

IPPB5/4510-950/15-3/JC - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/4510-950/15-3/JC
Data	2015.12.02
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązanimi Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów --> Wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodów
Istota interpretacji	Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym wypłacane przez Wnioskodawcę odsetki z tytułu uczestnictwa w Cash Poolingu są objęte ograniczeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 ustawy o CIT dotyczącym niedostatecznej kapitalizacji? Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym realizowanie postanowień Umowy, której stroną jest niepowiązany Bank, podlega obowiązkowi sporządzenia 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 (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) oraz § 4 pkt 4 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 Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku z dnia 25 września 2015 r. (data wpływu 15 października 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie skutków podatkowych związanych z przystąpieniem do umowy cash pooling, w tym:

- zastosowania przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych o niedostatecznej kapitalizacji (pytanie nr 3) - **jest nieprawidłowe**,
- obowiązku sporządzania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie nr 4) - **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 15 października 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie skutków podatkowych związanych z przystąpieniem do umowy cash pooling.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka D. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Spółka lub Wnioskodawca) mająca siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest członkiem międzynarodowej grupy kapitałowej (dalej: Grupa) prowadzącej działalność usługową w branżach technicznego utrzymania nieruchomości, utrzymania czystości, żywienia zbiorowego i cateringu oraz ochrony osób i mienia. Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: VAT) oraz podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT).

Celem efektywniejszego zarządzania środkami finansowymi w ramach Grupy Wnioskodawca zamierza - wraz z innymi, wybranymi, powiązаныmi kapitałowo, podmiotami z Grupy (zwanymi dalej również: Uczestnikami) - przystąpić w charakterze uczestnika (dalej: Uczestnik) do wewnątrzgrupowego kompleksowego systemu zarządzania płynnością finansową (dalej: Cash Pooling). Realizacją programu zarządzania płynnością finansową, w której będzie brała udział Spółka, od strony technicznej zajmie się bank z siedzibą w Polsce (dalej: Bank) - podmiot nienależący do Grupy, polski rezydent podatkowy, będący również podatnikiem podatku VAT. W tym celu Wnioskodawca oraz inne spółki z Grupy zamierzają zawrzeć z Bankiem odpowiednią umowę (dalej: Umowa). Uczestnicy zamierzają również zawrzeć odrębną umowę regulującą stosunki między nimi (dalej: Umowa Ramowa) i na podstawie której na rzecz Pool Leadera będzie płacone wynagrodzenie za usługi wykonywane w ramach Cash Poolingu.

Zgodnie z Umową Bank będzie prowadzić na rzecz Uczestników, więc także na rzecz Wnioskodawcy, rachunki bankowe (dalej: Rachunki Źródłowe). Ponadto w Banku zostanie otworzony rachunek dodatkowy pełniący rolę rachunku konsolidacyjnego (dalej: Rachunek Konsolidacyjny) dla Spółki D. Sp. z o.o. mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, polskiego rezydenta podatkowego i mającej pełnić funkcję Pool Leadera (dalej: Pool Leader lub Agent). Wszystkie rachunki w ramach Cash Poolingu będą prowadzone w PLN.

Na mocy Umowy Pool Leader będzie:

1. przejmował zobowiązania Banku wobec Uczestników Umowy (w tym od Wnioskodawcy), jeżeli ich rachunki bankowe wykażą saldo dodatnie (dalej: Zobowiązania Banku),
2. nabywał od Banku jego wierzytelności wobec pozostałych Uczestników Umowy (w tym od Wnioskodawcy), których rachunki bankowe wykażą saldo ujemne (dalej: Wierzytelności Banku).

W Umowie powyższe czynności zapisane zostaną w następujący sposób: Uczestnicy „wydają Bankowi polecenie automatycznego zerowania sald na koniec każdego dnia roboczego na wszystkich Rachunkach Źródłowych”. W przypadku gdy saldo środków zgromadzonych na Rachunku Źródłowym któregośkolwiek z Uczestników (w tym Wnioskodawcy) na koniec danego dnia roboczego będzie dodatnie:

- „Agent przejmie od Banku zobowiązanie” wobec poszczególnych Uczestników do zwrotu salda dodatniego zapisanego na ich Rachunkach Źródłowych; „z tytułu przejęcia sald dodatnich, Bank uzna Rachunek Agenta (Rachunek Konsolidacyjny) kwotą równą ich wartości nominalnej”;
- „w związku z uznaniem Rachunku Konsolidacyjnego, na podstawie art. 519 § 1 Kodeksu Cywilnego, Agent wstąpi w miejsce Banku, jako dłużnika, a Bank zostanie z długu zwolniony” (przejęcie długu).

W sytuacji gdy na koniec danego dnia roboczego na Rachunku Źródłowym któregośkolwiek z Uczestników (w tym Wnioskodawcy) wystąpi saldo ujemne:

- Agent, działając w oparciu o wyrażoną zgodę Uczestników, spłaci Wierzytelności Banku od poszczególnych Uczestników, wynikające z powstania ujemnego salda na ich Rachunkach Źródłowych. „Spłata zostanie dokonana poprzez obciążenie Rachunku Konsolidacyjnego przez Bank”;
- „w związku ze spłatą, na podstawie art. 518 § 1 pkt 3 Kodeksu Cywilnego, Agent wstąpi w prawa zaspokojonego Banku jako wierzyciela (subrogacja)”.

Po wykonaniu wskazanych powyżej czynności, salda na Rachunkach Źródłowych pod koniec dnia roboczego będą równe zero. Saldo wykazywane na nich pod koniec dnia roboczego znajdować się będzie na Rachunku Konsolidacyjnym. Umowa wskazuje, że w zakresie spłaty Wierzytelności Banku, operacje „będą realizowane, o ile Agent będzie dysponował odpowiednimi środkami na Rachunku Konsolidacyjnym”.

