

0114-KDIP2-2.4010.79.2017.1.AZ - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP2-2.4010.79.2017.1.AZ
Data	2017.06.30
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	W zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej z tytułu transakcji z podmiotem powiązaniem

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 24 maja 2017 r. (data wpływu 26 maja 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

- określenia który podatnik zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 ustawy o CIT dotyczącej transakcji z podmiotami powiązanymi nie należącymi do PGK – **jest nieprawidłowe**,
- określenia czy dla potrzeb istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1d ustawy o CIT należy sumować transakcje tego samego rodzaju zawierane z tym samym podmiotem powiązanym – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 26 maja 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej z tytułu transakcji z podmiotem powiązanym.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

W dniu 19 września 2016 r. G. (G. S.A.) oraz część spółek od niej zależnych, zawarły umowę (Umowa) o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej (PGK, PGK G., Wnioskodawca) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm. dalej: „*ustawa o CIT lub Ustawa*”).

Spółką dominującą w ramach PGK jest Spółka G. S.A. Zgodnie z umową:

- PGK została utworzona na okres czterech lat podatkowych,
- rokiem podatkowym PGK jest rok kalendarzowy,
- Spółka G. S.A. została wyznaczona na spółkę reprezentującą PGK w zakresie obowiązków wynikających z ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ordynacji podatkowej,
- W skład PGK G. wchodzi 11 podmiotów.

Umowa została zarejestrowana przez Naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Pierwszy rok podatkowy PGK rozpoczął się 1 stycznia 2017 r.

G. S.A. jest osobą prawną posiadającą siedzibę i zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób prawnych.

Wskazać należy, że istnieje istotna różnica pomiędzy PGK G. a Grupą Kapitałową G. (GK G.). Grupa Kapitałowa G. jest pojęciem prawa rachunkowego i zgodnie z nim dla GK G. sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe, przy czym spółki wchodzące w jej skład sporządzają jednostkowe sprawozdania finansowe w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm., dalej: „UoR”).

Niektóre spółki będące członkami PGK prowadzą działalność skutkującą osiągnięciem przez nie rocznych przychodów rachunkowych w wysokości poniżej 2 mln euro.

Przepisy UoR nie nakładają obowiązku ustalania przychodów rachunkowych dla PGK.

Ustalone w oparciu o przepisy ustawy CIT łączne przychody podatkowe spółek wchodzących w skład PGK G. za 2016 r. wyniosły prawie 9 mld euro z czego na G. S.A. przypadało około 4,5 mld euro.

GK G. obejmuje ponad 40 podmiotów, a PGK G. jedynie 11 podmiotów. W skład GK G. wchodzi powiązane podmioty krajowe i podmioty zagraniczne w rozumieniu art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy o CIT. Spółki z GK G. zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi.

PGK nie posiada powiązań kapitałowych ani osobowych z żadnymi podmiotami, a także nie zawiera żadnych umów ani porozumień.

Natomiast poszczególne spółki wchodzące w skład PGK zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi nie należącymi do PGK, ale wchodzącymi w skład GK G. („*podmioty powiązane spoza PGK*”).

Jak już powyżej wskazano w okresie funkcjonowania PGK, zawieranych jest szereg transakcji zarówno:

- pomiędzy podmiotami należącymi do PGK, jak również
- pomiędzy podmiotami należącymi do PGK a podmiotami powiązanymi spoza PGK.

Schemat 1 (stanowiący załącznik do niniejszego wniosku o interpretację) przedstawia przykładową hipotetyczną strukturę transakcji zawieranych przez podmioty powiązane w ramach GK G..

Co do zasady, spółki tworzące PGK zawierają z poszczególnymi podmiotami powiązanymi spoza PGK transakcje jednego rodzaju, których łączna wartość znacznie przekracza limit dotyczący sporządzania dokumentacji cen transferowych, który obowiązuje spółki tworzące PGK od 2017 r. Zdarza się, że spółki tworzące PGK zawierają również transakcje tego samego rodzaju z poszczególnymi podmiotami powiązanymi na niewielkie kwoty, których łączna wartość, określona dla niektórych spółek, nie przekracza odnoszących się do poszczególnych spółek limitów, dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych. Wartości tych transakcji stanowią znikomy udział w ogólnych przychodach/wydatkach Wnioskodawcy.

