

IBPB-1-2/4510-860/15/BKD - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-2/4510-860/15/BKD
Data	2016.02.09
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody
Istota interpretacji	Czy w związku z uczestnictwem w Umowie na Spółce spoczywać będzie obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 10 grudnia 2015 r. (data wpływu do tut. BKIP 15 grudnia 2015 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy w związku z uczestnictwem w Umowie na Spółce spoczywać będzie obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT – **jest nieprawidłowe.** .

UZASADNIENIE

W dniu 15 grudnia 2015 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy w związku z uczestnictwem w Umowie na Spółce spoczywać będzie obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca (dalej: „Spółka”) należy do międzynarodowej grupy kapitałowej (dalej: „Grupa”). Spółka wraz z innymi podmiotami z Grupy zamierza zawrzeć z bankiem mającym siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, posiadającym w Polsce oddział (dalej: „Bank”) umowę o zarządzanie środkami pieniężnymi dla grupy rachunków (dalej: „Umowa”). Stroną Umowy będzie z jednej strony Spółka oraz inne podmioty należące do tej samej Grupy (dalej: łącznie „Uczestnicy”, a osobno „Uczestnik”), zaś z drugiej strony Bank. Wszyscy Uczestnicy będą polskimi rezydentami podatkowymi. Umowa dotyczyć będzie zarządzania płynnością finansową Uczestników. Oznacza to, że na podstawie Umowy Bank będzie świadczył na rzecz Spółki oraz pozostałych Uczestników usługę cash pooling. Usługa ta będzie miała charakter tzw. rzeczywistego cash pooling, tj. będzie on przewidywał rzeczywiste transfery środków pomiędzy rachunkami bankowymi Uczestników. Celem usługi świadczonej przez Bank będzie zwiększenie efektywności zarządzania środkami finansowymi

Uczestników poprzez optymalne wykorzystanie nadwyżek środków pieniężnych oraz zminimalizowanie kosztów finansowania działalności gospodarczej prowadzonej przez te podmioty. Innymi słowy, takie rozwiązanie pozwoli na:

1. kompensowanie przejściowych niedoborów środków finansowych, wykazywanych przez jeden podmiot nadwyżkami wykazywanymi przez drugi podmiot,
2. minimalizację sumy kosztów kredytowania podmiotów korzystających z systemu oraz
3. optymalizację kosztów i przychodów odsetkowych w ramach Grupy.