W związku z powyższym z tytułu dokonania ww. czynności, na koniec każdego dnia roboczego nie będą istniały więc Wierzytelności i Zobowiązania Banku, lecz będą istniały wierzytelności Agenta od pozostałych Uczestników (dalej: Wierzytelności Agenta), jeśli salda ich Rachunków Źródłowych będą ujemne. Względnie będą istniały zobowiązania Agenta w stosunku do Uczestników (dalej: Zobowiązania Agenta), jeśli salda ich Rachunków Źródłowych będą dodatnie.

Umowa wskazuje, że każdy Uczestnik będzie mógł realizować polecenia przelewu w ciężar Rachunku Źródłowego maksymalnie „do sumy środków dostępnych na rachunkach bankowych” każdego z Uczestników. Ponadto „gdy w wyniku realizacji przez Bank polecenia przelewu skutkującego powstaniem na którymkolwiek z Rachunków (Źródłowych) salda debetowego, kwota odpowiadająca wysokości tego salda zablokowana zostanie przez Bank na jednym lub kilku Rachunkach (Źródłowych oraz Konsolidacyjnym) posiadających saldo dodatnie w chwili dokonywania blokady”.

Zgodnie z postanowieniami Umowy Bank może na zlecenie Agenta lub na skutek m.in. wystąpienia Uczestnika (innego niż Agent) z Cash Poolingu lub rozwiązania Umowy, dokonać rozliczenia struktury poprzez odwrócenie sald i odpowiednie zasilenie lub obciążenie Rachunków Źródłowych oraz Rachunku Konsolidacyjnego (dalej: odwrócenie sald). Rozliczenie to odbędzie się w kwotach netto wynikających z przejścia przez Agenta wierzytelności i przejścia sald dodatnich. Odwrócenie sald może nastąpić tylko w oparciu o instrukcje płatnicze Agenta.

Z powyższego wynika w zasadzie, że Uczestnictwo w Cash Poolingu oznaczać będzie dla Uczestników, że nadwyżki płynności kumulowane będą na Rachunku Konsolidacyjnym, natomiast bieżąca działalność Uczestników finansowana będzie ze swojego rodzaju linii kredytowej, której wysokość uwarunkowana będzie wysokością łącznych środków zgromadzonych na wszystkich Rachunkach (Źródłowych i Konsolidacyjnym). Względnie Umowa Ramowa będzie mogła ograniczyć wysokość dostępnej Uczestnikowi wysokości tej swoistej linii kredytowej, jak również wprowadzić limity dzienne jej wykorzystania.

Wnioskodawca wskazuje bowiem, że system Cash Poolingu, do którego zamierza przystąpić, nie będzie mieć automatycznych transferów zwrotnych. Oznacza to, że na początku każdego kolejnego dnia roboczego saldo na Rachunkach Źródłowych będzie - co do zasady - wykazywać saldo zerowe. Rachunek Źródłowy będzie mógł zostać zasilony środkami z Rachunku Konsolidacyjnego w zasadzie

wyłącznie w wyniku operacji rozliczenia struktury. Ewentualnie na podstawie Umowy Ramowej Pool Leader będzie mógł zlecić wykonanie transferu zwrotnego części środków Wnioskodawcy celem zapłaty za jego konkretne zobowiązanie.

Salda netto Wierzytelności oraz Zobowiązań Agenta wykazane na Rachunku Konsolidacyjnym, kalkulowane na bazie dziennej, będą oprocentowane w wysokości ustalonej zgodnie z postanowieniami odrębnych umów, na podstawie których będą prowadzone Rachunki Źródłowe.

Na podstawie zawartej Umowy Bank będzie dokonywał naliczenia powyższego oprocentowania oraz alokacji odsetek w stosunku do poszczególnych Uczestników w odniesieniu do środków, co do których Bank dokonał zerowania sald, zgodnie z następującymi zasadami:

- Uczestnik, którego saldo netto jest ujemne, zostanie obciążony odsetkami według określonej stopy procentowej od kwoty Wierzytelności Agenta,
- Uczestnik, którego saldo netto jest dodatnie, będzie uprawniony do otrzymania odsetek naliczonych według określonej stopy procentowej od kwoty Zobowiązania Agenta.

W związku z powyższym naliczeniem oprocentowania Bank, działając w imieniu Agenta oraz poszczególnych Uczestników, raz w miesiącu, odpowiednio zasili lub obciąży Rachunki Źródłowe każdego Uczestnika i Rachunek Konsolidacyjny Agenta odpowiednią kwotą za dany miesiąc. Transferów tych Bank będzie dokonywał automatycznie, o ile nie otrzyma innych instrukcji od Agenta. Salda na Rachunkach Źródłowych i Rachunku Konsolidacyjnym będą oprocentowane zgodnie z odrębnymi umowami, na podstawie których prowadzone są te rachunki.

Zgodnie z Umową odsetki będą transferowane w kwotach uwzględniających salda wzajemnych należności oraz zobowiązań odsetkowych wynikających z rozliczeń dziennych dokonywanych w trakcie danego miesiąca. Niemniej jednak Agent jest upoważniony do dokonywania zmian ustawień dotyczących alokacji tych odsetek.

Z tytułu czynności wykonywanych przez Bank na podstawie Umowy (m.in. dokonywanie przelewów środków pieniężnych w ramach operacji automatycznego zerowania sald, naliczania i alokacja odsetek, etc.) Bank pobierać będzie wynagrodzenie. Kwotą tego wynagrodzenia Bank obciąży bezpośrednio poszczególne Rachunki Źródłowe Uczestników. Pool Leader będzie natomiast na podstawie Umowy Ramowej pobierał opłatę zryczałtowaną za świadczenie usługi prowadzenia systemu Cash Poolingu, tj. za pełnione przez niego funkcje.

Zgodnie z postanowieniami Umowy, Agent odpowiada wobec Banku solidarnie za wszelkie zobowiązania finansowe pozostałych Uczestników, które powstaną w wyniku wykonywania przez Bank poleceń przelewów.

