

## 3063-ILPB1-3.4510.63.2016.2.MC - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	3063-ILPB1-3.4510.63.2016.2.MC
Data	2017.01.24
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie powiązań między podmiotami.

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 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko spółki z ograniczoną odpowiedzialnością SP, przedstawione we wniosku z dnia 17 listopada 2016 r. (data wpływu 23 listopada 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powiązań między podmiotami (pytanie nr 1) – **jest prawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 23 listopada 2016 r. został złożony ww. wniosek – uzupełniony pismem z 12 stycznia 2017 r. (data wpływu 16 stycznia 2017 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

- powiązań między podmiotami (pytanie nr 1),
- obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej (pytanie nr 2).

### We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca planuje nabyć certyfikaty inwestycyjne w funduszach inwestycyjnych zamkniętych aktywów niepublicznych FIZAN Spółek S i FIZAN NS utworzonych przez Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych (dalej także TFI). TFI jest podmiotem powiązaniem z Wnioskodawcą na gruncie art. 11 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w ten sposób, iż ta sama osoba prawna równocześnie bezpośrednio bierze udział w kontroli S oraz pośrednio w kontroli TFI, jednocześnie posiada ona bezpośrednio udział w kapitale S oraz posiada pośrednio udział w kapitale TFI. Odpowiednio Spółek FIZAN S i FIZAN NS będą klasyfikowane jako Fundusz Inwestycyjny Zamknięty Aktywów Niepublicznych. Funkcjonowanie tych podmiotów będzie regulowane przez przepisy ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi z dnia 27 maja 2004 r. (tekst jednolity z dnia 6 grudnia 2013 r. Dz.U. z 2014 r., poz. 157; dalej także ustawa o funduszach inwestycyjnych). FIZAN jest tworzony, zarządzany i reprezentowany na zewnątrz przez Towarzystwo, które obok Rady Inwestorów oraz Zgromadzenia Inwestorów lub Zgromadzenia Uczestników jest jednym z organów funduszu. Rada Inwestorów w FIZAN nie zostanie powołana, a jej uprawnienia realizować będzie Zgromadzenie Inwestorów. FIZAN

emituje certyfikaty inwestycyjne, które obejmowane są przez inwestorów i stanowią tytuł uczestnictwa w funduszu. W skład FIZAN będą wchodzić tzw. spółki-lokaty, gdyż objęcie certyfikatów każdego FIZAN zostanie dokonane w zamian za udziały w poszczególnych spółkach kapitałowych.

Celem działalności utworzonych FIZAN jest realizacja strategii w obszarze inwestycji. Aktywami funduszy FIZAN będzie zarządzać spółka celowa (dalej: Spółka Celowa), której jedynym udziałowcem będzie S. Umowa o zarządzanie aktywami FIZAN zawarta pomiędzy TFI a Spółką Celową przewiduje również realizowanie przez Spółkę Celową wobec spółek-lokat uprawnień z zakresu nadzoru właścicielskiego. Wszystkie wskazane wyżej podmioty są podmiotami krajowymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 UPDOP.

Pismem z 12 stycznia 2017 r. Wnioskodawca uzupełnił zdarzenie przyszłe o następujące informacje:

1. Wnioskodawca będzie posiadał większość głosów w Zgromadzeniu Inwestorów;
2. ta sama osoba prawna będzie posiadać w kapitale S 100% udziałów i powyżej 5% udziału pośredniego w kapitale TFI.

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

1. Czy pomiędzy S a funduszami FIZAN Spółek S i FIZAN NS istnieje powiązanie określone przepisami art. 11 UPDOP?
2. Czy objęcie certyfikatów inwestycyjnych dokonane w formie przeniesienia udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego, tzw. spółek-lokat przez S na rzecz funduszy FIZAN Spółek S oraz FIZAN NS nie stanowią transakcji skutkujących obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowych na podstawie art. 9a UPDOP?

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na pytanie nr 1. Wniosek Spółki w zakresie pytania nr 2 został rozpatrzony odrębną interpretacją wydaną 24 stycznia 2017 r. nr 3063-ILPB1-3.4510.72.2016.1.MC.