Jak wskazano powyżej, niektóre spółki będące członkami PGK prowadzą działalność skutkującą osiągnięciem przez nie rocznych przychodów rachunkowych w wysokości poniżej 2 mln euro. Dla tych podmiotów wartość transakcji o istotnym wpływie na dochód jest inna niż dla dużych podmiotów.

Jednocześnie Wnioskodawca nie jest zobowiązany do sporządzania jakichkolwiek sprawozdań finansowych obejmujących dane wyłącznie spółek tworzących PGK, gdyż UoR nie nakłada na podatkowe grupy kapitałowe obowiązku sporządzania takich sprawozdań.

W związku z zawieraniem przez spółki wchodzące w skład GK G. ww. transakcji z podmiotami powiązanymi spoza PGK, w rozumieniu art. 11 ustawy CIT, zaistnieje konieczność sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a Ustawy o CIT.

W konsekwencji, Wnioskodawca powziął wątpliwość, co do poprawnego zidentyfikowania podmiotu zobowiązanego do sporządzenia ww. dokumentacji cen transferowych oraz poprawnego zastosowania przepisów dotyczących limitów dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu, w rozumieniu art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy w świetle przedstawionego stanu faktycznego, prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym podatnikiem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, nie jest PGK G. , a poszczególne spółki wchodzące w jej skład?
2. Czy w świetle przedstawionego stanu faktycznego, prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT, należy sumować transakcje tego samego rodzaju zawierane z tym samym podmiotem powiązanym?

Zdaniem Wnioskodawcy,

Ad. 1

Zdaniem Wnioskodawcy, podatnikiem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, nie jest PGK G., a poszczególne spółki wchodzące w jej skład.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:

- 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
- 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)

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

Art. 1 Ustawy o CIT natomiast stanowi, że Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów:

1. osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji;
2. jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3;
3. spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
4. spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Stosownie do art. 1a Ustawy o CIT, podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego, mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „*podatkowymi grupami kapitałowymi*”.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, obowiązek dokumentacyjny obejmuje podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT. Zgodnie z powołanymi przepisami, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „*podmiotem krajowym*”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „*podmiotem zagranicznym*”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów, albo
4. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
5. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

W związku z powyższym, od 1 stycznia 2017 r. obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej transakcji powstaje w przypadku łącznego spełnienia następujących wymogów:

- stronami transakcji są podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT;
- przychody lub koszty podatnika, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro;

- transakcje lub inne zdarzenia mają istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty) w roku podatkowym.

Mając zatem na uwadze powyższe przepisy, koniecznym warunkiem dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji jest występowanie powiązań w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT.

Stosownie do art. 11 ust. 8 pkt 1 Ustawy o CIT, przepisy art. 11 ust. 4 nie mają zastosowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

Tym samym ustawodawca wyraźnie wyłączył możliwość zastosowania przepisów dotyczących podmiotów powiązanych w odniesieniu do transakcji realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. W rezultacie, w ocenie Wnioskodawcy, nie można zastosować art. 9a Ustawy o CIT w stosunku do transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK.

Z drugiej strony, odnosząc powyższe do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego należy zauważyć, że poszczególne spółki wchodzące w skład PGK będą dokonywały również transakcji z podmiotami powiązanymi spoza PGK. W konsekwencji, w ocenie Wnioskodawcy, przepisy art. 11 ust. 8 Ustawy o CIT nie znajdują w tym przypadku zastosowania, co rodzi obowiązek dla tych spółek w przypadku transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK, a spółkami spoza PGK, należącymi do GK G. sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT.

Jednocześnie, należy zauważyć, że przepisy art. 11 ust. 1 i 4 Ustawy o CIT wyraźnie odnoszą się do powiązań pomiędzy osobami fizycznymi, prawnymi i jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, a nie podatnikami. Tym samym, skoro koniecznym warunkiem dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji jest występowanie powiązań w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, w ocenie Wnioskodawcy zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, są spółki wchodzące w skład PGK, a nie jest PGK, która takich powiązań nie posiada.

