

II FSK 1052/11 - Wyrok

Data orzeczenia	2013-01-15
Data wpływu	2011-04-20
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Bogdan Lubiński Jan Grzęda Krzysztof Winiarski /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych
Sygn. powiązane	III SA/Wa 2647/10
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2000 nr 54 poz 654; art. 9a ust. 1 i ust. 2 pkt 2; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Sędzia NSA Bogdan Lubiński, Sędzia del. NSA Jan Grzęda, Protokolant Agata Grabowska, po rozpoznaniu w dniu 15 stycznia 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej S. sp. z o.o. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 stycznia 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2647/10 w sprawie ze skargi S. sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2009 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 10 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2647/10 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę S. Sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej jako: „Spółka”) na interpretację indywidualną Ministra Finansów, działającego przez Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 7 sierpnia 2009 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych.

W uzasadnieniu wyroku przedstawiony został stan faktyczny i prawny sprawy.

Spółka złożyła w dniu 13 maja 2009 r. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Przedstawiając we wniosku zdarzenie przyszłe Spółka wskazała, iż powyżej 5% udziałów w jej kapitale zakładowym posiada O. sp. z o.o. - zwana dalej „Udziałowcem”. Spółka planuje podpisanie umowy o współpracę z Udziałowcem, w ramach której Udziałowiec ma świadczyć na rzecz Spółki następujące usługi:

- usługę wsparcia, koordynowania, nadzoru w zakresie zapewnienia scentralizowanej obsługi administracyjnej (sekretariat, obsługa biura);
- usługę obsługi kadrowej;
- usługę doradztwa finansowego;
- usługę marketingu.

Wynagrodzenie za każdą z usług będzie ustalane odrębnie, w oparciu o specyficzny mechanizm kalkulacyjny, np. wynagrodzenie za usługę obsługi kadrowej będzie kalkulowane przy uwzględnieniu liczby pracowników Spółki w danym okresie rozliczeniowym. Ponadto, zgodnie z ustaleniami wynikającymi z umowy, Udziałowiec nabywać będzie na rzecz Spółki usługi od podmiotów trzecich. Koszty nabycia tych usług zewnętrznych będą przez Udziałowca refakturowane na Spółkę.

W związku z powyżej przedstawionym zdarzeniem przyszłym, Spółka zwróciła się z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Jak należy liczyć limit 30.000 EURO wskazany w przepisach prawa podatkowego dla celów sporządzania dokumentacji cen transferowych? Czy prawidłowym jest przyjęcie, iż z uwagi na fakt, że każda ze świadczonych przez Udziałowca usług w ramach umowy stanowi odrębne świadczenie, dla którego ustalono odrębną cenę, to w tej sytuacji limit 30.000 EURO należy odnosić do każdej z tych usług odrębnie?
2. Czy w przypadku nieprzekroczenia limitu 30.000 EURO w danym roku podatkowym w zakresie wypłaconego wynagrodzenia za daną usługę, Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w zakresie usług świadczonych na podstawie umowy przez Udziałowca?
3. Czy refakturowanie przez Udziałowca na rzecz Spółki usług nabywanych od podmiotów zewnętrznych stanowi „transakcję” w rozumieniu art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.- dalej jako: „u.p.d.o.p.”) i w związku z tym podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej w przypadku przekroczenia limitów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego?

Przedstawiając swoje stanowisko odnośnie pytania nr 1 Spółka wskazała, iż jej zdaniem, w przypadku zawarcia umowy z Udziałowcem, do każdej ze świadczonych przez Udziałowca usług w ramach umowy należy odrębnie odnosić limit 30.000 EURO, ponieważ przedmiotem umowy będą usługi objęte różną ceną.

Odnosząc się do pytania nr 2 Spółka wskazała, iż w jej ocenie, w przypadku nieprzekroczenia limitu 30.000 EURO w danym roku podatkowym w zakresie wypłaconego wynagrodzenia za daną usługę na podstawie umowy, Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w zakresie usług świadczonych na podstawie umowy przez Udziałowca, co poparto treścią art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. W ocenie Spółki, dla celów wypełnienia obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego winna ona skalkulować łączną kwotę wynagrodzenia rzeczywiście zapłaconą w danym roku podatkowym za konkretną usługę i odnieść ją do limitu 30.000 EURO.

