

ILPB4/4510-1-603/15-2/MC - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

| | |
|----------------------|--|
| Rodzaj dokumentu | interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | ILPB4/4510-1-603/15-2/MC |
| Data | 2016.02.16 |
| Autor | Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu |
| Temat | Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi |
| Istota interpretacji | Podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w związku z umową cash poolingu. |

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613) oraz § 4 pkt 3 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 Poznaniu działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawione we wniosku z dnia 17 grudnia 2015 r. (data wpływu 22 grudnia 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w związku z umową cash poolingu – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 22 grudnia 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w związku z umową cash poolingu.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka (dalej: „Wnioskodawca”) należy do Grupy Kapitałowej (dalej również jako: „GK”). Spółki należące do GK są podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 4 Ustawy o CIT.

Wnioskodawca planuje przystąpienie do oferowanej przez bank (dalej: „Bank”) tzw. usługi cash poolingu rzeczywistego, czyli kompleksowej usługi zarządzania środkami pieniężnymi w grupie rachunków (dalej: „Usługa” lub „cash pooling”). Wnioskodawca przystąpi do struktury cash poolingu jako uczestnik. Uczestnikami struktury cash poolingu wraz z Wnioskodawcą będą spółki należące do GK. Wszystkie spółki, które przystąpią do struktury cash poolingu, są polskimi rezydentami podatkowymi.

Usługa cash poolingu polega na zarządzaniu fizycznymi transferami środków finansowych pomiędzy rachunkami bieżącymi klientów tej usługi i świadczona jest w oparciu o umowę zawartą między bankiem a wszystkimi uczestnikami Wnioskodawca zamierza zawrzeć dwie oddzielne umowy (zwane dalej: „Umowami”, a każda z osobna „Umową”) z Bankiem A oraz z Bankiem B (zwane dalej „Bankami”, a każdy z osobna: „Bankiem”), przy czym konstrukcja obu umów jest we wszystkich istotnych i opisanych w niniejszym wniosku elementach tożsama.

Zgodnie z treścią obu Umów jeden z uczestników zostanie wybrany na tzw. agenta, zwanego także koordynującym. Wnioskodawca nie będzie pełnić roli agenta (koordynującego).

Podstawę funkcjonowania usługi stanowić będą rachunki bankowe, otwarte i prowadzone w PLN dla uczestników (dalej: „Rachunki”), w tym dla uczestnika pełniącego funkcję agenta.

W celu wykonania usługi rzeczywistego cash pooling Bank udzieli uczestnikom, na warunkach określonych w Umowie, limitów dziennych (określanych także jako limity zadłużenia), tj. kwot, do których łącznie dyspozycje wszystkich uczestników dotyczące Rachunków będą mogły być realizowane przez Bank w przypadku braku środków dostępnych na tych poszczególnych rachunkach. Dodatkowo Bank będzie mógł udzielić agentowi, na warunkach określonych w odrębnej umowie, kredytu w rachunku bieżącym.

Jednakże w żadnym wypadku suma łącznego zadłużenia uczestników wobec Banku nie będzie mogła przekroczyć tzw. globalnego limitu płynności (zwanego też „limitem salda netto”), tj. sumy sald na Rachunkach uczestników uwzględniającej środki dostępne z tytułu przyznanego, na podstawie odrębnej umowy (o ile zostanie ona zawarta), kredytu w Rachunku uczestnika wybranego do pełnienia funkcji agenta (koordynującego).

Właściwa usługa cash pooling rzeczywistego będzie polegać na codziennym bilansowaniu środków zgromadzonych na Rachunkach uczestników.

Struktura cash pooling oparta będzie o mechanizmy prawne, zdefiniowane w prawie cywilnym jako subrogacja oraz przejęcie długu.

Subrogacja jest instytucją prawną uregulowaną w art. 518 § 1 Kodeksu Cywilnego i polega na tym, iż osoba trzecia, która w sytuacjach opisanych w dalszej części wniosku spona wierzyciela, nabywa z mocy prawa spona wierzyciela do wysokości dokonanej zapłaty, tj. wstępuje w prawa zaspokajanego wierzyciela.

Przejęcie długu jest z kolei uregulowane w art. 519 § 1 Kodeksu Cywilnego, zgodnie z którym osoba trzecia może wstąpić na miejsce dłużnika, który zostaje z długu zwolniony.