W celu rozpoczęcia korzystania z usługi cash pooling Spółka oraz pozostali Uczestnicy zawrą z Bankiem umowy rachunków bankowych z udostępnionym przez Bank finansowaniem. Na prowadzonych na tej podstawie rachunkach Bank będzie przechowywał środki pieniężne Uczestników i będzie dokonywał na ich zlecenie rozliczeń pieniężnych. Systemem zarządzania środkami pieniężnymi objęte zostaną rachunki prowadzone w walucie polskiej. W ramach Umowy jeden z Uczestników (inny niż Spółka) zostanie wybrany tzw. Pool Leaderem. Rozliczenia w strukturze będą dokonywane za pomocą dodatkowego rachunku otwartego przez Bank na rzecz Pool Leadera, służącego jedynie do celów związanych z funkcjonowaniem cash pooling (dalej: „Rachunek Pool Leadera”), z udostępnionym przez Bank limitem zadłużenia oraz za pomocą dodatkowego rachunku otwartego na rzecz Pool Leadera, służącego jedynie do celów związanych z funkcjonowaniem cash pooling (dalej: „Rachunek Pomocniczy”), na którym wykazywane będzie końcowo saldo netto wszystkich rachunków biorących udział w strukturze cash pooling. Struktura cash pooling oparta będzie o mechanizm prawny zdefiniowany w prawie cywilnym jako subrogacja, czyli wstąpienie w prawa zaspokojonego wierzyciela poprzez spłcenie cudzego długu na podstawie art. 518 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121, z późn. zm. - dalej: „Kodeks cywilny”). Struktura cash pooling opierać się będzie na bilansowaniu (tj. zerowaniu) sald na prowadzonych przez Bank rachunkach bankowych Uczestników z wykorzystaniem Rachunku Pomocniczego Pool Leadera. Bilansowanie sald na rachunkach bankowych Uczestników dokonywane będzie na koniec każdego dnia roboczego. Subrogacja będzie dokonywana wyłącznie na linii Pool Leader - Uczestnik oraz Uczestnik - Pool Leader. Innymi słowy, Pool Leader będzie wstępował w prawa Banku z tytułu wierzytelności Banku wobec Uczestnika albo odpowiednio Uczestnik wstąpi w prawa Banku z tytułu wierzytelności Banku wobec Pool Leadera. Wraz z wstąpieniem w prawa Banku i nabyciem wierzytelności poszczególni Uczestnicy, w tym Pool Leader będą nabywali prawo do odsetek naliczanych od wartości nominalnej nabytych wierzytelności. Odsetki będą naliczane na bazie dziennej, natomiast ich płatność przez/do poszczególnych Uczestników będzie dokonywana jednorazowo w okresie rozliczeniowym (miesięcznym). Wysokość odsetek należnych poszczególnym Uczestnikom kalkulowana będzie przez Bank. Jednocześnie Bank na bazie dziennej naliczy odsetki debetowe/kredytowe od salda występującego na Rachunku Pomocniczym Pool Leadera. Raz na miesiąc w ustalonej dacie rozliczenia Bank uzna Rachunek Pomocniczy kwotą należnych odsetek, lub odpowiednio obciąży Rachunek Pool Leadera kwotą odsetek należnych Bankowi z tytułu Kredytu w Rachunku Pomocniczym. Bank będzie upoważniony do dokonywania w imieniu każdego z Uczestników potrącenia jego wierzytelności z tytułu odsetek za poprzedni miesiąc kalendarzowy z wzajemnymi i wymagalnymi wierzytelnościami Pool Leadera z tytułu odsetek za poprzedni miesiąc kalendarzowy. Odsetki narosłe w czasie poprzedniego miesiąca kalendarzowego będą wymagalne każdorazowo w dacie rozliczenia. Jeżeli po dokonaniu powyższych potrąceń pozostaną do zapłaty jakiegokolwiek kwoty

z tytułu odsetek Bank będzie upoważniony i zobowiązany do przekazania w imieniu i na rzecz Uczestników będących dłużnikami kwot pozostałych do zapłaty na rzecz uczestników będących nadal wierzycielami z tytułu wspomnianych wyżej a nie potrąconych odsetek.

W ramach systemu cash pooling nie będzie dochodziło do zawierania umów pożyczek ani depozytu nieprawidłowego w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Zgodnie z Umową z tytułu uczestnictwa w strukturze cash pooling Bank będzie pobierał od każdego z Uczestników (w tym Pool Leadera) określone opłaty miesięczne. Podsumowując, należy podkreślić, że podmiotem oferującym Uczestnikom usługi cash-poolingu, na podstawie Umowy będzie Bank. Tym samym to Bank będzie wykonywał postanowienia Umowy poprzez realizację operacji pomiędzy rachunkami bankowymi uczestniczącymi w strukturze oraz naliczanie i pobieranie/wypłatę odsetek od wzajemnych zobowiązań.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w związku z uczestnictwem w Umowie na Spółce spoczywać będzie obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT...

