

1462-IPPB5.4510.992.2016.1.JC - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	1462-IPPB5.4510.992.2016.1.JC
Data	2016.12.29
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	W zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych.

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 oraz art. 14r 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 Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku wspólnym z dnia 13 października 2016 r. (data wpływu 31 października 2016 r.) uzupełnionym pismem z dnia 15 grudnia 2016 r. (data wpływu 22 grudnia 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2016 r. wpłynął ww. wniosek wspólny o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych.

Pismem z dnia 15 grudnia 2016 r. (data wpływu 22 grudnia 2016 r.) Wnioskodawca ostatecznie sformułował treść pytania przyporządkowanego do przedstawionego zdarzenia przyszłego.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka z o.o. (dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest spółką kapitałową podlegającą w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest świadczenie usług reklamowych. Spółka należy do grupy kapitałowej X (dalej: „Grupa”).

Spółka zamierza przystąpić do struktury optymalizacji kosztów związanych z zarządzaniem bieżącą płynnością finansową (dalej: „Struktura Cash Poolingu” lub „Struktura”). Do Struktury, oprócz Wnioskodawcy, będą należeć inne spółki będące polskimi rezydentami podatkowymi i należące do Grupy (dalej pojedynczo: „Uczestnik Struktury” lub „Uczestnik” łącznie: „Uczestnicy Struktury” lub „Uczestnicy”):

- X W Sp. z o.o.
- X E Sp. z o.o.
- X P Sp. z o.o.
- H Sp. z o.o.
- M Sp. z o.o.
- X M Sp. z o.o.
- S Sp. z o.o.
- A M Sp. z o.o.

Wnioskodawca posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w strukturze udziałowej pięciu wymienionych Uczestników Struktury (X W Sp. z o.o., X E Sp. z o.o., X P Sp. z o.o., H Sp. z o.o., M Sp. z o.o.). W przypadku pozostałych Uczestników Struktury (X M Sp. z o.o., S Sp. z o.o., A M Sp. z o.o.) występuje sytuacja, iż inna spółka, tj. spółka dominująca w Grupie - X S.A. posiada bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów/akcji we wszystkich tych spółkach, tj. zarówno w Spółce Wnioskodawcy, jak i X M Sp. z o.o., S Sp. z o.o., A M Sp. z o.o. Nie można wykluczyć, że w przyszłości inne polskie spółki z Grupy staną się Uczestnikami Struktury.

Przystąpienie przez Uczestników Struktury do Struktury Cash Poolingu ma na celu optymalizację kosztów związanych z zarządzaniem ich bieżącą płynnością finansową.

Wnioskodawca oraz inne spółki z Grupy będące polskimi rezydentami podatkowymi zamierzają zawrzeć z podmiotem trzecim - bankiem z siedzibą w Polsce (dalej: „Bank”) umowę, której przedmiotem jest umożliwienie przez Bank Uczestnikom Struktury korzystania ze struktury optymalizacji kosztów związanych z zarządzaniem bieżącą płynnością finansową (dalej: „Umowa Cash Poolingu” lub „Umowa”).

Na moment złożenia niniejszego wniosku istnieje jedynie wersja wstępna Umowy, która jednakże nie powinna ulec zmianie w zakresie elementów kluczowych dla Struktury Cash Poolingu.

Na mocy Umowy Cash Poolingu, Wnioskodawca będzie pełnił rolę tzw. lidera (dalej: „Lider”) upoważnionego do reprezentowania Uczestnika wobec Banku, innych Uczestników i wszelkich osób trzecich we wszelkich sprawach związanych z:

- dokumentami Struktury Cash Poolingu;
- wszelkimi czynnościami faktycznymi i prawnymi dokonywanymi na podstawie dokumentów Struktury Cash Poolingu lub w związku z nimi; oraz
- wszelkimi rozliczeniami związanymi z dokumentami Struktury Cash Poolingu.