Zdaniem Wnioskodawcy pomiędzy S a funduszami FIZAN Spółek i FIZAN N będą istnieć powiązania określone przepisami art. 11 UPDOP.

Przepisy art. 11 UPDOP pozwalają zidentyfikować dwie kategorie podmiotów powiązanych – podmioty krajowe i podmioty zagraniczne. Rozróżnienie to jest o tyle istotne, iż art. 11 UPDOP w przypadku relacji między podmiotami krajowymi wskazuje szerszy katalog rodzajów powiązań, których skutkiem może być transfer dochodów, niż ma to miejsce w przypadku relacji między podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym.

Podmiot krajowy to zgodnie z art. 11 ust. 1 UPDOP osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Podmiot zagraniczny to zgodnie z art. 11 ust. 1 osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą. Niewątpliwie dla analizy możliwych kategorii powiązań w rozważanym stanie faktycznym zastosowanie mieć będą regulacje dotyczące podmiotów krajowych.

Na gruncie art. 11 UPDOP powiązania identyfikuje się w sytuacji, gdy:

- podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- podmiot zagraniczny bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu, albo
- te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Wyłącznie pomiędzy podmiotami krajowymi powiązanie występuje również gdy:

- pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze występują powiązania o charakterze rodzinnym lub wynikające ze stosunku pracy albo majątkowe oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Ze względu na charakter wzajemnych relacji Wnioskodawca jest zdania, iż dla analizowanego stanu faktycznego zidentyfikować można wystąpienie (i) powiązania kontrolno-zarządczego oraz (ii) powiązania majątkowego.

Powiązania kontrolno-zarządcze.

Wnioskodawca będzie sprawował kontrolę nad FIZAN jako uczestnik funduszu posiadający większość głosów w Zgromadzeniu Inwestorów. Uprawnienia Zgromadzenia Inwestorów zostały wskazane w art. 144 ustawy o funduszach. W szczególności Zgromadzenie Inwestorów wyraża zgodę na:

1. zmianę depozytariusza;
  - 1a) przejęcie zarządzania funduszem inwestycyjnym zamkniętym przez inne towarzystwo;
  - 1b) przejęcie zarządzania funduszem inwestycyjnym zamkniętym i prowadzenia jego spraw przez zarządzającego z UE;
2. emisję nowych certyfikatów inwestycyjnych;
3. zmiany statutu funduszu w zakresie wyłączenia prawa pierwszeństwa do nabycia nowej emisji certyfikatów inwestycyjnych;
4. emisję obligacji;
5. przekształcenie certyfikatów inwestycyjnych imiennych w certyfikaty na okaziciela;
6. zmianę statutu funduszu inwestycyjnego, o której mowa w art. 117a ust 1.

Jednocześnie Zgromadzenie Inwestorów FIZAN na podstawie przepisów art. 144 ust. 7 ustawy o funduszach inwestycyjnych i zgodnie z zapisami statutu będzie realizować uprawnienia Rady Inwestorów, która w analizowanym FIZAN nie zostanie powołana. Ponadto art. 140 ustawy o funduszach inwestycyjnych wskazuje wprost Radę Inwestorów jako organ kontrolny FIZAN. Rada Inwestorów kontroluje realizację celu inwestycyjnego funduszu inwestycyjnego zamkniętego i polityki inwestycyjnej oraz przestrzeganie ograniczeń inwestycyjnych. W tym celu członkowie rady inwestorów mogą przeglądać księgi i dokumenty funduszu oraz żądać wyjaśnień od towarzystwa. W analizowanym

przypadku wszystkie funkcje Rady Inwestorów realizować będzie Zgromadzenie Inwestorów, na którym Wnioskodawca mieć będzie większość głosów.

Choć art. 4 ust. 4 ustawy o funduszach inwestycyjnych stanowi, iż fundusz nie jest podmiotem zależnym od podmiotu posiadającego większość głosów w radzie inwestorów, zgromadzeniu uczestników lub zgromadzeniu inwestorów, to jednak przepis ten nie pozbawia mocy prawnej faktycznych uprawnień kontrolnych wykonywanych przez Zgromadzenie Inwestorów. Należy podkreślić, iż powoływany w zdaniu poprzedzającym przepis odnosi się do stosunku zależności w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 1382).