Literalna analiza zapisów ustawy CIT z zakresu PGK oraz cen transferowych prowadzi do wniosku, iż z jednej strony podatnikiem CIT jest PGK, jednakże z perspektywy formalno-prawnej nie posiada ona udziałów w kapitale innych spółek, nie bierze udziału bezpośredniego lub pośredniego w zarządzaniu innymi spółkami, nie ma prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, czy też prawa do uczestnictwa w zysku innych spółek. Prawa takie mogą posiadać spółki tworzące PGK, nie zaś PGK, która utworzona jest wyłącznie na potrzeby rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto zauważyć należy, że PGK nie ma zdolności do czynności prawnych, nie może być podmiotem praw i obowiązków z perspektywy cywilnoprawnej. Tym samym nie może być stroną transakcji, które podlegałyby dokumentowaniu z perspektywy przepisów z zakresu cen transferowych.

Jednocześnie wskazać należy, że taką podmiotowość posiadają spółki tworzące PGK i to one zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi, dlatego te spółki - co do zasady - powinny tworzyć dokumentację cen transferowych. Na obowiązek sporządzenia dokumentacji przez te podmioty wskazują także elementy, jakie powinna zawierać dokumentacja, zgodnie z art. 9a ust. 2b „Jocal file” tj. opis przebiegu transakcji, wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu, algorytmu rozliczeń tych transakcji, przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji, struktura organizacyjno-zarządcza, opis prowadzonej działalności gospodarczej, realizowanej strategii gospodarczej, otoczenie konkurencyjne, umowy/porozumienia zawarte z podmiotami powiązanymi). Powyższe informacje dotyczą

poszczególnych spółek, nie zaś PGK (PGK nie zawiera żadnych transakcji nie posiada struktury organizacyjno-zarządczej, itd.).

Podkreślenia wymaga również fakt, iż w przypadku zawierania transakcji z podmiotami zagranicznymi w celu potwierdzenia rezydencji podatkowej podmiotem zobowiązanym do przedstawienia certyfikatu rezydencji podatkowej będzie strona umowy, czyli G. SA, nie zaś PGK G..

Podsumowując, wypełnienie dyspozycji art. 9a ust. 2b ustawy o CIT jest możliwe tylko przez spółki, a nie przez PGK. Zatem to spółki, a nie PGK powinny być zobowiązane do przygotowania dokumentacji podatkowej, do zawieranych przez siebie transakcji zgodnie z powyższymi ustawowymi wymogami.

Z uwagi na brak powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 w zw. z art. 11 ust. 5 i 5a Ustawy o CIT, a w konsekwencji brak podmiotów powiązanych z PGK, jak również brak transakcji PGK z podmiotami powiązanymi, PGK nie może być zobowiązana do sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotami powiązanymi.

Odwołując się również do przepisów prawa bilansowego, zgodnie z art. 2 UoR, przepisy tej ustawy stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz
- spółek cywilnych (...),
- a także innych osób prawnych.

Wobec powyższego, ustalenie przychodów lub kosztów, o których mowa w art. 9a Ustawy o CIT możliwe jest jedynie w odniesieniu do poszczególnych podmiotów wchodzących w skład PGK, które prowadzą księgi rachunkowe. Artykuł 2 UoR nie obejmuje swym zakresem PGK, która nie może być rozumiana jako jednostka w rozumieniu przepisów UoR. Podkreślić również należy, że samo PGK nie jest zobowiązane do sporządzania sprawozdania finansowego. W tym kontekście prawidłowe określenie przychodów czy kosztów rachunkowych może nastąpić jedynie w odniesieniu do poszczególnych spółek tworzących PGK.

Na konieczność odwołania się do prowadzonych, przez poszczególne spółki tworzące PGK ksiąg rachunkowych wskazują wprost przepisy, tj. art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT stanowi, że obowiązek sporządzenia dokumentacji mają podatnicy:

1. których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych (...),
 - 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
 - C. dokonujący (...) wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych (...).

Ponadto, zgodnie z art. 9a ust. 1a Ustawy o CIT, podatnicy (...) są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej (...), przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Ustęp 1b stanowi natomiast, że podatnicy (...) są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej w roku rozpoczęcia prowadzenia tej działalności, począwszy od miesiąca

następującego po miesiącu, w którym przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły równowartość 2 000 000 euro.