W ocenie Spółki, w związku z uczestnictwem w Umowie nie będzie na niej spoczywać obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT. Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy o CIT, podatnicy dokonujący transakcji, w szczególności zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 tej ustawy, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, 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 progów określonych w art. 9a ust. 2 Ustawy o CIT. Stosownie do art. 9a ust. 2a ustawy o CIT, w przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze progi nakładające obowiązek dokumentacyjny odnoszą się odpowiednio do wartości wniesionych przez wspólników wkładów, określonej umownie wartości wspólnego przedsięwzięcia, a w jej braku - wartości wspólnego przedsięwzięcia przewidywanej na dzień zawarcia umowy. Z powyższych regulacji wynika jednoznacznie, że dla powstania po stronie podatnika CIT obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek:

1. dokonanie „transakcji” lub zawarcie „umowy wspólnego przedsięwzięcia” lub „umowy o podobnym charakterze” w rozumieniu art. 9a Ustawy o CIT,
2. wyżej wymieniona „transakcja” musi zostać dokonana (lub wyżej wymienione umowy muszą zostać zawarte) pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT, oraz
3. nastąpi przekroczenie progów określonych w art. 9a ust. 2 - 2a Ustawy o CIT.

Ustawa o CIT nie wprowadza definicji pojęcia „transakcja”, którym posłużył się ustawodawca w art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT. W świetle prymatu wykładni językowej na gruncie wykładni przepisów prawa podatkowego, zasadne jest zatem odwołanie do literalnej - słownikowej definicji tego pojęcia. Posiłkując

się znaczeniem słownikowym tego terminu można wskazać, że termin „transakcja” oznacza operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług bądź też umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, jak również może być rozumiany jako samo zawarcie takiej umowy (Internetowy Słownik Języka Polskiego). Mając na względzie językowe brzmienie pojęcia „transakcja”, w ocenie Spółki, nie można uznać, że pomiędzy Spółką a pozostałymi Uczestnikami będzie dochodzić do zawierania „transakcji”. Podmioty te nie będą w ramach Umowy wzajemnie obowiązane do realizacji określonych czynności. Innymi słowy, w ramach Umowy Spółka nie będzie świadczyła usług ani dokonywała dostaw na rzecz któregokolwiek z Uczestników. Ponadto, żaden z Uczestników nie będzie świadczył usług ani dokonywał dostaw na rzecz Spółki oraz żadnego z pozostałych Uczestników. Podmiotem świadczącym usługi w opisanej powyżej strukturze cash pooling będzie Bank przy pasywnym udziale Pool Leadera, z uwagi na fakt, że w wyniku operacji przeprowadzanych przez Bank ewentualne rozliczenia dokonywane pomiędzy Uczestnikami będą miały charakter spłaty (cudzego) zobowiązania Uczestnika względem Banku (i wstąpienia w miejsce Banku jako wierzyciela na podstawie art. 518 § 1 pkt 3 Kodeksu cywilnego). W konsekwencji, przepływy pieniężne dokonywane pomiędzy Spółką a danym Uczestnikiem będą stanowić jedynie pochodną stosunku prawnego istniejącego pomiędzy Bankiem a danym Uczestnikiem, tj. uregulowaniem zobowiązań wynikających ze stosunku prawnego zawiązanego pomiędzy danym Uczestnikiem a Bankiem. „Transakcjami” w rozumieniu art. 9a Ustawy o CIT będą natomiast niewątpliwie usługi związane z obsługą systemu zarządzania płynnością finansową świadczone przez Bank na rzecz Uczestników. W tym przypadku, nie będą jednak występować powiązania pomiędzy Bankiem a Uczestnikami (w tym Spółką) w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, których istnienie jest kolejną przesłanką powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej na gruncie art. 9a Ustawy o CIT. Stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dla przykładu, w wyroku z dnia 28 sierpnia 2014 roku (sygn. akt I SA/Po 316/14) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: „(...) jedyną „transakcją” do jakiej ma dojść w przyszłości, jest umowa systemu zarządzania środkami pieniężnymi pomiędzy skarżącą a bankiem, której treścią, jak również konsekwencją są wewnętrzne rozliczenia pomiędzy uczestnikami systemu, by zapewnić całej grupie kapitałowej jak najlepszą płynność finansową i tym samym obniżyć koszty finansowania poszczególnych uczestników systemu poprzez uzyskanie niższego oprocentowania zadłużenia, a także możliwości korzystniejszego lokowania nadwyżek finansowych. Wierzycielem ma być bank, a dłużnikami uczestnicy systemu. W zależności od stanu rachunków na dzień wymagalności, wierzytelność spłacana ma być przez uczestników, bądź przez koordynującego - także uczestnika systemu. Przepływy finansowe pomiędzy uczestnikami są elementem całego systemu i warunkiem prawidłowości jego założenia - tj. płynności finansowej całej grupy kapitałowej, a nie wynikiem odrębnie zawieranych pomiędzy uczestnikami umów pożyczki. Brak jest podstaw prawnych do potraktowania opisanych mechanizmów finansowych, jako niezależnych rozliczeń pieniężnych pomiędzy uczestnikami systemu i zakwalifikowania ich, pod względem prawnopodatkowym, jako odrębnych umów pożyczek pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zatem dla oceny czy mamy do czynienia z podmiotami powiązanymi znaczenie będzie miała umowa o zarządzanie środkami pieniężnymi zawarta z bankiem - podmiotem niepowiązanym. Nie zmienia powyższego fakt, że w wyniku dokonanych przepływów, odpowiednio: koordynujący bądź pozostali uczestnicy systemu, będą wstępować w miejsce banku w prawa z wierzytelności subrogacyjnych z tytułu dokonanych spłat. Jest to bowiem konsekwencja przyjętego mechanizmu finansowego, a nie odrębna umowa pożyczki”. W ocenie Spółki, nie ulega również wątpliwości, że Umowa, które ma zostać zawarta z Bankiem nie stanowi umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym

