

### 3063-ILPB1-3.4510.72.2016.1.MC - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	3063-ILPB1-3.4510.72.2016.1.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 obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej.

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 obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej (pytanie nr 2) – **jest nieprawidłowe**.

#### 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 powiązany 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 FIZAN Spółek 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 2. Wniosek Spółki w zakresie pytania nr 1 został rozpatrzony odrębną interpretacją wydaną 24 stycznia 2017 r. nr 3063-ILPB1-3.4510.63.2016.2.MC.

Zdaniem Wnioskodawcy objęcie certyfikatów inwestycyjnych dokonane w formie przeniesienia udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego, tzw. spółkach-lokatkach przez S na rzecz funduszy FIZAN Spółek S oraz FIZAN NS nie stanowi transakcji skutkujących obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowych na podstawie art. 9a UPDOP.

Na podstawie art. 9a ust. 2 UPDOP obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi, w których łączona kwota (lub jej równowartość) wynikające z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość: 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży, udostępniania wartości niematerialnych i prawnych.

Podkreślenia wymaga, że sam termin „transakcja”, o którym mowa w art. 9a UPDOP, nie został w ustawie podatkowej zdefiniowany. W takiej sytuacji należy odnieść się do wykładni językowej tego terminu. W słowniku internetowym PWN definiuje się termin „transakcja” jako:

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

Mając na uwadze powyższe, termin „transakcja” dotyczy kupna/sprzedaży towarów lub usług, co nie ma miejsca w niniejszej sytuacji.

Podobne stanowisko wyrażone jest w interpretacjach organów podatkowych. Przykładowo w piśmie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 2001 r. nr PB4/AK-060-1192-46/01 czytamy, że „pod pojęciem „transakcja” należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem, przedmiotem której lub których są dobra i usługi objęte jedną ceną. Oznacza to, że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług dla których określono łącznie cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług”. Również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2849/12 wskazał, że „ustawodawca używając określeń transakcja i transakcje, posłużył się w tym zakresie naturalnym językiem potocznym. W języku potocznym „transakcja” zasadniczo oznacza: zawarcie umowy w sprawie kupna, sprzedaży czegoś. W takim ujęciu na tle art. 9a ust. 1 i 2 UPDOP termin »transakcja« jest synonimem pojęcia umowy”.

Z dniem 1 stycznia 2015 r. obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych objęte zostały także umowy spółek osobowych i wspólnych przedsięwzięć. Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy nie sposób zakwalifikować czynności objęcia certyfikatów inwestycyjnych dokonanej w formie przeniesienia udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego przez S na rzecz funduszy FIZAN Spółek S oraz FIZAN NS jako transakcji w rozumieniu art. 9a UPDOP. „Zapłata” za certyfikaty inwestycyjne w tym przypadku nie jest pochodną zawarcia umowy, której celem jest nabycie jakichś dóbr. Uczestnik funduszu jest bowiem jedynie tzw. inwestorem pasywnym, powierzającym funduszowi określone wartości majątkowe celem sprawowania przez fundusz zarządu nad tymi środkami. W zamian otrzymuje certyfikaty inwestycyjne, których wartość jest pochodną aktywów zarządzanych przez fundusz. Certyfikaty inwestycyjne są papierami wartościowymi, które reprezentują jedynie prawa majątkowe dla uczestników funduszu. Posiadanie przez uczestnika certyfikatów funduszu (niezależnie od ich ważności) nie powoduje zatem, że uczestnik funduszu posiada udziałów w kapitale funduszu, w szczególności, że nabywa udział w tym kapitale – zob. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 października 2015 r nr ILPB4/45101342/155/DS, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 października 2015 r. nr ILPB4/45101389/153/LM, Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2014 r. nr ITPB1/415868/14/AK.

Ponieważ objęcie certyfikatów inwestycyjnych w formie przeniesienia udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego nie stanowi „transakcji” w rozumieniu art. 9a UPDOP (nie sposób zakwalifikować przedstawionej czynności także jako umowy spółek osobowych i wspólnych przedsięwzięć), w ocenie Wnioskodawcy, nie będzie on zobowiązany do sporządzenia szczególnej dokumentacji podatkowej z zakresu cen transferowych.

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

Z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika, że Wnioskodawca planuje nabyć certyfikaty inwestycyjne w funduszach inwestycyjnych zamkniętych aktywów niepublicznych FIZAN Spółek S i FIZAN NS utworzonych przez Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych (dalej: TFI). TFI jest podmiotem powiązany z Wnioskodawcą na gruncie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w ten sposób, że 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. 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.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 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.

Stosownie natomiast do art. 9a ust. 2 tej ustawy: obowiązek, o którym mowa w ust. 1, 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 powyższych przepisów wyraźnie wynika, że aby mógł powstać wymóg sporządzania wspomnianej dokumentacji podatkowej, konieczne jest jednoczesne ziszczenie się dwóch warunków:

1. musimy mieć do czynienia z transakcją oraz
2. taka transakcja musi mieć miejsce między podmiotami powiązanymi.

W ustawie brak jest legalnej definicji pojęcia „transakcja”. Zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w Słowniku Języka Polskiego transakcja to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług.

Jednocześnie – w ocenie Organu – pojęcie transakcja jest pojęciem o znaczeniu szerszym od tego wskazanego w zdaniu poprzednim. Pojęcie to obejmuje bowiem wszelkiego rodzaju operacje i czynności dokonywane przez podmioty oraz wszelkie świadczenia i przepływy między tymi podmiotami. Pojęcie transakcji dotyczy obrotu dobrami i usługami, nie ogranicza się jednak tylko do sprzedaży bądź kupna towarów lub usług.

Pojęcie transakcji w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy rozpatrywać w kontekście celu tego przepisu. Dokumentacja podatkowa dokonywanych przez podmioty powiązane transakcji przedstawiać ma warunki dokonywanych transakcji w celu ich porównania z warunkami stosowanymi przez podmioty niezależne w porównywalnych okolicznościach. Należy ponadto wskazać, 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 powiązanim, 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obejmuje więc także sytuacje lub zachowania podmiotów powiązanych nietypowe z punktu widzenia obrotu gospodarczego, w celu ich skonfrontowania z sytuacjami lub zachowaniami podmiotów niezależnych. Postępowanie to wynika z zasady ceny rynkowej (arms length principle), zgodnie z którą podmioty powiązane powinny, we wzajemnych relacjach, ustalać warunki, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W świetle powyższych wyjaśnień należy stwierdzić, że 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 będzie stanowiło transakcję w rozumieniu art. 9a ww. ustawy.

W interpretacji nr 3063-ILPB1-3.4511.63.2016.2.MC – stanowiącej odpowiedź na pytanie nr 1 – potwierdzono prawidłowość stanowiska Wnioskodawcy, że między S a funduszami FIZAN Spółek S i FIZAN NS będą istnieć powiązania określone przepisami art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W konsekwencji należy stwierdzić, że w przedstawionej we wniosku sytuacji zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z czym dla transakcji objęcia certyfikatów inwestycyjnych dokonanych w formie przeniesienia przez Wnioskodawcę udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego, tzw. spółek-lokat przez S na rzecz funduszy FIZAN Spółek S oraz FIZAN NS Wnioskodawca będzie zobowiązany do sporządzania dokumentacji podatkowej, o ile nastąpi wypełnienie przesłanki dotyczącej przekroczenia rocznej wartości zawieranych transakcji, o której mowa w art. 9a ust. 2 tej ustawy.

Reasumując – 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 stanowią transakcje skutkujące obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowych na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

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. W odniesieniu natomiast do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji należy stwierdzić, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są 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.