Tym samym, w ocenie Wnioskodawcy nie można obowiązku dokumentacyjnego przypisywać PGK, a jedynie poszczególnym spółkom wchodzącym w jej skład.

Celem ustawodawcy, podczas wprowadzania zmian dotyczących regulacji z zakresu cen transferowych, było objęcie obowiązkiem przygotowania dokumentacji cen transferowych tych podatników, którzy są zobowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego i osiągają określone w Ustawie progi, co potwierdza również uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej ustawę o CIT w przedmiotowym zakresie. Podkreślić również należy, że w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej ustawę o CIT w omawianym obszarze, ustawodawca odniósł się do sytuacji spółek nieposiadających osobowości prawnej wskazując, że obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej spoczywa na poszczególnych wspólnikach spółki. Zatem, porównując powyższą sytuację do statusu PGK, to poszczególne spółki tworzące PGK powinny być podmiotami zobligowanymi do tworzenia własnej dokumentacji podatkowej.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca wprowadzając regulacje dotyczące PGK, wprowadził przepis, zgodnie z którym PGK utraci swój status, gdy jedna ze spółek wchodzących w jej skład zawarłaby transakcję z podmiotem powiązanym, niewchodzącym w skład PGK, na warunkach odbiegających od rynkowych (art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy o CIT). Zatem, ustawodawca powołując się na transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi, w przypadku PGK świadomie odnosi się do relacji spółka należąca do PGK - podmiot powiązany spoza PGK, nie zaś do relacji PGK - podmiot spoza PGK.

Powołując się zatem na jedną z naczelných zasad tworzenia prawa, zasadę racjonalnego ustawodawcy, przyjąć należy, iż świadomie odróżnia on sytuację PGK w przypadku regulacji z zakresu cen transferowych i powołuje się wówczas na relacje pomiędzy spółkami.

Wnioskodawca zwraca również uwagę na cel wprowadzenia zmian dotyczących dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi, którym miało być objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym podmiotów prowadzących działalność na szerszą skalę (średnich i dużych). PGK tworzą zaś podmioty małe, średnie i duże. Limity istotności transakcji powinny być adekwatne do rozmiaru działalności poszczególnych spółek.

Co więcej, należy również zwrócić uwagę na fakt, iż w interpretacji z dnia 16 listopada 2016 r. (sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.771.2016.1.TS) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach potwierdza, że *„od kontekstu zatem, w jakim w ustawie o CIT użyte jest określenie «podatnik» zależy, czy odnosi się ono do podatkowej grupy kapitałowej czy do spółki wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej”*. Ponadto, Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że *„(...) obowiązki ciążące na «podatnikach» wynikające z treści art. 24a i 27 ust. 2a ustawy o CIT, należy odnieść do podatników, o których jest mowa w art. 1 ustawy o CIT również w tych przypadkach, w których utworzą oni podatkową grupę kapitałową, o której jest mowa w art. 1a tej ustawy”*.

Wprawdzie powołana interpretacja obejmowała inne przepisy, tj. regulujące kwestie zagranicznych spółek kontrolowanych, jakkolwiek w ocenie Spółki wykładnia przepisów dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych, powinna być przeprowadzona analogicznie, z uwagi na jej szczególny charakter.

W świetle powyższego, zdaniem Wnioskodawcy, podatnikiem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, nie jest PGK, a poszczególne spółki wchodzące w jej skład, gdyż tylko w odniesieniu do poszczególnych spółek należących do PGK można mówić o powiązaniach kapitałowych i osobowych, a w konsekwencji o transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Ad. 2

Zdaniem Wnioskodawcy, dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT, należy sumować transakcje lub inne zdarzenia tego samego rodzaju, zawierane z tym samym podmiotem powiązanym.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie 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) - są obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”. Natomiast stosownie do art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT, 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.

W świetle uzasadnienia do pytania pierwszego, zdaniem Wnioskodawcy, zobowiązanymi do sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT będą poszczególne spółki wchodzące w skład PGK. Tym samym, każda ze spółek wchodzących w skład PGK powinna weryfikować, które transakcje zawierane z podmiotami powiązanymi spoza PGK mają istotny wpływ na wysokość jej dochodu (straty).