W szczególności, Lider będzie upoważniony do dokonywania w imieniu każdego Uczestnika następujących czynności faktycznych i prawnych:

- składania i odbierania wszelkich oświadczeń woli związanych z dokumentami Struktury Cash Poolingu, w tym składania i odbierania wszelkich zawiadomień;
- do podpisywania wszelkich dokumentów na podstawie dokumentów Struktury Cash Poolingu lub w związku z nimi, w tym umów przystąpienia, umów zmieniających i umów wyłączenia; oraz
- składania wszelkich dyspozycji oraz otrzymywania i dokonywania wszelkich płatności.

Zgodnie z treścią Umowy Lider nie będzie jednak składał dyspozycji do własnego rachunku (Rachunku Lidera).

Umowa Cash Poolingu będzie miała charakter nienazwanej umowy cash pooling, zawartej pomiędzy Bankiem oraz Liderem na podstawie i w granicach określonych w art. 353 par. 1 Kodeksu Cywilnego. Intencją Banku oraz Lidera jest wyłączenie, w najszerszym możliwym zakresie, zastosowania do niniejszej Umowy przepisów Kodeksu Cywilnego dotyczących umowy pożyczki, sprzedaży praw, umowy poręczenia, umowy zlecenia i umowy o dzieło.

Bank udostępni Liderowi kredyt w rachunku Lidera (dalej: „Kredyt”) z przeznaczeniem na finansowanie bieżących potrzeb korporacyjnych Lidera oraz transferów kwot salda ujemnego.

Czynności realizowane przez Wnioskodawcę w roli Lidera będą wykonywane nieodpłatnie. Jego rola jako Lidera w zakresie Umowy Cash Poolingu będzie ograniczać się przede wszystkim do funkcji technicznej sprowadzającej się do posiadania przez niego rachunku Lidera, służącego do przeprowadzania transakcji zarządzania środkami pieniężnymi przez Bank, a także reprezentowania Uczestników Struktury wobec Banku.

Dla przeprowadzenia rozliczeń w ramach Umowy Cash Poolingu każdy z Uczestników Struktury, w tym Lider będzie wykorzystywał swoje bieżące rachunki bankowe prowadzone przez Bank (dalej: „Rachunek Uczestnika Struktury” lub „Rachunek Uczestnika” lub łącznie: „Rachunki Uczestników Struktury” lub „Rachunki Uczestników”). Wnioskodawca posiadać będzie dwa typy rachunków bankowych: rachunek Lidera oraz Rachunek Uczestnika Struktury (będący rachunkiem bieżącym Wnioskodawcy).

Zgodnie z treścią Umowy Cash Poolingu, Bank udzieli każdemu Uczestnikowi Struktury dziennego debetu technicznego w Rachunku Uczestnika Struktury (w ustalonej zgodnie z Umową Cash Poolingu wysokości; dalej: „Debet techniczny”) jak również Kredytu na rzecz Lidera. Wartość każdej dyspozycji wykonanej w ciężar Kredytu oraz sumy kwot Debetów technicznych wykorzystanych i niespłaconych przez Uczestników Struktury pomniejsza kwotę Kredytu dostępną dla Lidera w ramach limitu Kredytu. Z kolei wartość każdej dyspozycji wykonanej w ciężar Debetu technicznego pomniejsza kwotę Debetu technicznego dostępną dla Uczestnika Struktury.

Bank będzie wykonywał dyspozycje Uczestników Struktury pod warunkiem, że w wyniku realizacji tych zleceń nie dojdzie do przekroczenia określonych w Umowie Cash Poolingu limitów, tj.:

1. nie spowodują one przekroczenia kwoty Debetu technicznego niewykorzystanego w tym Rachunku Uczestnika oraz
2. kwota nie jest wyższa w danym momencie niż suma kwoty salda Struktury oraz dostępnej kwoty Kredytu.

