

3063-ILPB2.4510.240.2016.1.EK - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	3063-ILPB2.4510.240.2016.1.EK
Data	2017.02.20
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.) w związku z realizacją transakcji w ramach podatkowej grupy kapitałowej.

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201) oraz § 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko Podatkowej Grupy Kapitałowej, przedstawione we wniosku z 21 grudnia 2016 r. (data wpływu 23 grudnia 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.) w związku z realizacją transakcji w ramach podatkowej grupy kapitałowej (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 23 grudnia 2016 r. został złożony ww. wniosek – uzupełniony pismem z 6 lutego 2017 r. (data wpływu 8 lutego 2017 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r., jak i w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.) w związku z realizacją transakcji w ramach podatkowej grupy kapitałowej.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny oraz opis zdarzenia przyszłego.

A1 S.A. (dalej: A1) wraz z innymi spółkami kapitałowymi, powiązаныmi kapitałowo z A:

A2 Sp. z o.o.,

A3 Sp. z o.o.,

A4 Sp. z o.o.,

A5 Sp. z o.o.,

A6 Sp. z o.o.,

A7 Sp. z o.o.,

A8 Sp. z o.o.,

A9 Sp. z o.o.

(dalej łącznie jako: Spółki Zależne) tworzy Podatkową Grupę Kapitałową „PGK A” (dalej: PGK, Wnioskodawca).

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

PGK została zawiązana poprzez zawarcie w dniu 19 września 2013 r. na okres 3 lat podatkowych (od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2016 r.), umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu art. 1a ustawy o CIT (dalej: Umowa PGK). Umowa PGK została zarejestrowana decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego nr (...) z dnia (...). Jednocześnie w celu przedłużenia funkcjonowania PGK, Wnioskodawca wraz ze Spółkami Zależnymi zawarł na podstawie art. 1a ust. 9 ustawy o CIT nową umowę podatkowej grupy kapitałowej (dalej: Umowa przedłużenia PGK). Umowa przedłużenia PGK została zawarta w dniu 20 września 2016 r., na okres 3 lat podatkowych (od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2019 r.). Umowa przedłużenia PGK została zarejestrowana decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego nr (...) z dnia (...).

W okresie trwania PGK pomiędzy spółkami tworzącymi PGK są i będą dokonywane transakcje, które przekraczają progi dokumentacyjne, o których mowa w art. 9a ustawy o CIT.

W związku z tym, że w okresie funkcjonowania PGK jest ona podatnikiem CIT, z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej występuje PGK, reprezentowana przez A1.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że PGK, jak i spółki tworzące PGK, nie były i nie są zobowiązane do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. w stosunku do transakcji zawieranych między podmiotami należącymi do PGK?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że PGK, jak i spółki tworzące PGK, nie będą zobowiązane do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. w stosunku do transakcji zawieranych między podmiotami należącymi do PGK?

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na pytanie nr 1. Jednocześnie informuje się, że w zakresie pytania nr 2 w dniu 20 lutego 2017 r. została wydana interpretacja indywidualna nr 3063-ILPB2.4510.242.2016.1.EK.

Zdaniem Wnioskodawcy, PGK ani spółki tworzące PGK, nie były i nie są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. w stosunku do transakcji zawieranych między podmiotami należącymi do PGK.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.

Zgodnie z obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. brzmieniem art. 9a ust. 1 ustawy o CIT, podatnicy dokonujący transakcji, (...), z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT - (...), są zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej do transakcji, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (...),
2. określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
3. metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
4. określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;

5. wskazanie innych czynników - w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki;
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Wynikający z obowiązującego do 31 grudnia 2016 r. brzmienia art. 9a ust. 2 ustawy o CIT w zw. z ust. 1, obowiązek do sporządzenia dokumentacji, obejmuje transakcje (...) między podmiotami powiązanymi w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100 000 euro - jeżeli wartość transakcji nie przekraczała 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30 000 euro - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50 000 euro - w pozostałych przypadkach.

Obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dotyczy podmiotów powiązanych. Jednocześnie podmioty krajowe są uznawane za powiązane (zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.), gdy:

1. 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
2. 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.

Natomiast art. 11 ust. 1 w zw. z ust. 4 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r., wskazuje, że w przypadku, gdy pomiędzy podmiotami powiązanymi doszło do transakcji, w których zastosowano ceny odbiegające od cen, które byłyby zastosowane przez dwa niezależne podmioty, dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Przepis ten nie ma jednak zastosowania do świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (zgodnie z art. 11 ust. 8 ustawy o CIT). Tym samym ustawodawca wyraźnie wyłączył możliwość zastosowania przepisów dotyczących szacowania dochodów podmiotów powiązanych w odniesieniu do transakcji realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

W konsekwencji, w świetle przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2016 r. obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT powstaje w przypadku łącznego spełnienia następujących wymogów:

- a. stroną transakcji jest podatnik CIT;
- b. transakcje realizowane są pomiędzy tym podatnikiem a podmiotami powiązanymi z nim w sposób, o którym jest mowa w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT;
- c. wartość transakcji pomiędzy podatnikiem a podmiotem powiązanym w danym roku przekroczy progi wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT.