Przedstawiając stanowisko odnośnie pytania nr 3 Spółka stwierdziła, iż refakturowanie na jej rzecz usług nabywanych od podmiotów zewnętrznych przez Udziałowca nie stanowi „transakcji” w rozumieniu art. 9a u.p.d.o.p. i w związku z tym nie będzie podlegać obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej w przypadku przekroczenia limitów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. W przypadku refakturowania kosztu usług zewnętrznych na rzecz Spółki przez Udziałowca, Udziałowiec nie będzie mógł doliczyć marży, w związku z czym w przypadku refakturowania nie wystąpi metoda i sposób kalkulacji zysków z tej czynności, o których mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.

W interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2009 r. Minister Finansów uznał stanowisko

Spółki za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu podkreślił, że wartościowo rodzaje transakcji, do których zastosowanie ma obowiązek sporządzania szczegółowej dokumentacji podatkowej został wymieniony w art. 9a ust. 2 i 3 u.p.d.o.p.. Minister podkreślił, że w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. zostały określone kwoty dla transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej. W przedstawionym przez Spółkę zdarzeniu przyszłym zastosowanie ma limit 30.000 EURO - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych. Powyższe oznacza, że obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej powstaje dopiero, gdy łączna kwota (lub jej równowartość) transakcji dokonywanej z podmiotem powiązany lub gdy zapłata należności wynikających z takich transakcji przekracza określone w ustawie wartości. W ocenie Ministra Finansów, w sytuacji gdy łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy, czy też umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym z podmiotem powiązany w danym roku podatkowym przekroczy progi (w niniejszej sprawie 30.000 EURO) wskazane w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p., należy sporządzać ww. dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem. Natomiast w przypadku gdy umowa uzależnia kształtowanie się poziomu cen od czynników przyszłych, nieznanych w dacie zawarcia kontraktu, istotną okolicznością jest rzeczywiście zapłacona przez Spółkę w roku podatkowym danemu kontrahentowi łączna kwota wymagalnych świadczeń.

Ustosunkowując się do pytania nr 3 Minister Finansów wyjaśnił, iż refakturowanie należy traktować jako odsprzedaż uprzednio zakupionych usług po kosztach, jest zatem równoznaczne ze świadczeniem zakupionej uprzednio usługi. Minister wskazał, że podmiot pośredniczący w świadczeniu usługi jest uprzednio nabywcą usługi, a następnie sam świadczy zakupioną wcześniej usługę. W świetle powyższego, Udziałowiec świadczy zakupioną wcześniej usługę na rzecz Spółki. Tym samym, pomiędzy Udziałowcem a Spółką dochodzi do zawarcia transakcji. Zatem Spółka z uwagi na to, że spełnia warunek określony w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p., obowiązana jest również do sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. z tytułu „refakturowanych usług”.

W wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa Spółka zarzuciła wydanej interpretacji naruszenie prawa w postaci art. 9a ust. 1 i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p., art. 14c § 1, art. 120 oraz art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późniejszymi zmianami- dalej jako: „O.p.”).

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Minister Finansów nie znalazł podstaw do zmiany interpretacji indywidualnej.

W złożonej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skardze Spółka zarzuciła zaskarżonej interpretacji m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 9a ust. 1 i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p., 14c § 2 O.p., oraz przepisów postępowania podatkowego, tj.: art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124, art. 187 § 1 O.p., a także art. 7 i art. 32 Konstytucji RP wnosząc o jej uchylenie w całości.

W uzasadnieniu Spółka podniosła m.in., iż transakcją w rozumieniu art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. jest sytuacja, gdy umowa pomiędzy powiązаныmi podmiotami dotyczy szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, co nie ma miejsca w przedstawionym stanie faktycznym. W przedmiotowej sprawie każda z usług będzie stanowić odrębną transakcję w rozumieniu art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. W rezultacie, dla każdej z usług należy stosować odrębnie limit 30.000 EURO określony w art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.