Po zakończeniu godzin pracy Banku, Bank dokona, bez dodatkowych dyspozycji Uczestników Struktury następujących transferów:

- a. w pierwszej kolejności, każdej kwoty salda dodatniego z Rachunku Uczestnika na rachunek Lidera; oraz
- b. w drugiej kolejności, każdej wartości kwoty salda ujemnego z rachunku Lidera na odpowiedni Rachunek Uczestnika.

W przypadku, gdy po dokonaniu transferów wszystkich kwot sald dodatnich suma:

- a. środków zgromadzonych na rachunku Lidera; oraz
- b. kwoty dostępnego Kredytu

będzie niższa od sumy kwot sald ujemnych, które powinny być przedmiotem transferów, Bank będzie uprawniony, do dokonania, bez dodatkowych dyspozycji Uczestników Struktury, transferów kwot sald ujemnych w zakresie możliwym do wykonania, biorąc pod uwagę łączną wysokość środków określonych w pkt (a) i (b), przy czym Bank będzie mógł według swojego swobodnego uznania określić Rachunki Uczestników, na które zostaną dokonane te transfery i kwoty każdego z tych transferów.

Po dokonaniu wszystkich transferów Bank obliczy odsetki kapitałowe. Jeżeli saldo na rachunku Lidera będzie dodatnie, wówczas Bank zapłaci Liderowi odsetki kapitałowe naliczone od kwoty środków zgromadzonych na rachunku Lidera z kolei jeżeli saldo na rachunku Lidera będzie ujemne, wówczas Lider zapłaci Bankowi odsetki kapitałowe naliczone od kwoty niespłaconego Kredytu.

Jeżeli po dokonaniu wszystkich transferów w danym dniu, na którymkolwiek Rachunku Uczestnika pozostawać będzie niespłacony Debet techniczny, Uczestnik ten zapłaci Bankowi odsetki za opóźnienie naliczone od kwoty niespłaconego Debetu technicznego.

Jeżeli wierzytelności Banku nie zostaną ważnie i skutecznie spłacone lub zaspokojone w całości, w wyniku czego wygasną, żaden z Uczestników Struktury - po zgłoszeniu roszczenia lub w następstwie płatności dokonanej lub świadczenia spełnionego przez niego w ramach odpowiedzialności solidarnej za wierzytelności Banku - nie wstąpi w prawa przysługujące Bankowi ani nie przejmie kwot zapłaconych lub należnych Bankowi. Tym samym, w odniesieniu do niniejszej Struktury nie znajdują zastosowania przepisy Kodeksu Cywilnego mówiące o subrogacji.

Bank będzie uprawniony do potrącenia wszelkich wymagalnych wierzytelności Banku przysługujących mu od Uczestnika Struktury z wszelkimi wierzytelnościami przysługującymi Uczestnikowi Struktury od Banku.

Zakres odpowiedzialności Banku z tytułu zawarcia i wykonania Umowy Cash Poolingu ograniczony jest wyłącznie do szkody rzeczywistej i nie obejmuje utraconych korzyści. Z kolei wszyscy Uczestnicy Struktury przyjmują na siebie solidarną odpowiedzialność względem Banku za terminową zapłatę wszystkich wierzytelności Banku.

Za czynności wykonywane w ramach usługi zarządzania płynnością finansową na podstawie Umowy Cash Poolingu, Bank będzie pobierał wynagrodzenie zgodnie z ustaleniami zawartymi w Umowie Cash Poolingu.

