

0111-KDIB1-3.4010.116.2017.1.AL - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB1-3.4010.116.2017.1.AL
Data	2017.06.09
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody
Istota interpretacji	Interpretacja przepisów prawa w zakresie ustalenia obowiązku dokumentacji transakcji z podmiotem powiązaniem.

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 12 maja 2017 r. (data wpływu 25 maja 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia obowiązku dokumentacji transakcji z podmiotem powiązaniem – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 25 maja 2017 r. wpłynął do tut. Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia obowiązku dokumentacji transakcji z podmiotem powiązaniem.

W wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka X (dalej: „Spółka” lub „Wnioskodawca”) jest jednym z największych w Europie producentów kotłów i urządzeń ochrony środowiska dla energetyki. Spółka jest również wiodącym wykonawcą bloków energetycznych. Jej przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku 2016 przekroczyły równowartość 100.000.000 euro.

W związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, Spółka zawiera transakcje z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”). Są to zarówno transakcje, których wartość przekracza limit, o którym mowa w art. 9a ust.1d powołanej ustawy, jak i transakcje które limitu tego nie przekraczają.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy wskazany w art. 9a ust. 1d updop, limit transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązaniem, a w konsekwencji, czy jeżeli kwota danej transakcji nie będzie przekraczać tego limitu, to Spółka nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej transakcji?

Zdaniem Wnioskodawcy, wskazany w art. 9a ust. 1d updop, limit transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązaniem, a w konsekwencji, jeżeli kwota danej transakcji nie będzie przekraczać tego limitu, to Spółka nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej transakcji.

Uzasadniając powyższe, zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 1 updop, podatnicy których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2.000.000 euro:

- a. dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- b. ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)

-są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”.

Jak stanowi art. 9a ust. 1a updog, podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 1, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Stosownie natomiast do art. 9a ust. 1d updog, za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50.000 euro, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

1. 2.000.000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20.000.000 euro - za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50.000 euro powiększoną o 5.000 euro za każdy 1.000.000 euro przychodu powyżej 2.000.000 euro;
2. 20.000.000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100.000.000 euro - za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140.000 euro powiększoną o 45.000 euro za każde 10.000.000 euro przychodu powyżej 20.000.000 euro;
3. 100.000.000 euro - za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500.000 euro.

W myśl art. 9a ust. 4a updog, organ podatkowy może wystąpić do podatnika z żądaniem sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej dla transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów określonych w ust 1d lub 1e, w przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia ich wartości w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Żądanie powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji lub innych zdarzeń. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania.

Przeprowadzając w pierwszej kolejności wykładnię gramatyczną powołanego art. 9a ust. 1d ustawy, zwrócić należy uwagę, iż obejmuje on obowiązkiem dokumentacyjnym „transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza” progi dokumentacyjne. W ocenie Spółki, należy to rozumieć w ten sposób, że limit powinien być stosowany w odniesieniu do poszczególnych transakcji oraz do poszczególnych rodzajów innych zdarzeń. W szczególności, nie powinno się tego interpretować w ten sposób, iż transakcje muszą być traktowane łącznie, a ich wartości sumowane przed porównaniem z progami. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż sformułowanie „łączna” wartość nie występuje w dalszej części art. 9a ust. 1d ustawy, tj. w pkt 1-3, gdzie mowa jest już o konkretnych limitach. Tam jest mianowicie wskazane, że dokumentowaniu podlegają „transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza. ..” - a nie „łączna wartość przekracza”.

Przyjęcie przeciwnego stanowiska, tj. za sumowaniem wartości wszystkich transakcji wewnątrzgrupowych oznaczałoby często konieczność sporządzania dokumentacji dla wszystkich transakcji wewnątrzgrupowych. także tych opiewających np. na symboliczną złotówkę. Podejście takie należałoby uznać za absurdalne i świadczyłoby o nieracjonalności ustawodawcy. Generowałoby nadmierne obciążenie administracyjne przedsiębiorcy i w efekcie stałoby w sprzeczności z wykładnią celowościową omawianych przepisów.

W tym miejscu Wnioskodawca wskazuje, że pomocny przy analizie art. 9a ust. 1d updop, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., może być raport z konsultacji publicznych sporządzony w trakcie prac nad nowelizacją ustawy. Raport ten został opublikowany na stronie Rządowego Centrum Legislacji 17 czerwca 2015 r. W raporcie tym Minister Finansów przedstawił swoje stanowisko dotyczące progów istotności transakcji. Zgodnie z nim, kryterium istotności odnosi się do „poszczególnych transakcji lub innych zdarzeń mających miejsce pomiędzy podmiotami powiązanymi”.

Mając na uwadze wyjaśnienia zaprezentowane w ww. raporcie, zarówno progi wartościowe, jak i kryterium istotności powinny być stosowane w odniesieniu do poszczególnych zarówno transakcji, jak i innych (rodzajów) zdarzeń.

Analizując treść ww. przepisu warto również odnieść się do prac OECD, w szczególności do rezultatów Działania 13 projektu BEPS, które od 23 maja 2016 r. wprowadziły zmiany do Wytycznych OECD w zakresie dokumentacji cen transferowych (w obecnym kształcie jest to rozdział V Wytycznych OECD). Wytyczne OECD zostały bezpośrednio przywołane w uzasadnieniu do nowelizacji updop, w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zgodnie z nimi, obowiązek dokumentacyjny powinien koncentrować się na materialnych transakcjach i prezentować tym samym analizę najistotniejszych kwestii związanych z tymi transakcjami. Co więcej, wytyczne OECD wskazują również, że organy podatkowe, nakładając na podatnika obowiązek sporządzania dokumentacji, powinny brać pod uwagę przewidywane koszty oraz ciężar administracyjny związany z przygotowaniem takiej dokumentacji.

