiniowanymi w ustawie jako „podmioty krajowe”.

W związku z powyższymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy CIT są wyłącznie podmioty będące podatnikami podatku dochodowego.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 Ustawy CIT, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej.

W myśl art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnikami tego podatku są osoby fizyczne.

Jako że spółki osobowe nie posiadają osobowości prawnej, nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym Spółki jako spółki komandytowe nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (jako że Spółki nie są osobami fizycznymi, nie są również podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych). Podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy Spółek. Dlatego też Spółki nie mogą zostać uznane za „podmioty krajowe” w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 Ustawy CIT.

W związku z powyższym Wnioskodawca i Spółki nie mogą zostać uznane za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 Ustawy CIT.

Jako że zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych dotyczy transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 Ustawy CIT, w przedstawionym stanie faktycznym art. 9a ust. 1 Ustawy CIT nie znajduje zastosowania. W konsekwencji transakcje dokonywane przez Wnioskodawcę ze Spółkami nie podlegają obowiązkowi sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Podobnie, w związku z umowami, których zawarcie między Wnioskodawcą i Spółkami jest w przyszłości planowane, nie znajdzie zastosowania art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, co oznacza, że transakcje, których dokonywanie jest w przyszłości planowane, nie będą podlegać obowiązkowi sporządzania cen transferowych.

Stanowisko takie potwierdzają interpretacje organów skarbowych, m.in.:

- interpretacja indywidualna wydana w dniu 17 lutego 2012 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPB3/423-290/11-2/KJ;
- interpretacja indywidualna wydana w dniu 19 grudnia 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPBI/2/423-1157/11/AP;
- interpretacja indywidualna wydana w dniu 16 czerwca 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu sygn. ILPB3/423-96/11-4/EK.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego uznaje się w zakresie:

- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 1) – **za nieprawidłowe**.
- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z planowanym zawarciem umów między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 2) – **za nieprawidłowe**.

Tytułem wstępu warto zauważyć, że grupy kapitałowe jako formy współdziałania gospodarczego samodzielnych podmiotów powstają w celu rozwoju przedsiębiorstwa poprzez powiększanie rozmiarów działalności gospodarczej, a także uzyskiwania przewagi konkurencyjnej. Grupa kapitałowa, poprzez to, że jej struktura skupia co najmniej dwie spółki powiązane kapitałowo i pozakapitałowo, ma możliwość prowadzenia wspólnej polityki kredytowej i inwestycyjnej wewnątrz tej organizacji, co wpływa na jej konkurencyjność. Grupy kapitałowe mogą lepiej wykorzystać wewnętrzne zasoby przedsiębiorstw wchodzących w ich skład, a także kadre zarządzającą. Powiązania występujące pomiędzy spółkami tworzącymi grupę kapitałową dają spółkom możliwość finansowania zewnętrznego wewnątrz grupy kapitałowej, co sprzyja przyjętej strategii grupy oraz może być szansą dla przedsiębiorstw o słabszej kondycji finansowej.

Pomiędzy spółkami tworzącymi grupę kapitałową może wystąpić szereg powiązań, które zachodzą pomiędzy uczestnikami grupy. Więzy takie mogą występować pomiędzy:

- spółką dominującą a spółką zależną
- spółką dominującą a spółką stowarzyszoną,
- spółką dominującą a pozostałymi spółkami,
- spółkami: zależnymi, stowarzyszonymi i pozostałymi.

W grupie kapitałowej podstawą istniejących więzi są powiązania kapitałowe, które dają możliwość oddziaływania właścicielskiego. Powstają one z chwilą, gdy jedna ze spółek staje się właścicielem akcji, bądź udziałów innej spółki, co wpływa na siłę i strukturę istniejących powiązań. Z punktu widzenia poziomów i kierunków tego typu powiązań wyróżnia się następujące zgrupowania:

- o strukturze jednoszczeblowej (spółka dominująca – spółki zależne),
- o strukturze wieloszczeblowej (spółka dominująca – spółki zależne I stopnia - spółki zależne II stopnia),
- o strukturze krzyżowej, jako wielostronne, wzajemne powiązania kapitałowe spółki dominującej i spółek zależnych różnych stopni.

Powiązania majątkowe występują wtedy, gdy majątek, który jest własnością jednej ze spółek uczestniczącej w grupie kapitałowej wykorzystywany jest w działalności innej spółki tej grupy. Mogą w takiej sytuacji występować powiązania pomiędzy spółką matką i jej spółkami córkami, jak również między spółkami córkami. Powiązania majątkowe mogą dotyczyć majątku trwałego, obrotowego, rzeczowego majątku trwałego, wartości niematerialnych i prawnych oraz finansowego majątku trwałego. Powiązania majątkowe stwarzają spółce dominującej możliwość lepszego oddziaływania ekonomicznego na spółki córki.

