

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB3/423-19/10/13-S/MM
Data	2013.02.28
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Temat

Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi

Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Powiązania gospodarcze, rodzinne, kapitałowe

Słowa kluczowe

dokumentacja podatkowa, podmioty powiązane, powiązania kapitałowe, sporządzenie dokumentacji podatkowej, spółka osobowa, transakcja

Istota interpretacji

1. Czy Spółka oraz SpK powinny być traktowane jako podmioty powiązane w myśl art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w konsekwencji czy Spółka w związku z transakcjami realizowanymi z SpK będzie podlegała regulacjom zawartym w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?

2. Czy Spółka będzie zobowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu transakcji realizowanych z SpK?

Treść dokumentu

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów – uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 07 października 2010 r. sygn. akt I SA/Po 495/10 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 października 2012 r. sygn. akt II FSK 179/11 – stwierdza, że stanowisko Spółki Akcyjnej przedstawione we wniosku z dnia 28 grudnia 2009 r. (data wpływu 29 grudnia 2009 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powiązań między podmiotami – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 29 grudnia 2009 r. został złożony ww. wniosek – uzupełniony pismem z dnia 23 lutego 2010 r. (data wpływu 26 lutego 2010 r.) oraz z dnia 02 marca 2010 r. (data wpływu 04 marca 2010 r.) – o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powiązań między podmiotami.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego.

Spółka zamierza zawiązać spółkę komandytową (SpK), w której będzie współnikiem. Spółka przewiduje, że między Spółką a SpK zawierane będą różnego rodzaju transakcje.

Pismami uzupełniającymi Wnioskodawca poinformował, iż Spółka będąca współnikiem spółki komandytowej oraz pozostali współnicy utworzonej spółki komandytowej będą podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1. Czy Spółka oraz SpK powinny być traktowane jako podmioty powiązane w myśl art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w konsekwencji, czy Spółka w związku z transakcjami realizowanymi z SpK będzie podlegała regulacjom zawartym w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych...
2. Czy Spółka będzie zobowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu transakcji realizowanych z SpK...

Zdaniem Wnioskodawcy, na gruncie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Spółka oraz SpK nie spełniają definicji podmiotów powiązanych przedstawionej w art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i konsekwentnie z tytułu transakcji zawieranych pomiędzy Spółką a SpK nie znajdują zastosowania regulacje zawarte w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz nie powstanie dla Spółki obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej z tytułu transakcji zawieranych przez Spółkę z SpK na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

W myśl art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają 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.

Natomiast zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Jednocześnie zgodnie z art. 11 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy art. 11 ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Zdaniem Spółki, zgodnie z brzmieniem przytoczonych powyżej przepisów regulacje art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mają zastosowanie do określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych transakcji zawieranych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, z podmiotem krajowym lub podmiotem zagranicznym. Tym samym, w opinii Spółki, w przedstawionym stanie faktycznym, kluczowe znaczenie dla określenia, czy transakcje zawierane przez Spółkę z SpK podlegają regulacji art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma definicja podmiotu krajowego zawarta w art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jak wskazano powyżej, zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podmiotem krajowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z brzmienia powyższej definicji wynika, iż obejmuje ona zarówno podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, zdefiniowanych odpowiednio w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), natomiast nie obejmuje innych podmiotów, nie będących podatnikami podatku dochodowego.

Spółka pragnie wskazać, iż stanowisko powyższe znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny, m.in. w komentarzu „Podatek dochodowy od osób prawnych” pod redakcją dr Janusza Marciniuka (Warszawa 2005), w którym na str. 184 stwierdza się, iż: „zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 PDOPrU, za podmiot krajowy uznaje się każdego podatnika podatku dochodowego, o ile ma on miejsce zamieszkania w Polsce (osoba fizyczna) lub siedzibę w Polsce (osoba prawna)”.

W powyższym kontekście, Spółka pragnie podkreślić, iż zgodnie z definicją podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, zawartą w art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnikami są osoby prawne oraz spółki kapitałowe w organizacji. Ponadto, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znajdują zastosowanie w odniesieniu do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jak również do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu

na miejsce ich osiągnięcia, nie znajdują natomiast zastosowania do spółek osobowych, w tym w szczególności spółek komandytowych. Spółki osobowe nie stanowią również podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W związku z powyższym, z uwagi na fakt, iż spółki osobowe nie posiadają osobowości prawnej, z punktu widzenia prawa podatkowego podatnikami podatku dochodowego są poszczególni wspólnicy, zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W konsekwencji, w opinii Spółki, spółka osobowa, w tym w szczególności spółka komandytowa, nie stanowi podmiotu krajowego w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ponieważ na gruncie polskich przepisów podatkowych nie stanowi ona podatnika podatku dochodowego.