W ramach Usługi każdego dnia roboczego w przypadku gdy saldo na rachunku:

- uczestnika niebędącego agentem ma wartość:
 - ujemną, wówczas Bank dokona transferu środków pieniężnych z Rachunku agenta na Rachunek uczestnika niebędącego agentem, w następstwie czego agent dokona spłaty zobowiązań uczestników, którzy posiadają ujemne saldo na Rachunku, względem Banku i nabędzie w ten sposób wierzyciela Banku względem tych uczestników do wysokości dokonanej spłaty, wstępując tym samym w prawa zaspokajanego wierzyciela, tj. Banku, w trybie art. 518 § 1 Kodeksu Cywilnego,
 - dodatnią, wówczas Bank dokona transferu środków pieniężnych z Rachunku uczestnika niebędącego agentem na Rachunek agenta, w następstwie czego uczestnicy, którzy posiadają dodatnie saldo na Rachunku, dokonają spłaty zobowiązań agenta, istniejących w Rachunku agenta, względem Banku i nabędą w ten sposób wierzyciela Banku względem agenta do wysokości dokonanej spłaty, wstępując tym samym w prawa zaspokajanego wierzyciela, tj. Banku, w trybie art. 518 § 1 Kodeksu Cywilnego,
- wszystkich Uczestników ma wartość dodatnią lub równą zero, wówczas nastąpi przejęcie przez agenta długów Banku względem uczestników, którzy posiadają saldo dodatnie na Rachunku, w trybie art. 519 § 1 Kodeksu Cywilnego. Celem przejęcia długów Bank przeleje na rachunek agenta kwotę w wysokości nominalnej długów.

W efekcie powyższych operacji salda na Rachunkach uczestników niebędących agentem będą równe zero.

Umowa będzie mieć charakter cash pooling'u jednokierunkowego, co oznacza, że nie będzie dochodziło do zwrotnych transferów pieniężnych na początku kolejnego dnia roboczego. Ostateczne rozliczenie i zwrotne transfery pieniężne będą miały miejsce w ustalonych z każdym z Banków terminach.

Bank, na podstawie umowy ze wszystkimi uczestnikami, naliczać będzie odsetki od salda na rachunku agenta oraz od sald na rachunkach pozostałych uczestników w przyjętych okresach rozliczeniowych.

Wynagrodzenie za świadczenie usługi cash pooling'u pobierane będzie wyłącznie przez Bank. Jeden z Banków pobierze jednorazowo opłatę w wysokości 150 zł od każdego uczestnika, zaś drugi Bank pobierać będzie opłatę każdorazowo w przypadku wdrożenia zmiany konfiguracji systemu zarządzania środkami pieniężnymi w grupie rachunków. Opłata ta pobierana będzie w wysokości 100 zł w ciężar Rachunku uczestnika będącego koordynującym, zaś za jej uiszczenie odpowiedzialni są solidarnie wszyscy uczestnicy.

Agent (koordynujący) nie będzie otrzymywać wynagrodzenia z tytułu pełnienia swojej roli w systemie. Sprawowanie tej funkcji ma charakter czysto techniczny i sprowadza się do tego, że na Rachunek agenta Bank dokonuje transferów środków pieniężnych z Rachunków pozostałych uczestników oraz z tego Rachunku trafiają środki na Rachunki pozostałych uczestników. Pełnienie funkcji agenta (koordynującego) wiąże się także z reprezentowaniem pozostałych uczestników wobec Banku w zakresie kwestii związanych z Umową.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy zgodnie z treścią opisanego powyżej zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca w związku z uczestnictwem w strukturze cash pooling'u będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT...

Zdaniem Wnioskodawcy, w związku z uczestnictwem w strukturze cash pooling'u nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT.

