

## 1462-IPPB6.4510.579.2016.2.AZ - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	1462-IPPB6.4510.579.2016.2.AZ
Data	2017.02.06
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	W zakresie obowiązku/braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., w przypadku transakcji zawieranych przez Spółkę Komandytową, w której Wnioskodawca jest komplementariuszem.

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 Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku z dnia 9 listopada 2016 r. (data wpływu 21 listopada 2016 r.), uzupełnionym pismem z dnia 24 stycznia 2017 r. (data nadania 25 stycznia 2017 r., data wpływu 30 stycznia 2017 r.) na wezwanie z dnia 18 stycznia 2016 r. Nr 1462-IPPB6.4510.578.2016.1.AZ (data nadania 18 stycznia 2017 r., data odbioru 19 stycznia 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku/braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., w przypadku transakcji zawieranych przez Spółkę Komandytową, w której Wnioskodawca jest komplementariuszem – **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 21 listopada 2016 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia obowiązku/braku obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., w przypadku transakcji zawieranych przez Spółkę Komandytową, w której Wnioskodawca jest komplementariuszem (transakcje w grupie powiązanych podmiotów pomiędzy: Wnioskodawcą i Spółką Komandytową - pyt. nr 1, Spółką Komandytową i inną spółką komandytową - pyt. nr 2 i nr 3, Spółką Komandytową i innymi spółkami z o.o. z grupy - pyt. nr 4).

### We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, podlegającą opodatkowaniu od całości swoich dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych na terytorium Polski. Wnioskodawca jest współnikiem (komplementariuszem) w spółce komandytowej (dalej jako: „Spółka Komandytowa”), której przeważającym przedmiotem działalności gospodarczej jest świadczenie usług

budowlanych. Zarówno Wnioskodawca, jak i Spółka Komandytowa należą do tej samej grupy kapitałowej.

Spółka Komandytowa dokonuje transakcji z m.in. innymi spółkami komandytowymi, Wnioskodawcą oraz innymi spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością. W dokonywanych transakcjach występują dwie strony. Przykładowo, stroną transakcji może być:

1. Wnioskodawca i Spółka Komandytowa, lub
2. Spółka Komandytowa i inna spółka komandytowa (która należy do tej samej grupy kapitałowej, co Wnioskodawca i Spółka Komandytowa) lub,
3. Spółka Komandytowa i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (która również należy do tej samej grupy kapitałowej i nie jest komplementariuszem w Spółce Komandytowej).

Spółka Komandytowa, inne spółki komandytowe, Wnioskodawca oraz inne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, będące stronami transakcji w każdej z opisanych powyżej konfiguracji są podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014, poz. 851, dalej jako: CIT).

Żadna z usług nie jest świadczona, ani zapłata nie będzie dokonywana pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wszystkie podmioty, tj. Wnioskodawca oraz inne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (wspólnicy spółek komandytowych nie będący komplementariuszami) podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

Łączna wartość przychodów lub kosztów wynikających z poszczególnych usług przekracza rocznie progi określone w art. 9a ust. 2 CIT.

Wnioskodawca pismem z dnia 24 stycznia 2017 r. doprecyzował, że zainteresowany jest uzyskaniem odpowiedzi na pytania zawarte w złożonym wniosku z dnia 9 listopada 2016 r. wyłącznie na podstawie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r.

### **W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

1. Czy w opisanym stanie faktycznym, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., Wnioskodawca będzie miał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku zawarcia transakcji pomiędzy Wnioskodawcą a Spółką Komandytową?
2. Czy w opisanym stanie faktycznym, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., Wnioskodawca będzie miał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy Spółką Komandytową a innymi spółkami komandytowymi?
3. Czy w opisanym stanie faktycznym, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., Spółka Komandytowa będzie miała obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku zawierania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową a innymi spółkami komandytowymi?
4. Czy w opisanym stanie faktycznym, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., Spółka Komandytowa będzie miała obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku zawierania transakcji

pomiędzy Spółką Komandytową a powiązаныmi z nią spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością niebędącymi komplementariuszami Spółki Komandytowej?

Stanowisko Wnioskodawcy.

