

**III SA/Wa 2659/11 - Wyrok**

|                        |   |
|------------------------|---|
| <b>Data orzeczenia</b> | 2012-07-25                                      |
| <b>Data wpływu</b>     | 2011-09-21                                      |
| <b>Sąd</b>             | Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie      |
| <b>Sędziowie</b>       | Bożena Dziełak /przewodniczący sprawozdawca/    |
| <b>Symbol z opisem</b> | 6113 Podatek dochodowy od osób prawnych<br>6560 |
| <b>Skarżony organ</b>  | Minister Finansów                               |
| <b>Treść wyniku</b>    | Oddalono skargę                                 |

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Dariusz Kurkiewicz, Sędziowie Sędzia WSA Bożena Dziełak (sprawozdawca), Sędzia WSA Aneta Lemiesz, Protokolant referent stażysta Marika Krawczyńska, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 11 lipca 2012 r. sprawy ze skargi P. S.A. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia [...]czerwca 2011 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oddała skargę

**Uzasadnienie**

(ilekroć w niniejszym uzasadnieniu przepis prawa powołany zostanie bez wskazania aktu prawnego, z jakiego pochodzi, będzie to przepis ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w dacie wydania zaskarżonej interpretacji. Dla określenia tej ustawy będzie również używany skrót "u.p.d.o.p."

Skarżąca – P. S.A., [...] maja 2011r. złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Przedstawiając stan faktyczny wyjaśniła, iż jest podmiotem dominującym grupy kapitałowej, zawierającym transakcje z krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi z tejże grupy. Dla transakcji tych sporządza dokumentację podatkową, jeżeli wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota (jej równowartość) wymagalnych świadczeń przekracza 30.000 euro w przypadku usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych oraz 100.000 euro dla transakcji o wartości nie przekraczającej 20% kapitału zakładowego.

Transakcje różnią się co do typu i przedmiotu. Dotyczą zaś w szczególności działalności podstawowej (np. usługi dystrybucji paliwa gazowego) i pobocznej (np. wynajem, dzierżawa nieruchomości). Wartość transakcji dotyczących działalności podstawowej przekracza limity określone dla obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej. Zakres działalności pobocznej obejmuje m.in. wynajmowanie nieruchomości na rzecz podmiotu powiązanego, wynikające z szeregu umów dotyczących różnych nieruchomości w różnych częściach kraju. Przykładowo, w skali 2010r. kwota netto z poszczególnych umów dotyczących różnych przedmiotów najmu zawartych z kontrahentem wynosiła 2.200 zł, 4.700 zł, 1.640 zł. Jednocześnie, łączna kwota wymagalnych w 2010r. świadczeń z tytułu wszystkich umów najmu i dzierżawy zawartych z kontrahentem przekroczyła równowartość 30.000 euro.

Ponadto Skarżąca wskazała, że ze względów biznesowych lub prawnych występuje jako strona umów zawieranych z niezależnymi kontrahentami. Jednakże faktycznym beneficjentem świadczeń realizowanych w ramach tych umów mogą być, obok Skarżącej, podmioty z grupy kapitałowej. W uzasadnionych przypadkach Skarżąca refakturuje obciążenia wynikające z umów zewnętrznych na beneficjentów świadczeń, tj. podmioty z grupy kapitałowej. W

szczegółności zaś dokonuje refaktury na najemców (dierzawców) kosztów utrzymania nieruchomości (np. opłaty za zużycie energii elektrycznej, dostawy wody, usługi telekomunikacyjne).

Skarżąca zadała następujące pytania:

1) w jaki sposób dla celów sporządzenia dokumentacji podatkowej, należy liczyć limit wartości transakcji, o których mowa w art. 9a ust. 2?

2) czy pojedyncza umowa najmu, dla której kwota najmu w roku podatkowym wynosi netto mniej niż równowartość 30.000 euro (np. 2.200 zł, 4.300 zł lub 1.640 zł), a jednocześnie suma należności z tytułu wszystkich umów najmu z danym kontrahentem w danym roku podatkowym przekracza równowartość ustawowego limitu, podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu w danym roku?

3) czy refakturowanie przez Skarżącą na rzecz podmiotu powiązanego usług nabywanych od podmiotów zewnętrznych stanowi "transakcję" w rozumieniu art.9a i w związku z tym podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej w przypadku przekroczenia limitu wartości wynoszącego 30.000 euro?

Zdaniem Skarżącej, niezdefiniowane przepisami prawa pojęcie "transakcja" należy interpretować zgodnie z jego znaczeniem słownikowym jako każdą operację związaną ze zdarzeniami handlowymi oraz wynikającą z zawartych porozumień i umów. Transakcją może zatem być, np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonanie szeregu usług, dla których określono łączną cenę, albo też wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług.

Skarżąca uważała, że dla celów określenia obowiązku dokumentacyjnego nie należy łączyć transakcji wynikających z różnych typów transakcji obejmujących różne świadczenia. Jeżeli z tym samym podmiotem powiązaniem zawiera ona różne transakcje, dotyczące różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, wartość tych poszczególnych świadczeń nie podlega zsumowaniu. W celu stwierdzenia wystąpienia obowiązku dokumentacyjnego, wartość każdego ze świadczeń należy porównać odrębnie z określonymi w u.p.d.o.p. limitami 100.000, 30.000 i 50.000 euro. Stanowisko odmienne oznaczałoby, że jeżeli między dwoma kontrahentami powiązaniem realizowane jest jedno świadczenie o wartości wyższej niż ustawowy limit, np. 30.000 euro (świadczenie usługi dystrybucji paliwa gazowego), które podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu, obowiązkowi temu podlegałyby wszystkie inne rodzaje transakcji niezależnie od ich wartości (np. zwrot kosztów usługi prania wykładzin o wartości netto 500 zł). Takie zaś rozumienie wartości transakcji byłoby niezgodne z celem wprowadzenia tego obowiązku, jakim było umożliwienie badania dla celów podatkowych, czy działania podmiotów powiązanych nie mają wpływu na zaniżanie dochodów budżetu państwa. Uzasadnienie wprowadzenia art. 9a wskazuje, iż konieczność sporządzenia dokumentacji miała dotyczyć jedynie transakcji większych, tj. przekraczających ustalone tym przepisem limity. Wytyczne OECD, do których nawiązano w uzasadnieniu wprowadzenia regulacji dotyczących dokumentacji podatkowej, w § 5.28 wskazują, iż potrzeba dokumentów powinna zostać zrównoważona w stosunku do kosztów.