Uczestnicy, w tym także Wnioskodawca oraz Agent są podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT. Wnioskodawca pragnie dodatkowo uzupełnić, że struktura spółek Uczestniczących w Cash Poolingu przedstawia się następująco:

- wspólnikiem D. Sp. z o.o. (Wnioskodawca) jest D. Polska Sp. z o.o.,
- wspólnikiem D. Polska Sp. z o.o. jest D. Holding GmbH,

- współnikiem A. Polska Sp. z o.o. jest D. Holding GmbH,
- współnikiem S. Sp. z o.o. jest P. D. GmbH.

Bank nie jest w stosunku do Uczestników oraz Pool Leadera podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym realizowane pomiędzy Rachunkiem Źródłowym Wnioskodawcy a Rachunkiem Konsolidacyjnym Agenta transfery środków finansowych w ramach cash poolingowych operacji zerowania sald (stanowiące dodatnie bądź ujemne salda na Rachunku Źródłowym Wnioskodawcy) nie powodują powstania przychodów ani kosztów podatkowych dla Wnioskodawcy. Przychodem lub kosztem uzyskania przychodów na zasadzie kasowej będą natomiast odsetki otrzymywane lub płacone przez Wnioskodawcę...
2. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym pobierane przez Bank wynagrodzenie z tytułu czynności wykonywanych przez Bank na podstawie Umowy (m.in. dokonywanie przelewów środków pieniężnych w ramach operacji automatycznego zerowania sald, naliczanie i alokacja odsetek, etc.) oraz pobierane przez Agenta na podstawie Umowy Ramowej wynagrodzenie z tytułu pełnienia swojej funkcji będą stanowiły koszt uzyskania przychodów dla Wnioskodawcy...
3. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym wypłacane przez Wnioskodawcę odsetki z tytułu uczestnictwa w Cash Poolingu są objęte ograniczeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 ustawy o CIT dotyczącym niedostatecznej kapitalizacji...
4. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym realizowanie postanowień Umowy, której stroną jest niepowiązany Bank, podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT...
5. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym, biorąc pod uwagę postanowienia wynikające z art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, czynności realizowane w ramach usługi zarządzania płynnością finansową na podstawie Umowy oraz Umowy Ramowej nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych...
6. Czy w przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym czynności realizowane w ramach usługi zarządzania płynnością finansową na podstawie Umowy oraz Umowy Ramowej są na gruncie podatku VAT świadczone odpowiednio przez Bank oraz Agenta...

Przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej jest odpowiedź na pytania oznaczone nr 3 i 4 dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych. W zakresie pytań nr 1 i 2 dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od towarów i usług wydano odrębne rozstrzygnięcia.

Zdaniem Wnioskodawcy.

Ad. 3.

W przedstawionym zdarzeniu przyszłym, wypłacane przez Wnioskodawcę odsetki z tytułu uczestnictwa w Cash Poolingu nie są objęte ograniczeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 ustawy o CIT dotyczącym niedostatecznej kapitalizacji.

Ad. 4.

W przedstawionym zdarzeniu przyszłym, realizowanie postanowień Umowy, której stroną jest niepowiązany Bank, nie podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Cash-pooling jest umową o wspólnym zarządzaniu płynnością finansową lub umową konsolidacji rachunków bankowych. Cash-pooling polega na pokrywaniu niedoborów pieniężnych jednej spółki z nadwyżek wypracowanych przez inną spółkę z grupy. Mechanizm ten opiera się na przesyłaniu zasobów pieniężnych spółek na jedno wspólne konto, którym zarządza agent np. bank lub podmiot wchodzący w skład grupy kapitałowej. Jego zadaniem jest takie rozplanowanie posiadanych środków, by pokryte zostały ewentualne braki na kontach poszczególnych spółek w grupie (stron umowy).

Umowa cash-poolingu pozostaje na gruncie polskiego prawa umową nienazwaną. Kodeks cywilny nie zawiera przepisów odnoszących się do tego typu kontraktu. W operacjach cash-poolingu występują podmioty, wśród których niektóre posiadają wolne środki finansowe, natomiast inne posiadają niedobór tych środków oraz podmioty występujące w roli pośrednika działającego we własnym imieniu. Uczestnik cash-poolingu posiadający wolne środki nie wie, czy zostaną one wykorzystane na spłatę zadłużenia, w jakiej wysokości i którego uczestnika. Tym samym nie jest skonkretyzowana druga strona transakcji. Umowa cash-poolingu pozwala na kompensowanie przejściowych nadwyżek, wykazywanych przez jedne z podmiotów z przejściowymi niedoborami zaistniałymi u innych podmiotów. Dzięki temu, dochodzi do minimalizowania kosztów kredytowania działalności podmiotów z grupy poprzez kredytowanie się przy wykorzystaniu środków własnych grupy.

W przypadku cash-poolingu co do zasady nie mają miejsca żadne transakcje między uczestnikami, w szczególności żaden z nich nie jest zasilany kwotą niezbędną do zapłaty konkretnych zobowiązań. Wartość wszystkich płatności realizowanych przez wszystkich uczestników jest z reguły ograniczona do wysokości salda dodatniego powstającego w wyniku konsolidacji.

Ad. 3.

Zdaniem Wnioskodawcy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, wypłacane przez Wnioskodawcę odsetki z tytułu uczestnictwa w Cash Poolingu nie są objęte ograniczeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 60 i art. 16 ust. 1 pkt 61 ustawy o CIT dotyczącym niedostatecznej kapitalizacji.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Art. 16 ust. 1 pkt 60 oraz art. 16 ust. 1 pkt 61 ustawy o CIT zawiera ograniczenia dotyczące kwalifikowania jako koszty uzyskania przychodów odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca lub przez spółkę siostrę (niedostateczna kapitalizacja), względnie inną spółkę powiązaną w sposób określony w analizowanych przepisach.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez podmiot posiadający bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udzielonych łącznie przez podmioty posiadające łącznie bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki - w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia wobec tych podmiotów, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek;
- odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez inną spółkę, jeżeli w obu tych spółkach ten sam podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę wobec spółki udzielającej pożyczki oraz wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) spółki otrzymującej pożyczkę, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki otrzymującej pożyczkę - w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek.