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 3 lutego 2017 r. (sygn. 3063-ILPB2.4510.207.2016.1 ŁM) stwierdzając, że „*limit należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązanym*”. Przykładowo, mając na względzie, że w 2016 r. G. S.A. osiągnęło łączne przychody w wysokości ok. 4,5 mld euro, za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy uznać transakcje jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro.

Wątpliwości Wnioskodawcy sprowadzają się jednak do tego, w jaki sposób należy sumować transakcje jednego rodzaju, zawierane przez dany podmiot. Przykładowo, (zgodnie ze schematem nr 2 stanowiącym załącznik do niniejszego wniosku) G. S.A. zawiera w roku podatkowym jednorodne rodzajowo transakcje najmu z podmiotami spoza PGK na łączne kwoty:

- 500 000 euro - ze spółką nr 4,
- 20 000 euro - ze spółką nr 5,
- 1 000 euro - ze spółką nr 6.

Mając na względzie wielkość przychodów osiągniętych przez G. S.A. w 2016 r. (Wnioskodawca zakłada, że przychody w 2017 r. będą zbliżone), zdaniem Wnioskodawcy dokumentacji będą podlegały transakcje najmu zawarte ze spółką nr 4. Pozostałe natomiast, nie będą miały istotnego wpływu na wysokość dochodu G. S.A. Podsumowując, dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT, należy sumować transakcje tego samego rodzaju zawierane z tym samym podmiotem powiązanym. Za takim stanowiskiem przemawia również wykładnia celowościowa przepisu art. 9 ust. 1d Ustawy o CIT. Kuriozalne jak i sprzeczne z celem wprowadzonych regulacji, w szczególności określenia „*mających istotny*” wpływ, byłoby uznanie, że transakcje o marginalnym wpływie na wysokość dochodu G. S.A., powinny podlegać obowiązkowi dokumentacyjnemu.

Przykładowo, w przedstawionym schemacie zawarcie wyłącznie jednej transakcji ze Spółką nr 6 o wartości 1 000 euro, byłoby bowiem traktowane jako mające istotny wpływ, podczas gdy dana spółka należąca do PGK ma obroty rzędu 100 000 000 euro.

Nieuzasadnione tym samym byłoby twierdzenie, że należy sumować wartość transakcji tego samego rodzaju zawieranych z podmiotami powiązanymi spoza PGK. Podejście takie świadczyłoby o nieracjonalności ustawodawcy oraz generowałoby dodatkowe koszty administracyjne, co byłoby sprzeczne z Wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Zgodnie bowiem z paragrafem 5.28 (rozdział V) Wytycznych: „*potrzeba dokumentów powinna zostać zrównoważona w stosunku do kosztów oraz obciążeń administracyjnych, w szczególności gdy ten proces oznacza tworzenie dokumentów, które nie zostałyby przygotowane lub wykorzystywane z innych względów niż podatkowe. Wymogi dokumentacyjne nie powinny nakładać na podatników kosztów i obciążeń nieproporcjonalnych do okoliczności*”.

Zatem, w przedstawionym przykładzie, zdaniem Wnioskodawcy, G. S.A. będzie zobowiązana do przygotowania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 Ustawy o CIT, dla transakcji przedstawionych w tabeli stanowiącej załącznik do niniejszego wniosku.

Mając na względzie powyższe, zdaniem Wnioskodawcy, dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu, w rozumieniu art. 9a ust. 1d Ustawy o CIT, należy sumować transakcje lub inne zdarzenia tego samego rodzaju zawierane z tym samym podmiotem powiązanym spoza PGK.

Schematy oraz tabela do wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (PGK G.) stanowi załącznik do wniosku.

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

Ad. 1

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. 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*”.

Stosownie do ust. 1d tego przepisu 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.