Ad. 1

Wnioskodawca będzie miał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 CIT w przypadku dokonania transakcji ze Spółką Komandytową, w której jest Komplementariuszem, w przypadku gdy wartość usług przekroczy progi określone w art. 9a ust. 2. Stosownie do art. 1 ust. 1-2 CIT podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Ponadto z art. 1 ust. 3 CIT wynika, że podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest spółka komandytowo-akcyjna. Natomiast zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnikami tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne. Z powyższego wynika, że spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 CIT obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych ciąży wyłącznie na podatniku. Zatem w przypadku transakcji dokonywanych pomiędzy spółką komandytową niemającą osobowości prawnej (niebędącą podatnikiem podatku dochodowego, ani od osób prawnych, ani od osób fizycznych) i powiązaną z nią spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, obowiązek sporządzenia dokumentacji ciąży wyłącznie na spółce z ograniczoną odpowiedzialnością będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

W związku z powyższym fakt, że Spółka Komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego i nie jest zobowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych, nie ma wpływu na obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej przez Wnioskodawcę (spółkę kapitałową będącą drugą stroną transakcji).

Stanowisko powyższe potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 31 lipca 2015 r. (sygn. IPPB6/4510-1/15-5/AZ).

Ad. 2

W ocenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 CIT w przypadku dokonania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową, w której jest Komplementariuszem oraz inną spółką komandytową. Wnioskodawca jest wspólnikiem (Komplementariuszem) Spółki Komandytowej. Stosownie do art. 5 ust. 3 CIT zyski jakie osiąga Spółka Komandytowa stanowią przychód Wnioskodawcy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zatem Wnioskodawca jest beneficjentem zysków jakie osiąga Spółka Komandytowa, w której jest wspólnikiem, w tym również zysków jakie Spółka Komandytowa osiąga w związku z transakcjami zawieranyymi z podmiotami powiązanymi.

Jednakże z art. 9a ust. 1 CIT wynika, że obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych ciąży jedynie na podatniku, który dokonuje transakcji, w tym zawiera umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi.

Ustawy podatkowe nie zawierają definicji „transakcji”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 grudnia 2014 r., w sprawie o sygn. akt II FSK 2849/12 wskazał, że „ustawodawca używając określeń transakcja i transakcje posłużył się naturalnym językiem potocznym. W języku potocznym „transakcja” zasadniczo oznacza: zawarcie umowy w sprawie kupna sprzedaży czegoś” (Słownik poprawnej polszczyzny, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1973 r., M s. 789; Słownik wyrazów obcych, praca zbiorowa pod red. J. Tokarskiego, Warszawa 1980 r., s. 769); zawarcie umowy, zwłaszcza handlowej dotyczącej kupna lub sprzedaży; układ, porozumienie jako wynik rokowań (Słownik języka polskiego pod redakcją M. Szymczaka PWN. Warszawa 1998, t. III, s.523). W takim ujęciu na tle art. 9a ust. 1 i ust. 2 CIT Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że termin „transakcja” jest synonimem pojęcia „umowa”. Podobne stanowisko, co do znaczenia tego pojęcia przyjęto także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2015 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 3137/14 oraz w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2016 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 4000/13.

Zatem, wobec powyższego obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o jakim mowa w art. 9a ust. 1 CIT ciąży wyłącznie na podatniku, który jest stroną umowy (transakcji). W niniejszym stanie faktycznym stroną umowy są dwie spółki komandytowe.

W związku z powyższym w ocenie Wnioskodawcy, w przypadku zawarcia umowy pomiędzy Spółką Komandytową (w której Wnioskodawca jest komplementariuszem) oraz inną powiązaną spółką komandytową Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, gdyż sam nie jest stroną takiej umowy.

### Ad. 3

W ocenie Wnioskodawcy Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku dokonania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową oraz inną spółką komandytową.