Zdaniem Spółki, nie można uznać, iż art. 9a ust. 1 i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. należy interpretować

w ten sposób, iż kwoty rzeczywiście wypłaconego wynagrodzenia z tytułu wszystkich świadczonych przez Udziałowca usług na rzecz Spółki powinny podlegać zsumowaniu. Nie jest to zgodne z założeniami wprowadzenia przepisów dotyczących dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązаныmi, które nie nakładają obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej do wszystkich transakcji niezależnie od ich charakteru w ramach jednego limitu, lecz jedynie do tych, które z uwagi na przekroczenie ustawowych progów wartości mogą nieść za sobą ryzyko przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Spółka podniosła ponadto, iż w sytuacji refakturowania usług, rola Udziałowca sprowadza się do pośredniczenia w tej transakcji pomiędzy Spółką a podmiotem trzecim. W istocie, to Spółka jest beneficjentem tej usługi, a nie Udziałowiec - co jest istotą refakturacji. W tym stanie rzeczy, w relacjach pomiędzy Udziałowcem a Spółką nie można mówić o istnieniu transakcji w rozumieniu art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi i podtrzymał stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z dnia 30 marca 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2131/09 odrzucił skargę z uwagi na niezuzpełnienie w terminie braku formalnego.

Po rozpoznaniu wniesionej przez Spółkę skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1479/10 uchylił zaskarżone postanowienie Sądu pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, iż skarga jest niezasadna.

W pierwszej kolejności Sąd podkreślił, iż spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do ustalenia, w jaki sposób interpretować art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. i jednocześnie podzielił w całości stanowisko Ministra Finansów w tych sprawach.

WSA wyraził pogląd, że na gruncie litery omawianego przepisu, tj. art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p., ustawodawca dwukrotnie wskazuje tu na łącznie rozpatrywaną kwotę (wartość) świadczeń, czyli na sumę tych wartości. Sąd przedstawił możliwe konfiguracje korelacji ilości świadczeń i umów łączących kontrahentów i wyjaśnił, że nie istnieją na gruncie literalnej wykładni art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. żadne argumenty, aby fakt wyboru jednej ze wskazanych opcji, a więc okoliczność o charakterze technicznym i pozostawiona arbitralnej ocenie kontrahentów, miał determinować istnienie obowiązku dokumentacyjnego. W ocenie Sądu akcentowana przez Spółkę metoda odrębnego ustalania ceny za poszczególne usługi prowadzi do oczywistego wniosku, iż „przerzucanie” części ceny jednej usługi na inną umożliwia obejście obowiązku dokumentacyjnego. Sąd w treści uzasadnienia posłużył się przykładami obrazującymi możliwość obejścia art. 9a u.p.d.o.p. - dla wskazania, że choć na gruncie literalnego, gramatycznego brzmienia art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. nie daje on niezawodnych, pewnych wyników interpretacyjnych to jednak ratio legis omawianej instytucji wydaje się oczywiste.

WSA w dalszej części uzasadnienia odnosząc się do argumentacji Spółki, iż nie jest możliwe określenie ceny z góry, gdyż na cenę będą mieć wpływ czynniki podlegające zmianom w przyszłości podkreślił, że ustawodawca w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. przewidział taką sytuację, jak w niniejszej sprawie, gdyż poza odwołaniem się do łącznej kwoty wynikającej już wprost z zawartej umowy nakazał przyjąć za miarodajną także kwotę, która od razu z tej umowy nie wynika, lecz będzie ona wypadkową czynników co prawda istotnych prawnie, ale znanych

dopiero po zawarciu umowy. Ta intencja ustawodawcy została wyrażona poprzez odwołanie się do kategorii rzeczywiście zapłaconej łącznej kwoty wymagalnych świadczeń.

Natomiast odnośnie kwestii ustalania limitu 30.000 EURO przy refakturowaniu usług Sąd podzielił do pewnego stopnia ocenę Spółki, że takie refakturowanie jest specyficzną formą odsprzedaży nabytej wcześniej od podmiotu trzeciego usługi - specyfika ta polega na sprzedaży za taką samą cenę, za jaką usługa została nabyta. Sąd podkreślił, że zbycie usługi przez podmiot powiązany innemu podmiotowi powiązanemu po tej samej cenie, za jaką usługa została nabyta, jest rezultatem umowy, czyli transakcji, a art. 9a u.p.d.o.p. tę transakcję właśnie i wartość świadczeń wymienionych w jej ramach czyni przedmiotem swojego normowania. Nadto z punktu obowiązku sporządzenia dokumentacji, przewidzianego w art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., obojętne jest pochodzenie usługi będącej przedmiotem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Sąd wskazał również, że niezasadne są też zarzuty skargi o charakterze procesowym, ponieważ uzasadnienie spełnia wymagania art. 14c § 2 O.p. oraz nie doszło do naruszenia art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 O.p.

