

## ITPB3/423-89/13/14-S/MK - Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ITPB3/423-89/13/14-S/MK
Data	2014.12.04
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązanymi Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Powiązania gospodarcze, rodzinne, kapitałowe
Istota interpretacji	Czy transakcje pomiędzy Wnioskodawcą - spółką o.o., a spółką komandytową, która nie posiada podmiotowości podatkowej w podatku dochodowym (posiadają ją dopiero wspólnicy tej spółki, w tym Wnioskodawca) stanowią transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi, które wymagają prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej?

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 § 4 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 Bydgoszczy działający w imieniu Ministra Finansów – po uwzględnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 20 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 808/13– stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 22 lutego 2013 r. (data wpływu 25 lutego 2013 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie udzielenia interpretacji indywidualnej dotyczącej (w zakresie zagadnienia zawartego w pytaniu trzecim wg numeracji wskazanej we wniosku) – **jest prawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 25 lutego 2013 r. został złożony ww. wniosek w zakresie dotyczącym m.in. stosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

#### **W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.**

Wnioskodawca - spółka z o.o. zawiązał wraz z dwoma innymi wspólnikami spółkę komandytową, w której uczestniczy jako komplementariusz. W związku z pełnieniem funkcji komplementariusza (reprezentacja oraz prowadzenie przedsiębiorstwa spółki komandytowej) otrzymywać będzie zwrot kosztów oraz wynagrodzenie za świadczone usługi. Zasady zwrotu kosztów zostały ustalone w umowie spółki i mogą być uszczegóławiane w uchwałach zgromadzenia wspólników spółki komandytowej. Zgodnie z § 10 ust. 2 umowy spółki komandytowej „Komplementariuszowi przysługuje zwrot kosztów poniesionych w związku z prowadzeniem spraw Spółki. Zwrot kosztów następuje poprzez zapłatę na rzecz Komplementariusza zryczałtowanej kwoty w wysokości 2.000 zł brutto miesięcznie, płatnej każdorazowo do 25 dnia następnego miesiąca. W przypadkach uzasadnionych zwiększonym nakładem pracy lub kosztów Komplementariusza w związku z prowadzeniem spraw Spółki

Zgromadzenie Wspólników może przyznać Komplementariuszowi, na jego pisemny wniosek dodatkowe świadczenie pieniężne tytułem zwrotu tychże kosztów".

Wnioskodawca nie wyklucza, że poza uzyskiwaniem zryczałtowanego zwrotu kosztów, zawrze ze spółką komandytową umowę na świadczenie usług doradczych lub zarządzania, na mocy której otrzymywać będzie wynagrodzenie za świadczone usługi. Byłoby to uzasadnione zaangażowaniem personelu Wnioskodawcy w reprezentację i prowadzenie spraw spółki komandytowej, które w związku z posiadaniem udziału w zysku wynoszącym zaledwie 0,2 % nie byłoby w pełni rekompensowane Wnioskodawcy. Usługi te będą bezpośrednio związane z prowadzoną przez spółkę komandytową działalnością.

Struktura kapitałowo-osobowa przedstawia się następująco: Wnioskodawca - XXX Spółka z o.o. z dwoma udziałowcami - spółką z o.o. z siedzibą w X (X X GmbH) i X X - osoba fizyczna, polski rezydent. Zarząd stanowią: XX i ZZ (także zarządca i współudziałowiec w X X GmbH). Spółka komandytowa - XXX Sp. z o.o. xx Sp. k. - jej wspólnikami są: komplementariusz – Wnioskodawca oraz komandytariusze: spółka z o.o. z siedzibą w X (X X GmbH) oraz osoba fizyczna - XX.

**W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie (oznaczone we wniosku jako trzecie).**

Czy transakcje pomiędzy Wnioskodawcą - spółką o.o., a spółką komandytową, która nie posiada podmiotowości podatkowej w podatku dochodowym (posiadają ją dopiero wspólnicy tej spółki, w tym Wnioskodawca) stanowią transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które wymagają prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej...

Wnioskodawca w odniesieniu do ww. pytania wskazał, że stosownie do treści art. 11 ust. 1 ustawy PDOP 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

1. 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
2. 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 o PDOP, 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.

Przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach (art. 11 ust. 5 ustawy o PDOP). Przy czym, posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5% (art. 11 ust. 5a ustawy o PDOP).