Ponadto Uczestnicy Struktury cash-poolingu rozważają przystąpienie do systemu cash pooling w jednej z dwóch form:

- bezzwrotnego (one-way) - polegającym na jednokierunkowym przepływie środków z Rachunków Uczestników na Rachunek Lidera - Rachunki Uczestników będą zerowane na koniec każdego dnia, ale w następnym dniu roboczym nie będzie dochodziło do transferów zwrotnych na poszczególne Rachunki Uczestników;
- zwrotnego (two-way) - polegającym na dwukierunkowym przepływie środków pomiędzy Rachunkami Uczestnikami a Rachunkiem Lidera - Rachunki Uczestników będą zerowane na koniec każdego dnia, a na początek następnego dnia roboczego transfery będą odwracane -

tj. Bank dokona transferów zwrotnych z Rachunku Lidera na odpowiednie Rachunki Uczestników oraz z odpowiednich Rachunków Uczestników na Rachunek Lidera.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy w odniesieniu do Struktury Cash Poolingu w opisanym powyżej zdarzeniu przyszłym, w którym ma zamiar uczestniczyć Wnioskodawca, zastosowanie mają przepisy art. 9a ustawy o CIT w zw. z art. 11 tej ustawy, tj. czy powstanie obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych?

Zdaniem Wnioskodawcy, uczestnictwo w Strukturze nie powoduje u Wnioskodawcy obowiązku sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Uzasadnienie

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w związku z uczestnictwem w Strukturze Cash Poolingu nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

W świetle art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, aby mógł powstać wymóg sporządzania wspomnianej dokumentacji podatkowej, konieczne jest łączne ziszczenie się dwóch warunków:

- muszą wystąpić przesłanki do zidentyfikowania „transakcji” oraz
- taka „transakcja” musi mieć miejsce pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Pojęcie "transakcji" nie posiada definicji legalnej. Zdaniem Wnioskodawcy, w takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, zgodnie z którym w przedmiotowym zakresie za transakcję należy uznać: „operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług” lub „umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też zawarcie takiej umowy”.

W przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym, w odniesieniu do Uczestników, którzy zawrą z Bankiem Umowę w sprawie usługi zarządzania płynnością finansową, w przypadku gdy pomiędzy tymi Uczestnikami a Wnioskodawcą występują powiązania w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, trudno doszukać się jakiegokolwiek przypadku kupna lub sprzedaży towarów bądź usług (czyli przypadków przeprowadzania transakcji pomiędzy nimi).

Wypłata odsetek w ramach Struktury nie jest dokonywana w ramach transakcji pomiędzy Uczestnikami. Skoro bowiem Uczestnicy Struktury nie świadczą w ramach analizowanej Umowy usług, zatem nie można mówić o transakcji pomiędzy Uczestnikami tej Umowy. W tym przypadku brak transakcji oznacza nieziszczenie przesłanki wskazanej w pkt 1 powyżej, zaś wyłącznie spełnienie kumulatywnie wskazanych powyżej dwóch warunków, implikuje konieczność sporządzania dokumentacji cen transferowych.

W konsekwencji Wnioskodawca, w zakresie odsetek przekazywanych lub otrzymywanych z tytułu uczestnictwa w opisanym wyżej Strukturze Cash Poolingu nie będzie (jako jeden z jej Uczestników) zobowiązany sporządzać dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o CIT.

Zdaniem Wnioskodawcy za prezentowanym stanowiskiem przemawia również fakt, iż pomimo uczestnictwa w Strukturze Cash Poolingu wielu podmiotów, brak jest podstaw do uznania, iż między

nimi dochodzi do transakcji w potocznym rozumieniu tego terminu. W ramach Struktury Cash Poolingu nie występuje zobowiązanie do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na wskazany w Umowie podmiot, stąd Uczestnicy Struktury nie wiedzą, czy środki te zostaną wykorzystane, w jakiej wysokości oraz przez którego Uczestnika Struktury. Brak jest również wymogu uzyskania zgody Uczestnika Struktury z dodatnim saldem na przekazanie ściśle określonej ilości środków. Na tej podstawie w relacjach pomiędzy Uczestnikami Struktury świadczonej przez Bank usługi cash poolingu nie będą miały zastosowania regulacje art. 9a ust. 1 ustawy o CIT.