W świetle powyższego należy zauważyć, że zgodnie z art. 1a ust. 1 ustawy o CIT podatnikiem nie są poszczególne spółki wchodzące w skład PGK, lecz PGK jako grupa spółek. W przypadku transakcji zawieranych pomiędzy spółkami należącymi do PGK nie jest wobec tego spełniony pierwszy z wyżej wymienionych warunków niezbędnych dla powstania obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych. Poszczególne spółki należące do PGK nie posiadają bowiem statusu podatnika CIT, co oznacza, że nie występowały ani nie występują w ramach PGK transakcje zawierane między podatnikami CIT.

W konsekwencji, w przypadku transakcji między spółkami wchodzącymi w skład PGK, ani Wnioskodawca ani spółki należące do PGK nie były i nie są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za brakiem obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych jest fakt, że przepisy art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT nie mają zastosowania do świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (zgodnie z art. 11 ust. 8 ustawy o CIT). Skoro obowiązek sporządzenia dokumentacji zgodnie z art. 9a ustawy o CIT dotyczy transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT, a przepisy te – regulujące możliwość szacowania dochodów podmiotów powiązanych – nie mają zastosowania do świadczeń pomiędzy spółkami tworzącymi PGK, w ocenie Wnioskodawcy, nie ma uzasadnienia do sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji zawieranych między podmiotami należącymi do PGK.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie także w interpretacjach indywidualnych wydanych przez Ministra Finansów, m.in.:

- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 marca 2016 r., sygn.: IBPB-1-2/4510-104/16/AnK, w której potwierdzono, że: „(...) PGK jako podmiot niebędący stroną wskazanych we wniosku transakcji nie będzie zobowiązana do przygotowywania dokumentacji podatkowej, o której mowa w obecnie obowiązującym art. 9a ustawy o CIT, (...) dla transakcji realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK. Również same spółki tworzące PGK, w odniesieniu do transakcji realizowanych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK, nie będą obowiązane do sporządzenia takiej dokumentacji”,
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 6 marca 2014 r., sygn.: IPTPB3/423-507/13-7PM, w której potwierdzono, że: „Wnioskodawca lub spółki tworzące X nie będą zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT w związku z dokonywaniem transakcji (w tym odpłatnych zbyć składników majątkowych) pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład X”,
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 lipca 2013 r., sygn.: ILPB3/423-154/13-8/AO, w której potwierdzono, że: „Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT”;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 16 lipca 2013 r., sygn.: IPTPB3/423-159/13-3/GG, w której potwierdzono stanowisko wnioskodawcy, że: „w związku z realizowanymi transakcjami pomiędzy Spółkami P., P nie będzie zobowiązana do przygotowania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT”.

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

Zgodnie z art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn zm.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r., podatnicy dokonujący transakcji, (...), z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust.

1 i 4 – (...), są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko);
2. określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
3. metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
4. określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;
5. wskazanie innych czynników - w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki, (...);
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100 000 EURO - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30 000 EURO - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50 000 EURO - w pozostałych przypadkach (art. 9a ust. 2 ww. ustawy).

Ustalając krąg podmiotów, które mają obowiązek sporządzić dokumentację podatkową cen transferowych ustawodawca odwołał się do art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

I tak, zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 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

– 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.

Art. 11 ust. 4 ww. ustawy nakazuje natomiast stosować powyższe uregulowania do relacji pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi. Zgodnie z jego brzmieniem: przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. 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
2. 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, obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej transakcji powstaje w przypadku łącznego spełnienia następujących wymogów:

- stroną transakcji jest podatnik podatku dochodowego od osób prawnych;
- transakcje realizowane są pomiędzy tym podatnikiem a podmiotami powiązаныmi z nim w sposób, o którym jest mowa w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- wartość transakcji pomiędzy podatnikiem a podmiotem powiązаныm w danym roku przekroczyła progi wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W analizowanej sprawie istotne znaczenie ma treść art. 11 ust. 8 pkt 1 ww. ustawy, zgodnie z którym przepisy ust. 4 nie mają zastosowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

W przepisie tym ustawodawca wyłączył stosowanie regulacji dotyczących podmiotów powiązanych w odniesieniu do świadczeń między podmiotami należącymi do tej samej podatkowej grupy kapitałowej. Tym samym zarówno podatkowa grupa kapitałowa, jak i poszczególni członkowie tej grupy nie będą zobowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych w stosunku do transakcji realizowanych pomiędzy poszczególnymi członkami podatkowej grupy kapitałowej.

Brak obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej w odniesieniu do transakcji realizowanych pomiędzy poszczególnymi członkami podatkowej grupy kapitałowej wynika również z treści przepisu ustalającego obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Jak stanowi art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do sporządzenia dokumentacji podatkowej zobowiązani są podatnicy. Tymczasem w momencie uzyskania statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową, spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej tracą status osobnych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku transakcji zawieranych pomiędzy spółkami należącymi do PGK nie jest więc spełniony jeden z warunków niezbędnych dla powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych – w ramach PGK nie występują transakcje zawierane pomiędzy podatnikami CIT.

W świetle powyższych wyjaśnień, PGK ani spółki tworzące PGK, nie były i nie są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. w stosunku do transakcji zawieranych między podmiotami należącymi do PGK.

Końcowo odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę pism tut. Organ zauważa, że rozstrzygnięcia te zostały wydane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z 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: Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.