Zatem, w przedstawionym stanie faktycznym Spółka, będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, będzie zawierać transakcje z SpK, która nie jest podmiotem krajowym w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z czym z tytułu tych transakcji nie będą miały zastosowania regulacje art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako, że Spółka i SpK nie są podmiotami powiązаныmi w myśl art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi 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, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji.

Jak wskazano powyżej, zgodnie z art. 11 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy art. 11 ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

W opinii Spółki, z brzmienia powyższych przepisów wynika, iż krąg podmiotów zobowiązanych do sporządzania dokumentacji podatkowej określony został w art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jak wskazano powyżej, zdaniem Spółki, spółka osobowa, w tym w szczególności spółka komandytowa, nie stanowi podmiotu krajowego w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, ponieważ transakcje zawierane przez Spółkę z SpK nie podlegają przepisom art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tym samym z tytułu tych transakcji, Spółka nie będzie zobowiązana do

sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, działając z upoważnienia Ministra Finansów, wydał w dniu 16 marca 2010 r. interpretację indywidualną nr ILPB3/423-19/10-6/MM.

W ww. interpretacji indywidualnej tut. Organ stwierdził, co następuje.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi 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, 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 uwzględnione zostały te inne czynniki,
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 ww. ustawy, 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 tej ustawy stanowi, iż 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.

W myśl art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej - różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Stosownie do treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają 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. 4 tej ustawy, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Wskazać należy, iż z przepisu tego nie wynika, iż określone w nim „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczą tylko warunków w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami (podatnikami) powiązanymi. Takie „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczyć więc mogą np. sposobu ustalenia praw do udziału w zyskach utworzonej przez podmioty powiązane spółki osobowej czy utworzonego wspólnego przedsięwzięcia, jak również warunków umów zawieranych przez podatnika z podmiotami trzecimi (z podmiotami formalnie z podatnikiem niepowiązanymi), jeżeli podstawą ustalenia tych warunków nie są czynniki rynkowe, lecz warunki takie zostały narzucone lub ustalone w wyniku istniejących powiązań.

W związku z tym, jeżeli Wnioskodawca i podmioty powiązane z Wnioskodawcą utworzą spółkę osobową, a warunki transakcji zawieranych przez Wnioskodawcę z tą spółką i transakcji zawieranych przez pozostałych powiązanych z Wnioskodawcą współników z taką

spółką osobową odbiegałyby od warunków, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane i w następstwie tego Wnioskodawca uzyskiwałby dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania Wnioskodawcy z pozostałymi współnikami spółki osobowej nie istniały, to w takim przypadku organy podatkowe – na podstawie art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – mogłyby określić dochód Wnioskodawcy bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Tym niemniej wskazać należy, iż przepisy art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych określają obowiązek sporządzania przez podatników dokumentacji w zakresie:

- transakcji zawieranych przez tych podatników z podmiotami powiązаныmi z podatnikiem w sposób o którym jest mowa w art. 11 ust. 1 i 4,
- 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 (art. 11 ust. 4a), oraz
- sposobu określania przez osobę zagraniczną posiadającą położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład w zakresie dochodów uzyskanych za pośrednictwem tego zakładu (art. 11 ust. 8a).

W związku z powyższym, jeżeli Wnioskodawca zawierać będzie transakcję z mającą siedzibę na terytorium Polski spółką osobową prawa handlowego, to transakcje te nie będą podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu, chyba że zapłata należności wynikających z takiej transakcji dokonywana będzie bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wówczas z tyt. ww. transakcji, jeśli zajdą okoliczności wskazane w art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepis ten będzie miał zastosowanie do Spółki.

Pismem z dnia 01 kwietnia 2010 r. (data wpływu: 06 kwietnia 2010 r.) Wnioskodawca wezwał Organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa w ww. interpretacji indywidualnej. Jednakże w wyniku ponownej analizy sprawy, tut. Organ stwierdził brak podstaw do zmiany tej interpretacji (odpowiedź na ww. wezwanie z dnia 28 kwietnia 2010 r. nr ILPB3/423W-78/10-2/BN).