Przepisem właściwym zaś dla analizy występowania szczególnego rodzaju powiązań pomiędzy S a FIZAN jest na gruncie postawionych w niniejszym wniosku pytań przepis art. 11 ust. 4 pkt 1 UPDOP. Należy tu zaznaczyć, iż przepis art. 11 ust. 4 pkt 1 UPDOP odnosi się do sprawowania kontroli o charakterze faktycznym, co należy rozumieć w ten sposób, iż wpływ podmiotu sprawującego kontrolę na sprawy i decyzje podmiotu kontrolowanego powinien być rzeczywisty. Konieczność wyrażenia zgody przez Zgromadzenie Inwestorów lub/oraz Radę Inwestorów na szereg kluczowych dla funkcjonowania funduszu decyzji pod rygorem ich nieważności powoduje, iż ten wpływ ma jak najbardziej realny charakter.

Warto w tym miejscu również podkreślić, iż ustawa o funduszach przyznaje zarówno Radzie Inwestorów, jak i Zgromadzeniu Inwestorów prawo rozwiązania FIZAN, co niewątpliwie ma również charakter realnego oddziaływania na sprawy funduszu. Dodatkowo należy wskazać, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych towarzystwo funduszy inwestycyjnych tworzy fundusz inwestycyjny, zarządza nim i reprezentuje fundusz w stosunkach z osobami trzecimi.

Zatem skoro Wnioskodawca jest powiązany z TFI na podstawie art. 11, to przez sam fakt wykonywania funkcji zarządczych TFI wobec funduszu będzie on (Wnioskodawca) powiązany z funduszami FIZAN Spółka S i FIZAN N.

#### Powiązania majątkowe.

Powiązania o charakterze majątkowym są pojęciem nieostrym i jednoznacznie niezdefiniowanym w ustawie UPDOP. Niemniej jednak można próbować definiować powiązania majątkowe jako pewnego rodzaju relację majątkową pomiędzy podatnikami (bądź pomiędzy osobami pełniącymi u podatników funkcje zarządcze, kontrolne lub nadzorcze), co może skutkować m.in. tym, że jeden z nich pozostaje w stosunku dominacji wobec drugiego.

Ponadto powiązania majątkowe definiuje się jako powiązania wynikające z posiadania udziału w majątku spółek (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 czerwca 2010 r. I SA/Po 174/10). W praktyce wskazuje się także, iż powiązania majątkowe to takie powiązania, które prowadzą do powstania dominacji po stronie jednego z podatników (por. Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji. T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, Woltera Kluwer, Warszawa 2016).

W niniejszym stanie faktycznym Wnioskodawca będzie kluczowym inwestorem FIZAN, bez którego FIZAN nie mógłby zostać powołany. Jednocześnie zarówno na etapie tworzenia FIZAN, jak i na etapie funkcjonowania los FIZAN będzie uzależniony od Wnioskodawcy. Decyzja S o wycofaniu się z udziału w FIZAN oznaczać będzie w praktyce wycofanie aktywów (udziały spółek-lokat), co z kolei w przypadku braku innego niż S inwestora oznaczać będzie konieczność likwidacji FIZAN. Z uwagi na powołane

uwarunkowania można identyfikować wystąpienie pomiędzy Wnioskodawcą a funduszami FIZAN Spółek S i FIZAN NS powiązania o charakterze majątkowym w rozumieniu przepisów art. 11 UPDOP.

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

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Jednocześnie należy wskazać, że powołane w treści wniosku orzeczenie sądu administracyjnego nie może wpłynąć na ocenę prawidłowości niniejszej kwestii. Nie negując tego orzeczenia, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego należy stwierdzić, że – zdaniem Organu podatkowego – teza badanego rozstrzygnięcia nie ma zastosowania w niniejszym postępowaniu. Odwołanie się do publikacji podatkowej, jako że co do zasady nie stanowi ona źródła prawa, również nie jest wiążące dla organu wydającego niniejszą interpretację.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu 31 grudnia 2016 r.

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, 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, 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). Jednocześnie, zgodnie z 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 Administracji Skarbowej w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.