Pożyczkę, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT, definiuje natomiast art. 16 ust. 7b ustawy o CIT. Zgodnie z nim przez pożyczkę rozumie się każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy. Przez pożyczkę rozumie się również kredyt, emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę. Wnioskodawca pragnie zaznaczyć, że we wszystkich tych przypadkach dający pożyczkę, biorący kredyt itd. określa ilość pieniędzy, która podlega tej transakcji, jak również podmiot, któremu ta ilość pieniędzy ma być przekazana.

Umowa Cash Poolingu jest formą efektywnego zarządzania środkami finansowymi. 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 jedne z podmiotów z przejściowymi niedoborami zaistniałymi u innych podmiotów.

Jak wskazano, umowa Cash Poolingu pozostaje na gruncie polskiego prawa umową nienazwaną. W operacjach Cash Poolingu występują podmioty, wśród których niektóre posiadają wolne środki finansowe, natomiast inne posiadają niedobór tych środków oraz podmioty występujące w roli pośrednika działającego we własnym imieniu. Z tytułu uczestnictwa w tych transakcjach dla wszystkich podmiotów powstają określone prawa i obowiązki, jednak nie dochodzi w tym przypadku do zawarcia umowy pożyczki, ponieważ brak jest zobowiązania do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na określony w umowie podmiot. Uczestnik Cash Poolingu posiadający wolne środki nie wie, czy zostaną one wykorzystane na spłatę zadłużenia, w jakiej wysokości i którego uczestnika. Tym samym nie jest skonkretyzowana druga strona transakcji.

W konsekwencji definicja pożyczki wynikająca z art. 16 ust. 7b ustawy o CIT nie może odnosić się do umowy Cash Poolingu, ponieważ brak jest tu zobowiązania do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na określony w umowie podmiot. Uczestnik Cash Poolingu nie wie, w jaki sposób zostaną rozdysponowane posiadane przez niego wolne środki finansowe i na spłatę ujemnego salda którego Uczestnika Umowy zostaną wykorzystane oraz czy w ogóle będzie istniała taka potrzeba. Tym samym nie jest skonkretyzowana druga strona transakcji. Poza tym zgodnie z Umową spłata ujemnego salda wykonywana jest bezpośrednio z Rachunku Konsolidacyjnego do Banku.

Ponadto przyznawane Uczestnikom oprocentowanie względem sald na Rachunkach Źródłowych - zgodnie z Umową - ustalone ma być w wysokości zgodnej z postanowieniami umów, na podstawie których prowadzone są te Rachunki Źródłowe. W związku z tym Wnioskodawca zaznacza, że oprocentowanie przyznawane poszczególnym Uczestnikom z tytułu posiadania nadwyżek finansowych nie wynika z faktu, że są one kumulowane na Rachunku Konsolidacyjnym i ewentualnie do wysokości którego istnieje możliwość pokrywania zobowiązań poszczególnych Uczestników. Wnioskodawca zaznacza, że może wystąpić i wystąpi taka sytuacja, że jednego dnia będzie posiadał nadwyżki finansowe na Rachunku Źródłowym, które zostaną jednak przelane na Rachunek Konsolidacyjny z końcem danego dnia roboczego. Natomiast następnego dnia konieczna będzie zapłata przez niego jego zobowiązań i w związku z tym na koniec tego następnego dnia z Rachunku Konsolidacyjnego na rzecz Banku przelana zostanie kwota pokrywająca jego saldo ujemne. W takim przypadku Wnioskodawca w zasadzie korzystać będzie z własnych nadwyżek finansowych.

W związku z powyższym operacja, o której mowa w Umowie tzn. dokonanie przez Bank naliczenia oprocentowania oraz alokacji odsetek w stosunku do poszczególnych Uczestników w odniesieniu do środków, co do których Bank dokonał zerowania sald, przeprowadzona zgodnie z następującymi zasadami:

- Uczestnik, którego saldo netto jest ujemne, zostanie obciążony odsetkami według określonej stopy procentowej od kwoty Wierzytelności Agenta,
- Uczestnik, którego saldo netto jest dodatnie, będzie uprawniony do otrzymania odsetek naliczonych według określonej stopy procentowej od kwoty Zobowiązania Agenta,
- może dotyczyć Wnioskodawcy w tym zakresie, że otrzyma oprocentowanie za dany miesiąc, gdyż jego nadwyżki finansowe przewyższą wartość dziennych sald ujemnych, lecz równie dobrze może być zobowiązany do zapłaty oprocentowania zgodnego z wyliczeniami Banku.

Niemniej jednak źródłem powstania obowiązku do zapłaty odsetek nie będzie pożyczka udzielona Wnioskodawcy przez Agenta, który zgodnie z Umową wstępować będzie w prawa zaspokojonego Banku jako wierzyciela. W Cash Poolingu Agent występuje bowiem niejako w charakterze pośrednika i nie wstępuje w stosunek z konkretnym Uczestnikiem, określając konkretnie kwoty pożyczek oraz stopę oprocentowania.