charakterze. Pojęcie „wspólnego przedsięwzięcia” nie zostało zdefiniowane w przepisach podatkowych. W potocznym rozumieniu jest to podjęcie wspólnych działań w celu wykonania określonej inwestycji, dostarczenia towarów czy wykonania wspólnie określonych usług. Dla rachunkowego rozliczania wspólnego przedsięwzięcia wprowadzony został MSR nr 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”, w którym zdefiniowano „wspólne przedsięwzięcie” jako ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnemu nadzorowi. Ustalenie to może dotyczyć wspólnej produkcji określonego dobra, którego jeden ze wspólników nie może wykonywać samodzielnie czy też wspólnego organizowania imprez, w ramach których wspólnicy ponoszą odrębne, we własnym imieniu koszty i zaciągają własne zobowiązania na rzecz produkcji lub świadczenia usługi. Mając na uwadze powyższe, korzystanie na podstawie Umowy przez członków Grupy (Uczestników) ze świadczonej przez Bank usługi cash poolingu nie można uznać za „wspólne przedsięwzięcie” lub „umowę o podobnym charakterze”. W ramach Umowy z Bankiem Uczestnicy będą jedynie beneficjentami kompleksowej usługi świadczonej przez Bank i nie zobowiążą się do realizacji żadnych określonych działań na swoją rzecz. Stanowisko Spółki w kwestii braku obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej dla podmiotów korzystających z usług kompleksowego zarządzania płynnością finansową świadczonych przez banki jednoznacznie potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 23 czerwca 2014 roku (sygn. akt I SA/Kr 664/14) wskazał, że: „(...) do umowy zarządzania środkami pieniężnymi pomiędzy bankiem, a Skarżącą nie będzie miał zastosowania art. 9a u.p.d.o.p. Również strona skarżąca trafnie wskazała, że umowa cash poolingu, pomimo istnienia wielu podmiotów, w istocie jest umową dwustronną. Określa ona bowiem wzajemne prawa i obowiązki banku, jako jednej strony tej czynności oraz prawa i obowiązki uczestników systemu. W konstrukcji umowy cywilnoprawnej możliwa jest przy tym sytuacja, w której po stronie wierzyciela bądź dłużnika, występuje więcej niż jeden podmiot. W dalszym jednak ciągu, jest to jedna strona konkretnej transakcji. Pomiedzy uczestnikami systemu nie dochodzi do zawierania jakichkolwiek umów, a w szczególności za umowę, nie można uznać jednostronnej zgody dłużnika wyrażonej zgodnie z art. 518 § 1 pkt 3 k.c. Zgoda taka stanowi bowiem jednostronne oświadczenie woli”. Z powyższych względów, Spółka stoi na stanowisku, że w związku z przystąpieniem do Umowy z Bankiem, na podstawie której Bank będzie świadczył m.in. na rzecz Spółki usługę cash poolingu, nie znajdują zastosowania przepisy art. 9a w zw. z art. 11 ustawy o CIT, tj. Spółka nie będzie miała obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w związku z transferami środków pieniężnych dokonywanymi na podstawie Umowy.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam co następuje.