W analizowanej sprawie o transakcji można mówić wyłącznie w odniesieniu do relacji pomiędzy Wnioskodawcą a Bankiem. Gdyby w tej relacji występowały podmioty powiązane w rozumieniu ustawy o CIT, wówczas byłyby one objęte obowiązkiem sporządzania dokumentacji cen transferowych po przekroczeniu przewidzianych ustawowo progów wartościowych. Usługa cash poolingu jest usługą należącą do zakresu usług bankowych, polegających na umożliwieniu przez bank grupie bardziej efektywnego zarządzania środkami pieniężnymi i limitami zadłużenia oraz korzystania przez poszczególnych uczestników struktury ze wspólnej płynności finansowej całej grupy. Jest to kompleksowa usługa oferowana przez bank, której celem jest obniżenie kosztów finansowania poszczególnych uczestników przy jednoczesnej możliwości korzystniejszego lokowania nadwyżek finansowych zgromadzonych w tym banku w zamian za określone wynagrodzenie płacone przez uczestników na rzecz banku będącego usługodawcą.

W związku z powyższym poszczególni Uczestnicy Struktury (w tym Wnioskodawca) nie świadczą jakichkolwiek usług, a jedynie są odbiorcami usługi świadczonej przez Bank na ich rzecz.

Podmioty wchodzące w skład Grupy (w tym Wnioskodawca) są łącznie jedną stroną Umowy (usługobiorcami), której drugą stroną jest wyłącznie pełniący funkcję usługodawcy Bank. Tym samym w analizowanej konstrukcji, transakcja ma miejsce pomiędzy podmiotami niepowiązanymi: Bankiem a poszczególnymi Uczestnikami Struktury, a nie we wzajemnych relacjach pomiędzy usługobiorcami usługi cash poolingu.

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdzają także poniższe interpretacje:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 czerwca 2013 r., sygn. IBPBI/2/423-376/13/JS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 15 kwietnia 2011 r., sygn. ITPB3/423-31d/11/PS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. IBPBI/2/423-1062/11/SD;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2011 r., nr IPPB5/423-84/11-4/JC;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 lutego 2011 r., nr ILPB3/423-938/10-2/GC;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 stycznia 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-19/10/MS;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 stycznia 2010 r., sygn. ITPB3/423-613b/09/DK.

Prezentowane stanowisko Wnioskodawcy zachowuje także aktualność również w świetle wprowadzonych zmian od dnia 1 stycznia 2015 r. w treści znowelizowanego brzmienia art. 9a ustawy o CIT. Zmodyfikowane brzmienie ww. przepisu nie implikuje obowiązku dokumentacyjnego dla czynności analizowanych w przedstawionym stanie faktycznym z uwagi na fakt, iż nie obejmuje on umowy cash poolingu. Zdaniem Wnioskodawcy dotyczy on czynności, którym można nadać przymiot

transakcji w tym także zawieranych umów spółki niebędącej osobą prawną, umów wspólnego przedsięwzięcia lub umów o podobnym charakterze dokonywanych przez podatników legitymujących się statusem podmiotów powiązanych. Cash pooling z uwagi na swoją specyfikę nie może być uznany za transakcję lub inną umowę zgodnie z brzmieniem art. 9a ustawy o CIT. Taka interpretacja stanowiłaby rozszerzającą wykładnię prawa podatkowego prowadząc do nieprawidłowego zastosowania normy prawnej zakodowanej w treści ww. przepisu.

Podsumowując, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT, w odniesieniu do realizowanych transakcji w ramach usługi cash pooling.