Jak wynika z przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego i Umowy, która zostanie zawarta z Bankiem, odsetki będą transferowane w kwotach uwzględniających salda wzajemnych należności oraz zobowiązań odsetkowych wynikających z rozliczeń dziennych w trakcie danego miesiąca. Z punktu widzenia Wnioskodawcy należne odsetki od sald ujemnych stanowiąc będą obciążeniem na rzecz

Banku. Zobowiązanie do zapłaty kwoty odsetek będzie bowiem wynikać z tytułu Wierzytelności Banku, w prawa którego wstępować ma Agent. Pierwotnie zatem zobowiązanie do wypłaty odsetek powstanie po stronie Wnioskodawcy w stosunku do Banku. Zmiana wierzyciela dokonywana ma być przy zastosowaniu mechanizmu subrogacji (przewidzianej w art. 518 § 1 Kodeksu cywilnego).

Wnioskodawca pragnie zauważyć, że nie ma podstaw do zrównywania skutków prawnych i podatkowych rozliczeń dokonywanych na podstawie subrogacji z umową pożyczki. W przypadku subrogacji stosunek zobowiązaniowy nie ulega bowiem (pomimo zaspokojenia wierzyciela) wygaśnięciu, lecz trwa nadal ze zmienionym podmiotem po stronie wierzyciela. Co więcej osobie spłacającej wierzyciela nie przysługuje względem dłużnika nowa, lecz ta sama wierzytelność, jaka przysługiwała wierzycielowi przed spłatą (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt VI ACa 1446/12).

W konsekwencji nie jest możliwe uznanie, że w przypadku wstąpienia w prawa zaspokojonego Banku, dochodzi do powstania nowego stosunku zobowiązaniowego pomiędzy Wnioskodawcą a Agentem lub innym Uczestnikiem na podstawie umowy pożyczki w rozumieniu art. 16 ust. 7b ustawy o CIT.

W związku z powyższym nawet gdyby w ramach Cash Poolingu możliwe było uznanie, że Wnioskodawca w chwili gdy jego saldo dzienne będzie ujemne otrzymywał pożyczkę w rozumieniu art. 16 ust. 7b ustawy o CIT to z uwagi na fakt, że Bank nie jest podmiotem powiązany względem żadnego z Uczestników, nie znajdują zastosowania wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT ograniczenia w zaliczaniu wypłaconych odsetek do kosztów uzyskania przychodów. Podobnie w tej kwestii wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 17 listopada 2014 r. (sygn. akt III SA/Wa 1109/14).

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że przy zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek ponoszonych w związku z Cash Poolingiem nie będą miały zastosowania ograniczenia w zakresie niedostatecznej kapitalizacji wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT. W konsekwencji Wnioskodawca będzie uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów pełnej kwoty odsetek wypłaconych z tytułu dokonywanych rozliczeń.

Stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie również w innych wyrokach sądów administracyjnych. Jak przykładowo stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 20 lutego 2014 r. (sygn. akt III SA/Wa 2562/13): Wobec powyższego zasadne jest stanowisko strony skarżącej, że stosunki pomiędzy uczestnikami systemu i koordynującym wynikające z uczestnictwa w systemie nie powinny być kwalifikowane jako udzielenie pożyczki, o której mowa w art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. i tym samym, odsetki wypłacane przez wnioskodawcę nie powinny podlegać restrykcjom wynikającym z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji. Również Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał w wyroku z 22 lipca 2015 r. (sygn. akt I SA/Wr 1112/15), że stosunki wynikające z uczestnictwa w systemie cash pooling nie powinny być kwalifikowane jako udzielenie pożyczki, „zakres obowiązków stron transakcji cash pooling nie odpowiada jednak treści obowiązków stron umowy pożyczki uregulowanej w art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. Obowiązki "pożyczkodawcy" tj. podmiotu wykazującego dodatnie saldo na rachunku źródłowym na koniec dnia roboczego, do przeniesienia własności przedmiotu umowy na "pożyczkobiorcę" nie odpowiada obowiązek zwrotu, czyli przeniesienia przez pożyczkobiorcę na pożyczkodawcę przedmiotu umowy (powiększonego o ewentualne wynagrodzenie w postaci odsetek ustalone w umowie). Tak więc "pożyczkobiorca" - w ramach swojego świadczenia - nie jest obowiązany do zwrotu przedmiotu umowy.

Wysokość jego świadczenia wyznacza bowiem nie wysokość udzielonej mu pożyczki, ale wysokość nadwyżki - ponad stan zero - wykazanej na jego rachunku źródłowym na koniec dnia roboczego”.

Podobne stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy:

- w wyroku z 20 maja 2014 r. (sygn. akt I SA/Bd 418/14) oraz
- w wyroku z 19 marca 2014 r. (sygn. akt I SA/Bd 208/14).

Jak również Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu:

- w wyroku z 16 maja 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 353/14),
- w wyroku z 11 lutego 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 2007/13 i I SA/Wr 2008/13) oraz
- w wyroku z 11 lutego 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 1945/13 i I SA/Wr 1946/13).

Ad. 4.

Zdaniem Wnioskodawcy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, realizowanie postanowień Umowy, której stroną jest niepowiązany Bank, nie podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy o CIT, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT - 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 sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji.

Powyższy obowiązek, na podstawie art. 9a ust. 2 ustawy o CIT, 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:

- 100 000 euro - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
- 30 000 euro - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
- 50 000 euro - w pozostałych przypadkach.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, 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.

Z powyższego wyraźnie wynika, że aby mógł powstać wymóg sporządzania dokumentacji cen transferowych, konieczne jest jednoczesne ziszczenie się dwóch warunków. Po pierwsze, musi zaistnieć transakcja oraz po drugie, taka transakcja musi mieć miejsce pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Zarówno Wnioskodawca, jak i Agent oraz pozostali Uczestnicy są podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT. Podmiotem powiązаныm w rozumieniu tych przepisów nie jest natomiast Bank.

Pojęcie „transakcja” nie zostało zdefiniowane w polskich przepisach prawa podatkowego ani cywilnego, zatem można uznać, że nie posiada ono definicji legalnej. W takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, w myśl którego (według Internetowego Słownika Języka Polskiego - <http://sjp.pwn.pl>) transakcja to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, czy też zawarcie takiej umowy.