Jak już wskazano powyżej Spółka Komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a Wnioskodawca jest komplementariuszem w tej spółce, zatem stosownie do art. 117 KSH ma prawo i obowiązek reprezentowania Spółki Komandytowej. Natomiast stosownie do art. 102 KSH komplementariusz ponosi całym swoim majątkiem subsydiarną nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania Spółki Komandytowej. Ponadto zyski jakie osiąga Spółka Komandytowa stanowią przychód Wnioskodawcy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z przepisami Kodeksu Spółek Handlowych w spółkach kapitałowych prowadzenie spraw spółki oraz reprezentacja należy do zarządu, natomiast w przypadku spółek osobowych do wspólników, którym powierzono prowadzenie spraw i reprezentację. Zatem, gdyby istniał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych przez Spółkę Komandytową to Wnioskodawca, jako jedyny komplementariusz, który działa w imieniu i na rzecz Spółki Komandytowej byłby zobowiązany do przygotowania takiej dokumentacji. Analogicznie jak w przypadku spółki kapitałowej, będącej podatnikiem podatku dochodowego, to na zarządzie ciążyłby obowiązek sporządzenia takiej dokumentacji.

W związku z powyższym to Wnioskodawca jako komplementariusz mógłby ponieść negatywne konsekwencje braku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych przez Spółkę Komandytową, gdyby taki obowiązek na Spółce Komandytowej ciążył. Wnioskodawca chce zatem uzyskać interpretację w zakresie obowiązku lub jego braku do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych stosownie do art. 9a ust. 1 CIT. W ocenie Wnioskodawcy jest on w związku z tym uprawniony do uzyskania interpretacji w powyższym zakresie. Ponadto w przypadku spółki kapitałowej,

zarząd tej spółki byłby uprawniony do wystąpienia w imieniu takiej spółki z wnioskiem o wydanie interpretacji. W ocenie Wnioskodawcy nie ma podstaw do różnicowania w tym zakresie sytuacji zarządu w spółce kapitałowej oraz komplementariusza w spółce komandytowej.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 9a ust. 1 CIT obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych ciąży wyłącznie na podatniku. Spółka Komandytowa jest spółką niemającą osobowości prawnej zatem nie jest podatnikiem podatku dochodowego, w związku z czym nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 CIT. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone m.in. w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 31 lipca 2015 r. (sygn. IPPB6/4510-1/15-5/AZ).

Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że w przypadku zawarcia transakcji pomiędzy powiązaną spółką kapitałową i osobową tylko na spółce kapitałowej ciąży obowiązek sporządzenia dokumentacji, gdyż tylko ona jest podatnikiem.

Zatem w przypadku gdy stronami umowy będą, jak w niniejszym stanie faktycznym, dwie powiązane spółki komandytowe, żadna z nich nie będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, gdyż żadna z nich nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

Podsumowując, w ocenie Wnioskodawcy ani Wnioskodawca (jako komplementariusz), ani Spółka Komandytowa nie będą mieć obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych stosownie do art. 9a ust. 1 CIT, z uwagi na fakt, że Wnioskodawca nie jest stroną umowy, a Spółka Komandytowa nie jest podatnikiem.

Ad. 4

W ocenie Wnioskodawcy Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 CIT, w przypadku dokonania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową oraz powiązaną z nią spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która nie jest komplementariuszem Spółki Komandytowej.

Jak już było wskazywane w uzasadnieniu do pytania nr 1, zgodnie z art. 1 ust. 1-2 CIT podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Ponadto z art. 1 ust. 3 CIT wynika, że podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest spółka komandytowo-akcyjna. Natomiast zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnikami tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne. Z powyższej analizy wynika, że spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

Natomiast zgodnie z art. 9a ust. 1 CIT obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych ciąży wyłącznie na podatniku.

Zatem w przypadku transakcji dokonywanych pomiędzy Spółką Komandytową (spółką niemającą osobowości prawnej i niebędącą podatnikiem podatku dochodowego, ani od osób prawnych, ani od osób fizycznych) i powiązaną z nią spółką z ograniczoną odpowiedzialnością (która nie jest komplementariuszem Spółki Komandytowej), Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, z uwagi na fakt, że nie jest ona podatnikiem podatku dochodowego. Obowiązek ten będzie natomiast ciążył na spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, będącą stroną transakcji zawartych ze Spółką Komandytową.



