

## IBPB-1-2/4510-477/15/MW- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-2/4510-477/15/MW
Data	2015.11.05
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Ustalenie, czy w opisanym stanie faktycznym, Spółka powinna sporządzać dokumentację cen transferowych także w odniesieniu do takich umów, w których kwoty do zapłaty nie osiągnęły limitu 30.000 EURO, jednakże wszystkie, zawarte w roku podatkowym, z tym samym podmiotem powiązanych transakcje, (suma należności wynikająca z wszystkich umów), dające się zaklasyfikować łącznie jako sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych, przekroczyły ten limit.

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613) oraz § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 12 sierpnia 2015 r. (data wpływu do BKIP 3 września 2015 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotem powiązaniem – **jest prawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 3 września 2015 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotem powiązaniem.

#### We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka (dalej także: „Wnioskodawca”) dostarcza rozwiązań w zakresie zasobów ludzkich, tj. usług pracy tymczasowej, rekrutacji pracowników stałych oraz usług outsourcingowych i doradztwa personalnego. Grupa kapitałowa, do której należy Wnioskodawca, zrzesza kilkanaście spółek bezpośrednio powiązanych kapitałowo oraz kilkadziesiąt spółek powiązanych pośrednio. Spółki te świadczą usługi z zakresu doradztwa personalnego, jak i restrukturyzacji w obszarze HR, rekrutacji i outsourcingu pracowniczego. Oprócz rynku krajowego Grupa prowadzi działalność w 11 krajach Europy Środkowo - Wschodniej. Każda spółka specjalistyczna z Grupy działa jako odrębna agencja pracy posiadająca własną bazę pracowników tymczasowych. W celu zaspokojenia potrzeb rynku, spółki z Grupy współpracują ze sobą dzięki czemu, jako całość, Grupa uzyskuje możliwość redukcji kosztów związanych z działalnością operacyjną. Transakcje wewnątrzgrupowe dotyczą: świadczenia usług doradczych, świadczenia usług administracyjnych, naliczania płac i administracji kadr (payroll), świadczenia usług pracy tymczasowej dotyczących bezpośrednio klientów, najmu, refakturowania

kosztów paliwa, rozliczania mediów, usług telekomunikacyjnych, za-kupu artykułów biurowych, przeprowadzania szkoleń, wzajemnego rozliczania delegacji i rozliczeń usług pocztowych, sprzedaży usług marketingowych, udostępniania licencji na korzystanie z marki, know-how i CRM, udzielanie lub za-ciąganie pożyczek.

Artykuł 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zobowiązuje podmioty powiązane do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych dla transakcji przekraczających progi dokumentacyjne wskazane w usta-wie. W przypadku usług świadczonych w ramach Grupy, stanowiących sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych zastosowanie znajduje limit 30.000 EURO. Z tym samym podmiotem powiązaniem niejednokrotnie zawierane są umowy na świadczenia kwalifikujące się wprawdzie do tego samego progu 30.000 EURO, ale różniące się znaczne, a co za tym idzie, świadczone na podstawie odrębnie zawartych umów i w oparciu o odmienną metodę kalkulacji ceny. Przykładowo Spółka zawarła z tym samym podmiotem powiązaniem umowę na świadczenie usług administracyjnych, gdzie zastosowano metodę kalkulacji ceny „koszt plus”, umowę na refakturowanie kosztów, gdzie zastosowanie znalazła metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej w wariantcie wewnętrznym i umowę pożyczki, gdzie przyjęto wycenę opartą na metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej w wariantcie zewnętrznego porównania cen.

#### **W związku z powyższym zadano następujące pytanie:**

Czy, w opisanym stanie faktycznym, Spółka powinna sporządzać dokumentację cen transferowych także w odniesieniu do takich umów, w których kwoty do zapłaty nie osiągnęły limitu 30.000 EURO, jednakże wszystkie, zawarte w roku podatkowym, z tym samym podmiotem powiązaniem transakcje, (suma należności wynikająca z wszystkich umów), dające się zaklasyfikować łącznie jako sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych, przekroczyły ten limit...

Zdaniem Wnioskodawcy, należy sporządzić dokumentację cen transferowych także w odniesieniu do transakcji, w których poszczególne kwoty nie osiągnęły limitu 30.000 EURO, jednakże wszystkie, zawarte z podmiotem powiązaniem transakcje, dające się zaklasyfikować łącznie jako usługowe przekroczyły ten limit.