W przedmiotowym zdarzeniu przyszłym, w odniesieniu do Wnioskodawcy oraz poszczególnych Uczestników Cash Poolingu, w tym także Agenta, trudno w ich wzajemnych relacjach w ramach Cash Poolingu doszukiwać się jakiegokolwiek przypadku kupna lub sprzedaży towarów bądź usług (czyli przypadków przeprowadzania transakcji pomiędzy nimi). Wypłata odsetek nie jest dokonywana w ramach transakcji pomiędzy tymi Uczestnikami. To Bank zgodnie z Umową świadczy usługę polegającą na alokowaniu odsetek, które to odsetki naliczone są zgodnie z odrębnymi umowami, na podstawie których prowadzone są Rachunki Źródłowe oraz Rachunek Konsolidacyjny.

Mając na uwadze fakt, że Uczestnicy Cash Poolingu nie będą świadczyć w ramach planowanego Cash Poolingu żadnych usług, nie można mówić o jakiegokolwiek transakcji pomiędzy nimi. W tym przypadku brak transakcji oznacza nieziszczenie się pierwszego z dwóch warunków, od których spełnienia zależy obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej.

Z uwagi na powyższe Wnioskodawca, w zakresie środków pieniężnych przekazywanych/otrzymywanych przez Wnioskodawcę z tytułu uczestnictwa w Cash Poolingu nie będzie (jako jeden z jej Uczestników) obowiązany sporządzać dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o CIT.

Stanowisko Wnioskodawcy zostało potwierdzone m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 października 2014 r. (sygn. akt III SA/Wa 1076/14) oraz w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 12 listopada 2014 r. (sygn. akt I SA/Bd 863/14).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się w zakresie skutków podatkowych związanych z przystąpieniem do umowy cash pooling, w tym:

- zastosowania przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych o niedostatecznej kapitalizacji (pytanie nr 3) - **za nieprawidłowe**,
- obowiązku sporządzania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie nr 4) - **za nieprawidłowe**.

Stanowisko organu podatkowego odnośnie pytania oznaczonego we wniosku numerem 3.

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 (rachunek główny) 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 pooling uczestnicy wskazują podmiot organizujący cash pooling i zarządzający systemem, tzw. Pool leadera (Agent), którym może być wyspecjalizowany bank, jak również jednostka z grupy. Zarządzający systemem w ramach umowy zapewnia dla wszystkich uczestników systemu środki finansowe na pokrycie sald ujemnych, a w przypadku wystąpienia sald dodatnich na rachunkach uczestników, to na jego rachunek trafiają środki finansowe.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm., dalej: „updop”), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 60 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez podmiot posiadający bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udzielonych łącznie przez podmioty posiadające łącznie bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji)

tej spółki, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki – w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia wobec tych podmiotów, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu własnego takiej spółdzielni.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 61 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez inną spółkę, jeżeli w obu tych spółkach ten sam podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę wobec spółki udzielającej pożyczki oraz wobec podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) spółki otrzymującej pożyczkę, uwzględniającego również zadłużenie z tytułu pożyczek, przekroczy łącznie wartość kapitału własnego spółki otrzymującej pożyczkę – w proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca wartość kapitału własnego spółki pozostaje do całkowitej kwoty tego zadłużenia, określonej na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu własnego takiej spółdzielni.

Zatem, ograniczeniom przewidzianym w powyższej regulacji podlegają odsetki od pożyczek udzielanych spółce (pożyczkobiorcy) przez określoną grupę podmiotów (pożyczkodawców), tj.:

1. podmiot posiadający bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów spółki,
2. podmioty posiadające łącznie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów spółki,
3. „spółkę – siostrę”, jeżeli w obydwu spółkach (pożyczkodawcy i pożyczkobiorcy) ten sam podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada co najmniej 25% udziałów spółki.

W przypadku przekroczenia przez spółkę (pożyczkobiorcę) wartości zadłużenia odpowiadającej wartości jej kapitału własnego, odsetki od pożyczek zaciągniętych od podmiotów wskazanych powyżej nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów w proporcji, w jakiej kwota pożyczki przekracza tą wartość.

Przy czym, zgodnie z art. 16 ust. 6 updog, wskaźnik procentowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, posiadanych udziałów (akcji) w spółce określa się na podstawie liczby praw głosu, jakie w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) przysługują danemu podmiotowi; przepis art. 11 ust. 5b stosuje się odpowiednio. W przypadku wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, niebędącego akcjonariuszem uważa się, że ten wskaźnik procentowy pozostaje spełniony bez względu na wielkość jego udziału w tej spółce.

Stosownie natomiast do treści art. 16 ust. 7b updog, przez pożyczkę, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61 oraz art. 15c, rozumie się każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy; przez pożyczkę tę rozumie się także kredyt, emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę; pochodnych instrumentów finansowych nie uważa się za pożyczkę w rozumieniu tego przepisu.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, celem efektywniejszego zarządzania środkami finansowymi w ramach Grupy Wnioskodawca zamierza - wraz z innymi, wybranymi, powiązаныmi kapitałowo, podmiotami z Grupy (Uczestnikami) - przystąpić w charakterze uczestnika (Uczestnik) do

wewnątrzgrupowego kompleksowego systemu zarządzania płynnością finansową (Cash Pooling). Realizacją programu zarządzania płynnością finansową, w której będzie brała udział Spółka, od strony technicznej zajmie się bank z siedzibą w Polsce (Bank) - podmiot nienależący do Grupy, polski rezydent podatkowy, będący również podatnikiem podatku VAT. W tym celu Wnioskodawca oraz inne spółki z Grupy zamierzają zawrzeć z Bankiem odpowiednią umowę (Umowa). Uczestnicy zamierzają również zawrzeć odrębną umowę regulującą stosunki między nimi (Umowa Ramowa) i na podstawie której na rzecz Pool Leadera będzie płacone wynagrodzenie za usługi wykonywane w ramach Cash Poolingu.