Podobne stanowisko wyraził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 31 lipca 2015 r. (sygn. IPPB6/4510-1/15-5/AZ).

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

Problematyka zgłoszona w niniejszej sprawie dotyczy obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., w przypadku transakcji zawieranych przez/ze Spółką Komandytową, w której Wnioskodawca jest Komplementariuszem.

We wniosku, wskazano, że podmioty będące stronami transakcji w każdej z opisanych w stanie faktycznym konfiguracji są podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014, poz. 851 z późn. zm.; dalej: updop). Jednocześnie żadna z usług nie jest świadczona, ani zapłata nie będzie dokonywana pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wszystkie podmioty uczestniczące w transakcjach, tj. Wnioskodawca oraz inne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (wspólnicy spółek komandytowych nie będący komplementariuszami) podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a łączna wartość przychodów lub kosztów wynikających z poszczególnych usług przekracza rocznie progi określone w art. 9a ust. 2 updop.

Wnioskodawca uważa przy tym, że w przypadku transakcji pomiędzy:

1. Wnioskodawcą a Spółką Komandytową, gdy wartość usług przekroczy progi określone w art. 9a ust. 2 - Wnioskodawca będzie miał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 updop;
2. Spółką Komandytową oraz inną spółką komandytową - Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej;
3. Spółką Komandytową oraz inną spółką komandytową z powiązanej grupy - Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej;
4. Spółką Komandytową oraz powiązaną z nią spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która nie jest komplementariuszem Spółki Komandytowej - Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Odnosząc się do tego zagadnienia zauważyć należy, że z perspektywy przepisów prawa podatkowego pomiędzy podmiotami gospodarczymi mogą istnieć powiązania zarówno osobowe, jak i kapitałowe. Zaistnienie takich powiązań narzuca przedsiębiorcom szczególne obowiązki i z drugiej strony naraża na wyższy niż w przypadku podmiotów niezależnych poziom ryzyka podatkowego. Sprowadza się ono zasadniczo do możliwości zastosowania przez organy podatkowe tzw. sanacyjnej stawki w podatku dochodowym, która wynosi aż 50% oszacowanego przez organ dochodu.

Podmioty powiązane – to podmioty, między którymi zachodzą relacje określone w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, czyli m.in. gdy te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Regulacje zawarte w przepisach art. 11 updop odnoszą się do zagadnienia tzw. przerzucania dochodów pomiędzy powiązanymi ze sobą podatnikami w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, dotyczących tych podmiotów (sztucznie kształtujących ich dochody) poprzez stosowanie cen transferowych.

Ceny transferowe (ceny transakcyjne) – to ceny stosowane pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Mają one bezpośredni związek z ewentualnym poziomem ryzyka, dlatego ich wysokość dla każdej z transakcji powinna być stale monitorowana. Stanowi to istotny element tzw. polityki podatkowej podmiotów, szczególnie ważnej dla podmiotów zawierających dużą ilość transakcji wewnątrzgrupowych o znacznej wartości. Stąd warunkiem niemal koniecznym staje się analiza cen transferowych na etapie zawierania transakcji, co w rezultacie wspomaga zarządzanie ryzykiem podatkowym.

Dla oceny i ustalenia, czy działania podmiotów powiązanych mają wpływ na wysokość ceny sprzedaży towarów, wynagrodzenia za świadczone usługi oraz z tytułu świadczeń niematerialnych, a także dla stwierdzenia, czy działania podmiotów powiązanych nie mają wpływu na zaniżenie dochodów budżetu państwa w przypadku, gdy transakcje dokonywane są bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę w tzw. raju podatkowym - służy dokumentacja podatkowa, której obowiązek prowadzenia przez podatników w przypadku określonej kategorii transakcji nakładają przepisy art. 9a updop.

Z kolei dla podatnika sporządzenie dokumentacji jest o tyle istotne, że w przypadku gdy z uzasadnionych powodów warunki, na których odbywają się transakcje między powiązаныmi spółkami różnią się od ogólnie stosowanych – to starannie sporządzona dokumentacja może stanowić materiał dowodowy potwierdzający poprawność takich transakcji z ekonomicznego punktu widzenia.