Niezbędne uzupełnienie powiązań kapitałowych stanowią z kolei powiązania kontraktowe. Spółki uczestniczące w grupie kapitałowej zawierają umowy pomiędzy sobą, a także z innymi podmiotami gospodarczymi spoza grupy tak, że umowy te stanowią formalną podstawę do egzekwowania

obowiązków uczestników wobec grupy. Często umowy gospodarcze zawierane pomiędzy uczestnikami grupy kapitałowej szczegółowo określają:

- powiązania produkcyjno-handlowe stron,
- powiązania w zakresie rachunkowości, działalności marketingowej i inwestycyjnej,
- strategiczną rolę oraz decyzyjne i władcze funkcje dla specjalnie powołanej organizacji do prowadzenia polityki finansowej w grupie,
- dystrybucyjną rolę drugiej specjalnej organizacji dla realizacji wzajemnych rozliczeń finansowych w ramach struktury grupy kapitałowej.

Natomiast powiązania personalne sprowadzają się do równoczesnego pełnienia funkcji w organach władzy (rady nadzorczej, komisji rewizyjnej, zarządach) różnych uczestników grupy kapitałowej przez te same osoby bądź równoczesne zatrudnienie tych samych pracowników w różnych spółkach grupy.

W grupie kapitałowej mogą wystąpić zarówno pionowe, jak i poziome powiązania personalne. Powiązania pionowe występują pomiędzy spółką dominującą a spółkami zależnymi, a powiązania poziome dotyczą jednoczesnego pełnienia funkcji bądź zatrudnienia w spółkach zależnych.

Powiązania personalne wpływają na umocnienie integracji grupy wokół jej celów strategicznych i ułatwiają nadzór nad działalnością spółek zależnych.

Należy podkreślić, że jednostkami powiązanymi mogą być zasadniczo jedynie spółki prawa handlowego: spółki kapitałowe (z o.o. i akcyjne) oraz osobowe (jawne, partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne), a także przedsiębiorstwa państwowe. Jedynie w przypadku jednostki współzależnej dopuszcza się inną, niż spółka handlowa i przedsiębiorstwo państwowe formę organizacyjno-prawną, np. spółka cywilna.

Należy zauważyć, że na gruncie przepisów prawa podatkowego pomiędzy określonymi podmiotami gospodarczymi w toku prowadzonej działalności mogą istnieć opisane powyżej powiązania zarówno osobowe, jak i kapitałowe.

Zaistnienie takich powiązań narzuca przedsiębiorcom szczególne obowiązki i z drugiej strony naraża na wyższy, niż w przypadku podmiotów niezależnych, poziom ryzyka podatkowego. Sprowadza się ono zasadniczo do możliwości zastosowania przez organy podatkowe tzw. sankcyjnej stawki w podatku dochodowym, która wynosi aż 50% oszacowanego przez organ dochodu.

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

1. określenie funkcji, jakie 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 obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Należy zatem zauważyć, że obowiązek dokumentacyjny - co do zasady - realizowany jest w dwóch sytuacjach:

1. gdy transakcje są dokonywane przez podatników z podmiotami z nimi powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – jak w opisanym we wniosku stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym lub
2. gdy zapłata wynikająca z transakcji jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję jako dokumentacja „cen transferowych”.

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 tej dokumentacji przez te organy (art. 9a ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zasadnym wydaje się, aby przedmiotową dokumentację kompletować na bieżąco, w miarę realizacji transakcji, które z punktu widzenia ustawy trzeba kwalifikować jako transakcje z podmiotami powiązanymi.

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

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

Definicja podmiotów powiązanych została zawarta w art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. I tak, jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub

pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo

2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów - 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, a także, gdy
4. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
5. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów i gdy
6. istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub wynikające ze stosunku pracy albo majątkowe pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

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

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

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

Zgodnie z opisanym we wniosku stanem faktycznym i zdarzeniem przyszłym Wnioskodawca wchodzi w skład grupy kapitałowej zajmującej się realizacją projektów niemieckiego funduszu inwestującego środki inwestorów w projekty deweloperskie na rynku nieruchomości komercyjnych, m.in. w Polsce.