Polskie przepisy prawa cywilnego nie zawierają regulacji odnoszących się do umowy cash pooling, stąd też umowę taką zaliczyć należy do umów nienazwanych na gruncie polskich przepisów prawa cywilnego. Tym niemniej cechą takiej umowy jest to, że jeden z podmiotów (uczestnik umowy) przekazuje własne środki finansowe innemu podmiotowi (innemu uczestnikowi umowy), celem pokrycia przez ten inny podmiot zobowiązań pieniężnych. Otrzymane przez podmiot środki finansowe podlegają zwrotowi wraz z wynagrodzeniem za korzystanie z tych środków, określonym w formie odsetek.

Nawet zatem w przypadku, gdy umowa cash pooling polega na przejęciu długu czy subrogacji (jak ma to miejsce na gruncie opisanego zdarzenia przyszłego), faktycznym jej celem jest udostępnianie środków pieniężnych pomiędzy podmiotami z grupy oraz osiąganie przez te podmioty korzyści w postaci odsetek.

Istotą zobowiązania wynikającego z umowy pożyczki jest przejście prawa własności przedmiotu pożyczki na pożyczkobiorcę oraz zobowiązanie pożyczkobiorcy do zwrotu, czyli do przeniesienia własności takiego samego przedmiotu na pożyczkodawcę.

Opisana we wniosku umowa cash pooling wypełnia przesłanki zaliczenia jej do umowy pożyczki zdefiniowanej w art. 16 ust. 7b updop. W przedmiotowej sprawie mamy bowiem do czynienia z przekazywaniem środków pieniężnych pomiędzy podmiotami, przy jednoczesnej – wynikającej z logiki systemu zarządzania płynnością finansową – konieczności zwrotu danych środków oraz uzyskiwaniu w związku z tym określonego wynagrodzenia w postaci odsetek.

Z ekonomicznego punktu widzenia finansowanie to ma cechy pożyczki, gdyż w wyniku sfinansowania ujemnego salda wykazanego przez danego uczestnika umowy nadwyżką środków zgromadzonych przez innych uczestników, uczestnik ten nie jest zobowiązany do zapłaty odsetek na rzecz banku z tytułu debetu jego rachunku, który by wystąpił w sytuacji, gdyby niedoboru tego nie pokrył inny uczestnik umowy. W miejsce zatem dłużnego kredytowania debetu, jaki występuje na rachunku prowadzonym na rzecz danego uczestnika, w następstwie umowy cash pooling kredytowanie takie nie jest realizowane ze środków banku, lecz innego bądź innych uczestników umowy, w zamian za wynagrodzenie wypłacane w postaci odsetek tym uczestnikom, którzy wykazywali saldo dodatnie, i którzy tym samym finansowali także saldo ujemne innych uczestników.

Uzyskiwane zatem przez uczestników umowy wynagrodzenie w postaci odsetek jest uzyskane z tytułu czasowego finansowania debetu innych uczestników umowy. Tym samym nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku środków finansowych, które posłużą pokryciu niedoborów finansowych innych uczestników umowy, można mówić o ich udzieleniu innym uczestnikom umowy w formie pożyczki w rozumieniu wyżej powołanego art. 16 ust. 7b updop.

Ponadto, nie sposób zgodzić się ze Spółką, że w ramach cash pooling nie ma możliwości powiązania środków pieniężnych pochodzących od Uczestników.

Zauważyć należy, że z jednej strony Pool Leader będzie świadczył usługi prowadzenia systemu, natomiast Bank na podstawie Umowy będzie m.in. dokonywał przelewów środków pieniężnych w ramach operacji automatycznego zerowania sald, naliczał i alokował odsetki.

Nie można też zupełnie pominąć faktu, że uzyskanie niezbędnych i koniecznych informacji, istotnych z punktu widzenia prawidłowego opodatkowania powinno stanowić element organizacji cash pooling'u i umożliwić prawidłowe stosowanie przepisów podatkowych.

Wskazać należy, że od dnia 1 stycznia 2015 r. oprócz zmian w zakresie brzmienia przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60, 61 oraz ust. 7b updop, wprowadzono do ustawy nowe przepisy, które mogą mieć wpływ na zakres stosowania przepisów dotyczących tzw. „cienkiej kapitalizacji”. W szczególności zgodnie z brzmieniem art. 16 ust. 7g updop, wartość zadłużenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, pomniejsza się o wartość pożyczek udzielonych podmiotom powiązanym, wskazanym w tych przepisach. Stosownie natomiast do treści art. 16 ust. 7h updop, wartość kapitału własnego, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, określa się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc zapłaty odsetek od pożyczek, o których mowa w tych przepisach, bez uwzględnienia kapitałów z aktualizacji wyceny oraz części kapitału własnego pochodzącego z otrzymanych pożyczek podporządkowanych. Wartość tę pomniejsza się o wartość kapitału zakładowego spółki lub funduszu udziałowego w spółdzielni, jaka nie została na ten kapitał lub fundusz faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek, przysługującymi wspólnikom wobec tej spółki lub członkom wobec tej spółdzielni, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.

Odnosząc powyższe do przedstawionego zdarzenia przyszłego należy wskazać, że w sytuacji gdy Spółka będzie wykazywała saldo debetowe, a także łączna wartość zadłużenia wobec podmiotów wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 60 i pkt 61 updop przekroczy wartość kapitału własnego, wówczas w odniesieniu do odsetek wypłacanych w związku z uczestnictwem w umowie cash pooling'u znajdują zastosowanie ograniczenia w zakresie niedostatecznej kapitalizacji.

Mając zatem na względzie treść stanowiska Wnioskodawcy zawartego we wniosku należy stwierdzić, że jest ono nieprawidłowe, gdyż w kontekście przedstawionej umowy cash pooling'u, nie można wykluczyć okoliczności stosowania art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 updop, z uwagi na brzmienie art. 16 ust. 7b updop.