Umowa „cash pooling” jest formą efektywnego zarządzania środkami finansowymi, stosowaną przez podmioty należące do jednej grupy kapitałowej lub podmioty powiązane ekonomicznie w jakikolwiek inny sposób. Sprowadza się ona do koncentrowania środków pieniężnych z jednostkowych rachunków poszczególnych podmiotów na wspólnym rachunku grupy i zarządzaniu zgromadzoną w ten sposób kwotą, przy wykorzystaniu korzyści skali. Pozwala to na kompensowanie przejściowych nadwyżek, wykazywanych przez jedno z podmiotów z przejściowymi niedoborami zaistniałymi u innych podmiotów. Dzięki temu dochodzi do minimalizowania kosztów kredytowania działalności podmiotów z grupy przez kredytowanie się przy wykorzystaniu środków własnych grupy. W ramach porozumienia cash poolingu uczestnicy wskazują podmiot organizujący cash pooling i zarządzający systemem, tzw. Pool lidera (Agent), którym może być wyspecjalizowany bank, jak również jednostka z grupy.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej jako: „updop”), podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi 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, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający 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 zostały uwzględnione te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze - w szczególności przyjętych w umowie zasad dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach;
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.

Powyższy obowiązek – na podstawie art. 9a ust. 2 updop – obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, 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.

Definicja podmiotów powiązanych została zamieszczona w art. 11 ust. 1 i 4 updop. I tak, zgodnie z art. 11 ust. 1 tej ustawy, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana

- dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, 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. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada 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 podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały - dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Natomiast stosownie do art. 11 ust. 4 updop, 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. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada 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 updop). 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 updop). Z uwagi na powyższe, konieczność sporządzenia dokumentacji cen transferowych zachodzi w przypadku, gdy spełnione są kumulatywnie następujące warunki:

1. dochodzi do transakcji,
2. transakcja jest realizowana pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz
3. łączna kwota transakcji przekracza kwoty wskazane w art. 9a ust. 2 ww. ustawy.

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 – ...), 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 ocenie tutejszego Organu, pojęcie to obejmuje wszelkiego rodzaju operacje i czynności dokonywane przez podmioty oraz wszelkie świadczenia i przepływy między tymi podmiotami. Pojęcie transakcji dotyczy obrotu dobrami i usługami, nie ogranicza się jednak tylko do sprzedaży bądź kupna towarów lub usług. Pojęcie transakcji w rozumieniu art. 9a updop, należy rozpatrywać w kontekście celu tego przepisu. Dokumentacja podatkowa dokonywanych przez podmioty powiązane transakcji przedstawiać ma warunki dokonywanych transakcji w celu ich porównania z warunkami stosowanymi przez podmioty niezależne w porównywalnych okolicznościach. Wskazać należy ponadto, że zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok z 10 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1319/10) przepis art. 9a updop pełni funkcję gwarancyjną, to znaczy, że gwarantuje podmiotom powiązanim, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, a także art. 11 ust. 5 updop, że przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji, pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych. Stosownie do art. 11 updop, organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej badają zgodność ustalonych lub narzuconych przez podmioty powiązane warunków z warunkami jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, w tym w szczególności, zasadność dokonania danej transakcji przez podmioty powiązane (w porównaniu z zachowaniem podmiotów niezależnych). Przepis art. 9a updop, obejmuje więc także sytuacje lub zachowania podmiotów powiązanych nietypowe z punktu widzenia obrotu gospodarczego, w celu ich skonfrontowania z sytuacjami lub zachowaniami podmiotów niezależnych. Postępowanie to wynika z zasady ceny rynkowej (arms length principle), zgodnie z którą podmioty powiązane powinny, we wzajemnych relacjach, ustalać warunki, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Umowa cash-poolingu to forma zarządzania finansami, stosowana przez podmioty należące do jednej grupy. Celem tego typu narzędzia finansowego jest minimalizowanie kosztów kredytowania działalności podmiotów z grupy.