W skład grupy kapitałowej realizującej inwestycje nieruchomościowe w Polsce wchodzi spółki celowe (dalej: „Spółki celowe”), w ramach których realizowane są poszczególne przedsięwzięcia nieruchomościowe. Spółki celowe mają formę prawną spółek komandytowych. Celem zwiększenia efektywności działania grupy w Polsce, we Wnioskodawcy skoncentrowane zostały funkcje związane

z obsługą operacyjną poszczególnych Spółek celowych. W tym celu Wnioskodawca zawiera ze Spółkami celowymi umowy o świadczenie usług, obejmujących:

- a. Obserwację rynku;
- b. Poszukiwanie nieruchomości, na których możliwe jest wybudowanie obiektu;
- c. Przeprowadzenie badania prawnego, ekonomicznego i technicznego nieruchomości;
- d. Usługi tłumaczeniowe;
- e. Poszukiwania najemców obiektu lub jego części;
- f. Usługi marketingowe;
- g. Zarządzanie projektami, w tym nadzór nad prowadzonymi pracami budowlanymi;
- h. Usługi prawne;
- i. Doradztwo przy zakupie i sprzedaży nieruchomości;
- j. Pomoc przy uzgodnieniu i zapewnieniu warunków finansowania transakcji.

Z tytułu świadczonych usług Wnioskodawca otrzymuje od Spółek celowych stosowne wynagrodzenie, zgodnie z postanowieniami zawartych umów.

Komplementariuszami w Spółkach celowych są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wchodzące w skład grupy kapitałowej. Do reprezentowania Spółek celowych upoważnione są osoby reprezentujące komplementariusza. Zarówno w zarządzie Wnioskodawcy, jak i w zarządzie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością będących komplementariuszami Spółek celowych stanowiska obejmują te same osoby fizyczne. Ponadto Wnioskodawca nie wyklucza zawierania ze Spółkami celowymi umów o świadczenie usług, na podstawie których będą świadczone usługi, jak opisano powyżej.

Z uwagi na fakt, iż zarówno w zarządzie Wnioskodawcy, jak i w zarządzie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością będących komplementariuszami Spółek celowych stanowiska obejmują te same osoby fizyczne należy stwierdzić, że w opisanej we wniosku sytuacji pomiędzy Wnioskodawcą a Spółkami celowymi zachodzi związek o charakterze osobistych powiązań kapitałowych, który spełnia dyspozycję art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nie ma zatem racji Wnioskodawca twierdząc, że Wnioskodawca i Spółki nie mogą zostać uznane za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 Ustawy CIT. Możliwość istnienia powiązań pomiędzy podmiotami nie należy przy tym zaważać do istniejącego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązku podatkowego podatnika.

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

Zgodnie z art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązek ten obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami 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.

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

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

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

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

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

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

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

Transakcja jest definiowana jako:

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

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

Podsumowując, w oparciu o przedstawiony we wniosku stan faktyczny i zdarzenie przyszłe oraz przytoczone przepisy prawa należy stwierdzić, że:

1. Wnioskodawca, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami celowymi jako podmiotami powiązaniem, jest zobowiązany sporządzić dokumentację podatkową transakcji zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT,
2. Wnioskodawca, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia, których zawarcie ze Spółkami celowymi jest planowane w przyszłości, będzie zobowiązany sporządzić dokumentację transakcji zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT,

Jak wynika z opisanego we wniosku stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego realizowane, a także planowane w przyszłości transakcje, są / będą dokonywane w ramach grupy kapitałowej przez Wnioskodawcę z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co spełnia dyspozycję art. 9a ust. 1 niniejszej ustawy dla ustalenia obowiązku dokumentacyjnego przedmiotowych transakcji.

Zatem stanowisko Spółki w zakresie:

- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z umowami o świadczenie usług i umowami zlecenia zawartymi między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 1) - należało uznać za nieprawidłowe,
- braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy CIT, w związku z planowanym zawarciem umów między Wnioskodawcą i Spółkami (pytanie Nr 2) - należało uznać za nieprawidłowe.

Końcowo należy podkreślić, iż przywołane przez Wnioskodawcę interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego:

- interpretacja indywidualna wydana w dniu 17 lutego 2012 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi sygn. IPTPB3/423-290/11-2/KJ;
- interpretacja indywidualna wydana w dniu 19 grudnia 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPBI/2/423-1157/11/AP;
- interpretacja indywidualna wydana w dniu 16 czerwca 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu sygn. ILPB3/423-96/11-4/EK wydane zostały w indywidualnych sprawach i nie mogą być źródłem praw i obowiązków w innych sprawach.

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

Każdą sprawę Organ podatkowy jest zobowiązany traktować indywidualnie. Z uwagi na powyższe przywołane interpretacje przepisów prawa podatkowego: Nr IPTPB3/423-290/11-2/KJ, Nr IBPBI/2/423-1157/11/AP i Nr ILPB3/423-96/11-4/EK nie są wiążące dla tut. Organu podatkowego i mają walor jedynie informacyjny.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia przedstawionego w stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.