

2461-IBPB-1-2.4510.992.2016.1.BG - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	2461-IBPB-1-2.4510.992.2016.1.BG
Data	2016.12.09
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy Wnioskodawca w odniesieniu do opisanej transakcji ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów, stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z 2 września 2016 r., który wpłynął do Organu za pośrednictwem platformy ePUAP tego samego dnia, uzupełnionym 31 października 2016 r. i 9 listopada 2016 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca w odniesieniu do opisanej transakcji ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pierwsza część pytania oznaczonego we wniosku nr 3) – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 2 września 2016 r. za pośrednictwem platformy ePUAP wpłynął do Organu wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca w odniesieniu do opisanej transakcji ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wniosek nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z 27 października 2016 r. Znak: 2461-IBPB-1-2.4510.801.2016.1.BG wezwano do ich uzupełnienia. Uzupełnienia dokonano 31 października 2016 r. i 9 listopada 2016 r.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca, będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Polski (dalej: „Spółka”), ma obecnie trzech udziałowców, w tym spółkę prawa cypryjskiego oraz dwie osoby fizyczne. Rozważane jest podwyższenie kapitału zakładowego w Spółce.

Na pokrycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki wspólnicy - spółka prawa cypryjskiego oraz osoba fizyczna, wniosą wkład w postaci wierzytelności wobec Spółki z tytułu niezwróconych dopłat, które uprzednio wnieśli do Spółki (tzw. konwersja wierzytelności na udziały). Uchwała o zwrocie dopłat zostanie podjęta przed podwyższeniem kapitału zakładowego w Spółce. W zamian za aport w postaci wierzytelności wspólnikom zostaną wydane udziały o wartości nominalnej niższej aniżeli wartość przedmiotu wkładu (aport z agio). Nadwyżka wartości wierzytelności ponad wartość nominalną udziałów zostanie przelana na kapitał zapasowy Spółki. W efekcie powyższej

operacji dojdzie do tzw. konwersji wierzytelności na udziały w kapitale zakładowym Spółki, a więc dojdzie do wzajemnego potrącenia wierzytelności Spółki wobec wspólników (z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego) z wierzytelnościami wspólników wobec Spółki (z tytułu niezwróconych dopłat). W efekcie środki pochodzące z dopłat wspólników zostaną przelane na kapitał zakładowy Spółki. Spółka prawa cypryjskiego posiada ponad 5% udziałów w kapitale zakładowym Spółki.

W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytania:

Czy Wnioskodawca ma obowiązek w odniesieniu do opisanej w zdarzeniu przyszłym transakcji sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a updop? (pierwsza część pytania oznaczonego we wniosku nr 3)

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do transakcji opisanych w stanie faktycznym (winno być: zdarzeniu przyszłym) Spółka nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W świetle przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: „updop”), podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 updop w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze z tymi podmiotami, zobowiązani są do dokumentowania realizowanych między sobą transakcji, jeśli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza progi określone w art. 9a ust. 2 updop.

Na wstępie zaznaczyć należy, że obowiązek dokumentacyjny, o którym mowa we wskazanym przepisie, dotyczy transakcji. Ustawodawca nie wskazał jednak, co należy rozumieć pod pojęciem transakcji.

Zdaniem Wnioskodawcy, przepisy u.p.d.o.f. (winno być: updop) dotyczące cen transferowych odnoszą się do transakcji o charakterze handlowym oraz enumeratywnie wymienionych zdarzeń (zawarcie umowy spółki osobowej lub wspólnego przedsięwzięcia).

Przepisy o cenach transferowych dotyczą zatem tylko i wyłącznie:

- zdarzeń będących następstwem działalności gospodarczej (podstawowej lub dodatkowej), w wyniku których generowane są przychody, oraz
- umów spółek osobowych oraz wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze.