Taki sposób dokumentowania transakcji wynika z wyroków: z 17 maja 2010 r. sygn. III SA/Wa 2133/09 i z 10 stycznia 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2647/10 - Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że „w sytuacji gdy łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy, czy też umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym z podmiotem powiązaniem w danym roku podatkowym przekroczy progi (w niniejszej sprawie 30.000 EURO) wskazane w art. 9a ust. 2 updog, należy sporządzać w/w dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem”. Za dokumentowaniem umów, w których kwoty do zapłaty nie osiągnęły limitu 30.000 EURO, jednakże wszystkie, zawarte w roku, z tym samym podmiotem powiązaniem transakcje, (suma należności wynikająca z wszystkich umów), dające się zaklasyfikować łącznie jako sprzedaż lub udostępnianie wartości nie-materialnych i prawnych, przekroczyły ten limit, przemawia stanowisko wyrażone w wyroku NSA z 17 grudnia 2014 r. sygn. akt II FSK 2849/12 z którego wynika, że pojęcie rodzaju transakcji odnosi się jedynie do rozróżnienia pomiędzy transakcją towarową a usługową. Zgodnie z prezentowanym przez NSA poglądem, wszystkie transakcje usługowe z danym podatnikiem wymagają sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o ile ich łączna wartość w roku podatkowym przekroczy limity dokumentacyjne. W uzasadnieniu Sąd wskazał, że zgodnie z wolą ustawodawcy limit 30.000 EURO obejmuje transakcje, których przedmiotem jest świadczenie usług, sprzedaż lub

udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych i w ramach tych transakcji należy poruszać się ustalając, czy limit dokumentacyjny został przekroczony. W rezultacie, zdaniem Sądu, usługi bez względu na to czego dotyczą, stanowią świadczenia tego samego rodzaju. W przytoczonym wyroku Sąd orzekł, że dla celów określenia progu dokumentacyjnego należy zsumować wartość transakcji najmu z transakcją dystrybucji paliw gazowych. Natomiast w wyroku NSA z 15 stycznia 2013 r. sygn. II FSK 1052/11 Sąd wyraził pogląd, że metoda odrębnego ustalania ceny za poszczególne usługi prowadzi do oczywistego wniosku, że „przerzucanie” części ceny jednej usługi na inną umożliwia obejście obowiązku dokumentacyjnego. Sąd w treści uzasadnienia posłużył się przykładami obrazującymi możliwość obejścia art. 9a updop - dla wskazania, że choć na gruncie literalnego, gramatycznego brzmienia art. 9a ust. 2 updop nie daje on niezawodnych, pewnych wyników interpretacyjnych to jednak ratio legis omawianej instytucji wydaje się oczywiste. W wyroku NSA z 10 maja 2012 r. sygn. II FSK 1894/10 Sąd wskazał, że w art. 9a ust. 2 mowa jest o „łącznej kwocie wymagalnych w roku podatkowym świadczeń”, co wskazuje na sumowanie wartości realizowanych transakcji.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.**

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 ze 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 obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Jak stanowi art. 9a ust. 2 updog obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązany, 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.

Z przepisu art. 9a ust. 2 updog wynika, że podmioty wymienione w art. 9a ust. 1 tej ustawy nie muszą automatycznie sporządzać dokumentacji zawieranych transakcji. Dopiero gdy pułap transakcji przekroczy określony poziom, taką dokumentację należy sporządzić. Przepis ten wprowadza bowiem graniczne warunki transakcji, z których tylko pkt 2 jest wyraźnie wyodrębniony.

Przepis art. 9a ust. 3 updog stanowi natomiast, że obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłata należności wynikająca z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20.000 EURO.

Na podstawie art. 11 ust. 1 i 4 updog należy rozstrzygnąć czy obie strony transakcji można uznać za podmioty powiązane. Stosownie do art. 11 ust. 1 ww. ustawy, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie-mająca 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.

W myśl art. 11 ust. 4 updog przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo

2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie-mająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5% (art. 11 ust. 5a updog).

Z uwagi na powyższe, konieczność sporządzania 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 updog.