Z powyższego wynika, iż „podmiotem krajowym” w rozumieniu ww. przepisu jest podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przy czym, za podatnika podatku dochodowego, o którym mowa w tym przepisie, uznać należy zarówno podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

Spółka, powołując treść art. 11 ust. 1 i ust. 4 oraz ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazała, że spółka komandytowa nie jest „podmiotem krajowym”, o którym mowa w cyt. art. 11 ustawy. Transakcje gospodarcze zawierane są pomiędzy spółką komandytową, jako podmiotem gospodarczym odrębnym od wspólników, w tym Spółką z o.o. (Wnioskodawcą). Wnioskodawca (Spółka z o.o.) oraz spółka komandytowa, jako odrębny od wspólników podmiot praw i obowiązków, nie są podmiotami powiązаныmi w świetle ustawy. W konsekwencji nie wystąpi obowiązek sporządzania przez Spółkę szczególnej dokumentacji podatkowej dla transakcji zawieranych przez tę Spółkę ze spółką komandytową.

Powyższe oznacza, iż spółka komandytowa nie jest „podmiotem krajowym”, o którym mowa w cyt. art. 11 ustawy o PDOP. Transakcje gospodarcze zawierane są pomiędzy spółką komandytową, jako podmiotem gospodarczym odrębnym od wspólników, w tym Spółką z o.o. (Wnioskodawcą). Zatem biorąc pod uwagę, cytowane wyżej przepisy stwierdzić należy, iż w przedstawionym zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca (Spółka z o.o.) oraz spółka komandytowa, jako odrębny od wspólników podmiot praw i obowiązków, nie są podmiotami powiązаныmi w świetle updog.

W konsekwencji w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie wystąpi obowiązek sporządzania przez Spółkę szczególnej dokumentacji podatkowej dla transakcji zawieranych przez tę Spółkę ze spółką komandytową. Zgodnie bowiem z art. 9a ust. 1 ustawy o PDOP, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami- w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji (...).

Powyższe stanowisko potwierdzają: orzecznictwo sądów administracyjnych (np. wyroku WSA w Poznaniu z dnia 13.10.2010 r. sygn. I SA/Po 526/10), wypowiedzi przedstawicieli doktryny podatkowej oraz interpretacje organów podatkowych, w tym interpretacja wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach dn. 14.08.2012 r. znak IBPBI/2/423-546/12/AP, a także interpretacje indywidualne w sprawach: z 16.06.2011 znak ILPB3/423-96/11-4/EK oraz interpretacja z 25.08.2010 r. znak ILPB3/423-471/10-4/MM).

W dniu 14 maja 2013 Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działający w imieniu Ministra Finansów, wydał postanowienie (znak ITPB3/423-89/13/MK), w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie z wniosku Spółki z dnia 22 lutego 2013 r. (data wpływu 25 lutego 2013 r.).

Nie zgadzając się z treścią wydanego postanowienia, pismem z dnia 28 maja 2013 r. (data wpływu 31 maja 2013 r.) Spółka wniosła zażalenie na ww. postanowienie z dnia 14 maja 2013 r., wnosząc o jego uchylenie oraz wydanie interpretacji zgodnie ze złożonym wnioskiem.

Po dokonaniu analizy zarzutów postawionych w treści zażalenia, w dniu 30 lipca 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wydał postanowienie znak ITPB3/423Z-15/13/MK (data doręczenia: 1 sierpnia 2014 r.), w którym nie zgodził się z argumentacją Skarżącej i utrzymał w mocy postanowienie z dnia 14 maja 2013 r.

W dniu 2 września 2014 r. do Izby Skarbowej w Bydgoszczy – Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu wpłynęła skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy na postanowienie z dnia 30 lipca 2013 r. znak ITPB3/423Z-15/13/MK.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 20 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 808/13 (wpływ prawomocnego orzeczenia do tut. organu 10 września 2014 r.) uchylił zaskarżoną postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie i stwierdził m.in., że: „skarga wniesiona w niniejszej sprawie zasługuje na uwzględnienie, jednakże nie wszystkie z jej zarzutów Sąd uznał za zasadne”.

Sąd podniósł m.in., że w jego ocenie „Spółka wykazała interes prawny w zakresie w jakim wystąpiła o wydanie interpretacji art. 9a u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującą szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji. Dalsza część przepisu szczegółowo precyzuje zasady prowadzenia tej dokumentacji, w tym jej obligatoryjne elementy.