Stanowisko organu podatkowego odnośnie pytania oznaczonego we wniosku numerem 4.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm., dalej: „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 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 updop, 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.

Definicja podmiotów powiązanych została umieszczona w art. 11 ust. 1 i 4 updop. 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, albo

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 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. 5a updop, posiadanie udziałów 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%.

Natomiast na podstawie art. 11 ust. 5b updop określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.

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 updop.

W związku z brakiem legalnej definicji pojęcia „transakcja”, Wnioskodawca powołał się na definicję tego pojęcia zawartą w Słowniku Języka Polskiego, zgodnie z którą przez transakcję należy rozumieć operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług.

W ocenie tutejszego organu pojęcie transakcja jest pojęciem o znaczeniu szerszym od wskazanego przez Spółkę we wniosku o wydanie interpretacji. 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 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 dnia 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 powiązany

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 upodop 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 upodop 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 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. 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 (również, gdy umowa cash pooling polega na przejęciu długu czy subrogacji) jest udostępnianie środków pieniężnych 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, 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 pomiędzy uczestnikami systemu mogą nie odzwierciedlać warunków rynkowych. Przez warunki podlegające badaniu należy rozumieć zarówno wysokość odsetek, jak i poziom zadłużenia.

Celem umowy cash pooling 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 uczestnictwem 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 pooling'u zostają określone w umowie zawartej przez podmioty przystępujące do tego porozumienia i będące podmiotami powiązаныmi. Warunki ustalania wynagrodzenia dla uczestnika systemu (podmiotu powiązanego z pozostałymi uczestnikami), pełniącego jednocześnie funkcje Pool Leadera/Agent'a, powinny odzwierciedlać warunki ustalone w porównywalnych okolicznościach przez podmioty niezależne. Kwestia ta powinna również podlegać badaniu przez organy podatkowe/organy kontroli skarbowej oraz znaleźć odzwierciedlenie w dokumentacji podatkowej.

W przedmiotowej sprawie, odnośnie stosowania przepisu art. 9a updop do opisanego przez Spółkę zdarzenia przyszłego, należy zauważyć, że przepis ten nie wyłącza obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązаныmi dokonywanych w ramach cash pooling'u. Dokumentacja taka powinna zawierać te informacje, które będą niezbędne do oceny, czy podatnik uczestniczący w takiej umowie (tu: Spółka) 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 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 updop.

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

Jednocześnie, Wnioskodawca w opisie zdarzenia przyszłego wskazał, że Uczestnicy zamierzają również zawrzeć odrębną umowę regulującą stosunki między nimi (Umowa Ramowa) i na podstawie której na rzecz Pool Leadera będzie płacone wynagrodzenie za usługi wykonywane w ramach Cash Poolingu. Zatem Wnioskodawca, jako podmiot powiązany z Pool Leaderem obowiązany też jest do udokumentowania, zgodnie z art. 9a updop transakcji dokonywanych pomiędzy nim a Pool Leaderem, o ile oczywiście roczna kwota transakcji przekroczy 30 tysięcy euro.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a updop, należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się do powołanych we wniosku wyroków sądów administracyjnych wspierających argumentację Wnioskodawcy, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, działający w imieniu Ministra Finansów, ze względów wskazanych w powyższym uzasadnieniu, nie podziela prezentowanego w nich stanowiska. Zauważyć również należy, że postępowanie w sprawie dot. wydania interpretacji indywidualnej jest postępowaniem szczególnym, mającym charakter uproszczony, odrębny od postępowania podatkowego, uregulowanego w dziale IV Ordynacji podatkowej. W jego wyniku, organ udzielając interpretacji, przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do sytuacji indywidualnej wskazanej przez Wnioskodawcę. Powołane przez Wnioskodawcę wyroki zostały potraktowane jako element stanowiska w sprawie, których tut. Organ nie podziela.

Niezależnie od tego trzeba podkreślić, że stanowisko organu zawarte w niniejszej interpretacji znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych – przykładowo wyroki: WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 604/13; WSA w Poznaniu z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 1014/13; WSA w Lublinie z dnia 11 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 240/14.

WSA w Gorzowie Wielkopolskim w ww. wyroku stwierdził, że: „(...) w odniesieniu do odsetek od salda ujemnego, płaconych przez skarżącą spółkę w związku z uczestnictwem w cash poolingu na rzecz pozostałych uczestników tej umowy, mogą znaleźć zastosowanie ograniczenia w zakresie niedostatecznej kapitalizacji wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 60 i pkt 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

Ponadto WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 603/13 (wyrok prawomocny) oddalającym skargę podatnika, wskazał: „(...) Umowa cash poolingu jest tzw. umową nienazwaną w rozumieniu prawa cywilnego - nie została uregulowana w polskim systemie prawnym. Jednakże, biorąc pod uwagę charakter tej umowy i jej cele, należy zgodzić się z poglądem, że ma ona cechy zbliżone do umowy pożyczki (udostępnienie określonej kwoty pieniędzy w zamian za odpowiednie wynagrodzenie – odsetki). 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. (...) Zdaniem sądu, przepływy środków finansowych dokonywane w ramach umowy cash poolingu wypełniają przesłanki umowy pożyczki. To w konsekwencji oznacza, że dochodzi do transakcji w rozumieniu art. 9a updop. Słusznie więc organ podatkowy stwierdził, że w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 9a updop, 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 updop”.

Stanowisko organu zostało także w pełni potwierdzone przez Naczelnego Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 30 września 2015 r., sygn. akt II FSK 2033/14 oraz II FSK 3137/14.

Jednocześnie należy wskazać na najnowszy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 212/15. Sąd ten oddalił skargę podatnika w sprawie tożsamej z niniejszą.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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 Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.