Pojęcie „transakcja” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani cywilnego, zatem można uznać, że nie posiada ono definicji legalnej. W takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, w myśl którego (według Internetowego Słownika Języka Polskiego – <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, też zawarcie takiej umowy. W ujęciu słownikowym „transakcja” to operacja handlowa albo bankowa typu kupno – sprzedaż, ale na większą skalę także porozumienie, układ w jakiejś sprawie, które jest wynikiem rokowań, przetargów i ustępstw. Z przedstawionego w opisie stanu faktycznego wynika, że Spółka dostarcza rozwiązań w zakresie zasobów ludzkich, tj. usług pracy tymczasowej, rekrutacji pracowników stałych oraz usług outsourcingowych i doradztwa personalnego. Grupa kapitałowa, do której należy Wnioskodawca, zrzesza kilkanaście spółek bezpośrednio powiązanych kapitałowo oraz kilkadziesiąt spółek powiązanych pośrednio. Spółki te świadczą usługi z zakresu doradztwa personalnego, jak i restrukturyzacji w obszarze HR, rekrutacji i outsourcingu pracowniczego. Oprócz rynku krajowego Grupa prowadzi działalność w 11 krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Każda spółka specjalistyczna z Grupy działa jako odrębna agencja pracy posiadająca własną bazę pracowników tymczasowych. W celu zaspokojenia potrzeb rynku, spółki z Grupy współpracują ze sobą dzięki czemu, jako całość, Grupa uzyskuje możliwość redukcji kosztów związanych z działalnością operacyjną. Transakcje wewnątrzgrupowe dotyczą: świadczenia usług doradczych, świadczenia usług administracyjnych, naliczania płac i administracji kadr (payroll), świadczenia usług pracy tymczasowej dotyczących bezpośrednio klientów, najmu, refakturowania kosztów paliwa, rozliczania mediów, usług telekomunikacyjnych, zakupu artykułów biurowych, przeprowadzania szkoleń, wzajemnego rozliczania delegacji i rozliczeń usług pocztowych, sprzedaży usług marketingowych, udostępniania licencji na korzystanie z marki, know-how i CRM, udzielanie lub zaciąganie pożyczek.

Jak wskazał Wnioskodawca, art. 9a updog zobowiązuje podmioty powiązane do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych dla transakcji przekraczających progi dokumentacyjne wskazane w ustawie. W przypadku usług świadczonych w ramach Grupy, stanowiących sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych zastosowanie znajduje limit 30.000 EURO. Z tym samym podmiotem powiązany niejednokrotnie zawierane są umowy na świadczenia kwalifikujące się wprawdzie do tego samego progu 30.000 EURO, ale różniące się znacznie, a co za tym idzie, świadczone na podstawie odrębnie zawartych umów i w oparciu o odmienną metodę kalkulacji ceny. Przykładowo Spółka zawarła z tym samym podmiotem powiązany umowę na świadczenie usług administracyjnych, gdzie zastosowano metodę kalkulacji ceny „koszt plus”, umowę na refakturowanie kosztów, gdzie zastosowanie znalazła metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej w wariacie

wewnętrzny i umowę po-życzki, gdzie przyjęto wycenę opartą na metodzie porównywalnej ceny niekon-trolowanej w wariacie zewnętrzny porównania cen.

Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej, został ograniczony w art. 9a ust. 2 updog do transakcji, w której łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń, przekracza określone kwoty. Powyższe oznacza, że nie w każdym przypadku podatnik ma obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Obowiązek ten powstaje dopiero, gdy łączna kwota (lub jej równowartość) transakcji dokonywanej z podmiotem powiązany lub gdy za-płata należności wynikających z takich transakcji przekracza określone w usta-wie wartości – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych jest to wartość 30.000 EURO. Wyjaśnić należy, że przepis art. 9a ust. 2 pkt 2 updog używa formuły „(...) w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń (...)”. Ustawa dwukrotnie wskazuje tu na łącznie rozpatrywaną kwo-tę (wartość) świadczeń, czyli na sumę tych wartości. Ustawodawca dopuszcza więc możliwość zawierania transakcji, której przedmiotem może być wiele świadczeń (usług) w ramach wielu umów. W omawianym przepisie przewidzia-ne zostały dwie sytuacje:

1. odwołanie się do łącznej kwoty umowy wynikającej wprost z zawartej umowy oraz
2. przyjęcie takiej kwoty, która będzie wypadkową czynników istotnie pew-nych, ale znanych dopiero po zawarciu umowy (w sytuacji, gdy żadna miarodajna kwota z tej umowy nie wynika).

Ta intencja ustawodawcy została wyrażona przez odwołanie się do kategorii rzeczywiście zapłaconej łącznej kwoty wymagalnych świadczeń.

Należy również wskazać, że różnorodność metod ustalania ceny każdego świadczenia jest z punktu widzenia praktyczny, ekonomiczny nieistotny, gdyż dla każdej stron zawierających kontrakt nie ma znaczenia, w jaki sposób, jakie elementy i jakie świadczenia złożą się ostatecznie na wynegocjowaną, sumarycznie ujętą cenę.

Uwzględniając opisany we wniosku stan faktyczny oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że Spółka zobowiązana będzie do sporządzenia do-kumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a updog. Zatem stanowi-sko Wnioskodawcy należy uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktyczny przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawny obowiązujący w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktyczny.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację prze-pisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78/79, 50-126 Wrocław 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 są-dami administracyjnymi – Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydzie-stu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naru-szenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

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