Dokumentacja podatkowa, w myśl art. 9a ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, obejmuje:

1. opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów, dokonywanych pomiędzy podatnikiem, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółką niebędącą osobą prawną, i podmiotami z nimi powiązanymi, zawierający:
 - A. wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
 - B. dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
 - C. dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,
 - D. opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółkę niebędącą osobą prawną, i podmioty z nimi powiązane, angażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,
 - E. wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – również pozostałych współników spółki niebędącej osobą prawną;
2. w przypadku podatników:
 - A. których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo
 - B. posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro

– poza opisem, o którym mowa w pkt 1, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „*analizą danych*”

porównawczych”, wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa w pkt 1 lit. e, wraz z podaniem źródła tych danych;

3. opis danych finansowych podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółki niebędącej osobą prawną, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt 1 lit. e, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika lub spółkę przepisów o rachunkowości;
4. informacje o podatniku, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – o spółce niebędącej osobą prawną, obejmujące opis:
 - A. struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,
 - B. przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,
 - C. realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,
 - D. otoczenia konkurencyjnego;
5. dokumenty, w szczególności:
 - A. umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi lub inne dokumenty, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, umowę spółki niebędącej osobą prawną, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,
 - B. porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe”.

Definicja podmiotów powiązanych została umieszczona w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. I tak – jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów, albo
4. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo

5. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów
– i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

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

Na podstawie art. 11 ust. 5a w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%.

Mając na uwadze powyższe, zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., dla powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez podatnika, którego 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 konieczne jest spełnienie następujących warunków:

- musi mieć miejsce transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi lub zdarzenie, którego warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi,
- transakcja lub zdarzenie musi mieć wpływ na wysokość ich dochodu (straty) podatnika w rozumieniu art. 9a ust. 1d, 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.

Powołany przepis odwołuje się wprost do transakcji lub innych zdarzeń mających wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika.

Zakres podmiotów podlegających na podstawie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązkowi podatkowemu – podatników – reguluje art. 1 tej ustawy.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

Stosownie do art. 1 ust. 3 przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1. spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2. spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby

prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Ponadto, w świetle art. 1a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „*podatkowymi grupami kapitałowymi*”. Grupę kapitałową mogą tworzyć jedynie spółki mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zawarto szczegółowe rozwiązania dotyczące rozliczeń podatkowych w ramach podatkowej grupy kapitałowej. Rozwiązania te mają charakter preferencji (udogodnień). W myśl art. 7a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, obliczanym zgodnie z art. 19, jest osiągnięty w roku podatkowym dochód stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat; jeżeli za rok podatkowy suma strat przekracza sumę dochodów spółek, różnica stanowi stratę podatkowej grupy kapitałowej; dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 1-3.

Dochód (strata) jest obliczany oddzielnie dla każdej ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, lecz nie podlega on opodatkowaniu na poziomie spółki tworzącej tę grupę.

Po zawarciu umowy tworzącej podatkową grupę kapitałową spółki wchodzące w skład grupy tracą podmiotowość podatkową na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Mimo jednak utraty podmiotowości podatkowej, spółki tworzące podatkową grupę kapitałową muszą ustalać samodzielnie swoje przychody podatkowe, koszt ich uzyskania oraz ewentualne ulgi i zwolnienia. Po obliczeniu dochodu (straty) każdej ze spółek wchodzących w skład grupy dochody wszystkich spółek podlegają konsolidacji dla celów PGK jako samodzielnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Opodatkowaniu podlega więc łączny dochód osiągnięty przez wszystkie spółki tworzące podatkową grupę kapitałową. Podstawą opodatkowania jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca przyjął zasadę wskazania odstępstw w stosowaniu przepisów tej ustawy w odniesieniu do podatkowej grupy kapitałowej. Utworzenie PGK daje spółkom wymierne korzyści podatkowe, o czym świadczą przywileje przewidziane np. w art. 7a ust. 1, art. 11 ust. 8 czy art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Podkreślenia jednak wymaga, że poza określonymi przez ustawodawcę wprost w przepisach prawa szczególnymi rozwiązaniami dotyczącymi podatkowych grup kapitałowych, jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych, do grup tych należy stosować zasady ogólne, odnoszące się do pozostałych podatników tego podatku.

Zatem w okresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej podatnikiem podatku dochodowego będzie grupa, a nie poszczególne podmioty ją tworzące.