Spółka upatrując wpływu powołanego przepisu na zakres jej odpowiedzialności zasadnie zwraca uwagę na powiązany z nim art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. Przepis ten stanowi, że w przypadku, gdy organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11 tej ustawy, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a u.p.d.o.p., a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej - różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Uwzględniając zasady wykładni systemowej, Sąd nie podziela stanowiska organu, aby art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. można było odmówić charakteru materialnego prawa podatkowego tylko z tego powodu, że reguluje on prowadzenie dokumentacji podatkowej. Sąd zauważa, że prowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9a u.p.d.o.p. nie służy wyłącznie celom informacyjnym. Jak trafnie wskazano w skardze, treść art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. przesądza, że prowadzenie lub nieprowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9a tej ustawy może mieć realny wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, które może być określone Spółce w przypadku stwierdzenia, iż podmioty powiązane dokonują pomiędzy sobą transakcji, które powinny zostać rozliczone w ramach podatku dochodowego od osób prawnych.

Z tych względów przywołane przez organ orzeczenie WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1341/11, w którym stwierdzono, że przepisy dotyczące informacji podatkowych nie

mają związku z materiają powstawania, realizacji i wygasania zobowiązań podatkowych, należy uznać za nieadekwatne do stanu prawnego omawianej sprawy. W ocenie Sądu, treść art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. w wystarczający sposób uzasadnia interes prawny w wydaniu interpretacji, która odpowie na pytanie, czy uczestnik opisanej we wniosku struktury jest zobowiązany prowadzić dokumentację, o której mowa w art. 9a ustawy. Podkreślić należy, że brak dokumentacji jest elementem mogącym zwiększyć obciążenie podatkowe Spółki. Nie jest uzasadnione twierdzenie organu, że wydanie interpretacji we wnioskowanym przez Spółkę zakresie nie zagwarantuje ochrony prawnej. Zauważyć należy, że wydanie interpretacji w zakresie obowiązku prowadzenia dokumentacji umożliwi stronie podjęcie czynności zmierzających do uwzględnienia wprowadzonej w art. 19 ust. 4 wyższej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Stawka podatkowa jest jednym z podstawowych elementów konstruujących zobowiązanie podatkowe.

Z tych względów należy uznać, że dokonanie wykładni art. 9a u.p.d.o.p. może mieć wpływ na zakres odpowiedzialności podatkowej podmiotu w sytuacji zaistnienia pozostałych okoliczności opisanych w art. 19 ust. 4 tej ustawy. Dokumentacja podatkowa w rozumieniu art. 9a u.p.d.o.p. ma wykazać, że wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Obowiązek tworzenia tej dokumentacji stwarza podatnikom możliwość przedstawienia wszelkich okoliczności dających podstawę do uwzględnienia rynkowego charakteru tych transakcji. Z tego punktu widzenia przepis art. 9a u.p.d.o.p. spełnia nie tylko funkcję informacyjną, ale także funkcję gwarancyjną. Proces opracowywania dokumentacji podatkowej, w zależności od przedmiotu i charakteru transakcji oraz dostępnych danych, może okazać się procesem długim i czasochłonnym. W związku z tym, dokumentacja podatkowa powinna być sporządzana przez podatników na bieżąco, nie zaś jedynie na wypadek kontroli organów podatkowych. Należy zauważyć, że w przypadku ewentualnego udzielenia interpretacji sprzecznej ze stanowiskiem Spółki (t.j. że będzie zobowiązana do prowadzenia dokumentacji), także spełnia funkcję gwarancyjną. Stawka sankcyjna z art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. nie znajduje zastosowania nie z powodu samego faktu prowadzenia dokumentacji, lecz w sytuacji stwierdzenia, że podatek zadbał o to, aby przedstawiona dokumentacja spełniała warunki określone w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., a więc wykazała, iż podmioty powiązane ustaliły warunki transakcji w sposób nieodbiegający od warunków rynkowych.