Mając na uwadze powyższe Sąd, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.- dalej jako: „p.p.s.a.”), oddalił skargę.

S. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na podstawie art. 173 § 1 i 2 p.p.s.a. oraz art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zaskarżyła powyższy wyrok w całości, zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie:

(i) art. 9a ust. 1 oraz ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT, poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, iż;

- przesłanką obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez Podatnika jest przekroczenie w roku podatkowym ustawowego progu w momencie, kiedy łączna wartość transakcji lub grupy transakcji realizowanych z podmiotem powiązany, dla których określono różne ceny, przekracza ten próg,;

- jak również przyjęcie, że dla usług refakturowanych pomiędzy Spółką a Udziałowcem również wystąpi konieczność sporządzenia dokumentacji podatkowej.

oraz na podstawie art. 174 pkt p.p.s.a. naruszenie:

(ii) art. 145 § 1 pkt 1a p.p.s.a. nieuchylenie decyzji interpretacji prawa podatkowego wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów w dniu 7 sierpnia 2009 r. indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (sygn. ...) w przedmiocie podatku dochodowego („Interpretacja”), pomimo, iż Interpretacja ta naruszała przepisy prawa materialnego, tj.:

- art. 9a ust. 1 oraz ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT, poprzez błędną ich wykładnię oraz

- art. 14c § 2 O.p. poprzez niedostateczne uzasadnienie prawne wskazanego przez siebie prawidłowego stanowiska w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego, co miało wpływ na wynik sprawy, bowiem w przypadku nie wystąpienia wskazanych naruszeń Interpretacja potwierdziłaby słuszność stanowiska Spółki i skarga nie zostałaby oddalona.

Przy tak sformułowanych zarzutach strona składająca skargę kasacyjną wniosła o uchylenie

zaskarżonego Wyroku Sądu oraz o zasądzenie na rzecz Spółki kosztów postępowania według norm przepisanych.

Strona przeciwna nie wniosła odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

W punkcie wyjścia wskazać wypada, że Naczelny Sąd Administracyjny wyraził już pogląd w sprawie dotyczącej tożsamyh okoliczności faktycznych i prawnych przedstawionych we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, przy tak samo sformułowanych przez wnioskodawcę pytaniach, oraz identycznych zarzutach skargi kasacyjnej (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 1893/10 oraz II FSK 1894/10, dostępne: www.nsa.orzecznictwo.gov.pl). W rozpatrywanej sprawie nie występują wprawdzie przesłanki związane z wskazanymi orzeczeniami, to jednak rozpatrujący ją skład orzekający podziela w całości podziela w pełnej rozciągłości stanowisko zawarte w przywołanych wyrokach.

Na początku zatem wypada przypomnieć treść regulacji prawnych mających w sprawie zastosowanie. Na podstawie art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.: Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - (...), są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

- 1) określenia 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 inny podmiot,
- 5) wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te 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.

Na podstawie art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p.: 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 podatkowych 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 przypadkach świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych, albo

3) 50 000 Euro – w pozostałych przypadkach.

Zasadniczym przedmiotem sporu prawnego w rozpoznanej sprawie była wykładnia operatywna przepisu art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.

1. Wykładnia systemowa wewnętrzna – w ramach regulacji prawnych zawartych w zapisach art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p.

Przepis art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. – w rozważanym dla sprawy zakresie - nakłada obowiązek prawny sporządzenia (prowadzenia) szczególnej dokumentacji podatkowej przez podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami, w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p., a także (w kolejnych, poszczególnych, punktach) wskazuje treść (składniki), jaką przywoływana dokumentacja ma obejmować.

Przepis art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. zawiera natomiast wyłącznie regulację prawną dotyczącą przesłanki powstania opisanego w art. 9a ust. 1 obowiązku dokumentowania, która określona została poprzez wskazanie wartości transakcji (w walucie Euro). Na podstawie art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. ocenia i stwierdza się tylko obowiązek sporządzenia dokumentacji, nie zaś sposób jej prowadzenia i jej treść. Powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji stanowi z kolei podstawę do jej prowadzenia zgodnie z art. 9a ust.1 u.p.d.o.p.