W świetle art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT, aby mógł powstać wymóg sporządzania wspomnianej dokumentacji podatkowej, konieczne jest łączne ziszczenie się dwóch warunków:

1. muszą wystąpić przesłanki do zidentyfikowania „transakcji” oraz
2. taka „transakcja” musi mieć miejsce pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Pojęcie „transakcji” nie posiada definicji legalnej. Zdaniem Wnioskodawcy w takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, zgodnie z którym w przedmiotowym zakresie za transakcję należy uznać: „operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług” lub „umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też zawarcie takiej umowy”. W przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym, w odniesieniu do Uczestników, którzy zawrą z Bankiem umowy w sprawie usługi zarządzania płynnością finansową, w przypadku gdy pomiędzy tymi uczestnikami a Wnioskodawcą występują powiązania w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT, trudno doszukać się jakiegokolwiek przypadku kupna lub sprzedaży towarów bądź usług (czyli przypadków przeprowadzania transakcji pomiędzy nimi). Wypłata odsetek w ramach usługi cash pooling'u nie jest dokonywana w ramach transakcji pomiędzy uczestnikami. Skoro bowiem uczestnicy

cash pooling nie świadczą w ramach analizowanej umowy usług, zatem nie można mówić o transakcji pomiędzy uczestnikami tej umowy. W tym przypadku brak transakcji oznacza nieziszczenie przesłanki wskazanej w pkt 1 powyżej, zaś wyłącznie spełnienie kumulatywnie wskazanych powyżej dwóch warunków implikuje konieczność sporządzania dokumentacji transferowych.

W konsekwencji Wnioskodawca, w zakresie odsetek przekazywanych lub otrzymywanych z tytułu uczestnictwa w opisanej wyżej strukturze cash pooling, nie będzie (jako jeden z jej uczestników) zobowiązany sporządzać dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT.

Zdaniem Wnioskodawcy za prezentowanym stanowiskiem przemawia również fakt, iż pomimo uczestnictwa w umowie cash pooling wielu podmiotów to brak jest podstaw do uznania, iż między nimi dochodzi do transakcji w potocznym rozumieniu tego terminu. W ramach usługi cash pooling nie występuje zobowiązanie do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na wskazany w umowie podmiot, stąd uczestnicy struktury nie wiedzą, czy środki te zostaną wykorzystane, w jakiej wysokości oraz przez którego uczestnika. Brak jest również wymogu uzyskania zgody uczestnika z dodatnim saldem na przekazanie ściśle określonej ilości środków. Na tej podstawie w relacjach pomiędzy uczestnikami świadczonej przez Bank usługi cash pooling nie będą miały zastosowania regulacje art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT.

W analizowanej sprawie o transakcji można mówić wyłącznie w odniesieniu do relacji pomiędzy Wnioskodawcą a bankiem. Gdyby w tej relacji występowały podmioty powiązane w rozumieniu Ustawy o CIT, wówczas byłyby one objęte obowiązkiem sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych po przekroczeniu przewidzianych ustawowo progów wartościowych. Usługa cash pooling jest usługą należącą do zakresu usług bankowych, polegających na umożliwieniu przez bank grupie kapitałowej bardziej efektywnego zarządzania środkami pieniężnymi i limitami zadłużenia oraz korzystania przez poszczególne spółki z grupy ze wspólnej płynności finansowej całej grupy. Jest to kompleksowa usługa oferowana przez bank, której celem jest obniżenie kosztów finansowania poszczególnych spółek przy jednoczesnej możliwości korzystniejszego lokowania nadwyżek finansowych zgromadzonych w tym banku w zamian za określone wynagrodzenie płacone przez uczestników na rzecz banku będącego usługodawcą. Poszczególni uczestnicy systemu cash pooling (w tym Wnioskodawca) nie świadczą jakichkolwiek usług, a jedynie są odbiorcami kompleksowej usługi świadczonej przez bank na ich rzecz. Podmioty wchodzące w skład GK (w tym Wnioskodawca) są łącznie jedną stroną umowy (usługobiorcami), której drugą stroną jest wyłącznie pełniący funkcję usługodawcy bank. Tym samym w analizowanej konstrukcji transakcja ma miejsce pomiędzy podmiotami niepowiązanymi: bankiem a poszczególnymi Uczestnikami, a nie we wzajemnych relacjach pomiędzy usługobiorcami usługi cash pooling.

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdzają także poniższe interpretacje:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 czerwca 2013 r. sygn. IBPBI/2/423-376/13/JS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 15 kwietnia 2011 r. sygn. ITPB3/423-31d/11/PS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 listopada 2011 r. sygn. IBPBI/2/423-1062/11/SD;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2011 r. nr IPPB5/423-84/11-4/JC,
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 lutego 2011 r. nr ILPB3/423-938/10-2/GC;

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 stycznia 2010 r. sygn. IBPBI/2/423-19/10/MS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 stycznia 2010 r. sygn. ITPB3/423-613b/09/DK.