W ocenie Sądu, forma dokumentowania określonych zdarzeń może kreować skutki materialnoprawne w zakresie zobowiązań podatkowych, w tym np. nakaz określenia zobowiązania w wyższej niż zadeklarowana wysokości w oparciu o wyższą stawkę podatkową. Nieprawidłowe prowadzenie dokumentacji, o której mowa w art. 9a u.p.d.o.p., stanowi konieczny warunek zastosowania przez organ sankcyjnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli decyduje to o wysokości wymiaru podatku, to należy uznać, że wskazany przepis ma charakter materialnoprawny. Sąd wskazuje na marginesie, że materialnoprawny charakter art. 9a u.p.d.o.p. znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt II FSK 179/11 uznający zarzut naruszenia art. 9a u.p.d.o.p. za podniesiony w zakresie prawa materialnego; podobnie wyroki z 10 maja 2012 r. sygn. akt II FSK 1894/10 i z 15 stycznia 2013 r. sygn. Akt II FSK 1052/11).

Reasumując stwierdzić należy, że skoro art. 9a u.p.d.o.p. nie jest przepisem o znaczeniu wyłącznie technicznym, to strona skarżąca była legitymowana do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie interpretacji. Wykazała, że jest podmiotem zainteresowanym w rozumieniu art. 14b Ordynacji podatkowej, bo rozstrzygnięcie ma dotyczyć jej praw i obowiązków.”



Ponadto Sąd wskazał, że „chybiony natomiast jest zarzut strony skarżącej naruszenia przez organ art. 14b § 6 Ordynacji podatkowej w zw. z § 1, § 2 ust. 1 i 2 oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zdaniem strony skarżącej, Dyrektor Izby Skarbowej nie jest upoważniony do wydawania postanowień w sprawie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.”

Biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 20 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 808/13 - stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego – jest prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej przez Spółkę oceny swego stanowiska.

W odniesieniu do powołanego we wniosku wyroku sądu administracyjnego, podkreślić należy, że artykuł 87 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) stanowi, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są; Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia i akty prawa miejscowego. Katalog źródeł prawa zawarty w art. 87 Konstytucji wyraźnie wyklucza orzecznictwo sądów jako źródło prawa powszechnie obowiązującego, a zatem zasady konstytucyjne nie nadają orzecznictwu sądów administracyjnych mocy powszechnie obowiązującej.

Natomiast przywołane przez Spółkę interpretacje zostały wydane w indywidualnych sprawach wnioskodawcy („zainteresowanego”), w określonym stanie faktycznym bądź zdarzeniu przyszłym, a więc tylko do nich się odnoszą. Nie mają zatem charakteru powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa podatkowego - tym samym nie są wiążące w przedmiotowej sprawie.

Podkreślić należy, że niniejsza interpretacja została wydana w oparciu o przedstawione we wniosku stan faktyczny oraz opis zdarzenia przyszłego, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, bądź skarbowej zostanie określony odmienny stan faktyczny, interpretacja nie wywoła w tym zakresie żadnych skutków prawnych.

Procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego czy kontrolnego. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. Pełna weryfikacja prawidłowości rozliczenia poszczególnych wydatków Wnioskodawcy może być dokonana jedynie w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego, będącego poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej, do której zastosowanie mają przepisy określone w art. 14h (w zamkniętym katalogu) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Końcowo należy zwrócić uwagę, że uprawnionymi do skorzystania z regulacji art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, do których należy ostateczna decyzja czy zasadnym jest wszczęcie stosownego postępowania.

Konieczną przesłanką zastosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest ustalenie przez organy podatkowe czy dochód uzyskany przez podatnika w wyniku transakcji z powiązaniem z nim podmiotem został określony na podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji, czy został właściwie zaewidencjonowany i przypisany stronom transakcji. Jednocześnie przepis ten nie dotyczy tylko transakcji zawieranych stricte między podmiotami powiązanimi. Wystarczającą przesłanką do jego zastosowania jest wystąpienie sytuacji, w której podatnik zawiera transakcje z innym podmiotem (np. spółką osobową, która nie spełnia definicji „podmiotu krajowego”) w warunkach odbiegających od rynkowych, na co wpływ mają powiązania między podatnikiem a innymi podmiotami

(np. wspólnikami spółki osobowej). Nie ulega wątpliwości, że wspólnicy spółki osobowej, jeżeli są to podmioty powiązane w myśl art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to mogą te powiązania wykorzystać dla takiego ułożenia spraw, aby dostosować warunki działania tej spółki (w tym zawieranych przez tę spółkę transakcji) do zmiany swoich obciążeń podatkowych.