Umowa cash pooling nie została uregulowana w polskim systemie prawnym, jest zatem tzw. umową nienazwaną w rozumieniu prawa cywilnego. Jednakże, biorąc pod uwagę charakter tej umowy i jej cele, stwierdzić należy, że ma ona cechy zbliżone do umowy pożyczki (udostępnianie określonej kwoty pieniędzy w zamian za odpowiednie wynagrodzenie – odsetki). Zatem, faktycznym jej celem jest udostępnianie środków pieniężnych (w formie transferów rzeczywistych, jak również tzw. wirtualnych) pomiędzy podmiotami z grupy oraz osiąganie przez te podmioty korzyści w postaci odsetek. Jest to zatem rodzaj pożyczek udzielanych pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w tym systemie. Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia transfery środków dokonywane są między uczestnikami systemu, w tym Pool Leaderem - Uczestnicy systemu są odbiorcami środków i należnych odsetek. Nawet zatem w sytuacji, gdy warunki umowy, np. wysokość oprocentowania odsetek ustala niepowiązany z uczestnikami systemu bank, transfery środków pomiędzy uczestnikami systemu mogą nie odzwierciedlać warunków rynkowych. Przez warunki podlegające badaniu należy rozumieć zarówno wysokość odsetek, jak i poziom zadłużenia. Celem umowy cash-poolingu jest ograniczenie – u podmiotów uczestniczących w takim porozumieniu – kosztów związanych z finansowaniem prowadzonej przez nie działalności. Jeżeli dzięki tej umowie u każdego z uczestników systemu (w tym Wnioskodawcy) saldo odsetek otrzymanych nad odsetkami zapłaconymi jest wyższe od analogicznego salda, jakie podmiot taki zrealizowałby, gdyby w umowie nie uczestniczył, lecz pożyczał środki finansowe na prowadzoną działalność i jednocześnie lokował swoje środki, dokonując tych czynności z podmiotami niepowiązanymi według zasad rynkowych, to przyjąć należy, że dzięki tej umowie wyżej wspomniany cel jest zrealizowany. Jednakże w każdym indywidualnym przypadku wymagałoby oceny to (co zrealizować można tylko w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym), czy stopień korzyści w postaci oszczędności związanych z uczestniczeniem przez podmioty w tej umowie jest adekwatny do