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

Umowa „cash pooling” jest formą efektywnego zarządzania środkami finansowymi, stosowaną przez podmioty należące do jednej grupy kapitałowej lub podmioty powiązane ekonomicznie w jakikolwiek inny sposób. Sprowadza się ona do koncentrowania środków pieniężnych z jednostkowych rachunków poszczególnych podmiotów na wspólnym rachunku grupy (rachunek główny) i zarządzaniu zgromadzoną w ten sposób kwotą, przy wykorzystaniu korzyści skali. Pozwala to na kompensowanie przejściowych nadwyżek, wykazywanych przez jedne z podmiotów z przejściowymi niedoborami zaistniałymi u innych podmiotów. Dzięki temu dochodzi do minimalizowania kosztów kredytowania działalności podmiotów z grupy przez kredytowanie się przy wykorzystaniu środków własnych grupy. W ramach porozumienia cash pooling uczestnicy wskazują podmiot organizujący cash pooling i zarządzający systemem, tzw. Pool leadera (Lidera), którym może być wyspecjalizowany bank, jak również jednostka z grupy. Zarządzający systemem w ramach umowy zapewnia dla wszystkich uczestników systemu środki finansowe na pokrycie sald ujemnych, a w przypadku wystąpienia sald dodatnich na rachunkach uczestników, to na jego rachunek trafiają środki finansowe.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm., dalej: „updog”), podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłała 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 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.

Definicja podmiotów powiązanych została umieszczona w art. 11 ust. 1 i 4 updop. 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.

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.

W związku z brakiem legalnej definicji pojęcia „transakcja”, Wnioskodawca powołał się na definicję słownikową, zgodnie z którą przez transakcję należy rozumieć operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług.

W ocenie tutejszego organu pojęcie transakcja jest pojęciem o znaczeniu szerszym od wskazanego przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji. 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 updop 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. Wskazać należy ponadto, że zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok z dnia 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 (arms length principle), zgodnie z którą podmioty powiązane powinny, we wzajemnych relacjach, ustalać warunki, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Umowa cash pooling to forma zarządzania finansami, stosowana przez podmioty należące do jednej grupy. Celem tego typu narzędzia finansowego jest minimalizowanie kosztów kredytowania działalności podmiotów z grupy.

Umowa cash pooling nie została uregulowana w polskim systemie prawnym, jest zatem tzw. umową nienazwaną w rozumieniu prawa cywilnego. Jednakże, biorąc pod uwagę charakter tej umowy i jej cele, stwierdzić należy, że ma ona cechy zbliżone do umowy pożyczki (udostępnianie określonej

kwoty pieniędzy w zamian za odpowiednie wynagrodzenie – odsetki). Zatem faktycznym jej celem jest udostępnianie środków pieniężnych pomiędzy podmiotami z grupy oraz osiąganie przez te podmioty korzyści w postaci odsetek. Jest to zatem rodzaj pożyczek udzielanych pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w tym systemie.

Powyższy pogląd prezentowany jest również w najnowszym orzecznictwie. Dla przykładu wskazać można na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/GI 534/15, gdzie podniesiono: „jeśli pomiędzy Uczestnikami Grupy dochodzi do relacji wypełniającej znamiona pożyczki w rozumieniu art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. - to trafnie organ interpretacyjny przyjął, że pomiędzy tymi podmiotami dochodzi do "transakcji" w rozumieniu art. 9a u.p.d.o.p. Sąd zauważa, że choć art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. definiuje pojęcie pożyczki na użytek wymienionych w nim ust. 1 pkt 60 i 61 oraz art. 15c, to jednak nie może budzić wątpliwości, że wskazana definicja powinna mieć zastosowanie także w analizowanym kontekście. Nie do przyjęcia byłoby stwierdzenie, że przepływy finansowe pomiędzy uczestnikami struktury cash-poolingu stanowią pożyczkę na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy podatkowej, zaś nie stanowią pożyczki na gruncie art. 9a tej samej ustawy”.

Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia, transfery środków dokonywane są między uczestnikami systemu, są oni ich odbiorcami oraz odbiorcami należnych odsetek. Nawet zatem w sytuacji, gdy warunki umowy, np. wysokość oprocentowania odsetek ustala niepowiązany z uczestnikami systemu bank, transfery środków pomiędzy uczestnikami systemu mogą nie odzwierciedlać warunków rynkowych. Przez warunki podlegające badaniu należy rozumieć zarówno wysokość odsetek, jak i poziom zadłużenia.