Nie znajdują one zatem zastosowania do umów spółek kapitałowych, jak również wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych. Powołany wyżej przepis dotyczy wykorzystywania związków gospodarczych pomiędzy kontrahentami do zaniżenia dochodu lub ceny ze szkodą dla fiskusa (Izabela Lewandowska, Rzeczpospolita. PCD.1996.9.28 Kapitałowy czy operacyjny). „Pod pojęciem związku gospodarczego należy rozumieć powiązanie danego podatnika z innym podmiotem w zakresie czynności związanych lub wynikających bezpośrednio lub pośrednio z prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, przy czym powiązanie to może się także opierać na związkach personalnych, majątkowych i kapitałowych” (Piotr Roskisz, Dor.Podat.1998.6.11, Pojęcie związku gospodarczego pomiędzy podmiotami powiązanymi na gruncie ustaw o podatkach dochodowych).

Ponadto z przepisów dotyczących cen transferowych jasno wynika, że stosuje się je tylko do „transakcji”, jednak samo pojęcie „transakcji” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego. W związku z brakiem stosownej definicji ustawowej, zakres pojęciowy sformułowania „transakcja” należy poddać wykładni opartej o dyrektywy wykładni prawa podatkowego, tj. w pierwszej kolejności odczytać przy użyciu wykładni językowej prawa podatkowego, w tym szczególnie zgodnie z dyrektywą języka potocznego (w oparciu o słownik języka polskiego) oraz prawniczego (w oparciu o

orzecznictwo organów stosujących przepisy podatkowe). Celem potwierdzenia prawidłowości wyniku wykładni językowej warto również odczytać treść tego sformułowania przy pomocy wykładni celowościowej i systemowej prawa podatkowego.

Zgodnie z definicją „transakcji” zawartą w Słowniku internetowym języka polskiego PWN (...) „transakcja” to:

1. operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług,
2. umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też: zawarcie takiej umowy.

Znaczenie to należy uzupełnić o zawartą w słowniku PWN Biznes (bardziej odpowiednim do odczytywania sformułowań ekonomicznych w zakresie regulacji odnośnie cen transferowych) definicję sformułowania „transakcja”, która stanowi, że jest to pakt kupna-sprzedaży, umowa, np. bankowa, handlowa zawarta na giełdzie.

W powyższych definicjach jest jednoznacznie mowa o umowach „handlowych”, których przykładem jest umowa bankowa. Akcent w definicjach zdecydowanie położony jest na charakter „handlowy, gospodarczy umów, co potwierdza również definicja „transakcji” w liczbie mnogiej, które to pojęcie powinno być rozumiane zgodnie ze słownikiem PWN Biznes jako „akty kupna-sprzedaży, będące wynikiem działań gospodarczych stron zawierających transakcję”.

W komentarzu do tego hasła jest wprost mowa: wspólnie to umowy, zawarte w wyniku transakcji i płatności z nich wynikające są zazwyczaj realizowane przez banki; transakcje zawierane na giełdzie to transakcje giełdowe; w handlu zagranicznym wyróżnia się transakcje kompensacyjne, polegające na wzajemnym powiązaniu transakcji importowych i eksportowych z wyłączeniem obiegu pieniądza, który w tych transakcjach pełni funkcję jednostki rozrachunkowej i nie występuje jako środek płatniczy, np.: clearing, barter, kompensata. Jak wynika z powyższego wyjaśnienia, sformułowania „transakcja” nie należy rozumieć jako każdą czynność prawną lub faktyczną, a tylko taką, która dokonywana jest między przedsiębiorcami, ma charakter „handlowy”, gospodarczy (przymiotnik „handlowy” oznacza zgodnie z internetowym słownikiem języka polskiego coś w ramach „handlu”; czyli działalności polegającej na kupnie, sprzedaży lub wymianie towarów i usług). Z powyższej wykładni językowej jasno wynika, że przepisy art. 9a i 11 updop stosuje się wyłącznie do czynności prawnych lub faktycznych, które odbywają się między przedsiębiorcami powiązаныmi i mają charakter operacji w ramach ich działalności gospodarczej, handlowej, a nie do wszystkich stosunków prawnych lub faktycznych pomiędzy spółką a udziałowcem, czy też pomiędzy przedsiębiorcami powiązаныmi. Innymi słowy dwoje przedsiębiorców powiązanych może zawrzeć umowę w sferze prywatnej, poza działalnością gospodarczą (np. umowę darowizny, pożyczki), która nie będzie podlegać regulacjom z zakresu cen transferowych. Taką wykładnię językową należy uzupełnić o wykładnię odnoszącą się do celu, funkcji art. 9a i 11 updop, który wynika bezpośrednio z regulacji OECD, które były źródłem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (winno być: prawnych) w zakresie tzw. cen transferowych. Głównym źródłem tych regulacji są „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych” (Dom Wydawniczy ABC, 2004 r., oryg. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Sam tytuł Wytycznych wskazuje na to, że mają one zastosowanie jedynie do podmiotów działających przy transakcji w charakterze przedsiębiorcy (ang. enterprise). W punkcie 8 Wstępu do Wytycznych wprost jest mowa o tym, że: „Następujące zasady dotyczące opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych (MNE) zostały inkorporowane w Modelu Konwencji Podatkowej OECD w zakresie podatków od dochodu i majątku, które stanowią podstawę dla rozległej sieci dwustronnych traktatów podatkowych zawartych między państwami członkowskimi OECD oraz państwami niebędącymi członkami tej organizacji”. Taki cel regulacji potwierdzają również często inne fragmenty Wytycznych, np. punkt 12 Wstępu do Wytycznych, zgodnie z którym: „Ceny transferowe są znaczące zarówno dla podatników jak i administracji podatkowych, gdyż determinują w dużej części dochód oraz wydatki, a tym samym zyski opodatkowane przedsiębiorstw powiązanych w