Skarżąca stwierdziła zatem, że dla transakcji niskocennych, których wartość w skali roku nie przekracza limitów z art. 9a ust. 2 i które poza tożsamością stron nie są ze sobą w żaden sposób powiązane, nie należy sporządzać dokumentacji podatkowej.

Odnosząc się do zagadnienia ujętego w pyt. 2), Skarżąca wyraziła pogląd, iż pojedynczą umowę najmu, której przedmiotem jest konkretna nieruchomość, należy traktować jako

odrębną transakcję. Każda umowa najmu zawierana przez nią z jednym podmiotem powiązaniem ma określoną odrębną cenę (stawkę czynszu), uwzględniającą przedmiot umowy najmu (dzierżawy), warunki umowy, wykorzystanie przedmiotu najmu (dzierżawy), położenie nieruchomości oraz inne okoliczności, gdy mają one wpływ na ustalenie ceny przedmiotu transakcji. Jeżeli zatem w danym roku podatkowym kwota wynikająca z pojedynczej umowy najmu (dzierżawy) nie przekracza równowartości 30.000 euro, umowa ta nie podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu.

Na poparcie swego stanowiska Skarżąca wskazała interpretacje indywidualne.

W ocenie Skarżącej, refakturowanie usług nabywanych od podmiotów zewnętrznych na podmiot powiązany stanowi "transakcję" w rozumieniu art. 9a podlegającą obowiązkowi dokumentacyjnemu w przypadku przekroczenia limitu 30.000 euro. Refakturowanie należy traktować jako odsprzedaż uprzednio zakupionych usług po kosztach, co jest równoznaczne ze świadczeniem zakupionej uprzednio usługi. Jeżeli więc Skarżąca refakturuje na kontrahenta koszty związane z korzystaniem z określonej nieruchomości, a wartość refaktur dotyczących określonej nieruchomości w skali roku nie przekracza kwoty netto stanowiącej równowartość 30.000 euro, refaktury te nie podlegają obowiązkowi dokumentacji.

W interpretacji indywidualnej z [...] czerwca 2011r. Minister Finansów, z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w W. , stanowisko Skarżącej uznał za nieprawidłowe.

Przytoczył treść art. 9a ust. 1 i 2, z których pierwszy ustanawia obowiązek dokumentacyjny dotyczący transakcji z podmiotami powiązanimi, drugi zaś limity transakcji podlegających dokumentowaniu. Przedstawił analogiczne jak Skarżąca rozumienie pojęcia "transakcja".

W ocenie Ministra Finansów, w celu stwierdzenia, czy wystąpił obowiązek dokumentowania transakcji z podmiotem powiązaniem, wartość transakcji dotyczącej np. usługi dystrybucji paliwa gazowego i transakcji dotyczącej np. najmu (dzierżawy) nieruchomości, należy zsumować i te zsumowane już wartości porównać z limitami określonymi w art. 9a ust. 2. Jeżeli więc Skarżąca zawiera różne transakcje z tym samym podmiotem powiązaniem, nawet gdy dotyczą one różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, wartość tych poszczególnych świadczeń podlega zsumowaniu. W sytuacji zatem, gdy w danym roku podatkowym łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy, czy też umów dotyczących różnych świadczeń zawartych z podmiotem powiązaniem, przekroczy limity wskazane w art. 9a ust. 2, należy sporządzać dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem.

W kwestii przedstawionej w pyt. 2) Organ interpretacyjny zajął stanowisko, że dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji znaczenie ma zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w danym roku podatkowym. W stanie faktycznym opisanym przez Skarżącą przesłanką do sporządzenia dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanimi jest łączna wartość zawartych umów najmu (dzierżawy) z danym kontrahentem (łączna kwota wymagalnych) w danym roku świadczeń z tytułu wszystkich umów zawartych z tym kontrahentem.

Minister Finansów zgodził się ze Skarżącą, że refakturowanie należy traktować jako odsprzedaż uprzednio zakupionych usług po kosztach, a podmiot refakturujący świadczy w istocie usługę, z której faktycznie korzysta ostateczny odbiorca. Tym samym pomiędzy Skarżącą a kontrahentem dochodzi do zawarcia transakcji. W sytuacji zatem refakturowania przez nią kosztów związanych z korzystaniem z nieruchomości na rzecz podmiotu powiązanego, gdy zsumowane wartości refaktur dotyczące wszystkich nieruchomości przekroczą w danym roku podatkowym wartości określone w art. 9a ust. 2, należy sporządzić

dokumentację podatkową transakcji z tytułu refaktur.

Skarżąca wezwała Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa wnosząc o uchylenie powyższej interpretacji i wydanie interpretacji zgodnej z jej stanowiskiem.

W odpowiedzi na to wezwanie, Minister Finansów stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji indywidualnej.

W skardze złożonej na interpretację indywidualną Skarżąca wniosła o jej uchylenie. Zarzuciła naruszenie:

– przepisów prawa materialnego, tj. art. 9a ust. 2 przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że dla stwierdzenia, czy wystąpił obowiązek dokumentacyjny w związku z transakcjami zawieranymi z podmiotami powiązanymi, należy zsumować wszystkie wartości transakcji z danym podmiotem i te zsumowane wartości porównać z limitami określonymi w art. 9a ust. 2, podczas gdy zgodnie z tym przepisem sumować należy wyłącznie transakcje jednego rodzaju, a przy tym prawnie i ekonomicznie porównywalne;

– przepisów postępowania, tj. art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej przez wadliwe dokonanie oceny prawnej stanowiska Skarżącej oraz brak wskazania prawidłowego stanowiska w sposób umożliwiający jego zastosowanie.

