

0114-KDIP2-2.4010.29.2017.1.AZ - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP2-2.4010.29.2017.1.AZ
Data	2017.06.06
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania oraz pobór podatku.
Istota interpretacji	CIT - w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczącej podmiotów powiązanych.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10 kwietnia 2017 r. (data wpływu 12 kwietnia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczącej podmiotów powiązanych – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 12 kwietnia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie dokumentacji podatkowej dotyczącej podmiotów powiązanych.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe

Sp. z o.o. (dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest spółką kapitałową prawa polskiego, która podlega (na moment opisanego zdarzenia przyszłego będzie również podlegać) nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób prawnych w Polsce.

Podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej Wnioskodawcy jest m.in. sprzedaż mebli, wyposażenia i pokrewnych produktów do dekoracji wnętrz.

Spółka wchodzi w skład Grupy. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka dokonuje transakcji z innymi spółkami z Grupy, będącymi podmiotami powiązanymi („Spółki Powiązane”) w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych („Ustawa o CIT”), w tym dotyczące towarów i usług, jak również Spółka ujmuje w księgach rachunkowych inne zdarzenia gospodarcze, których warunki zostały ustalone ze Spółkami Powiązanymi (dalej łącznie: „Transakcje”). Często Transakcje zawierane przez Spółkę ze Spółkami Powiązanymi w danym roku podatkowym realizowane są przez okres dłuższy niż jeden rok podatkowy. W takim przypadku Transakcje dokonywane są w roku podatkowym, w którym zostały zawarte jak i w

latach następnych. Wnioskodawca planuje również zawierać i realizować Transakcje ze Spółkami Powiązanymi w kolejnych latach.

Rok podatkowy Spółki nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Rokiem podatkowym jest okres dwunastu kolejnych miesięcy - rok podatkowy rozpoczyna się każdorazowo 1 września danego roku, a kończy 31 sierpnia roku następnego. Tym samym bieżący rok podatkowy Spółki zaczął się 1 września 2016 roku a zakończy się 31 sierpnia 2017 roku („Rok Podatkowy 2016”), a kolejny rok podatkowy będzie obejmował okres od 1 września 2017 roku do 31 sierpnia 2018 roku („Rok Podatkowy 2017”).

W roku podatkowym zaczynającym się 1 września 2015 roku a kończącym się 31 sierpnia 2016 roku, przychody oraz koszty Spółki ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły równowartość 2 000 000 euro. Wartości przychodów i kosztów Spółki, w rozumieniu przepisów o rachunkowości wykazane dotychczas w Roku Podatkowym 2016 również przekroczyły 2 000 000 euro.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy Spółka powinna przygotować dokumentację podatkową Transakcji zgodnie z art. 9a Ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 roku („Nowa Ustawa o CIT”), począwszy od Roku Podatkowego 2017 w - odniesieniu do Transakcji:
 - a. zawieranych przez Spółkę począwszy od Roku Podatkowego 2017;
 - b. rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017;
 - c. rozpoczętych i niezakończonych po dniu 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017,

a tym samym w odniesieniu do Transakcji ze Spółkami Powiązanymi realizowanych w okresie od 1 stycznia 2017 roku do 31 sierpnia 2017 roku, niezależnie od daty ich rozpoczęcia, Spółka powinna zastosować art. 9a Ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 roku („Stara Ustawa o CIT”) i uwzględnić je w dokumentacji podatkowej za Rok Podatkowy 2016?

2. Czy Spółka powinna dołączyć do zeznania podatkowego uproszczone sprawozdanie w sprawie Transakcji ze Spółkami Powiązanymi zgodnie z art. 27 ust. 5 Nowej Ustawy o CIT począwszy od Roku Podatkowego 2017, w przypadku gdy przychody lub koszty Spółki w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczą równowartość 10 000 000 euro za ten rok?

Zdaniem Wnioskodawcy.

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 9 października 2015 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych (Dz. U. z 2015 r., poz. 1932, dalej: „Ustawa zmieniająca”) zmianie uległy m.in. postanowienia art. 9a oraz art. 27 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm., dalej: „Ustawa o CIT”).