różnych jurysdykcjach podatkowych”. Jak widać wykładnia celowościowa potwierdza rezultat wykładni językowej.

Dodatkowo wykładnię językową i funkcjonalną potwierdza wykładnia systemowa. Wszystkie regulacje OECD, o które oparte są polskie przepisy podatkowe w zakresie cen transferowych wskazują na to, że przepisy w zakresie tzw. cen transferowych stosuje się jedynie do „przedsiębiorstw powiązanych” (ang. associated enterprises), czyli podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, a nie do wszystkich czynności prawnych lub faktycznych między podmiotami powiązanymi.

Dodatkowo powyższe przepisy nie mogą znaleźć zastosowania do aportów wnoszonych do spółek kapitałowych z uwagi na fakt, że wniesienie wkładu stanowi autonomiczną instytucję prawa spółek handlowych, regulującą specyficzny stosunek prawny, tj. relacje pomiędzy udziałowcem a spółką. Wniesienie wkładu jest formą dofinansowania działalności spółki przez jej współnika, które w ramach stosunków korporacyjnych zostało dopuszczone przepisami KSH. Zgodnie z przepisami KSH, udziały (akcje) nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Natomiast, jeżeli udział (akcja) jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego. Zatem, w przypadku objęcia udziału (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny poniżej jego wartości nominalnej, różnica pomiędzy nominalną wartością udziału a jego wartością rynkową jest cechą immanentną, przewidzianą w przepisach prawa regulujących tę instytucję, a organ podatkowy oraz kontroli skarbowej nie może jej zmieniać.

Co więcej, zdaniem Wnioskodawcy, skoro przepisy KSH dopuszczają wniesienie wkładu, którego wartość tylko w części jest przekazywana na kapitał zakładowy, a w pozostałej na zapasowy (agio), to w razie skorzystania z tej możliwości nie ma też podstaw do zastosowania przepisu art. 11 updop - poprzez uznanie, że mamy do czynienia z transakcją nierynkową. Jest to określony typ transakcji (wkład z agio) przewidziany przez KSH - szacowanie wysokości wynagrodzenia na podstawie art. 11 updop oznaczałoby więc zakwestionowanie samego charakteru tej instytucji prawnej. Wobec powyższego objaśnienia należy wskazać, że Wnioskodawca nie jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a updop.

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

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

Art. 9a ust. 3 updog stanowi, 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.

Stosownie natomiast do treści art. 11 ust. 1 updog, 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.

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

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

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.

Użyte przez ustawodawcę w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcie transakcja nie zostało w niej zdefiniowane. Niemniej jednak, z uwagi na spójność systemu podatku dochodowego, pojęcie „transakcji”, w aspekcie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej nie powinno się różnić od jego rozumienia w innych przepisach, regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym. W szczególności należy wskazać na § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014, poz. 1186). Z przepisu tego wynika, iż „transakcje” to czynności w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć.