Zdaniem Skarżącej, która powołała się przy tym na wyrok tut. Sądu z 17 maja 2010r. sygn. akt III SA/Wa 2132/09, przepis art. 9a ust. 2 budzi wątpliwości interpretacyjne, a zatem decydujące znaczenie dla jego wykładni winno mieć odniesienie go ad casum do każdego konkretnego stanu faktycznego. Jednakże stanowisko Organu interpretacyjnego abstrahuje od treści ekonomicznej i prawnej transakcji oraz relacji pomiędzy stronami, a także od celów regulacji z art. 9a ust. 2.

Oceniając, czy wartości transakcji zawartych z podmiotami powiązanymi podlegają sumowaniu w celu ustalenia limitu z art. 9a ust. 2, należy brać pod uwagę nie tylko aspekt podmiotowy, ale także przedmiotowy. Nie wystarczy zatem, że stronami transakcji są te same podmioty powiązane. Transakcje powinny być porównywalne, tj. ich przedmiot (rodzaj) powinien być tożsamy lub przynajmniej ich warunki w sposób oczywisty powinny być od siebie uzależnione. Tylko w takim przypadku można twierdzić, że podmioty powiązane pomimo zawarcia odrębnych umów, z perspektywy ekonomicznej zawarły de facto jedną transakcję, co uzasadniałoby przygotowanie jednej dokumentacji zgodnej z art. 9a i zsumowanie wartości poszczególnych umów. Gdyby aspekt podmiotowy stanowił jedyne przesłankę obowiązku dokumentacyjnego, powinno to w sposób nie budzący wątpliwości wynikać z treści przepisu prawa.

Konieczność spełnienia warunku porównywalności transakcji, których wartości podlegają zsumowaniu, wynika z samej istoty i celu dokumentacji cen transferowych, jakim jest wykazanie rynkowości ceny transakcji zawartej przez podmioty powiązane. Skarżąca uważała, że nie sposób dokonać efektywnej i prawidłowej analizy porównawczej, gdy przedmiotem dokumentacji są transakcje nieporównywalne, tj. sztucznie połączone na potrzeby przygotowania dokumentacji z art. 9a z tego tylko względu, że ich stronami są te same podmioty powiązane. Analiza porównawcza polega bowiem na zidentyfikowaniu transakcji zawartych przez firmy niezależne, które można uznać za porównywalne do transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi, a następnie porównaniu ustalonych w tych transakcjach warunków. Gdyby dokumentacja z art. 9a objęła grupę nieporównywalnych transakcji, przeprowadzenie analizy porównawczej nie byłoby możliwe z definicji. Dlatego też jedną dokumentacją cen transferowych powinny być objęte wyłącznie transakcje porównywalne

zawarte pomiędzy dwoma podmiotami powiązаныmi i w tym zakresie ich wartości powinny być zsumowane dla celów weryfikacji obowiązku tworzenia dokumentacji z art. 9a.

Skarżąca podkreśliła, że na wymóg porównywalności transakcji kładą nacisk Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1268) – dalej "rozporządzenie w sprawie oszacowania" oraz wytyczne OECD w sprawie wyceny transferu dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 2010 r.

W świetle § 6 ust. 2 i 3 ww. rozporządzenia porównywalne są transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku lub można dokonać racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic. Do czynników określających porównywalność transakcji należą, cechy przedmiotu i podmiotu oraz warunki transakcji, a także warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu dokonania transakcji i strategia gospodarcza.

Z kolei, zgodnie z wytycznymi OECD różnice w cechach szczególnych dóbr lub usług często przynajmniej w części uzasadniają różnice w ich wartości na wolnym rynku. Cechy, które mogą mieć szczególne znaczenie dla porównywalności transakcji to m.in. charakter i zakres usług, forma transakcji, rodzaj dobra, okres i stopień ochrony oraz spodziewane korzyści z wykorzystania tego dobra.

Stanowisko, że zsumowaniu podlegają transakcje tego samego rodzaju, których przedmiotem są świadczenia jednorodne, znajduje również oparcie w praktyce organów podatkowych, tj. w wydawanych interpretacjach.

Natomiast stanowisko zajęte w zaskarżonej interpretacji oznacza, że w jeżeli wartość różnych transakcji usługowych w skali roku przekracza równowartość 30.000 euro, każda dalsza transakcja z tym samym podmiotem, także sprzedaż towarów, podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu. Jest to sprzeczne z art. 9 ust. 2 pkt 1, ponieważ w takiej sytuacji obowiązywałby jeden najniższy limit wartości transakcji (30.000 euro), nie zaś różne limity w zależności od rodzaju transakcji. Przy wykładni Ministra Finansów nie byłoby transakcji, które mogłyby odpowiadać limitom określonym w art. 9a ust. 2 pkt 1 i 3. Gdyby intencją ustawodawcy było objęcie obowiązkiem sporządzania dokumentacji podatkowej wszystkich transakcji z danym kontrahentem, których łączna suma wartości przekracza określony ustawowo limit, regulacja taka wynikałaby wprost z brzmienia przepisu.

Nie budzi wątpliwości, że transakcji dystrybucji paliwa gazowego i transakcji najmu (dzierżawy) nieruchomości nie można uznać za transakcje porównywalne, których wartości należałoby sumować na potrzeby art. 9a ust. 2, ponieważ ich przedmiotem są świadczenia różnego rodzaju, odrębne i niepowiązane ze sobą.

Skoro z tym samym podmiotem powiązany Skarżąca zawiera transakcje dotyczące różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, wartość tych poszczególnych świadczeń nie może podlegać zsumowaniu na potrzeby ustalenia limitu z art. 9a ust. 2.