Jak wskazano powyżej, art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odwołuje się wprost do transakcji lub innych zdarzeń mających wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, a zatem podatkowej grupy kapitałowej, a nie tworzących ją podmiotów.

Tym samym, sporządzenie dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a, dotyczącej transakcji z podmiotami powiązanymi nie należącymi do PGK, powinno nastąpić w zakresie wyznaczonym przez limity wynikające z tego przepisu obliczone dla podatnika, tj. podatkowej grupy kapitałowej (PGK).

Zatem podatnikiem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest PGK G. , a nie poszczególne spółki wchodzące w jej skład.

Oznacza to tym samym, że w stanowisko Wnioskodawcy w zakresie określenia, który z podatników zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącej transakcji z podmiotami powiązanymi nie należącymi do PGK należało uznać za nieprawidłowe.

Ad. 2

Problematyka zgłoszona w pytaniu nr 2 dotyczy określenia czy dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy sumować transakcje tego samego rodzaju z tym samym podmiotem powiązanym.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm.) 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)

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

Stosownie do ust. 1d tego przepisu 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.

Stosownie do art. 9a ust. 4a, 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 wniosku wynika, że G. S.A. oraz część spółek od niej zależnych, zawarły umowę o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej. Spółką dominującą w ramach PGK jest Spółka G. S.A. Ustalone w oparciu o przepisy updog łączne przychody podatkowe spółek wchodzących w skład PGK G. za 2016 r. wyniosły prawie 9 mld euro z czego na G. S.A. przypadało około 4,5 mld euro. Co do zasady, spółki tworzące PGK zawierają z poszczególnymi podmiotami powiązanymi spoza PGK transakcje jednego rodzaju, których łączna wartość znacznie przekracza limit dotyczący sporządzania dokumentacji cen transferowych, który obowiązuje spółki tworzące PGK od 2017 r. Zdarza się, że spółki tworzące PGK zawierają również transakcje tego samego rodzaju z poszczególnymi podmiotami powiązanymi na niewielkie kwoty, których łączna wartość, określona dla niektórych spółek, nie przekracza odnoszących się do poszczególnych spółek limitów, dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych. Wartości tych transakcji stanowią znikomy udział w ogólnych przychodach/wydatkach Wnioskodawcy. Zdaniem Wnioskodawcy dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu w rozumieniu art. 9a ust. 1d updog, należy sumować transakcje lub inne zdarzenia tego samego rodzaju, zawierane z tym samym podmiotem powiązanym. Ponadto w świetle uzasadnienia do pytania pierwszego zdaniem Wnioskodawcy, zobowiązanymi do sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ust. 1 pkt 1 updog będą poszczególne spółki wchodzące w skład PGK. Tym samym, każda ze spółek wchodzących w skład PGK powinna weryfikować, które transakcje zawierane z podmiotami powiązanymi spoza PGK mają istotny wpływ na wysokość jej dochodu (straty).

Biorąc pod uwagę opisane we wniosku zdarzenie przyszłe i przywołane przepisy prawa w rozpatrywanej sprawie należy stwierdzić, że organ podziela stanowisko, że wskazany w art. 9a ust. 1d updog limit transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy odnosić osobno do każdej transakcji, jak i innych zdarzeń zawartej z danym podmiotem powiązanym. Organ natomiast nie podziela stanowiska Wnioskodawcy, że zobowiązanymi do sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ust. 1 pkt 1 updog będą poszczególne spółki wchodzące w skład PGK, a w konsekwencji każda ze spółek wchodzących w skład PGK powinna weryfikować, które transakcje zawierane z podmiotem powiązanym spoza PGK mają istotny wpływ na wysokość jej dochodu (straty). Podkreślenia wymaga w tym miejscu, że zdaniem tut. organu podatnikiem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a updog jest podatkowa grupa kapitałowa. Oznacza to tym samym, że PGK jako podatnik powinna weryfikować, które transakcje zawierane z podmiotami powiązanymi spoza PGK mają istotny wpływ na wysokość jej dochodu (straty).

Z wniosku wynika, że ustalone w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych łączne przychody podatkowe spółek wchodzących w skład PGK G. za 2016 r. wyniosły prawie 9 mld euro. W konsekwencji zgodnie z wykładnią językową (literalną) art. 9a ust. 1d, za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika (PGK) należy uznać

transakcje jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro.