W tymi zakresie znowelizowane zostały w szczególności zasady przygotowywania dokumentacji podatkowej w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi, progi od których podatnicy obowiązani są do przygotowywania poszczególnych elementów dokumentacji, jak również obowiązki

przekazywania informacji odnośnie dokumentacji podatkowej do organów podatkowych.

Zakres dokumentacji podatkowej określony w art. 9a Nowej Ustawy o CIT wskazuje, że sporządza się ją na trzech poziomach, które zgodnie z przyjętą w Unii Europejskiej terminologią obejmują:

- a. podstawową dokumentację krajową (Local file);
- b. rozszerzoną dokumentację krajową (Master file);
- c. dokumentację międzynarodową (Country by country reporting).

Zakres dokumentacji zależy od wielkości przychodów lub kosztów osiągniętych w roku podatkowymi poprzedzającymi dany rok podatkowy.

Ponadto, w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych zobowiązanych do sporządzania dokumentacji podatkowej, których przychody lub koszty przekroczyły w danym roku podatkowymi równowartość 10 000 000 euro, wprowadzono dodatkowy obowiązek dołączenia do zeznania podatkowego za rok podatkowy uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu Ustawy zmieniającej celem powyższych zmian było wprowadzenie do polskiego systemu prawnego wspólnego dla krajów Unii Europejskiej podejścia w zakresie wymogów związanych z dokumentacją transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Dokumentacja cen transakcyjnych w Unii Europejskiej musi być bowiem postrzegana w ramach Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczących Cen Transakcyjnych.

Stosownie do art. 14 pkt 3 Ustawy zmieniającej, zmiany postanowień art. 9a oraz art. 27 ust. 5 Ustawy o CIT wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

Jednakże, zgodnie z art. 10 Ustawy zmieniającej przepisy art. 9a ust. 1-1g, 2b-2i, 3d, 4, 4a, 5,7 i 8, art. 11 ust. 5a, art. 19 ust. 4 i art. 27 ust. 5 Ustawy o CIT, w brzmieniu nadanym Ustawą zmieniającą, stosuje się do roku podatkowego rozpoczynającego się pod dniem 31 grudnia 2016 roku.

Ponadto, stosownie do art. 11 Ustawy zmieniającej do transakcji oraz innych zdarzeń rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 roku stosuje się przepisy Ustawy o CIT w brzmieniu nadanym Ustawą zmieniającą, w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane po dniu 31 grudnia 2016 roku.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 Ustawy o CIT, rokiem podatkowym jest co do zasady rok kalendarzowy, chyba, że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W takim przypadku rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

Ad. 1

Spółka powinna przygotować dokumentację podatkową Transakcji zgodnie z art. 9a Nowej Ustawy o CIT, począwszy od Roku Podatkowego 2017 w odniesieniu do transakcji:

- a. zawieranych przez Spółkę począwszy od Roku Podatkowego 2017;
- b. rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017;
- c. rozpoczętych i niezakończonych po dniu 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017,

a tymi samym w odniesieniu do Transakcji ze Spółkami Powiązanymi realizowanych w okresie od 1 stycznia 2017 roku do 31 sierpnia 2017 roku, niezależnie od daty ich rozpoczęcia, Spółka powinna zastosować art. 9a Starej Ustawy o CIT i uwzględnić je w dokumentacji podatkowej za Rok Podatkowy 2016.

Zgodnie z przedstawionym opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, rok podatkowy Spółki nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym i obejmuje on okres 12 miesięcy od 1 września danego roku do 31 sierpnia roku następnego. W konsekwencji, z perspektywy Spółki przedmiotowa zmiana postanowień Ustawy o CIT została wprowadzona w trakcie trwania jej Roku Podatkowego 2016.

Zgodnie ze wskazanymi powyżej postanowieniami art. 10 Ustawy zmieniającej postanowienia m.in. art. 9a Nowej Ustawy o CIT należy stosować od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 roku, tj. w przypadku Spółki od Roku Podatkowego 2017.