Celem umowy cash pooling jest ograniczenie - u podmiotów uczestniczących w takim porozumieniu - kosztów związanych z finansowaniem prowadzonej przez nie działalności. Jeżeli dzięki tej umowie u każdego z uczestników systemu saldo odsetek otrzymanych nad odsetkami zapłaconymi jest wyższe od analogicznego salda, jakie podmiot taki zrealizowałby, gdyby w umowie nie uczestniczył, lecz pożyczał środki finansowe na prowadzoną działalność i jednocześnie lokował swoje środki, dokonując tych czynności z podmiotami niepowiązanymi według zasad rynkowych, to przyjąć należy, że dzięki tej umowie wyżej wspomniany cel jest zrealizowany. Jednakże w każdym indywidualnym przypadku wymagałoby oceny to (co zrealizować można tylko w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym), czy stopień korzyści w postaci oszczędności związanych z uczestniczeniem przez podmioty w tej umowie jest adekwatny do angażowanych przez podmioty środków finansowych.

Stwierdzenie czy postanowienia danej umowy odbiegają od warunków rynkowych, może wymagać w konkretnym przypadku porównania treści swobodnie zawartych umów ze standardowymi warunkami, określonymi w ofercie bankowej. W szczególności prawdopodobieństwo, że umowne uregulowania mogą odbiegać od rynkowych istnieje, kiedy administratorem rozliczeń staje się podmiot z grupy, natomiast konstrukcja i warunki funkcjonowania cash pooling zostają określone w umowie zawartej przez podmioty przystępujące do tego porozumienia i będące podmiotami powiązanymi. Warunki ustalania wynagrodzenia dla uczestnika systemu (podmiotu powiązanego z pozostałymi uczestnikami), pełniącego jednocześnie funkcje Lidera, powinny odzwierciedlać warunki ustalone w porównywalnych okolicznościach przez podmioty niezależne. Kwestia ta powinna również podlegać badaniu przez organy podatkowe/organy kontroli skarbowej oraz znaleźć odzwierciedlenie w dokumentacji podatkowej.

W przedmiotowej sprawie, odnośnie stosowania przepisu art. 9a updop do opisanego przez Wnioskodawcę zdarzenia przyszłego, należy zauważyć, że przepis ten nie wyłącza obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi dokonywanych w ramach cash pooling. Dokumentacja taka powinna zawierać te informacje, które będą niezbędne do oceny, czy podatnik uczestniczący w takiej umowie (tu: Wnioskodawca) osiąga wyższe korzyści (np. w postaci niższych kosztów), niż gdyby lokował i pożyczał środki finansowe od podmiotów z nim niepowiązanych. Zarazem, z dokumentacji tej wynikać powinien ekwiwalentny charakter takiej umowy.

W konsekwencji, należy stwierdzić, że w przedstawionej we wniosku sytuacji zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 9a updop, w związku z czym 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 updop.

Reasumując, w związku z uczestnictwem Wnioskodawcy w przedstawionej w opisie zdarzenia przyszłego strukturze cash pooling na Wnioskodawcy spoczywał będzie obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a updop, jeżeli transakcje między uczestnikami systemu cash pooling przekroczą w danym roku podatkowym wartości określone w art. 9a ust. 2 updop.

Zaakcentować należy, że tut. organ podatkowy formułując rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie dokonał analizy orzecznictwa organów podatkowych (interpretacji indywidualnych) odnoszących się do podobnych stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych, w tym interpretacji powołanych przez Wnioskodawcę, uwzględniając jednak przede wszystkim naczelną zasadę dotyczącą instytucji interpretacji indywidualnej, tj. zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm., której odzwierciedleniem na gruncie prawa podatkowego jest norma prawna określona w art. 120 (w zw. z art. 14h) Ordynacji podatkowej.