W związku z powyższym, Strona, wystosowała w dniu 02 czerwca 2010 r. (data wpływu: 07 czerwca 2010 r.) skargę skierowaną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu za pośrednictwem tut. Organu. Odpowiedź na skargę została udzielona pismem z dnia 30 czerwca 2010 r. nr ILPB3/4240-68/10-2/BN.

Po rozpoznaniu sprawy, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wydał w dniu 07 października 2010 r. wyrok, sygn. akt I SA/Po 495/10, w którym uchylił zaskarżoną interpretację.

W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie doszło do naruszenia przez organ podatkowy art. 14c Ordynacji podatkowej, z którego w § 1 wynika, iż interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Oznacza to, iż interpretacja indywidualna nie stanowi abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który jest przedstawiany przez podatnika we wniosku o udzielenie interpretacji.

Zdaniem WSA, organ nie udzielił odpowiedzi na zadane przez Spółkę pytanie, tj. czy Spółka i SpK, to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i czy Spółka w związku z transakcjami realizowanymi z SpK będzie podlegała regulacjom zawartym w art. 11 tej ustawy.

W opinii Sądu, Organ nie udzielił jednoznacznej odpowiedzi na zadane we wniosku pytanie.

Ponadto Sąd zauważył, iż interpretacja jest wewnętrznie sprzeczna, gdyż z jednej strony w rozstrzygnięciu organ uznał, iż stanowisko podatnika jest nieprawidłowe w całości, a z drugiej strony w uzasadnieniu interpretacji co do pytania drugiego wskazał, że „jeżeli wnioskodawca zawierać będzie transakcję z mającą siedzibę na terytorium Polski spółką osobową prawa handlowego, to transakcje te nie będą podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu, chyba że zapłata należności wynikających z takiej transakcji dokonywana będzie bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wówczas z tyt. ww. transakcji. jeśli zajdą okoliczności wskazane w art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepis ten będzie miał zastosowanie do Spółki”.

Sąd zgodził się ze Skarżącą, że organ nie odniósł się do przedstawionego we wniosku o interpretację stanu faktycznego lecz do stanu hipotetycznego nie objętego pytaniem. Interpretacja nie udzieliła bowiem bezpośredniej odpowiedzi na zadane pytanie, wskazując w to miejsce przepis art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od prawnych jako mający zastosowanie w przypadku dokonania płatności do podmiotu mającego siedzibę na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Ze stanowiska tego wynika, że wnioskodawca i SpK to nie podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od prawnych.

Sąd wskazał, iż za niedopuszczalną należy potraktować praktykę polegającą na tym, że w rozstrzygnięciu interpretacji uznaje się stanowisko podatnika za nieprawidłowe przy jednoczesnym uznaniu prawidłowości tego stanowiska w uzasadnieniu. Poza tym w sytuacji gdyby organ wydający interpretację indywidualną stwierdził, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe tylko w pewnym zakresie, to wówczas powinien określić, w jakim zakresie i dlaczego w pozostałej części stanowiska wnioskodawcy nie można uznać za prawidłowe. Sąd podkreślił, że rozstrzygnięcie i uzasadnienie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowić powinno logiczną całość. Ocena stanowiska wnioskodawcy przez organ podatkowy znajduje swój wyraz w rozstrzygnięciu zawierającym stwierdzenie, czy i w jakim zakresie stanowisko to jest prawidłowe lub też błędne, a uzasadnienie służyć ma wyjaśnieniu przesłanek podjętego rozstrzygnięcia.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia 16 października 2012 r. sygn. akt II FSK 179/11 oddalił skargę kasacyjną.

Na wstępie Sąd stwierdził, iż skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, gdyż zarzut dotyczący naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 9a oraz art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, musi być uznany za nieusprawiedliwiony.

NSA podkreślił, iż Sąd pierwszej instancji wskazał, że w sprawie naruszono art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, bowiem organ nie udzielił odpowiedzi na zadane przez podatnika pytanie, a tym samym uchyla się w istocie spod kontroli Sądu, a to z kolei powoduje, że Sąd

nie mógł odnieść się do podniesionych w skardze zarzutów dotyczących naruszenia prawa materialnego.

W ocenie Sądu, organ w uzasadnieniu prawnym interpretacji indywidualnej stwierdzając nieprawidłowość stanowiska wnioskodawcy ma obowiązek przedstawić oraz wyjaśnić dlaczego dane przepisy powinny mieć zastosowanie w sprawie oraz z jakich względów stanowisko wnioskodawcy nie zasługuje na uwzględnienie. To właśnie uzasadnienie prawne stanowiska organu w interpretacji, o czym mowa w art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej, jest jej najważniejszym elementem.