Ww. wykładnia językowa przepisu art. 9 ust. 1d pkt 3 updop jest również zgodna z wykładnią systemową i celowościową. Zgodnie z przepisem art. 9a ust. 1 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku, dokumentowaniu podlegają transakcje mające wyłącznie istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika. Tym samym, ustawodawca wyłączył z tego obowiązku transakcje nieistotne, z punktu widzenia dochodu (straty) podatnika, o niewielkich kwotach.

Należy wskazać, że celem zmiany przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2017 roku w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych było m.in. przeciwdziałanie transferowi zysków za granicę za pomocą mechanizmu cen transferowych. W konsekwencji, w ramach nowelizacji przepisów podatkowych zdecydowano o zwiększeniu limitu ustawowego i zawężeniu obowiązku dokumentowania transakcji tylko do tych o istotnej wartości. Istotność transakcji podlegających dokumentowaniu uzależniono od poziomu przychodu podatnika, odpowiednio zwiększając limity kwotowe (w przypadku Wnioskodawcy do 500.000 euro). Zwiększono również próg powiązań kapitałowych z 5% do 25%. Dokumentowanie nieistotnych, małych kwotowo transakcji z podmiotami powiązanymi byłoby zatem sprzeczne z intencją ustawodawcy.

A zatem, w przypadku PGK, dla ustalenia obowiązku dokumentacyjnego wartość każdej transakcji z podmiotem powiązanym spoza PGK, należy porównać odrębnie z ustawowym limitem. W konsekwencji, w sytuacji gdy PGK dokona transakcji, dla której – z powodu przekroczenia ustawowego limitu – konieczne będzie sporządzenie dokumentacji cen transferowych, a następnie dokona innej transakcji z tym samym podmiotem powiązanym spoza PGK, jednakże o wartości poniżej ustawowego limitu, PGK nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla tej drugiej transakcji.

Konkludując, jeżeli PGK będzie realizować z danym podmiotem powiązanym spoza PGK istotne transakcje, których jednostkowa wartość będzie przekraczać limit wskazany w art. 9a ust. 1d pkt 3 updop i jednocześnie PGK będzie realizowała z tym samym podmiotem powiązanym spoza PGK nieistotne transakcje, których wartość nie będzie przekraczała tego limitu, to PGK nie będzie miała obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla tych transakcji, które nie przekroczą limitów. Wskazany w art. 9a ust. 1d pkt 3 updop limit należy bowiem odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązanym spoza PGK.

Mając powyższe na względzie w podsumowaniu należy stwierdzić, że dla potrzeb oceny istotności wpływu transakcji na wysokość dochodu, w rozumieniu art. 9a ust. 1d updop, należy sumować transakcje lub inne zdarzenia tego samego rodzaju zawierane z tym samym podmiotem powiązanym spoza PGK. Jednakże z powodu uznania za błędną ocenę prawną wskazaną przez Wnioskodawcę, stanowisko co do postawionego pytania nr 2 należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosnie do powołanej przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnej, tutejszy organ wskazuje, że interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w indywidualnych sprawach podatników i niewątpliwie kształtują sytuację prawną tych podatników w sprawach będących przedmiotem rozstrzygnięcia, lecz dotyczą konkretnych stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) i nie mają mocy prawa powszechnie obowiązującego, co oznacza, że należy je traktować indywidualnie. Co więcej, podkreślić należy, że zadaniem organów podatkowych wydających interpretacje indywidualne nie jest

ocena rozstrzygnięć wydanych w sprawach innych podatników. Obowiązkiem tych organów jest natomiast ocena stanowiska podatnika przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy musi kierować się przy tym zasadą działania na podstawie przepisów prawa (wyrażoną w art. 120 Ordynacji podatkowej). Nie może stanowić uzasadnienia dla złamania tej zasady dążenie do zachowania jednolitości wydawanych interpretacji, gdyż w ten sposób mogłoby dojść do powielania interpretacji błędnych (patrz wyrok WSA z dnia 17 lipca 2012 r. III SA/Wa 2756/11). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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 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.