Ponadto Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT, co potwierdza także orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładowo Wnioskodawca wskazuje na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 lipca 2014 r. sygn. akt III SA/Wa 277/14.

Prezentowane stanowisko Wnioskodawcy zachowuje także aktualność również w świetle wprowadzonych zmian od 1 stycznia 2015 r. w treści znowelizowanego brzmienia art. 9a Ustawy o CIT. Zmodyfikowane brzmienie ww. przepisu nie implikuje obowiązku dokumentacyjnego dla czynności analizowanych w przedstawionym stanie faktycznym z uwagi na fakt, iż nie obejmuje on umowy cash pooling. Zdaniem Wnioskodawcy dotyczy on czynności, którym można nadać przymiot transakcji, w tym także zawieranych umów spółki niebędącej osobą prawną, umów wspólnego przedsięwzięcia lub umów o podobnym charakterze dokonywanych przez podatników legitymujących się statusem podmiotów powiązanych. Cash pooling z uwagi na swoją specyfikę nie może być uznany za transakcję lub inną umowę zgodnie z brzmieniem art. 9a Ustawy o CIT. Taka interpretacja stanowiłaby rozszerzającą wykładnię prawa podatkowego prowadząc do nieprawidłowego zastosowania normy prawnej zakodowanej w treści ww. przepisu.

W związku z powyższym Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT, w odniesieniu do realizowanych transakcji w ramach usługi cash pooling.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.): podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, 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, 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 ww. ustawy – 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 umieszczona w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. I tak, 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,
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. 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

– 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.

Zgodnie z art. 11 ust. 5 omawianej ustawy: 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.

Na podstawie art. 11 ust. 5a tej ustawy: 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%.

Z powyższych przepisów wyraźnie wynika, że aby mógł powstać wymóg sporządzania wspomnianej dokumentacji podatkowej, konieczne jest jednoczesne ziszczenie się dwóch warunków. Po pierwsze, musimy mieć do czynienia z transakcją oraz po drugie, taka transakcja musi mieć miejsce między podmiotami powiązanymi.

W ustawie brak jest legalnej definicji pojęcia „transakcja”. Zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w Słowniku Języka Polskiego transakcja to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług.

Jednocześnie – w ocenie Organu – pojęcie transakcja jest pojęciem o znaczeniu szerszym od tego wskazanego w zdaniu poprzednim. Pojęcie to obejmuje bowiem 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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. Należy ponadto wskazać, że zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok z 10 stycznia 2012 r. sygn. II FSK 1319/10) „przepis art. 9a u.p.d.o.p. pełni funkcję gwarancyjną, to znaczy, że gwarantuje podmiotom powiązanym, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, a także art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p., że przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji, pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych”.

Stosownie do art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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.

Jak wskazano w przedstawionym zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca należy do Grupy Kapitałowej, w której spółki należące do tej Grupy są podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wnioskodawca planuje przystąpienie w roli uczestnika do oferowanej przez bank (dalej: Bank) tzw. usługi cash pooling'u rzeczywistego, czyli kompleksowej usługi zarządzania środkami pieniężnymi w grupie rachunków (dalej: Usługa lub cash pooling). Usługa cash pooling'u polega na zarządzaniu fizycznymi transferami środków finansowych między rachunkami bieżącymi klientów tej usługi i świadczona jest w oparciu o umowę zawartą między