Zdaniem NSA, Sąd pierwszej instancji w rozpoznawanej sprawie przeprowadził sądową kontrolę interpretacji w prawidłowy sposób i trafnie stwierdził, że zaskarżona w rozpoznawanej sprawie interpretacja powyższych warunków nie spełnia, a zatem została wydana z naruszeniem art. 14c § 1 Ordynacja podatkowa uzasadniając jej uchylenie.

W dniu 30 listopada 2012 r. do tut. Organu wpłynął prawomocny od dnia 16 października 2012 r. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 07 października 2010 r. sygn. akt I SA/Po 495/10.

Uwzględniając uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 07 października 2010 r. sygn. akt I SA/Po 495/10 oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 października 2012 r. sygn. akt II FSK 179/11 stwierdza się co następuje.

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

Stosownie do treści art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), jeżeli:

1. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają 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.

Natomiast zgodnie z art. 11 ust. 4 tej ustawy, 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. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Wskazane powyżej przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczą transakcji między podmiotami powiązanymi w tym artykule zdefiniowanymi oraz zastosowania przez te podmioty powiązane w transakcjach warunków odbiegających od rynkowych i w konsekwencji zaniżenia dochodu.

Regulacje ww. art. 11 mają więc zastosowanie do określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych transakcji zawieranych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, z podmiotem krajowym lub podmiotem zagranicznym.

W świetle powołanego przepisu, podmiotem krajowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z brzmienia tej definicji wynika, iż obejmuje ona zarówno podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, zdefiniowanych odpowiednio w ww. ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), natomiast nie obejmuje innych podmiotów, nie będących podatnikami podatku dochodowego.

W myśl natomiast art. 1 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnikami są osoby prawne oraz spółki kapitałowe w organizacji. Ponadto, przepisy tej ustawy znajdują zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jak również do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Nie znajdują natomiast zastosowania do spółek niemających osobowości prawnej.

Spółki osobowe (w tym spółka komandytowa) nie posiadają osobowości prawnej, a z punktu widzenia prawa podatkowego obowiązani do zapłaty podatku od osiągniętych przez nie dochodów (podatnikami) są jej poszczególni wspólnicy (osoby prawne bądź osoby fizyczne). Z tego też względu, skutki podatkowe związane z funkcjonowaniem spółek osobowych, a odnoszące się do jej wspólników będących osobami prawnymi, należy rozpatrywać w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 5 tej ustawy). Należy dodać, że spółki osobowe nie stanowią również podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji, spółka komandytowa, nie stanowi podmiotu krajowego w rozumieniu art. 11 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż na podstawie ww. regulacji podatkowych nie stanowi ona podatnika podatku dochodowego.

Reasumując powyższe, Spółka oraz SpK nie są podmiotami powiązanymi w myśl art. 11 ust. 1, 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w konsekwencji Spółka w

związku z transakcjami realizowanymi ze SpK nie będzie podlegała regulacjom zawartym w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na marginesie wskazać jednak należy, iż z ww. art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wynika, iż określone w nim „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczą tylko warunków w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami (podatnikami) powiązanymi. Takie „warunki” (różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty) dotyczyć więc mogą np. sposobu ustalenia praw do udziału w zyskach utworzonej przez podmioty powiązane spółki osobowej czy utworzonego wspólnego przedsięwzięcia, jak również warunków umów zawieranych przez podatnika z podmiotami trzecimi (z podmiotami formalnie z podatnikiem niepowiązanymi), jeżeli podstawą ustalenia tych warunków nie są czynniki rynkowe, lecz warunki takie zostały narzucone lub ustalone w wyniku istniejących powiązań.

Odnosząc się natomiast do pytania nr 2, należy wskazać na art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym podatnicy dokonujący transakcji 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, 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 uwzględnione zostały te inne czynniki,
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 ww. ustawy, 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.

Art. 9a ust. 3 tej ustawy stanowi, iż 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.

Mając na uwadze powyższe, skoro transakcje zawierane przez Spółkę z SpK nie podlegają regulacjom zawartym w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tym samym z tytułu tych transakcji, Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania uchylonej interpretacji z dnia 16 marca 2010 r. nr ILPB3/423-19/10-6/MM.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań 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 2012 r., poz. 270). 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 Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.