W analizowanej sprawie istotne jest to, że z dniem 1 stycznia 2015 r., wskutek nowelizacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca dokonał zmiany treści przepisów dotyczących szeroko rozumianej polityki cen transferowych.

Na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r. poz. 1328, z późn. zm.) od 1 stycznia 2015 r. podmiotem powiązаныm może być także spółka osobowa prawa handlowego, a więc i spółka komandytowa, do której nawiązuje treść wniosku.

Wynika to ze znowelizowanego z dniem 1 stycznia 2015 r. art. 11 updop, w którym w ust. 1 i ust 4 zdefiniowano podmioty powiązane. 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.

Jednocześnie, zgodnie z art. 11 ust. 5a upodop posiadanie udziału 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 %.

Jak zatem wynika z przytoczonych powyżej przepisów, od dnia 1 stycznia 2015 r. definicja podmiotów powiązanych dotyczy nie tylko transakcji pomiędzy podatnikami, ale również pomiędzy osobami fizycznymi, osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej. Taką jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej jest właśnie spółka komandytowa.

Odnosząc się do podmiotowości spółki komandytowej należy wskazać, że zgodnie z art. 4 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r., Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1578, z późn. zm.), spółka osobowa to spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna.

Stosownie do art. 102 Kodeksu spółek handlowych, spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona).

Z punktu widzenia podatku dochodowego spółka komandytowa jako spółka osobowa jest podmiotem transparentnym podatkowo. Zatem majątek takiej spółki traktuje się jako majątek wspólników tej spółki a opodatkowanie podatkiem dochodowym ma miejsce na poziomie wspólników. W zależności od statusu wspólnika, tzn. czy jest to osoba prawna czy też fizyczna – wspólnik podlega opodatkowaniu odpowiednio podatkiem dochodowym od osób prawnych bądź podatkiem dochodowym od osób fizycznych i samodzielnie dokonuje rozliczenia podatkowego.

Zakres podmiotów podlegających na podstawie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązkowi podatkowemu – podatników – reguluje art. 1 tej ustawy.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 upodop, ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

Stosownie do art. 1 ust. 3 przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1. spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2. spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.



Na mocy art. 4a pkt 14 updop w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. spółka niebędąca osobą prawną – oznacza spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego.

Należy w tym miejscu zaakcentować, że zaliczenie spółek osobowych w poczet podmiotów powiązanych jako jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej nie oznacza automatycznego nadania im podmiotowości podatkowej.

Zatem z powyższego wynika, że spółka komandytowa jest osobową spółką prawa handlowego i tym samym nie posiada osobowości prawnej, nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a z punktu widzenia prawa podatkowego podatnikami są poszczególni wspólnicy tej spółki.

Podmioty obowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej i rodzaje transakcji powodujące obowiązek prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej określają przepisy art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 updop w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r., podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
2. określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
3. metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
4. określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
5. wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze – w szczególności przyjętych w umowie zasad dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Powyższy obowiązek, na podstawie art. 9a ust. 2 updop, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50 000 euro – w pozostałych przypadkach.

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 updog.

Podkreślenia też wymaga, że z treści art. 9a updog jasno wynika, że obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych ciąży jedynie na podatniku, który dokonuje transakcji, w tym zawiera umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi.

Przenosząc zatem wyżej przedstawione rozwiązania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy należy w odpowiedzi na postawione we wniosku pytania w podsumowaniu stwierdzić, że:

ad. pyt. 1 - w świetle art. 9a ust. 1 updog obowiązek sporządzania dokumentacji ciąży tylko na podatniku. Wobec tego, w przypadku transakcji dokonywanych pomiędzy spółką kapitałową a powiązaną z nią spółką osobową (niebędącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych), obowiązek sporządzenia dokumentacji ciąży tylko na spółce kapitałowej. Tym samym w myśl przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r. Wnioskodawca będzie miał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, o jakiej mowa w art. 9a ust. 1 updog w przypadku dokonania transakcji ze Spółką Komandytową, w której jest komplementariuszem, gdy wartość usług przekroczy progi określone w art. 9a ust. 2.