Skarżąca powtórzyła pogląd, że w odniesieniu do różnych typów umów najmu (dzierżawy) zawieranych przez nią z jednym podmiotem powiązany, każda pojedyncza umowa powinna być traktowana jako odrębna transakcja. Umowy te stanowią odrębne, nieporównywalne i niezależne od siebie stosunki prawne, a ich postanowienia się różnią i nie zawierają klauzul

wyłączności, które uniemożliwiałyby kontrahentowi wybór innej oferty z rynku. Nie zachodzi zatem ryzyko obejścia art. 9a ust. 2 poprzez sztuczny podział transakcji w celu uniknięcia obowiązku dokumentacyjnego. Strony tych umów od początku poszczególnych transakcji nie łączyły i traktowały je jako odrębne pod względem biznesowym stosunki prawne. W tej sytuacji to łączenie transakcji byłoby zabiegiem sztucznym, mogącym zafalszować ich ekonomiczny obraz. Z uwagi na różnice w warunkach umów najmu (dzierżawy) w zakresie m.in. przedmiotu i warunków transakcji, zakresu usług, różnych sposobów kalkulacji ceny, nie można ich uznać za transakcje porównywalne. Wskazany wyżej wyrok o sygn. akt III SA/Wa 2132/09 dotyczył świadczeń ciągłych wykonywanych w ramach jednej umowy przedłużanej na kolejne okresy.

Sposób ustalania limitów określonych w art. 9a ust. 2, w odniesieniu do dokonywanych przez Skarżącą refaktur powinien rządzić się tymi samymi zasadami, co kalkulacja limitów dla pozostałych transakcji. Zsumowaniu winny zatem podlegać tylko transakcje jednorodnjawowe i objęte jednym sposobem kalkulacji ceny, a w związku z tym mogące być uznane za transakcje podobne.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 14c Ordynacji podatkowej, Skarżąca podniosła, iż Minister Finansów pominął część jej stanowiska, co miało wpływ na jego ocenę prawną. Ponadto nie przedstawił własnego stanowiska w kwestii objętej wnioskiem, tj. zasad ustalania limitów, o których mowa w art. 9a ust. 2, a zatem zaskarżona interpretacja zawiera wadliwe uzasadnienie prawne. Natomiast stanowisko, które Minister Finansów wyraził w odniesieniu do poszczególnych zagadnień prowadzi do sprzecznych wniosków, skutkiem czego Skarżąca nie jest w stanie ustalić, kiedy zawierane transakcje przekroczą limity z art. 9a ust. 2.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi. Podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji oraz powtórzył przedstawioną w niej argumentację. Zarzuty skargi uznał za niezasadne.

Podniósł, że w skardze Skarżąca uściśliła stan faktyczny sprawy wskazując, iż poszczególne umowy najmu (dzierżawy) różnią się pod względem terminów, okresów obowiązywania, zakresu świadczonych usług, form płatności, uwarunkowań biznesowych i ekonomicznych, w tym kalkulacji ceny, co czyni je transakcjami nieporównywalnymi. Dodała też, że nie występuje sytuacja, gdy dla wszystkich umów z góry ustalona została łączna cena, ani też zależność ceny ustalonej w jednej umowie od ceny z innej umowy, a w skali roku wartość każdej z umów oraz wynagrodzenie Skarżącej z tytułu wszystkich umów nie przekracza 30.000 euro. Doprecyzowanie stanu faktycznego na tym etapie jest niedopuszczalne.

W ocenie Ministra Finansów, celem wprowadzenia przepisów o obowiązku dokumentowania transakcji było ułatwienie organom skarbowym i podatnikom kontroli, czy warunki transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi są zgodne z zasadami rynkowymi. Dokonana przez Skarżącą wykładnia art. 9a, zgodnie z którą sumować należy wyłącznie transakcje jednego rodzaju, prawnie i ekonomicznie porównywalne, prowadzi do zanegowania tej instytucji poprzez obejście prawa. Rozporządzenie w sprawie oszacowania nie ma bezpośredniego przełożenia na dokumentację transakcji podmiotów powiązanych. Przepisy u.p.d.o.p. w tym zakresie nie są sprzeczne z wiążącymi wytycznymi OECD, a jedynie mniej od nich szczegółowe. Wskazana przez Skarżącą porównywalność transakcji ma istotne znaczenie w ramach postępowania podatkowego, kontrolnego lub czynności sprawdzających, ale nie jest argumentem przy interpretacji art. 9a.

Odnosząc się do kwestii dokumentowania transakcji refakturowanych, Minister Finansów wyjaśnił, że z punktu widzenia obowiązku sporządzenia dokumentacji obojętne jest pochodzenie usługi będącej przedmiotem transakcji.

W piśmie procesowym z 21 czerwca 2012r. Skarżąca za bezzasadne uznała twierdzenie o doprecyzowaniu stanu faktycznego. Stwierdziła, że stan ten jedynie podsumowała. Organ interpretacyjny dokonuje oceny stanowiska wnioskodawcy w odniesieniu do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji, a nie tylko w sekcji formularza określonej jako "opis stanu faktycznego".

Skarżąca podniosła, że przykłady prawidłowego – w ocenie Ministra Finansów – stosowania art. 9a przedstawione zostały w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów. Z przytoczonego przykładu dotyczącego zakupu skanerów i palet wywiodła zgodność swego stanowiska z praktycznym podejściem Ministra Finansów. Uznanie tego stanowiska za nieprawidłowe naruszało zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej). Stanowisko Ministerstwa Finansów nie pozostawia bowiem wątpliwości, że należy rozdzielić zawarte pomiędzy podmiotami powiązanych transakcje o różnym charakterze i dopiero wtedy dokonać kwalifikacji pod limity wynikające z art. 9a ust. 2, dla transakcji prawnie i ekonomicznie porównywalnych.

Ponadto Skarżąca ponownie zarzuciła sprzeczność stanowiska Organu interpretacyjnego, uniemożliwiającą jej ustalenie, kiedy limity z art. 9a ust. 2 zostaną przekroczone. Zaskarżona interpretacja nie spełnia swojego podstawowego celu, jakim jest jednoznaczna i rzetelna ocena stanowiska podatnika i wskazanie stanowiska prawidłowego, aby podatnik uzyskał jednoznaczną wiedzę, jak powinien postąpić w opisanym przez siebie stanie faktycznym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

I. Kontroli Sądu poddana została interpretacja indywidualna w przedmiocie dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanych.