Powyższe ma zastosowanie również do Transakcji rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 roku, zgodnie z art. 11 Ustawy zmieniającej. Należy bowiem uznać, iż postanowienia art. 10 i art. 11 Ustawy zmieniającej powinny być interpretowane łącznie i zgodnie z intencją ustawodawcy nowe regulacje powinny mieć zastosowanie począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2016 roku. W przypadku Spółki zatem, postanowienia Nowej Ustawy CIT powinny znaleźć zastosowanie również do części Transakcji realizowanych w Roku Podatkowym 2017, które rozpoczęły się przed jak i po dniu 1 stycznia 2017 roku.

W odniesieniu natomiast do Transakcji ze Spółkami Powiązanymi realizowanych w okresie od 1 stycznia 2017 roku do 31 sierpnia 2017 roku, tj. w Roku Podatkowym 2016, Spółka powinna zastosować postanowienia art. 9a starej ustawy o CIT i uwzględnić te transakcje w dokumentacji podatkowej za Rok Podatkowy 2016.

Tym samym, należy uznać, iż zgodnie z przepisami intertemporalnymi ustawy zmieniającej, w odniesieniu do Spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, której rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, postanowienia art. 9a Nowej Ustawy o CIT znajdują zastosowanie dopiero od roku podatkowego zaczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 roku (tj. Roku Podatkowego 2017). W konsekwencji, postanowienia Nowej Ustawy o CIT będą miały zastosowanie do Transakcji zawieranych przez Spółkę ze Spółkami Powiązanymi począwszy od 1 września 2017 roku oraz do Transakcji kontynuowanych w Roku Podatkowym 2017 niezależnie od daty ich rozpoczęcia, tj. rozpoczętych przed bądź po dniu 1 stycznia 2017 roku.

Należy zauważyć, iż zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w doktrynie prawa podatkowego „*przepisy ustaw nowelizujących ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (w szczególności te ustawy nowelizujące, które wchodzi w życie w dniu 1 stycznia) w szczególny sposób traktują*

podatników, którzy stosują rok podatkowy inny niż kalendarzowy. Przewidują one na ogół, że podatnicy ci do końca stosowanego przez siebie roku podatkowego stosują przepisy dotychczasowe”.

Powyższa interpretacja przepisów intertemporalnych zawartych w Ustawie zmieniającej jest również zgodna z jedną z podstawowych zasad obowiązujących w Polskim systemie prawa, tj. zasadą prawo nie działa wstecz „lex retro non agit”. Według tej zasady, niemożliwe jest działanie prawa wstecz, a zatem tworzenie i stosowanie prawa, które odnosiłoby się do zdarzeń prawnych mających miejsce przed jego wejściem w życie. Jest to podstawowa zasada, gwarantująca pewność prawa, stanowi ona fundament zaufania jednostki wobec państwa. Obowiązywanie zasady „lex retro non agit” w polskim systemie prawnym można wywieść przykładowo z art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jak również ze stanowiska prezentowanego przez sądy administracyjne w wydawanych orzeczeniach.

Przykładowo, zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w orzeczeniu z dnia 22 kwietnia 2013 r. (III SA/Wa 3310/12) „zakaz działania prawa wstecz stanowi jeden z elementów zasady demokratycznego państwa prawa wyrażonego w art. 2 Konstytucji RP. Zasada ta zakazuje stanowienia norm prawnych znajdujących zastosowanie do stosunków prawnych i sytuacji, które istniały przed wejściem w życie tych norm. Zasada niedziałania prawa wstecz nie ma charakteru absolutnego i dopuszczalne są od niej wyjątki, jednak trzeba mieć na uwadze, że zakaz ten odnosi się bezwzględnie do takich wypadków, w których nowy akt normatywny, miałby pogorszyć dotychczasową, korzystniejszą dla adresata normy sytuację. W doktrynie i orzecznictwie wyrażany jest pogląd, iż sprzeczne z tą zasadą jest w szczególności nakładanie na podmiot nieistniejącego dotychczas po jego stronie obowiązku, jak też pozbawienia go dotychczasowych uprawnień z mocą wsteczną. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa wymaga bowiem, by mocy wstecznej nie nadawać przepisom, które regulują prawa i obowiązki podmiotów i pogarszają ich sytuację prawną. Podsumowując, jeżeli akt prawny pogarsza dotychczasową pozycję prawną podmiotu, jest to dostateczna podstawa do wkluczenia działania takiej normy”.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, iż Spółka jest zobowiązana do:

- sporządzenia dokumentacji podatkowej zgodnie z Nową Ustawą o CIT począwszy od Roku Podatkowego 2017 w odniesieniu do wszystkich Transakcji realizowanych w Roku Podatkowym 2017, z uwzględnieniem Transakcji rozpoczętych i niezakończonych zarówno przed jak i po dniu 1 stycznia 2017 roku,
- sporządzenia dokumentacji podatkowej zgodnie z wymaganiami Starej Ustawy o CIT, w odniesieniu do wszystkich Transakcji realizowanych w Roku Podatkowym 2016, w tymi Transakcji realizowanych w okresie 1 stycznia 2017 roku - 31 sierpnia 2017 roku, niezależnie od daty ich rozpoczęcia.

Dodatkowo, powyższa interpretacja postanowień Ustawy zmieniającej została potwierdzona również w odpowiedzi Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 5 stycznia 2017 roku (SP6.054.1.2016) na interpelację poselską z dnia 16 grudnia 2016 roku, w której zostało potwierdzone, iż „(...) dokumentację podatkową do transakcji (lub innych zdarzeń) rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 r. sporządza się zgodnie z nowymi zasadami dokumentowania wprowadzonymi ww. ustawą z dnia 9 października 2015 r. w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2016 r.”.

W konsekwencji, w ocenie Spółki, powinna ona przygotować dokumentację podatkową Transakcji zgodnie z art. 9a Nowej Ustawy o CIT, począwszy od Roku Podatkowego 2017 w odniesieniu do Transakcji

- a. zawieranych przez Spółkę począwszy od Roku Podatkowego 2017;
- b. rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017;
- c. rozpoczętych i niezakończonych po dniu 1 stycznia 2017 roku, w części, w której Transakcje te realizowane są w Roku Podatkowym 2017, a tym samym w odniesieniu do Transakcji ze Spółkami Powiązanymi realizowanych w okresie od 1 stycznia 2017 roku do 31 sierpnia 2017 roku, niezależnie od daty ich rozpoczęcia, Spółka powinna zastosować art. 9a Starej Ustawy o CIT i uwzględnić je w dokumentacji podatkowej za Rok Podatkowy 2016.

Ad. 2

Spółka powinna dołączyć do zeznania podatkowego uproszczone sprawozdanie w sprawie Transakcji ze Spółkami Powiązanymi zgodnie z art. 27 ust. 5 Nowej Ustawy o CIT począwszy od Roku Podatkowego 2017, w przypadku gdy przychody lub koszty Spółki w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczą równowartość 10 000 000 euro za ten rok.

Jak wskazano w uzasadnieniu do Pytania 1, biorąc pod uwagę postanowienia art. 10 oraz art. 11 Ustawy zmieniającej, należy uznać, iż również w odniesieniu do art. 27 ust. 5 Nowej Ustawy o CIT, który został dodany do Ustawy o CIT na mocy Ustawy zmieniającej, Spółka jest zobowiązana do jego stosowania począwszy od Roku Podatkowego 2017.

Zgodnie z wskazanymi powyżej postanowieniami art. 10 Ustawy zmieniającej postanowienia m.in. art. 27 ust. 5 Nowej Ustawy o CIT należy stosować od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 roku, tj. w przypadku Spółki od Roku Podatkowego 2017.

W konsekwencji, w ocenie Spółki, powinna ona dołączyć do zeznania podatkowego uproszczone sprawozdanie w sprawie Transakcji ze Spółkami Powiązanymi zgodnie z art. 27 ust. 5 Nowej Ustawy o CIT począwszy od Roku Podatkowego 2017, w przypadku gdy przychody lub koszty Spółki w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczą równowartość 10 000 000 euro za ten rok.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie prawidłowości wskazanego powyżej stanowiska.

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

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

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 zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia oraz 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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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.