2. Wykładnia językowa. Regulacje prawne objęte zapisami art. 9a u.p.d.o.p. nie definiują wykorzystywanego w nich terminu transakcji, nie zawierają też możliwego odesłania do terminów prawa cywilnego z zakresu normatywnego czynności cywilnoprawnych. Z tych powodów należy uznać, że wypowiadając się o transakcji/transakcjach prawodawca posłużył się w tym zakresie naturalnym językiem potocznym. W języku tym "transakcja" znaczy zasadniczo tyle, co: zawarcie umowy w sprawie kupna sprzedaży czegoś (Mały słownik języka polskiego, praca zbiorowa pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łempickiej, Warszawa 1968 r., s. 834; Słownik poprawnej polszczyzny, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1973 r., s. 789; Słownik wyrazów obcych, praca zbiorowa pod red. J. Tokarskiego, Warszawa 1980 r., s. 769). Z powyższego wynika, że w analizowanym wykorzystaniu (w art. 9a ust. 1 i w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p.) naturalnego języka potocznego termin "transakcja" co najmniej pozytywnie koresponduje z terminem "umowa". Zwrócić następnie należy uwagę na to, w zapisach art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. terminem "transakcja" ustawodawca posługuje się zarówno w liczbie pojedynczej, jak i w liczbie mnogiej. I tak, w art. 9a ust. 1 stanowi się o obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej: "takiej transakcji" i "takich transakcji"; w art. 9a ust. 2 dosłownie mowa o transakcji i transakcjach (" obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje"). Przepisy art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. stanowią o obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi, to jest między podatnikiem, którego dotyczyć może obowiązek sporządzania omawianej dokumentacji a danym podmiotem z nim – w sposób prawnie znaczący – powiązanym. Przepis art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. zawiera tylko wyrażenie "między podmiotami powiązanymi" i nie stanowi, że chodzi w nim o sumowanie transakcji z różnymi podmiotami. Ponadto, sumowanie świadczeń z różnymi podmiotami doprowadziłoby do tego, że obowiązkiem sporządzenia dokumentacji mogłyby być objęte nawet niewielkie kwoty transakcji z niektórymi partnerami (tak samo: por. H. Szarpak, "Podmioty obowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej związanej z cenami transferowymi", Przegląd podatkowy 3/2006 r., s. 37).

W ramach objętego dokumentowaniem okresu podatkowego między podatnikiem a podmiotem z nim powiązanym może dojść do zawarcia i wykonania jednej lub więcej niż jednej transakcji na usługi danego rodzaju. Jeżeli ma miejsce tylko jedna transakcja, to odnosi się do niej ustawowy termin "transakcja" – użyty w liczbie pojedynczej, jeżeli natomiast dochodzi do więcej niż jednej transakcji, zastosowanie znajduje ustawowy zwrot o "transakcjach" – w

liczbie mnogiej. Z powyższego wynika, że ustawowe sformułowanie o "transakcji" – w liczbie pojedynczej – wobec przewidzianej przez prawodawcę możliwości wystąpienia w okresie podatkowym więcej niż jednej transakcji, nie uzasadnia twierdzenia, że limit z art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. powinien być liczony tylko od wartości określonej jednostkowej usługi. Zważyć również należy, że w ramach jednej transakcji, rozumianej jako umowa, może zostać umówione i wykonane więcej aniżeli jedno świadczenie danej usługi. Ponadto, w treści art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. ustawodawca nie posługuje się terminami "świadczenia", czy też "określonej usługi". W art. 9a ust. 2 wyróżnione tylko przedmiotowo zostało: świadczenie usług, sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych, udostępnienie wartości niematerialnych lub prawnych, nie zaś asortyment określonych jednostkowych usług, sprzedaży czy też udostępnień.

Zauważyć także należy, że w art. 9a ust. 2 mowa jest również o "łącznej kwocie wymagalnych w roku podatkowym świadczeń", co wskazuje na sumowanie wartości realizowanych transakcji.