Skarżąca uważała, że w celu ustalenia, czy przekroczone zostały limity warunkujące powstanie tego obowiązku nie można sumować transakcji różnego rodzaju. Dotyczy to także umów najmu (dzierżawy), które nie są tożsame podmiotowo i porównywalne przedmiotowo. W odniesieniu do refaktur, których przedmiotem są różne transakcje limit ten także należy ustalać osobno. Zsumowaniu mogą podlegać jedynie wartości wynikające z transakcji porównywalnych, których przedmiotem są świadczenia jednorodne.

Zdaniem Ministra Finansów, w celu stwierdzenia, czy powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji zsumowaniu podlega wartość transakcji dotyczącej np. usługi dystrybucji paliwa gazowego i transakcji np. najmu (dzierżawy). Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej wszystkich transakcji realizowanych z podmiotem powiązaniem powstaje zatem, gdy łączna kwota (jej równowartość) wynikająca z danej umowy, czy też umów dotyczących różnych świadczeń zawartych z tym podmiotem powiązaniem przekroczy ustalone przepisami limity. W przypadku umów najmu (dzierżawy) obowiązek ten powstaje, jeżeli łączna ich wartość z danym kontrahentem (łączna wartość wymagalnych) w danym roku świadczeń z tytułu wszystkich umów zawartych z tym kontrahentem). Analogicznie, obowiązek dokumentacyjny powstaje, gdy limity przekroczone zostaną przez zsumowane wartości refaktur dotyczących wszystkich nieruchomości

Spór stron sprowadzał się więc w istocie do kwestii, czy i jakie transakcje należało zsumować w celu ustalenia, czy przekroczone zostały limity, od których uzależniony został obowiązek dokumentacyjny.

II. Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej przez podatników dokonujących

transakcji z podmiotami powiązanymi, przewidziany został w art. 9a ust. 1. Zgodnie z tym przepisem dokumentacja powinna obejmować:

- 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniające 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.

Przepis art. 9a ust. 2 stanowi natomiast, że 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.

III. Z powyższego wynika, że przepisem, o oparciu o który ocenia się powstanie obowiązku sporządzania dokumentacji jest art. 9a ust. 2. Jeżeli obowiązek taki istnieje, realizując go podatnik stosuje art. 9a ust. 1, który to przepis określa wymogi dokumentacji.

Strony zasadnie podniosły, że przepisy u.p.d.o.p. nie definiują pojęcia "transakcja". W sytuacji zaś, gdy nie odsyłają w tym zakresie do przepisów prawa cywilnego, za prawidłowe należy uznać zastosowanie znaczenia tego pojęcia wynikającego z języka potocznego. W Słowniku języka polskiego pod redakcją Szymczaka (Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1998, t. III, s. 523) transakcja została zdefiniowana jako "zawarcie umowy, zwłaszcza handlowej dotyczącej kupna lub sprzedaży; układ, porozumienie jako wynik rokowań". Uprawnionym jest więc wniosek, że użyte w art. 9a pojęcie "transakcja" stanowi synonim pojęcia "umowa", do którego nawiązywały również strony wskazując umowę "nabycia lub sprzedaży".

Sąd zauważa jednakże, iż w art. 9a ust. 1 i 2 ustawodawca posługuje się omawianym pojęciem zarówno w liczbie pojedynczej, jak i w liczbie mnogiej. Przepis art. 9a ust. 1 stanowi się o obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej "takiej transakcji" i "takich transakcji". Natomiast w art. 9a ust. 2 dosłownie wskazano "transakcję" i "transakcje", wyjaśniając, że "obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje".



Nie ulega przy tym wątpliwości, że obowiązek dokumentowania transakcji wynikający z art. 9a ust. 1 i 2 dotyczy transakcji zawieranych między tymi samymi podmiotami powiązаныmi, tj. między podatnikiem, którego dotyczy może obowiązek sporządzania dokumentacji a danym podmiotem z nim powiązany. Z treści art. 9a ust. 2 nie wynika bowiem, że sumować należałoby transakcje z różnymi podmiotami. Przepis ten wskazuje jedynie, iż chodzi o transakcje "między podmiotami powiązanyimi".

W wyrokach z 10 maja 2012r. sygn. akt II FSK 1893/10 (oddalający skargę kasacyjną od wskazanego przez Skarżącą wyroku tut. Sądu III SA/Wa 2132/09) oraz II FSK 1894/10 Naczelny Sąd Administracyjny, który zajął takie samo stanowisko, wskazał, że w ramach objętego dokumentowaniem okresu podatkowego między podatnikiem a podmiotem z nim powiązanyim może dojść do zawarcia i wykonania jednej lub więcej niż jednej transakcji na usługi danego rodzaju. Jeżeli ma miejsce tylko jedna transakcja, 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 Naczelny Sąd Administracyjny wywiódł, iż 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 powinien być liczony tylko od wartości określonej jednostkowej usługi. W ramach jednej transakcji, rozumianej jako umowa, może zostać umówione i wykonane więcej aniżeli jedno świadczenie danej usługi. Ponadto, w treści tego przepisu 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 oraz udostępnienie wartości niematerialnych lub prawnych, nie zaś asortyment określonych jednostkowych usług, sprzedaży czy też udostępnień. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył przy tym, że art. 9a ust. 2 stanowi również o "łącznej kwocie wymagalnych w roku podatkowym świadczeń", co wskazuje na sumowanie wartości realizowanych transakcji.