Oznacza to tym samym, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 należy uznać za prawidłowe;

ad. pyt. 2 - w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r. nie istnieją na gruncie literalnej wykładni art. 9a updog żadne argumenty wskazujące na okoliczności, które mogłyby determinować istnienie obowiązku dokumentacyjnego Wnioskodawcy w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy Spółką Komandytową a innymi spółkami komandytowymi. W przypadku transakcji zawartych pomiędzy Spółką Komandytową (w której Wnioskodawca jest komplementariuszem), a innymi spółkami komandytowymi – na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek sporządzenia dokumentacji. Należy zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych ciąży wyłącznie na podatniku, który jest stroną umowy transakcji. Zatem, w przypadku zawarcia umowy pomiędzy Spółką Komandytową oraz innymi powiązаныmi spółkami komandytowymi nie będzie ciążył na Wnioskodawcy obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, gdyż sam nie jest stroną takiej umowy.

Stanowisko Wnioskodawcy co do pytania nr 2 jest więc prawidłowe;

ad. pyt. 3 - w brzmieniu przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. do końca 2016 r., w przypadku zawierania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową a innymi spółkami komandytowymi –

Spółka Komandytowa nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów art. 9a ust. 1 updop obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych ciąży wyłącznie na podatniku. Ponieważ spółka komandytowa jest osobową spółką prawa handlowego i nie posiada osobowości prawnej, nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a z punktu widzenia prawa podatkowego podatnikami są poszczególni wspólnicy tej spółki. W związku z powyższym Spółka Komandytowa nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 updop.

W tym stanie rzeczy stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 3 uznaje się za prawidłowe;

ad. pyt. 4 - organ podatkowy podziela pogląd wyrażony przez Wnioskodawcę w zakresie braku obowiązku Spółki Komandytowej sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 w przypadku zawierania transakcji pomiędzy Spółką Komandytową a powiązаныmi z nią spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością nie będącymi komplementariuszami Spółki Komandytowej w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. do końca 2016 r.

Oznacza to tym samym, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 4 należy uznać za prawidłowe.

Niezależnie od powyższego stanowiska organu, które wynika z literalnego brzmienia art. 9a ust. 1 updop, zwrócić należy uwagę na brzmienie przepisu szczególnego art. 11 updop, który daje organom podatkowym podstawę do oszacowania dochodów podatnika w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Przesłanką zastosowania art. 11 updop nie jest sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, lecz wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). U podstaw regulacji zawartej w tym przepisie leży założenie, by wszystkie transakcje były zgodne z warunkami rynkowymi, tj. warunkami, jakie uzgodniłyby podmioty niezależne, znajdujące się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji.

Biorąc pod uwagę powyższe w ocenie organu każdy ze wspólników Spółki Komandytowej (jako podatnik) winien dysponować dokumentacją cen transferowych z tytułu transakcji pomiędzy tą Spółką Komandytową a innymi powiązаныmi z nią spółkami komandytowymi. Wskazać bowiem należy, że obowiązek dokumentacyjny w zakresie cen transferowych stanowi przede wszystkim korzyść dla podmiotu, który sporządza taką dokumentację. Powyższe wynika między innymi z tego, że przepisy regulujące obowiązek dokumentacyjny pełnią funkcję gwarancyjną, to znaczy, że gwarantują podmiotom powiązаныm, że sporządzenie merytorycznie poprawnej dokumentacji, pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych.

Dodatkowym argumentem potwierdzającym powyższe spostrzeżenie są nowe przepisy w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej wprowadzone ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1932) i obowiązujące od dnia 1 stycznia 2017 r. Zgodnie bowiem z nowo dodanym ust. 1g do art. 9a updop w przypadku podatników uzyskujących przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, jeżeli spółka niebędąca osobą prawną dokonuje transakcji lub zdarzeń, o których mowa w ust. 1 pkt 1, dokumentacja podatkowa może zostać sporządzona przez wyznaczonego wspólnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzedłożenie wymaganej dokumentacji podatkowej.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia przedstawionego w stanie faktycznym.

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 2016 r., poz. 718). 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 Administracji Skarbowej w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.