bankiem a wszystkimi uczestnikami. Wnioskodawca zamierza zawrzeć dwie oddzielne umowy (zwane dalej: Umowami/Umową) z dwoma różnymi bankami, przy czym konstrukcja obu umów jest we wszystkich istotnych i opisanych w niniejszym wniosku elementach tożsama. Jeden z uczestników zostanie wybrany na tzw. agenta, zwanego także koordynującym. Wnioskodawca nie będzie pełnił roli agenta (koordynującego). Podstawę funkcjonowania usługi stanowią będą rachunki bankowe, otwarte i prowadzone w PLN dla uczestników (dalej: Rachunki), w tym dla uczestnika pełniącego funkcję agenta. W celu wykonania usługi rzeczywistego cash pooling Bank udzieli uczestnikom, na warunkach określonych w Umowie, limitów dziennych (określanych także jako limity zadłużenia), tj. kwot, do których łącznie dyspozycje wszystkich uczestników dotyczące Rachunków będą mogły być realizowane przez Bank w przypadku braku środków dostępnych na tych poszczególnych rachunkach. Dodatkowo Bank będzie mógł udzielić agentowi, na warunkach określonych w odrębnej umowie, kredytu w rachunku bieżącym. Właściwa usługa cash pooling rzeczywistego będzie polegać na codziennym bilansowaniu środków zgromadzonych na Rachunkach uczestników. Struktura cash pooling oparta będzie o mechanizmy prawne zdefiniowane w prawie cywilnym jako subrogacja oraz przejęcie długu. W ramach Usługi każdego dnia roboczego, w przypadku gdy saldo na rachunku uczestnika niebędącego agentem ma wartość ujemną, wówczas Bank dokona transferu środków pieniężnych z Rachunku agenta na Rachunek uczestnika niebędącego agentem, w następstwie czego agent dokona spłaty zobowiązań uczestników, którzy posiadają ujemne saldo na Rachunku, względem Banku nabędzie w ten sposób wierzytelności Banku względem tych uczestników do wysokości dokonanej spłaty, wstępując tym samym w prawa zaspokajanego wierzyciela, tj. Banku. Natomiast jeżeli w ramach Usługi każdego dnia roboczego, gdy saldo na rachunku uczestnika niebędącego agentem ma wartość dodatnią, wówczas Bank dokona transferu środków pieniężnych z Rachunku uczestnika niebędącego agentem na Rachunek agenta, w następstwie czego uczestnicy, którzy posiadają dodatnie saldo na Rachunku, dokonają spłaty zobowiązań agenta, istniejących w Rachunku agenta, względem Banku i nabędą w ten sposób wierzytelności Banku względem agenta do wysokości dokonanej spłaty, wstępując tym samym w prawa zaspokajanego wierzyciela, tj. Banku. Jednocześnie jeżeli saldo wszystkich Uczestników ma wartość dodatnią lub równą zero, wówczas nastąpi przejęcie przez agenta długów Banku względem uczestników, którzy posiadają saldo dodatnie na Rachunku. Celem przejęcia długów Bank przeleje na rachunek agenta kwotę w wysokości nominalnej długów. W efekcie powyższych operacji salda na Rachunkach uczestników niebędących agentem będą równe zero. Umowa będzie mieć charakter cash pooling jednokierunkowego co oznacza, że nie będzie dochodziło do zwrotnych transferów pieniężnych na początku kolejnego dnia roboczego. Ostateczne rozliczenie i zwrotne transfery pieniężne będą miały miejsce w ustalonych z każdym z Banków terminach. Bank na podstawie umowy ze wszystkimi uczestnikami naliczać będzie odsetki od salda na rachunku agenta oraz od sald na rachunkach pozostałych uczestników w przyjętych okresach rozliczeniowych. Wynagrodzenie za świadczenie usługi cash pooling pobierane będzie wyłącznie przez Bank. Jednocześnie Agent (koordynujący) nie będzie otrzymywał wynagrodzenia z tytułu pełnienia swojej roli w systemie.

Umowa cash pooling 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. Jednak biorąc pod uwagę charakter tej umowy i jej cele, należy stwierdzić, że ma ona cechy zbliżone do umowy pożyczki (udostępnienie określonej kwoty pieniędzy w zamian za odpowiednie wynagrodzenie – odsetki). Tym samym faktycznym jej celem jest udostępnianie środków pieniężnych (tu: w formie transferów rzeczywistych) między podmiotami z grupy oraz osiąganie przez te podmioty korzyści w postaci odsetek. Jest to zatem rodzaj pożyczek udzielanych między podmiotami uczestniczącymi w tym systemie.

Biorąc pod uwagę powyższe, niezależnie od sytuacji, gdy pool-leaderem jest bank czy też podmiot powiązany, transfery środków dokonywane są między uczestnikami systemu, są oni ich odbiorcami oraz odbiorcami należnych odsetek. Nawet zatem w sytuacji, gdy warunki umowy, np. wysokość oprocentowania odsetek ustala niepowiązany z uczestnikami systemu bank, transfery środków między uczestnikami systemu mogą nie odzwierciedlać warunków rynkowych. Przez warunki podlegające badaniu należy rozumieć zarówno wysokość odsetek, jak i poziom zadłużenia (tu: dokonywanych przepływów środków pieniężnych w ramach cash pooling). Ponadto jeżeli wybrany uczestnik systemu występujący w roli pool leadera za świadczone w ramach systemu usługi otrzymuje wynagrodzenie, to również wysokość tego wynagrodzenia wchodzi w zakres warunków podlegających temu badaniu.