Skład orzekający w niniejszej sprawie pogląd powyższy podzielił. Zgodził się również z przedstawioną przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładnią celowością art. 9a, prowadzącą do wniosku, iż przepis ten pełni funkcję gwarancyjną wyrażającą się zagwarantowaniu podmiotom powiązanyim, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, iż przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji pozwoli uznać transakcje między nimi za spełniające warunki transakcji rynkowych (także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 stycznia 2012r. sygn. akt II FSK 1319/10; LEX nr 1107584). Przyjęcie stanowiska, że wartością graniczną, stanowiącą przesłankę powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej jest wartość określonej, jednostkowej usługi, wyabstrahowanej w ten sposób z całokształtu transakcji z podmiotem powiązanyim, uniemożliwiłoby całościowy ogląd i udokumentowanie transakcji, a w rezultacie nie spełniałoby celu omawianych regulacji prawnych, realizującego się właśnie w funkcji ochronnej przypisanej dokumentacji określonej w art. 9a.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, iż posługiwanie się – co do zasady – tylko wartością poszczególnych usług mogłoby prowadzić do obejścia przepisów art. 9a ust. 1 i 2. 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, wielością i częstotliwością umówionych usług zachowując jednocześnie ich zsumowaną wartość, przekraczającą limit określony tym przepisem. Wykorzystywanie wartości świadczenia jednostkowej usługi dla skonfrontowania jej z wartością stanowiącą przesłankę powstania obowiązku sporządzenia przedmiotowej dokumentacji, to jest nieuwzględnienie z tego powodu całości usług świadczonych z tytułu jednej, bądź więcej niż z jednej transakcji z podmiotem powiązanyim, nie spełniałoby celu analizowanych regulacji prawnych, polegającego

na zapewnieniu podatkowej transparentności stosunków z podmiotem powiązaniem.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, z którą zgodził się Skład orzekający w rozpoznanej sprawie, obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 powstaje, jeżeli wartość wszystkich świadczonych usług tego samego rodzaju z tytułu transakcji z podmiotem powiązaniem przekroczyła kwotę wskazaną w art. 9a ust. 2 pkt 2. Dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji znaczenie ma zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych w danym roku podatkowym z jednym kontrahentem. Jeżeli podatnik zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązaniem, ale dotyczą one różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, to wartość tych poszczególnych świadczeń nie podlega zsumowaniu, z tym 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 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. Nie jest natomiast wyróżnikiem przedmiotu świadczeń, o którym mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2, ponieważ przepis ten stanowi o świadczeniu usług, nie zaś o wartości poszczególnych świadczonych usług. 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.

Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, których argumentacja została wyżej przedstawiona, wydane zostały na tle stanu faktycznego, gdzie wnioskodawca miał zamiar zawrzeć z podmiotem powiązaniem umowę, na podstawie której podmiot ten miał świadczyć na rzecz wnioskodawcy szereg usług, za które odrębnie ustalano wynagrodzenie. Z tego względu odniesiono się w nich do limitu określonego w art. 9a ust. 2 pkt 2. Zdaniem Składu orzekającego w niniejszej sprawie, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego znajduje zastosowanie także w stanie faktycznym podanym przez Skarżącą we wniosku o wydanie interpretacji. Skarżąca opisała bowiem swoją działalność jako składającą się z działalności podstawowej, oraz działalności pobocznej. Jak przykład pierwszej z nich wskazała np. świadczenie usług dystrybucji paliwa gazowego, a jako przykład drugiej – najem i dzierżawę nieruchomości. W ramach tychże działalności Skarżąca zawiera umowy z podmiotami powiązanymi. Ponieważ podstawę interpretacji stanowi stan faktyczny przedstawiony przez wnioskodawcę, a Skarżąca wskazała jedynie te dwa rodzaje świadczonych usług, należało przyjąć, że tych tylko usług dotyczy zagadnienie budzące wątpliwości Skarżącej. Rzeczywisty stan rzeczy, a mianowicie okoliczność, czy i jakich jeszcze innych transakcji Skarżąca dokonuje z podmiotami powiązanymi, nie ma zatem znaczenia, skoro Skarżąca transakcji takich nie określiła. Innymi słowy, stan faktyczny, na tle którego należało dokonać interpretacji art. 9a sprowadzał się do zawierania przez Skarżącą transakcji z zakresu świadczenia usług dystrybucji paliwa gazowego i świadczenia usług najmu (dzierżawy) nieruchomości. Taki też stan faktyczny wzięły pod uwagę Minister Finansów. Podniesiona przez Skarżącą odmiennność stanu faktycznego wynikająca z faktu, że w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 2132/09 chodziło o świadczenia ciągłe wykonywane w ramach jednej, przedłużanej umowy jest nieistotna, skoro – jak wskazano wyżej – przepis art. 9a ust. 2 posługuje się pojęciem transakcja zarówno w liczbie pojedynczej, jak i mnogiej. Znaczenie ma okoliczność, że w opisanym przez nią stanie faktycznym przedmiot umów mieści się w ramach "przedmiotu w postaci świadczenia usług".

W świetle powyższego argumentacja Skarżącej, zgodnie z którą zsumowaniu na potrzeby ustalenia istnienia obowiązku dokumentacyjnego, podlegają jedynie transakcje porównywalne, nie zasługiwała na uwzględnienie.

Przez transakcje porównywalne Skarżąca rozumiała bowiem transakcje, których "przedmiot/rodzaj powinien być tożsamy lub przynajmniej ich warunki powinny w sposób

oczywisty być od siebie uzależnione". Uważała, iż są to transakcje tego samego rodzaju i których przedmiot jest przy tym jednorodny. W opinii Skarżącej, transakcjami porównywalnymi nie były zarówno transakcje polegające na usługach dystrybucji paliw gazowych i transakcje dotyczące najmu (dzierżawy) nieruchomości, jak i transakcje polegające na wynajmowaniu (wydzierżawianiu) temu samemu kontrahentowi różnych nieruchomości, jeżeli stanowiły one przedmiot odrębnych umów najmu (dzierżawy), przewidujących różne warunki co do okresu trwania umowy, ceny, itp.

Zdaniem Sądu, treść art. 9a ust. 2 nie dostarcza podstaw, aby z punktu widzenia obowiązku dokumentacyjnego porównywalności transakcji przypisać znaczenie, jakie nadała jej Skarżąca.