3. Wykładnia celowościowa. 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 u.p.d.o.p., że przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1319/10, LEX nr 1107584). Przyjęcie, że wartością graniczną, stanowiącą przesłankę powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., jest wartość określonej, jednostkowej usługi, wyabstrahowanej w ten sposób z całokształtu transakcji z podmiotem powiązanim, uniemożliwiłaby całościowy ogląd i udokumentowanie wymienionych transakcji, a więc nie spełniało celu omawianych regulacji prawnych, realizującego się w przywołanej powyżej funkcji ochronnej, jaką dokumentacja ma gwarantować. Posługiwanie się – co do zasady – tylko wartością poszczególnych usług mogłoby też prowadzić do obejścia przepisów art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. W ramach jednej bądź kilku transakcji podmioty powiązane mogłyby bowiem określić jednostkowe ceny usług na poziomie każdorazowo niższym, od wartości wskazanej w art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p., wielością i częstotliwością umówionych usług zachowując jednocześnie ich zsumowaną wartość, przekraczającą limit z art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. Wykorzystywanie wartości świadczenia jednostkowej usługi dla skonfrontowania jej z wartością przesłanki powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji z art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., to jest nieuwzględnienie z tego powodu całości usług świadczonych z tytułu jednej, bądź więcej niż z jednej transakcji z podmiotem powiązanim, nie spełniałoby celu analizowanych regulacji prawnych, polegającego na zapewnieniu podatkowej transparentności stosunków z podmiotem powiązanim.

Reasumując, z przeprowadzonej i przedstawionej powyżej wykładni prawa, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wynika, że obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.), powstaje, jeżeli wartość wszystkich świadczonych usług tego samego rodzaju z tytułu transakcji z podmiotem powiązanim przekroczyła kwotę wskazaną w art. 9a ust. 2 pkt 2 wymienionej ustawy.

Stanowisko to znajduje również potwierdzenie w literaturze przedmiotu.

"Limit 30 000 Euro liczy się łącznie od wszystkich transakcji dotyczących usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych (H. Szarpak, op. cit., s. 38)." Dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w roku podatkowym. Jeżeli podatnik zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązanim, ale dotyczą one różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, to wartość tych poszczególnych

świadczeń nie podlega zsumowaniu (D. Strzelec, Komentarz do art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – dostępny w systemie informatycznym LEX). Powołując się na drugą z cytowanych wypowiedzi należy zaznaczyć, że podstawą zaniechania sumowania wartości świadczeń jest różny ich rodzaj, a nie pochodna od tego różna cena świadczeń. W art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. świadczenia określone zostały przedmiotowo – na przykład w ramach przedmiotu w postaci świadczenia usług – nie zaś przez odwołanie się do cen określonych usług. Cena usługi jest elementem dokumentacji opisanej w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., nie jest natomiast wyróżnikiem przedmiotu świadczeń, o którym mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p., ponieważ ostatni z wymienionych przepisów stanowi o świadczeniu usług, a nie o wartości poszczególnych świadczonych usług. To dopiero zsumowanie wartości świadczeń w danym przedmiocie wskazuje na jedyną przywołaną w art. 9a ust. 2 pkt 2 wartość, którą jest kwota 30 000 Euro, przekroczenie której powoduje powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.

Z tych powodów zarzut kasacyjny błędnej wykładni art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. należało uznać za niezasadny.

Zarzut ten nie jest również trafny w odniesieniu do podnoszonego przez wnoszącego skargę kasacyjną zagadnienia refakturowania usług nabytych uprzednio przez podatnika. Z punktu widzenia zapisu prawnego art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. "refakturowanie usług" jest nieobjętym nim terminem, który dotyczy dokumentowania za pomocą faktur odsprzedaży nabytych uprzednio przez podatnika usług. Nabycie tych usług od podmiotu niepowiązanego nie jest objęte obowiązkiem sporządzenia dokumentacji z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Z tego powodu argumentacja strony, powołująca się w tym zakresie na przepisy krajowego i unijnego prawa o VAT, nie jest adekwatna do normatywnego przedmiotu rozpoznanej sprawy. Potwierdzona fakturą odprzedaż na rzecz podmiotu powiązanego nabytej uprzednio usługi w obszarze unormowania art. 9a ust. 1 i art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. stanowi natomiast w istocie sprzedaż, świadczenie, usługi na rzecz podmiotu powiązanego. Okoliczność, że świadczenie usługi następuje w tytule transakcji mającej postać odsprzedaży, udokumentowanej ponadto fakturami VAT, nie zwalnia od obowiązku sporządzenia dokumentacji z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., jeżeli spełniona została przesłanka z art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.

Sąd pierwszej instancji prawidłowo skontrolował zaskarżoną do niego indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, dochodząc do uzasadnionych wniosków, że interpretacja ta nie narusza materialnego prawa podatkowego i dostatecznie spełnia wymogi art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej.

Z tych powodów, na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.