Jak już wskazano wyżej celem umowy cash pooling jest ograniczenie #8722; u podmiotów uczestniczących w takim porozumieniu #8722; kosztów związanych z finansowaniem prowadzonej przez nie działalności. Jeżeli dzięki tej umowie u każdego z uczestników umowy (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 należy przyjąć, że dzięki tej umowie wyżej wspomniany cel jest zrealizowany. Jednak w każdym indywidualnym przypadku wymagałoby oceny to (co zrealizować można tylko w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym), czy stopień korzyści w postaci oszczędności związanych z uczestnictwem przez podmioty w tej umowie jest adekwatny do zaangażowanych przez podmioty środków finansowych. W przypadku, gdy wzajemne świadczenia uczestników umowy są ekwiwalentne, to – zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1186 ze zm.) – organy podatkowe nie dokonują korekty cen przedmiotów takich transakcji i dochodu podmiotów w niej uczestniczących.

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 pooling zostają określone w umowie zawartej przez podmioty przystępujące do tego porozumienia i będące podmiotami powiązanymi. Warunki ustalania wynagrodzenia dla uczestnika systemu (podmiotu powiązanego z pozostałymi uczestnikami) pełniącego jednocześnie funkcje pool leadera powinny odzwierciedlać warunki ustalane w porównywalnych okolicznościach przez podmioty niezależne. Kwestia ta powinna również podlegać badaniu przez organy podatkowe/organy kontroli skarbowej oraz znaleźć odzwierciedlenie w dokumentacji sporządzanej na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odnosnie do zastosowania przepisu art. 11 i art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do omawianej Umowy/Umów należy zauważyć, że przepisy te nie wyłączają obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi dokonywanych w ramach cash-poolingu. Dokumentacja taka powinna zawierać te informacje, które będą niezbędne do oceny, że podatnik uczestniczący w takiej umowie (tu: Wnioskodawca) osiąga wyższe korzyści (np. w postaci niższych kosztów), niż gdyby lokował i pożyczał środki finansowe od podmiotów z nim niepowiązanych. Zarazem z dokumentacji tej powinien wynikać ekwiwalentny charakter takiej umowy. Ponadto należy wskazać, że opisana/opisane przez Wnioskodawcę Umowa/Umowy spełniają definicję pożyczki, a zatem stanowią również transakcję w rozumieniu omawianej regulacji. Jednocześnie opisana przez Spółkę Umowa/Umowy są systemem, w którym biorą udział podmioty należące do jednej grupy kapitałowej, czyli powiązane ze sobą w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 tej ustawy.

W konsekwencji należy stwierdzić, że w przedstawionej we wniosku sytuacji zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z czym Spółka będzie zobowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej, o ile nastąpi wypełnienie przesłanki dotyczącej przekroczenia rocznej wartości zawieranych transakcji, o której mowa w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dokumentacją tą należy objąć przepływy środków finansowych oraz wysokość płaconych odsetek. Zatem wszystkie rozliczenia między uczestnikami podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu, o których mowa w art. 9a w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując – mając na uwadze treść przytoczonych przepisów oraz informacje przedstawione w opisie zdarzenia przyszłego – należy stwierdzić, że w związku z uczestnictwem w strukturze cash pooling Wnioskodawca będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli transakcje między Wnioskodawcą a uczestnikami Umowy/Umów, będącymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 tej ustawy, przekroczy w roku podatkowym wartości określone w art. 9a ust. 2 omawianej ustawy.

Jednocześnie należy dodać, że powołane w treści wniosku orzeczenia sądów administracyjnych nie mogą wpłynąć na ocenę prawidłowości niniejszej kwestii. Nie negując tych orzeczeń, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, należy stwierdzić, że – zdaniem Organu podatkowego – tezy badanych rozstrzygnięć nie mają zastosowania w tym postępowaniu.

Natomiast w odniesieniu do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji należy stwierdzić, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego niniejszą interpretację.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu 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 Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, 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 – Dz. U. z 2012 r., poz. 270, z późn. 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 Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.