W ocenie tutejszego organu pojęcie transakcja obejmuje zatem 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.

Wskazać ponadto należy, że pojęcie „transakcji” w rozumieniu art. 9a w zw. z art. 11 updop należy rozpatrywać w kontekście celu tych przepisów. Dokumentacja podatkowa dokonywanych przez podmioty powiązane transakcji przedstawiać ma warunki dokonywanych transakcji w celu ich porównania z warunkami stosowanymi przez podmioty niezależne w porównywalnych okolicznościach. Wskazać należy ponadto, że zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok z 10 stycznia 2012 r., sygn. 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 updop, organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej badają zgodność ustalonych lub narzuconych przez podmioty powiązane warunków z warunkami jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, w tym w szczególności, zasadność dokonania danej transakcji przez podmioty powiązane (w porównaniu z zachowaniem podmiotów niezależnych). Przepis art. 9a updop, obejmuje więc także sytuacje lub zachowania podmiotów powiązanych nietypowe z punktu widzenia obrotu gospodarczego, w celu ich skonfrontowania z sytuacjami lub zachowaniami podmiotów niezależnych. Postępowanie to wynika z zasady ceny rynkowej, zgodnie z którą podmioty powiązane powinny, we wzajemnych relacjach, ustalać warunki, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Wskazane wyżej przepisy dotyczą zatem bez wątpienia sytuacji, kiedy dany rodzaj zdarzenia gospodarczego będzie mógł być zaklasyfikowany jako transakcja.

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego, wynika że na pokrycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki wspólnicy - spółka prawa cypryjskiego (posiada ponad 5% udziałów w kapitale zakładowym Spółki) oraz osoba fizyczna, wniosą wkład w postaci wierzytelności wobec Spółki z tytułu niezwróconych dopłat, które uprzednio wnieśli do spółki (tzw. konwersja wierzytelności na udziały). Uchwała o zwrocie dopłat zostanie podjęta przed podwyższeniem kapitału zakładowego w Spółce. W zamian za aport w postaci wierzytelności wspólnikom zostaną wydane udziały o wartości nominalnej niższej aniżeli wartość przedmiotu wkładu (aport z agio). Nadwyżka wartości wierzytelności ponad wartość nominalną udziałów zostanie przelana na kapitał zapasowy Spółki. W efekcie powyższej operacji dojdzie do tzw. konwersji wierzytelności na udziały w kapitale zakładowym Spółki, a więc do wzajemnego potrącenia wierzytelności Spółki wobec wspólników (z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego) z wierzytelnościami wspólników wobec Spółki (z tytułu niezwróconych dopłat). W efekcie środki pochodzące z dopłat wspólników zostaną przelane na kapitał zakładowy Spółki.

Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, że nie jest możliwe odniesienie konwersji wierzytelności na udziały do warunków rynkowych. Brak porównywalnych transakcji pomiędzy niezależnymi podmiotami przesądza, że nie jest możliwe określenie, jakie warunki uzgodniłyby takie podmioty. W konsekwencji objęcie udziałów w podwyższonym kapitale podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11 updop w formie potrącenia wzajemnych wierzytelności nie podlega obowiązkowi sporządzania dokumentacji podatkowej zgodnie z art. 9a updop.

Z powyższych względów stanowisko Wnioskodawcy we wskazanym zakresie należy uznać za prawidłowe.

Należy zatem podkreślić, że ze względu na zakres wniosku wyznaczony w pytaniu nr 3 niniejsza interpretacja odnosi się wyłącznie do opisanej transakcji sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a updop. Nie dotyczy ona natomiast pozostałej części pytania nr 3 i tej części stanowiska Wnioskodawcy, która odnosi się do kwestii uprawnień organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zgodnie bowiem z art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.

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

Nadmienia się, że w zakresie pytania nr 1-2 oraz części pytania nr 3 wydane zostaną odrębne rozstrzygnięcia.

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 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 sądami administracyjnymi – t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.