Kryterium takiego nie ustanowił bowiem ustawodawca w przepisie tym określając trzy różne limity wartości transakcji, których przekroczenie skutkuje obowiązkiem sporządzania dokumentacji transakcji z danym podmiotem powiązany. Z każdym z tych limitów powiązał określony rodzaj transakcji, charakteryzując je poprzez ich wartość w porównaniu do kapitału zakładowego (pkt 1), świadczenia stanowiące ich przedmiot (pkt 2) oraz wartość i niemożność przypisania do transakcji ujętych w pkt 1 i 2 (pkt 3). Każdy z tych limitów odnosi natomiast do wartości świadczeń wynikających z umowy lub wymagalnych w roku podatkowym. Uprawniony jest zatem wniosek, że przy wyliczeniu każdego z powyższych limitów uwzględnić należy przypisane mu transakcje zawarte z danym podmiotem powiązany. Skoro zatem zgodnie z wolą ustawodawcy limit 30.000 euro obejmuje transakcje, których przedmiotem jest świadczenie usług, sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych, w ramach tych transakcji należy poruszać się ustalając, czy limit powyższy został przekroczony. W rezultacie "usługi" bez względu na to czego dotyczą, stanowią świadczenia tego samego rodzaju. Sąd zauważa, że przepis art. 9a ust. 2 nie wspomina o "świadczeniach jednorodnych", czy też "świadczeniach tego samego rodzaju". Jedyne grupowanie, to właśnie owo przypisanie transakcji do poszczególnych limitów. Takie też stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyrokach wskazując, że "w art. 9a ust. 2 pkt 2 świadczenia określone zostały przedmiotowo – na przykład w ramach przedmiotu w postaci świadczenia usług".

Odmienność usług tak różnych jak dystrybucja paliw gazowych oraz najem (dzierżawa) nieruchomości, nie budzi wątpliwości, chociaż – co należy zaznaczyć – wciąż są to usługi, a więc świadczenia tego samego rodzaju w rozumieniu art. 9a ust. 2 pkt 2.

Jednakże ocena podobieństwa innych usług nie musi być tak oczywista, np. usług kadrowych i księgowych. Ustalanie z punktu widzenia obowiązku dokumentacyjnego określonego w art. 9a, podobieństwa rodzajowego lub odmienności usług nie może opierać się na intuicji. Wymaga uściślenia kryteriów, których ustawodawca nie stworzył określając limity wartości transakcji. W ocenie Sądu, postąpił tak celowo, ponieważ kryteria te były zbędne w sytuacji, gdy przedmiot "świadczeń", których wartość (jej równowartość) należy zbadać, określony został poprzez wskazanie świadczenia usług oraz sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, a także pozostałych, albo udziału w kapitale zakładowym.

Skarżąca powołała się na kryteria klasyfikowania transakcji porównywalnych wynikające z rozporządzenia w sprawie oszacowania oraz z wytycznych OECD na 2010r. Jednakże "porównywalność transakcji", o jakiej mowa w tych aktach oznacza relację między transakcjami zawartymi przez podmioty powiązane a transakcjami zawartymi przez podmioty, których tego rodzaju zależność nie łączy. Z tego względu w przytoczonych przez Skarżącą fragmentach ww. rozporządzenia i wytycznych OECD mowa jest o wpływie różnic na cenę transakcji na wolnym rynku. Porównanie umów najmu nieruchomości z umowami o dystrybucję paliw w celu zbadania, czy zachowane zostały zasady wolnego rynku, istotnie jest niecelowe. Tym niemniej w świetle dokonanego w art. 9a ust. 2 przedmiotowego rozróżnienia świadczeń

(np. w ramach przedmiotu w postaci świadczenia usług) tak rozumiana porównywalność transakcji nie ma znaczenia dla samej interpretacji tego przepisu, który dotyczy obowiązku sporządzania dokumentacji, nie zaś oceny – z uwzględnieniem tejże dokumentacji – czy transakcje, których podatnik dokonał z danym podmiotem powiązany, odpowiadają warunkom rynkowym. Innymi słowy, to nie odstępowanie od zasad rynkowych skutkuje obowiązkiem sporządzenia dokumentacji. To właśnie dokumentacja umożliwia dokonanie oceny, czy określone transakcje odpowiadają warunkom rynkowym, czy też wpływ na ich wartość miało istniejące powiązanie stron. Ustawodawca nie pozostawił stronom transakcji swobody wyboru transakcji, co do których sporządzą dokumentację. Decydują o tym kryteria z art. 9a ust. 2.

W opinii Skarżącej, nie jest zasadne sumowanie transakcji, których nie łączy nic poza tożsamością ich stron.

Zważyć jednak należało, iż to właśnie tożsamość stron transakcji w powiązaniu z okolicznością, że strony te pozostają ze sobą w szczególnym stosunku zależności, jest powodem wprowadzenia obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej łączących je transakcji. Obowiązek dokumentacyjny odnoszony jest zatem do transakcji między konkretnymi podmiotami powiązany, służąc zobrazowaniu całokształtu transakcji między nimi.

Okoliczność, że zsumowaniu podlegają transakcje Skarżącej z jednym kontrahentem nie stanowiła przedmiotu sporu stron w rozpoznanej sprawie.

Skarżąca twierdziła (odnosząc się do umów najmu i dzierżawy nieruchomości), że w jej przypadku nie istnieje ryzyko obejścia prawa poprzez sztuczne dzielenie transakcji i to raczej ich połączenie może zafałszować ekonomiczny ich obraz.

Jednakże obejście limitów może być dokonywane nie tylko poprzez sztuczny podział transakcji, ale także poprzez np. odpowiednie kształtowanie wartości usług różnego rodzaju (np. prania wykładzin i dystrybucji paliw gazowych). Tymczasem z punktu widzenia obowiązku dokumentacyjnego istotne jest odzwierciedlenie wszystkich transakcji danych podmiotów powiązanych, która mają ten sam przedmiot świadczeń, np. usługi.