Jednocześnie podkreślić należy, że ze względów wskazanych w uzasadnieniu niniejszej interpretacji tut. organ nie podziela stanowiska zawartego w powołanych przez Wnioskodawcę interpretacjach.

Ponadto, wskazać należy na generalną zasadę, że nawet gdyby w odniesieniu do innych podatków lub innych okresów rozliczeniowych, organy podatkowe wydały odmienne rozstrzygnięcia, to nigdy nie może to stanowić podstawy do żądania analogicznego rozstrzygnięcia sprawy podatnika, jeśli stoi temu na przeszkodzie treść przepisów prawa.

W przypadku takiej rozbieżności, na organie podatkowym ciąży obowiązek podjęcia z urzędu prawem przewidzianych środków do skorygowania wadliwych decyzji, adresowanych do innych podatników. Organ nie może bowiem powielać ewentualnego błędu popełnionego w innej sprawie (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/GI 848/07). Podobnie stwierdził WSA w Łodzi w orzeczeniu z dnia 18 listopada 2008 r. (sygn. akt I SA/Łd 907/08). Również w innych orzeczeniach sądowych zgodnie przyjmuje się, że zasada zaufania wyrażona w art. 121 Ordynacji podatkowej nie może być rozumiana jako konieczność wydawania decyzji sprzecznych z obowiązującym prawem i powielających poprzednie błędy (wyrok NSA z 8 grudnia 1999 r., SA/Sz 1775/98, Serwis Podatkowy 2001, nr 4, poz. 12). Korzystniejsze, ale niezgodne z prawem orzeczenie w stosunku do innej osoby, znajdującej się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, nie rodzi po stronie podatnika prawa do potraktowania go w ten sam sposób (wyrok NSA z 19 kwietnia 2005 r., FSK 1660/04, GP 2005, nr 77, s. 6). Tut. organ podatkowy zgadza się z tezą wyroku NSA z 18 lipca 2001 r., SA/Sz 797/00, LexPolonica nr 362513 – „Zasada wyrażona w art. 121, iż postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzące zaufanie do organów podatkowych, nie może być rozumiana jako wydawanie decyzji sprzecznych z obowiązującym prawem”.

Zauważyć także należy, że stanowisko organu zawarte w niniejszej interpretacji znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych – przykładowo wyroki:

- WSA w Warszawie z dnia 6 października 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 212/15;
- WSA w Warszawie z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 147/15;
- WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 211/15;
- WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2907/15;
- WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1295/15;
- WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1318/15;

- WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 210/15;
- WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1355/15;
- WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1353/15;
- WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1354/15;
- WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1322/15;
- WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1323/15;
- WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/GI 243/15;
- WSA w Gliwicach z dnia 6 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/GI 485/15;
- WSA w Gliwicach z dnia 19 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/GI 534/15;
- WSA w Gliwicach z dnia 13 września 2016 r., sygn. akt I SA/GI 362/16;
- WSA w Łodzi z dnia 12 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 714/15;
- WSA w Poznaniu z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 698/15;
- WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 603/13;
- WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2016 r., sygn. akt I SAWr 1113/15;
- WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2016 r., sygn. akt I SAWr 1017/15;
- WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2016 r., sygn. akt I SAWr 1040/15.

Stanowisko organu zostało także w pełni potwierdzone przez:

- NSA w wyroku z dnia 26 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 991/16;
- NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 990/16;
- NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 993/16;
- NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 992/16;
- NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 994/16;
- NSA w wyroku z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 921/16;
- NSA w wyroku z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 919/16;
- NSA w wyroku z dnia 3 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 880/16;
- NSA w wyroku z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2553/14;
- NSA w wyroku z dnia 4 października 2016 r., sygn. akt II FSK 551/15.

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

Stronie oraz Zainteresowanemu niebędącemu Stroną 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, 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).

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.