Jednocześnie, w myśl Wytycznych OECD, z uwagi na to, że transakcje wewnątrzgrupowe są często transakcjami złożonymi, a ich zrozumienie wymaga analizy wielu danych i informacji, w interesie organów podatkowych jest skoncentrowanie się na najistotniejszych informacjach/transakcjach. Zbyt duże obciążenie podatnika wymogami administracyjnymi mogłoby powodować brak uwzględnienia najważniejszych, z punktu widzenia zrozumienia istoty transakcji, elementów lub danych.

W związku z tym, według wytycznych OECD, cel zmian w zakresie dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi powinien koncentrować się na dogłębnej analizie istotnych transakcji wewnątrzgrupowych, a nie transakcjach pobocznych o niewielkim znaczeniu.

W ocenie Spółki, tym samym dla ustalenia obowiązku dokumentacyjnego wartość każdej transakcji należy porównać odrębnie z ustawowym limitem. W konsekwencji, w sytuacji gdy Spółka dokona transakcji, dla której konieczne będzie sporządzenie dokumentacji cen transferowych, a następnie dokona innej transakcji z tym samym podmiotem, jednakże o wartości poniżej ustawowego limitu, nie będzie miała ona obowiązku sporządzenia dokumentacji dla tej transakcji. Wskazany bowiem w art. 9a ust. 1d updop, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. limit należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązanym.

Na marginesie Spółka wskazuje, że zaprezentowane wnioski zbieżne są interpretacją indywidualną nr 3063-ILPB2.4510.207.2016.1.ŁM z 3 lutego 2017 r., wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Spółka zdaje sobie sprawę, że interpretacja ta nie stanowi źródła powszechnie obowiązującego prawa i nie jest wiążąca w sprawie Wnioskodawcy. Podkreślenia jednak wymaga, że wydanie interpretacji ewidentnie sprzecznej z zapadłym już rozstrzygnięciem byłoby naruszeniem zasady obowiązku działania Organu w sposób budzący zaufanie, chociażby poprzez nierówne traktowanie podatników wobec prawa (zasada ta ma zastosowanie do interpretacji podatkowych poprzez art. 14h w związku z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej).

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

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”), podatnicy:

1. których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:
 - a. dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
 - b. ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)

-lub

2. dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, 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, lub
3. zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
 - a. umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20.000 euro lub
 - b. umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20.000 euro

-są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”.

W myśl art. 9a ust. 1a updog, podatnicy, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Stosownie do art. 9a ust. 1d updog, za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50.000 euro, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

1. 2.000.000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20.000.000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50.000 euro powiększoną o 5000 euro za każdy 1.000.000 euro przychodu powyżej 2.000.000 euro;
2. 20.000.000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100.000.000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140.000 euro powiększoną o 45.000 euro za każde 10.000.000 euro przychodu powyżej 20.000.000 euro;
3. 100.000.000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500.000 euro.

Zgodnie art. 9a ust. 4a updog, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może wystąpić do podatnika z żądaniem sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej dla transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów określonych w ust. 1d lub 1e, w przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia ich wartości w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Żądanie powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji lub innych zdarzeń. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego wynika, że przychody Spółki w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku 2016 przekroczyły równowartość 100.000.000 euro. W związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, Spółka zawiera transakcje z podmiotami powiązanymi w rozumieniu updog. Są to

zarówno transakcje, których wartość przekracza limit, o którym mowa w art. 9a ust. 1d updog, jak i transakcje, które limitu tego nie przekraczają.

Przedmiot wątpliwości podatnika odnosi się do obowiązku sumowania transakcji z podmiotem powiązonym, a w konsekwencji obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej z tytułu przekroczenia limitu transakcji.

Zatem, analizując treść powołanych przepisów prawnych, należy odnieść się do literalnego brzmienia art. 9a. ust. 1d updog.

We frazie „transakcje lub inne zdarzenie jednego rodzaju” użytej w powyższym przepisie, stwierdzenie „jednego rodzaju” odnosi się zarówno do „innych zdarzeń” jak i do „transakcji”.

Oznacza to, że jeżeli Spółka realizuje z podmiotem powiązonym transakcje jednego rodzaju, których wartość w sumie przekracza limit wskazany w art. 9a ust. 1d updog zobowiązujący do sporządzania dokumentacji (ustalany indywidualnie w zależności od wysokości uzyskanych przez Spółkę w poprzednim roku podatkowym przychodów) i jednocześnie inne transakcje jednego rodzaju, których wartość nie przekracza ww. limitu, to Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji tylko dla tych transakcji jednego rodzaju, które przekroczą limit. Nie ma znaczenia tutaj fakt czy są to transakcje istotne, o dużej wartości, będące wynikiem podstawowej działalności Spółki, czy też transakcje mniej istotne, o niewielkich kwotach. Ważny jest tutaj rodzaj transakcji podlegających zsumowaniu, bowiem na limit transakcji składa się suma poszczególnych zdarzeń tego samego rodzaju.

Treść powołanych przepisów prawa, a także przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego prowadzi zatem do stwierdzenia, że obowiązek sporządzania przez Spółkę dokumentacji podatkowej dotyczyć będzie transakcji (tego samego rodzaju), których łączna wartość przekroczy kwotę 500.000 euro.

W związku z powyższym, stanowisko Wnioskodawcy wskazujące na konieczność analizowania każdej transakcji z osobna, w celu ustalenia obowiązku dokumentacyjnego należy uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się do powołanej przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnej, tut. Organ wskazuje, że została ona wydana w oparciu o konkretny stan faktyczny, odmienny od omawianego.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

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

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 Gliwicach, ul. Prymasa S. Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.