IV. Sąd podzielił zgodny pogląd stron, że tzw. "refakturowanie usług" oznacza w istocie odsprzedaż usług nabytych uprzednio przez podatnika. Nie ulega wątpliwości, że nabycie tych usług od podmiotu nie będącego podmiotem powiązany nie podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu przewidzianemu w art. 9a ust. 1 i 2. Natomiast potwierdzona stosowną fakturą ("refakturą") odsprzedaż usług na rzecz podmiotu powiązanego jest równoznaczna ze świadczeniem na rzecz tego podmiotu ujętych w tej fakturze usług. Rację mają więc strony, że w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej należy stosować zasady obowiązujące przy "zwykłym" świadczeniu usług. Okoliczność, że świadczenie usługi następuje w tytule transakcji mającej postać odsprzedaży usługi uprzednio nabytej, nie zwalnia od obowiązku sporządzenia tej dokumentacji, jeżeli spełnione zostały przesłanki z art. 9a ust. 2 (w przypadku usług refakturowanych przez Skarżącą – przesłanki z art. 9a ust. 2 pkt 2). Stanowisko takie zajęł Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyrokach z 10 maja 2012r.

V. Jak już Sąd stwierdził, opisując stan faktyczny sprawy Skarżąca wskazała, że świadczy usługi dystrybucji paliw gazowych oraz usługi najmu (dzierżawy) nieruchomości. Jakkolwiek usługom tych przypisała charakter przykładowy, to jednak nie podała żadnego innego niż usługi rodzaju transakcji. Za wskazanie takie nie może być bowiem uznane stwierdzenia, że sporządza dokumentację podatkową, jeżeli wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota (jej równowartość) wymagalnych świadczeń przekracza

30.000 euro w przypadku usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych oraz 100.000 euro dla transakcji o wartości nie przekraczającej 20% kapitału zakładowego.

Ponownie zatem należy podkreślić, że taki – ograniczony do transakcji o charakterze usługowym – był stan faktyczny, na tle którego Skarżąca sformułowała budzące jej wątpliwości zagadnienia i na tle którego Minister Finansów dokonał wykładni art. 9a ust. 2.

Pierwsze z przedstawionych przez Skarżącą zagadnień miało charakter ogólny i dotyczyło sposobu liczenia limitu wartości transakcji.

Zważyć przy tym należało, że opisując stan faktyczny Skarżąca wskazała, że wartość transakcji dotyczących działalności podstawowej (np. świadczenie usług w zakresie dystrybucji paliw gazowych) przekracza limity określone dla obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej.

Prawidłowo zatem Minister Finansów za wadliwe uznał stanowisko Skarżącej w tym zakresie, zgodnie z którym nie podlega zsumowaniu wartość transakcji dotyczących różnych świadczeń, dla których określono różne ceny. Skarżąca za transakcje dotyczące różnych świadczeń uznawała różne rodzaje usług, gdy tymczasem opisane przez nią usługi różnego rodzaju stanowiły ten sam przedmiot świadczenia w rozumieniu art. 9a ust. 2.

Skoro bowiem dystrybucja paliw gazowych oraz wynajmowanie (wyzierżawianie) nieruchomości, uznane przez Skarżącą za transakcje dotyczące różnych świadczeń, są świadczeniem usług, a zatem mają ten sam przedmiot w rozumieniu art. 9a ust. 2 pkt 2, wartości wszystkich tych transakcji podlegają zsumowaniu na potrzeby ustalenia obowiązku sporządzania dokumentacji.

Zaznaczyć należy iż Minister Finansów jednoznacznie wskazał też, że wartość transakcji dotyczącej np. usługi dystrybucji paliwa gazowego i transakcji dotyczącej np. najmu (dzierżawy) nieruchomości, należy zsumować i te zsumowane już wartości porównać z limitami określonymi w art. 9a ust. 2. Wprost odniósł się w ten sposób do usług wymienionych przez Skarżącą.

Natomiast drugie z zagadnień ujętych we wniosku o wydanie interpretacji dotyczyło wyłącznie umów najmu (dzierżawy) nieruchomości. Umów tych Skarżąca nie łączyła z żadnymi innymi usługami. Prawidłowo zatem Minister Finansów odniósł się jedynie do tych umów. Jego stwierdzenie, że przesłanką sporządzenia dokumentacji podatkowej jest łączna wartość zawartych umów najmu (dzierżawy) z danym kontrahentem (łączna kwota wymagalnych) w danym roku świadczeń z tytułu wszystkich umów zawartych z tym kontrahentem, nie było zatem sprzeczne ze stanowiskiem wyrażonym w odniesieniu do zagadnienia obejmującego różne usługi, tj. zarówno usługi najmu (dzierżawy), jak i usługi dystrybucji paliw.

Skarżąca jako wnioskodawca miała prawo na tle opisanego stanu faktycznego przedstawić różne zagadnienia wymagające dokonania wykładni art. 9a ust. 2 z uwzględnieniem różnych elementów opisanego przez nią stanu faktycznego.

Analogicznie Skarżąca postąpiła w przypadku obowiązku dokumentacyjnego dotyczącego refakturowania usług. Zagadnienie to przedstawiła w odniesieniu jedynie do transakcji najmu (dzierżawy) nieruchomości.

W ocenie Sądu nie doszło zatem do naruszenia art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej skutkującego niespójnością zaskarżonej interpretacji indywidualnej, uniemożliwiającej

Skarżącej jej zastosowanie.

W porównaniu do opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji w skardze Skarżąca istotnie w sposób bardziej szczegółowy wskazała różnice pomiędzy poszczególnymi umowami najmu (dzierżawy). Sąd nie brał ich zatem pod uwagę. Tym niemniej z treści wniosku wynikało, że umowy te się różnią i istnienie tych różnic zostało uwzględnione w zaskarżonej interpretacji. Jak już jednak Sąd wskazał, Minister Finansów prawidłowo różnic tych uwzględnił jako przesłanki odrębnego określenia limitu dla każdej umowy najmu (dzierżawy).

VI. Sąd nie stwierdził, aby w rozpoznanej sprawie doszło do naruszenia prawa, które miało lub mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Skarżąca otrzymała interpretację indywidualną zawierającą prawidłowe stanowisko Ministra Finansów co do obowiązku sporządzania dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązanymi.

W tym stanie rzeczy Sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012r., poz. 270).