angażowanych przez podmioty środków finansowych. Stwierdzenie, czy postanowienia danej umowy odbiegają od warunków rynkowych, może wymagać w konkretnym przypadku porównania treści swobodnie zawartych umów ze standardowymi warunkami, określonymi w ofercie bankowej. W szczególności prawdopodobieństwo, że umowne uregulowania mogą odbiegać od rynkowych istnieje, kiedy administratorem rozliczeń staje się podmiot z grupy, natomiast konstrukcja i warunki funkcjonowania cash-poolingu zostają określone w umowie zawartej przez podmioty przystępujące do tego porozumienia i będące podmiotami powiązanymi.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca wraz z innymi podmiotami z Grupy zamierza zawrzeć z bankiem umowę o zarządzanie środkami pieniężnymi. Stroną Umowy będzie z jednej strony Wnioskodawca oraz inne podmioty należące do tej samej Grupy, zaś z drugiej strony Bank. Na podstawie Umowy Bank będzie świadczył na rzecz Spółki oraz pozostałych Uczestników usługę cash poolingu rzeczywistego, tj. będzie on przewidywał rzeczywiste transfery środków pomiędzy rachunkami bankowymi Uczestników. Struktura cash poolingu opierać się będzie na bilansowaniu (tj. zerowaniu) sald na prowadzonych przez Bank rachunkach bankowych Uczestników z wykorzystaniem Rachunku Pomocniczego Pool Leadera. Bilansowanie sald na rachunkach bankowych Uczestników dokonywane będzie na koniec każdego dnia roboczego. Subrogacja będzie dokonywana wyłącznie na linii Pool Leader - Uczestnik oraz Uczestnik - Pool Leader. Pool Leader będzie wstępował w prawa Banku z tytułu wierzytelności Banku wobec Uczestnika albo odpowiednio Uczestnik wstąpi w prawa Banku z tytułu wierzytelności Banku wobec Pool Leadera. Wraz z wstąpieniem w prawa Banku i nabyciem wierzytelności poszczególni Uczestnicy, w tym Pool Leader będą nabywali prawo do odsetek naliczanych od wartości nominalnej nabytych wierzytelności. Odsetki będą naliczane na bazie dziennej, natomiast ich płatność przez/do poszczególnych Uczestników będzie dokonywana jednorazowo w okresie rozliczeniowym (miesięcznym).

Odnosząc się wprost do kwestii zastosowania przepisu art. 9a updop do opisanego przez Wnioskodawcę zdarzenia przyszłego należy zauważyć, że przepis ten nie wyłącza obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi dokonywanych w ramach umów opartych o system zarządzania płynnością finansową. Dokumentacja taka powinna zawierać te informacje, które będą niezbędne do oceny, czy podatnik uczestniczący w takiej umowie osiąga wyższe korzyści (np. w postaci niższych kosztów), niż gdyby lokował i pożyczał środki finansowe od podmiotów z nim niepowiązanych. Zarazem, z dokumentacji tej wynikać powinien ekwiwalentny charakter takiej umowy. W konsekwencji, należy stwierdzić, że w przedstawionej we wniosku sytuacji, zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 9a updop. W związku z powyższym jeżeli zostaną wypełnione przesłanki dotyczące przekroczenia rocznej wartości zawieranych transakcji, o której mowa w art. 9a ust. 2 tej ustawy, wystąpi obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej.

Reasumując, w związku z uczestnictwem Wnioskodawcy w przedstawionej w opisie zdarzenia przyszłego strukturze cash poolingu, na Wnioskodawcy będzie spoczywał obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a updop, jeżeli transakcje między Uczestnikami systemu przekroczą w danym roku podatkowym wartości określone w art. 9a ust. 2 updop.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy podatkowe i przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

Na taką ocenę bez wpływu pozostaje wskazana we wniosku okoliczność subrogacji jaka będzie miała miejsce na linii Pool Leader – Uczestnik oraz Uczestnik – Pool Leader.

Jednocześnie należy wskazać, że ze względów wskazanych w uzasadnieniu niniejszej interpretacji tut. Organ nie podziela stanowiska zawartego w powołanych przez Wnioskodawcę wyrokach. W odniesieniu do powołanych we wniosku wyroków – wspierających argumentację Wnioskodawcy – Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, wskazuje że zostały one potraktowane jako element stanowiska w sprawie, którego ze względów wskazanych w niniejszej interpretacji tut. Organ nie podziela. Niezależnie od tego trzeba podkreślić, że orzecznictwo w zakresie będącym przedmiotem niniejszej interpretacji nie jest jednolite.

I tak, stanowisko tut. Organu znajduje potwierdzenie w wyroku:

- Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 30 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 603/13,
- Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 6 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/GI 484/15.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz.U. z dnia 14 marca 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.